



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdu a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **Formkov, spol. s r. o.**, se sídlem Oderská 843, Praha 9 – Čakovice, zastoupený Prof. JUDr. Alešem Gerlochem, CSc., advokátem se sídlem Botičská 4, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, Štěpánská 28, Praha 1, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 11. 2005, č. j. 5 Ca 18/2004 – 66,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 20. 11. 2003, č. j. FŘ-5295/13/03, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 10 ze dne 6. 1. 2003, č. j. 1978/03/010512/6604, jímž správce daně žalobci doměřil na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období června 1997 částku 315 601 Kč.

Žalobce napadl dne 21. 1. 2004 rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze, přičemž mj. namítal, že finanční orgány porušily právo stěžovatele vyjádřit se ke všem prováděným důkazům, které vyplývá z čl. 38 Listiny základních práv a svobod. Žalovaný se totiž odvolává na protokol o výslechu paní Nechanické, jednatelky společnosti

C.U.C. Bohemia, spol. s r. o., jako obviněné v trestním řízení, přičemž tento důkaz není součástí správního spisu, žalobce se neúčastnil výslechu této osoby a neměl možnost jí klást otázky. Navíc jde o výpověď obviněné osoby, která nemá povinnost vypovídat pravdu a nemůže být tudíž za nepravdivou výpověď sankcionována. Pokud chtěl správce daně z výpovědi paní Nechanické dovozovat určité závěry, měl ji vyslechnout jako svědkyni, a to za přítomnosti žalobce, aby měl žalobce možnost klást jí otázky.

Žalobce žalovanému rovněž vytýkal, že porušil § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť jím provedené hodnocení důkazů není výsledkem logického a přezkoumatelného postupu při posouzení všech skutkových okolností, je jednostranné a nepodložené. Svědek Krupka, v rozhodném období jednatel a společník společnosti Ampex, s. r. o., která měla žalobci poskytnout předmětné zdanitelné plnění spočívající ve vymáhání pohledávek žalobce, potvrdil, že s žalobcem uzavřel smlouvu a faktury byly pro žalobce vystaveny na základě hodnoty vymožených pohledávek. Závěry žalovaného k této svědecké výpovědi jsou podle žalobce v rozporu s obsahem spisu. Skutečnost, že uvedená společnost nekomunikuje se správcem daně, nemá souvislost s poskytováním zdanitelného plnění touto společností žalobci v roce 1997. Žalobce rovněž nesouhlasil s tím, jak žalovaný hodnotil svědectví J. S., představitele společnosti Škoda Auto, a. s., u níž měla podle tvrzení žalobce společnost Ampex, s. r. o. vymáhat pohledávky žalobce. Závěr žalovaného o nevěrohodnosti tohoto svědectví ve prospěch žalobce neobstojí, neboť tento svědek vypovídal vždy v přímé souvislosti s položenými otázkami, podle žalobce tudíž nelze tvrdit, že by svědek iniciativně vypovídal o skutečnostech, na které nebyl tázan. Rovněž svědek P. Z., bývalý zaměstnanec společnosti Deawoo Avia, a. s., potvrdil vymáhání pohledávek žalobce uvedenou společností. Skutečnost, že si svědek nemohl vzpomenout na vymáhání jiných pohledávek než právě pohledávek žalobce nelze při hodnocení důkazů zohlednit, neboť výslech probíhal po 4-5 letech od popisovaných událostí. Správce daně rovněž vyslechl jako svědky některé zaměstnance žalobce, přičemž žalovaný při hodnocení těchto výpovědí směšoval žalobce jakožto daňový subjekt, který nese důkazní břemeno, a tyto svědky, kteří povinnost prokazovat svá tvrzení nemají. Žalovaný odmítá tyto výpovědi nepodloženým tvrzením, že informace těchto svědků jsou částečně vzájemně zprostředkovány a jsou nepřímé. Z výpovědi pana J. V., zaměstnance žalobce ve funkci ředitele, nelze podle žalobce dovodit, že by žalobce sám nikdy nezkoumal, zda mu předmětné služby byly skutečně poskytnuty.

Žalobce nesouhlasil ani s postupem finančních orgánů ve vztahu ke svědkovi ing. M. T., který měl být podle tvrzení žalobce pověřen k jednání se společností Ampex, s. r. o. Žalovaný na jedné straně odkazuje na výpověď tohoto svědka, o němž ovšem nebyl žalobce vyrozuměn a nemohl klást svědkovi otázky, na straně druhé při opakovaném výslechu svědek odmítl vypovídat s tím, že společnosti Formkov, spol. s r. o. poskytl daňové konzultace a je tudíž vázán povinností mlčenlivosti. Správce daně ovšem též den vyslechl tohoto svědka ve vztahu ke společností Ampex, s. r. o. a C.U.C. Bohemia, spol. s r. o., jímž tento svědek neposkytoval daňové poradenství a tuto výpověď následně použil i ve vztahu k žalobci. K odmítnutí výpovědi nestačí podle žalobce odkaz na povinnost mlčenlivosti, ale je nutné předložit důkazy k prokázání existence takové povinnosti v daném případě. Správce daně je oprávněn důvody odmítnutí posoudit a nejsou-li tyto

důvody dány, má správce daně k dispozici mocenská prostředky k vynucení výpovědi. Žalobce popíral, že by mu uvedený svědek poskytoval daňové poradenství.

Městský soud v Praze žalobu zamítl rozsudkem ze dne 16. 11. 2005, č. j. 5 Ca 18/2004 -66, přičemž svůj rozsudek odůvodnil následujícím způsobem:

Městský soud konstatoval, že žalobce předložil správci daně formálně bezvadný daňový doklad, podle něhož měla deklarované služby poskytnout společnost Ampex, s. r. o., a dále smlouvu o obstarání věci, kterou měl žalobce s touto společností uzavřít dne 3. 3. 1997. Jiné písemné doklady, z nichž by vyplývalo, které konkrétní pohledávky žalobce byly v souvislosti s touto fakturou předány k vymáhání obstarateli a k jejichž zaplacení došlo právě v důsledku činnosti obstaratele, žalobce nepředložil. Žalobce nesl důkazní břemeno, pokud jde o skutečnosti týkající se výše daně na vstupu uváděné žalobcem v daňovém přiznání, a tudíž byl správce daně oprávněn požadovat, aby žalobce přijetí zdanitelného plnění prokázal, zvláště pokud místně příslušný správce daně společnosti Ampex, s. r. o. sdělil, že tento daňový subjekt žádné zdanitelné plnění neuskutečnil. Správce daně po žalobci požadoval prokázání pouze toho, na čemž se měl žalobce podle vlastních tvrzení podílet. Na návrh žalobce bylo dokazování doplněno výsledkem svědků. Svědek Krupka k předložené smlouvě uvedl, že takové smlouvy s klienty uzavíral, přičemž vymáhání prováděl buď osobně nebo ve spolupráci s jinými společnostmi, faktury byly vystavovány na základě vymožených pohledávek, fakturované práce byly provedeny. Svědci P. Z., J. S., ing. L. S. a ing. J. H. jakožto pracovníci různých odběratelů žalobce potvrzovali, že docházelo ke zpoždění s placením faktur žalobce, že jejich zaplacení bylo urgováno, a to i společností Ampex, s. r. o. Žádný ze svědků však neuváděl konkrétní údaje k času a výši takto vymáhaných pohledávek a zda byly tyto konkrétní pohledávky zaplacený po urgenci provedené společností Ampex, s. r. o. Podle názoru městského soudu je tedy závěr žalovaného, podle něhož žalobce neprokázal rozsah přijatého zdanitelného plnění a tedy ani oprávněnost nároku na uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, v souladu se zjištěným stavem věci a hodnocení důkazů bylo provedeno v souladu s § 2 odst. 3 daňového řádu.

Skutečnost, že žalobce nebyl v průběhu daňového řízení seznámen s výpovědí, kterou jednatelka společnosti C.U.C. Bohemia, spol. s r. o. učinila v trestním řízení, nemá podle závěrů městského soudu vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. V daném případě se nejednalo o daňový doklad vystavený touto společností, a tudíž nedošlo k porušení práv žalobce tím, že uvedená osoba nebyla vyslechnuta jako svědkyně v předmětném daňovém řízení. Předmětem dokazování nebyla činnost společnosti C.U.C. Bohemia, spol. s r. o., žalovaný uvedený protokol o její výpovědi zmínil z toho důvodu, že i o této společnosti svědek J. S. vypovídal.

Je pravdou, že z výpovědi svědka J. V. nelze dovodit, že by žalobce neověřoval, zda k poskytnutí fakturovaných služeb skutečně došlo. Tato skutečnost však podle městského soudu nic nemění na tom, že žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal přijetí zdanitelného plnění v uvedeném rozsahu.

Městský soud v Praze konečně neshledal důvodnými ani námitky žalobce vztahující se k výpovědím ing. T. Skutečnost, že správce daně nejprve vyslechl ing. T.

v nepřítomnosti žalobce nemá vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, neboť žalovaný nečiní z této výpovědi v odůvodnění svého rozhodnutí žádné závěry. Finančním orgánům rovněž nelze klást za vinu, že nepřiměly ing. T. ke svědecké výpovědi při opakovaném výslechu, který byl již prováděn v přítomnosti žalobce. Jestliže daňový poradce trval na svém tvrzení, že pro žalobce vykonával daňové poradenství a v této souvislosti se dovolával zákonné povinnosti mlčenlivosti, přičemž žalobce nepředložil žádný důkaz o tom, že by ing. T. vystupoval pouze jako osoba oprávněná jednat za společnost Ampex, s. r. o., nezbylo než respektovat prohlášení daňového poradce, že v uvedené záležitosti musí zachovat povinnost mlčenlivosti.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek městského soudu včasnou kasační stížností opírající se o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tedy namítal nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky městským soudem v předcházejícím řízení, vady řízení před správním orgánem spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanovení o řízení takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí správního orgánu s tím, že pro tyto vytýkané vady měl městský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušit, a konečně stěžovatel namítal rovněž nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu pro nedostatek důvodů.

Stěžovatel především městskému soudu vytýkal, že nezohlednil ustanovení § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění relevantním pro předmětné zdaňovací období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), které je podle jeho názoru zvláštní úpravou ve vztahu k ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu. Podle § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního předpisu. Pouze neobsahuje-li tento doklad veškeré zákonem stanovené náležitosti, provádí se dokazování dle § 31 daňového řádu. Jestliže tedy stěžovatel předložil, jak konstatuje městský soud, formálně bezvadný daňový doklad, unesl tím důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 9 daňového řádu. Předložení dalších písemných dokladů tedy již ke splnění důkazní povinnosti stěžovatele podle jeho názoru nebylo nutné.

Městský soud podle tvrzení stěžovatele rovněž pochybil při výkladu § 31 odst. 9 daňového řádu. Důkazní břemeno je v daňovém řízení rozloženo mezi daňový subjekt na straně jedné a správce daně na straně druhé. Stěžovatel nebyl povinen zjišťovat, jakým způsobem pro něho jiná společnost vymáhá pohledávky, a není schopen objektivně zjistit, z jakých pohnutek jeho dlužníci plní své dluhy. Stěžovatel poukazoval na dosavadní judikaturu (nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 a ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 -45, publikovaný pod č. 599/2005 Sb. NSS), z níž vyplývá, že žalobci nelze vytýkat neunesení důkazního břemene ohledně skutečností týkajících se daňové povinnosti jiného subjektu. Závěr městského soudu, že na stěžovateli bylo požadováno prokázání pouze toho, na čem se sám podílel, podle názoru stěžovatele odporuje citovanému nálezu Ústavního soudu. Městský soud své tvrzení sám vyvrací tím, když dovozuje, že nebylo prokázáno, že by společnost Ampex, s. r. o. v daném období vyvíjela činnost, z čehož má vyplývat, že stěžovatel neprokázal svá tvrzení. Ze skutečnosti, že společnost Ampex, s. r. o.

nepodala za předmětné zdaňovací období daňové přiznání, nevyplývá nic jiného, než že tato společnost nesplnila svou povinnost vyplývající z § 37 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a nelze z ní vyvozovat jakékoli negativní závěry ve vztahu k stěžovateli ani relativizovat význam svědeckých výpovědí. Podle stěžovatele je třeba vzít rovněž v úvahu, že postavení daňového subjektu, který má prokázat přijetí služeb, je obtížnější než v případě dodání zboží.

Požadavek městského soudu, aby ze svědeckých výpovědí vyplývaly přímo údaje o jednotlivých konkrétních fakturách, které měly být vymáhány společností Ampex, s. r. o., považuje stěžovatel vzhledem k velkému časovému odstupu těchto výsledků od doby, kdy byly tyto pohledávky vymáhány, za nepřiměřený a neodpovídající fyziologickým možnostem člověka pamatovat si takové detailní informace. Stěžovatel opětovně poukazoval na to, že je po něm dle jeho názoru požadováno, aby prokazoval něco, na čem se sám nepodílel. Závěr městského soudu o tom, že stěžovatel neprokázal rozsah deklarovaného zdanitelného plnění, podle stěžovatele odporuje skutkovému stavu, neboť tento rozsah jednoznačně vyplývá ze soupisů dlužných pohledávek, které stěžovatel správci daně předložil a na kterých je vyznačeno, které pohledávky společnost Ampex, s. r. o. vymáhala. Na základě těchto seznamů byla také stanovena výše částky, kterou stěžovatel platil společnosti Ampex, s. r. o. za vymáhání jeho pohledávek.

Stěžovatel měl dále za to, že argumentace městského soudu týkající se výsledku obviněné jednatelky společnosti C.U.C. Bohemia, spol. s r. o. rovněž odporuje obsahu spisu, neboť žalovaný při hodnocení důkazů vychází z toho, že tímto protokolem byla zpochybněna výpověď svědka S., zachází tedy s výpovědí paní Nechanické jako s důkazním prostředkem, aniž by ovšem byl tento důkaz získán v souladu se zákonem. Stěžovatel neměl možnost být výsledku této osoby přítomen a klást jí otázky a neměl ani možnost se s protokolem o její výpovědi seznámit a vyjádřit se k ní. Svědkyně nebyla vyslechnuta způsobem, který by byl v souladu s požadavky § 16 odst. 4 daňového řádu. Tímto postupem bylo podle žalovaného porušeno jeho právo vyplývající z čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Stěžovatel v této souvislosti odkazoval na nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/2002 a také na rozsudek Městského soudu v Praze ve věci sp. zn. 6 Ca 105/2004, jímž bylo příslušné rozhodnutí žalovaného zrušeno právě z důvodu pochybení týkajícího se svědkyně Nechanické. Vzhledem k tomuto rozsudku nařídil správce daně výslech této svědkyně, která do protokolu uvedla, že nemůže potvrdit ani vyvrátit, zda společnost C.U.C. Bohemia, spol. s r. o. pohledávky skutečně vymáhala. Výpověď svědka S. tedy nemůže být uvedenou výpovědí jakkoli zpochybněna.

Stěžovatel rovněž nesouhlasil se závěry městského soudu týkajícími se výpovědí daňového poradce ing. T. Stěžovatel popíral, že by mu zmíněný svědek poskytoval daňové poradenství, pokud se tedy tento svědek domáhal povinnosti mlčenlivosti, měl předpoklady pro její naplnění prokázat, žádné důkazy však nepředložil. Byť zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daňovém poradenství“), umožňuje poskytování daňového poradenství i na základě ústní smlouvy, podmiňuje zahájení poskytování těchto služeb uzavřením pojistné smlouvy týkající se odpovědnosti daňového poradce za škodu, kterou by svému klientovi způsobil nekvalifikovaným výkonem této

činnosti. Není-li ing. T. schopen takovou smlouvu předložit, pak lze mít za prokázané tvrzení stěžovatele, že uvedené služby poskytovány nebyly. Ing. T. nepředložil ani důkaz o přijetí peněžitého plnění za uvedenou službu. Stěžovatel nemůže prokázat, že mu tyto služby nebyly prokázány, tedy negativní skutečnost, jak je po něm požadováno. Stěžovatel trval na tom, že žalovaný měl použít k vynucení povinnosti ing. T. svědčit sankčních mechanismů, jeho nečinnost v podstatě znemožnila stěžovateli unést důkazní břemeno. Městský soud v této souvislosti nesprávně vyložil ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu.

Stěžovatel poukazoval rovněž na to, že daňový řád neukládá důkazní břemeno pouze daňovému subjektu, ale rovněž správci daně. Unesl-li stěžovatel důkazní břemeno, přechází na správce daně. Stěžovatel prokázal, že jeho pohledávky vymáhala společnost Ampex, s. r. o. předložením řádně zaúčtovaného daňového dokladu. Zpochybňuje-li správce daně uvedené plnění, zpochybňuje tím zároveň i správnost účetnictví stěžovatele, nese tedy důkazní břemeno dle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Podle tohoto ustanovení nepostačuje pouhé zpochybnění, ale je nutné vyvrácení věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví daňového subjektu. Městský soud podle stěžovatele v rozsudku nezohlednil skutečnost, že zatímco stěžovatel své důkazní břemeno unesl, žalovaný nikoli.

Stěžovatel rovněž uváděl, že se městský soud nevypořádal s žalobními námitkami stěžovatele týkajícími se nesprávného hodnocení výpovědí svědků, kteří byli zaměstnanci stěžovatele, a rovněž s žalobní námitkou, podle níž nebylo stěžovateli dostatečně sděleno, jakým způsobem finanční orgány hodnotily jednotlivé důkazy a proč nepřihlédly k důkazům ve prospěch stěžovatele, přičemž stěžovatel zde vytýkal porušení § 32 odst. 9 a § 2 odst. 3 daňového řádu.

V doplnění kasační stížnosti ze dne 29. 11. 2006 stěžovatel dále namítal nezákonnost důkazního šetření provedeného v místním šetření s tím, že došlo k pochybení při interpretaci výpovědí svědků, kteří byli zaměstnanci stěžovatele, a dále svědkyně Nechanické a v souvislosti s tím rovněž svědků S. a B. V případě dalších svědků byly důkazy hodnoceny bez vzájemné souvislosti k jiným důkazům.

K doměření daně došlo podle stěžovatele na základě místního šetření, které bylo zahájeno dne 29. 9. 1999 a dokončeno dne 29. 10. 2002. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004 - 80, publikovaným pod č. 937/2006 Sb. NSS, možnost doměření daně na základě pouhého místního šetření, tedy bez provedení daňové kontroly, odmítl. V daném případě mělo místní šetření charakter daňové kontroly, aniž by tomu ovšem odpovídal rozsah práv stěžovatele jakožto daňového subjektu.

Stěžovatel dále poukazoval na to, že podle citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu není místní šetření úkonem, na jehož základě je možné daň vyměřit nebo doměřit, ale pouze úkonem sloužícím k získání informací následně využitelných v daňovém řízení. Z toho podle stěžovatele vyplývá, že místní šetření není úkonem, jímž by se ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu přerušovala tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně. Běh této lhůty v souladu s § 47 odst. 1 daňového řádu započal od konce zdaňovacího období, v němž měl daňový subjekt povinnost podat daňové přiznání, v daném případě tedy podle stěžovatele ode dne 1. 8. 1997. K doměření daně dne 6. 1. 2003

tedy došlo po marném uplynutí této lhůty, jejíž běh nebyl v průběhu celého řízení přerušen.

I pokud by ovšem bylo místní šetření úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty, mohlo by takové účinky vyvolat jen tehdy, bylo-li provedeno v souladu se zákonem. V daném případě místní šetření trvalo déle než tři roky a správce daně jím obcházel svou povinnost zahájit daňovou kontrolu, bylo tedy provedeno v rozporu se zákonem a nemohlo mít tedy za následek přerušování běhu prekluzivní lhůty. Skutečnost, že správce daně prováděl místní šetření namísto daňové kontroly, nemůže jít ke stěžovatelově tíži. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, publikovaném pod č. 634/2005 Sb. NSS dovedl, že k přerušování lhůty může dojít pouze zahájením daňové kontroly a jakýkoli další úkon v rámci daňové kontroly již tento účinek mít nemůže. Analogicky je nutno postupovat i v daném případě, byť by tedy prekluzivní lhůta v daném případě běžela znovu od 1. 1. 2000, marně by uplynula dne 1. 1. 2003 před doměřením daně. Navíc Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, publikovaném pod č. 954/2006 Sb. NSS, dospěl k závěru, že v uvedené lhůtě musí být daň vyměřena nebo doměřena pravomocně, což se ovšem v uvedené věci nestalo.

K výpovědi paní Nechanické stěžovatel doplnil skutečnosti uváděné již v žalobě, tedy že se jednalo o výpověď obviněné v trestním řízení, kterou nelze tudíž považovat za věrohodný důkaz, neboť obviněný nemá povinnost vypovídat pravdu. Paní Nechanická mohla zvolit jinou strategii své obhajoby, např. mohla odmítnout vypovídat a pak by patrně i finanční orgány hodnotily svědecké výpovědi jinak. Závěry, k nimž správce daně a žalovaný dospěli při hodnocení důkazů, tedy podle stěžovatele odporují základním zásadám logického myšlení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí, přičemž zdůraznil, že rozhodující při posouzení nároku na odpočet byla skutečnost, že nebylo prokázáno poskytnutí plnění deklarovanou osobou a nebyl prokázán rozsah zdanitelného plnění. Stěžovatel nebyl vyzýván k prokazování skutečností týkajících se daňového subjektu, měl však povinnost prokázat správnost údajů svého daňového přiznání, tedy že skutečný stav odpovídá stavu formálně deklarovanému na předložených listinných dokladech a tudíž že předmětná plnění stěžovatel skutečně přijal právě od uvedeného plátce a v deklarovaném rozsahu, zvláště pak za situace, kdy tento údajný dodavatel sám daň nepřiznal a postupoval tak, jakoby žádné zdanitelné plnění neuskutečnil.

Žalovaný poukazoval na to, že stěžovatel předložil správci daně pouze knihu vydaných faktur za rok 1997, které nemohou být považovány za „soupisy pohledávek“, na jejichž podkladě bylo vymáháno. Žalovaný zdůrazňoval, že jeho závěry nevycházejí prvotně z výpovědi paní Nechanické, jednatelky společnosti C.U.C. Bohemia, spol. s r. o. Stěžovatelem uváděný rozsudek Městského soudu v Praze je pro předmětnou věc irelevantní, neboť se právě vztahoval k rozhodnutí žalovaného, jež se týkalo nároku na odpočet daně z daňového dokladu vystaveného společností C.U.C. Bohemia, spol. s r. o. Žalovaný rovněž uváděl, že nebylo v jeho kompetenci rozhodnout spor dvou obchodních partnerů, tedy stěžovatele a ing. T., zda tato osoba poskytovala stěžovateli daňové poradenství, či nikoli. Stěžovatel nebyl nikdy vyzýván, aby prokázal, že od ing. T. nepřijal

tyto služby. Správce daně svoji povinnost předvolat navrženého svědka k výslechu a umožnit na něm účast stěžovateli splnil.

Důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu žalovanému podle jeho mínění nevzniklo, neboť žalovaný nezpochybňoval věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, ale zpochybnil předložený doklad jako daňový doklad zakládající nárok na odpočet daně. Pokud jde o jednotlivé svědecké výpovědi, nelze říci, že by byly zásadně nezpochybnitelné. Správce daně hodnotí jednotlivé důkazy a zabývá se jejich věrohodností. Žalovaný odkázal na žalobou napadené rozhodnutí, v němž konstatoval, že jednotlivé svědecké výpovědi zaměstnanců stěžovatele jsou nepřímé, částečně vzájemně zprostředkované a někdy si odporují, přičemž ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uváděl konkrétní příklady těchto rozporů ve svědeckých výpovědích.

Kasační stížnost není důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, takto:

Nejvyšší správní soud především konstatuje, že v doplnění kasační stížnosti ze dne 29. 11. 2006 stěžovatel uplatnil vedle argumentů na podporu svých dosavadních kasačních námitek (jež uváděl také v replice k vyjádření žalovaného ze dne 10. 7. 2006) rovněž kasační námítky nové. Takový postup soudní řád správní nevylučuje, neboť na rozdíl od řízení o žalobě proti správnímu rozhodnutí se v řízení o kasační stížnosti proti rozhodnutí krajského soudu neuplatňuje koncentrační zásada, kasační stížnost je tedy možné rozšiřovat o nové důvody, a to i po lhůtě pro podání kasační stížnosti až do rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci (viz nálezn Ústavního soudu ze dne 14. 3. 2007, sp. zn. II. ÚS 136/06). Podmínkou přípustnosti všech uplatněných důvodů kasační stížnosti však je, že je lze podřadit pod některý z důvodů taxativně vymezených v § 103 odst. 1 s. ř. s. Takovými důvody ovšem nemohou být stěžovatelem nově uplatněné námítky týkající se provedení místního šetření namísto daňové kontroly ani tvrzené uplynutí lhůty pro vyměření daně, neboť tyto námítky stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem.

Předmětem řízení o kasační stížnosti je primárně přezkum rozhodnutí krajského soudu a teprve jeho prostřednictvím Nejvyšší správní soud posuzuje rovněž rozhodnutí správního orgánu, jež bylo napadeno žalobou. Námitkou neprovedení daňové kontroly stěžovatel uplatňuje vadu řízení před správním orgánem, která ovšem může být přípustným důvodem kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. pouze tehdy, byla-li tato vada vytýkána v řízení před krajským soudem, což se v daném případě nestalo. Obdobně námitkou prekluze daně stěžovatel vytýká hmotněprávní vady rozhodnutí správního orgánu, aniž by ovšem tuto námitku uplatnil v žalobě či ve lhůtě pro její podání (§ 71 odst. 2 s. ř. s.), nemůže se tedy dovolávat kasačního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Krajský soud nebyl oprávněn uvedenou otázku, která přesahovala rámec uplatněných žalobních bodů, posuzovat, nemohl se tedy v tomto ohledu dopustit ani nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení této otázky. Jak judikoval Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 23.10. 2007, sp. zn. 9 Afs 86/2007, vyměření nebo doměření daně po uplynutí lhůty stanovené v § 47 daňového řádu způsobuje nezákonnost takového rozhodnutí a tudíž správní soud k zániku práva vyměřit

či doměřit daň přihlédne, obdobně jako v případě jiných hmotněprávních vad, jež nezpůsobují nicotnost správního rozhodnutí, jen k námitce účastníka řízení, nikoli z úřední povinnosti. Městský soud tedy nepochybil, jestliže se touto otázkou nezabýval. Je tak zřejmé, že se v daném případě nejedná o přípustné kasační důvody ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s., ale naopak o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl, a které jsou tedy dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustné.

Ústavní soud usnesením ze dne 29. 11. 2007, sp. zn. III. ÚS 262/07, odmítl zčásti pro nepřipustnost a zčásti pro zjevnou neopodstatněnost stěžovatelu ústavní stížnost proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, kterým zdejší soud zamítl kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Městského soudu v Praze v obdobné věci dodatečného platebního výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopadu 1997. Z tohoto usnesení Ústavního soudu vyplývá, že ani tvrzení, že stěžovatele k podání předmětných námitek přiměla až změna judikatury Nejvyššího správního soudu, nemůže být samo o sobě důvodem jejich přípustnosti. Tento závěr platí zrovna tak pro řízení o ústavní stížnosti před Ústavním soudem jako pro řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem. Již od dob římského práva platí, že právní ochrana je poskytována těm, kteří o svá práva dbají. Nic nebránilo stěžovateli posoudit již v době, kdy obdržel žalobou napadené rozhodnutí, toto rozhodnutí a řízení jemu předcházející mimo jiné z výše uvedených hledisek a dospět k nyní předkládaným závěrům, že byla daň vyměřena po uplynutí prekluzivní lhůty a že správce daně obešel povinnost provádět dokazování v rámci daňové kontroly, byť by i tyto otázky nebyly v té době Nejvyšším správním soudem jednoznačně judikovány či by závěry stěžovatele byly s tehdejší judikaturou Nejvyššího správního soudu dokonce v rozporu. Stěžovatel měl tedy možnost tyto námitky v řízení před krajským soudem řádně uplatnit, přesto tak neučinil, nemůže se jich tedy dovolávat až v řízení o kasační stížnosti.

Zbývají kasační námitky Nejvyšší správní soud hodnotí jako přípustné, nicméně nedůvodné.

Nejvyšší správní soud se nejprve, obdobně jako v předchozích věcech stěžovatele, zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu, neboť pokud by ji shledal důvodnou, musel by být přezkoumávaný rozsudek městského soudu zrušen, aniž by bylo možno zkoumat ostatní věcné kasační námitky. I v daném případě se však městský soud dostatečně na základě skutkových důvodů plynoucích ze správního spisu vypořádal s žalobními námitkami. Pokud jde o svědecké výpovědi zaměstnanců stěžovatele, městský soud se jimi zabýval vedle hodnocení výpovědí ostatních svědků na straně 6 a 7 přezkoumávaného rozsudku, samostatně se pak vypořádal na straně 7 svého rozsudku s námitkou stěžovatele týkající se výpovědi svědka V. Z uvedených pasáží rozsudku je rovněž patrné, proč Městský soud v Praze neshledal důvodnými námitky stěžovatele týkající se hodnocení důkazů ze strany finančních orgánů. Naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. proto Nejvyšší správní soud ani v předmětné věci neshledal.

Pokud jde o ostatní kasační námitky stěžovatele, Nejvyšší správní soud musí konstatovat, že se s nimi již podrobně vypořádal ve zcela obdobných věcech se shodnými

účastníky řízení, jež se týkaly dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za listopad a prosinec 1997 a o nichž Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 -107, který prošel, jak již bylo řečeno, rovněž testem ústavnosti před Ústavním soudem, a rozsudkem ze dne 9. 11. 2006, č. j. 2 Afs 6/2006 - 109, přičemž Nejvyšší správní soud kasační stížnosti žalobce zamítl. Nejvyšší správní soud tedy na uvedené rozsudky odkazuje s tím, že argumentaci v nich uvedenou postačí v této věci ve zkrácené podobě rekapitulovat, případně doplnit ve vztahu ke skutečnostem vztahujícím se k předmětné kasační stížnosti.

Kasační námitky směřující proti úplnosti skutkových zjištění a způsobu hodnocení skutkového stavu správním orgánem a posouzení těchto otázek městským soudem neshledal Nejvyšší správní soud v obdobných stěžovatelských věcech důvodnými a neshledává je důvodnými ani v této věci.

V první řadě stěžovatel tvrdí, že svou důkazní povinnost zcela splnil tím, že předložil řádně zaúčtovaný účetní doklad se všemi náležitostmi. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl ve zmíněných rozsudcích v obdobných věcech stěžovatele, nelze stěžovateli přisvědčit, že by pouhým doložením účetního dokladu, obsahujícího formální náležitosti, byl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty prokázán. Daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (§ 1 zákona o dani z přidané hodnoty). Tomu také koresponduje povinnost plátce vést záznamy o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních a evidovat zvláště přijaté a vystavené doklady (§ 11 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty). Zákon tedy nestojí na formálním vykázaní zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Ostatně i stěžovatelem zmiňovaný nálezný Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, vyslovil, že důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění. Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním. Stejně tak není dostatečným doložením existence zdanitelného plnění uzavřená smlouva, a to ani za předpokladu, že by o ní nebyla žádná pochybnost.

Taková pochybnost ovšem plyne z výpovědi svědka Bohumila Krupky (jednatele společnosti Ampex, s. r. o. v rozhodné době) ze dne 28. 2. 2002, který za přítomnosti zástupců daňového subjektu uvedl k předložené smlouvě o obstarání věci ze dne 3. 3. 1997, že smlouvu zřejmě podepsal, neboť takové smlouvy společnost v té době uzavírala, neví však, s kým ze společnosti Formkov, spol. s r. o. jednal, a nevzpomíná si, jak vymáhání probíhalo, a nic neví o tom, jak společnost Ampex, s. r. o. odváděla daně. K dotazu zástupců daňového subjektu sice uvedl, že fakturované práce byly provedeny a fakturace odpovídala skutečnosti, s ohledem na nejistotu o obchodním vztahu s daňovým subjektem je toto jeho jinak nedoložené a obecné tvrzení poněkud nepřesvědčivé. Ke zpochybnění daňového dokladu pak může dojít různým způsobem, nejen tak, jak je ochoten akceptovat

stěžovatel, tedy, že neexistuje ten, kdo jej vystavil. Může být zpochybněn i tím, že vystavitel za dané období zdanitelné plnění nevykázal, na což lze soudit z toho, že nepodal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Pokud pak u vystavitele daňového dokladu není o něm účtováno, případně to nelze ověřit proto, že je vystavitel nekontaktní a jeho účetnictví tak vůbec není k dispozici, pochybnost je dokonána. I za této situace však lze pochybnost vyvrátit, a to tím, že je existence zdanitelného plnění prokázána jinak.

Jak již s odkazem na prejudikaturu Nejvyšší správní soud zdůraznil ve zmiňovaných rozsudcích, daňový subjekt prokazuje 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). Přesto, že je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 31 odst. 2 daňového řádu), není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Stěžovatel však namítá, že od něho bylo požadováno dokazování nad rámec zákona a k tomu poukazuje na tu část již zmiňovaného nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, v níž je řečeno, že nelze po daňovém subjektu požadovat provedení důkazu o skutečnosti, na které se nepodílel. V daném případě ovšem správce daně takto limitované hranice nepřestoupil. Požadoval prokázání zdanitelného plnění, o němž stěžovatel tvrdil, že se uskutečnilo, na němž se podílel, jehož byl příjemcem a které také nikoliv zanedbatelně honoroval. Povinnost daňového subjektu prokázat uskutečnění zdanitelného plnění platí stejně v případě tvrzeného dodání/přijetí zboží jako v případě tvrzeného poskytnutí/přijetí služby.

Pokud jde o posloupnost důkazní povinnosti, prvotní je na daňovém subjektu – v jejím rámci stěžovatel předložil daňový doklad a smlouvu. Správce daně však zpochybnil, že doklad je dostatečným důkazem zdanitelného plnění, neboť se jej nepodařilo ověřit u jeho vystavitele. Vzhledem k tomu, že zdanitelné plnění mělo spočívat v poskytnutí služby, o níž neexistovaly konkrétní záznamy (např. protokoly o předání faktur k vymáhání, přehled vymáhacích úkonů a jejich výslednost, která byla podkladem fakturované částky), vyzval správce daně k doložení či navržení jiných důkazů, jimiž by bylo možno zdanitelné plnění prokázat. Správce daně, žalovaný i krajský soud dospěli shodně k závěru, že stěžovatel své důkazní břemeno k prokázání jím tvrzených skutečností neunesl, přičemž Nejvyšší správní soud se s jejich závěry, jak bude dále vysvětleno, ztotožňuje, v této fázi dokazování tedy nebyla na místě důkazní povinnost správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu.

Žalovanému rovněž nelze vytýkat nedostatek součinnosti s daňovým subjektem (§ 2 odst. 2 daňového řádu), neboť realizací jeho důkazních návrhů mu poskytl dostatečnou možnost odstranit pochybnosti spojené s jím předloženým daňovým dokladem.

Výpovědi vyslychaných osob Nejvyšší správní soud posuzoval již v předešlých rozsudcích, a to podle rozdělení svědků do tří základních skupin. Prvá z nich se sestává z pracovníků daňového subjektu, druhá ze zástupců společností, na nichž měly být vymáhány opožděné platby, do třetí pak lze zařadit zástupce společnosti Ampex, spol. s r. o. a označeného zprostředkovatele ing. T. Za daňový subjekt J. V. (protokol ze dne

24. 9. 2002), který v rozhodné době působil jako jeho ředitel, zdůvodnil, že činnost vymahatelů byla nezbytná pro velký objem pohledávek, a uvedl, že se společností Ampex, s. r. o. jednal přes zástupce ing. T., kterému předával podklady a předával mu v hotovosti odměny. J. K., sekretářka (protokol ze dne 24. 9. 2002), uvedla, že ing. T. měl mít plnou moc k jednání za Ampex, s. r. o. a C.U.C. Bohemia, spol. s r. o., předával za ně faktury a přebíral pro ně v hotovosti peníze. V. H., vedoucí výroby (protokol ze dne 24. 9. 2002), uvedl, že viděl ing. T. chodit na jednání a slyšel, že zastupuje společnosti Ampex, s. r. o. a C.U.C. Bohemia, spol. s r. o., které pro ně vymáhají pohledávky, někdy mu předával materiály a peníze. J. L., technolog (protokol ze dne 24. 9. 2002), uvedl, že ing. T. k nim chodil pro peníze jako zástupce firem, které pro ně vymáhaly pohledávky. Tyto výpovědi samy o sobě jsou velmi obecné a podporou stěžovatelova tvrzení by mohly být, jen pokud by byly doloženy nějakou průkaznou evidencí, výpovědí ing. T. či výpověďmi dlužníků.

Pokud jde o písemné doklady, obsahuje spis pouze přehled vydaných faktur stěžovatele, s vyznačením faktur opožděně zaplacených. Tento přehled byl zřejmě podkladem pro výslech svědků z řad dlužníků:

P. Z. (protokol ze dne 20.6. 2002) uvedl, že společnost Daewoo Avia, a. s. ve vztahu ke stěžovateli v několika případech opožděně uhradila jeho faktury, a to po intervenci ze strany společnosti Ampex, s. r. o. či jiné vymahačské organizace, jejichž zástupce však nezná. Ing. Jan Habart, jednatel společnosti Slévárna hliníku, s. r. o. (protokol ze dne 18. 6. 2002) u čtyř předestřených faktur připustil opožděnou platbu, ale neví, zda k platbě došlo na základě nějaké urgencye. J. S. ze společnosti Škoda Auto, a. s. (protokol ze dne 29. 5. 2002), uvedl, že zná společnosti Ampex, s. r. o. a C.U.C. Bohemia, spol. s r. o. v souvislosti s nezaplacenými fakturami stěžovatele, předestřené platby byly provedeny na základě urgencí, ale nepamatuje si, kým byly prováděny. Ing. L. S., CDS Industry, s. r. o. (protokol ze dne 23. 9. 2002), uvedl, že společnost Ampex, s. r. o. nezná, připustil však, že k opožděným platbám mohlo dojít po její telefonické intervenci či intervenci společnosti C.U.C. Bohemia, spol. s r. o. Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval v předešlých věcech, výpovědi dlužníků nejsou jednoznačným potvrzením sporného zdanitelného plnění, jsou značně nekonkrétní a neprůkazné. Jistě to může být i důsledkem značného časového odstupu, ten však jde v daném případě k tíži daňového subjektu.

Pokud jde o svědka S., vypověděl, že k platbám docházelo na základě intervence vymahačské organizace, současně však uvedl, že šlo jak o společnost Ampex, s. r. o. tak o společnost C.U.C. Bohemia, spol. s r. o. A právě označení společnosti C.U.C. Bohemia, spol. s r. o. bylo jedním z důvodů, proč byla jeho výpověď označena finančními orgány za nevěrohodnou. Obviněná Martina Nechanická totiž při policejním výslechu faktické provádění této činnosti společností C.U.C. Bohemia, spol. s r. o. vyloučila. Tyto skutečnosti vyplývají z protokolu Policie ČR, Úřadu vyšetřování, kde uvedla, že pouze formálně figurovala jako jednatelka společnosti C.U.C. Bohemia, spol. s r. o., podepisovala různé papíry (faktury, smlouvy, pokladní doklady), někdy i předem čisté papíry. O vymáhání pohledávek nic nevěděla. V podrobném výslechu o 12 listech protokolu není zmínka o společnosti Ampex, s. r. o. ani o stěžovateli. Stěžovatel však namítá protiprávnost tohoto důkazu s odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, podle něhož svědek musí být řádně vyslechnut a daňový subjekt

musí mít možnost být výsledku přítomen, což v tomto případě nebyl. Jak již bylo ovšem konstatováno, nejednalo se v daném případě o svědeckou výpověď. Důkazem podle § 31 odst. 4 daňového řádu může být jakýkoliv prostředek, jímž lze osvědčit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a který nebyl získán v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Takovým důkazem může být i protokol z trestního řízení, který jistě nemá povahu svědecké výpovědi, zvláště jde-li o výslech obviněného, ale jde o důkaz listinný. Podstatné pro závěr, zda se takový důkazní prostředek stane v řízení důkazem, je jeho relevance pro stanovení daně (či pro určení nároku na odpočet). Z tohoto hlediska však daný protokol význam neměl - žalovaný jej zmínil jen v rámci hodnocení výpovědi jednoho svědka, a to jen jako jeden z důvodů jejího zpochybnění, neboť současně žalovaný argumentoval nepřiměřenou spontaneitou jeho projevu. Svědka B. žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí vůbec nezmínil a o jeho výpověď své závěry v této věci neopřel, nelze tedy přisvědčit stěžovateli, že by případné hodnocení této výpovědi bylo ve vztahu k předmětnému rozhodnutí žalovaného ovlivněno výsledkem obviněné Nechanické. Je pravdou, že ze spisu není zřejmé, kdy byl tento protokol do spisu správce daně založen, a nelze tak ani zjistit, zda se daňový subjekt mohl s ním seznámit. I když v tomto ohledu žalovaný pochybil, nemá toto pochybení takový vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, aby pro to muselo být zrušeno, a to právě pro jeho užití jen jako vedlejší argumentace k osobě jednoho ze svědků. K hodnocení této námítky Ústavním soudem Nejvyšší správní soud odkazuje na již zmíněné usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 11. 2007, sp. zn. III. ÚS 262/07.

Danou neutěšenou důkazní situaci nezvrátil ani výslech zástupce společnosti Ampex, s. r. o., ani ing. T. Prostřednictvím dožádaného správce daně bylo zjištěno, že společnost Ampex, s. r. o. je nekontaktní, její bývalý jednatel Bohumil Krupka nemá již účetnictví k dispozici a současný jednatel Zdeněk Hudeček nepřebírá poštu a nenachází se v místě bydliště. Bohumil Krupka, který byl jednatelem společnosti v rozhodné době, uvedl (protokol ze dne 28. 2. 2002) k předložené smlouvě o obstarání věci uzavřené mezi stěžovatelem a Ampex, s. r. o. dne 3. 3. 1997, jejímž předmětem bylo vymáhání a poradenství v oboru správy pohledávek, že smlouvu patrně podepsal, neví, s kým ze strany stěžovatele jednal, a nevzpomíná si, jak vymáhání probíhalo, nic neví o tom, jak společnost Ampex, s. r. o. odváděla daně. K dotazu zástupců daňového subjektu uvedl, že fakturované práce byly provedeny a fakturace odpovídala skutečnosti (tato jistota však poněkud nekoresponduje se zbytkem jeho výpovědi).

Pokud jde o výslech ing. M. T., stěžovatel správci daně (i soudu) jednak vytýká nepřihlídnutí k výpovědi ze dne 14. 5. 2002, jednak toleranci k nedůvodnému odmítnutí výpovědi pro neoprávněně tvrzenou povinnost mlčenlivosti. V označené výpovědi ing. T. pouze uvedl, že pro společnost Ampex, s. r. o. ani C.U.C. Bohemia, s. r. o. nepracoval, nezná ani pana Krupku ani paní Nechanickou. Tato výpověď nebyla užita žalovaným jako důkaz, proto nelze ve prospěch stěžovatele nic vytěžit ze skutečnosti, že jí nebyl přítomen, neboť z takto nezákonně provedeného výsledku správce daně nevycházel. Svědek ovšem také uvedl, že nepracoval pro daňový subjekt ani v souvislosti se svým povoláním daňového poradce, a v tom nejspíše stěžovatel spatřuje význam tohoto výsledku. Ing. T. totiž při další výpovědi (protokol ze dne 26. 9. 2002), konané za účasti daňového subjektu, odmítl odpovídat na konkrétní dotazy, dovoláváje se skutečnosti, že pro stěžovatele vykonával služby daňového poradenství. Přítomní zástupci daňového subjektu toto

prohlášení popřeli a pro případ, že by jej správce daně hodlal akceptovat, zprostili ing. T. mlčenlivosti. Ten však přesto na svém prohlášení setrval s tím, že ani zproštění mlčenlivosti nemá význam, pokud je mlčenlivost v zájmu klienta. U všech dalších otázek pouze na mlčenlivost odkázal.

V daném případě zákonná povinnost mlčenlivosti, na níž odkazuje § 8 odst. 3 daňového řádu, vyplývá z § 6 odst. 8 zákona o daňovém poradenství. Je pravda, že prohlášení ing. T. je v rozporu s jeho předchozí výpovědí (byť se v jejím případě jednalo o výpověď pořízenou nesprávným procesním postupem), činnost spočívající v daňovém poradenství byla daňovým subjektem popřena a nebyla doložena ani ničím jiným. Nerozhodné je ovšem, že daňový subjekt ing. T. povinnosti mlčenlivosti výslovně zprostil, neboť cit. zákon skutečně povinnost mlčenlivosti ukládá i navzdory takovému úkonu klienta, pokud je mlčenlivost v jeho zájmu. Ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu o odstranění překážky výsledku v případě zproštění mlčenlivosti klientem je proto třeba vykládat v mezích zvláštního zákona, který zájem klienta staví i nad jeho projevenou vůli.

Stěžovatel za tohoto stavu správci daně vytýká, že ing. T. k výpovědi nepřinutil za použití sankčních mechanismů. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl v předešlých věcech, sankční mechanismy jsou postihem za protiprávní jednání a lze je těžko chápat jako způsob přinucení k výpovědi. Přesto lze uvést, že možnost postihu za neoprávněné dovolání se povinnosti mlčenlivosti zde byla, a že v právě v sankčním řízení by ing. T. musel prokázat oprávněnost odmítnutí výpovědi, chtěl-li by sankci vyloučit. Sankčním opatřením přicházejícím v úvahu však není pokuta podle § 37 daňového řádu, hrozící postihem ve výši až 2 000 000 Kč, ale pokuta podle § 21 odst. 1 písm. b) zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů, s hrozbou sankce do 10 000 Kč. Lze těžko dovodit, že pokud by správce daně využil této možnosti, ing. T. by to přimělo vypovídat, nehledě k tomu, že s ohledem na souvislost předmětných daňových řízení s řízením trestním (jak plyne ze spisu) by se mu nabízela možnost odmítnutí výpovědi i podle § 8 odst. 2 daňového řádu. Lze tak uzavřít, že žádný správní orgán nemůže jakkoliv přinutit svědka k výpovědi, pokud vypovídat o konkrétní věci odmítá.

Jistě tato výpověď, pokud by potvrdila tvrzení stěžovatele, mohla mít pro něho význam. Nelze však opomenout skutečnost, že stěžovatel v první řadě nemohl doložit žádné písemné doklady o tom, že ing. T. jednal jako zmocněnec vymahačských společností, a to přesto, že v rozhodné době o tom měla existovat plná moc, neměl žádné doklady potvrzující předávání podkladů pro vymáhání a výsledků této činnosti a tato výpověď pouze měla být náhradou za neexistenci písemných dokladů. Nelze tak uzavřít, že jen v důsledku nedostatku nátlaku správcem daně na uvedeného svědka nedostal stěžovatel své důkazní povinnosti.

Pokud se týká hodnocení důkazů, včetně hodnocení skutečnosti, že společnost Ampex, s. r. o. nepodala za rozhodné období daňové přiznání, je povinností správce daně podle § 2 odst. 3 daňového řádu při rozhodování hodnotit důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlížet ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Nejvyšší správní soud již uzavřel v předešlých věcech, že žalovaný této povinnosti plně dostál. Zhodnotil všechny důkazy, které byly provedeny, stejně tak jako jejich nedostatek pro závěr o uskutečnění tvrzeného

zdanitelného plnění, hodnotil tedy všechny v jejich vzájemné souvislosti. Nepodání daňového přiznání společností Ampex, s. r. o. nelze hodnotit jen jako její nekázeň, neboť nebylo prokázáno, že se zdanitelné plnění uskutečnilo. Pokud by Ampex, s. r. o. daňové přiznání podala, nebylo by to samo o sobě důkazem uskutečnění zdanitelného plnění, i za této situace by při pochybnostech (které zde evidentně byly) bylo nutno zkoumat faktický stav. Pokud jde o výpovědi svědků, lze souhlasit se žalovaným i s krajským soudem, že nejsou dostatečným prokázáním uskutečnění zdanitelného plnění. Výpovědi nebyly navzájem souladné a výpovědi svědčící stěžovateli tvzení při své nekonkrétnosti a nedostatku potvrzení písemnými doklady v konkurenci všech důkazů jako podklad pro závěr o uskutečnění zdanitelného plnění nemají dostatečnou důkazní sílu. Pokud jde o výpověď paní Nechanické, Nejvyšší správní soud nedospěl k závěru, že by touto argumentací bylo užito důkazu získaného nesprávným procesním postupem s vlivem na zákonnost rozhodnutí. Nelze přisvědčit stěžovateli v tom, že výsledky svědků nevyvrátily možnost, že se zdanitelné plnění uskutečnilo – takový postoj obrací důkazní povinnost a smysl provedených výsledků. Byl to daňový subjekt, který se tímto způsobem snažil prokázat existenci zdanitelného plnění, a to se mu nezdařilo. Lze tak uzavřít, že rozhodnutí žalovaného odpovídalo skutkovému stavu obsaženému ve správním spise a důkazy byly hodnoceny zákonným způsobem.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, náklady řízení mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 12. února 2008

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu