



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **M. K.**, zastoupen JUDr. Lubošem Hendrychem, advokátem se sídlem Ústí nad Labem, Vaníčkova 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 7. 2007, č. j. 15 Ca 24/2006 - 35,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

Rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 12. 2005, č. j. 19643/05-1300, bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 12. 2004, č. j. 229671/04/214911/6343, k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2000, která byla žalobci vyměřena v celkové výši 48 379 Kč, z důvodu neuznání nároku na odpočet daně dle dokladů č. 58 ze dne 1. 10. 2000 a č. 65 ze dne 13. 10. 2000, vystavených společností BUILD PROGRESS, s. r. o., za provedenou reklamní kampaň a dle dokladu č. 196 ze dne 16. 10. 2000, vystaveného společností HeliSystem, spol. s r. o. za opravu mísícího stroje. Dalším rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 12. 2005, č. j. 19644/05-1300 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 6. 12. 2004, č. j. 229689/04/214911/6343, k dani z přidané hodnoty za období prosinec 2000, která byla doměřena v celkové výši 72 022 Kč, z důvodu neuznání nároku na odpočet daně dle dokladů č. 69 ze dne 30. 10. 2000, č. 76 ze dne 10. 11. 2000 a č. 79 ze dne 1. 12. 2000, vystavených společností BUILD PROGRESS, s. r. o., za provedenou reklamní kampaň a dle dokladu č. 253 ze dne 7. 11. 2000, vystaveného společností HeliSystem,

spol. s r. o. za opravu mísícího stroje. Konečně rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 12. 2005, č. j. 19647/05-1300 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 6. 12. 2004, č. j. 229716/04/214911/6343, k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2001, která byla žalobci vyměřena v celkové výši 72 068 Kč, z důvodu neuznání nároku na odpočet daně dle dokladů č. 90 ze dne 15. 12. 2000, č. 102 ze dne 27. 12. 2000 a č. 10 ze dne 1. 4. 2001, vystavených společností BUILD PROGRESS, s. r. o., za provedenou reklamní kampaň a dle dokladu č. 307 ze dne 3. 12. 2000, vystaveného společností HeliSystem, spol. s r. o. za opravu mísícího stroje. Tato rozhodnutí napadl žalobce u Krajského soudu v Ústí nad Labem žalobami, který je (poté, co je spojil ke společnému projednání) rozsudkem ze dne 23. 7. 2007, č. j. 15 Ca 24/2006 - 35 zamítl

V odůvodnění svého rozsudku krajský soud konstatoval, že v projednávaných věcech se jednalo o posouzení otázky, zda správce daně oprávněně neuznal žalobci nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z toho důvodu, že žalobce neprokázal uskutečnění shora uvedených deklarovaných plnění společnostmi BUILD PROGRESS, s. r. o. a HeliSystem, spol. s r. o., jak to vyžaduje ustanovení § 19 odst. 1, 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“), v kontextu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Ve vztahu k fakturám společnosti BUILD PROGRESS, s. r. o. se krajský soud ztotožnil s názorem žalovaného, že žalobce neprokázal, že se zdanitelná plnění (realizace reklamní kampaně) reálně uskutečnila a že se tedy jednalo o daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Uskutečnění zdanitelných plnění neprokazují podle krajského soudu ani svědecké výpovědi F. V. a V. S., a to zejména proto, že F. V. popřel, že by byl osobou organizující a zajišťující pro žalobce reklamní smlouvu a že pouze věděl o existenci nějaké smlouvy, dokladů zahrnutých do účetnictví a žalobcově doméně na internetu. Taktéž svědecká výpověď V. S. uskutečnění reklamní kampaně neprokazuje, neboť jmenovaný výslovně vypověděl, že reklamní smlouvy neuzavřel, faktury nevystavil, nepoznává razítka a podpisy a že společnost BUILD PROGRESS, s. r. o. v letech 2000 - 2001 nevyvíjela žádnou činnost a ani neměla žádné zaměstnance. O případné činnosti měl tento svědek vědět jen z výpovědi J. U. přednesené před vyšetřovací komisí. Krajský soud však nemohl uskutečnění reklamní kampaně ověřit svědeckou výpovědí J. U., neboť tuto osobu nebyl žalobce schopen blíže identifikovat a navíc plná moc udělená J. U. byla nekonkrétní a udělená až po podpisu reklamních smluv. Tyto reklamní smlouvy kromě toho obsahují rozporná ustanovení, pokud jde o sjednanou dobu plnění, a taktéž žalobce nebyl schopen předložit měsíční výkazy týkající se reklamní kampaně přesto, že byl zhotovitel reklamy povinen je žalobci pravidelně předkládat. K argumentaci žalobce, že tyto měsíční výkazy neuchoval, neboť k tomu neměl ani smluvní, ani zákonnou povinnost, krajský soud poznamenal, že bylo především na žalobci, aby prokázal, že byly reklamní služby skutečně poskytnuty. Případná archivace dokladů nad rámec smluvní či zákonné povinnosti (ve smyslu, v jakém se k ní vyjádřil i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 21. 6. 2006, č. j. 2 Afs 139/2005 - 83) nepochybně mohla usnadnit žalobcovu důkazní pozici, protože likvidace dokladů jej nezbavovala povinnosti prokázat reálně uskutečnění jím deklarovaného zdanitelného plnění.

Krajský soud obdobně neuznal i žalobcem tvrzené vynaložení částek společností HeliSystem, spol. s r. o., a to mj. z důvodu rozpornosti svědeckých výpovědí. Neztotožnil se v první řadě s námitkou, že žalobce byl zkrácen na svých právech tím, že žalovaný použil jako důkaz svědeckých výpovědí jednatele jmenované společnosti M. Z., opatřené dílem před zahájením kontroly a dílem bez přítomnosti žalobce nebo jeho právního zástupce. Svědek M. Z. přitom vypověděl, že za společnost HeliSystem, spol. s r. o. vystavil faktury a předal je žalobci, avšak odmítl sdělit, zda na jejich základě byla uskutečněna zdanitelná plnění v jiné než jen

ve formálně právní rovině. Krajský soud taktéž poukázal na skutečnost, že svědek M. Z. byl vyslýchán ještě v rámci odvolacího řízení za přítomnosti žalobce a jeho právního zástupce, avšak tehdy odmítl vypovídat z důvodu hrozícího trestního stíhání. Ze spisu rovněž vyplynulo, že M. Z. před Policií ČR vypovídal v tom smyslu, že za společnost HeliSystem, spol. s r. o. nikdy nic neprodal ani nekoupil a že faktury vystavoval na žádost M. S. Zboží či služby většinou nebyly dodány; které konkrétní faktury byly podloženy plněním si již nevzpomínal. Krajský soud, opíraje se o § 31 odst. 4 daňového řádu, měl sice za nepochybné, že výsledky trestního řízení a jednotlivé výpovědi v něm nelze bez dalšího přejímat do daňového řízení, ale dospěl k závěru, že nic takového žalovaný v předmětné věci neučinil, neboť výpovědi M. Z. učiněné v trestním a jiném daňovém řízení nebyly přejety a osvědčeny bez dalšího jako důkaz v předmětném daňovém řízení a pouze posloužily k dokreslení skutkového stavu. K prokázání faktického poskytnutí zdanitelných plnění soudu nepostačují podle krajského soudu ani výpovědi svědků M. S., R. M. a J. K., a to především pro jejich značnou obecnost, rozpornost a existující mezery, mající původ zejména ve skutečnosti, že svědci nebyli schopni uvést, kdo přesně se na provádění opravných prací společností HeliSystem, spol. s r. o. podílel, kdo zajišťoval materiál na jejich provedení, kdo vystavoval a přebíral faktury a kdo přebíral skončené opravné práce. Zde krajský soud též upozornil, že jmenovaná společnost v rozhodné době nedisponovala dopravními prostředky ani zaměstnanci, což jen umocňuje pochybnosti o faktickém uskutečnění deklarovaných plnění. Uskutečnění rozporovaných zdanitelných plnění neprokázalo ani provedené místní šetření; při něm bylo zjištěno pouze to, že stroje, zařízení a budovy vyžadovaly provedení údržby. Krajský soud taktéž podpořil žalovaného ve způsobu vyhodnocení čestného prohlášení svědka M. Z., podle kterého byly práce provedeny ve prospěch jiného daňového subjektu než žalobce, jako nezpůsobilé, neboť čestným prohlášením nemůže být proveden důkaz (obdobně se vyslovil i Nejvyšší správní soud např. ve svém rozsudku ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005 - 43). Proto shledal jako nadbytečné, aby žalovaný po svědkovi M. Z. požadoval vysvětlení, komu vlastně mělo být zdanitelné plnění poskytnuto, když se k této věci tento svědek již ve svých svědeckých výpovědích jednoznačně vyjádřil.

Rozsudek napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností opírající se o důvody uvedené v ustanoveních § 103 odst. 1 písm. a), b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel je přesvědčen, že splnění podmínky zakotvené v § 19 zákona o DPH nebylo v rámci dokazování zpochybněno; zde odkazuje na předložené účetní doklady, svědecké výpovědi svědků F. V., V. S., J. K., V. M., M. S. a další důkazy, které prokazují, že k uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění skutečně došlo. Nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu a pokládá za prokázané, že veškeré jemu dostupné důkazy nabídl. K otázce důkazního břemena vyslovil pochybnost, že by důkazní břemeno mělo mít tak všeobecný charakter, aby přecházelo do povinnosti splnit libovůli správce daně a tvrdit a dokazovat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, za jakým účelem a od jakého jiného plátce. Podle stěžovatele v době daňové kontroly snad ani teoreticky nepřipadala v úvahu možnost prokázat uskutečnění přefakturovaných nákladů za dílčí zdanitelná plnění jiným způsobem, než jak učinil. Za těchto okolností odmítá opakovaně předkládat všechny dostupné důkazní prostředky, které budou stejně správcem daně označeny za nedostatečné. Stěžovatel dále zcela jinak než krajský soud hodnotí svědeckou výpověď svědka M. Z. v té části, o které odmítl vypovídat, a připomíná, že svědek byl vyslýchán ve vazební věznici v souvislosti se zahájeným trestním stíháním za trestný čin krácení daně. Vycházel-li pak správce daně z výsledků M. Z. provedených Policií ČR, i výpovědi podaných svědkem v jiných daňových řízeních, pak proti takovému postupu vznesli stěžovatelé v žalobě zásadní výhrady jednak v tom smyslu, že obsah těchto výpovědí jim nebyl znám, a tudíž jim nebyla dána možnost se k nim vyjádřit, jednak v tom, že byly opatřeny ještě před zahájením daňové kontroly. Z těchto důvodů může svědecká

výpověď M. Z. sotva v daňovém řízení obstát jako důkaz, a žalovaný z ní tedy vycházel v rozporu s § 2 a § 31 odst. 2 a 4 daňového řádu. Přesto tyto vady soud ve svém rozsudku zcela toleroval.

Žalovaný ve svém vyjádření k věci uvedl, že veškeré námitky uplatňoval stěžovatel již v řízeních odvolacích, a že se s nimi v odůvodnění svých rozhodnutí řádně vypořádal. Správce daně i žalovaný postupovali v souladu s daňovým řádem i zákonem o DPH a ustanovením § 111 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Žalovaný poukazuje na závěry krajského soudu o správnosti zprávy o daňové kontrole, která byla se stěžovatelem řádně projednána dne 11. 10. 2004. Závěrem se žalovaný plně ztotožňuje s obsahem a závěry napadeného rozsudku krajského soudu.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Úvodem je nutno říci, že argumentace stěžovatele se do značné míry nese v rovině obecné, kdy polemizuje s rozsahem skutečností, které jsou daňové subjekty v rámci daňové kontroly povinny prokázat, ať již z pohledu požadavků hmotného práva, či úpravy procesní. V této, obecné, rovině proto považuje Nejvyšší správní soud za vhodné poukázat na část odůvodnění napadeného rozsudku (strana 5), kde je krajským soudem podán přílehlavý výklad povinnosti daňového subjektu v rámci dokazování v daňovém řízení. Nad tento rámeček lze poukázat na základní judikaturu v této oblasti, např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS (kde je zdůrazněna prioritní povinnost daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí), rozsudek ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 - 102, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz) (k povinnosti daňového subjektu dostatečně identifikovat navrhované důkazy), rozsudek ze dne 13. 4. 2006, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277, publikovaný pod č. 666/2005 Sb. NSS (k rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt) či rozsudek ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz) (k neexistenci povinnosti daňového subjektu dokazovat skutečnosti, které sám netvrdí). Pokud jde o ústavněprávní rámeček dokazování v daňovém řízení, lze odkázat např. na náleží Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05 (dostupný na [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)); zde se Ústavní soud vyslovil k ústavní konformnosti úpravy dokazování zakotvené v daňovém řádu.

Samotné uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 19 odst. 1 zákona o DPH je právem, nikoliv povinností daňového subjektu. Pokud tedy chce daňový subjekt tohoto práva využít, musí být připraven prokázat existenci podmínek v citovaném ustanovení uvedených. V rozsudku ze dne 27. 10. 2004, č. j. 2 Afs 6/2004 - 67, (dostupném na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)) zdejší soud dospěl k závěru, že „nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (...) vzniká za současného splnění dvou podmínek: první z nich je skutečnost, že plátce daně přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem, druhou podmínkou pak je fakt, že přijaté plnění bylo plátcem použito k dosažení obrátu za vlastní zdanitelná plnění a že je zde zároveň věcná a časová souvislost přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními vlastními, z nichž je dosahováno obrátu“. Jestliže tedy daňový subjekt svůj nárok neprokáže, resp. neodstraní důvodné pochybnosti správce daně o splnění podmínek § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, nemůže benefitu tohoto ustanovení využít. Tvrdí-li stěžovatel, že daňové orgány jeho důkazní břemeno v této věci pojaly nepřipustně extenzivně, a jejich požadavky na další doložení rozhodných skutečností jsou výrazem jejich libovůle, je nutno poukázat na § 31 odst. 9 daňového řádu dle kterého je daňový subjekt povinen prokazovat pouze

ty skutečnosti, které uvádí v daňovém přiznání, a ty skutečnosti, k jejichž prokázání byl (v odůvodněných pochybnostech) vyzván správcem daně. V projednávaném případě byl výrazem této povinnosti (v případě faktury vystavené společností HeliSystem, spol. s r. o.) požadavek na prokázání, že údaje uvedené na faktuře vycházejí ze skutečného stavu věci, konkrétně pak, že stěžovatel zaplatil za skutečně provedené práce poskytnuté právě společností HeliSystem, spol. s r. o. Jinými slovy, správce daně požadoval po stěžovateli předložení důkazů, potvrzujících, že mu bylo fakturováno plnění subjektem, který fakturované práce také skutečně odvedl. Takový požadavek je zcela v souladu s požadavkem shora zmiňované hmotněprávní úpravy, konkrétně již zmiňovaného § 19 odst. 1 zákona o DPH (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Obdobně tomu bylo i v případech faktur vystavených společností BUILD PROGRESS, s. r. o., kde správce daně za prokázanou nepovažoval ani samotnou existenci přijatých plnění.

Pokud jde o samotný způsob, jakým byly krajským soudem posouzeny jednotlivé stěžovateli tvrzené obchodní případy, v případě společnosti BUILD PROGRESS, s. r. o. je v odůvodnění napadeného rozsudku konstatována podstatná (míněno relevantní) část výpovědi svědků V. a S.; krajský soud zde vyložil, proč (ve shodě s daňovými orgány) nepovažuje tyto výpovědi z hlediska prokázání reálné existence zdanitelného plnění (reklamní kampaně) za průkazné. Nejvyšší správní soud na tomto hodnocení neshledává žádné rozpory z hlediska obecné či právní logiky a v podrobnostech na ně odkazuje. Lze přitom shrnout, že zdejší soud hodnotí výpověď svědka V. jako neurčitou, výpověď svědka S. pak jako přímo popírající tvrzení stěžovatelů. K osobě J. U. lze uvést, že i zde se lze ztotožnit s názorem krajského soudu, že jeho bližší identita (pro potřeby provedení případné svědecké výpovědi) nebyla zjištěna; zde je nutno připomenout, že iniciativa při prokazování skutečností podporujících daňově relevantní tvrzení daňového subjektu leží, ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu, především na něm (podrobněji viz výše zmiňovaný rozsudek ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 – 102). Krajský soud v odůvodnění rozsudku zmiňuje dále rozpory ve smluvních ujednáních u jednotlivých smluv. Dle názoru Nejvyššího správního soudu tyto rozpory nedosahují takové intenzity, aby *per se* vylučovaly existenci stěžovateli tvrzeného plnění. To však krajský soud v odůvodnění rozsudku ani netvrdí, tato zjištění považuje spíše za indicie, které však, v kontextu dalších zjištění, znevěrohodňují tvrzení stěžovatele. S tímto hodnocením, implicitně vyplývajícím z argumentace v napadeném rozsudku, se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Uvedené lze vztáhnout i na argumentaci krajského soudu týkající se absence jakýchkoli listinných důkazů souvisejících s tvrzeným přijatým plněním. Krajský soud pouze zcela logicky dovodil, že nějaké listinné doklady musely nutně, z povahy tvrzeného plnění, při vzájemném styku mezi stěžovatelem a společností BUILD PROGRESS, s. r. o. existovat; pokud by je daňový subjekt (stěžovatel) předložil, mohly by nepochybně potvrdit jeho skutková tvrzení. Tento závěr krajského soudu však rozhodně nelze interpretovat tak, že by je soud považovat za jakýsi obligatorní důkaz a že by snad (v širším kontextu) akceptoval libovůli daňových orgánů v jejich neúměrných požadavcích na rozsah důkazního břemene daňového subjektu, jak to naznačuje kasační stížnost. I zde lze jen zopakovat, že je primárně povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Vyvstanou-li důvodné pochybnosti o jeho tvrzeních, je plně na něm, aby je rozptýlil.

I v případě plnění, které mělo být stěžovateli a) poskytnuto společností HeliSystem, spol. s r. o., vycházel krajský soud (opět ve shodě s žalovaným) z názoru, že provedeným dokazováním nebylo prokázáno, že fakticky provedené práce na zařízení žalobce provedla právě jmenovaná společnost. Z tohoto pohledu je pak třeba nahlížet na obsah jednotlivých svědeckých výpovědí a dalších důkazů. Pokud jde konkrétně o výpovědi svědků S., M. a K. mladšího, krajský soud jejich relevantní část v odůvodnění popsal. Nejvyšší správní soud zcela potvrzuje jeho

názor, že tyto výpovědi jsou spíše neurčité a v některých bodech dokonce rozporné; v podrobnostech opět odkazuje na příslušné části odůvodnění (str. 8 a 9). Nad tento rámeček je nutné zdůraznit, že zmiňované svědecké výpovědi vskutku svědčí spíše pro závěr, že stěžovatelem deklarované přijaté práce byly skutečně provedeny, nelze z nich však dovést, že byly provedeny právě společností HeliSystem, spol. s r. o., tím spíše pak za podmínek uváděných stěžovateli. Jednotlivé výpovědi, pokud jde o konkrétní okolnosti, pak převážně směřují k osobě svědka Z., který by o nich měl mít povědomost; tento svědek však tvrzení stěžovatelů taktéž nepotvrdil (viz dále).

I výpovědi (pro věc zřejmě klíčového) svědka Z. se krajský soud v odůvodnění rozsudku podrobně zabýval (str. 7 a 8). Z odůvodnění rozsudku, napadených rozhodnutí žalovaného i obsahu předloženého správního spisu je zřejmé, že v rámci daňového řízení v této věci byl jmenovaný svědek vyslechnut celkem dvakrát (21. 6. 2004 a 10. 5. 2005), a to za účasti stěžovatele, resp. jeho zástupce. Není sporu o to, že v rámci těchto výpovědí pouze potvrdil, že jednotlivé faktury vystavil; zda těmto formálním úkonům odpovídalo i samotné plnění, odmítl potvrdit. V první zmiňované výpovědi pak svědek odkázal na své výpovědi, které podal v daňových řízeních vedených s jinými subjekty [jde o společnosti, jejichž plnění stěžovateli a) je předem posouzeno i v této věci]; v nich uvedl, že šlo pouze o formální úkony bez věcného obsahu. Tyto skutečnosti stěžovatel nepopírá. Správce daně si následně opatřil též výpověď tohoto svědka podanou v rámci trestního řízení vedeného proti jeho osobě (protokol z 25. 8. 2004), který tyto skutečnosti potvrzuje. Z uvedeného má Nejvyšší správní soud za zřejmé, že argumentace stěžovatele v kasační stížnosti je zcela lichá a zavádějící. Především je nutno upozornit, že v rámci daňové kontroly prováděné v nyní projednávané věci byl svědek Z. slyšen celkem dvakrát jako svědek, a to při plném respektování procesních práv stěžovatele. Pokud využil svého ústavně zaručeného práva nevyprávět, správci daně nic nebránilo provést ve věci další šetření, neboť z výpovědí nebyly relevantní skutečnosti zjištěny. Uvedené platí tím spíše, že svědek na některé konkrétní důkazní prostředky výslovně poukázal. Na tomto místě sluší podotknout, že daňové orgány nemají legitimní prostředky k tomu, jak svědka, odvolávajícího se na právo nevyprávět (§ 8 odst. 2 daňového řádu), k výpovědi donutit. Pokud jde o samotnou použitelnost těchto výpovědí, zde lze odkázat především na rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119 (publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS), dle kterého *„listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků podaných v jiných řízeních o právech a povinnostech než v daňovém řízení, v němž má dotyčná listina sloužit jako důkaz, mohou být podkladem pro rozhodnutí, není-li to na úkor práva daňového subjektu být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky, byly-li porušeny i v jiných ohledech v souladu se zákonem a dostaly-li se do sféry správce daně zákonným způsobem (§ 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Uvedené listiny musí být daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění z nich vyplývající upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daňovém řízení, je třeba tento rozpor odstranit, a to zpravidla výsledkem dotyčných svědků“.* Ze shora popsanych skutečností je zřejmé, že daňovými orgány použité výpovědi svědka Zahálky z jiných daňových řízení a z řízení trestního byly použity v intencích zde vysloveného právního názoru a Nejvyšší správní soud se tak shoduje s názorem krajského soudu, že daňové orgány nepochybily, pokud protokoly o výpovědi svědka podané v jiných řízeních (které jsou navíc veřejnými listinami) použily pro potřeby dokazování v této věci. Argumentace stěžovatele, že ve vztahu k těmto výpovědím nemohl uplatnit svá procesní práva (účastnit se při tomto procesním úkonu a klást svědkovi otázky) by mohla mít naději na úspěch jen za situace, pokud by se tímto způsobem daňové orgány vyhýbaly provedení téhož důkazu v rámci probíhajícího daňového řízení; o takový případ však, z důvodů výše popsanych, evidentně nešlo. Za splněnou lze konečně považovat i v citovaném judikátu zmíněnou podmínku seznámení se daňového subjektu s takto opatřenými důkazy. Jakkoli stěžovatel svou argumentací směřuje k tvrzení, že obsah těchto výpovědí byl pro něj překvapivý a neměl možnost na ně kvalifikovaně

zareagovat, i tato tvrzení vyvrací obsah správního spisu. Existence těchto svědeckých výpovědí, coby důkazních prostředků použitých v daném daňovém řízení, musela být stěžovateli zřejmá, a to včetně jejich obsahu. Zde lze poukázat na průběžné protokolární seznamování stěžovatele s dosavadními výsledky dokazování i na zprávy o daňové kontrole. Stěžovatel měl tedy možnost se s jejich obsahem seznámit a zareagovat na ně, a to např. i navržením nových důkazních prostředků, které by skutečnosti z těchto protokolů vyplývající rozporovaly. Otázku vyhodnocení všech výpovědí svědka Z. lze tedy uzavřít konstatováním, že krajský soud postupoval zcela v intencích zákonné úpravy i judikatury zdejšího soudu.

V souvislosti s tvrzením stěžovatele, že existence shora zmiňovaných zdanitelných plnění byla v daňovém řízení dostatečně prokázána, je třeba zmínit též krajským soudem zmiňovanou skutečnost, a sice že společnost HeliSystem, spol. s r. o. nedisponovala v rozhodném období kapacitami umožňujícími provedení tvrzených prací. Toto zjištění nepochybně významným způsobem zpochybňuje tvrzení stěžovatele; kasační stížnost s ním však v konkrétní rovině nikterak nepolemizuje.

Z uvedeného je zřejmé, že Nejvyšší správní soud stěžovateli vytýkané důvody nezákonnosti napadeného rozsudku neshledal. Nezbylo mu proto, než kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout (§ 110 odst. 1, věta druhá s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle 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. Vzhledem k tomu, že stěžovatelé byli v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšní, právo na náhradu nákladů řízení jim nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladu řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 6. ledna 2009

JUDr. Miluše Došková  
předsedkyně senátu