



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 rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 12. 2003, č. j. 11785/03-130, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 12. 2005, č. j. 6 Ca 247/2004 - 48,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 12. 2005, č. j. 6 Ca 247/2004 - 48, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Dne 31. 12. 2005 zamítl žalovaný odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem v Brandýse nad Labem – Staré Boleslavi (dále též „správce daně“) dne 18. 12. 2002, kterým byla žalobkyni na základě výsledků daňové kontroly vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 1998 ve výši 371 140 Kč. Důvodem byla skutečnost, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelného plnění – zhotovení projektové dokumentace – od společnosti Šigstav, spol. s r. o.

Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 15. 12. 2005, č. j. 6 Ca 247/2004 - 48, 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 Šigstav, spol. s r. o., splnila svou povinnost podle § 31 odst. 9 daňového řádu, a unesla tedy důkazní břemeno.

Městský soud dále pochybil při výkladu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu, kdy legalizoval postup správce daně, který po stěžovateli požadoval prokázání skutečnosti, na níž se nepodílela, tj. kdo pro společnost Šigstav, spol. s r. o. vypracoval projektovou dokumentaci, kterou tato dodala stěžovateli. Podle stěžovatelky nemůže být její důkazní břemeno 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. Nelze-li na nikom požadovat, aby prokazoval skutečnosti, na nichž se nepodílel, nemůže mu být ani k tíži, pokud tyto skutečnosti prokázány nejsou.

Stěžovatelka odmítla soudem tvrzenou nejednoznačnost ve vztahu k hodnocení smlouvy, na jejímž základě mělo dojít k poskytnutí plnění ze strany společnosti Šigstav, spol. s r. o. Podle ní tato smlouva není čistým smluvním typem (smlouvou o zprostředkování podle § 642 an. zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů). Smlouva alternativně umožňovala společnosti Šigstav, spol. s r. o., aby projektovou dokumentaci vypracovala sama nebo aby se dohodla s konkrétními konstruktéry bez účasti stěžovatelky. Vůči stěžovateli vystupovala společnost Šigstav, spol. s r. o. jako jediná smluvní strana; s konkrétními konstruktéry, kteří pro společnost Šigstav, spol. s r. o. projektovou dokumentaci zpracovávali, tedy stěžovatelka vůbec nepřišla do kontaktu. Nikdy také netvrdila, že původcem předmětné dokumentace je přímo společnost Šigstav, spol. s r. o. (viz podání ze dne 14. 9. 2001, v němž výslovně uvádí, že společnost Šigstav, spol. s r. o. pro ni zajišťovala dokumentaci pouze jako zprostředkovatelská firma, přičemž pojem „zprostředkování“ je zde míněn v „ekonomickém“ smyslu nikoli ve smyslu plnění smlouvy o zprostředkování podle obchodního zákoníku). V tomto ohledu považuje stěžovatelka skutečnost, že společnost Šigstav, spol. s r. o. nemá žádné zaměstnance, za irelevantní.

Dále napadá stěžovatelka nesprávný výklad a aplikaci ustanovení § 32 odst. 9 daňového řádu, kdy žalovaný považuje za dostačující pouze paušální odkaz na zprávu o daňové kontrole, a poukazuje na nerespektování zásady součinnosti ze strany žalovaného. Stěžovatelka vyzdvihuje novelizaci daňového řádu v roce 2002 a přijetí zákona č. 123/1998 Sb., o právu na informace o životním prostředí, a zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, které znamenaly výrazný posun v otevřenosti veřejné správy při poskytování informací účastníkům řízení a veřejnosti. Ustanovení § 32 odst. 9 daňového řádu pak nelze interpretovat formálně, neboť jeho účelem je poskytnout daňovému subjektu informace o důvodech existence a velikosti odchylky. Pod pojmem informace nelze rozumět pouze poskytnutí nové znalosti, jak dovozuje soud, ale i odstranění nejistoty. V daném případě se daňová kontrola týkala čtyř let, ve věci bylo vydáno více než deset dodatečných platebních výměrů, zpráv o daňové kontrole je celkem sedm. Důsledkem je značná nepřehlednost zprávy o daňové kontrole. Pokud žalovaný sdělí

důvody dodatečného platebního výměru až v rozhodnutí o odvolání, přichází stěžovatelka o jeden stupeň přezkumu.

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 Šigstav, 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 dovodil, 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).

Stěžovatelka nikdy netvrdila, že konstruktéři, jejichž výslech navrhovala, předmětnou dokumentaci zhotovovali pro společnost Šigstav, spol. s r. o., ale tvrdila, že tito konstruktéři dokumentaci dále doplňovali, upravovali či jinak zpracovávali (k tomu odkazuje na výslech J. H. ze dne 23. 1. 2006). Soud vyvozuje negativní důsledky pro stěžovatelku z toho, že nepředložila projektovou dokumentaci, která jí byla dodána společností Šigstav, spol. s r. o. Podle stěžovatelky by však stejné skutečnosti, jaké bylo možno ověřit zkoumáním dokumentace, bylo možné ověřit rovněž výsledkem konstruktérů, kteří tuto dokumentaci dále upravovali. Skutečnost, že správce daně odmítl výslechy těchto osob provést, přitom znamenala znemožnění unesení důkazního břemene stěžovatelky. Názor soudu, že důvody neprovedení výslechů navrhovaných svědků byly podrobně vyloženy v protokolu o ústním jednání ze dne 18. 12. 2002, není zcela pravdivý. Projektová dokumentace totiž byla dvojí: první, jež byla dodána společností Šigstav, spol. s r. o. a jež byla následně upravována, a druhá vypracovaná na základě změněných požadavků koncových odběratelů. První dokumentace byla označena razítky společnosti Šigstav, spol. s r. o. a druhá, jež se společností Šigstav, spol. s r. o. neměla nic společného, těmito razítky označena není. Protokol ze dne 18. 12. 2002 dosvědčuje, že dokumentace dodaná koncovým zákazníkům není označena razítky společnosti Šigstav, spol. s r. o., šlo tedy o jinou dokumentaci, než kterou dodala společnost Šigstav, spol. s r. o. Závěr soudu, podle něhož je irelevantní, zda projektová dokumentace byla označena razítky společnosti Šigstav, spol. s r. o. či nikoliv, je tedy nesprávný. Odmítnutí svědeckých výpovědí konstruktérů znamená, že nebylo možné prokázat, že tito upravovali projektovou dokumentaci dodanou jim stěžovatelkou, která byla označena razítky společnosti Šigstav, spol. s r. o.

Argumentace soudu, že výpověď svědků V., K., H. a L. je neurčitá, neboť neprokazuje najisto tvrzení stěžovatelky a neobsahuje dostatek pozitivních informací, je pouze obecná floskule, za níž se dá schovat všechno. Pan V. viděl plné moci čtyř společností (mimo jiné i od společnosti Šigstav, spol. s r. o.), viděl i faktury jimi vystavené, přičemž byl svědkem i předávání projektové dokumentace a konečně i finančních částek (svědecká výpověď ze dne 25. 9. 2002). Námitka soudu, že nebylo zjevné, kterou společnost konkrétně Ing. T. zastupuje, se jeví jako bezpředmětná. Stěžovatelka rovněž odmítá závěr soudu, že ze svědeckých výpovědí neplyne, zda konkrétní platby prováděl pan Š. za společnost HMB, spol. s r. o. nebo za FORMKOV, spol. s r. o.

Stěžovatelka nesouhlasí ani s hodnocením výpovědi Heleny Šigutové, jednatelky společnosti Šigstav, spol. s r. o. Skutečnost, že jednatelka společnosti nic neví o činnosti společnosti, podepisovala prázdné papíry a nechala všechny věci zařizovat někoho jiného, nevylučuje, že tato společnost projektovou dokumentaci, jejíž existence byla v řízení zjištěna (svědkové K., V., prohlášení dalších 6 osob), zajistila. Problémy uvnitř společnosti neznamenal, že její vztahy navenek byly fiktivní. Zohlednit je třeba skutečnost, že je v zájmu svědkyně Šigutové s ohledem na trestní řízení jakoukoliv spolupráci se stěžovatelkou popřít. Nápadná je rovněž shoda výpovědí svědkyně Šigutové a Nechanické (Rákosové), jednatelky společnosti C. U. C. Bohemia, spol. s r. o. Svědkyně Nechanická při výpovědi ze dne 5. 1. 2006 uvedla, že nemůže potvrdit ani vyloučit, zda společnost C. U. C. Bohemia, spol. s r. o. ve skutečnosti fakturované plnění poskytovala.

Stěžovatelka dále nesouhlasí se závěrem soudu, že za situace, kdy Ing. T. prohlásil, že jí poskytoval služby daňového poradenství a ona 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 žádnému daňovému poradenství zde nedocházelo. 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 stěžovateli je zde navíc požadován důkaz negativní skutečnosti, tedy že jí služby daňového poradenství nebyly ze strany Ing. T. poskytnuty, který je však ze své podstaty nemožný.

Stěžovatelka rovněž namítá porušení § 31 odst. 8 písm. b) a c) daňového řádu. Zpochybňuje-li správce daně realizaci zdanitelného plnění doložené 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 Šigstav, spol. s r. o., znamená to zároveň, že hodnotí toto plnění jako simulovaný právní úkon podle § 2 odst. 7 daňového řádu. V tomto případě stíhá 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.

Soud opakovaně zdůrazňuje, že stěžovatelka nepředložila v řízení pozitivní a přímé důkazy; z ustanovení daňového řádu nevyplývá, že by unesení důkazního břemene bylo spojeno pouze s přímými důkazy nebo důkazy pozitivními. Stěžovatelka také neví, které důkazy mají být pozitivní.

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.

Ve svém doplnění kasační stížnosti ze dne 24. 11. 2006 pak stěžovatelka namítla uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně dne 1. 1. 2003, tedy dříve, než rozhodnutí o doměření daně nabylo právní moci. Dále namítla porušení § 16 odst. 4 písm. a) daňového řádu, když jí správce daně odmítal sdělit totožnost vyslýchaných svědků. 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 zprostředkovatelských smluv uzavřených mezi ní a společností Šigstav, spol. s r. o., vážící se ke konkrétnímu obchodnímu případu a vyplacené provizi. Při místním šetření u konstruktérů H., L. a F. nepřekročil rozsah otázek rámcem šetření ohledně faktur. V případě místního šetření u svědka H., kdy jiný senát městského soudu dovodil, že se nejednalo o místní šetření, ale o výslech svědka, šlo o jiné zdaňovací období a jinou daň. K nedodržení § 32 odst. 9 daňového řádu žalovaný uvedl, že stěžovatelka byla v průběhu daňové kontroly i při jejím projednání seznámena s důkazními prostředky; důvody doměření rozdílu tak pro ni nebyly ničím novým. 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. K výpovědi paní Šigutové žalovaný uvádí, že společnost Šigstav, spol. s r. o. měla pouze jednu jednatelku, a pokud byly smlouvy a pokladní doklady podepsány a faktury vystaveny a plné moci uděleny bez vědomí a vůle jednatelky, nemohl k nim správce daně přihlížet, protože to nebyly právní úkony společnosti Šigstav, spol. s r. o. Žádný z konstruktérů nefaktoval své práce společnosti Šigstav, 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 Šigstav, spol. s r. o., a že zpracování projektové dokumentace zajistila právě společnost Šigstav, 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 43/2006 - 102, kterým kasační stížnost zamítl. Tento rozsudek byl poté na základě ústavní stížnosti podané stěžovatelkou zrušen nálesem Ústavního soudu ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 1138/08, a to v podstatě proto, že se Nejvyšší správní soud nezabýval prekluzí práva daň doměřit. V odůvodnění citovaného nálezu odkázal Ústavní soud na náleze ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, a dále uvedl, že „v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je povinností soudu přihlížet z úřední povinnosti k takovým skutečnostem významným z hlediska hmotného práva, jakými jsou absolutní neplatnost smlouvy nebo prekluze, a to i v případě, že je žalobce nevytkl v žalobním bodu vůbec, nebo tak učinil až po lhůtě pro podání žaloby. Tento závěr platí i pro prekluzi práva státu na vyměření nebo doměření daně. Uplyne-li lhůta uvedená v § 47 zákona o správě daní a poplatků, aniž v ní byla daň pravomocně vyměřena či doměřena, zaniká tím subjektivní veřejné právo státu daň vyměřit či doměřit. K zániku tohoto práva se přiblíží z úřední povinnosti nejen v daňovém řízení, ale též v rámci soudního přezkumu rozhodnutí neplatnost smlouvy nebo prekluze, a to i

v případě, že je žalobce nevytkl v řízení před správními soudy. Nenamítal-li žalobce prekluzi práva vyměřit nebo doměřit daň v řízení před krajským soudem, vyhoví Nejvyšší správní soud kasační stížnosti (k námitce nebo z úřední povinnosti), pokud k prekluzi tohoto práva skutečně došlo.“ Tímto právním názorem je Nejvyšší správní soud vázán.

Právní názor, že správní soud je povinen přihlédnout k prekluzi práva daň doměřit i bez námítky, 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 náleze 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 přehlízejí širší souvislosti, 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 první 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 přihlížet z úřední povinnosti; tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny. Účelem jakéhokoli 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.

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 nepřiblížely 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 přihlížet ex offio) 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 opravném prostředku. Tím by nepřípustným způsobem zasáhl do procesních práv stěžovatelky.

Jakkoliv byl tedy postup městského soudu v době, kdy napadený rozsudek vydal (prosinec 2005), 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 stěžovateli.

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 faktury č. 80052 ze dne 9. 11. 1998 za přijatá zdanitelná plnění od společnosti Šigstav, spol. s r. o. Jelikož správce daně měl pochybnosti o faktickém uskutečnění tohoto deklarovaného přijatého zdanitelného plnění, byla stěžovatelka v průběhu daňového řízení vyzvána k prokázání, že došlo k naplnění předmětu smlouvy uzavřené s touto společností (výzva č. j. 41593/01/057930/3491 ze dne 23. 8. 2001). Jako důkaz předložila předmětnou fakturu a „smlouvu o zprostředkování zajištění dokumentace a projektové dokumentace“ ze dne 30. 5. 1998 uzavřenou mezi ní a společností Šigstav, spol. s r. o.; jiné doklady včetně objednávky příslušného zdanitelného plnění, jež měla být součástí uvedené smlouvy, stěžovatelka nepředložila. Jak vyplývá z obsahu správního spisu, správce daně provedl rozsáhlé dokazování, které shrnul ve zprávě o daňové kontrole, a zejména v doplnění k této zprávě. V těchto dokumentech správce daně provedl vyhodnocení důkazních prostředků, na jehož základě dospěl k závěru, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno. Avšak ani výsledkem řady svědků nebylo jednoznačně prokázáno, zda společnost Šigstav, spol. s r. o. prováděla deklarovanou činnost či nikoli. Tvrzení stěžovatelky v kasační stížnosti, že po ní správce daně požadoval prokázat skutečnosti, které prokázat nemohla, není podle názoru Nejvyššího správního soudu opodstatněné, 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 ji pouze nevylučují. Postup správce daně v dané věci je zcela v souladu s judikáty Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, na které ve své kasační stížnosti stěžovatelka odkazuje. Nejvyšší správní soud proto považuje tento stížní bod za nedůvodný a závěr městského soudu o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou za zcela opodstatněný.

K námitce nesprávného hodnocení smlouvy o zprostředkování lze uvést, že městský soud pouze vyslovil pochybnost o charakteru smlouvy a zhodnotil postup správních orgánů při prokazování, zda došlo k plnění na základě této smlouvy, jako přiměřený. Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že v dané věci není podstatný charakter nebo typ uvedené smlouvy, ale skutečnost, že stěžovatelka neprokázala, že bylo v souladu s touto smlouvou fakticky plněno. K tomu lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2005, č. j. 5 Afs 23/2003 - 122, publikovaný pod č. 1254/2007 Sb. NSS, v němž zdejší soud uvedl, že „*pro posouzení oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty není důležité, aby správce daně určil přesně typ smlouvy, na jejímž základě bylo poskytnuto plnění, ale je rozhodující, aby daňový subjekt prokázal, že byly splněny podmínky, za nichž lze odpočet uplatnit, a vyvrátil veškeré pochybnosti, které správce daně vyjádřil*“. S ohledem na výše uvedené považuje zdejší soud námitku žalobkyně za nedůvodnou.

Za nedůvodnou je nutné považovat i námitku dostatečnosti odpovědi správce daně na žádost stěžovatelky o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a

daní, jež byla přiznána nebo za řízení uznána. V dané věci správce daně na žádost stěžovatelky podle ustanovení § 32 odst. 9 daňového řádu odpověděl tak, že odkázal na zprávu o daňové kontrole a na její doplnění s tím, že tam je odůvodněn rozdíl mezi daní původně vyměřenou a daní dodatečně vyměřenou. Z ustálené judikatury (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2005, č. j. 2 Afs 46/2004 - 39) vyplývá, že v případě, kdy je dán rozpor mezi daňovým přiznáním či dalšími podáními na straně jedné a rozhodnutím správce daně, v němž chybí odůvodnění, na straně druhé, a důvod rozdílu byl již daňovému subjektu v řízení sdělen například formou zprávy o provedené daňové kontrole, postačí ve sdělení na žádost podle citovaného ustanovení daní a poplatků na tuto zprávu odkázat. Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 8. 2004, č. j. 2 Afs 8/2004 - 76, publikovaném pod č. 400/2004 Sb. NSS, uvedl, že „*sdělení důvodu rozdílu mezi přiznanou daní a daní vyměřenou správcem daně podle § 32 odst. 9 daňového řádu nemusí obsahovat žádné zvláštní náležitosti: ob stojí, pokud obsahuje označení důvodu a odkaz na jeho předchozí projednání*“. Přijetí zákona č. 123/1998 Sb., o právu na informace o životním prostředí, a zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, jistě znamenalo výrazný posun v otevřenosti veřejné správy, avšak tyto zákony ani novelizace daňového řádu v roce 2002 nezměnily účel § 32 odst. 9 daňového řádu, jímž není informovat širokou veřejnost o činnosti správce daně. Naopak účelem institutu zakotveného v ustanovení § 32 odst. 9 daňového řádu je poskytnutí informace konkrétnímu daňovému subjektu tak, aby na nově stanovený základ daně a daň byl schopen reagovat ve svém odvolání. I z tohoto důvodu dochází uplatněním tohoto institutu ke stavění běhu odvolací lhůty. V daném případě byl tento účel zcela naplněn, a stěžovatelka proto nebyla postupem správce daně nijak zkrácena na svých právech. Správce daně jen využil své zákonné možnosti a požadovanou informaci sdělil stěžovateli formou odkazu na zprávu o daňové kontrole, jejíž obsah jí byl prokazatelně znám. Nelze tedy hovořit o nutnosti odstraňovat nejistotu, o níž stěžovatelka hovoří: žalovaný by nemohl stěžovateli sdělit nic jiného, než co jí již bylo dostatečně sděleno ve zprávě o kontrole a jejím doplnění. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je zpráva o daňové kontrole dostatečně přehledná a srozumitelná, i když obsáhlá – to je však důsledkem rozsáhlého důkazního řízení, které správce daně provedl. Pokud tedy městský soud pro výše namítanou vadu rozhodnutí finančního ředitelství nezrušil, posoudil věc v souladu se zákonem.

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 ho třeba aplikovat vždy, je-li finančním orgánem ve vztahu k daňovému subjektu prováděno dokazování (§ 31 citovaného zákona). Z výše citovaného nálezu dále vyplývá, že pokud jsou prováděny výslechy osob dožadánými správci daně, ať již formálně v postavení svědků či daňových subjektů, dopadá na ně právo daňového subjektu účastnit se jich a klást jim otázky. Obdobně se Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 1. 2002, sp. zn. I. ÚS 54/01, vyjádřil, že v zájmu zachování principu rovnosti zbraní, nelze upřít daňovému subjektu možnost klást svědku otázky při místním šetření (nebo posléze v rámci daňové kontroly), a to navíc za situace, kdy daňový subjekt ani nebyl s protokolem o výslechu tohoto svědka seznámen.

Městský soud ke shodně formulovanému žalobnímu bodu uvedl, že se v případě těchto úkonů jednalo o místní šetření za účelem zjištění, zda tyto osoby vystavovaly faktury pro společnost Šigstav, spol. s r. o., a pokud byly těmto osobám kladeny i určité otázky, nepřekročil jejich rozsah rámec šetření ohledně faktur. Na základě tohoto stížního bodu Nejvyšší správní soud posuzoval, zda 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 Šigstav, spol. s r. o., nějaké práce, jak předával stěžovatelce 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 místní šetření a v jeho průběhu kladl osobám, které se ho zúčastnily, otázky, mělo být stěžovatelce umožněno uplatnit své právo ve smyslu citovaného ustanovení. Protože správce daně postupoval v tomto případě v rozporu s citovaným ustanovením, když stěžovatelce upřel právo klást vyslýchaným osobám otázky, má to za následek, že tyto výpovědi není možné v daňovém řízení použít, neboť se jedná o důkazy, které byly získány v rozporu se zákonem.

S ohledem na výše uvedený závěr je nutno zkoumat, zda zjištěný skutkový stav správcem daně poskytuje dostatečnou oporu pro závěr, ke kterému v daňovém řízení dospěl, tj. že 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. I. smlouvy o zprostředkování uzavřené dne 30. 5. 1998 je vymezen její předmět tak, že jím je zajištění dokumentace a projektové dokumentace formou a v kvalitě dle požadavku stěžovatelky s tím, že stěžovatelka bere na vědomí, že vlastní požadovanou dokumentaci bude zpracovávat třetí subjekt. Podle čl. II. této smlouvy se smluvní strany shodly na tom, že plnění bude prováděno ve prospěch stěžovatelky v etapách, a to v termínech a cenách uvedených v konkrétních objednávkách, které jsou nedílnou přílohou smlouvy. Tyto objednávky však ke smlouvě připojeny nejsou a ani nebyly předloženy stěžovatelkou, která tak nebyla schopna prokázat, jaká konkrétní ujednání uzavřená smlouva obsahovala. Při uzavírání této smlouvy zastupovala společnost Šigstav, spol. s r. o. jednatelka Šigutová, která do protokolu o ústním jednání uvedla, že o stěžovatelce ani o uvedené smlouvě jí není nic známo. Správcem daně bylo také zjištěno, že společnost Šigstav, spol. s r. o. je nekontaktní. Dokumentace, jejíž zprostředkování bylo předmětem zdanitelného plnění, předložena nebyla a rovněž nebyly předloženy žádné jiné důkazy o tomto zprostředkování. Svědek Ing. M. K., zaměstnanec firmy Škoda Mladá Boleslav, uvedl, že jeho podřízený pan K. zadal projektový úkol stěžovatelce, která také projektovou dokumentaci dodala. Podle tvrzení tohoto svědka byla zpracovatelem této dokumentace

společnost Šigstav, spol. s r. o., což dovodil z toho, že na ní bylo razítko této společnosti. Předmětná dokumentace však byla v době výsledku tohoto svědka skartována. Podle názoru Nejvyššího správního soudu ani tímto důkazem nebyla prokázána zprostředkovatelská činnost společnosti Šigstav, spol. s r. o. ve smyslu předmětné smlouvy. 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 Šigstav, spol. s r. o. Tento stížní bod není proto důvodný, když namítané pochybení nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí, a to z důvodu, že ani během rozsáhlého dokazování, které správce daně provedl, nebylo žádným důkazem prokázáno, že společnost Šigstav, spol. s r. o. poskytla stěžovateli plnění v souladu se smlouvou. Odkaz na rozsudek jiného senátu městského soudu, kterým bylo zrušeno rozhodnutí finančního ředitelství, je pak nepřipadný, neboť tento rozsudek se týkal jiného zdaňovacího období a jiné daně.

Stěžovatelka také namítala, že jí bylo znemožněno unést důkazní břemeno, protože nebyl proveden výslech jí navrhovaných svědků, tj. S. L., P. Z., L. Š., F. S. a dalších. K této námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že neprovedení výslechu svědků je podle jeho názoru dostatečně odůvodněno v protokolu o ústním jednání ze dne 18. 12. 2002, č. j. 56016/02/057930/711, jak také uvedl v napadeném rozsudku i městský soud. V souladu se zásadou volného hodnocení důkazů zakotvenou v ustanovení § 2 odst. 3 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 výsledku se stěžovatelka 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 Šigstav, spol. s r. o. Nejvyšší správní soud dále zdůrazňuje, že ani případná existence razítek společnosti Šigstav, spol. s r. o. na dokumentaci by sama o sobě neprokazovala, že tato společnost skutečně poskytla plnění ze smlouvy o zprostředkování. Za situace, kdy správci daně nebyly předloženy žádné důkazy, které by prokazovaly, že společnost Šigstav, spol. s r. o. skutečně plnila svůj závazek vůči stěžovateli, je závěr správních orgánů i městského soudu, že stěžovatelka neunesla v dané věci důkazní břemeno, logický a odůvodněný. K odkazu stěžovatelky na výslech J. H. ze dne 23. 1. 2006 pak kasační soud nemohl přihlídnout vzhledem k ustanovení § 109 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“).

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. Argumentaci soudu nelze označit za obecnou floskuli: ačkoliv výpovědi svědků nevylučují možnost dodání projektové dokumentace ze strany společnosti Šigstav, spol. s r. o., současně ji však nijak neprokazují. Svědecké výpovědi prokazují pouze existenci určitých obchodních styků mezi Ing. T. a Ladislavem Štemberkem, 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 Šigstav, spol. s r. o. skutečně poskytla stěžovatelce zdanitelné plnění – projektovou dokumentaci. Pro takový závěr jsou uvedené svědecké výpovědi příliš obecné. Městský soud také ve svém rozsudku nezpochybňoval, za kterou společnost prováděl platby pan Štemberk; tato otázka je však pro posouzení existence zdanitelného plnění ze strany společnosti Šigstav, spol. s r. o. zcela irelevantní. Ani tento stížní bod tedy není důvodný.

V neposlední řadě stěžovatelka v kasační stížnosti vyjádřila nesouhlas s postupem správce daně v případě výsledku 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 konstatoval, 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 občanském soudním 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 které 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 v občanském soudním řízení obrátit 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. Z tohoto důvodu neobstojí ani tato námitka.

Konečně lze souhlasit se stěžovatelkou v tom, že z ustanovení daňového řádu nevyplývá, že by unesení důkazního břemene bylo spojeno pouze s přímými důkazy nebo důkazy pozitivními. 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 Šigstav, spol. s r. o. nelze zcela vyloučit. Nicméně pokud stěžovatelka chce 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. Pokud městský soud používá pojem „pozitivní důkaz“, míní tím zřejmě důkaz existence zdanitelného plnění (na rozdíl od důkazu, který pouze existenci zdanitelného plnění nevylučuje). Ačkoliv tento pojem daňový řád nezná, nelze dospět k závěru, že by jeho použití znamenalo nezákonnost rozhodnutí městského soudu.

Námitkou stěžovatelky týkající se poměru mezi ustanovením § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb. a § 31 odst. 9 daňového řádu, jakož i námitkou porušení § 31 odst. 8 písm. b) a c) daňového řádu 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 námitek prekluze práva vyměřit daň, neboť nešlo o doplnění stávajících žalobních bodů, ale o body nové: porušení § 16 odst. 4 písm. a) daňového řádu, nutnost výsledku svědka Tučka 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
Žiškova
předsedkyně senátu