



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně **HMB, spol. s r. o.**, se sídlem U Učiliště 1644, 250 88 Čelákovice, zastoupené prof. JUDr. Alešem Gerlochem, CSc., advokátem se sídlem Botičská 4, 128 00 Praha 2, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, 120 00 Praha 2, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 12. 2003, č. j. 11785/03-130, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 12. 2005, č. j. 6 Ca 247/2004 - 48,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e 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 :

Dne 31. 12. 2005 zamítl žalovaný odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem v Brandýse nad Labem – Staré Boleslavi (dále jen „správce daně“) dne 18. 12. 2002, kterým byla žalobkyni na základě výsledků daňové kontroly vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 1998 ve výši 371 140 Kč. Důvodem byla skutečnost, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelného plnění – zhotovení projektové dokumentace – od společnosti Šigstav, spol. s r. o.

Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou k Městskému soudu v Praze, který ji svým rozsudkem ze dne 15. 12. 2005 zamítl.

Ve včas podané kasační stížnosti žalobkyně namítla, že soud nezohlednil poměr mezi ustanovením § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, a § 31 odst. 9 zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Jelikož žalobkyně předložila formálně bezvadný doklad v souladu s § 19 odst. 2 zákona

č. 588/1992 Sb., na němž je jako vystavitel uvedena společnost Šigstav, spol. s r. o., splnila svou povinnost podle § 31 odst. 9 daňového řádu, a tedy unesla důkazní břemeno.

Krajský soud dále pochybil při výkladu § 31 odst. 9 daňového řádu, kdy legalizoval postup správce daně, který po žalobkyni požadoval prokázání skutečnosti, na níž se nepodílela, tj. kdo pro společnost Šigstav, spol. s r. o. vypracoval projektovou dokumentaci, kterou tato dodala žalobkyni. Podle žalobkyně nemůže být důkazní břemeno žalobkyně bezbřehé, k čemuž odkázala na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 a sp. zn. IV. ÚS 402/99 a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 20005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45, publikovaný pod č. 599/20085 Sb. NSS. Nelze-li na nikom požadovat, aby prokazoval skutečnosti, na nichž se nepodílel, nemůže mu být ani k tíži, pokud tyto skutečnosti prokázány nejsou.

Žalobkyně odmítla soudem tvrzenou nejednoznačnost ve vztahu k hodnocení smlouvy, na jejímž základě mělo dojít k poskytnutí plnění ze strany společnosti Šigstav, spol. s r. o. Podle žalobkyně není tato smlouva čistým smluvním typem (smlouvou o zprostředkování podle § 642 an. obchodního zákoníku). Smlouva alternativně umožňovala společnosti Šigstav, spol. s r. o., aby projektovou dokumentaci vypracovala sama nebo aby se dohodla s konkrétními konstruktéry bez účasti žalobkyně. Vůči žalobkyni vystupovala společnost Šigstav, spol. s r. o., jako jediná smluvní strana – s konkrétními konstruktéry, kteří pro společnost Šigstav, spol. s r. o., projektovou dokumentaci zpracovávali, tedy žalobkyně vůbec nepřišla do kontaktu. Žalobkyně také nikdy netvrdila, že původcem předmětné dokumentace je přímo společnost Šigstav, spol. s r. o., (viz podání ze dne 14. 9. 2001, v němž výslovně uvádí, že společnost Šigstav, spol. s r. o., pro ni zajišťovala dokumentaci pouze jako zprostředkovatelská firma, přičemž pojem „zprostředkování“ je zde míněn v „ekonomickém“ smyslu nikoli ve smyslu plnění smlouvy o zprostředkování podle obchodního zákoníku). V tomto ohledu považuje žalobkyně skutečnost, že společnost Šigstav, spol. s r. o., nemá žádné zaměstnance, za irelevantní.

Dále žalobkyně napadá nesprávný výklad a aplikaci § 32 odst. 9 daňového řádu, kdy žalovaný považuje za dostačující pouze paušální odkaz na zprávu o daňové kontrole, a poukazuje na nerespektování zásady součinnosti ze strany žalovaného. Žalobkyně vyzdvihuje novelizaci daňového řádu v roce 2002 a přijetí zákona č. 123/1998 Sb., o právu na informace v životním prostředí, a zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, které znamenaly výrazný posun v otevřenosti veřejné správy při poskytování informací účastníkům řízení a veřejnosti. Ustanovení § 32 odst. 9 daňového řádu pak nelze interpretovat formálně, ale jeho účelem je poskytnout daňovému subjektu informace o důvodech existence a velikosti odchylky. Pod pojmem informace nelze rozumět pouze poskytnutí nové znalosti, jak dovozuje soud, ale i odstranění nejistoty. V daném případě se daňová kontrola týkala čtyř let, ve věci bylo vydáno více než deset dodatečných platebních výměrů, zpráv o daňové kontrole je celkem sedm. Důsledkem je značná nepřehlednost zprávy o daňové kontrole. Pokud žalovaný sdělí důvody dodatečného platebního výměru až v rozhodnutí o odvolání, přichází žalobkyně o jeden stupeň přezkumu.

Žalobkyně napadá také skutečnost, že jí nebylo umožněno klást otázky při výslechu pana H., pana L. a paní F., u nichž bylo po formální stránce prováděno místní šetření, ale u nichž se jednalo de facto o výslech svědka. V rámci místního šetření totiž nebylo zjišťováno pouze to, zda tyto osoby vystavovaly faktury pro společnost Šigstav, spol. s r. o., ale i skutečnosti další, věcně nesouvisející, a dokonce i skutečnosti, které žalobkyně vůbec netvrdila. K výslechu J. H. pak žalobkyně poukazuje na skutečnost, že v tomto případě jiný senát městského soudu dovodil, že se v daném případě nejednalo o místní šetření, ale o výslech jmenovaného, čímž bylo zasaženo do

práv žalobkyně a soud napadené rozhodnutí zrušil (rozsudek ze dne 21. 4. 2005, sp. zn. 11 Ca 85/2004).

Žalobkyně nikdy netvrdila, že konstruktéři, jejichž výsledky navrhovala, předmětnou dokumentaci zhotovovali pro společnost Šigstav, spol. s r. o., ale tvrdila, že tito konstruktéři dokumentaci dále doplňovali, upravovali či jinak zpracovávali (k tomu odkazuje na výsledky J. H. ze dne 23. 1. 2006). Soud vyvozuje negativní důsledky pro žalobkyni z toho, že nepředložila projektovou dokumentaci dodanou jí společností Šigstav, spol. s r. o. Podle žalobkyně však stejné skutečnosti, jaké bylo možno ověřit zkoumáním dokumentace, by bylo možno ověřit rovněž výsledkem konstruktérů, kteří tuto dokumentaci dále upravovali. Skutečnost, že správce daně odmítl výsledky těchto osob provést, přitom znamenala znemožnění unesení důkazního břemene žalobkyně. Názor soudu, že důvody neprovedení výsledků navrhovaných svědků byly podrobně vyloženy v protokolu o ústním jednání ze dne 18. 12. 2002, není zcela pravdivý. Projektová dokumentace totiž byla dvojitá: první, jež byla dodána společností Šigstav, spol. s r. o. a jež byla následně upravována, a druhá vypracovaná na základě změněných požadavků koncových odběratelů. První dokumentace byla označena razítky společnosti Šigstav, spol. s r. o. a druhá, jež se společností Šigstav, spol. s r. o. neměla nic společného, těmito razítky označena není. Protokol ze dne 18. 12. 2002 dosvědčuje, že dokumentace dodaná koncovým zákazníkům není označená razítky společnosti Šigstav, spol. s r. o., šlo tedy o jinou dokumentaci, než kterou dodala společnost Šigstav, spol. s r. o. Závěr soudu, podle něhož je irelevantní, zda projektová dokumentace byla označena razítky společnosti Šigstav, spol. s r. o. či nikoliv, je tedy nesprávný. Odmítnutí svědeckých výpovědí konstruktérů znamená, že nebylo možné prokázat, že tito upravovali projektovou dokumentaci dodanou jim žalobcem, která byla označena razítky společnosti Šigstav, spol. s r. o.

Argumentace soudu, že výpověď svědků V., K., H.1 a L.1 je neurčitá, neboť neprokazuje najisto tvrzení žalobkyně a neobsahuje dostatek pozitivních informací, je pouze obecná floskule, za níž se dá schovat všechno. Pan V. viděl plné moci čtyř společností (mimo jiné i od společnosti Šigstav, spol. s r. o.), viděl i faktury jimi vystavené, přičemž byl svědkem i předávání projektové dokumentace a konečně i finančních částek (svědecká výpověď ze dne 25. 9. 2002). Námitka soudu, že nebylo zjevné, kterou společnost konkrétně Ing. T. zastupuje, se jeví jako bezpředmětná. Žalobkyně rovněž odmítá závěr soudu, že ze svědeckých výpovědí neplyne, zda konkrétní platby prováděl pan Š. za společnost HMB, spol. s r. o. nebo za FORMKOV, spol. s r. o.

Žalobkyně nesouhlasí ani s hodnocením výpovědi Heleny Šigutové, jednatelky společnosti Šigstav, spol. s r. o. Skutečnost, že jednatelka společnosti nic neví o činnosti společnosti, podepisovala prázdné papíry a nechala všechny věci zařizovat někoho jiného, nevyklučuje, že tato společnost projektovou dokumentaci, jejíž existence byla v řízení zjištěna (svědkové K.1, V., prohlášení dalších 6 osob), zajistila. Problémy uvnitř společnosti neznamenají, že její vztahy navenek byly fiktivní. Zohlednit je třeba skutečnost, že je v zájmu svědkyně Š.1 s ohledem na trestní řízení jakoukoliv spolupráci s žalobkyni popřít. Nápadná je rovněž shoda výpovědí svědkyně Š.1 a N. (R.), jednatelky společnosti C. U. C. Bohemia, spol. s r. o. Svědkyně N. při výpovědi ze dne 5. 1. 2006 uvedla, že nemůže potvrdit ani vyloučit, zda společnost C. U. C. Bohemia, spol. s r. o., ve skutečnosti fakturované plnění poskytovala.

Žalobkyně dále nesouhlasí se závěrem soudu, že za situace, kdy Ing. T. prohlásil, že žalobkyni poskytoval služby daňového poradenství a žalobkyně nepředložila důkaz o opaku, nelze žalovanému klást za vinu, že výpověď Ing. T. nezajistil. Soud tak vychází z presumpce důvodnosti odmítnutí vypovídat jako svědek ve smyslu § 8 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně přitom popírá existenci takového vztahu, k žádnému daňovému poradenství zde nedocházelo.

Svědék T. žádný důkaz ohledně existence daňového poradenství nepředložil. Podle žalobkyně by přitom musela existovat písemná smlouva o takovém poradenství, neboť ústní smlouva by byla pro žalobkyni nevýhodná. Ing. T. navíc nepředložil ani důkaz, že za tvrzené služby daňového poradenství obdržel peněžité protiplnění. Na žalobkyni je zde navíc požadován důkaz negativní skutečnosti, tedy že služby daňového poradenství jí nebyly ze strany Ing. T. poskytnuty, který je však ze své podstaty nemožný.

Žalobkyně dále namítá porušení § 31 odst. 8 písm. b) a c) daňového řádu. Zpochybňuje-li správce daně realizaci zdanitelného plnění doložené formálně bezvadným daňovým dokladem, zpochybňuje tím zároveň i správnost účetnictví žalobkyně; podle § 31 odst. 8 písm. c) však v takovém případě nese důkazní břemeno správce daně. Zpochybňuje-li zároveň žalovaný skutečnost, že žalobkyni bylo poskytnuto plnění v souladu s daňovým dokladem vystaveným společností Šigstav, spol. s r. o., znamená to zároveň, že hodnotí toto plnění jako simulovaný právní úkon podle § 2 odst. 7 daňového řádu. V tomto případě stíhá správce daně povinnost unést důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 písm. b) daňového řádu, podle nějž prokazuje správce daně rovněž existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky. Soud v rozsudku nezohlednil skutečnost, že zatímco žalobkyně své důkazní břemeno unesla, žalovanému se jeho důkazní břemeno unést nepodařilo.

Soud opakovaně zdůrazňuje, že žalobkyně nepředložila v řízení pozitivní a přímé důkazy; z ustanovení daňového řádu nevyplývá, že by unesení důkazního břemene bylo spojeno pouze s přímými důkazy nebo důkazy pozitivními. Žalobkyně také neví, které důkazy mají být pozitivní.

S ohledem na výše uvedené žalobkyně navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Městského soudu v Praze a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Ve svém doplnění kasační stížnosti ze dne 24. 11. 2006 pak žalobkyně namítla uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně dne 1. 1. 2003, tedy dříve, než rozhodnutí o doměření daně nabylo právní moci. Dále namítla porušení § 16 odst. 4 písm. a) daňového řádu, když správce daně odmítal žalobkyni sdělit totožnost vyslychaných svědků. K výslechu svědka T. poznamenala, že tento vykonával i činnosti, na které se povinnost mlčenlivosti daňového poradce nevztahuje (předávání seznamů pohledávek, předávání peněz atd.), a měl být tedy v této věci vyslechnut. Žalobkyně rovněž poukázala na nezákonnost výzev vydaných v průběhu daňové kontroly podle § 43 daňového řádu, když tyto výzvy mohou být vydány pouze v rámci vytýkácího řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že žalobkyně nebyla schopna prokázat konkrétní plnění ze zprostředkovatelských smluv uzavřených mezi ní a společností Šigstav, spol. s r. o., vážící se ke konkrétnímu obchodnímu případu a vyplacené provizi. Při místním šetření u konstruktérů H., L. a F. nepřekročil rozsah otázek rámec šetření ohledně faktur. V případě místního šetření u svědka H., kdy jiný senát městského soudu dovodil, že se nejednalo o místní šetření, ale o výslech svědka, šlo o jiné zdaňovací období a jinou daň. K nedodržení § 32 odst. 9 daňového řádu žalovaný uvedl, že žalobkyně byla v průběhu daňové kontroly i při jejím projednání seznámena s důkazními prostředky; důvody doměření rozdílu tak nebyly pro žalobkyni ničím novým. Svědecké výpovědi pana V., H.1, L.1 a a paní K. prokazují pouze jednání mezi panem T. a žalobkyní, případně převzetí finanční hotovosti mezi uvedenými. Čeho se jednání týkala tyto výpovědi neprokázaly. K výpovědi paní Š.1 žalovaný uvádí, že společnost Šigstav, spol. s r. o., měla pouze jednu jednatelku, a pokud byly smlouvy a pokladní doklady podepsány a faktury vystaveny a plně moci uděleny bez vědomí a vůle jednatelky, nemohl k nim správce daně přihlížet, protože to nebyly právní úkony společnosti Šigstav,

spol. s r. o. Žádný z konstruktérů nefakturoval své práce společnosti Šigstav, spol. s r. o., a tato tedy nevystupovala jako odběratel uvedených služeb. Žalobkyně nedoložila, jakým konkrétním způsobem byl realizován předmět smlouvy, kterou uzavřela se společností Šigstav, spol. s r. o., a že zpracování projektové dokumentace zajistila právě společnost Šigstav, spol. s r. o.

Kasační stížnost není důvodná.

Na úvod považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné předeslat, že daňový subjekt nemá nárok na odpočet daně z přidané hodnoty u jakéhokoliv deklarovaného přijatého zdanitelného plnění, ale pouze v případě jsou-li splněny podmínky stanovené v ustanovení § 19 odst. 1 a 2 zákona č. 588/1992 Sb. Jak ostatně uvedl i Ústavní soud např. v usnesení ze dne 11. 6. 2002, sp. zn. IV. ÚS 19/02, „*Pro nárok na odpočet daně z přidané hodnoty musí být prokázáno, že si plátce pořídil zdanitelné plnění, dále musí být prokázáno, že tato plnění použil plátce k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění a dále že odpočet je uplatňován na základě daňového dokladu, vystaveného plátcem daně, který zdanitelné plnění uskutečnil. Povinností správce daně však není dokazovat daňovému subjektu neexistenci jím tvrzených skutečností, ale je naopak povinností daňového subjektu existenci těchto skutečností správním orgánům doložit.*“ 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. Zpochybňuje-li správce daně existenci zdanitelného plnění, nedochází tím přitom ke zpochybnění účetnictví žalobkyně (správce daně netvrdí, že by příslušné účetní případy byly nesprávně, resp. vůbec, zaúčtovány) a správce daně proto ani nemůže být povinen takové zpochybnění prokazovat: prokázání existence zdanitelného plnění proto leží pouze na žalobkyni.

K námitce porušení § 31 odst. 9 daňového řádu a údajně bezbřehému důkaznímu břemenu žalobkyně lze uvést následující. V dané věci uplatnila žalobkyně nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na základě faktury č. 80052 ze dne 9. 11. 1998 za přijatá zdanitelná plnění od společnosti Šigstav, spol. s r. o. Jelikož správce daně měl pochybnosti o faktickém uskutečnění tohoto deklarovaného přijatého zdanitelného plnění, byla žalobkyně v průběhu daňového řízení vyzvána k prokázání, že došlo k naplnění předmětu smlouvy uzavřené s touto společností (výzva č. j. 41593/01/057930/3491 ze dne 23. 8. 2001). Jako důkaz předložila žalobkyně předmětnou fakturu a „smlouvu o zprostředkování zajištění dokumentace a projektové dokumentace“ ze dne 30. 5. 1998 uzavřenou mezi žalobkyní a společností Šigstav, spol. s r. o.; jiné doklady včetně objednávky příslušného zdanitelného plnění, jež měla být součástí uvedené smlouvy, nepředložila. Jak vyplývá z obsahu správního 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 žalobkyně neunesla důkazní břemeno. Avšak ani výsledkem řady svědků nebylo jednoznačně prokázáno, zda společnost Šigstav, spol. s r. o., prováděla deklarovanou činnost či nikoli. Tvrzení žalobkyně v kasační stížnosti, že po ní správce daně požadoval prokázat skutečnosti, které prokázat nemohla, není podle názoru Nejvyššího správního soudu opodstatněné, neboť měla prokázat uskutečnění zdanitelného plnění uvedeného v daňovém přiznání. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je totiž povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. V dané věci však na základě provedených důkazů nebylo možno učinit jednoznačný závěr o tom, že žalobkyní 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 žalobkyně odkazuje. Nejvyšší správní soud proto považuje tento stížní bod za nedůvodný a závěr městského soudu o neunesení důkazního břemene žalobkyní za zcela opodstatněný.

K námitce nesprávného hodnocení smlouvy o zprostředkování lze uvést, že městský soud pouze vyslovil pochybnost o charakteru smlouvy a zhodnotil postup správních 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. K tomu lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2005, č. j. 5 Afs 23/2003 - 122, publikovaný pod č. 1254/2007 Sb. NSS: „*pro posouzení oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty není důležité, aby správce daně určil přesně typ smlouvy, na jejímž základě bylo poskytnuto plnění, ale je rozhodující, aby daňový subjekt prokázal, že byly splněny podmínky, za nichž lze odpočet uplatnit, a vyvrátil veškeré pochybnosti, které správce daně vyjádřil*“. S ohledem na výše uvedené považuje zdejší soud námitku žalobkyně za nedůvodnou.

Za nedůvodnou je nutné považovat i námitku dostatečnosti odpovědi správce daně na žádost žalobkyně o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána nebo za řízení uznána. V dané věci správce daně na žádost žalobkyně 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 (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2005, č. j. 2 Afs 46/2004 – 39) vyplývá, že v případě, pokud je dán rozpor mezi daňovým přiznáním či dalšími podáními na straně jedné a rozhodnutím správce daně, v němž chybí odůvodnění, na straně druhé, a důvod rozdílu byl již daňovému subjektu v řízení sdělen například formou zprávy o provedené daňové kontrole, postačí ve sdělení na žádost podle citovaného ustanovení daní a poplatků na tuto zprávu odkázat. Obdobně uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 8. 2004, č. j. 2 Afs 8/2004 - 76, publikovaném pod č. 400/2004 Sb. NSS, že „*sdělení důvodu rozdílu mezi přiznanou daní a daní vyměřenou správcem daně podle § 32 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nemusí obsahovat žádné zvláštní náležitosti: ob stojí, pokud obsahuje označení důvodu a odkaz na jeho předchozí projednání*“. Přijetí zákona č. 123/1998 Sb., o právu na informace v životním prostředí, a zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, jistě znamenalo výrazný posun v otevřenosti veřejné správy, avšak tyto zákony ani novelizace daňového řádu v roce 2002 nezměnily účel § 32 odst. 9 daňového řádu, jímž není informovat širokou veřejnost o činnosti správce daně. Naopak účelem institutu zakotveného v ustanovení § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je poskytnutí informace konkrétnímu 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 žalobkyně proto nebyla postupem správce daně nijak zkrácena na svých právech. Správce daně jen využil své zákonné možnosti a požadovanou informaci sdělil žalobkyni formou odkazu na zprávu o daňové kontrole, jejíž obsah byl žalobkyni prokazatelně znám. Nelze tedy hovořit o nutnosti odstraňovat nejistotu, o níž hovoří žalobkyně: žalovaný by nemohl žalobkyni sdělit nic jiného, než co jí již bylo dostatečně sděleno ve zprávě o kontrole a jejím doplnění. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je zpráva o daňové kontrole dostatečně přehledná a srozumitelná, i když obsáhlá – to je však důsledkem rozsáhlého důkazního řízení, které správce daně provedl. Pokud tedy městský soud pro výše namítanou vadu rozhodnutí finančního ředitelství nezrušil, posoudil věc v souladu se zákonem.

V dalším stížním bodě žalobkyně poukázala na to, že jí nebylo umožněno, aby byla přítomna a kladla otázky při výslechu svědků H., L. a F. Touto otázkou se již dříve zabýval i Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, případně v nálezu ze dne 12. 5. 2004, sp. zn. I. ÚS 425/01. Ústavní soud 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). Z výše citovaného nálezu dále vyplývá, že 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. Obdobně se Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 1. 2002, sp. zn. I. ÚS 54/01 vyjádřil, 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. 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. Na základě tohoto stížního bodu Nejvyšší správní soud posuzoval, zda byla žalobkyně v daném případě skutečně zkrácena na svém právu ve smyslu ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků a v případě, že ano, jaké to mělo pro věc důsledky. Z protokolu o ústním jednání ze dne 31. 8. 2001, č. j. 81740/048931/3509 vyplývá, že J. H. byl mimo jiné dotazován, zda prováděl pro společnost Šigstav, spol. s r. o., nějaké práce, jak předával žalobkyni dokumentaci a zda spolupracoval při provádění projektové dokumentace s jiným daňovým subjektem. Přitom předmětem tohoto jednání bylo „ověření faktury FV č. 3/H2/99“. Z protokolů o ústním jednání sepsaných s P. L. dne 8. 7. 2002 a Z. F. dne 11. 7. 2002 vyplývá, že také těmto osobám byly kladeny otázky týkající se jimi vystavených konkrétních faktur. Závěr finančního ředitelství, s nímž se ztotožnil i městský soud, že v případě těchto úkonů se jednalo pouze o místní šetření a nikoli o výslech svědků, nelze podle Nejvyššího správního soudu akceptovat. Podle ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření. Prováděl-li správce daně místní šetření a v jeho průběhu kladl osobám, které se ho zúčastnily, otázky, mělo být stěžovateli umožněno uplatnit své právo ve smyslu citovaného ustanovení. Protože správce daně postupoval v tomto případě v rozporu s citovaným ustanovením, když upřel žalobkyni právo klást vyslýchaným osobám otázky, má to za následek, že tyto výpovědi není možné v daňovém řízení použít, neboť se jedná o důkazy, které byly získány v rozporu se zákonem. S ohledem na výše uvedený závěr je nutno zkoumat, zda zjištěný skutkový stav správcem daně poskytuje dostatečnou oporu pro závěr, ke kterému v daňovém řízení dospěl, tj. že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění deklarovaných plnění, u nichž uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. 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 žalobkyně s tím, že žalobkyně 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 žalobkyně 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 žalobkyni, která tak nebyla schopna prokázat, jaká konkrétní ujednání uzavřená smlouva obsahovala. Při uzavírání této smlouvy zastupovala společnost Šigstav, spol. s r. o., jednatelka Šigutová, která do protokolu o ústním jednání uvedla, že o žalobkyni 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 K.2 zadal projektový úkol žalobkyni, která také projektovou dokumentaci dodala. 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 výslechu 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 žalobkyně, V. H., J. L., J. V. a J. K., neuvedli žádné relevantní skutečnosti týkající se zprostředkovatelské činnosti společnosti Šigstav, spol. s r. o. Tento stížní bod není proto důvodný, když namítané pochybení nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí, a to z důvodu, že ani během rozsáhlého dokazování, které správce daně provedl, nebylo žádným důkazem prokázáno, že společnost Šigstav, spol. s r. o., poskytla žalobkyni plnění v souladu se smlouvou. Odkaz na rozsudek jiného senátu městského soudu, kterým bylo zrušeno rozhodnutí finančního ředitelství je pak nepřijatelný, neboť tento rozsudek se týkal jiného zdaňovacího období a jiné daně.

Žalobkyně také namítala, že jí bylo znemožněno unést důkazní břemeno, protože nebyl proveden výslech jí navrhovaných svědků, tj. S. L., P. Z., L. Š., F. 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, č. j. 56016/02/057930/711, jak také uvedl v napadeném rozsudku i městský soud. V souladu se zásadou volného hodnocení důkazů zakotvenou v ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků je zcela v pravomoci správce daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Správce daně není např. povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené daňovým subjektem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit, a tedy i vyloučit ze svého rozhodování. To, zda konstruktéři, jejichž výslechu se žalobkyně domáhala, předmětnou dokumentaci zhotovovali, přepracovávali, upravovali nebo doplňovali, není pro danou věc podstatné. Rozhodující je, že nebylo prokázáno, že tato dokumentace byla předtím 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 žalobkyni, je závěr správních orgánů, i městského soudu, že žalobkyně neunesla v dané věci důkazní břemeno, logický a odůvodněný. K odkazu žalobkyně na výslech J. H. ze dne 23. 1. 2006 pak kasační soud nemohl přihlídnout vzhledem k § 109 odst. 4 s. ř. s.

K námitce žalobkyně ohledně nesprávného hodnocení výpovědí svědků V., K., H.1 a L. Nejvyšší správní soud uvádí, že důkazní hodnota těchto výpovědí byla správnými orgány i městským soudem posouzena správně. Argumentaci soudu nelze označit za obecnou floskuli: ačkoliv výpovědi svědků 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 Ladislavem Štemberkem, jednatelem stěžovatele, při kterých docházelo k předáváním výpisů jednotlivých firem – odběratelů žalobkyně, jakož i předáváním finančních částek, faktur a pokladních dokladů mezi těmito osobami, případně předáváním výkresové dokumentace a disket (viz výpověď svědka V. a ze dne 25. 9. 2002, č. j. 44876/02/057930/4186). Z těchto skutečností však v žádném případě nelze dovodit, že společnost Šigstav, spol. s r. o., skutečně poskytla žalobkyni 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 Š.; 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.

Žalobkyně dále namítá, že městský soud neakceptoval její výhrady směřující proti hodnocení výpovědi jednatelky společnosti Šigstav, spol. s r. o., Hedviky Šigutové. Z protokolu o výpovědi svědkyně Š.1 ze dne 24. 10. 2001, č. j. 45645/01/057930/4186 vyplývá, že tato svědkyně byla v době od 16. 3. 1998 do 22. 4. 1999 jednatelkou společnosti Šigstav, spol. s r. o. Svědkyně vypověděla, že se statutárními zástupci žalobkyně se nikdy nesetkala a žalobkyni

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 žalobkyni. V souvislosti s tímto stížným bodem Nejvyšší správní soud 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 zákona o správě daní a poplatků). Za situace, kdy jednatelka společnosti jako statutární orgán nic neví o činnosti této společnosti, je hodnocení její výpovědi městským soudem logické a správné. Nejvyšší správní soud také neshledal, že by městský soud nebo správní orgány při hodnocení důkazů přičítaly k tíži žalobkyně skutečnost, že u jiného subjektu došlo k „podivným operacím“, jak žalobkyně tvrdí. S tvrzením žalobkyně, že takové skutečnosti jí nelze přičítat k tíži, lze nepochybně souhlasit, nic to však nemění na tom, že žalobkyně nebyla v dané věci schopna prokázat, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, u kterého uplatňovala nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Tvrzení žalobkyně ohledně probíhajícího trestního řízení, poukaz na výpověď svědkyně N., která se uskutečnila až po vydání napadeného rozsudku, a spekulace o nápadné shodě výpovědí svědkyň N. a Š.1 jsou pak pro posouzení dané věci irelevantní.

V neposlední řadě žalobkyně v kasační stížnosti vyjádřila nesouhlas s postupem správce daně v případě výslechu Ing. T. Zdejší soud se otázkou zákonné povinnosti mlčenlivosti daňových poradců zabýval ve svém rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, www.nssoud.cz: „*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*“. 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 žalobkyní) 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 žalobkyní spor ohledně dané otázky, předvolal ještě jednou Ing. T. a požádal o vysvětlení. Ten však setrval na svém stanovisku, že je vázán mlčenlivostí. V dané věci se tedy jednalo podle ustanovení § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků o předběžnou otázku, o které si správce daně učinil úsudek sám tak, že akcentoval absolutní zákaz výpovědi daný mu § 8 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků ve spojení s ustanovením § 6 odst. 8 zákona č. 523/1992 Sb. Jestliže tedy žalobkyně byla jiného názoru, jak věc posoudit, měla možnost se obrátit na soud, aby rozhodl, zda mezi ní a Ing. T. existovala smlouva o poskytování daňového poradenství. V případě, že by soud rozhodl opačně než správce daně, byl by to důvod pro obnovu řízení podle ustanovení § 54 odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Z tohoto důvodu neobstojí ani tato námitka.

Konečně lze souhlasit s žalobkyní, že z ustanovení daňového řádu nevyplývá, že by unesení důkazního břemene bylo spojeno pouze s přímými důkazy nebo důkazy pozitivními. Je možné si jistě představit, že by poskytnutí zdanitelného plnění bylo prokázáno i důkazy nepřímými; avšak z důkazů předložených v daňovém řízení lze vyvodit maximálně závěr, že dodání předmětné dokumentace ze strany společnosti Šigstav, spol. s r. o. nelze zcela vyloučit. Nicméně pokud žalobkyně chce uplatnit nárok na daňový odpočet, nestačí pouze prokázat, že existenci zdanitelného plnění nelze vyloučit, ale je nutné prokázat to, že ke zdanitelnému

plnění opravdu došlo. Pokud městský soud používá pojem „pozitivní důkaz“, míní tím zřejmě důkaz existence zdanitelného plnění (na rozdíl od důkazu, který pouze existenci zdanitelného plnění nevyklučuje). Ačkoliv tento pojem daňový řád nezná, nelze dospět k závěru, že by jeho použití znamenalo nezákonnost rozhodnutí městského soudu.

Námitkou žalobkyně týkající se poměru mezi ustanovením § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb. a § 31 odst. 9 daňového řádu, jakož i námitkou porušení § 31 odst. 8 písm. b) a c) daňového řádu se Nejvyšší správní soud nezabýval. Tyto námitky žalobkyně neuvedla v žalobě; městský soud se proto jimi ve svém rozsudku nemohl zabývat a chybí tak podklad k přezkumu kasačního soudu, což ve svém důsledku znamená nepřípustnost takových námitek (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Ze stejného důvodu se Nejvyšší správní soud nemohl zabývat ani námitkami uvedenými v doplnění kasační stížnosti, neboť nešlo o doplnění stávajících žalobních bodů, ale o body nové: porušení § 16 odst. 4 písm. a) daňového řádu, nutnost výslechu svědka T. k dalším skutečnostem, na které se nevztahuje povinnost mlčenlivosti, nezákonnost výzev vydaných podle § 43 téhož zákona a uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně. K posledně jmenované námitce prekluze a s ní spojené otázce přezkumu této námitky soudem z úřední povinnosti je nutné zmínit usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, sp. zn. 9 Afs 86/2007 (dosud nepublikováno). V tomto usnesení vyjádřil rozšířený senát názor, že prekluzivní lhůta stanovená v § 47 daňového řádu má hmotněprávní povahu; jeho nerespektování je tudíž porušením hmotného práva a tedy nezákonností ve smyslu § 78 odst. 1 s.ř.s. Nejde o vadu řízení. Nezákonnost rozhodnutí pak soud zkoumá jen k námitce účastníka řízení (v mezích žalobních bodů).

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 rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. ledna 2008

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu