



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 rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 4. 2004, č. j. 1598/04-130 a č. j. 1599/04-130, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 1. 2006, č. j. 10 Ca 120/2004 - 58,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Dne 9. 4. 2004 zamítl žalovaný svými rozhodnutími odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem v Brandýse nad Labem – Staré Boleslavi (dále jen „správce daně“) dne 11. 6. 2003, kterými byla žalobkyni na základě výsledků daňové kontroly vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 1998 ve výši 125 400 Kč a za zdaňovací období únor 1999 ve výši 147 400 Kč. Důvodem byla skutečnost, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění – zajištění zhotovení projektové dokumentace – od společnosti Vikfin, spol. s r. o.

Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou k Městskému soudu v Praze, který ji svým rozsudkem ze dne 24. 1. 2006 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 Vikfín, spol. s r. o., splnila svou povinnost podle § 31 odst. 9 daňového řádu, a tedy unesla důkazní břemeno. Soud nepřiznal daňovému dokladu žádnou důkazní sílu.

Krajský soud dále pochybil při výkladu § 31 odst. 9 daňového řádu, kdy legalizoval postup správce daně, který po žalobkyni požadoval prokázání skutečnosti, na niž se nepodílela, tj. kdo pro společnost Vikfín, 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. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45, publikovaný pod č. 599/20085 Sb. NSS. Má-li daňový subjekt prokázat přijetí určitých služeb, je jeho postavení obtížnější než v případě dodání zboží. Při posuzování této skutečnosti je třeba zohlednit princip přiměřenosti.

Žalobkyně dále namítá porušení § 31 odst. 8 písm. b) a c) daňového řádu. Zpochybňuje-li správce daně realizaci zdanitelného plnění doloženého 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 Vikfín, 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.

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 Vikfín, 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).

Podle žalobkyně žalovaný nesprávně interpretoval výslechy svědků V., K., H.1 a L.1. Svědek V. vypověděl, že mu Ing. T. předával projektovou dokumentaci označenou razítky společnosti Vikfín, spol. s r. o. Předávání projektové dokumentace Ing. T., a to, že ji následně od pana V. a sám převzal a posuzoval, potvrdil i svědek L.1. Závěr soudu, že svědek V. byl přítomen předávání projektové dokumentace pouze v letech 1997 a 1998 je nesprávný (viz protokol ze dne 25. 9. 2002). Svědek L.1 poznal razítko společnosti Vikfín, spol. s r. o. Nesprávný je rovněž závěr soudu, že svědek L.1 prováděl posuzování pouze pro společnost FORMKOV, spol. s r. o.

Žalobkyně odmítá závěr soudu, podle něhož žalobkyně tvrdila, že konečnému výrobcí měla být předána verze projektové dokumentace, kterou přepracovávala společnost Vikfín, spol. s r. o. Vypracování dokumentace v její původní podobě obstarala společnost Šigstav, spol. s r. o. Na základě změn zadání ze strany konečného výrobce však musela být tato dokumentace přepracována, což prováděla kromě jiných subjektů i společnost Vikfín, spol. s r. o. Tato verze projektové dokumentace byla také označena razítky této společnosti, což potvrdili i svědkové H.1, L.1 a V. Vzhledem k opětovným změnám v zadání ze strany konečného výrobce, kterou považuje soud za nespornou skutečnost, však musela být upravována i dokumentace, kterou již předtím upravovala společnost Vikfín, spol. s r. o. K prokázání této skutečnosti navrhovala žalobkyně provedení výslechu svědků, kteří tuto již dříve společností Vikfín, spol. s r. o., upravenou dokumentaci znovu upravovali, neboť ti by mohli dosvědčit, že tato dokumentace byla označena razítky této společnosti. Žalobkyně

nesouhlasí s krajským soudem, že předložená prohlášení konstruktérů jsou nevěrohodná. Argumentace soudu v případě prohlášení pana Š. je nelogická. Žalobkyně odmítá tvrzení soudu, že prohlášení P. L. a dalších nemá žádnou vypovídací hodnotu ke konkrétnímu případu; prohlášení konkrétně konstatují, kterých dílů se týkají. Již samotná prohlášení jistě představují důkazní prostředky, nicméně žalobkyně je předložila především proto, aby správce daně nařídil výslech těchto svědků. Žalobkyně také odmítá, že by o nevěrohodnosti těchto prohlášení svědčila skutečnost, že byla předložena až poté, co na výzvu správce daně, aby žalobkyně předložila další důkazy, tato odpověděla, že nedisponuje žádnými dalšími důkazními prostředky a nemá ani návrhy na provedení dalších důkazů.

Žalobkyně nesouhlasí ani s hodnocením výpovědi Jitky Vránové, jednatelky společnosti Vikfin, spol. s r. o. Ze skutečnosti, že jednatelka společnosti nic neví o činnosti společnosti, podepisovala prázdné papíry a nechala všechny věci zařizovat někoho jiného, nelze dovodit, zda společnost Vikfin, spol. s r. o. byla ekonomicky aktivní a spolupracovala s žalobcem či nikoli. Problémy uvnitř společnosti neznamenaají, že její vztahy navenek byly fiktivní. Zohlednit je třeba skutečnost, že je v zájmu svědkyně V.1 s ohledem na trestní řízení jakoukoliv spolupráci s žalobkyní popřít. Soud ani žalovaný se nezabýval otázkou, kdo vystavoval faktury a jiné doklady za společnost Vikfin, spol. s r. o., pokud to nebyla paní V.1 a ani nikdo ze zaměstnanců společnosti. Soud uvádí, že výpověď paní V.1 byla hodnocena v souvislosti s výpovědí svědka K.1. Pokud svědek K.1 vypověděl, že společnost Vikfin, spol. s r. o., měla sloužit panu H.2 k odčerpávání peněz ze společnosti C. U. C. Bohemia, spol. s r. o., neplyne z toho, že tato společnost nemohla poskytnout žalobkyni fakturované plnění. V tomto ohledu je proto jeho výpověď irelevantní.

Skutečnost, že společnost Vikfin, spol. s r. o. neměla žádné zaměstnance, přitom soud i žalovaný dovozují z toho, že společnost neměla v registru Pražské správy sociálního zabezpečení uvedeny žádné zaměstnance. Tyto údaje však nemusí být pravdivé; docházelo-li při vedení společnosti k nestandardním a nezákonným postupům, nebylo zřejmě v zájmu osob, jež za společností stáli, aby v tomto registru byli nějací zaměstnanci uvedeni. Žalobkyně proto odmítá, že by bylo nesporně doloženo, že společnost v dané době neměla zaměstnance. Různé osoby přitom mohly pro tuto společnost provádět činnosti související s jejím podnikáním i jinak než na základě pracovního poměru (jako např. Ing. T. na základě plné moci). Podle výpovědi J. V. měl společnost Vikfin, spol. s r. o., fakticky řídit pan H.2, který měl být proto též vyslechnut jako svědek.

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. Svědek 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. Dále je třeba zohlednit, že důvodem, proč Ing. T. odmítl v daňovém řízení vypovídat, mohla být účast na nezákonných praktikách při vedení společnosti Vikfin, spol. s r. o., a C. U. C. Bohemia, spol. s r. o., resp. nebezpečí, že by se v souvislosti s nimi mohl vystavit nebezpečí trestního stíhání proti své osobě.

Soud opakovaně zdůrazňuje, že žalobkyně nepředložila v řízení přímé důkazy; z ustanovení daňového řádu však nevyplývá, že by unesení důkazního břemene bylo spojeno pouze s přímými důkazy.

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

V doplnění kasační stížnosti ze dne 6. 12. 2006 pak žalobkyně namítla uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně dne 1. 1. 2004, tedy dříve, než rozhodnutí o doměření daně nabylo právní moci. 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 vytykácího řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že žalobkyně nebyla schopna prokázat konkrétní plnění ze zprostředkovatelské smlouvy uzavřené mezi ní a společností Vikfin, 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, žalovaný uvedl, že jiné senáty městského soudu dovodily, že se o místní šetření jednalo. Svědecké výpovědi pana V., H.1, L.1 a paní K. prokazují pouze jednání mezi panem T. a žalobkyní, případně převzetí finanční hotovosti mezi uvedenými. Čeho se jednání týkala tyto výpovědi neprokázaly. Svědkyně K. byla navíc v roce 1999 na mateřské dovolené. Neprovedení výslechů navržených svědků bylo dle žalovaného logické a odůvodněné, neboť šetřením bylo zjištěno, že projektová dokumentace u konečného výrobce (WAGON AUTOMOTIVE spol. s r. o.) nenesla označení společnosti Vikfin, spol. s r. o. a žádný z konstruktérů na dokumentaci uvedený své práce nefakturoval společnosti Vikfin, spol. s r. o. K výpovědi paní V.1 žalovaný uvádí, že společnost Vikfin, spol. s r. o. měla pouze jednu jednatelku, a pokud byly smlouvy a pokladní doklady podepsány a faktury vystaveny a plné moci uděleny bez vědomí a vůle jednatelky, nemohl k nim správce daně přihlížet, protože to nebyly právní úkony společnosti Vikfin, spol. s r. o. Jestliže Ing. T. označil kontakt s žalobkyní za daňové poradenství a žalobkyně nepředložila žádný důkaz o tom, že Ing. T. vystupoval ve vztahu k ní jako osoba oprávněná jednat za společnost Vikfin, spol. s r. o., nezbylo žalovanému, než respektovat prohlášení daňového poradce, že v uvedené záležitosti musí zachovávat povinnost mlčenlivosti. Žádný z konstruktérů nefakturoval své práce společnosti Vikfin, 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 Vikfin, spol. s r. o., a že zpracování projektové dokumentace zajistila právě společnost Vikfin, 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 obrátu 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 faktur č. 991004 ze dne 22. 2. 1999 a č. 991008 ze dne 17. 3. 1999 za přijatá zdanitelná plnění od společnosti Vikfin, spol. s r. o. Jelikož správce daně měl pochybnosti o faktickém uskutečnění těchto deklarovaných přijatých zdanitelných plnění, byla žalobkyně v průběhu daňového řízení vyzvána k prokázání, že došlo k naplnění předmětu smlouvy uzavřené s touto společností (výzva č. j. 25688/01/057930/2036 ze dne 20. 4. 2001). Jako důkaz předložila žalobkyně předmětné faktury, a „smlouvu o zprostředkování“ ze dne 14. 1. 1999 uzavřenou mezi žalobkyní a společností Vikfin, spol. s r. o.; jiné doklady včetně objednávek příslušných zdanitelných plnění, jež měly být součástí uvedené smlouvy, nepředložila. Žalobkyně sice správci daně poskytla objednávku dokumentace konečného výrobce (WAGON AUTOMOTIVE spol. s r. o.) u žalobkyně, faktury vystavené konečnému výrobcí, prohlášení konečného výrobce, že došlo k realizaci jeho objednávky a evidenci daně z přidané hodnoty. Avšak tyto dokumenty neprokazují, že došlo ke zdanitelnému plnění ze strany společnosti Vikfin, spol. s r. o.; prokazují pouze plnění žalobkyně vůči WAGON AUTOMOTIVE spol. s r. o. Jak dále vyplývá z obsahu správního spisu, správce daně provedl rozsáhlé dokazování, které shrnul ve zprávě o daňové kontrole (č. 35/03). V ní správce daně provedl vyhodnocení důkazních prostředků, na jehož základě dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno. Ani výsledkem řady svědků nebylo jednoznačně prokázáno, zda společnost Vikfin, 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 daňového řádu 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 žalobkyně deklarovaná zdanitelná plnění byla fakticky uskutečněna. K prokázání skutečnosti tvrzené v daňovém řízení nestačí, jestliže důkazní prostředky jí pouze nevylučují. Brání-li se žalobkyně poukazem na princip přiměřenosti, lze konstatovat, že povinnost daňového subjektu unést důkazní břemeno ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání, nebo ke kterým byl správcem daně vyzván, není možné považovat za nepřiměřenou, byť v oblasti služeb může být tato povinnost obtížnější než v oblasti dodání zboží. 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.

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 mimo jiné pro společnost Vikfin, 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 Vikfin, 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 místním šetření a v jeho průběhu kladl osobám, které se ho zúčastnily, otázky, mělo být žalobkyni 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 vyslychaným 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 výpovědi těchto svědků je možno dospět ke stejnému právnímu závěru. V čl. 3.2. smlouvy o zprostředkování uzavřené dne 14. 1. 1999 je vymezen její předmět tak, že je jím zajištění zhotovení výkresové dokumentace, přesná specifikace předmětu smlouvy bude uvedena v jednotlivých objednávkách zájemce. Podle čl. 6.2. této smlouvy se smluvní strany shodly na tom, že cena bude stanovena při zadávání jednotlivých zakázek a bude specifikována v objednávce zájemce. Zmiňované 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 Vikfin, spol. s r. o. (resp. podepsala se za ni), paní V.1, která do protokolu o ústním jednání uvedla, že o žalobkyni ani o uvedené smlouvě jí není nic známo, jednatele žalobkyně nezná a podepisovala jen prázdné papíry. Správcem daně bylo také zjištěno, že společnost Vikfin, spol. s r. o., nemá v registru Pražské správy sociálního zabezpečení vedeny žádné zaměstnance. Svědek K.1 uvedl, že společnost Vikfin, spol. s r. o., sloužila k odčerpávání peněz z C. U. C. Bohemia, spol. s r. o., a v podstatě neměla ani účetnictví. Dokumentace, jejíž zprostředkování bylo předmětem zdanitelného plnění, předložena nebyla a rovněž nebyly předloženy žádné jiné důkazy o tomto zprostředkování. 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 Vikfin, spol. s r. o. Svědek V. sice uvedl, že poznává razítko společnosti Vikfin, spol. s r. o., které mělo být na výkresech, jež přinesl Ing. T. Nicméně na otázku správce daně, zda mu jsou známy nějaké skutečnosti, které by prokazovaly, že projektovou dokumentaci zpracovala společnost Vikfin, spol. s r. o., odpověděl, že další informace nemá a že neví, jestli si to nechali udělat oni. Podle názoru Nejvyššího správního soudu proto ani tímto důkazem nebyla prokázána zprostředkovatelská činnost společnosti Vikfin, spol. s r. o., ve smyslu předmětné smlouvy. 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 Vikfin, 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 nepřipadný, neboť tento rozsudek se týkal jiného zdaňovacího období a jiné daně.

K námitce žalobkyně ohledně nesprávného hodnocení výpovědí svědků V., K., H.1 a L.1 Nejvyšší správní soud uvádí, že důkazní hodnota těchto výpovědí byla správnými orgány i městským soudem posouzena správně. Předně, svědkyně K. byla od září 1998 do září 2002 na mateřské dovolené, a tudíž uskutečnění zdanitelného plnění v roce 1999 nemůže dosvědčit. Svědek H.1 uvedl, že má pocit, že pro ně společnost Vikfin, spol. s r. o., dělala výkresovou dokumentaci, protože na výkresové dokumentaci v razítku konstruktéra bylo razítko této společnosti. S pracovníky této společnosti se však nikdy nesešel. Svědek L.1 poznal razítko společnosti Vikfin, spol. s r. o., nicméně výslovně uvedl, že

posuzování prováděl pouze pro společnost FORMKOV, spol. s r. o., nikoliv pro žalobkyni (opačné tvrzení žalobkyně se nezakládá na pravdě). Svědek V. pak ve své výpovědi uvedl, že jednání mezi panem Š.1 a Ing. T. byl přítomen v období roku 1997 a 1998, panu T. předával nějaké seznamy možná i v roce 1999. Na výkresech bylo razítko společnosti Vikfin, spol. s r. o., nicméně svědek neví, zda dokumentaci skutečně zpracovala tato společnost. Výpovědi svědků sice nevylučují možnost dodání projektové dokumentace ze strany společnosti Vikfin, spol. s r. o., současně ji však nijak neprokazují. Svědecké výpovědi prokazují pouze existenci určitých obchodních styků mezi Ing. T. a Ladislavem Štemberkem, jednatelem žalobkyně, při kterých docházelo k předávání výpisů jednotlivých firem – odběratelů žalobkyně, jakož i předávání finančních částek, faktur a pokladních dokladů mezi těmito osobami, případně předávání výkresové dokumentace a disket (viz výpověď svědka V. ze dne 25. 9. 2002, č. j. 44876/02/057930/4186). Z těchto skutečností však v žádném případě nelze dovodit, že společnost Vikfin, spol. s r. o., skutečně poskytla žalobkyni zdanitelné plnění – projektovou dokumentaci. Pro takový závěr jsou uvedené svědecké výpovědi příliš obecné. Ani tento stížní bod tedy není důvodný.

Žalobkyně také namítala, že jí bylo znemožněno unést důkazní břemeno, protože nebyl proveden výslech jí navrhovaných svědků (konstruktérů), tj. S. L., P. Z., L. Š., F. S. a dalších a prohlášení těchto svědků byla označena nesprávně za nevěrohodná. Případu společnosti Vikfin, spol. s r. o. se týkají pouze prohlášení pana L. Š., S. L. a P. L. Z těchto prohlášení přitom vyplývá, že tyto osoby přepracovávaly dokumentaci označenou na některých výkresech razítkem společnosti Vikfin, spol. s r. o. Žalobkyně tvrdí, že dokumentaci nejprve vypracovala společnost Šigstav, spol. s r. o., poté přepracovala společnost Vikfin, spol. s r. o. a nakonec ji znovu přepracovali uvedení konstruktéři, takže konečná dokumentace nenesla razítka ani jedné ze zmíněných společností. Výpovědi konstruktérů S. L. a L. Š. jsou dle žalobkyně s tímto v souladu. V souladu se zásadou volného hodnocení důkazů zakotvenou v ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků je zcela v pravomoci správce daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Správce daně není např. povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené daňovým subjektem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit, a tedy i vyloučit ze svého rozhodování. To, zda konstruktéři, jejichž výsledku se 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 Vikfin, spol. s r. o. Nejvyšší správní soud dále zdůrazňuje, že ani případná existence razítek společnosti Vikfin, spol. s r. o., na dokumentaci by sama o sobě neprokazovala, že tato společnost skutečně poskytla plnění ze smlouvy o zprostředkování. Výslech uvedených svědků by přitom mohl pouze potvrdit existenci dokumentace s razítky společnosti Vikfin, spol. s r. o. Za situace, kdy správci daně nebyly předloženy žádné důkazy, které by prokazovaly, že společnost Vikfin, 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. Nelze přitom vytýkat soudu, že při hodnocení odmítnutí výsledků těchto svědků přihlédl i k tomu, že jejich výslech ve vztahu ke společnosti Vikfin, spol. s r. o. byl navržen až poté, kdy žalobkyně prohlásila, že žádnými dalšími důkazy nedisponuje, a také poté, kdy se žalobkyně dohodla s žalovaným na projednání návrhu zprávy o daňové kontrole. „Náhlé“ objevení se těchto svědků by samo o sobě nebylo na závadu, avšak v souvislosti s dalšími důkazy v řízení předloženými (zejména výpověď jednatelky Vránové a svědka K.1 ohledně skutečné činnosti společnosti Vikfin, spol. s r. o.) lze tyto svědky a jejich prohlášení považovat za nevěrohodná.

Žalobkyně dále namítá, že městský soud neakceptoval její výhrady směřující proti hodnocení výpovědi jednatelky společnosti Vikfin, spol. s r. o., Jitky Vránové. Z protokolu o výpovědi svědkyně V.1 ze dne 24. 9. 2001, č. j. 45646/01/057930/4186 vyplývá, že tato svědkyně je od 9. 2. 1999 (podle zápisu v obchodním rejstříku) jednatelkou společnosti Vikfin, spol. s r. o. Svědkyně vypověděla, že se statutárními zástupci žalobkyně se nikdy nesešla a žalobkyni ani nezná. Pouze podepisovala prázdné papíry, nezná Ing. T. a neudělila mu plnou moc k zastupování společnosti Vikfin, spol. s r. o. Svědkyně také nic nevěděla o zajišťování zhotovení dokumentace pro žalobkyni, v životě by se v tom nevyznala.

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. 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. Z výpovědi svědka K.1 pak sice neplyne, že by společnost Vikfin, spol. s r. o. nemohla poskytnout žalobkyni zdanitelné plnění; současně však toto plnění nijak neprokazuje a v souvislosti s výpovědí jednatelky Vránové a dalšími zjištěnými skutečnostmi je existence zdanitelného plnění silně zpochybněna. Tvrzení žalobkyně ohledně probíhajícího trestního řízení je pak pro posouzení dané věci irelevantní. Konečně námitku, že se krajský soud a žalovaný nezabývaly tím, kdo ve skutečnosti vystavoval faktury a další dokumenty za společnost Vikfin, spol. s r. o., nemohl kasační soud posoudit, neboť tato nebyla uvedena v žalobě; kasační stížnost je proto v této části nepřijatelná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

V neposlední řadě žalobkyně v kasační stížnosti vyjádřila nesouhlas s postupem správce daně v případě výsledku 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. Namítá-li pak žalobkyně, že svědek T. zřejmě odmítl vypovídat z důvodu, že by mu hrozilo trestní stíhání, nelze než odkázat na § 8 odst. 2 daňového řádu, podle něž může výpověď odeprít ten, kdo by jí způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám blízkým. Hrozba trestního stíhání vůči svědkovi tedy rozhodně nepředstavuje důvod, proč by měl být vyslechnut, ba právě naopak. Z uvedených důvodů 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. 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 Vikfin, 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.

Námitkou žalobkyně týkající se poměru mezi ustanovením § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb. a § 31 odst. 9 daňového řádu, námitkou porušení § 31 odst. 8 písm. b) a c) daňového řádu, jakož i námitkami týkajícími se existence zaměstnanců společnosti Vikfin, spol. s r. o., a nutností vyslechnout S. H. 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 nepřipustnost 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: 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 poslední 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 rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. ledna 2008

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu