



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **NA Design Company a. s.** se sídlem Radlická 2485/103, 150 00 Praha 5, zastoupené JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem U Bulhara 3, 110 00 Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem náměstí Svobody 4, 602 00 Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 3. 2006, č. j. 2014/06/FŘ 130, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 6. 2008, č. j. 29 Ca 141/2006-53,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 6. 3. 2006 zamítl žalovaný odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem Brno – venkov (dále jen „správce daně“) dne 22. 7. 2005, č. j. 134020/05/293914/8425, jímž byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2001 ve výši 439 560 Kč. Žalovaný přitom vyšel z toho, že žalobkyně jako zhotovitel uzavřela se společností MORAVAN – AEROPLANES a. s. jako objednatel smlouvu o dílo č. 04/Soubor kompozitových dílů/2001, podle níž měla provést práce v rozsahu čl. 1 a 2 smlouvy (týkajících se krytu na motor prototypu letounu ZLIN Z 400) za smluvní cenu ve výši 1 998 000 Kč bez daně z přidané hodnoty. V bodě 2. 11 smlouvy si smluvní strany stanovily, že dílo bude považováno za ukončené v okamžiku předání díla objednateli, přičemž o předání musí být sepsán předávací protokol parafovaný oběma stranami. Dílo bylo předáno předávacím protokolem No: VV/PP/04/2001 dne

19. 12. 2001, a v tento den proto podle § 9 odst. 1 písm. f) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, nastalo zdanitelné plnění. V souladu s § 10 odst. 3 téhož zákona, je plátce daně povinen daň na výstupu uvést do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění, což však žalobkyně neučinila. Správce daně proto dodatečně vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty ve výši 439 560 Kč, když za základ daně vzal v souladu s § 17 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty smluvní cenu díla bez daně z přidané hodnoty, tj. částku 1 998 000 Kč.

Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou ke Krajskému soudu v Brně, v níž kromě procesních pochybení správce daně především namítala, že k předání dokončeného díla nedošlo, neboť citovaným protokolem byla předána pouze jeho část – nebyly předány zkušební protokoly a závěrečná zpráva. Dne 19. 12. 2001 proto nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění a žalobkyně nebyla povinna daň na výstupu uvést do daňového přiznání za 4. čtvrtletí roku 2001, ani ji v doměřené výši odvést. Krajský soud nicméně námitky žalobkyně nepovažoval za důvodné a žalobu zamítl.

Ve včas podané kasační stížnosti namítla žalobkyně řadu porušení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), ze strany správce daně. Předně správce daně nehodnotil důkazní prostředky v souladu s § 2 odst. 3 daňového řádu, resp. nelze seznat, jak je hodnotil. Správce daně si pouze selektivně vybral ty důkazní prostředky, které se mu hodily do jím prosazované verze a ostatní pominul a vůbec je nehodnotil. Ze zprávy o kontrole tak není vůbec zřejmé, jak správce daně dospěl k příslušným závěrům. Navíc správce daně nehodnotil ani jím vybrané důkazy ve vzájemné souvislosti, neboť ze smlouvy o dílo vybral pouze body 2.10 a 2.11 a ostatními se nezabýval. Zpráva o kontrole také nebyla zpracována v takovém rozsahu, jak požaduje daňový řád. Správce daně rovněž porušil § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, když žalobkyni fakticky znemožnil vyjádřit se při projednání zprávy ke způsobu zjištění výsledku uvedeného ve zprávě, a § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, když neumožnil žalobkyni klást otázky svědkovi Ing. Petru Hajtmarovi, CSc., správci konkurzní podstaty objednatele, při ústním jednání dne 15. 2. 2005 a místním šetření dne 31. 5. 2005 provedeným dožádaným správcem daně. Soud podle žalobkyně pochybení žalovaného bagatelizuje tvrzením, že poznatky z ústního jednání a místního šetření nebyly správcem daně ani žalovaným využity jako důkazy, což je dle žalobkyně v rozporu s § 31 odst. 4 daňového řádu. Žalobkyně zastává názor, že předmětné vady řízení jsou takového charakteru, že je nelze odstranit v odvolacím řízení – tím, že by hodnocení důkazních prostředků a důkazů mohl provádět až odvolací orgán, by se z daňového řízení stalo řízení jednostupňové. Navíc tím, že žalovaný nepřizval žalobkyni k odvolacímu řízení, aby tato mohla realizovat svá práva, porušil § 50 odst. 3 daňového řádu jakož i čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Podle žalobkyně soud posoudil veškeré výše uvedené námitky nesprávně, zaměňuje důkazní prostředky za důkazy a navíc vůbec nevzal v úvahu § 31 odst. 4, ač jeho porušení žalobkyně namítala, a rozhodnutí soudu je tak nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Žalobkyně trvá na tom, že v případě předávacího protokolu ze dne 19. 12. 2001 nešlo o předání dokončeného díla, ale že předávací protokol byl podepsán proto, aby předané výrobky mohly být objednatelem namontovány na letoun a mohly být zahájeny letové zkoušky. O tom svědčí dle žalobkyně řada důkazních prostředků, které žalobkyně v kasační stížnosti blíže rozebírá: smlouva o dílo č. 04/Soubor kompozitních dílů/2001, předávací protokol ke smlouvě o dílo ze dne 19. 12. 2001, odpověď Finančního úřadu v Otrokovicích ze dne 31. 5. 2005, č. j. 32331/05/305930/8830 a protokol o ústním jednání v rámci místního šetření, č. j.

30745/05/305930/8830, prohlášení Ing. Z. H. ze dne 25. 7. 2005, příkaz představenstva MORAVAN – AEROPLANES a. s. ze dne 18. 9. 2002 a prohlášení D. J., ze dne 3. 4. 2005. Rovněž v případě těchto námitek má žalobkyně za to, že je krajský soud posoudil nesprávně. Pokud soud tvrdí, že se žalovaný zabýval všemi relevantními důkazy, ty hodnotil jednotlivě a ve vzájemné souvislosti, přičemž závěry žalovaného se shodují se závěry správce daně, pak žalobkyně namítá, že se shodovat musejí, když žalovaný postupoval stejně jako správce daně, tedy hodnotil jenom vybrané důkazy a nehodnotil veškeré důkazní prostředky. Žalobkyně opět namítá, že soud i v tomto případě zaměňuje důkazní prostředky a důkazy. Krajský soud nesprávně interpretoval prohlášení D. J. a Ing. H., přičemž s dalšími výše zmíněnými důkazními prostředky se vůbec nevypořádal, pouze je odmítl, aniž argumentaci žalobkyně vyvrátil a uvedl svůj myšlenkový pochod při posuzování těchto důkazních prostředků. Soud rovněž nepřisvědčil námitce žalobkyně, že žalovaný posuzoval předávací protokol v rozporu s § 2 odst. 7 daňového řádu, když nebral v úvahu jeho skutečný obsah vyplývající z jiných důkazních prostředků. Považoval-li soud v této souvislosti argumentaci žalobkyně za účelovou s poukazem na přihlášku pohledávky žalobkyně do konkurzu prohlášeného na objednatele, pak žalobkyně uvádí, že konkurzní řízení je zcela jiné než řízení daňové. V konkurzu lze uplatnit i dosud nesplatné pohledávky a argumentace žalobkyně v tomto případě směřovala k tomu, že pro úpadce byly provedeny práce uvedené v předávacím protokolu, a tudíž má za úpadcem pohledávku, a ne k tomu, že veškeré práce podle uzavřené smlouvy o dílo byly dokončeny. Na okraj pak žalobkyně podotýká, že o tom, že nešlo o předání dokončeného díla, svědčí i bod 6. Smlouvy o dílo, neboť byly realizovány pouze dvě etapy ze tří.

Žalobkyně závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Brně a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Dne 24. 11. 2008 zaslala žalobkyně kasačnímu soudu doplňující podání, jehož součástí byly nové důkazy – znalecký posudek, čestné prohlášení Ing. Petra Hajtmara, CSc., správce konkursní podstaty objednatele, a program spolehlivosti letounu Z 400.

Žalovaný ve svém rozsáhlém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se s argumenty žalobkyně řádně vypořádal již v odůvodnění svého rozhodnutí, a proto odkazuje na něj, jakož i na své vyjádření podané ke krajskému soudu. V dalším pak setrvává ve svém postoji, že zpráva o kontrole je úplná a srozumitelná, jsou v ní hodnoceny veškeré důkazní prostředky vyjma těch, které žalobce předložil až v odvolacím řízení. Správce daně neporušil žádná práva žalobkyně, neboť tato byla seznámena se zprávou o daňové kontrole a mohla se k ní vyjádřit, avšak neuplatnila žádnou námitku. Pokud jde o právo žalobkyně být přítomna výslechu svědka Ing. Petra Hajtmara, pak dle žalovaného se v tomto případě o svědka nejednalo, ale šlo pouze o osobu zúčastněnou na řízení, která byla vyzvána k součinnosti. V další podrobné skutkové i právní argumentaci žalovaný opakuje své závěry uvedené v odvolání a trvá na tom, že dokončené dílo bylo dne 19. 12. 2001 na základě předávacího protokolu řádně předáno. Podle názoru žalovaného se krajský soud se všemi žalobními námitkami vypořádal a žalobkyně v daňovém řízení neunesla své důkazní břemeno. Kasační stížností žalobkyně fakticky napadá pouze výsledek hodnocení důkazních prostředků s tím, že za naplnění zákonné zásady vymezené v § 2 odst. 3 daňového řádu považuje pouze takové hodnocení, které by akceptovalo její tvrzení. Žalovaný tedy nepovažuje kasační stížnost za důvodnou, pročez navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

Kasační stížnost není důvodná.

Námitky žalobkyně lze více méně rozčlenit do tří kategorií: žalobkyně jednak namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, dále poukazuje na procesní pochybení správce daně a konečně nesouhlasí ani se samotnými kontrolními zjištěními a se závěry správce daně. Nejvyšší správní soud se námitkami zabýval právě v tomto pořadí.

Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů spočívá dle žalobkyně v tom, že se soud nevyjádřil k porušení § 31 odst. 4 daňového řádu a k některým důkazním prostředkům. Nejvyšší správní soud ze své judikatury týkající se nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů připomíná, že *„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“* (rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost je také dána, *„opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek“* (rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS), a rovněž tehdy, *„není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (...). Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá“* (rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS). Pokud jde o porušení § 31 odst. 4 daňového řádu, které žalobkyně zřejmě shledává v tom, že správce daně ve zprávě o kontrole neuvedl, jaké důkazní prostředky předložil žalobce a které si obstaral sám a jaké důkazní prostředky se staly důkazem, pak se k těmto otázkám dle názoru Nejvyššího správního soudu krajský soud dostatečně vyjádřil na straně 6 a 7 svého rozsudku. Krajský soud se rovněž zabýval jednotlivými důkazními prostředky, které žalobkyně v žalobě rozebírala (str. 8 a 9 rozsudku). Krajskému soudu lze sice vytknout, že v případě odpovědi Finančního úřadu v Otrokovicích ze dne 31. 5. 2005, č. j. 32331/05/305930/8830, protokolu o ústním jednání v rámci místního šetření, č. j. 30745/05/305930/8830, a příkazu představenstva MORAVAN – AEROPLANES a. s. ze dne 18. 9. 2002 se omezil pouze na konstatování, že tyto důkazní prostředky závěry o předání díla k 19. 12. 2001 nevyvracejí. Z předchozích úvah krajského soudu lze nicméně dovodit, že protokol o ústním jednání v rámci místního šetření byl pořízen nezákonným způsobem, když žalobkyni nebylo umožněno, aby byla ústnímu jednání přítomna, avšak správce daně ani žalovaný z něj nevycházeli. Požadavek na hodnocení tohoto důkazu ze strany soudu se pak jeví jako nadbytečný (nicméně ke správnosti závěru krajského soudu o nepoužití tohoto důkazu viz níže). Krajský soud rovněž ve svých úvahách dospěl k tomu, že předmětem sporu je otázka, zda bylo dílo předáno (neboť ukončení díla je dle příslušné smlouvy o dílo vázáno na jeho předání): k objasnění této otázky však nemůže nijak přispět příkaz představenstva MORAVAN – AEROPLANES a. s. ze dne 18. 9. 2002, který nařizoval zastavení prací na letounu ZLIN Z 400, avšak díla samotného se přímo nedotýkal a nijak neřešil to, zda bylo předmětné dílo předáno či nikoliv. Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že krajský soud ve svém rozsudku poskytl žalobci dostatečné odpovědi na uvedené námitky a rozsudek krajského soudu tak nelze považovat za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval tvrzením žalobkyně, že správce daně nehodnotil důkazní prostředky v souladu s § 2 odst. 3 daňového řádu, resp. nelze seznat, jak je hodnotil a že

si pouze selektivně vybral ty důkazní prostředky, které se mu hodily do jím prosazované verze, a ostatní pominul a vůbec je nehodnotil. V této otázce se Nejvyšší správní soud shoduje se závěrem krajského soudu, že ze zprávy o kontrole je patrné, z jakých důkazních prostředků správce daně vycházel a jak důkazy hodnotil. Zpráva o kontrole je srozumitelná a její závěry jsou naprosto zřejmé. Správci daně lze nicméně vytknout, že se ve zprávě o kontrole nevypořádal se všemi důkazními prostředky, které navrhovala žalobkyně, a pouze paušálně uvedl, že žalobce svá tvrzení neprokázal. (Ač v předkládací zprávě k odvolání správce daně žalovanému tvrdil, že příslušné důkazy vzal v úvahu, vypořádal se s nimi v podstatě až v této předkládací zprávě; ve zprávě o kontrole o nich není ani zmínka. Jednalo se o e-mail ze dne 28. 2. 2005, prohlášení presidenta společnosti F. P. S., či o dopis F. P. S.). Nejvyšší správní soud má nicméně za to, že tuto chybu správce daně plně napravil žalovaný v rámci odvolacího řízení, když se s příslušnými důkazními prostředky vypořádal v odůvodnění svého rozhodnutí, přičemž i za takové důkazní situace dospěl ke stejnému závěru jako správce daně. Na rozdíl od žalobkyně se zdejší soud nedomnívá, že by takový postup žalovaného fakticky znamenal, že se daňové řízení stalo jednostupňovým, neboť podle § 50 odst. 3 daňového řádu může odvolací orgán v rámci odvolacího řízení výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Za odstranění vady lze dle kasačního soudu považovat i provedení či vypořádání se s důkazy, které správce daně v prvním stupni opomněl. Zásadu dvouinstančnosti lze interpretovat jako právo daňového subjektu, aby jeho věc jako celek, resp. závěr správce daně (nikoliv však jednotlivé dílčí námitky či jednotlivé důkazní prostředky), mohl být přezkoumán jiným nezávislým orgánem. Aplikování přístupu žalobkyně by navíc ve svém důsledku znamenalo, že by v rámci odvolacího řízení vůbec nebylo možno provádět dokazování, a současně by šlo o popření širokého apelačního principu zavedeného daňovým řádem. V tomto bodu se tedy Nejvyšší správní soud částečně neshoduje s krajským soudem, neboť krajský soud nesprávně tvrdil, že se správce daně vypořádal se všemi důkazy a námitka porušení dvouinstančnosti tak vůbec nepřicházela v úvahu. Tento dílčí chybný závěr krajského soudu však nemá vliv na to, že postupem žalovaného nebyl porušen § 2 odst. 3 daňového řádu ani § 50 odst. 3 téhož zákona.

Žalobkyně rovněž namítala porušení § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, neboť jí nebylo správcem daně umožněno vyjádřit se při projednání zprávy ke způsobu zjištění výsledku uvedeného ve zprávě. Tato námitka není důvodná, neboť z protokolu o ústním jednání ze dne 15. 7. 2005, č. j. 125443/05/293931/5734, jednoznačně vyplývá, že zplnomocněný zástupce žalobkyně, Ing. J. O., byl podrobně seznámen s výsledky daňové kontroly, a to s každým konkrétním zjištěním, které ovlivnilo správné stanovení základu daně a daně. Zplnomocněný zástupce vzal výsledky daňové kontroly na vědomí a uvedl, že s nimi nesouhlasí, nicméně žádné jiné námitky neuplatnil. Je tedy zřejmé, že žalobkyni byla dána plná možnost se ke kontrolním zjištěním vyjádřit. Tvrdí-li žalobkyně v této souvislosti, že ve zprávě o kontrole není uveden způsob zjištění výsledku v ní uvedeného, nezakládá se toto tvrzení na pravdě, neboť správce daně svá zjištění ve zprávě podrobně rozvedl.

Dále žalobkyně namítala porušení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, neboť správce daně jí neumožnil klást otázky svědkovi Ing. Petru Hajtmarovi, CSc., správci konkurzní podstaty objednatele, při ústním jednání dne 15. 2. 2005 a místním šetření dne 31. 5. 2005 provedenými dožádaným správcem daně. Toto porušení je zřejmé z daňového spisu: žalobkyně skutečně nebyla o těchto jednáních uvědomena, a nemohla se jich tedy účastnit. Nejvyšší správní soud přitom nesouhlasí s názorem žalovaného, že Ing. Petr Hajtmar, CSc., byl jen jakousi třetí osobou, která nebyla v pozici svědka: z jeho výpovědi jednoznačně vyplývá, že se vyjadřoval ke

skutečností, které se přímo týkaly případu žalobkyně (§ 8 odst. 1 daňového řádu) a o jeho postavení jako svědka nelze tedy mít pochybnosti. Rovněž nelze zcela souhlasit s úvahou krajského soudu, že z předmětných výpovědí správce daně ani žalovaný ve svých rozhodnutích nevycházeli, a proto ani nezákonnost jejich provedení neměla vliv na samotné doměření daně. Ve zprávě o kontrole totiž správce daně osvědčil jako důkaz odpovědi dožádaného správce daně; fakticky se však nejednalo o vlastní odpovědi dožádaného správce daně vyplývající z jeho znalostí, ale o tlumočení odpovědí Ing. Petra Hajtmara, CSc., obsažených v předmětných protokolech o ústním jednání ze dne 15. 2. 2005 a místním šetření ze dne 31. 5. 2005. Správce daně tak ve zprávě o kontrole použil důkaz, který byl získán nezákonným způsobem. Za této situace musel Nejvyšší správní soud vážit, zda by tato skutečnost měla být důvodem pro zrušení rozhodnutí krajského soudu; dospěl však k závěru, že nikoliv. Kasační soud totiž musel konstatovat, že dodatečné vyměření daně z přidané hodnoty ob stojí i bez těchto nezákonných důkazů: stěžejními důkazy v této věci, jež jsou obsaženy a podrobně rozebrány ve zprávě o kontrole, totiž jsou smlouva o dílo č. 04/Soubor kompozitních dílů/2001, předávací protokol ke smlouvě o dílo ze dne 19. 12. 2001 a přihláška do konkursního řízení na majetek objednatele. Samotné výpovědi Ing. Hajtmara lze považovat jen za doplnění těchto důkazů, které, hodnoceny jednotlivě i ve vzájemných souvislostech s důkazy jinými, postačují k závěru o správnosti doměření daně z přidané hodnoty. Zdejší soud pak musel vzít v úvahu i tu skutečnost, že žalovaný ve svém rozhodnutí již tyto výpovědi ke zdůvodnění stanovení základu daně a daně nepoužil. Pochybení správce daně (jež zdejší soud nijak nebagatelizuje) tak na stanovení daňové povinnosti nemělo vliv. Pokud žalobkyně žalovanému vytýká (zcela v rozporu se svou předchozí námitkou), že uvedené výpovědi nevyužil při stanovení základu daně a daně, což má být porušením § 31 odst. 4, pak kasační soud toto přesvědčení žalobkyně nesdílí. Podle předmětného ustanovení lze totiž jako důkazních prostředků užít všech prostředků, ovšem kromě těch, které jsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy, což je právě případ příslušných protokolů o ústním jednání a místním šetření.

Žalobkyně také uvedla, že žalovaný nepřizval žalobkyni k odvolacímu řízení, aby tato mohla realizovat svá práva, čímž porušil § 50 odst. 3 daňového řádu jakož i čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Nejvyšší správní soud k tomu poznamenává, že žalovaný neměl povinnost s žalobkyní vést ústní jednání, resp. ji žádat o vyjádření, pokud mu k rozhodnutí postačovaly dokumenty shromážděné v daňovém spise a příslušné odvolání s přílohami. Takovou povinnost nelze z § 50 odst. 3 dovodit. Pokud jde o porušení čl. 38 odst. 2 Listiny, pak se nelze ztotožnit s krajským soudem v jeho názoru, že předmětný článek Listiny dopadá pouze na soudní ochranu (krajským soudem citovaný nálezn se týká výhradně aplikace čl. 36 odst. 2 Listiny), neboť i dle nálezu Ústavního soudu ze dne 23. 8. 2007, čj. II. ÚS 262/06, <http://nalus.usoud.cz>, je nutné čl. 38 odst. 2 Listiny vztáhnout i na orgány správní (k jeho porušení může dojít např. v případě, kdy daňovému subjektu není umožněna účast při výslechu svědka). Nejvyšší správní soud je však toho názoru, že aplikaci práva být přítomen projednání své věci nelze v daňovém řízení pojmát absolutně (tedy že by daňový subjekt musel být přítomen každému úkonu správce daně), čemuž svědčí i zásada nevěřejnosti daňového řízení (§ 2 odst. 4 daňového řádu), a je na místě jej aplikovat tam, kde jej daňový řád předvídá [např. § 16 odst. 4 písm. e)], nebo tam, kde by nepřítomnost daňového subjektu při projednávání jeho věci podstatně zkrátila možnosti jeho obrany. K takové situaci však v projednávané věci nedošlo a závěry krajského soudu o neporušení čl. 38 odst. 2 Listiny jsou proto správné.

K námitce, že krajský soud zaměňuje důkazní prostředky za důkazy lze podotknout, že právní teorie není jednotná v používání těchto pojmů. Pokud ze strany krajského soudu došlo

k jejich vzájemné záměně, má Nejvyšší správní soud za to, že tato skutečnost neměla vliv na srozumitelnost rozsudku a není proto důvod přikročit k jeho zrušení.

V další námitce žalobkyně tvrdí, že k předání dokončeného díla nedošlo, o čemž svědčí jednotlivé důkazní prostředky, které podrobně v kasační stížnosti rozebírá; Nejvyšší správní soud ani této námitce žalobkyně nepřisvědčil. Podle § 9 odst. 1 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty se při zdanitelném plnění uskutečněném podle smlouvy o dílo považuje zdanitelné plnění za uskutečněné zaplacením nebo převzetím a předáním díla nebo jeho dílčí části, a to tím dnem, který nastane dříve. Podle § 554 odst. 1 zákona č. 513/1992 Sb., obchodní zákoník, splní zhotovitel svou povinnost provést dílo jeho řádným ukončením a předáním předmětu díla objednateli v dohodnutém místě, jinak v místě stanoveném tímto zákonem. Toto ustanovení je nicméně dispozitivní povahy a smluvní strany se mohou ve smlouvě o dílo dohodnout na jiném způsobu ukončení a předání díla. V projednávaném případě se smluvní strany v bodě 2.11 smlouvy o dílo č. 04/Soubor kompozitových dílů/2001 dohodly, že dílo bude považováno za ukončené v okamžiku předání díla objednateli, přičemž o předání musí být sepsán předávací protokol parafovaný oběma stranami. Podle § 10 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty vzniká dnem uskutečnění zdanitelného plnění povinnost uplatnit daň na výstupu. Současně podle § 10 odst. 3 téhož zákona je plátce povinen daň na výstupu uvést do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění. Z citovaných ustanovení právních předpisů a smlouvy o dílo jednoznačně vyplývá, že v daném konkrétním případě došlo ke zdanitelnému plnění při předání díla, resp. při podpisu předávacího protokolu. Předávací protokol je zde přitom ve smyslu bodu 2.11 smlouvy jediným dokumentem osvědčujícím skutečnost, že došlo k ukončení a předání díla. Předávací protokol ze dne 19. 12. 2001 předložený v daňovém řízení jednoznačně stanoví, že v rámci plnění smlouvy o dílo č. 004/Soubor kompozitových dílů/2001 se jím předává dle bodu 2.10 smlouvy úplná sada kompozitových dílů a výrobních přípravků (blíže specifikovaných), originály výkresů a výkresové rozpisky, zkušební protokol na nehořlavost, úplná zdrojová data na CD, návrhy listů pro Letovou a Údržbovou příručku a technologická dokumentace. Smluvní strany zde přitom prohlásily, že dílo podle předmětné smlouvy tímto považují za předané bez vad a připomínek. Následně dne 19. 7. 2004 podala žalobkyně u Krajského soudu v Brně přihlášku své pohledávky z předmětné smlouvy o dílo do konkurzního řízení proti úpadci MORAVAN – AEROPLANES a. s., v níž žalobkyně potvrzuje, že dne 19. 12. 2001 převzal úpadce zhotovené dílo dle smlouvy v plném rozsahu a bez vad a zároveň převzal a ve svém účetnictví zaregistroval faktury žalobkyně, o čemž následně vystavil účetní doklad o závazku vůči žalobkyni.

Z uvedených dokumentů vyplývá dle Nejvyššího správního soudu jednoznačný závěr, že dne 19. 12. 2001 skutečně došlo k předání a ukončení díla podle smlouvy o dílo, tj. ke zdanitelnému plnění, a žalobkyně tak byla povinna příslušnou daň na výstupu uvést do daňového přiznání za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2001, přičemž tuto skutečnost nevyvrací žalobkyní provedený výklad jednotlivých důkazních prostředků. Žalobkyně tvrdí, že v rámci provedení díla měla provést zkoušky kompozitových dílů a dále provést odladění sady výrobních přípravků a předat objednateli originály zkušebních protokolů a závěrečnou zprávu z ověřování na demonstračním kusu letounu, avšak ke zkouškám a odladění nedošlo a protokoly a zpráva předány nebyly. Podle žalobkyně tak nebyla naplněna smlouva, což potvrzuje, že předávací protokol ze dne 19. 12. 2001 nedokládá předání hotového díla, ale jedná se pouze o formální předání zhotovených kompozitových dílů k jejich namontování na letoun před prováděním ověřovacích zkoušek. Zde se však Nejvyšší správní soud ztotožňuje s názorem žalovaného a krajského soudu, který vyplývá i z výše uvedeného rozboru smlouvy, předávacího

protokolu a přihlášky do konkurzu, tj. že v souladu s čl. 2.11 smlouvy o dílo je ukončení díla vázáno pouze na předání díla objednateli potvrzené předávacím protokolem. Ukončení díla tedy není nijak podmíněno provedením zkoušek: pokud zkoušky nebyly provedeny, ač podle smlouvy o dílo být provedeny měly, resp. nebyly dodrženy jiné podmínky zhotovení díla podle smlouvy, může mít tento důsledek vliv pouze na práva a povinnosti smluvních stran (dílo nebylo provedeno řádně, vůči žalobkyni mohou nastoupit sankční mechanismy smlouvy), nikoliv však na skutečnost, zda dílo bylo ukončeno, neboť k jeho předání bezpochyby došlo. Rovněž nelze souhlasit s tvrzením žalobkyně, že se jednalo pouze o formální předání kompozitových dílů k jejich namontování na letoun před prováděním ověřovacích zkoušek a nikoliv o předání ukončeného díla. Podepsaná smlouva o dílo totiž žádné takové formální předání dílů nezná; pokud se nemělo jednat o předání ukončeného hotového díla, měly to smluvní strany uvést v předávacím protokolu a žalobkyně by zároveň nesměla v přihlášce do konkurzu tvrdit, že dílo bylo předáno v plném rozsahu a bez vad. Námitka žalobkyně, že předávací protokol není oficiálním dokumentem o ukončeném díle, jelikož je podepsán pouze jedním členem představenstva žalobkyně, který k předání dokončeného díla nebyl pověřen, také nemůže být úspěšná. Její účelovost je zřejmá z toho, že pro účely přihlášky pohledávky do konkurzu za objednatelem považovala žalobkyně předávací protokol zjevně za platný a neplatnosti se dovolává až v souvislosti s daňovým řízením. Navíc předseda představenstva (Ing. J. N., CSc.), jehož podpis na protokolu chybí, o podpisu protokolu věděl, neboť podával přihlášku do konkursu a uvedl v ní, že úpadce dílo převzal v plném rozsahu a bez vad, a připojil k ní právě zmiňovaný předávací protokol. Kdyby s podpisem protokolu nebyl srozuměn nebo by jej považoval za neplatný, jen těžko by na něj v přihlášce odkazoval.

Nejvyšší správní soud neuznal za důvodné ani tvrzení žalobkyně, že žalovaný posuzoval předávací protokol v rozporu s § 2 odst. 7 daňového řádu, když nebral v úvahu jeho skutečný obsah vyplývající z jiných důkazních prostředků. Ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu ukládá správci daně, aby bral v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho. Touto problematikou se komplexně zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004-89, publikovaném pod č. 1301/2007. K podrobnému rozboru je vhodné odkázat na toto rozhodnutí; pro účely právě projednávané věci postačí uvést dílčí závěr rozšířeného senátu, podle nějž *„o zakrývání (dissimulaci) ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechťejí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost; zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující“*. Aplikace tohoto pravidla na právě projednávaný případ však nevede k rozumným závěrům. Představa, že by žalobkyně podepsala předávací protokol podle čl. 2.11 smlouvy o dílo, ačkoliv by tím ve skutečnosti chtěla zakrýt to, že na základě předávacího protokolu nedochází k předání ukončeného díla ale pouze k předání kompozitových dílů k následným zkouškám, je přinejmenším absurdní a postrádá jakýkoliv logický základ. Žalobkyni přece nic nebránilo, aby případně kompozitové díly ke zkouškám předala jiným způsobem, jiným protokolem: žalobkyně neměla sebemenší důvod zakrývat předání dílů ke zkouškám předávacím protokolem podle čl. 2.11 smlouvy o dílo. Žalovaný proto postupoval správně, jestliže předávací protokol vyhodnotil jako úkon směřující k předání ukončeného díla, zejména ve spojení se zněním smlouvy o dílo a přihlášky do konkurzu.

Dále se žalobkyně odvolává na odpověď Finančního úřadu v Otrokovicích ze dne 31. 5. 2005, č. j. 32331/05/305930/8830, a protokol o ústním jednání s Ing. Petrem Hajtmarem,

CSc., v rámci místního šetření, č. j. 30745/05/305930/8830. Pokud jde o protokol, zdejší soud již výše zdůraznil, že Ing. Hajtmar byl vyslýchán v postavení svědka, aniž by bylo žalobkyni umožněno, aby byla jeho výsledku přítomna a mohla mu klást otázky. Jeho výslech je proto nezákonným důkazem, nicméně jeho použití správcem daně nemůže nic změnit na správnosti dodatečně vyměřené daňové povinnosti žalobkyně; žalovaný jej pak při stanovení základu daně a daně vůbec nepoužil. Pokud se přesto žalobkyně dovolává obsahu tohoto protokolu, resp. odpovědi Finančního úřadu v Otrokovicích, pak ani tyto důkazní prostředky nemohou zvrátit závěry žalovaného a správce daně. Jak Finanční úřad, tak i Ing. Hajtmar popisují pouze to, jak bylo dílo zaúčtováno v účetnictví společnosti MORAVAN – AEROPLANES a. s., což však z povahy věci vypovídá velmi málo o tom, zda došlo k předání ukončeného díla. Účetnictví subjektu odlišného od žalobkyně (byť je jím zde objednatel) nemůže samo o sobě prokazovat, zda žalobkyně dílo provedla a fyzicky předala. Z protokolu o výsledku Ing. Hajtmar navíc nijak nevplývá, že by se objednatel choval tak, že dílo dokončeno nebylo, jak tvrdí žalobkyně; naopak Ing. Hajtmara výslovně uvedl, že smluvní vztah s žalobkyní byl ukončen převzetím předmětu smlouvy – předávacím protokolem dne 19. 12. 2001. Tuto skutečnost však zdejší soud nepřičítá žalobkyni k tíži vzhledem k nezákonnosti provedení výpovědi, pouze její pomocí ilustruje nesprávnost tvrzení žalobkyně.

Pokud jde o prohlášení Ing. Z. H. ze dne 25. 7. 2005, který přebíral dílo za objednatele, Ing. H. v něm uvedl, že v březnu 2002 byly zahájeny pozemní zkoušky vyvíjeného letounu ZLIN Z 400, kde se žalobkyně podílela na ověřování namontovaných dílů, že k úplnému dokončení a předání díla scházela etapa provedení ověřovacích zkoušek, k níž nedošlo z rozhodnutí představenstva objednatele, a že žalobkyně zajišťovala provozuschopnost pohonné jednotky předmětného letounu i přes následnou mezinárodní arbitráž objednatele se společností Frontier Petroleum Services, Ltd. Tvrzení Ing. H. je zcela v rozporu s předávacím protokolem ze dne 19. 12. 2001, který sám podepsal, což jej činí značně nedůvěryhodným, a nedává odpověď na stěžejní otázku: proč žalobkyně podepsala předávací protokol na ukončené dílo (přesně podle dikce smlouvy o dílo), když vlastně hotové dílo dle svého tvrzení nepředala. Podle Nejvyššího správního soudu proto ani toto prohlášení nemění nic na závěrech žalovaného a správce daně.

Důkazní situaci pak nemohou zvrátit ani poslední dva žalobkyní jmenované důkazy. Příkaz představenstva MORAVAN – AEROPLANES a. s. ze dne 18. 9. 2002 osvědčuje pouze to, že byly zastaveny veškeré práce na letounu ZLIN Z 400, což však nevypovídá zhora nic o tom, zda a kdy došlo k předání ukončeného díla žalobkyní objednateli. Prohlášení D. J., prezidenta společnosti Frontier Petroleum Services Ltd., ze dne 3. 4. 2005, která má v současné době letoun ZLIN Z 400 v držení, o tom, že společnost Frontier Petroleum Services Ltd. předpokládá další spolupráci se žalobkyní a dokončení díla, nemá na projednávanou věc žádný vliv. Pokud pan J. tvrdí, že předávací protokol ze dne 19. 12. 2001 sloužil pouze ke zdokumentování montáže předmětných kompozitových dílů na letoun, pak je jeho vyjádření k této věci zcela irrelevantní, neboť se vyjadřuje k události, u níž nebyl přítomen (podpis protokolu).

Argumentace žalobkyně, že přihláška do konkurzu osvědčuje pouze to, že pro úpadce byly provedeny práce uvedené v předávacím protokolu, a tudíž má za úpadcem pohledávku, a nikoliv to, že veškeré práce podle uzavřené smlouvy o dílo byly dokončeny, se nezakládá na pravdě. V přihlášce je výslovně uvedeno, že dne 19. 12. 2001 převzal úpadce zhotovené dílo v plném rozsahu a bez vad, což stvrdil předávacím protokolem a zaregistroval ve svém účetnictví. Pokud by bylo dílo předáno v jiný den, patrně by takový den v přihlášce byl uveden,

což však není. Z přihlášky navíc v žádném případě nevyplývá, že by se snad mělo jednat o dosud nesplatnou pohledávku, jak se snaží tvrdit žalobkyně: jinak by totiž v předmětné přihlášce sotva uváděla, že úpadce pohledávku neuhradil přes písemná a osobní upozornění a snahu o dohodu o splátkovém kalendáři, čímž způsobil žalobkyni „mimořádně značnou finanční újmu“, a rovněž zcela nelogické by bylo tvrzení žalobkyně, že vynaložila 20 000 Kč na vymáhání pohledávky prostřednictvím pohledávkové agentury Česká inkasní a faktoringová spol., s r. o.

Pokud jde o námitku týkající se bodu 6 smlouvy o dílo, kterou žalobkyně uvádí „jen tak na okraj“, pak kasační soud musí konstatovat, že tato námitka nebyla obsažena v žalobě, a je proto v kasačním řízení nepřijatelná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

Žalobkyně konečně ke kasační stížnosti připojila tři nové důkazy (znalecký posudek, čestné prohlášení Ing. Petra Hajtmara, CSc., správce konkursní podstaty objednatele, a program spolehlivosti letounu Z 400), které v rámci daňového řízení nenavrhla. Při jejich posuzování musel kasační soud vyjít z toho, že k doměření daně v daném případě došlo na základě závěru správce daně (žalovaného) o neunesení důkazního břemene žalobkyní. Takový závěr musel žalovaný učinit k určitému časovému okamžiku (den vydání rozhodnutí v odvolacím řízení) poté, co žalobkyni umožnil předložit jakékoliv jí dostupné důkazy případně navrhnout provedení jiných. Jestliže však žalobkyně neunesla svoje důkazní břemeno v rámci daňového řízení (nepředložila ani nenavrhla důkazy, které by mohly vyvrátit závěr správce daně a žalovaného, že došlo ke zdanitelnému plnění), nemůže tento nedostatek napravit v soudním řízení: připuštění takového postupu by nutně vedlo k absurdní situaci, kdy by daňové subjekty nepředkládaly v daňovém řízení důkazy, ač by k tomu byly vyzvány a tyto předkládaly až správnímu soudu. Jakkoliv obecně může správní soud doplňovat dokazování ve správním řízení (§ 77 s. ř. s.), nemůže tato skutečnost popřít jeden ze základních principů daňového řízení, jímž je povinnost daňového subjektu prokázat to, co tvrdí, případně k čemu je správcem daně vyzván, a nemůže současně posouvat správní soudy do role jakési třetí a čtvrté instance v rámci daňového řízení. Shodný názor ostatně zaujal zdejší soud již v rozsudku ze dne 19. 8. 2004, č. j. 3 Afs 2/2003-58, www.nssoud.cz: „*neunesl-li daňový subjekt důkazní břemeno v daňovém řízení (§ 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), dodatečná náprava předkládáním nových důkazů v řízení před soudem není možná.*“ K novým důkazům vyvracejícím závěr správce daně a žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobkyní předloženým až v kasačním řízení tak Nejvyšší správní soud nemohl přihlížet.

Jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 18. prosince 2008

JUDr. Marie Žiškova

předsedkyně senátu