ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **H., spol. s r. o.,** zastoupeného Prof. JUDr. Alešem Gerlochem, CSc., advokátem se sídlem v Praze 2, Botičská 4, za účasti **Finančního ředitelství v Praze,** se sídlem v Praze 2, Žitná 12, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 12. 2005, č. j. 6 Ca 248/2004 – 48,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 15. 12. 2005, č. j. 6 Ca 248/2004 – 48, zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 31. 12. 2003, č. j. 11786/03 - 130, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Brandýse nad Labem - Staré Boleslavi ze dne 18. 12. 2002, č. j. 55219/02/057921/1555, kterým byla stěžovateli vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 1998 ve výši 281 380 Kč. V odůvodnění napadeného rozsudku městský soud uvedl, že dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal uplatnění nároku na odpočet DPH, který by odpovídal zákonným podmínkám ustanovení § 19 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o DPH“). Je tomu tak proto, že nedoložil přijetí předmětného plnění v rozsahu uvedeném na zaúčtovaných daňových dokladech. Městský soud neakceptoval stěžovatelem namítaná porušení zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Podle jeho názoru rozhodnutím finančního ředitelství

nebyla porušena práva stěžovatele a řízení předcházející vydání tohoto rozhodnutí tudíž nevykazovalo takové vady, které by měly za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

V kasační stížnosti podané proti tomuto rozsudku v zákonné lhůtě z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., stěžovatel vyjádřil nesouhlas se závěry městského soudu. Především namítal, že finanční ředitelství při hodnocení důkazů nevzalo v úvahu vzájemný poměr ustanovení § 19 odst. 2 zákona o DPH, které je ustanovením speciálním, a ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Jestliže předložil formálně bezvadné daňové doklady (faktury) od společnosti Š., spol. s r. o., splnil tak svou povinnost podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, a v tomto směru unesl i důkazní břemeno. Proto není správný závěr městského soudu, že neunesl důkazní břemeno, zvláště když tento soud dovozuje jeho pasivitu ohledně předložení pozitivních a přímých důkazů. Stěžovatel dále namítal, že není povinen zjišťovat, jakým způsobem pro něj jiná společnost opatřuje předmět plnění a není ani objektivně schopen toto zjistit. Pokud proto po něm správce daně požadoval prokázání skutečností, na kterých se nepodílel, a o nichž zákonitě nemusel mít informace, postupoval v rozporu s nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 a sp. zn. IV. ÚS 402/99 a také s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, sp. zn. 5 Afs 131/2004. Stěžovatel odmítl soudem tvrzenou nejednoznačnost ve vztahu k hodnocení smlouvy, na jejímž základě mělo dojít k poskytnutí plnění ze strany společnosti Š., spol. s r. o. V této souvislosti upozornil na skutečnost, že uvedená smlouva není čistým smluvním typem. Smlouva umožňovala společnosti Š., spol. s r. o., aby zajistila vypracování uvedené dokumentace samostatně a aby se tato společnost s konkrétními konstruktéry dohodla sama bez účasti stěžovatele a stěžovatel s nimi vůbec nepřišel do kontaktu. Fakturace společnosti Š., spol. s r. o., je logickým a nutným důsledkem zvoleného způsobu plnění. Stěžovatel nikdy netvrdil, že původcem předmětné dokumentace je přímo tato společnost. Uvádí–li tedy městský soud skutečnosti, které mají zpochybňovat to, že společnost Š., spol. s r. o., zpracovala dokumentaci sama, odmítá stěžovatel tyto skutečnosti jako irelevantní, neboť mají zpochybňovat něco, co netvrdí. Stěžovatel se nemůže spokojit ani se způsobem, jakým soud vyložil ustanovení § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Podle jeho názoru nelze v daném případě paušální odkaz na zprávu o daňové kontrole považovat za adekvátní reakci na žádost daňového subjektu a správce daně tímto postupem porušil ustanovení § 2 odst. 2 citovaného zákona. Stěžovatel rovněž setrval na svém tvrzení, že v případě pana H., pana L. a paní F. se ve skutečnosti nejednalo o místní šetření, ale o výslech svědků. Okruh zjišťovaných otázek v daném případě podle stěžovatele překročil rozsah toho, co lze v rámci místního šetření legitimně zjišťovat a za situace, kdy stěžovatel neměl možnost se tohoto úkonu zúčastnit a klást otázky podle § 16 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, byla dotčena jeho práva. Ve vztahu k místnímu šetření u svědka H. poukazoval stěžovatel na skutečnost, že v tomto případě jiný senát městského soudu dovodil, že se v daném případě nejednalo o místní šetření, ale o výslech svědka, a proto napadené rozhodnutí zrušil a vrátil finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Jedná se o rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 4. 2005, č. j. 11 Ca 85/2004. Stěžovatel dále upozornil na to, že nikdy netvrdil, že konstruktéři, jejichž výslech neúspěšně navrhoval, uvedenou dokumentaci zhotovovali pro společnost Š., spol. s r. o., ale tvrdil, že dokumentaci dodanou touto společností dále doplňovali, upravovali či jinak zpracovávali. Stejné skutečnosti jaké bylo možno ověřit zkoumáním předložené dokumentace, by bylo možno ověřit rovněž navrhovanými výslechy konstruktérů. To, že správce daně odmítl vyslechnout tyto osoby, znemožnilo stěžovateli unést důkazní břemeno. Stěžovatel také poukázal na nesprávnost závěrů soudu, podle něhož je irelevantní, zda projektová dokumentace byla označena razítky společnosti Š., spol. s r. o., či nikoli. Stěžovatel vyjádřil nesouhlas i s hodnocením výpovědí svědků V., K., H. a L. jak správními orgány, tak i městským soudem. Rovněž namítal, že

městský soud neakceptoval jeho výhrady směřující proti hodnocení výpovědi svědkyně Š. Skutečnost, že jednatelka společnosti Š., spol. s r. o., nic neví o činnosti této společnosti, že podepisovala prázdné papíry a nechala všechny věci zařizovat někoho jiného, nevylučuje, že tato společnost projektovou dokumentaci skutečně zajistila. Stěžovatel také poukázal na nesprávný výklad ustanovení § 8 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků městským soudem, neboť podle jeho názoru mělo finanční ředitelství k vynucení povinnosti Ing. T. vypovídat jako svědek použít sankčních mechanismů. Tímto postupem pak bylo stěžovateli znemožněno unést důkazní břemeno. Posléze stěžovatel poukázal i na to, že nárok na daňový odpočet vznikne tehdy, je-li řádným daňovým dokladem prokázáno vydání tohoto dokladu plátcem daně. Jestliže však správce daně poté zpochybňuje i správnost účetnictví a posuzuje úkon jako simulovaný, je povinen uvést rozhodné skutečnosti pro užití této své domněnky. Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázalo na to, že stěžovatel byl v průběhu daňového řízení vyzván k prokázání jen toho, co sám uvedl v daňovém přiznání. To platí i o nároku na odpočet DPH. Dále finanční ředitelství konstatovalo, že stěžovatel nebyl schopen prokázat konkrétní plnění ze smluv uzavřených se společností Š., spol. s r. o. Pokud byly při místním šetření u konstruktérů H., L. a F. kladeny těmto osobám i určité otázky, jejich rozsah nepřekročil rámec šetření ohledně faktur. Finanční ředitelství dále uvedlo, že rozsudek jiného senátu městského soudu, na který poukazuje stěžovatel, se týká jiného zdaňovacího období (rok 1999) a jiné daně (daň z příjmu právnických osob). Pokud jde o namítaný paušální odkaz na zprávu o daňové kontrole, stěžovatel byl v průběhu daňového řízení seznámena s důkazními prostředky, na jejichž základě dospěl správce daně k závěrům uvedeným v této zprávě. Výpovědi svědků V., H., L. a K. prokazují toliko jednání s Ing. T. a stěžovatelem, případně převzetí finanční hotovosti mezi uvedenými, nikoliv však to, čeho se jednání týkala, jakož i kterých subjektů a konkrétních obchodních případů. K námitce ohledně hodnocení výpovědi svědkyně Š. (jednatelky společnosti Š., spol. s r. o., citovalo finanční ředitelství část jejího prohlášení do protokolu o ústním jednání a upozornilo na skutečnost, že měla–li společnost Š., spol. s r. o., pouze jednu jednatelku, nemohl úkony související s obchodním vedením vykonávat nikdo jiný 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, neboť to nebyly právní úkony této společnosti. Správce daně na základě rozsáhlého důkazního řízení zjistil, že žádný z konstruktérů uvedených na dokumentaci nefakturoval své práce společnosti Š., spol. s r. o. Stěžovatel v rámci daňového řízení nedoložil, jakým konkrétním způsobem byla realizována jeho smlouva s touto společností a že zpracování projektové dokumentace zajistila právě tato společnost. Správce daně shromáždil dostatek podkladů o tom, že stěžovatel neprokázal oprávněnost uplatněného odpočtu DPH. Finanční ředitelství vzhledem k výše uvedenému navrhlo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Stěžovatel v kasační stížnosti na prvém místě namítal porušení ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků jak správními orgány, tak i městským soudem a zdůraznil, že unesl své důkazní břemeno, tj. že prokázal, že veškeré jím deklarované zdanitelné plnění bylo uskutečněno.

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

V dané věci stěžovatel uplatnil nárok na odpočet DPH na základě faktury č. 80057 ze dne 1. 12. 1998 za přijatá zdanitelná plnění od společnosti Š., spol. s r. o. Jelikož správce daně měl pochybnosti o faktickém uskutečnění tohoto deklarovaného přijatého zdanitelného plnění, byl stěžovatel v průběhu daňového řízení vyzván 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 předložil stěžovatel mimo jiné předmětnou fakturu a smlouvu „o zprostředkování zajištění dokumentace a projektové dokumentace“ ze dne 30. 5. 1998 uzavřenou mezi stěžovatelem a společností Š., spol. s r. o. 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 stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Výslechem svědků nebylo jednoznačně prokázáno, zda společnost Š., spol. s r. o., prováděla deklarovanou činnost či nikoli. Tato skutečnost nebyla stěžovatelem prokázána ani jinými důkazními prostředky (např. smlouvou o zprostředkování ze dne 30. 5. 1998). Stěžovatel tak v průběhu daňového řízení nepředložil správci daně jediný důkaz, kterým by jednoznačně prokázal faktické uskutečnění uvedených deklarovaných přijatých zdanitelných plnění. Tvrzení stěžovatele v kasační stížnosti, že po něm správce daně požadoval prokázat skutečnosti, které prokázat nemohl, není podle názoru Nejvyššího správního soudu opodstatněné, neboť měl 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 stěžovatelem deklarovaná zdanitelných plnění byla fakticky uskutečněna. K prokázání skutečnosti tvrzené v daňovém řízení nestačí, jestliže důkazní prostředky ji pouze nevylučují. Postup správce daně v dané věci je zcela v souladu s judikáty Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, na které ve své kasační stížnosti stěžovatel odkazuje. Nejvyšší správní soud proto považuje tento stížní bod za nedůvodný a závěr městského soudu o neunesení důkazního břemene stěžovatelem za zcela opodstatněný.

Stěžovatel dále odmítl soudem tvrzenou nejednoznačnost hodnocení smlouvy, na jejímž základě mělo dojít k poskytnutí plnění ze strany společnosti Š., spol. s r. o. Předmětná smlouva „o zprostředkování zajištění dokumentace a projektové dokumentace“ byla uzavřena dne 30. 5. 1998 mezi společností Š., spol. s r. o., jako zprostředkovatelem a stěžovatelem jako zájemcem. Podle názoru Nejvyššího správního soudu městský soud nedovodil, že předmětná dokumentace měla být vypracována přímo společností Š., spol. s r. o., jak tvrdí stěžovatel. 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. Námitka stěžovatele je proto nedůvodná.

Stěžovatel rovněž namítal porušení ustanovení § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků spočívající v tom, že mu správce daně k jeho žádosti o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána v daňovém přiznání, odpověděl pouhým odkazem na zprávu o daňové kontrole a na její doplnění. V dané věci správce daně na žádost stěžovatele podle ustanovení § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků 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. Nejvyšší správní soud považuje v této souvislosti za vhodné podotknout, že účelem institutu zakotveného v ustanovení § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je poskytnutí informace daňovému subjektu tak, aby na nově stanovený základ daně a daň byl schopen reagovat ve svém odvolání. I z tohoto důvodu dochází uplatněním tohoto institutu ke stavění běhu odvolací lhůty. V daném případě byl tento účel zcela naplněn, a stěžovatel proto nebyl postupem správce daně nijak zkrácen na svých právech. Správce daně jen využil své zákonné možnosti a požadovanou informaci sdělil stěžovateli formou odkazu na zprávu o daňové kontrole, jejíž obsah byl stěžovateli prokazatelně znám. Pokud tedy městský soud pro tuto namítanou vadu rozhodnutí finančního ředitelství nezrušil, posoudil věc v souladu se zákonem.

V dalším stížním bodě stěžovatel poukázal na to, že mu nebylo umožněno být přítomen a klást otázky při výslechu svědků H., L. a F. 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 Š., 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 byl stěžovatel v daném případě skutečně zkrácen 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 Š., spol. s r. o., nějaké práce, jak předával stěžovateli dokumentaci a zda spolupracoval při provádění projektové dokumentace s jiným daňovým subjektem. Přitom předmětem tohoto jednání bylo „ověření faktury FV č. 3/H2/99“. Z protokolů o ústním jednání sepsaných s 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 stěžovateli umožněno uplatnit své právo ve smyslu citovaného ustanovení. Protože správce daně postupoval v tomto případě v rozporu s citovaným ustanovením, když upřel stěžovateli právo klást vyslýchaným osobám otázky, má to za následek, že tyto výpovědi není možné v daňovém řízení použít, neboť se jedná o důkazy, které byly získány v rozporu se zákonem. S ohledem na 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 stěžovatel neprokázal faktické uskutečnění deklarovaných plnění, u nichž uplatnil nárok na odpočet DPH. Nejvyšší

správní soud má za to, že tomu tak bylo, neboť i bez výpovědí těchto svědků je možno dospět ke stejnému právnímu závěru. V čl. I. smlouvy o zprostředkování uzavřené dne 30. 5. 1998 je vymezen její předmět tak, že je jím zajištění dokumentace a projektové dokumentace formou a v kvalitě dle požadavku stěžovatele s tím, že stěžovatel bere na vědomí, že vlastní požadovanou dokumentaci bude zpracovávat třetí subjekt. Podle čl. II. této smlouvy se smluvní strany shodly na tom, že plnění bude prováděno ve prospěch stěžovatele v etapách, a to v termínech a cenách uvedených v konkrétních objednávkách, které jsou nedílnou přílohou smlouvy. Tyto objednávky však ke smlouvě připojeny nejsou a ani nebyly předloženy stěžovatelem, který tak nebyl schopen prokázat, jaká konkrétní ujednání uzavřená smlouva obsahovala. Při uzavírání této smlouvy zastupovala společnost Š., spol. s r. o., jednatelka Š., která do protokolu o ústním jednání uvedla, že o stěžovateli ani o uvedené smlouvě jí není nic známo. Správcem daně bylo také zjištěno, že společnost Š., 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 Š. M. B., uvedl, že jeho podřízený pan K. zadal projektový úkol stěžovateli, který také projektovou dokumentaci dodal. Podle tvrzení tohoto svědka byla zpracovatelem této dokumentace společnost Š., 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 Š., spol. s r. o., ve smyslu předmětné smlouvy. Zaměstnanci firmy F., spol. s r. o., sídlící ve stejné budově jako stěžovatel, V. H., J. L., J. V. a J. K. neuvedli žádné relevantní skutečnosti týkající se zprostředkovatelské činnosti společnosti Š., 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 Š., spol. s r. o., poskytla stěžovateli plnění v souladu se smlouvou. Odkaz na rozsudek jiného senátu městského soudu, kterým bylo zrušeno rozhodnutí finančního ředitelství je pak nepřípadný, neboť tento rozsudek se týkal jiného zdaňovacího období a jiné daně.

Stěžovatel namítal, že mu bylo znemožněno unést důkazní břemeno, protože nebyl proveden výslech jím 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 stěžovatel domáhal, předmětnou dokumentaci zhotovovali, přepracovávali, upravovali nebo doplňovali, není pro danou věc podstatné. Rozhodující je, že nebylo prokázáno, že tato dokumentace byla zpracována, dodána nebo zprostředkována společností Š., spol. s r. o. Nejvyšší správní soud dále zdůrazňuje, že ani případná existence razítek společnosti Š., 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 Š., spol. s r. o., skutečně plnila svůj závazek vůči stěžovateli, je závěr správních orgánu, i městského soudu, že stěžovatel neunesl v dané věci důkazní břemeno, logický a odůvodněný.

Stěžovatel namítal také nesprávné hodnocení výpovědí svědků V., K., H. a L. Podle názoru Nejvyššího správního soudu byla důkazní hodnota těchto výpovědí správními orgány i městským soudem posouzena správně. Předně žádný z vyslechnutých svědků s patřičnou mírou jistoty nevypověděl, že by Ing. T. v rámci své činnosti pro dodavatele vymáhal pohledávky jménem stěžovatele. Svědecké výpovědi prokazují pouze existenci určitých obchodních styků mezi Ing. T. a L. Š., jednatelem stěžovatele, při kterých docházelo k předávání výpisů jednotlivých firem – odběratelů stěžovatele, jakož i předávání finančních částek, faktur a pokladních dokladů mezi těmito osobami, případně předávání výkresové dokumentace a disket (viz výpověď svědka V. ze dne 25. 9. 2002, č. j. 44876/02/057930/4186). Z těchto skutečností však v žádném případě nelze dovodit, že dodavatel vymáhal pro stěžovatele pohledávky, resp. fakticky uskutečnil deklarovaná zdanitelná plnění. Pro takový závěr jsou uvedené svědecké výpovědi příliš obecné, a proto také tento stížní bod není důvodný.

Stěžovatel dále namítá, že městský soud neakceptoval jeho výhrady směřující proti hodnocení výpovědi jednatelky společnosti Š., spol. s r. o., H. Š., a zejména poukazoval na to, že jednatelka společnosti o její činnosti nic nevěděla, podepisovala prázdné papíry a nechávala vše zařizovat někoho jiného, ještě nevylučuje, že tato společnost projektovou dokumentaci skutečně zajistila. Z protokolu o výpovědi svědkyně Š. 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 Š., spol. s r. o. Svědkyně vypověděla, že se statutárními zástupci stěžovatele se nikdy nesetkala a stěžovatele ani nezná. Pouze podepisovala prázdné papíry, nezná Ing. T. a neudělila mu plnou moc k zastupování společnosti Š., spol. s r. o. Svědkyně také nic nevěděla o zajišťování zhotovení dokumentace pro stěžovatele. V souvislosti s tímto stížním 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 dostát 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 stěžovatele skutečnost, že u jiného subjektu došlo k „podivným operacím“, jak stěžovatel tvrdí. S tvrzením stěžovatele, že takové skutečnosti mu nelze přičítat k tíži, lze nepochybně souhlasit, nic to však nemění na tom, že stěžovatel nebyl v dané věci schopen prokázat, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, u kterého uplatňoval nárok na odpočet DPH. Tvrzení stěžovatele 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. jsou pak pro posouzení dané věci irelevantní.

Stěžovatel v kasační stížnosti vyjádřil také nesouhlas s postupem správce daně v případě výslechu Ing. T. Nejvyšší správní soud k tomu podotýká, že v případě, kdy existuje spor mezi daňovým poradcem a jeho klientem (v dané věci mezi Ing. T. a stěžovatelem) o existenci smlouvy o poskytování daňového poradenství, je jediným orgánem, který může tuto otázku vyřešit, soud v civilním řízení. Správce daně dostál všem svým povinnostem daným mu zákonem, neboť je zřejmé, že v okamžiku, kdy zjistil, že je mezi Ing. T. a stěžovatelem spor ohledně dané otázky, předvolal ještě jednou Ing. T. a požádal o vysvětlení. Ten však setrval na svém stanovisku, že je vázán mlčenlivostí. V dané věci se tedy jednalo 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 ust. § 8 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků ve spojení s ustanovením § 6 odst. 8 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Jestliže tedy stěžovatel byl jiného názoru, jak věc posoudit, měl možnost se obrátit na soud, aby rozhodl, zda mezi ním a Ing. T. existovala smlouva o poskytování daňového poradenství. V případě, že by soud rozhodl opačně než správce daně, byl by to důvod pro obnovu řízení podle ustanovení § 54 odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Z tohoto důvodu neobstojí ani tato námitka.

Stěžovatel v kasační stížnosti ještě vznesl námitku týkající se nesprávné aplikace ustanovení § 19 odst. 2 zákona o DPH ve spojení s ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a vyjádřil nesouhlas se stanoviskem správce daně týkajícím se aplikace ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Jelikož tyto námitky nebyly uplatněny v žalobě, Nejvyšší správní soud k nim s ohledem na ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřihlížel, neboť se jedná o důvody, které neuplatnil v řízení před městským soudem, ač tak učinit mohl. Tento závěr Nejvyššího správního soudu platí i ohledně námitek, které jsou obsahem podání stěžovatele ze dne 24. 11. 2006 nazvaným „Doplnění kasační stížnosti“. Je tomu tak proto, že pro konstrukci stížních námitek je vždy nutno dodržet rámec uvedený v ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., nebo v ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto nepřihlédl ani k námitce týkající se běhu prekluzivní lhůty, sdělování totožnosti svědků či povahy výzev podle § 43 zákona o správě daní a poplatků.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s., zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 14. února 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu