

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **JUDr. V. Z.,** proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 7. 2010, č. j. 6 Ca 282/2007 - 30,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

[1.] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze. Tímto rozsudkem soud zamítl jeho žalobu brojící proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu („žalovaný“) ze dne 16. 8. 2007, č. j. 13209/07/1300-108391. Citovaným rozhodnutím žalovaný zamítl stěžovatelovo odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 10 („správce daně“) ze dne 20. 11. 2006, č. j. 362759/06/010523/8380, na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2004 ve výši 120 095 Kč.

II. Obsah kasační stížnosti

[2.] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s."), když namítá nesprávné posouzení právní otázky městským soudem.

[3.] Stěžovatel trvá na tom, že neměl být správcem daně vyzýván k prokázání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, neboť mu svědčila zákonná domněnka podle § 21 odst. 6 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Bylo na správci daně a žalovaném, aby prokázali opak, a nemohli na stěžovatele přenést důkazní povinnost. To odporuje i principům konstrukce DPH a vede to k výsledku, že by bylo zdanitelné plnění použité stěžovatelem pro jeho ekonomickou činnost zdaněno dvakrát. Stěžovatel nesouhlasí ani s tvrzením městského soudu, že uvedení dodavatele na daňovém dokladu nestačí k prokázání skutečné realizace zdanitelného plnění. Stěžovatel naopak trvá na tom, že přijetí zdanitelného plnění dostatečně prokázal. Správce daně a žalovaný sice tvrdili, že v průběhu vytýkacího řízení nebyla prokázána pravdivost údajů v řádku č. 310 přiznání k DPH za prosinec 2004 a že předmětná faktura č. FV 05200009 nebyla daňovým dokladem obsahujícím náležitosti podle § 28 odst. 2 zákona o DPH, když neobsahovala údaje identifikující plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění. Takové posouzení však vychází z nesprávného vyhodnocení důkazů. Správce daně neměl pochybnosti o tom, že plátcem uskutečňujícím ve stěžovatelův prospěch zdanitelné plnění byla Daňová a účetní kancelář MATOULEK a. s., jak je zjevné z nahlédnutí do dokladu. Stěžovatel prokázal přijetí zdanitelného plnění v podobě nehmotných služeb, konkrétně daňového poradenství, svou účetní závěrkou za rok 2004, v níž jsou zdanitelná plnění souhrnně uvedena, dále svým prohlášením a svědeckou výpovědí daňového poradce.

[4.] Daňový poradce docent M. i stěžovatel jako advokát však mají zákonem uloženou mlčenlivost, kterou v daném případě nemohli porušit a seznámit správce daně s obsahem poskytovaných rad. Bylo pak vadným postupem ze strany daňových orgánů, pokud se pokoušely tuto povinnost mlčenlivosti prolomit a pokud vyslechly jako svědka slečnu L., aniž by ji upozornily na možnost odmítnout výpověď z důvodu mlčenlivosti.

[5.] Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje zrušit rozsudek městského soudu a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

III. Podstatný obsah správního a soudního spisu

[6.] Součástí daňového spisu je přiznání k DPH za prosinec 2004, v němž stěžovatel uplatnil jako odpočet DPH částku 687 538 Kč, přičemž většina z této částky vycházela ze zdanitelného plnění spočívajícího v přijetí daňového poradenství fakturovaného Daňovou a účetní kanceláří MATOULEK a. s. fakturou č. FV 05200009 ze dne 6. 1. 2005 v celkové částce 3 510 500 Kč, z čehož DPH tvořila 560 500 Kč.

[7.] Následně bylo se stěžovatelem zahájeno vytýkací řízení a v jeho rámci jej správce daně vyzval k odstranění pochybností. Dne 14. 6. 2006 se konalo ústní jednání, při němž stěžovatel tuto fakturu vysvětlil tak, že pro většinu klientů vykonával společně s touto daňovou a účetní kanceláří právní a daňové služby, přičemž kancelář poskytovala své služby celoročně a na konci roku vyfakturovala svou část za celoroční služby. Upřesnil, že tyto služby byly nejvíce poskytovány právě v roce 2004, s ohledem na vstup ČR do EU. Mnohdy stěžovatel připravoval smlouvy, jejich obsah ale specifikovala daňová a účetní kancelář, přičemž šlo i o klienty s miliardovým obratem. Ceny služeb se odvíjely jednak od ceníku, který neměl k dispozici stěžovatel, nýbrž daňová a účetní kancelář, a jednak od

ústních dohod, přičemž částka byla vždy rozdělena dohodou, podle toho, zda se na dané kauze podílela spíš daňová a účetní kancelář anebo stěžovatel.

[8.] Dne 13. 9. 2006 se konalo ústní jednání se svědkyní M. L., která vypověděla, že právě ona vystavila předmětnou fakturu, a to na základě ústního pokynu docenta M., aniž by tuto částku podložil nějakými písemnými materiály, z nichž by se dala odvodit jejich kalkulace. Poradenství klientům stěžovatele tvořilo podle svědkyně asi 65 až 70% činnosti docenta M. Dále vypovídal i docent M., který sice poskytl sazebník smluvních odměn své kanceláře, jinak se ovšem cítil být ve své výpovědi omezen jednak souhlasem odběratele jeho služeb, tedy stěžovatele, a jednak zákonem č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky. K předmětné faktuře tak uvedl pouze, kdo ji vystavil, k obsahu faktury se ovšem odmítl vyjádřit.

[9.] Při jednání se samotným stěžovatelem jej správce daně upozornil, že mlčenlivost daňového poradce je prolomena § 34 odst. 4 tehdy platného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Stěžovatel nemohl podle svých slov poskytnout žádné písemné důkazy, které by prokazovaly, že přijatá zdanitelná plnění v předmětné faktuře byla použita k uskutečnění jeho ekonomické činnosti. Nabídl sice nakonec, že zbaví docenta M. mlčenlivosti, to však správce daně odmítl, neboť stěžovatel měl již dvě možnosti tak učinit při dvou výsleších jmenovaného, ke kterým se ovšem stěžovatel bez omluvy nedostavil. Tím bylo vytýkací řízení ukončeno a správce daně vydal výše označený platební výměr ze dne 20. 11. 2006.

[10.] V odvolání proti citovanému platebnímu výměru stěžovatel uvedl, že jako advokát poskytuje řadě subjektů komplexní právní pomoc, jejíž součástí je i právní pomoc v daňové oblasti, ovšem daňové poradenství nakupuje, vzhledem k potřebě specializace, u jiných subjektů, což se stává zdanitelným plněním. Nemůže ovšem správci daně sdělit, jak, kdy a kde byla přijatá zdanitelná plnění použita k poskytnutí právní pomoci klientům, neboť by to z jeho strany znamenalo porušení advokátní mlčenlivosti a obdobně ze strany docenta M. porušení mlčenlivosti daňového poradce. Podle § 21 odst. 6 zákona o DPH se navíc zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu. Vzhledem k tomu, že obě strany potvrzují poskytnutí služby v souladu se zákonem, je na správci daně, aby prokázal opak.

[11.] V rámci odvolacího řízení se konalo další ústní jednání se stěžovatelem a slečnou L., kde byl stěžovatel seznámen také s výsledky dosavadního dokazování, včetně zjištění, že Daňová a účetní kancelář MATOULEK, a. s. zahrnula předmětnou fakturu do svého účetnictví a uhradila z ní DPH, jak bylo zjištěno z dožádání od Finančního úřadu pro Prahu 2.

[12.] Podané odvolání žalovaný zamítl výše označeným rozhodnutím ze dne 16. 8. 2007. K námitce nucení k porušení mlčenlivosti žalovaný uvedl, že advokátní mlčenlivost je podle § 21 odst. 5 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, prolomena povinnostmi stanovenými zvláštními daňovými předpisy, tedy i ustanovením § 34 odst. 4 daňového řádu. Žalovaný ostatně nepožadoval informace o konkrétní povaze věci, v níž daňové poradenství poskytoval, jen chtěl, aby stěžovatel prokázal přijetí a využití zdanitelného plnění k ekonomické činnosti, což stěžovatel neučinil. K údajně neoprávněnému přenosu důkazního břemene ze správce daně na stěžovatele žalovaný uvedl, že stěžovatel nedoložil žádné důkazní prostředky o druhu a rozsahu plnění, ceně jednotlivých kauz a využití údajně přijatého plnění pro svou ekonomickou činnost, proto správce daně jeho nárok na

odpočet DPH neuznal. Platí, že pouhé předložení formálně správných důkazních prostředků neznamená, že správce daně automaticky tyto důkazy přijme a shledá, že stěžovatel unesl důkazní břemeno a má tedy nárok na odpočet daně. V případě faktury o zdanitelném plnění jsou navíc podle § 28 odst. 2 zákona o DPH zákonnou náležitostí daňového dokladu také údaje identifikující plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění. Stěžovatel však realizaci přijetí zdanitelného plnění od plátce uvedeného na předmětné faktuře neprokázal a neunesl tak svou důkazní povinnost plynoucí z § 31 odst. 9 daňového řádu.

[13.] Městský soud zamítl žalobu brojící proti citovanému rozhodnutí žalovaného, když vyšel z toho, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat a také doložit tvrzení v daňovém přiznání obsažená. Nárok na odpočet DPH pak vzniká za současného splnění podmínky přijetí zdanitelného plnění uskutečněného jiným plátcem a zároveň podmínky, že toto plnění bylo plátcem použito k jeho ekonomické činnosti. Správce daně tudíž mohl vyzvat stěžovatele k prokázání tvrzení obsažených v daňovém přiznání. Nevyzýval jej ostatně k prokázání „zákonné domněnky“, ale k odstranění pochybností ohledně skutečné realizace zdanitelného plnění a jeho přijetí v rozsahu uvedeném na předmětné faktuře. Přitom pouhé správné uvedení dodavatele na předmětné faktuře k prokázání tohoto nároku nestačí za situace, kdy ani jeden z účastníků uvedené transakce nedoložil, jaké konkrétní plnění bylo uskutečněno či přijato. Jak na stěžovatele, tak analogicky i na daňového poradce, lze vztáhnout § 34 odst. 4 daňového řádu ukládající třetím osobám na výzvu správce daně vydat nebo zapůjčit k ohledání listiny a jiné věci. Správce daně správně poučil svědkyni L. a ani ji, ani docenta M. či stěžovatele nevyzýval k tomu, aby sdělili podrobnosti věcí, v nichž svým klientům radili, nýbrž pouze aby prokázali věcné, časové i finanční souvislosti mezi přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními. Soud odmítl i námitku údajného dvojího zdanění, neboť povinnost odvést daň z jimi vykázaných poskytnutých plnění mají všichni plátci, přičemž nárok na čerpání odpočtu mají pouze při splnění zákonem daných podmínek. K dvojímu zdanění tak ve stěžovatelově případě nedošlo.

IV. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

[14.] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

[15.] Kasační stížnost je tvořena konstrukcí vysvětlující, proč po stěžovateli nemohlo být požadováno, aby podrobněji prokazoval, že se opravdu uskutečnilo zdanitelné plnění, jež bylo vykázáno fakturou č. FV 05200009. Stížnost je tak opřena o dvě námitky vycházející z tohoto tvrzení. Zaprvé tvrdí, že další prokazování nemohlo být v dané situaci požadováno, neboť stěžovateli svědčila zákonná domněnka podle § 21 odst. 6 písm. a) zákona o DPH. Zadruhé tvrdí, že to nemohlo být požadováno právě po něm, neboť jej i jeho dodavatele, tedy daňového poradce, váže mlčenlivost. Jinak řečeno, první námitka směřuje k tomu, že nic dalšího, nad rámec předložených dokladů, podle daňových předpisů prokazovat nemusel, druhá k tomu, že podle profesních předpisů o mlčenlivosti nic dalšího prokazovat nemohl. Obě tyto námitky jsou nicméně nedůvodné.

[16.] První námitka je opřena o ustanovení § 21 odst. 6 písm. a) zákona o DPH, které zní: *„(6) Při poskytnutí služby se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem jejího*

poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou platbu, a to tím dnem, který nastane dříve,...“

[17.] Stěžovatelův výklad tohoto ustanovení je ovšem chybný, když se domnívá, že mu z něj plyne jakási vyvratitelná domněnka, pro jejíž vyvrácení musí nejprve správce daně předložit důkazy. Jádrem tohoto ustanovení totiž není spojení „považuje za uskutečněné“, nýbrž slovo „dnem“. Jinak řečeno, smyslem tohoto ustanovení není vytvořit vyvratitelnou domněnku uskutečnění, nýbrž určit den, od něhož je pokládáno za uskutečněné takové plnění, které bylo realizováno a doloženo. Nijak však nebrání správci daně v tom, aby pojal pochybnosti, zda realizováno opravdu bylo. Vystavení daňového dokladu je sice základní náležitostí prokazování uskutečnění zdanitelného plnění; z toho však neplyne, že by se pouhým jeho předložením přeneslo důkazní břemeno na správce daně, jak tvrdí stěžovatel, a že by požadováním prokázání realizace takto uplatněného zdanitelného plnění byla nepřiměřeně narušena informační autonomie daňového subjektu ve smyslu nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 29/05 ze dne 1. 6. 2005 (všechny citované nálezy jsou dostupné na http://nalus.usoud.cz/). Opaku nasvědčuje setrvalá judikatura městského soudu (viz např. rozsudek ze dne 17. 6. 2010, sp. zn. 11 Ca 103/2009), a zejména soudu zdejšího. Zdejší soud tak již ve svém rozsudku ze dne 25. 10. 2006, sp. zn. 2 Afs 7/2006 (všechna rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz), uvedl: „*Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.*“

[18.] V případě DPH je pak zcela pochopitelné, pokud správce daně u plnění, které je prokázáno pouze fakturou znějící na dosti vysokou částku, nabude pochybnosti o tom, zda se toto plnění opravdu uskutečnilo. Uskutečnění takového plnění je přitom jednou z nezbytných podmínek pro uznání odpočtu, jak je vymezil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 27. 10. 2004, sp. zn. 2 Afs 6/2004: „*Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 19 odst. 1 zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 196/1993, zákona č. 258/1994 Sb. a zákona č. 208/1997 Sb., vzniká za současného splnění dvou podmínek: první z nich je skutečnost, že plátce daně přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem, druhou podmínkou pak je fakt, že přijaté plnění bylo plátcem použito k dosažení obratu za vlastní zdanitelná plnění a že je zde zároveň věcná a časová souvislost přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními vlastními, z nichž je dosahováno obratu.*“ Právě o prokázání této věcné a časové souvislosti přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními stěžovatele jde i v nyní posuzovaném případě.

[19.] Ještě podrobněji se pak k nedostatečnosti pouhého předložení formálně bezvadného daňového dokladu pro uznání daňového odpočtu vyjádřil zdejší soud v již zmíněném rozsudku ze dne 25. 10. 2006, sp. zn. 2 Afs 7/2006: „*Nelze však přisvědčit stěžovateli, že pouhým doložením účetního dokladu, obsahujícího formální náležitosti, je nárok prokázán. Daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (§ 1 zákona o DPH). Tomu také koresponduje povinnost plátce vést záznamy o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních a evidovat zvlášť přijaté a vystavené doklady (§ 11 odst. 1). Zákon tedy nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. ... Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje uskutečnění*

zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění. Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v prvé řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním. ... Pokud jde o důkazní povinnost v daňovém řízení, je zásadou, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Přesto, že je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (odst. 2 cit. ust.), není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí."

[20.] Výše citované úvahy jsou plně aplikovatelné i na nyní posuzovanou situaci. Zde správce daně zpochybnil dostatečnost faktury č. FV 05200009, neboť její vystavitel sice toto vystavení nepopíral, ale nedokázal sám nijak prokázat, že uskutečnil porady s klienty stěžovatele, tedy zdanitelné plnění, které stěžovatel i v nyní posuzovaném případě „*nikoliv zanedbatelně honoroval*". Jejich prokázání je přitom nezbytné jednak k tomu, aby měl správce daně přehled o celém řetězci na sebe navazujících zdanitelných plnění, z nichž se určuje ona „přidaná hodnota"; jednak i k tomu, aby bylo vyloučeno, že předmětná faktura je pouze pokusem jak uplatnit odpočet neoprávněně, tedy bez vazby na skutečné plnění.

[21.] Stěžovatel sice zmiňuje svou obavu z dvojího zdanění a správce daně během řízení prokázal dožádáním u dalšího finančního úřadu, že stěžovatelův dodavatel částku uvedenou na předmětném faktuře řádně uvedl při svém vyúčtování DPH. I přesto si však lze představit celou řadu situací, v nichž by společné zaúčtování faktury nevycházející ze skutečného plnění a následné odvedení DPH stěžovatelovým dodavatelem, a nikoli stěžovatelem samotným, mohlo být pro obě strany finančně či jinak výhodné. Nejvyšší správní soud ani správce daně či žalovaný určitě nechtějí stěžovateli takovou ani podobnou motivaci jakkoliv podsouvat. Důležité je však uvést, že pochybnosti správce daně byly v této konkrétní situaci zcela logické a pochopitelné a ani poukaz na existenci faktury a na hrozbu dvojího zdanění nemění nic na tom, že se stěžovateli nepodařilo prokázat, že se předmětná plnění uskutečnila a že zde opravdu existovalo nejen předání formální faktury, nýbrž i reálné předání plateb a zdanitelných služeb mezi stěžovatelem, jeho dodavatelem a jejich klienty.

[22.] Druhá námitka je opřena o tvrzení, že existenci takových služeb stěžovatel prokázat nemohl, neboť jej vázala advokátní mlčenlivost; jeho dodavatele docenta M. pak mlčenlivost daňového poradce. Podle § 8 odst. 3 daňového řádu nesmí být vyslechnut jako svědek ten, kdo by porušil zákonem uloženou nebo zákonem uznanou povinnost mlčenlivosti, ledaže by byl této povinnosti zproštěn příslušným orgánem nebo tím, v jehož zájmu tuto povinnost má. V daném případě povinnost mlčenlivosti vyplývala stěžovateli z § 21 zákona o advokacii a jeho dodavateli z § 6 odst. 8 zákona o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky.

[23.] Je třeba přisvědčit stěžovateli potud, že obě osoby splňovaly podmínku této mlčenlivosti a že toto jejich právo (které je zároveň i jejich povinností), je třeba vnímat poměrně široce a plně je respektovat, jak připomněl zdejší soud např. v již citovaném rozsudku ze dne 25. 10. 2006, sp. zn. 2 Afs 7/2006: „*Tvrdí-li osoba, která je daňovým poradcem, 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. 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."

[24.] Správce daně však ani jednoho z nich nenutil porušit jejich mlčenlivost. Princip mlčenlivosti advokátů a daňových poradců se totiž v podobných případech střetává s principem povinnosti spolupráce, jak je vyjádřen např. v § 34 odst. 4 daňového řádu. O nastolení rovnováhy mezi těmito dvěma principy ve vztahu k advokátům zákonodárce zjevně usiloval zněním ustanovení § 21 odst. 5 zákona o advokacii: „*Povinností mlčenlivosti advokáta nejsou dotčeny jeho povinnosti jako daňového subjektu stanovené zvláštními předpisy o správě daní a poplatků; i v tomto případě je však advokát povinen zachovávat mlčenlivost o povaze věci, ve které právní služby poskytl nebo poskytuje.*" Ústavní soud navíc toto pravidlo analogicky vztáhl i na daňové poradce, a to ve svém usnesení ze dne 24. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 189/01, jež rozsah mlčenlivosti advokátů a daňových poradců (byť toliko v usnesení a nikoliv v nálezu), komplexně rozebírá: „*Postavení daňového poradce při výkonu daňového poradenství je obdobné a srovnatelné s postavením advokáta při poskytování právní pomoci podle zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů. Zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, jakož i zákon č. 85/1996 Sb. upravují, a to v podstatě shodně, povinnost mlčenlivosti. Podle § 6 odst. 8 zákona č. 523/1992 Sb. jsou daňový poradce, jeho pracovník nebo zástupce, jakož i osoba, která pozbyla oprávnění k výkonu daňového poradenství povinni zachovávat mlčenlivost o všech skutečnostech, o nichž se dozvěděli v souvislosti s výkonem daňového poradenství. Podle § 21 odst. 1 zákona č. 85/1996 Sb. je advokát povinen zachovávat mlčenlivost o všech skutečnostech, o nichž se dozvěděl v souvislosti s poskytováním právních služeb. V § 21 odst. 5 zákona č. 85/1996 Sb. se pak uvádí, že povinností mlčenlivosti advokáta nejsou dotčeny povinnosti stanovené zvláštními předpisy o správě daní a poplatků; i v tomto případě je však advokát povinen zachovávat mlčenlivost o totožnosti klienta, jakož i o povaze věci, ve které právní služby poskytl nebo poskytuje. Takovou povinností je povinnost součinnosti se správcem daně podle § 34 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. To je možné analogicky vztáhnout i na postavení daňového poradce. Na daňové poradce stejně tak jako na advokáty se tedy vztahuje § 34 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., který ukládá osobám, které mají listiny a jiné věci, jež mohou být důkazním prostředkem při správě daní, povinnost na výzvu správce daně listiny a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání, pokud zvláštní zákony nestanoví jinak.*"

[25.] Mlčenlivost tedy jak stěžovateli jako advokátovi, tak analogicky jeho dodavateli jako daňovému poradci brání v tom, aby správci daně prozrazovali informace o „*povaze věci, ve které právní služby poskytli nebo poskytují,*" tedy obsah poskytovaných rad. To po nich ale správce daně ani nepožadoval. K prokázání uskutečnění zdanitelného plnění by totiž plně dostačovala evidence o rozsahu poskytovaných služeb, záznamy o uskutečnění schůzek a porad a podobně, tedy podklady, které nijak neohrožují mlčenlivost obou subjektů. Je ostatně krajně nepravděpodobné, že by k plnění v celkové ceně 3 510 500 Kč žádné takové podklady nevypovídající o obsahu porad, ale pouze o jejich uskutečnění, neexistovaly; že by toto nikoliv zanedbatelně honorované plnění spočívalo toliko v neplánovaných poradách a nahodilých setkáních daňového poradce s klienty stěžovatele.

[26.] Není pak vůbec zjevné, z čeho stěžovatel dovozuje, že daňové orgány při výslechu svědkyni L. neupozornily na možnost odmítnout výpověď z důvodu mlčenlivosti. Z Protokolu o ústním jednání ze dne 13. 9. 2006, č. j. 299951/06/010523/8380, je naopak zjevné, že svědkyně byla řádně poučena a svému poučení rozuměla, takže ani tato stěžovatelova námitka není důvodná.

[27.] Lze tak uzavřít, že stěžovatel měl povinnost prokázat, že se uskutečnilo zdanitelné plnění prokazované fakturou č. FV 05200009, a že to mohl on nebo jeho dodavatel prokázat způsobem, který by neohrozil jejich mlčenlivost. Pokud k takovému prokázání nepřikročil, bylo zcela namístě, pokud mu nebyl odpočet z DPH uznán, neboť k jeho uznání nedostačuje předložení faktury, ale zásadně realizace prokazatelného plnění.

V. Závěr

[28.] Ze všech shora vyložených důvodů soud uzavírá, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[29.] Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 24. března 2011

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu