



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.**, se sídlem v Čelákovících, U Učiliště 1644, 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 246/2004 – 50,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 15. 12. 2005, č. j. 6 Ca 246/2004 – 50, zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 31. 12. 2003, č. j. 11784/03-130, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Brandýse nad Labem – Staré Boleslavi (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 12. 2002, č. j. 55217/02/057921/1555, o dodatečném stanovení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období říjen 1998 ve výši 614 518 Kč. Městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, resp. neprokázal, že nárok na odpočet DPH u přijatých plnění od společnosti C. B., spol. s r. o. a Š., spol. s r. o., byl uplatněn v souladu s ustanovením § 19 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Stěžovatel neprokázal rozsah přijatých zdanitelných plnění od společnosti C. B., spol. s r. o. deklarovaných fakturami č. 6086 a č. 6087 ze dne 9. 11. 1998, jakož i uskutečnění zdanitelného plnění – služby, které mu fakturovala společnost Š., spol. s r. o. dokladem č. 80050 ze dne 26. 10. 1998. Městský soud má za to, že napadeným rozhodnutím nebyla porušena práva stěžovatele a řízení předcházející jeho vydání nevykazují takové vady, které by mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. vyjádřil stěžovatel nesouhlas s napadeným rozsudkem. Namítal, že byl zkrácen na svých právech, když k žádosti podle § 32 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) mu nebyly řádně sděleny důvody rozdílu mezi daní dodatečně vyměřenou a daní, jak byla vyměřena podle daňového přiznání. Pouhý paušální odkaz na zprávu o daňové kontrole považuje za zcela nedostačující, neboť správce daně se nemůže vypořádat se žádostí daňového subjektu čistě formálně. Městský soud však z této vady nevyvodil odpovídající závěry. Správce daně při hodnocení důkazů nevzal též v úvahu zákonné podmínky ustanovení § 19 odst. 2 zákona o DPH, resp. poměr mezi tímto ustanovením a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Jestliže stěžovatel předložil formálně bezvadné daňové doklady (faktury) od společností C. B., spol. s r. o. a Š., spol. s r. o., splnil svou povinnost vyplývající z ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a v tomto směru unesl i důkazní břemeno. Pokud správní orgány dospěly k opačnému závěru, měly prokázat, že daňové doklady, jimiž se právo na odpočet DPH prokazuje, nebyly vydány tak, jak je tvrzeno. Jestliže správce daně zpochybňuje i správnost účetnictví a posuzuje úkon jako simulovaný, je povinen uvést rozhodné skutečnosti pro užití této své domněnky. Závěr městského soudu o tom, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, je v tomto směru nesprávný. Správce daně po stěžovateli v rozporu se zákonem a ustálenou judikaturou vyžadoval prokázání skutečností, na kterých se nepodílel, a o nichž zákonitě nemusel mít informace. Tento postup je v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 a sp. zn. IV. ÚS 402/99 i s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, sp. zn. 5 Afs 131/2004. Stěžovatel totiž není povinen zjišťovat, jakým způsobem pro něj jiná společnost vymáhá pohledávky a není ani objektivně schopen zjistit, z jakých pohnutek jeho dlužníci plní své dluhy, případně kdo pro společnost Š., spol. s r. o. vypracoval projektovou dokumentaci. Stěžovatel nesouhlasí se správními orgány a městským soudem, pokud jde o hodnocení výpovědí svědků V., K., H. a L. Tyto osoby byly přítomny jednání s Ing. T. a jejich svědecké výpovědi nebyly, jak mylně dovodil městský soud, neurčité, neprokazující jeho tvrzení a neobsahující dostatek pozitivních informací. Naopak stěžovatel má z těchto výpovědí za prokázané, že Ing. T. zastupoval obě předmětné společnosti a že za ně přebíral i finanční hotovost. Ing. T. měl navíc prokázat, že stěžovateli poskytoval daňové poradenství. Městský soud však nesprávně vyložil ustanovení § 8 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, když dovodil, že správní orgány nebyly povinny užít vůči němu sankčních mechanismů k vynucení povinnosti podat svědeckou výpověď. Tímto nesprávným postupem mu městský soud znemožnil unést v tomto směru důkazní břemeno. Městský soud ve shodě se správními orgány nesprávně vyhodnotil i výpovědi svědkyň H. Š. a M. N. (R.). Nevzal totiž v úvahu, že pokud tyto svědkyně tvrdily, že nikoho neznají, o činnosti společnosti Š., spol. s r. o., resp. C. B., s. r. o. jim není nic známo a pouze podepsaly prázdné papíry nebo vyplněné faktury, že se jejich výpovědi nápadně shodují a bylo v jejich zájmu, v souvislosti s trestním řízením, popřít spolupráci i existenci příjmů od stěžovatele. Městský soud též nesprávně hodnotil i smlouvu uzavřenou mezi stěžovatelem a společností Š., spol. s r. o., jakož i to, že stěžovatel nikdy netvrdil, že původcem dokumentace je právě tato společnost. Městský soud však z toho v rozporu se zákonem dovodil, že předmětná dokumentace měla být vypracována přímo společností Š., spol. s r. o. Městský soud nesprávně vyhodnotil i výpověď J. H. ze dne 23. 1. 2006, jakož i písemná prohlášení S. a P. L., F. S., P. Z., L. Š. a Z. D. J. H. vypověděl, že prováděl úpravy na projektové dokumentaci označené razítky společnosti Š., spol. s r. o. a V., spol. s r. o. Totéž prokazují i písemná prohlášení výše uvedených osob. Odmítnutím navržených důkazů správcem daně – svědeckých výpovědí projektantů - bylo stěžovateli fakticky znemožněno unést důkazní břemeno a prokázat rozsah přijatého zdanitelného plnění. Je proto vadné konstatování městského soudu, že nepředložil žádnou dokumentaci, u které by bylo jednoznačně prokázano, že byla vypracována nebo zprostředkována společností Š., spol. s r. o. V rozporu s ustanovením § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků mu nebylo umožněno klást otázky svědkům, neboť o výsledku svědků H., L. a F. nebyl informován, protože

neproběhlo pouze místní šetření, ale jednalo se v podstatě o výslech svědků. Stěžovatel upozornil na to, že v rámci místního šetření nebyla zjišťována pouze soudem uváděná skutečnost, ale i skutečnosti další, které s uvedenou věcně nesouvisejí. Absence faktur, resp. jejich nenalezení, ještě nemusí být důkazem o tom, že žádná spolupráce se společností Š., spol. s r. o. neprobíhala. Stěžovatel také namítal, že městský soud nesprávně vyhodnotil výpověď svědka K., pokud dospěl k závěru, že z této výpovědi lze bezpečně usoudit toliko na to, že v roce 1998 bylo propuštěno posledních 6 zaměstnanců, a nikoliv že docházelo k vymáhání pohledávek. S ohledem na uvedené skutečnosti stěžovatel navrhl, aby byl rozsudek městského soudu zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že stěžovatel byl v průběhu daňového řízení vyzván k prokázání toho, co uvedl v daňovém přiznání, což platí i o nároku na odpočet DPH. Správce daně byl proto oprávněn požadovat prokázání těchto skutečností. Stěžovatel však nebyl schopen prokázat konkrétní plnění ze zprostředkovatelských smluv se společností Š., spol. s r. o. vázící se ke konkrétnímu obchodnímu případu a vyplacené provizi, ani vymáhání pohledávek pro něj společností B., s. r. o. Jestliže každá z těchto společností měla pouze jednu jednatelku, nemohl, s ohledem na ustanovení § 134 obch. zák., úkony související s obchodním vedením vykonávat nikdo jiný, a pokud byly smlouvy a pokladní doklady podepsány a faktury vystaveny a plné moci uděleny bez vůle a vědomí těchto jednatelek, nemohl k nim správce daně přihlížet. K námitce výsledku svědka H. v rámci místního šetření poukázalo finanční ředitelství na skutečnost, že v případě daně z příjmů právnických osob za rok 1988 byl vydán městským soudem dne 19. 4. 2006 rozsudek sp. zn. 8 Ca 87/2004, který žalobu stěžovatele zamítl. K nezákonnosti postupu správce daně při sdělení rozdílu doměření, finanční ředitelství poukázalo na to, že stěžovatel byl v průběhu daňové kontroly i při jejím projednání seznámen s důkazními prostředky, na jejichž základě dospěl správce daně k závěrům uvedeným ve zprávě, takže důvody doměření DPH nebyly pro něj ničím novým. Svědecké výpovědi pana V., H., L. a paní K. prokazují pouze jednání stěžovatele s panem T., příp. převzetí finanční hotovosti mezi těmito osobami, ale nikoliv čeho se týkala, kterých subjektů a jakých konkrétních obchodních případů. Výpověď svědka K. nepotvrzuje uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto skutečnost znal svědek pouze z účetních dokladů. Finanční ředitelství se ztotožnilo s argumentací uvedenou v rozsudku městského soudu a navrhlo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

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 přihlídnout z úřední povinnosti.

Stěžovatel na prvním místě namítal, že výklad ust. § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků podaný městským soudem legalizuje nezákonný postup správního orgánu a stěžovatel tím prakticky přichází o jeden stupeň přezkumu. 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. Závěr městského soudu o částečné důvodnosti této námitky tedy vzhledem k výše uvedenému neobstojí a námitka stěžovatele je nedůvodná.

Stěžovatel dále namítal porušení ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků s tím, že unesl důkazní břemeno, neboť prokázal uskutečnění deklarovaných přijatých zdanitelných plnění. V této souvislosti považuje Nejvyšší správní soud za potřebné zdůraznit, že daňový subjekt nemá nárok na odpočet daně u jakéhokoliv deklarovaného přijatého zdanitelného plnění, nýbrž pouze v případě, že splní podmínky stanovené v ustanovení § 19 odst. 1 a 2 zákona o DPH.

V dané věci stěžovatel uplatnil nárok na odpočet DPH jednak u přijatých zdanitelných plnění od společnosti C. B., s. r. o. deklarovaných fakturami č. 6086 a č. 6087 ze dne 9. 11. 1998, jejichž předmětem bylo „vymáhání pohledávek, zajišťování jejich inkasa a minimalizaci pohledávek po lhůtě splatnosti“ a jednak u přijatého plnění od společnosti Š., spol. s r. o. deklarované dokladem č. 80050 ze dne 26. 10. 1998 za zprostředkování zajištění dokumentace a projektové dokumentace. Protože správce daně měl pochybnosti o tom, že došlo k faktickému uskutečnění uvedených deklarovaných přijatých zdanitelných plnění a tím i jejich přijetí stěžovatelem, byl stěžovatel v průběhu daňového řízení vyzván (rozhodnutí č. j. 39551/99/057930/2036, 41593/01/057930/3491, 42288/01/057930/4186, 46736/01/057930/4186) k doložení důkazních prostředků, odstranění pochyb správce daně a k prokázání faktu, že skutečně přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným daňovým subjektem, tj. že došlo k faktickému naplnění předmětu smluv se společností C. B., s. r. o. a Š., spol. s r. o. (dále jen „dodavatelé“). Jako důkaz, že se uvedené transakce uskutečnily, předložil stěžovatel příslušné daňové doklady, uzavřené smlouvy a příjmové doklady. Pokud jde o prokázání skutečnosti, že přijaté zdanitelné plnění od společnosti Š., spol. s r. o. bylo použito k dosažení obratu za vlastní zdanitelná plnění (§ 19 odst. 1 zákona o DPH), byly dále předloženy doklady o uskutečněných zdanitelných plnění pro odběratele W. A. č. 990399, 990332. K prokázání existence vztahu mezi stěžovatelem a uvedenými společnostmi navrhl stěžovatel rovněž výslech několika svědků. Svědek Ing. T., který podle vyjádření stěžovatele jednal za dodavatele, však vypovídat odmítl s poukazem na zákonem uloženou povinnost mlčenlivosti vyplývající z jeho vztahu daňového poradce ke stěžovateli.

Nejvyšší správní soud k tomu konstatuje, že správce daně provedl rozsáhlé dokazování, které bylo shrnuto ve zprávě o daňové kontrole, a zejména v doplnění k této zprávě. V těchto dokumentech správce daně rovněž provedl vyhodnocení důkazních prostředků, z nichž je dostatečně seznatelné, na základě jakých skutečností dospěl k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Předně je třeba zdůraznit, že existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, sama o sobě ještě neznamená, že se operace, která je jejich předmětem, skutečně uskutečnila. Z výpovědi vyslechnutých svědků nevyplývá jednoznačná odpověď na otázku, zda dodavatelé prováděli deklarovanou činnost či nikoliv. Tato skutečnost nebyla stěžovatelem prokázána ani jinými důkazními prostředky, neboť v průběhu daňového řízení nepředložil správci daně jediný důkaz, kterým by prokázal faktické uskutečnění deklarovaných přijatých zdanitelných plnění. V dané věci tak nebyla naplněna prvá ze zákonných podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH u deklarovaných plnění (§ 19 odst. 1 zákona o DPH). Stěžovatel v kasační stížnosti zcela nedůvodně tvrdí, že v něm správce daně požadoval prokázat skutečnosti, které nemohl doložit. Je totiž povinností daňového subjektu prokázat veškeré údaje, které uvedl ve svém daňovém přiznání, a to jakýmikoliv důkazními prostředky. V dané věci byl postup správce daně při dokazování v souladu i s judikáty Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu,

na které stěžovatel v kasační stížnosti odkazoval. Je proto zcela opodstatněný závěr městského soudu v otázce neunesení důkazního břemene stěžovatelem. Povinnost prokázat tvrzení v daňovém řízení totiž nelze ztotožnit s předložením důkazních prostředků, které skutečnost, jež má být prokázána, pouze nevylučují.

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 společnost C. B., s. r. o. vymáhal pohledávky jménem stěžovatele. Svědecké výpovědi prokazují pouze existenci určitých obchodních styků mezi Ing. T. a L. Š., jednatelem stěžovatele, při kterých docházelo k předáváním 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 uvedená společnost vymáhala pro stěžovatele pohledávky nebo že společnost Š., spol. s r. o. pro stěžovatele zprostředkovala projektovou dokumentaci. Pro takový závěr jsou uvedené svědecké výpovědi příliš obecné, a proto také tento stížní bod není důvodný.

Stěžovatel v kasační stížnosti vyjádřil také nesouhlas s postupem správce daně v případě výslechu Ing. T. Nejvyšší správní soud má za to, že se s touto námitkou již dostatečně vypořádal městský soud. Správce daně dostal všem svým povinnostem stanoveným mu zákonem, neboť je zřejmé, že v okamžiku, kdy zjistil existenci takového sporu, předvolal opětovně Ing. T. a požádal jej 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 akceptoval 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 platném pro projednávanou věc. 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.

Nedůvodná je rovněž další stížní námitka týkající se hodnocení výpovědí svědkyň H. Š. a M. N. (R.). Městskému soudu, stejně jako správním orgánům v daňovém řízení, nepřísluší hodnotit pohnutky, jimiž byli svědci vedeni při podání svých výpovědí, ale předmětem hodnocení může být pouze obsah těchto výpovědí. S ohledem na obsah uvedených svědeckých výpovědí osob, které byly v rozhodné době statutárními zástupkyněmi dodavatelů, nelze než dospět ke stejnému závěru jako městský soud, že zásadním způsobem zpochybnily tvrzení stěžovatele o tom, že od dodavatelů přijal zdanitelná plnění deklarovaná fakturami č. 6086, č. 6087 a č. 80050.

Neopodstatněnou shledal Nejvyšší správní soud i stížní námitku, že městský soud nesprávně interpretoval smlouvu, na jejímž základě mělo být plněno společností Š., spol. s r. o. Městský soud přesto, že v napadeném rozsudku uvedl, že obsah smlouvy a její výklad není zcela jednoznačný, její obsah vyložil správně. Důvodně dovodil, že po obsahové stránce nejde o smlouvu o dílo, ale o smlouvu zprostředkovatelskou, která obsahuje závazek společností Š., spol. s r. o. zprostředkovat stěžovateli zhotovení projektové dokumentace. Bylo proto zcela na stěžovateli, aby v daňovém řízení relevantními důkazy prokázal, že mu bylo zprostředkováno vyhotovení projektové dokumentace jiným (třetím) subjektem. Takovými důkazy ovšem nemohly být svědecké výpovědi, v jejichž rámci, jak uváděl sám

stěžovatel, měla být prokázána existence projektové dokumentace opatřené razítkem společnosti Š., spol. s r. o. V předmětné věci se totiž z hlediska zákona o DPH nejedná o dodání zboží, ale o poskytnutí služby – zprostředkování, u které se uplatňuje základní sazba DPH (§ 16 odst. 4 zákona o DPH). Z tohoto důvodu je proto také nedůvodná námitka stěžovatele, že pokud správce daně neprovedl výslech navrhovaných osob, tj. S. a P. L., F. S., P. Z., L. Š. a Z. D., tak mu znemožnil prokázat faktické uskutečnění deklarovaného plnění. Důvod, proč správce daně neprovedl výslech těchto svědků, byl dostatečně zdůvodněn při ústním jednání dne 18. 12. 2002, resp. dne 11. 12. 2002. Obdobně není přílehlavá argumentace stěžovatele o nesprávném hodnocení důkazů (čestná prohlášení navrhovaných svědků), jakož i o nesprávném hodnocení výpovědi svědka J. H. Závěr městského soudu o tom, že v dané věci bylo irelevantní, zda projektová dokumentace byla či nebyla opatřena razítky společnosti Š., spol. s r. o., je proto zcela opodstatněný. Pokud tedy městský soud rozhodnutí finančního ředitelství pro tuto nedůvodně namítanou vadu při zjišťování skutkové podstaty, z níž vycházely správní orgány, nezrušil, tak věc posoudil v souladu se zákonem.

Městský soud nepochybil ani při hodnocení výpovědi svědka K. Z protokolu o výpovědi svědka K. ze dne 8. 10. 2001, č. j. 47208/01/057930/4186, vyplývá, že tento svědek nebyl zaměstnancem společnosti C. B., s. r. o., ale pouze občas zastupoval paní Ž., která zpracovávala účetnictví této společnosti. Svědek obecně uvedl, že v roce 1996 se podle něj skutečně vymáhalo a že neví, zda už v této době byly fiktivní faktury. Dále uvedl, že v průběhu I. pololetí 1998 byli ze společnosti C. B., s. r. o. propuštěni poslední zaměstnanci a že tato společnost prováděla vymáhání pohledávek „až do doby, než ukončil činnost poslední zaměstnanec“. Na dotaz, zda je mu něco známo o stěžovateli, sdělil, že tuto společnost zná pouze z účetních dokladů. Vzhledem k obsahu této svědecké výpovědi není možné dovodit, že byla pro stěžovatele společností C. B., s. r. o. skutečně deklarovaná zdanitelná plnění. Za této situace je hodnocení výpovědi svědka K. městským soudem logické a správné, neboť jeho výpověď neprokazuje uskutečnění fakturované služby v oblasti správy a vymáhání pohledávek vůči stěžovateli.

Nejvyšší správní soud konstatuje, pokud jde o namítanou vadu v řízení před správními orgány, kdy stěžovateli nemělo být umožněno klást otázky při výslechu svědků H., L. a F., že 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) zákona o správě daní a poplatků) 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. Nejvyšší správní soud se proto v dané věci neztotožňuje s názorem městského soudu, že v tomto případě správce daně postupoval v souladu se zákonem o správě daní a poplatků. Z protokolů o ústních jednáních obsažených v předloženém správním spisu č. j. 66129/02/048931/0509, č. j. 66130/02/048931/0509 a č. j. 81740/02/048931/3509, sepsaných Finančním úřadem v Mladé Boleslavi ve věci dožádání správce daně vyplývá, že se v podstatě jednalo o protokolárně zaznamenané svědecké výpovědi osob P. L., Z. F. a J. H. a nikoliv o protokol o místním šetření ve smyslu ustanovení § 12 odst. 8 v návaznosti na ustanovení § 15 zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že správce daně v tomto případě postupoval v rozporu se zákonem, neboť upřel stěžovateli právo klást svědkům otázky (§ 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků). S ohledem na

výše uvedený závěr je nutno zkoumat, zda skutkový stav zjištěný správcem daně poskytuje dostatečnou oporu pro závěr, ke kterému v daňovém řízení dospěl, tj. že stěžovatel neprokázal faktické uskutečnění deklarovaných plnění. 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 výše uvedené smlouvy, 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 nepřipadný, neboť tento rozsudek se týkal jiného zdaňovacího období a jiné daně.

Případná není ani námitka stěžovatele, že správní rozhodnutí mělo být zrušeno v důsledku jeho rozporu s ustanovením § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Je tomu tak z toho důvodu, že se správce daně v řízení nespokojil s důkazy předloženými stěžovatelem, ale vedl rozsáhlé dokazování za účelem zjištění, zda byla fakticky deklarovaná přijatá zdanitelná plnění uskutečněna. Nejvyšší správní soud v této souvislosti považuje za nezbytné zdůraznit, že správce daně v žádném případě nemá povinnost vyhledávat důkazy svědčící ve prospěch daňového subjektu, pokud je tento nečinný.

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 ohledně 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 stěžovatel v řízení před městským soudem, ač tak učinit mohl.

Tento závěr platí i ve vztahu k námitkám, 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. Stěžovatelem podaná kasační stížnost neměla navíc vady, které by bylo třeba odstranit postupem podle ustanovení § 106 odst. 3

s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto i z důvodu uplynutí lhůty podle ustanovení § 106 odst. 2, věty první s. ř. s. nepřihlédl k námitkám týkajících se běhu prekluzivní lhůty, sdělování totožnosti svědků či povahy výzev podle § 43 zákona o správě daní a poplatků, které byly obsaženy v doplnění kasační stížnosti.

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 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 22. února 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu