



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **H., spol. s r. o.**, zastoupeného Prof. JUDr. Alešem Gerlochem, CSc., advokátem se sídlem v Praze 2, Botičská 4, za účasti **Finančního ředitelství v Praze**, se sídlem v Praze 2, Žitná 12, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 7. 2005, č. j. 10 Ca 73/2004 - 62,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í

Včas podanou kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku městského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále jen „správní orgán“) ze dne 31. 12. 2003, č. j. 11806/03-120, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Brandýse nad Labem – Staré Boleslavi (dále též „správce daně“) ze dne 18. 12. 2002, č. j. 55197/02/057921/1555, jímž byla stěžovateli dodatečně stanovena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997.

Jako právní důvod své kasační stížnosti stěžovatel (dále též „daňový subjekt“) uvedl ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Předně stěžovatel nesouhlasí s výkladem ust. § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, který používá městský soud, neboť takovým

výkladem by docházelo k porušování zásady součinnosti. Stěžovatel se proto domnívá, že paušální odkaz na Zprávu o daňové kontrole není dostačující, neboť správce daně se nemůže vypořádat se žádostí daňového subjektu čistě formálně; proto došlo postupem správce daně k porušení zákona. Stěžovatel dále uvádí, že po něm správce daně požadoval prokázání skutečností, na kterých se nepodílel a o nichž zákonitě nemusel mít informace, což je v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95, sp. zn. IV. ÚS 402/99 a rovněž i s nálezem ze dne 23. 6. 2005. Stěžovatel nesouhlasí s tvrzením soudu, podle něhož je bod III. jeho žaloby irelevantní, když zdůrazňuje, že k porušení ust. § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků došlo nejen vůči společností Š. a V., ale rovněž i vůči společnosti A.. Stěžovatel v žalobě rovněž napadl skutečnost, že mu nebylo umožněno klást otázky svědkům, když o konání výslechů svědkyně H. a M. nebyl informován. Nelze souhlasit se závěrem soudu, že výslech některých svědků je pro správné určení daně v daném případě irelevantní, protože tento nelze vyvozovat jen ze skutečnosti, že tito svědci nesdělili na otázky správce daně žádné relevantní skutečnosti, když jim daňový subjekt žádné otázky klást nemohl. Stěžovatel odkázal na rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Ca 427/2002 a na rozsudek 10 Ca 35/1998. Stěžovatel dále odmítá, že by nedoložil, jakým způsobem docházelo z jeho strany ke sdělování splatných pohledávek, jež mohou být vymáhány. Odmítá, že by jím zvolený selektivní přístup k vymáhání jednotlivých pohledávek byl ničím nepodložen, když jím sledovaným účelem bylo zajištění likvidních prostředků na účtu. Rovněž v průběhu celého řízení tvrdil, že byly předkládány dva soupisy pohledávek. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem soudu, že by společnost A. nevymáhala jeho pohledávky. V daňovém řízení je totiž nutno aplikovat zásadu ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, tj. hodnotit důkazy ve vzájemné souvislosti. Po značném časovém odstupu nelze po svědcích požadovat, aby sdělili údaje na úrovni jistoty posouzení. Stěžovatel na výpovědích několika svědků dokumentoval rozpory, které dle jeho závěru svědčí pro jeho tvrzení, neboť kdyby měly být náklady společnosti A. skutečně fiktivními náklady snižujícím daňovou povinnost, zajistil by si shodu výpovědí všech svědků. Stěžovatel dále uvádí, že ing. T. jednal především fakticky, nikoliv právně, proto jeho úkony nevyžadovaly plnou moc. Stěžovatel rozporuje zjištění soudu a správního orgánu týkající se výpovědí svědků V., K., H. a L.. Rovněž nesouhlasí s argumentem soudu týkajícím se porovnání jeho hospodářské situace. Stěžovatel uvádí, že správce daně měl použít sankčních mechanismů k vynucení výpovědi ing. T., když tato nečinnost v podstatě znemožnila stěžovateli unést důkazní břemeno. Stěžovatel zdůraznil, že v daňovém řízení je oprávněn předkládat i nepřímé důkazy. Závěrem navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci městskému soudu zpět k dalšímu řízení.

Správní orgán ve svém vyjádření uvedl, že účelem sdělení rozdílu podle ust. § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je, aby daňový subjekt zjistil, proč mu byl stanoven daňový základ a daň v dané výši. Způsob odpovědi, jaký zvolil správce daně v daném případě, nemohl zkrátit stěžovatele o žádný stupeň přezkumu. Dále poukázal na skutečnost, že daňový subjekt si může odečíst pouze takové náklady, které vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, přičemž daňový subjekt je povinen předložit nebo navrhnout konkrétní důkaz o svém tvrzení, kterého se nemůže zprostit poukazem, že v rámci obchodně právního vztahu takovou povinnost neměl. Stěžovatel nijak nedoložil, že by jeho dlužníci spláceli své pohledávky v důsledku činnosti společnosti A. Znemožnění přítomnosti stěžovatele při výslechu svědků bylo zhojeno opakovaným výslechem těchto svědků za účasti stěžovatele. Samotný soupis pohledávek není důkazním prostředkem prokazujícím, které konkrétní pohledávky byly vymáhány. Totéž nedokládá ani výpověď pana K. Výpovědi svědků V., K., H. a L. prokazuje pouze jednání mezi stěžovatelem a p. T. Správní orgán uzavřel, že stěžovatel dokládal existenci poskytnutého

plnění pouze nepřímými důkazy, které však netvoří uzavřený kruh. Proto se správní orgán ztotožnil s rozsudkem městského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Ze správního spisu, který soudu předložil správní orgán, vyplynuly následující podstatné skutečnosti:

Protokolem o ústním jednání ze dne 19. 7. 1999, č. j. 33960/99/057930/2036, byla s daňovým subjektem zahájena daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 1996, 1997 a 1998. Z této daňové kontroly byla vyhotovena Zpráva č. 254 a následně i Doplnění ke zprávě č. 254/99, ze dne 11. 12. 2002, č. j. 57244/01/057930/4186, ve kterých správce daně rozebral jednotlivé skutečnosti vedoucího ho k závěru o uplatnění požadovaných nákladů stěžovatelem v rozporu s ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť poskytnutí služby nebylo daňovým subjektem prokázáno reálnými důkazy, nýbrž pouze tvrzeno.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí městského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Dle ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), 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.

Podle ust. § 32 odst. 9 cit. zákona odchyluje-li se vyměřená daň od přiznání, hlášení nebo jiného oznámení, lze žádat v odvolací lhůtě o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána nebo za řízení uznána.

Dle ust. § 2 odst. 3 cit. zákona při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

Podle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.

První námitkou stěžovatele je poukaz na skutečnost, že mu správce daně na jeho žádost o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla v daňovém přiznání, odpověděl pouhým odkazem na zprávu o daňové kontrole a na její doplnění. Stěžovatel spatřuje v tomto postupu porušení ust. § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud se s tímto názorem stěžovatele neztotožňuje, a to z následujících důvodů. V dané věci na žádost stěžovatele odpověděl správce daně tak, že ho odkázal na zprávu o daňové kontrole a na její doplnění s tím, že tam je rozdíl mezi daní původně vyměřenou a daní dodatečně vyměřenou zdůvodněn. Jak vyplývá z ustálené judikatury reprezentované např. rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2005, č. j. 2 Afs 46/2004-39, www.nssoud.cz, „pokud je zde dán rozpor mezi daňovým přiznáním či dalšími podáními na straně jedné a rozhodnutím správce daně, v němž chybí odůvodnění,

na straně druhé, ovšem důvod rozdílu byl již daňovému subjektu v řízení sdělen například formou zprávy o provedené daňové kontrole, stačí v reakci na žádost podle § 32 odst. 9 daňového řádu na takové sdělení odkázat, byť i stručně. I pouhým odkazem na již poskytnutou informaci tak může správce daně dostát své povinnosti“. Nejvyšší správní soud považuje v této souvislosti za vhodné podotknout, že účelem institutu zakotveného v ust. § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je poskytnutí informace daňovému subjektu tak, aby na nově stanovený základ daně a daň byl schopen reagovat ve svém odvolání (i z tohoto důvodu dochází uplatněním tohoto institutu ke stavění běhu odvolací lhůty). V daném případě byl tento účel zcela naplněn, daňový subjekt proto nebyl postupem správce daně nikterak zkrácen na svých právech, neboť správce daně jen využil své zákonné možnosti a informaci požadovanou daňovým subjektem mu sdělil formou odkazu na jinou svou písemnost, jejíž obsah byl daňovému subjektu prokazatelně znám.

Stěžovatel dále namítá porušení ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, když, zjednodušeně řečeno, zdůrazňuje, že unesl své důkazní břemeno, tj. že prokázal, že veškeré jím uplatněné výdaje byly daňově uznatelné. Této otázce se již v předchozím řízení věnoval jak městský soud, tak i správní orgán. Před vlastním hodnocením sporné věci je třeba zdůraznit, že daňově uznatelným výdajem (nákladem) není jakákoliv skutečnost, která byla daňovým subjektem hrazena z jeho příjmů, nýbrž pouze ta, která splní podmínky vymezené zákonem o daních z příjmů. Ten ve svém ust. § 24 stanoví obecné podmínky uznatelnosti nákladů daňového subjektu, když pro danou věc je rozhodující zejména povinnost daňového subjektu prokázat výši takto uplatněných nákladů. Zákon o daních z příjmů ve spojení s ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků tak zatěžuje důkazním břemenem ohledně prokázání daňové uznatelnosti nákladů daňový subjekt. V souzené věci daňový subjekt do svých daňově uznatelných nákladů deklarovaných v daňovém přiznání zahrnul i peněžní prostředky, které uhradil společnosti A. s. r. o. „za vymožení pohledávek, zajišťování jejich inkasa a minimalizaci pohledávek po lhůtě splatnosti“. Daňový subjekt byl v průběhu daňového řízení vyzván k doložení účetních dokladů, ve kterých byla účastníkem hospodářských operací společnost A. s. r. o. (výzva ze dne 3. 9. 1999, č. j. 39551/99/057930/2036). Jako důkaz, že se uvedené transakce uskutečnily, předložil daňový subjekt přehled pohledávek, jejichž placení a správa byla zabezpečována společností A. s. r. o., když k prokázání existence vztahu mezi daňovým subjektem a společností A. s. r. o. navrhl daňový subjekt rovněž výslech několika svědků. Klíčový z nich, Ing. T., který dle vyjádření daňového subjektu jednal za společnost A. s. r. o., však svým podáním ze dne 24. 5. 2002 vypovídat odmítl, když se odvolal na zákonem mu uloženou povinnost mlčenlivosti vyplývající z jeho vztahu daňového poradce k daňovému subjektu. Nejvyšší správní soud k tomu konstatuje, že ve věci bylo správcem daně provedeno rozsáhlé dokazování, které bylo shrnuto ve Zprávě č. 254 o kontrole daně z příjmů právnických osob a zejména v Doplnění ke zprávě č. 254/99, č. j. 57244/01/057930/4186. V těchto dokumentech správce daně rovněž provedl zhodnocení důkazních prostředků, když je z nich jasně seznatelné, na základě jakých skutečností dospěl k závěru, že daňový subjekt v dané věci neunesl důkazní břemeno. Předně je třeba zdůraznit, že existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, sama o sobě neznamená, že se operace, která je jejich předmětem, skutečně uskutečnila. Z rozboru výslechů jednotlivých svědků nevyplývala jednoznačná odpověď na otázku, zda společnost A. s. r. o. skutečně prováděla pro daňový subjekt výše deklarovanou činnost. Tato skutečnost nebyla daňovým subjektem prokázána ani předložením jiných prostředků správci daně, jako např. soupisu pohledávek či smlouvy o obstarání věci ze dne 25. 2. 1997. Daňový subjekt tak v průběhu správního řízení nepředložil správci daně jediný důkazní prostředek jednoznačně prokazující, že se nejednalo o fiktivní operace, či ani soubor důkazních prostředků, který by ve svém souhrnu vedl ke stejnému

závěru. Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelem, který ve své kasační stížnosti tvrdí, že po něm správce daně požadoval prokázat skutečnosti, které prokázat nemohl. Jak vyplynulo z výše uvedeného, povinností daňového subjektu je prokázat veškeré údaje, které uvedl ve svém daňovém přiznání, a to všemi důkazními prostředky, tj. např. i navržením výsledku svědků. V dané věci však ani svědecké výpovědi nevedou k jednoznačnému závěru o skutečné existenci daňovým subjektem tvrzených výdajů. Takovýto postup správce daně je zcela v souladu i s judikáty Ústavního soudu, na které ve své kasační stížnosti odkazuje stěžovatel. Nejvyšší správní soud proto vyslovuje, že tento stížní bod stěžovatele je nedůvodný, když v podrobnostech odkazuje na precizní odůvodnění rozhodnutí městského soudu, které se pregnantně vypořádalo s jednotlivými tvrzenými důkazy a jejich relevancí.

Jestliže stěžovatel dále nesouhlasí s tím, že městský soud posoudil jeho bod III. žaloby jako irelevantní, Nejvyšší správní soud uvádí, že hodnocení městského soudu bylo zcela v mezích zákona. Městský soud správně zvážil námitky stěžovatele, které byly obsahem tohoto žalobního bodu, jako nevztahující se k přezkoumávanému zdaňovacímu období, když se jeho obecnou námitkou o porušení ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků zabýval na jiném místě odůvodnění rozsudku, na což rovněž odkázal. Takovýto postup neměl za následek nezákonnost rozhodnutí, a proto je i tento stížní bod nedůvodný.

Stěžovatel rovněž namítal, že mu nebylo umožněno klást otázky při výsledku svědků H. a M., když závěr soudu o tom, že jejich výslech byl v dané věci irelevantní, by ve svém důsledku vedl k popření práva daňového subjektu navrhopvat důkazy. S tímto závěrem daňového subjektu však Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit. Předně je navrhování důkazních prostředků jedním ze základních procesních práv daňového subjektu v daňovém řízení. Stejně jako je výsostným právem správce daně, příp. soudu, navržené důkazy provést a zhodnotit či zdůvodnit, proč navržený důkaz proveden nebyl. Nelze proto automaticky stavět rovnítko mezi navržením důkazu, jeho provedením a prokázáním skutečností, pro které důkaz daňový subjekt navrhl. Proto i posouzení, že výpověď určitého svědka byla v dané věci nepodstatná, nikterak nepoškozuje oprávnění daňového subjektu tento důkaz navrhnout. S ohledem na výše uvedenou námitku je však podstatné zjištění, zda byl daňový subjekt v daném případě skutečně zkrácen na svém právu zakotveném v ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků a v případě, že ano, jaké by to mělo pro věc důsledky. Součástí správního spisu je písemnost nazvaná Odpověď na dožádání č. j. 40474/00/057930/2036, ze dne 18. 10. 2000, č. j. 119446/00/243932/1954, ze které vyplynulo, že Finanční úřad v Náchodě provedl výslech svědků H. a M. Ve spise však není založena doručenka, ze které by vyplývalo, že by k těmto výsledkům byl přizván i stěžovatel. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že správce daně postupoval v tomto případě v rozporu se zákonem, neboť upřel daňovému subjektu možnost klást těmto svědkům otázky. Toto jeho pochybení má ten následek, že předmětné výpovědi není možné v daňovém řízení použít, neboť se jedná o důkazy, které byly získány v rozporu se zákonem. Je proto nutno ve světle tohoto zjištění zkoumat, zda-li správce daně shromáždil dostatečné množství dalších důkazních prostředků, které samy o sobě odůvodní závěr, ke kterému v daňovém řízení dospěl. Jak již vyplynulo z výše uvedeného, Nejvyšší správní soud má za to, že ano, neboť předmětné výsledky jsou pouhou marginálií, bez které je možno dospět ke stejnému právnímu závěru. Proto ačkoliv je tento bod stěžovatele důvodný, neboť ani městský soud se s ním nevypořádal řádně, nemělo takovéto pochybení vliv na zákonnost rozhodnutí, a to z důvodů již uvedených.

K námitce stěžovatele týkající se soupisů pohledávek a k selektivnímu přístupu při jejich vymáhání se v odůvodnění svého rozhodnutí vyjádřil již městský soud. I Nejvyšší

správní soud proto zdůrazňuje, že daňový subjekt byl vyzván k prokázání způsobu, jakým docházelo k zadávání zakázek, tj. k předávání údajů o jednotlivých pohledávkách, proto je zřejmé, že tuto skutečnost nemohl doložit seznam sestavený i dle tvrzení stěžovatele až poté, co byly pohledávky vymozeny. Jak již uvedl správce daně ve svém doplnění ke zprávě o kontrole, pouhá skutečnost, že pohledávka byla zaplacená po datu splatnosti, nevede k jednoznačnému závěru o tom, že se tak stalo díky přičinění společnosti A. s. r. o. Daňovému subjektu se v průběhu daňového řízení nepodařilo prokázat, jakým způsobem docházelo konkrétně k plnění ze smlouvy, tj. jak byly předávány informace o jednotlivých dlužnících daňového subjektu. Tuto skutečnost nedoložil ani seznam pohledávek vytvořený ex post. Proto je i tento stížní bod nedůvodný.

Bod č. VI. a VII. kasační stížnosti považuje Nejvyšší správní soud za pouhou spekulaci stěžovatele stavící na předpokladech, které se daňovému subjektu v daňovém řízení nepodařilo prokázat. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že je věcí každého daňového subjektu, s kým bude uzavírat obchodní vztahy; je však jeho povinností v případě uplatnění nákladů na tyto vztahy v daňovém přiznání prokázat, že náklady skutečně vynaloženy byly. Povinnost snášet nepříznivé důsledky této volby spočívající např. v nemožnosti prokázat existenci takovýchto vztahů, a to i z důvodu absence spolupráce svého obchodního partnera, je pak podnikatelským rizikem spojeným s podnikáním, neboť daňový subjekt nebyl žádným způsobem nucen uzavírat závazek právě se společností A. s. r. o. Tento princip je vlastní daňovému řízení, protože jen za jeho existence je možno dosáhnout základnímu cíli správy daní, tedy správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Protože ve svědeckých výpovědích se vyskytovaly rozpory, stejně jako ve výpovědích daňového subjektu, a protože daňový subjekt nedoložil svá tvrzení dostatečnými jinými důkazními prostředky, správce daně dospěl ke správnému právnímu závěru, který promítl do svého rozhodnutí. Z jednotlivých výpovědí svědků v žádném případě nevyplývají tak kategorické závěry, jaké přináší stěžovatel ve své kasační stížnosti (když se s touto otázkou vypořádal rovněž i městský soud). Z výpovědi svědkyně H., která na dotaz „došlo k vymáhání pohledávek pro společnost H. spol. s r. o.“, odpověděla „ano, na základě telefonického hovoru v roce 1999“, rozhodně nelze dovodit, že tento postup byl pravidlem, a že se tak dělo i v roce 1997, jak ve své kasační stížnosti dovozuje stěžovatel. Z výpovědi JUDr. S. vyplynulo, že k urgenci splatnosti neuhrazených faktur docházelo telefonicky tak, že urovali přímo pracovníci stěžovatele. Tato výpověď tedy také neprokazuje, že by za stěžovatele vymáhala společnost A. s. r. o., naopak to přímo vylučuje. JUDr. M. vypověděl, že nemají písemný záznam o vymáhání, ale nevylučují, že k vymáhání došlo osobně či telefonicky. Na otázku, zda-li může jednoznačně vyloučit, že bylo vymáháno i společností provádějící správu pohledávek pro stěžovatele, tento odpověděl, že to vyloučit nemůže. Nejvyšší správní soud se však ani u této výpovědi nedomnívá, že by potvrzovala existenci vztahu mezi stěžovatelem a společností A. s. r. o., neboť je pro věc irelevantní, zda si stěžovatel sám vymáhal pohledávky. Klíčovým je naopak to, zda-li se tak dělo i za přičinění společnosti A. s. r. o., což stěžovatelem namítané výpovědi svědků jednoznačně neprokázaly. Jedině svědek Ing. T. ve své výpovědi uvedl, že ho „zhruba na podzim roku 1997 navštívil zástupce firmy, jejíž jméno si nepamatuji (snad od písmene A), a vymáhal nezaplacené závazky naší společnosti.“ Dle jeho slov byl tento postup překvapující, neboť až na jednu byly všechny faktury uhrazeny včas. Ani tato výpověď však ve světle ostatních nemůže zvrátit uvedené hodnocení o neunesení důkazního břemene stěžovatelem. Proto jsou tyto stížní body nedůvodné.

K námitce týkající se tvrzení stěžovatele, že veškeré rozpory mezi výpověďmi svědků a stěžovatele o jednání Ing. T. je možno vysvětlit ust. § 333 obchodního zákoníku

a § 562 občanského zákoníku, Nejvyšší správní soud konstatuje, že mu není zřejmé, jakým způsobem by odkaz na tato ustanovení zmiňovaný rozpor vyřešil. V obou zákonných ustanoveních je řešena situace, kdy dlužník plní osobě odlišné od věřitele v případě, že mu tato předloží potvrzení. Takovéto plnění má pak účinky plnění řádného. V dané věci však stěžovatel nedoložil žádné takovéto potvrzení, nýbrž příjmové doklady podepsané jednatelem společnosti. Takovýto dokument však v žádném případě nelze v dané věci považovat za potvrzení ve smyslu výše uvedených ustanovení prokazující možnost Ing. T. přijímat hotovost za stěžovatele, neboť se jedná o účetní doklad. Proto je i tato námitka nedůvodná.

Ke stížnému bodu rozporujícímu hodnocení svědeckých výpovědí svědků V., K., H. a L. Nejvyšší správní soud uvádí, že důkazní hodnota těchto výpovědí byla jak správcem daně, tak i soudem posouzena správně. Předně žádný z vyslechnutých svědků s patřičnou mírou jistoty nevypověděl, že by Ing. T. v rámci své činnosti pro společnost A. s. r. o. vymáhal pohledávky pro stěžovatele. Svědecké výpovědi prokazují pouze existenci určitých obchodních styků mezi Ing. T. a p. Š., při kterých docházelo k „předávání výpisů jednotlivých firem, pro které H. vyrábělo, pak to bylo předávání finančních částek, které p. Š. předával Ing. T. a z druhé strany předávání faktur a pokladních dokladů p. Š. od Ing. T. A v poslední řadě to bylo předávání výkresové dokumentace a předávání disket“ (výpověď svědka V. ze dne 25. 9. 2002, č.j. 44876/02/057930/4186). Tyto skutečnosti však v žádném případě neprokazují spornou otázku, tj. zda-li společnost A. s. r. o. vymáhala pro stěžovatele pohledávky. Pro takovýto závěr jsou zmíněné svědecké výpovědi příliš obecné. Proto je i tento stížní bod nedůvodný.

Stěžovatel rovněž dovozuje, že samotným porovnáním hospodářských výsledků nelze hodnověrně zpochybnit skutečnost, že bylo realizováno vymáhání, což nelze ani z faktu, že pohledávky byly placeny tři až sedm dní po lhůtě splatnosti. Takovéto stanovisko však dle Nejvyššího správního soudu nezaujímá ani správce daně. Pasáže týkající se hospodářské situace stěžovatele či data hrazení pohledávek mají pouze podpůrnou funkci dokreslující celkovou důkazní situaci, resp. nouzi stěžovatele.

S námitkou týkající se postupu správce daně v případě výsledku Ing. T. se již zcela vypořádal městský soud. Nejvyšší správní soud k tomu jen podotýká, že v případě, kdy existuje spor mezi daňovým poradcem a jeho klientem (v dané věci mezi Ing. T. a stěžovatelem) o existenci smlouvy o poskytování daňového poradenství, je jediným orgánem, který může tuto otázku vyřešit, soud v civilním řízení. Správce daně dostal všem svým povinnostem daným mu zákonem, neboť je zřejmé, že v okamžiku, kdy zjistil, že je mezi Ing. T. a stěžovatelem 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 dle ust. § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků o předběžnou otázku, o které si správce daně učinil úsudek sám tak, že akcentoval absolutní zákaz výpovědi daný mu ust. § 8 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků ve spojení s ust. § 6 odst. 8 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění platném pro projednávanou věc. Jestliže tedy stěžovatel byl jiného názoru, jak věc posoudit, měl možnost se obrátit na soud, aby rozhodl, zda-li mezi ním a Ing. T. existovala smlouva o poskytování daňového poradenství. V případě, že by soud rozhodl opačně než správce daně, byl by to důvod pro obnovu řízení dle ust. § 54 odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Z tohoto důvodu neobstojí ani tato námitka.

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že v dané věci stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno o tom, že výdaje, které uplatnil v daňovém přiznání, byly výdaji,

kteře byly skutečně vynaloženy. Naopak správce daně provedeným dokazováním toto tvrzení stěžovatele zpochybnil, na což stěžovatel právně relevantním způsobem nezareagoval.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel ve své kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost jako nedůvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 citovaného zákona, dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Správnímu orgánu podle obsahu spisu žádné náklady nevznikly, proto soud rozhodl tak, že právo na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků.

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

V Brně dne 21. prosince 2006

JUDr. Radan Malík
předseda senátu