



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **H., s. 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 proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 12. 2005, č. j. 6 Ca 64/2004 – 53,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 13. 12. 2005, č. j. 6 Ca 64/2004 – 53, zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 31. 12. 2003, č. j. 11805/03-120, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Brandýse nad Labem – Staré Boleslavi ze dne 18. 12. 2002, č. j. 55193/02/057921/1555, kterým byla stěžovateli vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 1 040 130 Kč. V odůvodnění napadeného rozsudku městský soud uvedl, že provedeným dokazováním nebyla prokázána reálnost stěžovatelem uplatněných výdajů v souvislosti s příjmy za dané zdaňovací období, neboť nepředložil ani nenavrhoval pozitivní důkazy prokazující, že společnost C. B., s. r. o. (dále také „dodavatel“) pro stěžovatele na základě uzavřené smlouvy vymáhala pohledávky, jakým konkrétním způsobem byl realizován předmět smlouvy a že došlo v důsledku činnosti dodavatele ke snížení pohledávek.

V kasační stížnosti podané proti tomuto rozsudku v zákonné lhůtě z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. stěžovatel vyjádřil nesouhlas se závěry městského soudu s tím, že napadá způsob, jakým soud vyložil ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Stěžovatel není povinen zjišťovat, jakým způsobem pro něj jiná společnost vymáhá pohledávky a nebyl ani schopen objektivně zjistit, z jakých pohnutek jeho dlužníci plní své dluhy. Pokud proto po něm správce daně požadoval prokázání skutečností, na kterých se nepodílel, a o nichž zákonitě nemusel mít informace, postupoval v rozporu s nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 a sp. zn. IV. ÚS 402/99 a také rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, sp. zn. 5 Afs 131/2004. Stěžovatel se nemůže spokojit ani se způsobem, jakým se správce daně vypořádal s jeho žádostí podle ustanovení § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, když v této souvislosti považuje za dostačující pouhý paušální odkaz na zprávu o daňové kontrole. Soudem provedený výklad citovaného ustanovení podle stěžovatele legalizuje nezákonný postup správního orgánu v prvním stupni. Stěžovatel poukázal na to, že v žalobě rovněž napadl skutečnost, že mu nebylo umožněno klást otázky svědkům, když o konání výslechů svědků H. a M. nebyl informován. Podle tvrzení soudu tito svědci nebyli jedinými, kteří vypovídali o placení pohledávek stěžovateli. Toto tvrzení sice stěžovatel nerozporoval, ale poukazuje na to, že z uvedené skutečnosti dovozuje soud, že porušení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků nelze hodnotit jako podstatné porušení tohoto ustanovení. To je však podle stěžovatele v příkrém rozporu s tím, že soud dále konstatuje, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. 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 vyjádřil nesouhlas i s hodnocením výpovědi svědků V., K., H. a L. jak správními orgány, tak i městským soudem. Tyto osoby byly osobně přítomny v různé fázi jednání s Ing. T. a o této skutečnosti také vypovídaly. V této souvislosti poukázal také na hodnocení výpovědi svědka K. soudem, kterou podle názoru stěžovatele nelze v dané věci považovat za zcela irelevantní, jak činí městský soud, ale je ji třeba hodnotit jako výpověď podporující ostatní svědecké výpovědi, z nichž lze dovodit skutečnost, že k vymáhání pohledávek docházelo. Stěžovatel dále odmítl hodnocení výpovědi svědka M. soudem, a to pro rozpor tohoto hodnocení s obsahem protokolu o svědecké výpovědi. Svědek potvrdil vystavení faktury, příjmových dokladů, pravost podpisů, převzetí peněz a také vymáhání pohledávek pro stěžovatele. Stěžovatel poukazuje na to, že v dané věci není relevantní obsah konkrétních jednání, ale skutečnost, zda bylo vymáháno, což svědek M. potvrdil. Dále stěžovatel poukázal na ustanovení § 333 obch. zák. a na ustanovení § 562 o. z., která vysvětlují zdánlivý rozpor mezi příjmovými doklady podepsanými jednatelkami společností a výpověďmi svědků, podle nichž měla být finanční hotovost přebírána Ing. T. Podle stěžovatele soud nesprávně vyložil ustanovení § 8 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, když dovodil, že správní orgány nebyly povinny použít sankčních mechanismů k vynucení povinnosti Ing. T., aby podal svědeckou výpověď. Ing. T. měl prokázat, že poskytoval stěžovateli daňové poradenství a i to, že za poskytnuté plnění přijal protiplnění. Tímto postupem pak bylo stěžovateli znemožněno unést důkazní břemeno. Stěžovatel také vytýkal městskému soudu, že nijak nezohlednil skutečnost, že byla svědecky potvrzena existence seznamů pohledávek, na jejichž základě dodavatel vymáhal pohledávky. Tvrzení soudu, že stěžovatel nevede řádně účetnictví a neviduje podklady k jednotlivým účetním případům, neodpovídá skutečnosti. Městský soud přitom s tímto svým tvrzením spojuje neunesení důkazního břemene. Stěžovatel trvá na tom, že jeho účetnictví bylo vedeno v souladu s právním řádem. Zpochybňuje-li soud,

že stěžovateli bylo poskytnuto plnění v souladu s daňovým dokladem vystaveným dodavatelem, znamená to, že hodnotí toto plnění jako simulovaný právní úkon podle § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a v tom případě stíhá správce daně povinnost unést důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 písm. b) citovaného zákona. K seznamům pohledávek uvedl stěžovatel, že vždy tvrdil, že existovaly dva seznamy pohledávek. Jeden, který byl předán dodavateli, který na jeho základě pohledávky vymáhal, a druhý předaný dodavatelem stěžovateli, v němž byli vyznačeni dlužníci, u kterých dodavatel pohledávky vymáhal. Po stěžovateli je požadováno splnění něčeho, co má povinnost splnit jiný subjekt, protože první z výše uvedených seznamů převzal dodavatel a stěžovatel s nimi nedisponuje. Předložení seznamů je nutno požadovat po dodavateli a pokud dodavatel tuto svou povinnost nesplní, nelze z toho dovozovat negativní dopady pro stěžovatele. Závěr městského soudu, že stěžovatel nepředložil v řízení pozitivní a přímé důkazy, z čehož dovozuje, že neunesl důkazní břemeno, je podle stěžovatele nesprávný. V této souvislosti stěžovatel poukázal na to, že ze zákona o správě daní a poplatků nevyplývá, že by unesení důkazního břemene bylo spojeno pouze s přímými nebo pozitivními důkazy. S ohledem na výše uvedené skutečnosti navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázalo na to, že stěžovatel nijak nedoložil, že jeho dlužníci spláceli pohledávky právě v důsledku činnosti dodavatele. 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. Znemožnění přítomnosti stěžovatele při výslechu svědků bylo zhojeno opakovaným výslechem těchto svědků za účasti stěžovatele. Daňové důkazní řízení bylo rozsáhlé a byl opatřen dostatek důkazních prostředků ke správnému stanovení daňové povinnosti. Právo daňového subjektu navrhnout důkazy nebylo popřeno. Výpovědi svědků V., H., L. a K. prokazují toliko jednání s Ing. T. a stěžovatelem, případně převzetí finanční hotovosti mezi uvedenými, nikoliv však to, čeho se jednání týkala, jakož i kterých subjektů a konkrétních obchodních případů. Rovněž výpověď pana T. nemohla prokázat konkrétní rozsah a výši zprostředkovaných služeb a vymožených pohledávek dodavatelem a nemohla nahradit chybějící důkazní prostředky ze strany stěžovatele. Výpověď svědka M. ve věci vymáhání je nekonkrétní a obecná a vymáhání pro stěžovatele nedokládá. Také výpověď svědka K. nijak nedokládá, že došlo k vymáhání konkrétních pohledávek v daném období pro stěžovatele. Zákonným předpokladem, aby údaj uvedený v účetnictví mohl být odečten pro zajištění základu daně je, že se jedná o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Tato skutečnost nebyla stěžovatelem prokázána. Předložené důkazní prostředky neprokázaly ani v souvislosti s výpověďmi svědků, že pohledávky byly předány dodavateli k vymáhání a že byly vymáhány. Jiné důkazní prostředky předloženy nebyly. Podle finančního ředitelství stěžovatel dokládal existenci poskytnutého plnění pouze nepřímými důkazy, které však tvoří uzavřený kruh. Proto se ztotožnilo s rozsudkem městského soudu a navrhlo zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Stěžovatel na prvním místě namítal 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. Nejvyšší správní soud

považuje za nezbytné především poukázat na to, že daňově uznatelným výdajem (nákladem) není jakýkoliv výdaj (náklad), který byl daňovým subjektem uhrazen z jeho příjmů, nýbrž pouze ten, který splní podmínky vymezené zákonem o č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Tento zákon v ust. § 24 stanoví, které výdaje se odečtou pro zjištění základu daně, a to ve výši prokázané poplatníkem nebo stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Zákon o daních z příjmů ve spojení s ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků tak zatěžuje důkazním břemenem ohledně prokázání daňově uznatelných nákladů daňový subjekt.

V dané věci stěžovatel do daňově uznatelných nákladů deklarovaných v daňovém přiznání zahrnul i peněžní prostředky, které uhradil dodavateli „za správu pohledávek, zajišťování jejich inkasa a minimalizaci pohledávek po lhůtě splatnosti“ na základě faktury č. 6092 ze dne 13. 12. 1996. V průběhu daňového řízení byl stěžovatel vyzván k doložení účetních dokladů vystavených dodavatelem (výzva ze dne 3. 9. 1999, č. j. 39551/99/057930/2036 a výzva ze dne 23. 8. 2001, č. j. 42288/01/057930/4186). Jako důkaz předložil stěžovatel soupis pohledávek, jejichž placení a správa měla být zabezpečována dodavatelem a k prokázání existence vztahu mezi ním a dodavatelem navrhl výslech svědků. Klíčový z nich, Ing. T., který podle vyjádření stěžovatele jednal za dodavatele, však v podání ze dne 24. 5. 2002 sdělil, že odmítá vypovídat s odvoláním na zákonem mu uloženou povinnost mlčenlivosti vyplývající z jeho vztahu daňového poradce ke stěžovateli. Z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně provedl rozsáhlé dokazování, které shrnul ve zprávě o kontrole daně z příjmů právnických osob, a zejména v doplnění k této zprávě. V těchto dokumentech správce daně provedl hodnocení důkazních prostředků, na základě něhož dospěl k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Výsledkem svědků nebylo jednoznačně prokázáno, zda dodavatel prováděl deklarovanou činnost či nikoli. Tato skutečnost nebyla stěžovatelem prokázána ani jinými důkazy jako např. soupisem pohledávek či smlouvou o obstarání věci ze dne 10. 1. 1996. Stěžovatel tak v průběhu daňového řízení nepředložil správci daně jediný důkaz, kterým by jednoznačně prokázal vymáhání pohledávek stěžovatele dodavatelem. Tvrzení stěžovatele v kasační stížnosti, že po něm správce daně požadoval prokázat skutečnosti, které prokázat nemohl, není podle názoru Nejvyššího správního soudu opodstatněné. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je totiž povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. V dané věci však na základě provedených důkazů, včetně svědeckých výpovědí, nebylo možno učinit jednoznačný závěr o tom, že se jedná o výdaje, které byly stěžovatelem vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. K prokázání skutečnosti tvrzené v daňovém řízení nestačí, jestliže ji důkazní prostředky pouze nevylučují. Postup správce daně v dané věci je zcela v souladu s judikáty Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, na které v kasační stížnosti stěžovatel odkazuje. Nejvyšší správní soud proto považuje tento stížní bod za nedůvodný a závěr městského soudu o neunesení důkazního břemene stěžovatelem za zcela opodstatněný.

Stěžovatel rovněž namítal porušení ustanovení § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků spočívající v tom, že mu správce daně k jeho žádosti o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána v daňovém přiznání, odpověděl pouhým odkazem na zprávu o daňové kontrole a na její doplnění. V dané věci správce daně na žádost stěžovatele podle ustanovení § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků 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, pokud 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. Nejvyšší správní soud považuje v této souvislosti za vhodné podotknout, že účelem institutu zakotveného v ustanovení § 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, a stěžovatel proto nebyl postupem správce daně nijak zkrácen na svých právech. Správce daně jen využil své zákonné možnosti a požadovanou informaci sdělil stěžovateli formou odkazu na zprávu o daňové kontrole, jejíž obsah byl stěžovateli prokazatelně znám. Pokud tedy městský soud pro tuto namítanou vadu rozhodnutí finančního ředitelství nezrušil, posoudil věc v souladu se zákonem.

Stěžovatel rovněž poukazoval na to, že mu nebylo umožněno klást otázky svědkům H. a M., přičemž městský soud sice nerespektování práva stěžovatele hodnotil jako podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem s tím, že však pro rozhodnutí ve věci samé jejich výpověď nemá zásadní význam. Na základě tohoto stížního bodu Nejvyšší správní soud posuzoval, zda byl stěžovatel v daném případě skutečně zkrácen na svém právu ve smyslu ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků a v případě, že ano, jaké to mělo pro věc důsledky. Součástí správního spisu je zřejmé, že Finanční úřad v Náchodě provedl výslech svědků H. a M., ale není už z něj zřejmé, že by stěžovatel byl předem o tomto úkonu vyzooměn. Podle ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření. Prováděl-li dožádaný správce daně výslech svědků, mělo být stěžovateli umožněno uplatnit své právo ve smyslu citovaného ustanovení. Protože správce daně postupoval v tomto případě v rozporu s citovaným ustanovením, když upřel stěžovateli právo klást svědkům 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 stěžovatel neprokázal, že předmětné výdaje (náklady) vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Nejvyšší správní soud má za to, že tomu tak bylo, neboť i bez výpovědi těchto svědků je možno dospět ke stejnému právnímu závěru. Žádným z provedených důkazů, ať už se jednalo o důkazy listinné nebo výpovědi svědků, s výjimkou svědků H. a M., nebyla prokázána faktická činnost dodavatele týkající se vymáhání pohledávek stěžovatele. Z provedených důkazů není zřejmé v jakém období, jakým způsobem, v jakém rozsahu bylo vymáhání prováděno, jak bylo realizováno předávání seznamu pohledávek mezi stěžovatelem a dodavatelem, když stěžovatelem předložené seznamy byly vytištěny až po datu, kdy všechny vyznačené pohledávky již byly uhrazeny. Tento stížní bod není proto důvodný, když důvodně namítané pochybení nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí, a to z důvodů, že stěžovatel nepředložil důkazy prokazující vymáhání pohledávek dodavatelem.

Stěžovatel namítal také nesprávné hodnocení výpovědi svědků V., K., H. a L. Podle názoru Nejvyššího správního soudu byla důkazní hodnota těchto výpovědi správními orgány i městským soudem posouzena správně. Předně žádný z vyslechnutých svědků s patřičnou mírou jistoty nevypověděl, že by Ing. T. v rámci své činnosti pro dodavatele vymáhal pohledávky jménem stěžovatele. Svědecké výpovědi prokazují pouze existenci určitých

obchodních styků mezi Ing. T. a L. Š., jednatelem stěžovatele, při kterých docházelo k předávání výpisů jednotlivých firem – odběratelů stěžovatele, 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 dodavatel vymáhal pro stěžovatele pohledávky. Pro takový závěr jsou uvedené svědecké výpovědi příliš obecné, a proto také tento stížní bod není důvodný.

Stěžovatel se dále neztotožnil se závěrem městského soudu, že lze považovat výpověď svědka K. za zcela irelevantní, nebo tato naopak podporuje jeho tvrzení, že dodavatel pro něj vymáhání pohledávek skutečně prováděl. Z protokolu o výpovědi svědka K. ze dne 8. 10. 2001, č. j. 47208/01/057930/4186, vyplývá, že tento svědek nebyl zaměstnancem dodavatele, ale pouze občas zastupoval paní Ž., která zpracovávala účetnictví dodavatele. Svědek obecně uvedl, že v roce 1996 se podle něj skutečně vymáhalo a že neví, zda už v této době byly fiktivní faktury. Na dotaz, zda je mu něco známo o stěžovateli sdělil, že tuto společnost zná pouze z účetních dokladů. Za této situace je hodnocení jeho výpovědi městským soudem logické a správné, neboť jeho výpověď neprokazuje uskutečnění fakturované služby, tj. vymáhání pohledávek stěžovatele. Naopak jeho tvrzení o tzv. daňové optimalizaci a existenci řetězce firem, které sloužily k odčerpávání tržeb od dodavatele, toto zpochybňují.

Stěžovatel také odmítl hodnocení výpovědi jednatele dodavatele pana M., a to pro rozpor tohoto hodnocení s obsahem protokolu o svědecké výpovědi, neboť svědek potvrdil vystavení faktury, příjmových dokladů, pravost podpisů, převzetí peněz a vymáhání pohledávek i pro stěžovatele. Z protokolu o výpovědi svědka M. ze dne 19. 9. 2001, č. j. 45443/01/057930/4186 vyplývá, že tento svědek byl v době od 2. 10. 1995 do 12. 2. 1996 a od 5. 6. 1997 do 21. 10. 1997 jednatelem dodavatele. Svědek vypověděl, že si nepamatuje, zda se setkal se zástupci stěžovatele, nevzpomínal si, zda proběhlo nějaké jednání se zástupci stěžovatele a kdo se jej případně zúčastnil, na osobu Ing. T. si rovněž nevzpomínal a ani na to, jakým způsobem a zda vůbec byly vymáhány pohledávky stěžovatele. Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že je věcí každého daňového subjektu, s kým bude uzavírat obchodní vztahy, ale jeho povinností současně je snášet případné nepříznivé důsledky této volby spočívající např. v nemožnosti prokázat existenci takovýchto vztahů, a to i z důvodu absence spolupráce obchodního partnera. Tento princip je vlastní daňovému řízení, protože jen za jeho existence je možno dostat základnímu cíli správy daní, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy (§ 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Svědek byl sice schopen obecně popsat vnitřní fungování dodavatele a předmět jeho činnosti, ale nemohl správci daně konkrétně potvrdit, zda tuto činnost dodavatel vykonával i pro stěžovatele, když si na rozhodné skutečnosti nevzpomínal. Za této situace je hodnocení jeho výpovědi městským soudem logické a správné.

K námitce stěžovatele, že veškeré rozpory mezi výpověďmi svědků a stěžovatele o jednání Ing. T. je možno vysvětlit ust. § 333 obch. zák. a § 562 o. z., Nejvyšší správní soud uvádí, že mu není zřejmé, jakým způsobem lze za použití citovaných ustanovení zmiňovaný rozpor vyřešit. V těchto ustanoveních je řešena situace, kdy dlužník plní osobě odlišné od věřitele v případě, že mu tato předloží potvrzení. Takové plnění má pak účinky plnění řádného. V dané věci však stěžovatel nepředložil žádné takové potvrzení, nýbrž příjmové doklady podepsané jednatelem společnosti. Takový doklad však v žádném případě nelze považovat za potvrzení ve smyslu výše citovaných ustanovení prokazující možnost

Ing. T. přijímat hotovost za stěžovatele, neboť se jedná o účetní doklad. Proto je i tato námitka nedůvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti vyjádřil také nesouhlas s postupem správce daně v případě výslechu Ing. T. 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 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 podle ustanovení § 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 ustanovením § 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 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 podle ustanovení § 54 odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Z tohoto důvodu neobstojí ani tato námitka.

Stěžovatel dále namítal, že městský soud nijak nezohlednil skutečnost, že byla svědecky potvrzena existence seznamů pohledávek, na jejichž základě dodavatel vymáhal pohledávky, přičemž poukázal zejména na výpovědi svědků V. a H., kteří potvrzují tvrzení stěžovatele ohledně předávání seznamů pohledávek Ing. T. a také existenci těchto seznamů. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je tato námitka zcela bezpředmětná, protože městský soud je při přezkoumání správních rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. vázán žalobními body a v žalobě stěžovatel nic takového nenamítal, proto mu tedy nelze vytýkat, že toto tvrzení stěžovatele v napadeném rozsudku nezohlednil.

Nedůvodně také stěžovatel vytýká městskému soudu, že neodpovídá skutečnosti jeho tvrzení o tom, že stěžovatel nevede řádně účetnictví a neeviduje podklady k jednotlivým účetním případům. V dané věci není způsob vedení účetnictví stěžovatelem podstatnou skutečností. Podstatné a rozhodující je neunesení důkazního břemene stěžovatelem, když u výdajů, které na základě faktur vystavených dodavatelem uplatnil pro zjištění základu daně neprokázal, že se jednalo o výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů.

Námitka, že po stěžovateli je požadováno předložení seznamů pohledávek, kterými stěžovatel nedisponuje a jejichž předložení je třeba požadovat po dodavateli, je nedůvodná. S tvrzením stěžovatele, že v tomto případě je po něm požadováno splnění něčeho, co má povinnost splnit jiný třetí subjekt, nelze souhlasit. V této souvislosti je nutno opětovně zdůraznit, že podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Předložení výše uvedených seznamů tedy bylo povinností stěžovatele jako nositele důkazního břemene.

Stěžovatel v kasační stížnosti ještě vyjádřil nesouhlas se stanoviskem správce daně týkajícím se aplikace ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Jelikož tato námitka nebyla uplatněna v žalobě, Nejvyšší správní soud k ní s ohledem na ustanovení § 104

odst. 4 s. ř. s. nepřihlížel, neboť se jedná o důvody, které neuplatnil v řízení před městským soudem, ač tak učinit mohl. Tento závěr Nejvyššího správního soudu platí i ohledně námitek, které jsou obsahem podání stěžovatele ze dne 24. 11. 2006 nazvaným „Doplnění kasační stížnosti“. Je tomu tak proto, že pro konstrukci stížních námitek je vždy nutno dodržet rámec stanovený v ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nebo v ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto nepřihlédl k námitkám týkajícím se běhu prekluzivní lhůty, sdělování totožnosti svědků či povahy výzev podle § 43 zákona o správě daní a poplatků.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 22. února 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu