



ČESKÁ REPUBLIKA
R O Z S U D E K
J M Ě N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **HMB, spol. s r. o.**, se sídlem v Čelákovících, U Učiliště 1644, zastoupeného prof. JUDr. Alešem Gerlochem, CSc., advokátem se sídlem v Praze 2, Botičská 4, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, Praha 2, Žitná 12, v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 31. 12. 2003, čj. 11781/03-130 a ze dne 31. 12. 2003, čj. 11783/03-130, o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 12. 2005, čj. 6 Ca 243/2004 - 51 a proti rozsudku téhož soudu ze dne 15. 12. 2005, čj. 6 Ca 245/2004 - 49,

t a k t o :

I. Kasační stížnosti se zamítají.

II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasačních stížnostech.

O d ů v o d n ě n í :

I/1

Rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze (dále též „finanční ředitelství“ či „žalovaný“) ze dne 31. 12. 2003, čj. FŘ 11781/03-130 bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 1998, vydanému Finančním úřadem v Brandýse nad Labem – Staré Boleslavi dne

18. 12. 2002, čj. 55214/02/057921/1555 o doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 1998 ve výši 263 427 Kč žalobci.

Žalobce (stěžovatel) napadl toto rozhodnutí žalobou ve správním soudnictví. Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 15. 12. 2005, čj. 6 Ca 243/2004 - 51 byla tato žaloba zamítnuta. Městský soud, jak vyplývá z podrobnějšího odůvodnění rozsudku, zejména po posouzení hodnocení důkazů dospěl k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí ani předcházející správní řízení nevykazuje takové vady, které by mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Tento soud především neakceptoval tvrzení žalobce o porušení zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“).

Včas podanou kasační stížností se žalobce domáhal přezkoumání a zrušení tohoto rozsudku. Především namítal, že finanční ředitelství při hodnocení důkazů nevzalo v úvahu vzájemný poměr ustanovení § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“), které je ustanovením speciálním, a ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Jestliže předložil formálně bezvadné daňové doklady (faktury) od společnosti C.U.C. Bohemia, s. r. o., ohledně vymáhání pohledávek, splnil tak svou povinnost podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu, a v tomto směru unesl i důkazní břemeno. Proto není správný závěr městského soudu, že neunesl důkazní břemeno, zvláště když tento soud dovozuje jeho pasivitu ohledně předložení pozitivních a přímých důkazů. Stěžovatel dále namítal, že není povinen zjišťovat, jakým způsobem pro něj jiná společnost vymáhá pohledávky, a není ani schopen objektivně zjistit, z jakých pohnutek jeho dlužníci plní své dluhy. Poukázal na rozpor s nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 a sp. zn. IV. ÚS 402/99 a také s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, sp. zn. 5 Afs 131/2004. Stěžovatel rovněž namítal, že městský soud neakceptoval jeho výhrady směřující proti hodnocení výpovědi jednatelky společnosti C.U.C. Bohemia, s. r. o., Martiny Nechanické (nyní Rákosové). Podle stěžovatele skutečnost, že jednatelka společnosti nic neví o činnosti společnosti, podepisovala prázdné papíry a nechala všechny věci zařizovat někoho jiného, nevylučuje, že tato společnost pohledávky stěžovatele skutečně vymáhala. Stěžovatel se nemůže spokojit ani se způsobem, jakým soud vyložil ustanovení § 32 odst. 9 daňového řádu. Podle stěžovatele nelze v daném případě paušální odkaz na zprávu o daňové kontrole považovat za adekvátní reakci na žádost daňového subjektu. Tímto postupem správce daně porušil ustanovení § 2 odst. 2 citovaného zákona. Stěžovatel rovněž namítal, že městský soud hodnotil výpověď svědka Ko. v rozporu s jejím obsahem. Argumentaci zprávou České správy sociálního zabezpečení pak považuje stěžovatel v daném případě za zcela irelevantní. Stěžovatel vyjádřil nesouhlas i s hodnocením výpovědi svědků V., Ka., H. a Lö. jak správními orgány, tak i městským soudem. Dále poukázal na nesprávný výklad ustanovení § 8 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků městským soudem, neboť podle jeho názoru mělo finanční ředitelství k vynucení povinnosti Ing. T. svědčit použít sankčních mechanismů. Tímto postupem pak bylo stěžovateli znemožněno unést důkazní břemeno. Posléze stěžovatel poukázal i na skutečnost, že nárok na daňový odpočet vznikne tehdy, je-li řádným daňovým dokladem prokázáno vydání tohoto dokladu plátcem daně. Jestliže však správce daně poté zpochybňuje i správnost účetnictví a posuzuje úkon jako simulovaný, je povinen uvést rozhodné skutečnosti pro užití této své domněnky.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zejména poukázal na to, že stěžovatel byl vyzván pouze k prokázání toho, co uvedl v daňovém přiznání. Nelze souhlasit s tvrzením stěžovatele, že ve správním rozhodnutí nebyl odpovídajícím způsobem vzat v úvahu poměr mezi ustanovením § 19 odst. 2 zákona o DPH a § 31 odst. 9 daňového řádu. Žalovaný má za to, že nemohou obstát ani výhrady stěžovatele proti hodnocení některých důkazů. Proto navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

I/2

Rozhodnutím žalovaného ze dne 31. 12. 2003, čj. 11783/03-130 bylo zamítnuto odvolání žalobce (stěžovatele) proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Brandýse nad Labem – Staré Boleslavi (správce daně) ze dne 18. 12. 2002, čj. 55216/02/057921/1555, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září 1998 ve výši 475 200 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel žalobu. Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 15. 12. 2005, čj. 6 Ca 245/2004 – 49, tuto žalobu zamítl.

Městský soud uvedl, že žalobce předložil správci daně formálně bezvadný daňový doklad, na němž je jako vystavitel (tedy subjekt, který měl fakturované služby poskytnout) uvedena společnost Šigstav spol. s r. o., a smlouvu o zprostředkování zhotovení projektové dokumentace uzavřenou žalobcem s touto společností dne 30. 5. 1998; doklady, z nichž by vyplývalo, jaká konkrétní dokumentace mu byla společností Šigstav spol. s r. o. předána, žalobce nepředložil. Výslechy svědků ani místní šetření u osob, které se zabývaly vypracováním dokumentace ve vztahu ke stejné zakázce, neprokázaly, že dokumentace vypracovaná nebo zprostředkovaná společností Šigstav spol. s r. o. existovala. Obsah a výklad předložené smlouvy o zprostředkování není jednoznačný; zatímco podle obsahu smlouvy jde o zprostředkování zhotovení projektové dokumentace společností Šigstav spol. s r. o. pro žalobce od třetích osob, žalobce v daňovém řízení tvrdil, že společnost Šigstav spol. s r. o. mu přímo projektovou dokumentaci dodala a účtovala, tedy že bylo plněno, jako by šlo o smlouvu o dodání předmětné dokumentace. Tomu pak odpovídá i předmětná faktura na sporné plnění. Správce daně dále zjistil, že společnost Šigstav spol. s r. o. je nekontaktní, nemá žádné zaměstnance a její jednatelka uvedla, že jí o této činnosti společnosti není nic známo. Nelze proto považovat za nepřiměřený požadavek správce daně, aby žalobce prokázal, že fakturované plnění od společnosti Šigstav spol. s r. o. skutečně přijal a použil je k dosažení obrátu za svá zdanitelná plnění. Tuto povinnost však žalobce podle soudu nesplnil a i při jednání před soudem uvedl, že předmětnou dokumentaci nemá k dispozici. Městský soud shledal správným závěr žalovaného, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění, protože nebylo prokázáno ani vypracování předmětné dokumentace společností Šigstav spol. s r. o. pro žalobce, ani její zprostředkování.

Městský soud konstatoval, že pokud správce daně k žádosti žalobce o sdělení důvodů rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána, odkázal na Zprávu o daňové kontrole a její doplnění, které měl žalobce k dispozici a z nichž jednoznačně vyplynulo, z jakého důvodu a v jaké výši se žalobci upravuje jeho daňová povinnost, nebyl žalobce v důsledku tohoto postupu zkrácen v svých právech.

Městský soud souhlasil s tvrzením žalobce, že nikdo nemůže být nucen prokazovat skutečnosti, na nichž se nepodílel, nicméně vyslovil, že v projednávané věci šlo o to, že podle správce daně nebyly předloženy přímé důkazy o tom, že společnost Šigstav spol. s r. o. skutečně dodala žalobci předmětnou dokumentaci. Správce daně se snažil ověřit, zda dokumentaci pro Šigstav spol. s r. o. vypracovaly jiné osoby, s ohledem na důkazní břemeno však jde nemožnost těchto zjištění k tíži žalobce, neboť jeho tvrzení o dodávkách předmětné dokumentace zůstala neprokázaná. Na tom nic nemění ani skutečnost, že samotná existence této dokumentace nebyla zpochybněna, ani skutečnost, že byla opatřena razítkem, neboť tyto neprokazují, že ji dodala právě společnost Šigstav spol. s r. o., a to ve fakturovaném rozsahu.

Pokud jde o namítané porušení práv žalobce správcem daně tím, že žalobce nebyl přítomen výslechu specifikovaných svědků, městský soud přisvědčil žalobci, že není důležité formální označení úkonu správce daně, ale jeho obsah. Pokud by tedy úkon správce daně spočíval v dotazování se konkrétní osoby na skutečnosti podstatné pro daňové řízení, bylo by nutno trvat na tom, aby se tak stalo výsledkem svědků a nikoli místním šetřením. V posuzované věci však o takový rozpor nejde, neboť relevantní zjištění (absence faktur pro Šigstav spol. s r. o.) bylo učiněno šetřením dožádaných správců daně, a nikoli ze sdělení předmětných osob (která měla jen doplňující povahu); nedošlo tedy k omezení práva žalobce podle § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Pokud jde o námitku, že správce daně nevyhověl návrhům žalobce na provedení výslechu specifikovaných svědků, shledal soud závěr správce daně o nadbytečnosti jejich výslechů logickým a odůvodněným.

Žalovaný nepochybil ani při hodnocení výpovědi dalších svědků, kteří nebyli v žádném pracovním ani obdobném poměru k žalobci, a proto neměli přímé a nezprostředkované vědomosti o tom, kterou společnost Ing. T. při konkrétním jednání zastupoval. Soud shledal, že v tomto směru jsou jejich výpovědi neurčité a nedokládají realizaci vztahu mezi žalobcem a společností Šigstav spol. s r. o. prostřednictvím Ing. T. Městský soud neakceptoval ani žalobní námitky směřující vůči hodnocení výpovědi svědkyně Šigutové, jednatelky společnosti Šigstav spol. s r. o., která zásadním způsobem zpochybnila veškerá tvrzení žalobce o spolupráci s touto společností prostřednictvím Ing. T. Hodnocení této výpovědi zejm. v souvislosti s výpověďmi dalších svědků má oporu v provedeném dokazování a je logické. Soud neakceptoval ani námitky, že daňové orgány nerespektovaly rovnost forem důkazních prostředků, jestliže v některých případech vyžadovaly pouze doklady, a k prokázání skutečností uvedených ve svědeckých výpovědích požadovaly další důkazní prostředky. Vzhledem k poznatkům, které měl správce daně o společnosti Šigstav spol. s r. o., bylo namístě požadovat další důkazní prostředky k prokázání věrohodnosti svědectví, případně odmítnout taková svědectví pro neprůkaznost. Městský soud konečně nepovažoval za důvodné ani výhrady žalobce vůči postupu správce daně při respektování odmítnutí výpovědi Ing. T., který setrval na svém tvrzení, že pro žalobce vykonával služby daňového poradce, dovolal se povinnosti mlčenlivosti a odmítl ve věci vypovídat.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností. Dovolal se stížních důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. vad

řízení před správním orgánem, které mohly ovlivnit zákonnost, a podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí.

Namítl, že žalovaný při hodnocení důkazů nevzal v úvahu vzájemný poměr ustanovení § 19 odst. 2 zákona o DPH, které je ustanovením speciálním, a ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu. Jestliže stěžovatel předložil formálně bezvadný daňový doklad (fakturu) od společnosti Šigstav, spol. s r. o., splnil svou povinnost podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu, a v tomto směru unesl i důkazní břemeno. Proto není správný závěr městského soudu o neunesení důkazního břemene, zvláště když soud dovozuje jeho pasivitu ohledně předložení pozitivních a přímých důkazů. Stěžovatel dále namítl, že není povinen zjišťovat, jakým způsobem pro něj jiná společnost opatřuje předmět plnění, a není ani objektivně schopen toto zjistit. Pokud tedy 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 také s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, sp. zn. 5 Afs 131/2004. Stěžovatel odmítl soudem tvrzenou nejednoznačnost ve vztahu k hodnocení smlouvy, na jejímž základě mělo dojít k poskytnutí plnění ze strany společnosti Šigstav, spol. s r. o. Upozornil na skutečnost, že uvedená smlouva není čistým smluvním typem a umožňovala společnosti Šigstav, spol. s r. o., aby zajistila vypracování uvedené dokumentace samostatně a aby se s konkrétními konstruktéry dohodla sama bez účasti stěžovatele; způsob fakturace je pak logickým a nutným důsledkem zvoleného způsobu plnění. Stěžovatel přitom nikdy netvrdil, že původcem předmětné dokumentace je přímo tato společnost.

Stěžovatel sporoval rovněž způsob, jakým soud vyložil ustanovení § 32 odst. 9 daňového řádu; paušální odkaz na Zprávu o daňové kontrole podle něj nelze v daném případě považovat za adekvátní reakci na žádost daňového subjektu, a správce daně tímto postupem porušil ustanovení § 2 odst. 2 citovaného zákona.

Stěžovatel dále setrval na svém tvrzení, že v případě výsledku specifikovaných osob se nejednalo o místní šetření, ale o výslech svědků, neboť okruh zjišťovaných otázek v daném případě překročil rozsah toho, co lze v rámci místního šetření legitimně zjišťovat. Za situace, kdy stěžovatel neměl možnost se tohoto úkonu zúčastnit a klást otázky podle § 16 odst. 4 daňového řádu, byla dotčena jeho práva. Stěžovatel poukázal na to, že jiný senát městského soudu ve vztahu k místnímu šetření u svědka H. dovodil, že se v daném případě nejednalo o místní šetření, ale o výslech svědka, a proto napadené rozhodnutí zrušil a vrátil žalovanému k dalšímu řízení (rozsudek ze dne 21. 4. 2005, sp. zn. 11 Ca 85/2004). Stěžovatel dále upozornil na to, že nikdy netvrdil, že konstruktéři, jejichž výslech neúspěšně navrhoval, uvedenou dokumentaci zhotovovali pro společnost Šigstav, spol. s r. o., ale tvrdil, že dokumentaci dodanou touto společností dále doplňovali, upravovali či jinak zpracovávali. Stejně skutečnosti, jaké bylo možno ověřit zkoumáním předložené dokumentace, by tedy bylo možno ověřit navrhovanými výsledky konstruktérů; odmítnutí vyslechnout tyto osoby správcem daně proto stěžovateli znemožnilo unést důkazní břemeno. Soud rovněž nesprávně uvedl, že důvody, proč nebylo vyhověno návrhům na provedení výslechu svědků, byly podrobně vyloženy v protokole o ústním jednání, neboť z protokolu vyplývají tyto důvody pouze částečně a pouze pro některé z navržených svědků, přitom ani tyto uvedené důvody neprokazují nadbytečnost navržených výslechů. Stěžovatel upozornil na nesprávnost závěrů soudu, podle něhož je

irelevantní, zda projektová dokumentace byla označena razítky společnosti Šigstav, spol. s r. o. či nikoli. Vyjádřil nesouhlas i s hodnocením výpovědí dalších svědků jak daňovými orgány, tak i městským soudem. Sporoval závěry městského soudu k hodnocení výpovědi svědkyně Šigutové s tím, že skutečnost, že jednatelka společnosti neví nic o činnosti této společnosti, že podepisovala prázdné papíry a nechala všechny věci zařizovat někoho jiného, nevylučuje, že tato společnost projektovou dokumentaci pro stěžovatele skutečně zajistila.

Stěžovatel také poukázal na nesprávný výklad ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu městským soudem, který vychází v podstatě z presumpce důvodnosti odmítnutí vypovídat jako svědek. Jestliže stěžovatel popíral existenci vztahu daňového poradenství, měl svědek T. prokázat tento vztah, on však žádný důkaz nepředložil a žalovaný se spokojil pouze s jeho tvrzením.

Žalovaný se ztotožnil s právním názorem soudu uvedeným v napadeném rozsudku a navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

II/1

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 12. 2005, čj. 6 Ca 243/2004 - 51 v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Tato kasační stížnost není důvodná. Zde je možno v plném rozsahu odkázat na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2007, čj. 7 Afs 64/2006, týkající se týchž účastníků řízení s obdobnými žalobními i stížními námitkami (pouze s tím rozdílem, že posledně uvedený rozsudek se týkal dodatečného platebního výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 1998). V něm se zdejší soud především vypořádal s námitkami stěžovatele o údajném porušení § 31 odst. 9 daňového řádu se zřetelem na § 19 odst. 1 a 2 zákona o DPH, s výhradami k výpovědi svědkyně Nechanické, s tvrzením o porušení § 2 daňového řádu a s hodnocením výpovědi svědků Ko., V., Ka. a H., přičemž žádná z těchto námitek nebyla posouzena jako důvodná. Ani v této (nyní projednávané) věci neshledal zdejší soud důvod se od těchto závěrů jakkoliv odchýlit, a bylo by tedy nadbytečné, je znovu v tomto rozsudku podrobněji reprodukovat (protože oběma účastníkům řízení jsou známy).

II/2

Ani kasační stížnost žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 5. 12. 2005, čj. 6 Ca 245/2004 - 49 nebyla shledána důvodnou.

V ní stěžovatel nejprve namítal porušení ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu žalovaným a posléze i městským soudem a zdůraznil, že pokud předložil bezvadný daňový doklad, unesl své důkazní břemeno.

Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné především poukázat na to, že daňový subjekt nemá nárok na odpočet DPH u jakéhokoliv deklarovaného přijatého zdanitelného plnění, ale pouze v případě, jsou-li splněny podmínky stanovené v ustanovení § 19 odst. 1 a 2 zákona o DPH. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, proto sama o sobě ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, skutečně uskutečnila. Prokázání existence zdanitelného plnění přitom leží pouze na daňovém subjektu.

V posuzované věci stěžovatel uplatnil nárok na odpočet DPH na základě faktury č. 80047 vystavené společností Šigstav, spol. s r. o. dne 12. 10. 1998 za zdanitelné plnění uskutečněné dne 28. 9. 1998. Protože měl správce daně pochybnosti o faktickém uskutečnění tohoto deklarovaného přijatého zdanitelného plnění, vyzval stěžovatele v průběhu daňového řízení k prokázání, že došlo k naplnění předmětu smlouvy uzavřené s touto společností (výzva čj. 41593/01/057930/3491 ze dne 23. 8. 2001). Jako důkaz předložil stěžovatel mimo jiné předmětnou fakturu a smlouvu „o zprostředkování zajištění dokumentace a projektové dokumentace“ ze dne 30. 5. 1998, uzavřenou mezi stěžovatelem a společností Šigstav, spol. s r. o. Jak vyplývá z obsahu daňového spisu, správce daně provedl rozsáhlé dokazování, které shrnul ve zprávě o daňové kontrole, a zejména v doplnění k této zprávě. V těchto dokumentech správce daně provedl vyhodnocení důkazních prostředků, na jehož základě dospěl k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Výsledkem svědků nebylo jednoznačně prokázáno, zda společnost Šigstav, spol. s r. o. prováděla deklarovanou činnost či nikoli. Tato skutečnost nebyla stěžovatelem prokázána ani jinými důkazními prostředky (např. smlouvou o zprostředkování ze dne 30. 5. 1998). Stěžovatel tak v průběhu daňového řízení nepředložil správci daně jediný důkaz, kterým by jednoznačně prokázal faktické uskutečnění uvedených deklarovaných přijatých zdanitelných plnění. Tvrzení stěžovatele v kasační stížnosti, že po něm správce daně požadoval prokázat skutečnosti, které prokázat nemohl, není podle názoru Nejvyššího správního soudu opodstatněné, neboť stěžovatel měl prokázat uskutečnění zdanitelného plnění uvedeného v daňovém přiznání. Podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu je přitom povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. V dané věci však na základě provedených důkazů nebylo možno učinit jednoznačný závěr o tom, že stěžovatelem deklarovaná zdanitelná plnění byla fakticky uskutečněna. K prokázání skutečnosti tvrzené v daňovém řízení nestačí, jestliže důkazní prostředky ji pouze nevylučují. Postup správce daně v dané věci je zcela v souladu s judikáty Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, na které ve své kasační stížnosti stěžovatel odkazuje. Nejvyšší správní soud proto shledal tuto stížní námitku nedůvodnou a závěr městského soudu o neunesení důkazního břemene stěžovatelem správným.

Stěžovatel dále namítal nesprávné hodnocení soudu ohledně smlouvy o zprostředkování soudem. K tomu Nejvyšší správní soud shledal, že městský soud pouze vyslovil pochybnost o charakteru smlouvy a zhodnotil postup daňových orgánů při prokazování, zda došlo k plnění na základě této smlouvy, jako přiměřený. Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že v dané věci není podstatný charakter nebo typ uvedené smlouvy, ale skutečnost, že stěžovatel neprokázal, že bylo v souladu s touto smlouvou fakticky plněno. Námitka stěžovatele je proto nedůvodná.

Stěžovatel rovněž namítal porušení ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu spočívající v tom, že mu správce daně k jeho žádosti o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána v daňovém přiznání, odpověděl nedostatečně, a to pouhým odkazem na zprávu o daňové kontrole a na její doplnění. Z daňového spisu bylo zjištěno, že správce daně na žádost stěžovatele podle ustanovení § 32 odst. 9 daňového řádu 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 Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek ze dne 2. 3. 2005, čj. 2 Afs 46/2004 - 39, www.nssoud.cz) 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 daňového řádu na tuto zprávu odkázat. Nejvyšší správní soud v této souvislosti podotýká, že účelem institutu zakotveného v ustanovení § 32 odst. 9 daňového řádu 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, resp. na její doplnění, jejíž obsah byl stěžovateli prokazatelně znám. Pokud tedy městský soud neshledal tento postup správce daně vadným, posoudil věc v souladu se zákonem.

Dále stěžovatel namítal, že mu nebylo umožněno být přítomen a klást otázky při výslechu svědků pana H., pana Le. a paní F.; setrval na svém žalobním tvrzení, že v případě výslechu specifikovaných osob se nejednalo o místní šetření, ale o výslech svědků.

Obdobnou otázkou se již dříve zabýval i Ústavní soud (srov. nálezy ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, a ze dne 12. 5. 2004, sp. zn. I. ÚS 425/01) a dovodil, že právo na veřejné projednání věci v přítomnosti daňového subjektu [§16 odst. 4 písm. e) daňového řádu] nelze vztahovat pouze k jedné části daňového řízení - daňové kontrole, ale je ho třeba aplikovat vždy, je-li finančním orgánem ve vztahu k daňovému subjektu prováděno dokazování (§ 31 citovaného zákona); pokud jsou prováděny výslechy osob dožádanými správci daně, ať již formálně v postavení svědků či daňových subjektů, dopadá na ně právo daňového subjektu účastnit se jich a klást jim otázky. Ústavní soud dále vyslovil (srov. nález ze dne 15. 1. 2002, sp. zn. I. ÚS 54/01), že v zájmu zachování principu rovnosti zbraní, nelze upřít daňovému subjektu možnost klást svědku otázky při místním šetření (nebo posléze v rámci daňové kontroly), a to navíc za situace, kdy daňový subjekt ani nebyl s protokolem o výslechu tohoto svědka seznámen.

V posuzované věci 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 Šigstav, spol. s r. o., a pokud byly těmto osobám kladeny i určité otázky, nepřekročil jejich rozsah rámec šetření ohledně faktur. Nejvyšší správní soud posuzoval, zda byl stěžovatel skutečně zkrácen na svém právu ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu a v případě, že ano, jaké to mělo pro věc důsledky. Z protokolu o ústním jednání ze dne 31. 8. 2001 vyplývá, že pan H. byl mimo

jiné dotazován, zda prováděl pro společnost Šigstav, spol. 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 panem Le. dne 8. 7. 2002 a s paní 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 výsledch svědků, nelze podle Nejvyššího správního soudu akceptovat. Podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu 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 daňovým řádem, 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 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, u nichž uplatnil nárok na odpočet DPH. 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 Šigstav, spol. s r. o. jednatelka paní Šigutová, 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 Šigstav, spol. s r. o. je nekontaktní. Dokumentace, jejíž zprostředkování bylo předmětem zdanitelného plnění, předložena nebyla a rovněž nebyly předloženy žádné jiné důkazy o tomto zprostředkování. Svědek Ing. M. K., zaměstnanec firmy Škoda Mladá Boleslav, uvedl, že jeho podřízený pan Kol. zadal projektový úkol stěžovateli, který také projektovou dokumentaci dodal. Podle tvrzení tohoto svědka byla zpracovatelem této dokumentace společnost Šigstav, spol. 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 Šigstav, spol. s r. o. ve smyslu předmětné smlouvy. Zaměstnanci firmy FORMKOV, spol. s r. o., sídlící ve stejné budově jako stěžovatel, pánové H., Lö. a V. a paní Ka. neuvedli žádné relevantní skutečnosti týkající se zprostředkovatelské činnosti společnosti Šigstav, spol. s r. o.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že správce daně pochybil, když stěžovateli neumožnil, aby se zúčastnil místního šetření a v jeho průběhu kladl vyslýchaným osobám otázky v souladu s ustanovením § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Toto pochybení má

za následek, že předmětné výpovědi není možné v daňovém řízení použít jako důkazy, neboť byly získány v rozporu se zákonem. Nicméně vzhledem k tomu, že skutkový stav zjištěný správcem daně i bez výpovědí těchto osob poskytuje dostatečnou oporu pro závěr, že stěžovatel neprokázal faktické uskutečnění deklarovaných plnění, u nichž uplatnil nárok na odpočet DPH, nemohlo mít procesní pochybení správce daně v posuzovaném případě bez dalšího vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Nejvyšší správní soud stabilně judikuje, že o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo (srov. rozsudek ze dne 8. 3. 2007, čj. 8 Afs 102/2005 - 65, www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud tedy neshledal ani tuto stížní námitku důvodnou.

Stěžovatel namítal, že mu bylo znemožněno unést důkazní břemeno, protože nebyl proveden výslech jím navrhovaných svědků, tj. panů Le., Z., Šv., S. a dalších. 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, čj. 56016/02/057930/711, jak shodně uvedl v napadeném rozsudku i městský soud. V souladu se zásadou volného hodnocení důkazů zakotvenou v ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu 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 výslechu se stěžovatel domáhal, předmětnou dokumentaci zhotovovali, přepracovávali, upravovali nebo doplňovali, není pro danou věc podstatné. Rozhodující je, že nebylo prokázáno, že tato dokumentace byla zpracována, dodána nebo zprostředkována společností Šigstav, spol. s r. o. Nejvyšší správní soud dále zdůrazňuje, že ani případná existence razítek společnosti Šigstav, spol. s r. o. na dokumentaci by sama o sobě neprokazovala, že tato společnost skutečně poskytla plnění ze smlouvy o zprostředkování. Za situace, kdy správci daně nebyly předloženy žádné důkazy, které by prokazovaly, že společnost Šigstav, spol. s r. o. skutečně plnila svůj závazek vůči stěžovateli, je závěr daňových orgánů, i městského soudu, že stěžovatel neunesl v dané věci důkazní břemeno, logický a odůvodněný.

K námitce stěžovatele ohledně nesprávného hodnocení výpovědí svědků pana V., paní Ka., pana H. a pana Lö. Nejvyšší správní soud uvádí, že důkazní hodnota těchto výpovědí byla daňovými orgány i městským soudem posouzena správně. Výpovědi svědků sice nevylučují možnost dodání projektové dokumentace ze strany společnosti Šigstav, spol. s r. o., současně ji však nijak neprokazují. Svědecké výpovědi prokazují pouze existenci určitých obchodních styků mezi Ing. T. a L. Št., 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 Vlčka ze dne 25. 9. 2002, čj. 44876/02/057930/4186). Z těchto skutečností však v žádném případě nelze dovodit, že společnost Šigstav, spol. s r. o. skutečně poskytla stěžovateli zdanitelné plnění – projektovou dokumentaci. Pro takový závěr jsou uvedené svědecké výpovědi příliš obecné. Městský soud také ve svém rozsudku nezpochybňoval, za kterou společnost prováděl platby pan Št.; tato otázka je však pro posouzení existence zdanitelného plnění ze strany společnosti Šigstav, spol. s r. o. zcela irelevantní. Ani tento stížní bod tedy není důvodný.

Stěžovatel dále namítal, že městský soud neakceptoval jeho výhrady k hodnocení výpovědi paní Šigutové, jednatelky společnosti Šigstav, spol. s r. o. v rozhodné době. Tato svědkyně vypověděla (viz protokol ze dne 24. 10. 2001, čj. 45645/01/057930/4186), že se statutárními zástupci stěžovatele se nikdy nesetkala a stěžovatele ani nezná. Pouze podepisovala prázdné papíry, nezná Ing. T. a neudělila mu plnou moc k zastupování společnosti Šigstav, spol. s r. o. Svědkyně také nic nevěděla o zajišťování zhotovení dokumentace pro stěžovatele. Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že je věcí každého daňového subjektu, s kým bude uzavírat obchodní vztahy, ale jeho povinností současně je snášet případné nepříznivé důsledky této volby spočívající např. v nemožnosti prokázat existenci takovýchto vztahů, a to i z důvodu absence spolupráce obchodního partnera. Tento princip je vlastní daňovému řízení, protože jen za jeho existence je možno dosáhnout základnímu cíli správy daní, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy (§ 2 odst. 2 daňového řádu). Za situace, kdy jednatelka společnosti jako statutární orgán neví nic o činnosti této společnosti, je hodnocení její výpovědi městským soudem logické a správné. Nejvyšší správní soud také neshledal, že by městský soud nebo daňové orgány při hodnocení důkazů přičítaly k tíži stěžovatele skutečnost, že u jiného subjektu došlo k „podivným operacím“, jak stěžovatel tvrdí. S jeho tvrzením, že takové skutečnosti mu není možné přičítat k tíži, lze nepochybně souhlasit, nic to však nemění na tom, že stěžovatel nebyl v dané věci schopen prokázat, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, u kterého uplatňoval nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Tvrzení stěžovatele ohledně probíhajícího trestního řízení, poukaz na výpověď svědkyně paní Nechanické, která se uskutečnila až po vydání napadeného rozsudku, a spekulace o nápadné shodě výpovědí svědkyň Nechanické a Šigutové jsou pak pro posouzení dané věci irelevantní.

Stěžovatel v kasační stížnosti vyjádřil také nesouhlas s postupem správce daně v případě výslechu Ing. T. Nejvyšší správní soud se otázkou zákonné povinnosti mlčenlivosti daňových poradců již zabýval (srov. rozsudek ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006 - 107, www.nssoud.cz) a vyslovil, že pokud osoba, která je daňovým poradcem, tvrdí, že daňovému subjektu poskytovala daňové poradenství, může v daňovém řízení odmítnout vypovídat s poukazem na povinnost mlčenlivosti vyplývající z § 6 odst. 8 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daňovém poradenství“); může tak učinit i za situace, kdy ji daňový subjekt zprostil povinnosti mlčenlivosti, neboť úvaha o nezbytnosti ochrany zájmu klienta přísluší daňovému poradci; ani při sporném náhledu na povahu smluvního vztahu mezi daňovým poradcem a daňovým subjektem není v pravomoci správce daně jej k podání výpovědi přinutit. 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 o předběžnou otázku podle ustanovení § 28 odst. 1 daňového řádu, o které si správce daně učinil úsudek sám tak, že akcentoval absolutní zákaz výpovědi daný mu § 8 odst. 3 daňového řádu ve spojení s ustanovením § 6 odst. 8 zákona o daňovém

poradenství. 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) daňového řádu. Z tohoto důvodu neobstojí ani tato námitka.

Stěžovatel konečně namítal nepřezkoumatelnost rozhodnutí městského soudu spočívající v nedostatku důvodů. Ani tuto námitku neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou. Městský soud se v rozsudku napadeném kasační stížností vypořádal se všemi žalobními body, z jeho odůvodnění je zcela zřejmé, o jaké skutečnosti soud své rozhodnutí opřel a z jakých právních úvah přitom vycházel. Z rozhodnutí městského soudu jednoznačně vyplývá, proč se ztotožnil s názorem žalovaného; odůvodnění soudního rozhodnutí je logické, vnitřně konzistentní a dostatečně srozumitelné.

III

Stěžovatel v obou kasačních stížnostech namítal ještě nesprávnou aplikaci ustanovení § 19 odst. 2 zákona o DPH ve spojení s § 31 odst. 9 daňového řádu a ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu a porušení ustanovení § 31 odst. 8 písm. b) a c) tohoto zákona. V doplněních kasačních stížností ze dne 24. 11. 2006 pak stěžovatel namítal, že platební výměr správce daně nabyt právní moci až po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření předmětné daně (§ 47 daňového řádu), že výzvy, které správce daně vydal podle § 43 daňového řádu, byly nezákonné a že správce daně postupoval v řízení v rozporu s daňovým řádem, když odmítl předem sdělovat stěžovateli (kontrolovanému daňovému subjektu) totožnost vyslychaných svědků. Tyto námitky však stěžovatel neuplatnil v žalobě. Z pohledu přezkumu kasačním soudem se tak jedná o nové důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Takový důvod kasační stížnosti je nepřípustný (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Na tomto místě se sluší uvést, že ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. má zabránit tomu, aby se v kasační stížnosti uplatňovaly jiné právní důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s., nebo ty, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl. Logika citovaného ustanovení vychází z charakteru kasační stížnosti jako mimořádného opravného prostředku (§ 102 s. ř. s.) proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu. Tento mimořádný přezkum by byl prakticky negován, pokud by účastník mohl v rámci kasační stížnosti – žádosti o přezkum rozhodnutí krajského soudu, uplatňovat skutečnosti a tvrdit důvody, ke kterým se krajský soud nemohl vyjádřit. Pokud se týká povinnosti soudu přihlídnout k prekluzi jen k námitce v žalobě, je možno plně odkázat na usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007, čj. 9 Afs 86/2007 – 1, publikované pod č. 1542/2008 Sb. NSS (viz též www.nssoud.cz).

IV

Jelikož, jak bylo uvedeno, obě rozhodnutí městského soudu nebyla shledána nezákonnými, Nejvyšší správní soud kasační stížnosti žalobce zamítl (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 a contrario za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud tuto náhradu nepřiznal, neboť mu náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 28. července 2008

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu