



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 Chabarovská 240/19, 460 06 Liberec 6, 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 :**

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 24. 1. 2006, č. j. 10 Ca 120/2004 - 58, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

### **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 též „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 u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 24. 1. 2006, č. j. 10 Ca 120/2004 - 58, zamítl.

Ve včas podané kasační stížnosti žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) 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 též „daňový řád“). Jelikož stěžovatelka předložila formálně bezvadný doklad v souladu

s § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., na němž je jako vystavitel uvedena společnost Vikfin, 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 stěžovatelce požadoval prokázání skutečnosti, na níž se nepodílela, tj. kdo pro společnost Vikfin, spol. s r. o. vypracoval projektovou dokumentaci, kterou tato dodala stěžovatelce. Stěžovatelka dále namítla, že její důkazní břemeno nemůže být bezbřehé, k čemuž odkázala na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 a sp. zn. IV. ÚS 402/99 a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 20005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45, publikovaný pod č. 599/20085 Sb. NSS. 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.

Stěžovatelka se domnívá, že došlo k 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 stěžovatelky; podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu však v takovém případě nese důkazní břemeno správce daně. Zpochybňuje-li zároveň žalovaný skutečnost, že stěžovatelce bylo poskytnuto plnění v souladu s daňovým dokladem vystaveným společností Vikfin, spol. s r. o., znamená to zároveň, že hodnotí toto plnění jako simulovaný právní úkon podle § 2 odst. 7 daňového řádu. V tomto případě stihá 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 stěžovatelka své důkazní břemeno unesla, žalovanému se jeho důkazní břemeno unést nepodařilo.

Dále stěžovatelka 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 *de facto* jednalo o výslech svědka. V rámci místního šetření totiž nebylo zjišťováno pouze to, zda tyto osoby vystavovaly faktury pro společnost Vikfin, spol. s r. o., ale i skutečnosti další, věcně nesouvisející, a dokonce i skutečnosti, které stěžovatelka vůbec netvrdila. K výslechu J. H. pak stěžovatelka poukázala na skutečnost, že v tomto případě jiný senát městského soudu dovedl, že se v daném případě nejednalo o místní šetření, ale o výslech jmenovaného, čímž bylo zasaženo do práv stěžovatelky a soud napadené rozhodnutí zrušil (rozsudek ze dne 21. 4. 2005, sp. zn. 11 Ca 85/2004).

Podle stěžovatelky žalovaný nesprávně interpretoval výslechy svědků V., K., H. a L. Svědek V. vypověděl, že mu Ing. T. předával projektovou dokumentaci označenou razítky společnosti Vikfin, spol. s r. o. Předávání projektové dokumentace Ing. T., a to, že ji následně od pana V. sám převzal a posuzoval, potvrdil i svědek L. 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. poznal razítko společnosti Vikfin, spol. s r. o. Nesprávný je rovněž závěr soudu, že svědek L. prováděl posuzování pouze pro společnost FORMKOV, spol. s r. o.

Stěžovatelka odmítá závěr městského soudu, podle něhož tvrdila, že konečnému výrobcí měla být předána verze projektové dokumentace, kterou přepracovávala společnost Vikfin, 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 Vikfin, spol. s r. o. Tato verze projektové dokumentace byla také označena razítky

této společnosti, což potvrdili i svědkové H., L. 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 Vikfin, spol. s r. o. K prokázání této skutečnosti navrhovala stěžovatelka provedení výslechu svědků, kteří tuto již dříve společností Vikfin, spol. s r. o. upravenou dokumentaci znovu upravovali, neboť ti by mohli dosvědčit, že dokumentace byla označena razítky této společnosti. Stěžovatelka nesouhlasí s městským soudem, že předložená prohlášení konstruktérů jsou nevěrohodná. Argumentace soudu v případě prohlášení pana Š. je nelogická. Stěžovatelka rovněž 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 stěžovatelka je předložila především proto, aby správce daně nařídil výslech těchto svědků. Odmítá, že by o nevěrohodnosti těchto prohlášení svědčila skutečnost, že byla předložena až poté, co na výzvu správce daně, aby stěžovatelka předložila další důkazy, tato odpověděla, že nedisponuje žádnými dalšími důkazními prostředky a nemá ani návrhy na provedení dalších důkazů.

Stěžovatelka 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 se stěžovatelkou či nikoli. Problémy uvnitř společnosti neznamenají, že její vztahy navenek byly fiktivní. Zohlednit je třeba skutečnost, že je v zájmu svědkyně V. s ohledem na trestní řízení jakoukoliv spolupráci se stěžovatelkou popřít. Soud ani žalovaný se nezabýval otázkou, kdo vystavoval faktury a jiné doklady za společnost Vikfin, spol. s r. o., pokud to nebyla paní Vránová a ani nikdo ze zaměstnanců společnosti. Soud uvádí, že výpověď paní V. byla hodnocena v souvislosti s výpovědí svědka K. Pokud svědek K. vypověděl, že společnost Vikfin, spol. s r. o. měla sloužit panu H. k odčerpávání peněz ze společnosti C. U. C. Bohemia, spol. s r. o., neplyne z toho, že tato společnost nemohla poskytnout stěžovateli 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 stály, aby v tomto registru byli nějakí zaměstnanci uvedeni. Stěžovatelka 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., který měl být proto též vyslechnut jako svědek.

Stěžovatelka dále nesouhlasí se závěrem soudu, že za situace, kdy Ing. T. prohlásil, že stěžovateli poskytoval služby daňového poradenství a stěžovatelka 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. Stěžovatelka přitom popírá existenci takového vztahu, k daňovému poradenství podle ní nedocházelo. Ani svědek T. žádný důkaz ohledně existence daňového poradenství nepředložil. Podle stěžovatelky by přitom musela existovat písemná smlouva o takovém poradenství, neboť ústní smlouva by pro ni byla nevýhodná. Ing. T. navíc nepředložil ani důkaz, že za tvrzené služby daňového poradenství obdržel peněžité protiplnění.

Po stěžovatelce je 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.

Městský soud opakovaně zdůrazil, že stěžovatelka 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 stěžovatelka navrhl, 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 stěžovatelka namítla uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně dne 1. 1. 2004, tedy dříve, než rozhodnutí o doměření daně nabylo právní moci. K výsledku 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. Stěžovatelka 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 stěžovatelka nebyla schopna prokázat konkrétní plnění ze zprostředkovatelské smlouvy uzavřené mezi ní a společností Vikfin, spol. s r. o. vázící 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 dovedl, že se nejednalo o místní šetření, ale o výsledcích svědka, žalovaný uvedl, že jiné senáty městského soudu dovedly, že se o místní šetření jednalo. Svědecké výpovědi pana V., H., L. a paní K. prokazují pouze jednání mezi panem T. a stěžovatelkou, případně převzetí finanční hotovosti mezi uvedenými. Čeho se jednání týkala tyto výpovědi neprokázaly. Svědkyně K. byla navíc v roce 1999 na mateřské dovolené. Neprovedení výsledků navržených svědků bylo podle 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. 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 plně 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 se stěžovatelkou za daňové poradenství a stěžovatelka 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. Stěžovatelka 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 je důvodná.

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem již dne 30. 1. 2008, č. j. 1 Afs 109/2006 - 115, kterým kasační stížnost zamítl. Tento rozsudek byl poté na základě ústavní stížnosti podané stěžovatelkou zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1139/08, a to v podstatě proto, že se Nejvyšší správní soud nezabýval prekluzí práva daň doměřit. V odůvodnění citovaného nálezu odkázal Ústavní soud na nález ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07, a dále uvedl, že se *Nejvyšší správní soud nezabýval významem a možným dopadem prekluze práva, a proto svými závěry přiznal prekluzi práva stejnou důležitost, jako okolnostem či skutečnostem. Přitom nezohlednil význam, jaký prekluzi práva přísluší, tedy zánik práva v důsledku plynutí času. Tím se plnění dlužníka (plátce daně) stalo nezákonným a pro věřitele (stát) znamená bezdůvodné obohacení, jehož navrácení se může dlužník domáhat. Přebližení takového stavu orgány veřejné moci je zásabem do základních práv zaručených v čl. 11 odst. 5 Listiny (daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona) a čl. 4 odst. 1 Listiny (povinnosti lze ukládat jen na základě zákona a v jeho mezích). Postupem finančních orgánů a následně i správních soudů došlo ke zkrácení stěžovatelky v zaručených právech, když ani Nejvyšší správní soud nezohlednil, že základní práva a svobody jsou pod ochranou soudní moci. Tímto právním názorem je Nejvyšší správní soud vázán.*

Právní názor, že správní soud je povinen přihlédnout k prekluzi práva daň doměřit i bez námitek, vyslovil Ústavní soud v řadě svých nálezů, např. ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07, ze dne 5. 2. 2009, sp. zn. II. ÚS 1416/07, ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07, ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1139/08, ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 1138/08, ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 815/07, ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07, ze dne 23. 4. 2009, sp. zn. III. ÚS 1463/07, a ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07 (všechny přístupné na <http://nalus.usoud.cz>). Odkázat lze zejména na nález ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, v němž Ústavní soud vyložil, z jakých důvodů soudům uvedená povinnost vzniká. Podle Ústavního soudu „[a]rgumenty, na nichž je závěr o nutnosti namítnout prekluzi práva na doměření daně postaven, se opírají výlučně o text soudního řádu správního, a přebližejí širší sowinglosti, plynoucí ze systémové povahy práva, jakož i východiska, na nichž je postavena dispoziční zásada. (...) Institut prekluze využívají prakticky všechna odvětví právního řádu (...). Ze širokého zastoupení prekluze v různých právních odvětvích vyplývají také samozřejmé obsahové rozdíly; přesto však vždy zůstávají určité znaky společné, bez nichž by již nebylo možno o prekluzi vůbec hovořit. Mezi ně lze v prvé řadě počítat konstrukci prekluze, založenou na dvou právních skutečnostech: na uplynutí doby a na neuplatnění práva v této době. Důsledkem prekluze je dále vždy zánik samotného subjektivního práva. Konečně za společný rys prekluze lze považovat i to, že k ní má orgán veřejné moci přiblížit z úřední povinnosti; tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny. Účelem jakéhokoliv procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu.“

Uvedenou judikaturou Ústavního soudu byl překonán právní názor zastávaný Nejvyšším správním soudem, že k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu ustanovení § 47 daňového řádu soud přihlédne jen k námitce účastníka řízení, vyslovený např. v rozsudcích ze dne 17. 3. 2005, č. j. 6 Afs 25/2003 - 64, ze dne 28. 11. 2006, č. j. 2 Afs 1/2006 - 119, ze dne 30. 4. 2008, a v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161; všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Jak již bylo vysloveno např. v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2009, č. j. 7 Afs 115/2008 - 80, a ze dne 12. 6. 2009, č. j. 7 Afs 114/2008 - 92, Nejvyšší správní soud je povinen ve své další rozhodovací činnosti respektovat „zřetelně argumentačně“ vyjádřený právní názor Ústavního soudu, byť citované usnesení rozšířeného senátu nebude nahrazeno novým rozhodnutím rozšířeného senátu. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 2. 4. 2009,

č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, s ohledem na výše uvedené nálezy Ústavního soudu uvedl, že „následky, které jsou s prekluzí spojeny, dosahují takové závažnosti, že soudy k nim mají povinnost přiblížit i z moci úřední. Základním znakem prekluze totiž je, že její právní následky nastávají ex lege bez dalšího. Jedním z těchto následků pak je zánik subjektivního práva oprávněného subjektu. Pokud by tedy soudy v jimi projednávaných věcech nepřiblížily k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň jenom proto, že prekluze nebyla účastníky řádně namítnuta, pak by poskytovaly ochranu neexistujícím právům. Tím by se ovšem dostávaly do rozporu se svým hlavním posláním, jak je vymezuje § 2 s. ř. s. Uvedená charakteristika (tedy že je třeba k ní přiblížit ex officio) je ostatně vlastní institutu prekluze ve všech právních odvětvích a není důvodu, proč by tomu mělo být ve správním právu jinak.“ Dále Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku vyslovil, že povinnost přihlídnout k prekluzi i bez návrhu „nelze chápat tak, že by soudy musely v každém svém rozhodnutí z oblasti finančního práva explicitně zdůvodňovat, zda v dané věci došlo či nedošlo k prekluzi ve smyslu § 47 daňového řádu. Pokud účastník řízení prekluzi nenamítal a soud poté, co se touto otázkou zabýval, dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo, není nutné, aby své úvahy na dané téma v odůvodnění svého rozhodnutí výslovně uváděl (...) Soud má povinnost vypořádat otázku prekluze tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo.“

V dané věci stěžovatelka námitku prekluze práva vyměřit daň v řízení před městským soudem neuplatnila a poprvé tak učinila až v doplnění kasační stížnosti. Za této procesní situace nemůže Nejvyšší správní soud posoudit, zda v dané věci došlo k prekluzi práva daň doměřit ve smyslu ustanovení § 47 daňového řádu. Pokud by se touto otázkou zabýval, aniž se s ní předtím vypořádal městský soud, nahradil by tímto postupem ve své podstatě závěry městského soudu a vzal by účastníkům řízení možnost obrany proti takto formulovaným právním závěrům v oprávněném prostředku. Tím by nepřijatelným způsobem zasáhl do procesních práv stěžovatelky.

Jakkoliv byl tedy postup městského soudu v době, kdy napadený rozsudek vydal (leden 2006), v souladu s tehdejší právní názorem Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 17. 3. 2005, č. j. 6 Afs 25/2003 - 64), nelze jej vzhledem ke změně judikatury nadále akceptovat a nelze ani dovodit, že se městský soud otázkou prekluze zabýval a implicitně vyjádřil negativní závěr. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že postup městského soudu, který se prekluzí práva daň vyměřit či doměřit nezabýval, byl z výše uvedených důvodů objektivně nezákonný.

K obsahu dalších stížních námitek Nejvyšší správní soud předesílá, 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, „[p]ro nárok na odpočet daně z přidané hodnoty musí být prokázáno, že si plátce pořídil zdanitelné plnění, dále musí být prokázáno, že tato plnění použil plátce k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění a dále že odpočet je uplatňován na základě daňového dokladu, vystaveného plátcem daně, který zdanitelné plnění uskutečnil. Povinností správce daně však není dokazovat daňovému subjektu neexistenci jím tvrzených skutečností, ale je naopak povinností daňového subjektu existenci těchto skutečností správním orgánům doložit.“ Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, proto sama o sobě ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, skutečně uskutečnila. Zpochybňuje-li správce daně existenci zdanitelného plnění, nedochází tím přitom ke zpochybnění účetnictví stěžovatelky (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 stěžovatelce.

K námitce porušení § 31 odst. 9 daňového řádu a údajně bezbřehému důkaznímu břemenu stěžovatelky lze uvést následující. V dané věci uplatnila stěžovatelka 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 stěžovatelka 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 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. Stěžovatelka sice správci daně poskytla objednávku dokumentace konečného výrobce (WAGON AUTOMOTIVE spol. s r. o.), 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 stěžovatelky 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 provedl vyhodnocení důkazních prostředků, na jehož základě dospěl k závěru, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno. Ani výslechem řady svědků nebylo jednoznačně prokázáno, zda společnost Vikfin, spol. s r. o. prováděla deklarovanou činnost či nikoli. Tvrdí-li stěžovatelka v kasační stížnosti, že po ní správce daně požadoval prokázat skutečnosti, které prokázat nemohla, není tato její námitka podle názoru Nejvyššího správního soudu opodstatněná, 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 stěžovatelkou deklarovaná zdanitelná plnění byla fakticky uskutečněna. K prokázání skutečnosti tvrzené v daňovém řízení nestačí, jestliže důkazní prostředky jí pouze nevylučují. Brání-li se stěžovatelka 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 stěžovatelka odkazuje. Nejvyšší správní soud proto považuje tento stížní bod za nedůvodný a závěr městského soudu o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou za zcela opodstatněný.

V dalším stížním bodě stěžovatelka 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 třeba ho 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 zbrání 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 že 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 stěžovatelka v daném případě skutečně zkrácena na svém právu ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, a v případě, že by tomu tak bylo, jaké to pro věc mělo 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 ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu 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 stěžovatelce umožněno uplatnit své právo ve smyslu citovaného ustanovení. Správce daně postupoval v tomto případě v rozporu s citovaným ustanovením, když upřel žalobkyni právo klást vyslychaným osobám otázky, z čehož vyplývá, že uvedené 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 stěžovatelka neprokázala faktické uskutečnění deklarovaných plnění, u nichž uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud má za to, že tomu tak bylo, neboť i bez výpovědí těchto svědků je možno dospět ke stejnému právnímu závěru. V čl. 3.2. smlouvy o zprostředkování uzavřené dne 14. 1. 1999 je vymezen její předmět tak, že jím je zajištění zhotovení výkresové dokumentace, přesná specifikace předmětu smlouvy měla být uvedena v jednotlivých objednávkách zájemce. Podle čl. 6.2. předmětné 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 stěžovatelkou, 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., která do protokolu o ústním jednání uvedla, že o stěžovatelce ani o uvedené smlouvě jí není nic známo, jednatele stěžovatelky 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. 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 stěžovatelka – 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 stěžovatelce 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.

K námitce stěžovatelky ohledně nesprávného hodnocení výpovědí svědků V., K., H. a L. Nejvyšší správní soud uvádí, že důkazní hodnota těchto výpovědí byla správními 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. 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 uvedené společnosti se však nikdy nesešel. Svědek L. poznal razítko společnosti Vikfin, spol. s r. o., nicméně výslovně uvedl, že posuzování prováděl pouze pro společnost FORMKOV, spol. s r. o., nikoliv pro stěžovatelku (opačné tvrzení stěžovatelky se nezakládá na pravdě). Svědek V. pak ve své výpovědi uvedl, že jednání mezi panem Š. 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 L. Š., jednatelem stěžovatelky, při kterých docházelo k předávání výpisů jednotlivých firem – odběratelů stěžovatelky, 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 stěžovatelce zdanitelné plnění – projektovou dokumentaci. Pro takový závěr jsou uvedené svědecké výpovědi příliš obecné. Ani tento stížní bod tedy není důvodný.

Stěžovatelka 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. Stěžovatelka tvrdí, že dokumentaci nejprve vypracovala společnost Šigstav, spol. s r. o., poté ji 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 podle stěžovatelky s tímto v souladu. V souladu se zásadou volného hodnocení důkazů zakotvenou v ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu je zcela v pravomoci správce daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Správce daně není např. povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené daňovým subjektem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit, a tedy i vyloučit ze svého rozhodování. To, zda konstruktéři, jejichž výslechu se žalobkyně domáhala, předmětnou dokumentaci zhotovovali, přepracovávali, upravovali nebo doplňovali, není pro danou věc podstatné. Rozhodující je, že nebylo prokázáno, že tato dokumentace byla předtím zpracována, dodána nebo zprostředkována společností 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 razítka 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 stěžovatelce, je závěr správních orgánů a rovněž městského soudu, že stěžovatelka neunesla v dané věci důkazní břemeno, logický a odůvodněný. Nelze přitom vytýkat soudu, že při hodnocení odmítnutí výslechů těchto svědků přihlédl i k tomu, že jejich výslech ve vztahu ke společnosti Vikfin, spol. s r. o. byl navržen až poté, kdy stěžovatelka prohlásila, že žádnými dalšími důkazy nedisponuje, a také poté, kdy se 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. ohledně skutečné činnosti společnosti Vikfin, spol. s r. o.) lze tyto svědky a jejich prohlášení považovat za nevěrohodná.

Stěžovatelka 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 Vránové 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 se statutárními zástupci stěžovatelky nikdy nesešla a stěžovatelku 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 stěžovatelku, 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 snažet 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 dostat základnímu cíli správy daní, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy (§ 2 odst. 2 daňového řádu). 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 stěžovatelky, že takové skutečnosti jí nelze přičítat k tíži, lze nepochybně souhlasit, nic to však nemění na tom, že stěžovatelka 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. pak sice neplyne, že by společnost Vikfin, spol. s r. o. nemohla poskytnout stěžovatelce 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 stěžovatelky ohledně probíhajícího trestního řízení je pak pro posouzení dané věci irelevantní. Konečně námitku, že se městský soud a žalovaný nezabývali 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 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“)].

V neposlední řadě stěžovatelka v kasační stížnosti vyjádřila nesouhlas s postupem správce daně v případě výslechu Ing. T. Zdejší soud se otázkou zákonné povinnosti mlčenlivosti daňových poradců zabýval ve svém rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, v němž uvedl, že *„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 stěžovatelkou) 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 stěžovatelkou 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 daňového řádu o předběžnou otázku, o níž si správce daně učinil úsudek sám tak, že akcentoval absolutní zákaz výpovědi daný mu § 8 odst. 3 daňového řádu ve spojení s ustanovením § 6 odst. 8 zákona č. 523/1992 Sb. Jestliže tedy stěžovatelka byla jiného názoru, jak věc posoudit, měla možnost se obrátit v civilním řízení 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) daňového řádu. Namítá-li pak stěžovatelka, 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 odepřít 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 se stěžovatelkou, 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 chce stěžovatelka 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 stěžovatelky 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 stěžovatelka 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, s výjimkou námitky prekluze práva vyměřit daň, neboť nešlo o doplnění stávajících žalobních bodů, ale o body nové: nutnost výslechu svědka T. k dalším skutečnostem, na které se nevztahuje povinnost mlčenlivosti, a nezákonnost výzev vydaných podle § 43 téhož zákona.

Vzhledem k výše uvedenému závěru o nezákonnosti napadeného rozsudku v otázce prekluze práva vyměřit daň, Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Městského soudu v Praze podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude městský soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu. V novém řízení rozhodne městský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

**P o u č e n í:** Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 2. prosince 2009

JUDr. Marie Žišková  
předsedkyně senátu