ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **LRC & partner s. r. o.**, se sídlem Bučiska 617, Rožnov pod Radhoštěm, zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2013, č. j. 21107/13/5000-14203-701996, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 6. 2015, č. j. 22 Af 106/2013 – 39,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Rožnově pod Radhoštěm ze dne 1. 2. 2012, č. j. 8063/12/404921803476, kterým byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Ostravě. Zejména namítala, že žalovaný nesprávně interpretoval smlouvu uzavřenou mezi žalobkyní a společností Bestfloor, s. r. o., dále zpochybňovala závěry žalovaného o nevěrohodnosti svědecké výpovědi pana Martina Vašuta. Žalovaný rovněž pochybil, jestliže krátil odměnu podle stanovených splatností.

II. Právní názor krajského soudu

[3] Krajský soud žalobu zamítl. Interpretace obchodněprávní smlouvy a vůle stran v době jejího uzavření je z hlediska řádného výkonu správy daní pouze marginální otázkou. Pro správné zjištění a stanovení daně z příjmů je nezbytné, že uplatněné výdaje jsou výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Vůle stran při uzavírání smlouvy je z hlediska správy daní nerozhodnou skutečností.

[4] Neztotožnil se ani s námitkou, že žalovaný krátil odměnu poskytnutou na základě mandátní smlouvy. Poskytnutá odměna nebyla nikterak dotčena, žalovaný pouze ve vztahu k její podstatné části neuznal žalobkyní vynaložené výdaje jako výdaje uznatelné podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[5] Důvodnou neshledal ani námitku zpochybňující závěry žalovaného o nevěrohodnosti svědecké výpovědi pana Martina Vašuta. Tento závěr je nejen logickou reakcí na obsah jeho výpovědí, současně ani žalobkyně tímto závěrem žalovaného nemohla být nikterak krácena na svých právech. Vliv probíhajícího trestního řízení na obsah výpovědí Martina Vašuta soud označil za irelevantní, dotyčný mohl výpověď odepřít.

III. Obsah kasační stížnosti

[6] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížností. Opírá ji o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu.

[7] Namítá nesprávnost závěru krajského soudu, že z hlediska správy daní je otázka vůle smluvních stran bez významu a že z daňového řádu neplyne povinnost správce daně posuzovat obsah smlouvy, která je podkladem zdanitelných příjmů. Finančně právní vztahy mají zpravidla původ v určitém soukromoprávním jednání, z něhož daňový subjekt získá určité zdanitelné příjmy. Soukromoprávní jednání je tak předpokladem existence vztahu mezi správcem daně a daňovým subjektem. Je proto nezbytné, aby se správce daně nejprve vypořádal s předběžnou otázkou a interpretoval obsah smlouvy uzavřené mezi stěžovatelkou a Bestfloor, s. r. o. Ustanovení § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, výslovně uvádí, že správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Správce daně je proto povinen postupovat v souladu se zásadou materiální pravdy. Podle ní je pro správné stanovení daňové povinnosti rozhodující skutečný obsah právního jednání. Úprava právního jednání má základ v soukromém právu, i v oblasti správy daní je nutná interpretace za použití soukromoprávních předpisů. Stěžovatelka v této souvislosti argumentuje komentářovou literaturou k daňovému řádu. Je zřejmé, že závěry krajského soudu, že z daňových předpisů neplyne povinnost posuzovat obsah smlouvy, jsou v rozporu s daňovým řádem. I v rovině daňového práva nelze postupovat izolovaně bez ohledu na ostatní právní odvětví, protože právní řád tvoří jednotu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 25. 11. 2003, sp. zn. I. ÚS 558/01).

[8] Bez vypořádání se s prejudiciální otázkou s původem v soukromém právu nelze správně posoudit obsah právního jednání a jeho realizaci jako nezbytné skutečnosti pro správné stanovení daňové povinnosti. Závěr soudu, že z hlediska realizace zdanitelného příjmu je interpretace smlouvy a vůle smluvních stran marginální, je nesprávný. Jedním z charakteristických rysů smluvního práva je zásada smluvní volnosti. Smlouva a její obsah musí být posouzena jako prejudiciální otázka ve smyslu § 99 daňového řádu. Soud pochybil, jestliže při interpretaci obsahu

smlouvy zcela přehlížel skutečnou vůli smluvních stran, podle níž strany postupovaly a plnily. V této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2014, č. j. 1 Afs 94/2013 - 41.

[9] Povinnost správce daně zabývat se při správě daní i interpretací soukromoprávního jednání plyne mimo výše uvedené i z § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu. Hodlá-li správce daně vyvrátit tvrzení daňového subjektu o obsahu právního jednání, tíží jej důkazní břemeno. Správce daně musí právní jednání primárně podrobit interpretaci, aby zjistil jeho obsah. Nárok na úplatu podle mandátní smlouvy je fixován na čl. I odst. 1 mandátní smlouvy. Mandatáři tak vznikl nárok na úplatu již při vykonávání činností uvedených v čl. I odst. 1 písm. a), neboť taková byla vůle stran při uzavírání smlouvy.

[10] Z nesprávného výkladu mandátní smlouvy plynou i další pochybení soudu, který nezohlednil různé možnosti interpretace smlouvy a zvolil tu, která má ve svém důsledku nejpřísnější důsledky pro stěžovatele, a to v rozporu se zásadou *in dubio pro mitius*.

[11] Podle stěžovatelky byl smluvní vztah se společností Bestfloor, s. r. o. založen na úspěšném obstarání záležitostí pro stěžovatelku. Pro vznik práva na plnění tak nebyl nutný výkon veškerých činností uvedených ve smlouvě, což by vzhledem k demonstrativním výčtům ve smlouvě ani nebylo možné. Interpretace smlouvy v duchu výkladu krajského soudu by vedla k závěru *ad absurdum,* že pro demonstrativní povahu výčtů ve smlouvě nelze z ní plynoucí povinnosti splnit nikdy. Společnost Bestfloor s. r. o. byla po dobu platnosti smlouvy stěžovatelce k dispozici pro případ, že by bylo nezbytné provést další, demonstrativně vymezené činnosti. Soud i žalovaný tuto připravenost nezpochybňují, avšak přehlíží, že taková připravenost není zadarmo. Pro stěžovatelku bylo při sjednávání smlouvy rozhodující zajištění úspěšného obstarání jejích záležitostí, za „úspěch“ přitom bylo považováno nabytí právní moci územního rozhodnutí do 31. 12. 2009, kdy odměna byla buď vše anebo nic. V této souvislosti cituje stěžovatelka rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2006, č. j. 2 Afs 39/2006 - 75. Ekonomický význam mělo pro stěžovatelku právě vydání územního rozhodnutí. Mezi vynaloženými výdaji a podnikatelskou činností stěžovatelky existuje jasná vazba odpovídající ekonomicky racionálnímu chování stěžovatelky ve smyslu judikatury (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2011, č. j. 8 Afs 19/2010 - 125, či rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 3. 9. 2015 ve věci C-463/14). Soudní dvůr dovodil, že je podružné, zda a jak často zadavatel skutečně využil služeb poskytovatele, byl-li poskytovatel připraven v případě potřeby služby poskytnout. Byť tento závěr vyslovil ve vztahu k harmonizaci DPH, je třeba je vztáhnout i na daň z příjmů. Pro daňové uznání není nutné využití všech služeb, k nimž mohlo na základě smlouvy dojít. Rozhodující je připravenost smluvního partnera.

[12] Nadto z citovaného rozsudku Soudního dvora plyne, že není nutné, aby plnění stoprocentně odpovídalo smluvním ustanovením. Jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů je tak třeba považovat i výdaj na plnění podle smlouvy, které bylo sjednáno, avšak potřeba provést služby nenastala. Podle stěžovatelky k podobným situacím dochází běžně, např. v situaci, kdy je účastník řízení zastoupen advokátem s odměnou ve formě měsíčního paušálu, a to bez ohledu na množství provedených úkonů.

[13] Dále stěžovatelka upozorňuje na specifika daně z příjmů, která oproti DPH přikazuje správci daně v případě pochyb o přijetí plnění od deklarovaného subjektu uznat náklady minimálně nutné na dosažení příjmů. Výdaje za připravenost jsou tak výdaji ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2013, č. j. 2 Afs 18/2013 - 45, a ze dne 11. 7. 2012, č. j. 8 Afs 71/2011 - 144.

[14] Krajský soud rovněž nesprávně hodnotil svědectví svědka Vašuta jako nevěrohodné z důvodu odlišnosti výpovědí, přehlédl však, že důvod odlišnosti byl dán zejména pochybením správce daně, který provedl výslech svědka, aniž by stěžovatelka věděla, z jakého důvodu, a proto výslechu nepřikládala váhu. Až při opakované svědecké výpovědi již byla stěžovatelka schopna střežit svá práva. Krajský soud rovněž přehlíží argumentaci stěžovatelky týkající se kontextu trestního řízení vedeného s panem Vašutem, kterou je nutno zohlednit.

[15] Podle stěžovatelky je rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné, neboť v žalobě namítala porušení zásady *in dubio pro mitius* a nesprávné krácení smluvní odměny žalovaným, z rozsudku však není zřejmé, jak se soud s touto argumentací vypořádal. Takto liknavý postup považuje za nepřijatelný, odkazuje na judikaturu správních soudů týkající se náležitostí odůvodnění rozhodnutí. Holé konstatování, že se soud neztotožnil s námitkou, nelze považovat za řádné, přesvědčivé a vyčerpávající odůvodnění ve světle judikatury.

IV. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[16] Žalovaný se ztotožňuje se závěry krajského soudu., který pregnantně odůvodnil, proč nelze žalobnímu návrhu vyhovět, a to s odkazem na příslušná zákonná ustanovení a judikaturu, přičemž vycházel z objektivně zjištěného a prokázaného skutkového stavu, který jednoznačně vyplývá z listin, které jsou součástí správního a soudního spisu.

[17] K otázce oprávněnosti uplatněných výdajů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů uvádí, že je rozhodné, zda se poplatníkovi podaří prokázat, že uplatněné výdaje jsou výdaji, které byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Dovolává-li se stěžovatelka smluvního ujednání, které poskytnutému plnění neodpovídá, nelze tuto námitku při stanovení daně zohlednit.

[18] Argumentace nesprávnou interpretací mandátní smlouvy se v kontextu celého daňového řízení jeví jako účelová, nadto je z hlediska posouzení daňově uznatelných výdajů právně bezvýznamná. Aniž by správce daně zpochybňoval obsah smlouvy, vycházel při hodnocení daňově uznatelných výdajů z důkazů předložených stěžovatelkou a z úřední činnosti. Stěžovatelka provedené důkazy krom provedených svědeckým výpovědí nezpochybňuje, opakovaně však požaduje, aby na tyto důkazy nebyl brán zřetel, protože k prokázání vynaložených nákladů podle něj postačí „správná“ interpretace mandátní smlouvy. Soud správně dospěl k závěru, že smlouva přesně vymezovala předmět činností, které má mandatář pro mandanta vykonat. Argumentace rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2013, č. j. 2 Afs 18/2013 - 45, je neadekvátní, soud zde řešil jiný problém. V nyní posuzované věci správce daně pouze vyloučil stěžovatelkou uplatněné náklady, jejichž vynaložení nebylo prokázáno. Tvrzení, že stěžovatelka platila za „připravenost společnosti Bestfloor, s. r. o. provést v případě potřeby další služby“, neodpovídá obsahu mandátní smlouvy. V té jsou zcela jasně vymezeny činnosti, které měly být pro mandanta provedeny, o žádné připravenosti na eventuální plnění zde není řeč.

[19] Nepřiléhavý je rovněž odkaz stěžovatelky na paušální odměnu advokáta. V případě smluvního vztahu stěžovatelky a společnosti Bestfloor, s. r. o. byl předmět smlouvy jasně vymezen, a to včetně výše úplaty jmenovitě za každé poskytnuté plnění.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Kasační stížnost je přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů, protože byla-li by tato vada shledána, mohla by představovat překážku posouzení důvodnosti ostatních kasačních námitek. Nepřezkoumatelnost je ostatně vadou tak závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat i z úřední povinnosti, tedy i tehdy, pokud by to stěžovatel sám nenamítal. Má-li rozhodnutí krajského soudu projít testem přezkoumatelnosti, je třeba, aby se ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jednalo o rozhodnutí srozumitelné a opřené o dostatek důvodů. Tyto jednotlivé atributy přezkoumatelnosti nejsou soudním řádem správním stanoveny, je však možno vycházet z četné judikatury Nejvyššího správního soudu.

[23] Pokud jde o námitku nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, kterou vznesla stěžovatelka, lze poukázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS nebo ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publ. pod. č. 689/2005 Sb. NSS. Podle těchto rozhodnutí je nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů dána tehdy, opomene-li krajský soud vypořádat některou ze žalobních námitek, nebo není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené.

[24] Podle stěžovatelky je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný, neboť se soud řádně nezabýval porušením zásady *in dubio pro mitius* a nesprávným krácením smluvní odměny.

[25] Přesto, že se krajský soud výslovně k této zásadě nevyjádřil a k namítané povinnosti zabývat se otázkou způsobu krácení odměny, byla-li mandátní smlouva plněna jen částečně, uvedl, že tuto část žaloby považuje za zcela nepřípadnou. V rozhodnutí opakovaně uvedl, že poskytnutá odměna na základě mandátní smlouvy nebyla žádným způsobem krácena, žalovaný pouze její část neuznal jako výdaj uznatelný ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[26] Námitka nepřezkoumatelnosti je proto nedůvodná.

[27] Před posouzením dalších kasačních námitek soud považuje za důležité shrnout následující podstatné skutečnosti, vyplývající ze správního spisu:

[28] Dne 1. 6. 2009 stěžovatelka uzavřela mandátní smlouvu podle § 566 a násl. zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, se společností Bestfloor, s. r. o., zastoupenou jednatelem Martinem Vašutem.

[29] V bodě I je vymezen předmět smlouvy tak, že mandatář (Bestfloor, s. r. o.) se zavazuje pro mandanta (žalobce) jeho jménem a na jeho účet zařídit za úplatu činnosti:

a) související se zajištěním a následným převodem vlastnického práva k pozemkům zde vymezeným

b) zařídí jednání s třetími osobami a činnosti související s vydáním pravomocného územního rozhodnutí a pravomocného stavebního povolení, vše v souladu s podnikatelským záměrem mandanta týkajícího se projektu mandanta.

[30] Podle bodu I.2 je předmětem této činnosti zejména:
a) jednání se současnými vlastníky o uzavření kupních smluv na nemovitosti a jednání s tím související
b) zajištění a koordinace činností souvisejících s vydáním pravomocného územního rozhodnutí v souladu s podnikatelským záměrem mandanta
c) zajištění a koordinace činností souvisejících s vydáním pravomocného stavebního povolení v souvislosti s podnikatelským záměrem mandanta
d) jednání případně zajištění jednání s třetími osobami za účelem co nejrychlejšího splnění předmětu smlouvy.

[31] Podle bodu I. 3 se mandant zavazuje zaplatit mandatáři za uvedené činnosti úplatu stanovenou v čl. II této smlouvy.

[32] V bodu II označeném úplata a platební podmínky je dohodnuto, že úplata byla sjednána ve výši 1.300.000 Kč bez DPH. Dále smlouva obsahuje ujednání, že úplata je splatná poté, co mandatář řádně vykoná činnost dle této smlouvy, a to na základě daňového dokladu se splatností 30 pracovních dnů od data vystavení, obsahujícího veškeré zákonné náležitosti, který byl doručen mandantovi, takto:
a) část úplaty ve výši 300.000 Kč po uzavření budoucí kupní smlouvy mezi mandantem a vlastníkem pozemku parc. č. 1731/2 a pozemku parc. č. 1732/2.
b) část úplaty ve výši 200.000 Kč poté, co bude podána žádost o vydání územního rozhodnutí na podnikatelský záměr mandanta.
c) část úplaty ve výši 250.000 Kč po vydání územního rozhodnutí.
d) část úplaty ve výši 250.000 Kč po nabytí právní moci územního rozhodnutí.
e) část úplaty ve výši 300.000 Kč po podání žádosti o vydání stavebního povolení.

[33] Společnost Bestfloor, s. r. o. následně vystavila fakturu č. 2009040 označenou jako faktura za úplatu dle mandátní smlouvy odst. II. 2. na částku 300.000 Kč a DPH, č. 2009043 za úplatu dle mandátní smlouvy odst. II. 2. b na částku 200.000 Kč a DPH, č. 2009060 za úplatu dle mandátní smlouvy odst. II. 2.c na částku 250.000 Kč a DPH, č. 2009066 za úplatu dle mandátní smlouvy odst. II. 2.d na částku 250.000 Kč.

[34] Protože správci daně vznikly v průběhu daňové kontroly pochybnosti o tom, v jakém rozsahu a kým byly provedeny služby vyfakturované společností Bestfloor, s. r. o., přistoupil k dokazování, na základě jehož výsledků dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala, že by společnost Bestfloor, s. r. o. tyto služby provedla či že by je provedla společnost PEOS CZ, s. r. o. a že výdaje uplatněné podle výše uvedených faktur jsou výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[35] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že „[v]*ýdaje (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. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.*“

[36] Podle judikatury Nejvyššího správního soudu je nutno toto ustanovení vyložit tak, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73).

[37] Ne každý uplatněný výdaj proto může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanese do svého účetnictví a poté do daňového přiznání, je v případě pochybností povinen prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu (srov. rozsudky ze dne 15. 7. 2011, č. j. 5 Afs 79/2010 - 98, ze dne 11. 11. 2010, č. j. 1 Afs 48/2010 - 72, a ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73).

[38] Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i jeho účelu nese daňový subjekt (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70). Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů; správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb.

[39] V posuzované věci správce daně nevyzval stěžovatelku k předložení důkazních prostředků, jež by prokazovaly oprávněnost uplatnění daňového výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, učinil tak až žalovaný v odvolacím řízení.

[40] V reakci na výzvy však stěžovatelka pouze zrekapitulovala projekt a zapojení společnosti Bestfloor, s. r. o., resp. roli Martina Vašuta. Krom svědeckých výpovědí však neopřela svá tvrzení o důkazní prostředky.

[41] Ve vztahu k výpovědím svědka Vašuta stěžovatelka namítá, že je soud nesprávně vyhodnotil jako nevěrohodné, klade důraz na kontext probíhajícího trestního řízení. Výslechy pana Vašuta, jednatele společnosti Bestfloor, s. r. o., proběhly dne 18. 4. 2011 a dne 26. 2. 2013. Vzhledem k tomu, že v rámci výpovědi uvedl protichůdná tvrzení (zejména ve vztahu k otázce, kdo plnil závazky z mandátní smlouvy a v jakém rozsahu), považoval správce daně výpověď za nevěrohodnou, a proto k ní nepřihlížel.

[42] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s hodnocením nevěrohodnosti svědka Vašuta. Platí, že nikdo není povinen přispívat k vlastnímu sebeobviňování, případně sebeusvědčování. Pokud pan Vašut nechtěl vypovídat jinak, než jak vypovídal v trestním řízení, mohl využít práva odepření výpovědi podle § 96 odst. 2 daňového řádu, podle něhož „[v]*ýpověď může odepřít ten, kdo by tím způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám mu blízkým.*“ Právo odepřít výpověď může osoba využít nejen ve vztahu k budoucí hrozbě trestní stíhání, ale i za situace, kdy proti ní nebo jí blízkým osobám trestní řízení již probíhá či dokonce skončilo.

[43] Nejvyšší správní soud se za této situace ztotožňuje se závěry žalovaného i krajského soudu. Žalovaný postupoval správně, jestliže vyloučil tu část nákladů, jejichž vynaložení nebylo prokázáno a pouze v případě jedné z faktur zaplacených na základě mandátní smlouvy dospěl k závěru, že se jedná o daňově uznatelné náklady a snížil v odvolacím řízení o tuto částku základ daně stanovený správcem daně.

[44] Správné jsou rovněž závěry, že otázka interpretace smlouvy je za situace, že stěžovatelka ve vztahu k zbývajícím fakturám neprokázala jejich uplatnění jako výdajů podle § 24 odst. 1 zákon o daních z příjmů, pro posuzovanou věc zcela irelevantní.

VI. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[45] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[46] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení 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 20. července 2016

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu