



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **JUDr. B. Ch.**, zastoupeného JUDr. Josefem Kašparem, advokátem se sídlem Jáchymovská 27, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 7. 2005, č. j. FŘ-9520/11/04, o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 2. 2007, č. j. 10 Ca 251/2005 – 46,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 7. 2005, č. j. FŘ-9520/11/04. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 3 (dále jen „finanční úřad“) ze dne 29. 11. 2002, č. j. 173255/02/003913/7329, dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob, č. 1020001561, jímž finanční úřad dodatečně vyměřil

stěžovateli daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 1 071 348 Kč.

Stěžovatel označil za důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). V první řadě namítá, že v rozhodnutí o odvolání se žalovaný nevyjádřil k uplatněným odvolacím důvodům týkajícím se pochybnosti o řádném doručení dodatečného platebního výměru. Dále dle jeho názoru nebylo správně provedeno hodnocení důkazů, neboť není patrná logická linie dokazování a není zřejmé, kterými důkazy finanční úřad podepřel své rozhodnutí a které naopak odmítl. Celé hodnocení důkazů je tedy chybné pro rozpor s obsahem spisu. Ohledně finančním úřadem daňově neuznaných nákladů stěžovatele při spolupráci s panem P. Š. vyvodil žalovaný závěry v rozporu s důkazy, přičemž důkazy předložené žalobcem zcela pominul bez relevantního odůvodnění. Dle stěžovatele z jím předložených důkazů vyplývá, že zprostředkovatelské služby byly poskytnuty a rovněž za ně byla zaplacená odměna. Stejně tak ohledně závazkových vztahů ke společnosti ELSTAV - CZ, s. r. o., stěžovatel uvedl, že se nejednalo o fiktivní plnění, ale naopak předmětná platba měla reálný podklad a stěžovatel prokázal všechny skutečnosti rozhodné pro to, aby jeho výdaj v této věci mohl být daňově uznán. Pokud žalovaný ani soud neshledali předložené důkazy jako dostatečný podklad pro rozhodnutí, je podle názoru stěžovatele zřejmé, že v řízení nebyla zachována objektivita a rovnost účastníků. Zprávu o kontrole ze dne 4. 6. 2002 vypracovanou finančním úřadem pak stěžovatel označuje za vnitřně rozpornou a nelogickou. Nezákonné jsou dle jeho názoru též jakékoli náznaky uplatnění zásady koncentrace řízení. V poslední kasační námitce stěžovatel uzavírá, že skutková zjištění, z nichž žalovaný ve svém rozhodnutí vycházel, nemají oporu ve spisech, ale naopak jsou v rozporu s důkazy ve spisech obsaženými. Městský soud se v napadeném rozhodnutí snažil stejně jako žalovaný překlenout rozpor mezi důkazy a svými závěry zpochybněním věrohodnosti těch důkazů, kterými stěžovatel prokazoval svá skutková tvrzení, ačkoliv pro vyloučení těchto důkazů nebyl žádný důvod.

Žalovaný ve vyjádření k podané kasační stížnosti plně odkazuje na své stanovisko k žalobě a na odůvodnění rozhodnutí o odvolání.

Ze správního spisu žalovaného Nejvyšší správní soud zjistil následující relevantní skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Finanční úřad u stěžovatele zahájil dne 15. 10. 2001 daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000. Výzvou ze dne 24. 10. 2001 finanční úřad vyzval stěžovatele k předložení důkazních prostředků, které prokazují skutečnosti jím uváděné v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za kontrolované období, přičemž specifikoval rozsah požadovaného doplnění, a to i výčtem jednotlivých možných důkazních

prostředků. Stěžovatel na výzvu reagoval a zaslal finančnímu úřadu doklady dle jeho vyjádření dostatečně prokazující skutečnosti jím uváděné v daňovém přiznání. Z jeho tvrzení obsažených ve spisu vyplývá, že z jeho strany nebylo možno všechny tvrzené skutečnosti doložit písemnými podklady. Finanční úřad na základě jím zjištěných informací a provedených dožádání jiných dvou finančních úřadů dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal, že jím vynaložené náklady sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro posuzované období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), čímž porušil ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). V návaznosti na tento závěr finanční úřad vydal dodatečný shora specifikovaný platební výměr.

Stěžovatel napadl platební výměr odvoláním, které podal přibližně po roce od jeho vydání. V následném řízení však nebylo prokázáno řádné doručení platebního výměru, ten byl proto doručován opakovaně a následně odvolání bylo podáno v odvolací lhůtě. Stěžovatel v něm odkázal na obsah předchozího odvolání, ve kterém zdůraznil, že ze zprávy o daňové kontrole nevyplývají podklady ani důvody rozhodnutí finančního úřadu, řádným způsobem nebylo provedeno dokazování a namítl též rozpor zjištěných skutečností se skutkovým stavem. Žalovaný se však ztotožnil s postupem a rozhodnutím finančního úřadu a odvolání stěžovatele zamítl. Na základě žaloby proti poslední zmíněnému rozhodnutí ve věci rozhodoval městský soud, který kasační stížností napadeným rozsudkem žalobu stěžovatele zamítl. Jak vyplývá z odůvodnění tohoto rozsudku, městský soud neposoudil jako důvodnou žádnou ze žalobních námitek. Dle názoru městského soudu nebyl stěžovatel způsobem doručení dodatečného platebního výměru nijak zkrácen na svých právech. Finanční úřad zákonným způsobem zhodnotil provedené důkazy. Ve shodě s finančním úřadem a žalovaným pak městský soud dospěl k závěru, že stěžovatelem předloženými doklady nebylo prokázáno vynaložení předmětných nákladů v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Zprávu o daňové kontrole městský soud s výjimkou jednoho slovního obratu shledal v souladu s dodatečným platebním výměrem. Závěrem tedy městský soud uzavřel, že rozhodnutí žalovaného je rozhodnutím řádně odůvodněným, jeho závěry jsou logické a jsou odrazem řádně provedeného dokazování, žalovaný správní orgán posoudil věc po stránce skutkové i právní správně.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatel formálně opírá kasační stížnost o důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., tj. o nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, o vadu řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech, je s nimi v rozporu a dále též, že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí

správního orgánu měl zrušit. Obsahově námitky tomuto určení odpovídají. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu stížních bodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Podle § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků *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. Dle § 31 odst. 4 téhož právního předpisu jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Pokud ohledání nebylo možno provést v rámci místního šetření nebo daňové kontroly, provede se u správce daně. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.*

Podle ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků *správce daně prokazuje a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu, b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, c) existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, d) existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí. V souladu s § 31 odst. 9 tohoto zákona 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 § 32 odst. 1 *v daňovém řízení lze ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím. Tato rozhodnutí jsou pro příjemce právně účinná jen, jsou-li jim řádným způsobem doručena nebo sdělena, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak.*

Dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů pak platí, že *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. 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.

V prvním bodu kasační stížnosti stěžovatel namítá, že finanční úřad ani žalovaný se samostatně nezabývali otázkou doručení dodatečného platebního výměru. Z konečného rozhodnutí stěžovatel dovozuje akceptaci jeho tvrzení ohledně pochybení při doručování, avšak nepovažuje za správné, aby se k uplatněným odvolacím důvodům žalovaný nevyjádřil a pouze odkázal na neexistující samostatné správní řízení. Nejvyšší správní soud z předložené spisové dokumentace zjistil, že dodatečný platební výměr ze dne 29. 11. 2002 byl stěžovateli doručen 11. 12. 2002. Stěžovatel požádal v srpnu roku 2003 o kopii tohoto rozhodnutí a odvolání následně podal dne 1. 12. 2003. Finanční úřad toto odvolání dne 1. 3. 2004 zamítl podle ustanovení § 49 odst. 2 písm. a) jako nepřipustné s odůvodněním, že bylo podáno na základě poskytnutí kopie platebního výměru. Proti tomuto rozhodnutí se stěžovatel v zákonné lhůtě odvolal k žalovanému. Ten ověřil okolnosti doručení platebního výměru dne 11. 12. 2002, na základě provedeného šetření dospěl k závěru, že v řízení se nepodařilo prokázat, že platební výměr byl řádně doručen, a rozhodnutím ze dne 15. 7. 2004 napadené rozhodnutí finančního úřadu z 1. 3. 2004 zrušil. V mezidobí, konkrétně dne 26. 5. 2004, byl platební výměr stěžovateli znovu doručen. Toto doručení stěžovatel nikdy nezpochybnil, naopak sám tuto skutečnost konstatoval ve svém odvolání ze dne 23. 6. 2004, podaném na základě zmíněného opětovného doručení. O tomto odvolání žalovaný rozhodl dne 7. 7. 2005, vzhledem k výsledku rozhodnutí stěžovatel následně podal žalobu ve správním soudnictví a poté i kasační stížnost.

Na základě uvedeného shrnutí skutkových okolností se Nejvyšší správní soud v této části ztotožňuje s právním názorem vysloveným v rozsudku městského soudu. Stěžovatel úspěšně zpochybnil doručení dodatečného platebního výměru dne 11. 12. 2002, ten však byl opětovně doručen již zákonným způsobem, který nebyl v řízení zpochybněn, a stěžovatel následně nebyl nijak zkrácen na svém právu na projednání odvolání. K odvolacím důvodům týkajícím se zpochybnění doručení dodatečného platebního výměru dne 11. 11. 2002 se žalovaný vyjádřil ve svém rozhodnutí ze dne 15. 7. 2004. Nejvyšší správní soud nesdílí názor stěžovatele, že by toto rozhodnutí bylo výsledkem neexistujícího správního řízení a že by žalovaný měl povinnost opakovat důvody vydání tohoto rozhodnutí ve svém konečném rozhodnutí ze dne 7. 7. 2005. Opětovně doručený dodatečný platební výměr nebyl nově vydaným rozhodnutím (v nově zahájeném řízení), jednalo se o totožné rozhodnutí, které bylo vydáno finančním úřadem dne 29. 11. 2002, u něhož bylo třeba pouze odstranit pochybnosti o jeho účinnosti v souladu s § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

Stěžovatel dále v kasační stížnosti tvrdí, že hodnocení důkazů jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti nebylo finančním úřadem provedeno správně, není patrná logická linie dokazování a není zřejmé, kterými důkazy finanční úřad

podpořil své rozhodnutí, a které naopak odmítl. Způsob provedeního hodnocení důkazů je podle stěžovatele v rozporu s obsahem spisu a z důkazů, které jsou součástí spisové dokumentace, nelze učinit závěry, které učinil finanční úřad. Nejvyšší správní soud (obdobně jako městský soud k námitce shodného obsahu) v první řadě uvádí, že tato námitka je vznesena pouze obecně, stěžovatel v tomto bodě netvrdí žádné konkrétní skutečnosti potvrzující zkrácení na jeho právech. Ve shodě s městským soudem proto Nejvyšší správní soud předesílá, že přezkum namítaných nezákonností je na základě takto formulovaného bodu možný toliko v obecné rovině.

Zdejší soud se zcela ztotožňuje s konstatováním městského soudu, že hodnocení důkazů v daňovém řízení přísluší výhradně správci daně. Ze správního spisu ani ze samotného rozhodnutí žalovaného přitom nevyplývá, že by postup finančního úřadu v daném případě a jeho myšlenkové pochody odporovaly jeho zákonným povinnostem a zásadám logického uvažování. Vzhledem k tomu, že finanční úřad neměl po zahájení daňové kontroly k dispozici veškeré potřebné důkazní prostředky, vyzval stěžovatele k jejich předložení a další si obstaral sám dožádáním jiných správců daně. Finanční úřad jednal se stěžovatelem v rámci ústního jednání, jehož předmětem bylo poskytnutí odpovědí na výzvy finančního úřadu, projednal s ním zprávu o kontrole a na základě podané žádosti jej též seznámil s důkazy, které získal vlastním šetřením. Lze připustit, že hodnocení důkazů ve zprávě o daňové kontrole není popsáno vyčerpávajícím způsobem. Finanční úřad v ní konstatoval důkazní prostředky, které osvědčil jako důkazy a zmínil závěry, které z nich vyvodil. Rozhodnutí žalovaného však již podrobné hodnocení důkazů obsahuje (viz strana 4, 5 a 6 tohoto rozhodnutí), je z něj patrné, že finanční úřad vzal v úvahu skutečnosti, které zjistil na základě vlastního šetření, a stejně tak i návrhy stěžovatele, resp. důkazní prostředky jím předložené na základě výzvy. V rámci zásady jednotnosti správního řízení tak lze předmětné řízení považovat za zákonné v situaci, kdy hodnocení důkazů je (jak výše uvedeno) řádně provedeno v rozhodnutí žalovaného.

Následující námitka s předešlou úzce souvisí, stěžovatel se zabývá zprostředkovatelským vztahem mezi ním a P. Š. Tomu stěžovatel jako zprostředkovatelskou provizi vyplatil částku 1 535 275 Kč, kterou finanční úřad ani žalovaný neuznali za výdaj sloužící k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Závěry žalovaného jsou v této části podle stěžovatele v rozporu s provedenými a dostupnými důkazy, stěžovatelem předložené důkazní prostředky byly zcela pomínuty bez relevantního odůvodnění. Přitom stěžovatel trvá na tom, že předložil všechny důkazy, které v dané době bylo možno předložit a prokázal jimi svá tvrzení, tj. poskytnutí zprostředkovatelské služby P. Š. a důvod i výši předmětné platby. Žalovaný dle stěžovatele nijak nevysvětlil, proč k některým důkazům přihlédl a jiné vyloučil, ačkoli souhrn důkazů svědčících ve prospěch stěžovatele byl v daňovém řízení mnohem logičtější a komplexnější, než jediný důkazní prostředek žalovaného. Skutkové okolnosti popsané městským soudem v odůvodnění jeho

rozsudku stěžovatel v kasační stížnosti nijak nezpochybnil. V krátkosti je lze shrnout tak, že stěžovatel jakožto dodavatel dodal společnosti IPB Leasing, a. s. jako odběrateli dva lékařské přístroje. Tato společnost, zastoupená společností NOVA-AUTO Leasing, a. s., uzavřela leasingové smlouvy s P. Š., jejichž předmětem byly právě zmíněné přístroje. Zatímco stěžovatel tvrdil, že prodej přístrojů zprostředkoval P. Š., informace, které si opatřil finanční úřad vlastním šetřením, resp. dožádáním finančního úřadu příslušného dle sídla společnosti IPB Leasing, a. s., toto tvrzení nepotvrdily.

Stěžovatel finančnímu úřadu předložil fakturu za zprostředkovatelské služby vystavenou P. Š. a výdajový pokladní doklad vystavený k této faktuře. K těmto dokladům samostatně Nejvyšší správní soud uvádí, že se jedná pouze o formální účetní doklady, kterými nelze prokázat faktické poskytnutí plnění, spočívající ať už ve zprostředkování či jiné službě nebo v dodání zboží. Dále byly stěžovatelem předloženy písemnosti adresované živnostenskému úřadu, z nichž vyplývá, že stěžovatel tento úřad žádal o zaslání živnostenského oprávnění P. Š. z důvodu ověření jeho způsobilosti k uzavření obchodní smlouvy většího rozsahu. Vedle toho stěžovatel doložil korespondenci se samotným P. Š., konkrétně urgence stěžovatele k vydání faktury (datované však až po dni splatnosti a odeslání předmětné faktury) a dále přípis P. Š., v němž stěžovateli sděluje, že veškeré doklady týkající se zprostředkovatelské činnosti byly omylem skartovány. Zástupci společnosti IPB Leasing, a. s. při ústním jednání naopak uvedli, že prodej přístrojů byl zprostředkován jejich zástupcem v této věci, společností NOVA-AUTO Leasing, a. s., jmenovitě P. K. a I. L. (či S. S.).

Nejvyšší správní soud z obsahu předložené spisové dokumentace dospěl ke stejným závěrům jako městský soud, a to z následujících důvodů. Nedostatečný důkazní charakter formálních dokladů byl zhodnocen již výše a ani předložená korespondence se živnostenským úřadem a P. Š. neprokazuje skutečnou realizaci zprostředkování, která zde byla sporná. Finanční úřad se v pochybnostech nespolehl pouze na tvrzení stěžovatele a dožádáním si obstaral vlastní důkazní prostředky, které nejenže nepotvrdily skutečnosti tvrzené stěžovatelem, ale svědčily o jejich opaku. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je to daňový subjekt, který je povinen prokazovat mimo jiné i skutečnosti, které uvede (je povinen uvádět) v daňovém přiznání. Zdejší soud vedle zmíněných skutkových a právních okolností vycházel ze subjektivních informací poskytnutých stěžovatelem. Stěžovatel během celého řízení neposkytl finančnímu úřadu konkrétní údaje o sporných činnostech, tj. nesdělil, jaké úkony přesně P. Š. v daných obchodních vztazích učinil, z jakého důvodu stěžovatel potřeboval a využil jeho zprostředkovatelských služeb a další podrobnosti přibližující jejich vzájemnou činnost. Obsahově shodný závěr ohledně prokázání oprávněně vynaložených nákladů na zprostředkování vyslovil Nejvyšší správní soud již opakovaně v minulosti, např. v rozsudku ze dne 7. 3. 2005, č. j. 5 Afs 40/2004 - 59, publikovaném pod č. 1251/2007 Sb. NSS, kde uvedl: „*Pokud žalobce uzavřel*

komisionářskou smlouvu, jejímž předmětem bylo zprostředkování a zajištění obchodů, je jeho povinností prokázat v daňovém řízení nejen existenci tohoto právního úkonu, ale i faktické naplnění jeho obsahu, tj. že ze strany komisionáře došlo k plnění dohodnutého závazku spočívajícího ve zprostředkování a zajištění obchodu ve prospěch žalobce a že žalobce v příčinné souvislosti s činností komisionáře uzavřel označené smlouvy se třetími osobami (§ 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků).“ Z výše uvedeného je možno učinit závěr, že daňový subjekt, který do svých nákladů zahrne výdaje na zprostředkování, musí být připraven následně prokázat jejich skutečnou realizaci a dále to, že byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a to obzvláště, jsou-li tyto náklady vynaloženy ve vysokých finančních částkách významně ovlivňujících jeho daňový základ.

Rovněž další námitka se týká otázky daňové uznatelnosti výdajů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Konkrétně se jedná o závazkové vztahy stěžovatele (jakožto mandanta) a společnosti ELSTAV - CZ s. r. o. (jako mandatáře). Jak Nejvyšší správní soud zjistil z předloženého správního spisu, stěžovatelem prokazovaná spolupráce mezi ním a jmenovanou obchodní společností se rozpadala do tří závazkových vztahů, přičemž každému z nich odpovídala jedna vystavená faktura, a to za zprostředkování (v částce 438 000 Kč), marketingový průzkum (v částce 535 000 Kč) a za konzultace o zásobování zdravotnickými přístroji (v částce 427 000 Kč).

Stěžovatel poukázal na závěr žalovaného z místního šetření, dle něhož společnost ELSTAV - CZ, s. r. o., s ním uzavřela mandátní smlouvu a o 9 dnů později uzavřela další mandátní smlouvu týkající se shodné činnosti (zájem o prodej přístrojů na analýzu krve) se společností Schneeweis, spol. s r. o., společnost ELSTAV - CZ, s. r. o., pak dle žalovaného pouze přefakturovala stěžovateli činnosti, které jí byly údajně fakturovány společností Schneeweis, spol. s r. o. Stěžovatel dále v obecné rovině namítá, že tato skutečnost nebyla pro posouzení věci relevantní, z jím předložených důkazů je zřejmé, že fakturované výdaje se uskutečnily. Stejně jako v žalobě stěžovatel trvá na tom, že prohlášením jednatele společnosti ELSTAV - CZ, s. r. o., pana Mikuleckého, a jednatele společnosti MEDI CZ, s. r. o. Viktora Šumského, prokázal nejen existenci smluvního vztahu s mandatářem, výši plnění za poskytnuté služby, uskutečnění předmětného výdaje, ale rovněž splnění závazku mandatáře, neboť bylo prokázáno dodání lékařských přístrojů konečnému odběrateli.

K takto formulované námitce Nejvyšší správní soud odkazuje na odůvodnění předchozího stížního bodu, neboť i zde dospěl k závěru, že stěžovatel pouze konstatuje unesení důkazního břemene ohledně uskutečnění výdajů a jejich výše. Stěžovatel ve svých námitkách zůstal v rovině obecných tvrzení a pouze celkově napadal postup správce daně. Ačkoliv nelze zcela vyvrátit, že zprostředkovatelské a další vztahy mezi stěžovatelem a společností ELSTAV - CZ s. r. o. mohly existovat, stěžovatel neprokázal, že jím vyplacené finanční částky,

uplatňované jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, byly skutečně vynaloženy jako odměna za konkrétní služby a jednání. Důkazní břemeno prokazování tvrzení leží v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků na daňovém subjektu, v projednávané věci tedy na stěžovateli, který jediný může a musí objasnit podrobnosti o tvrzených skutečnostech. V tomto případě však stěžovatel napadal postup finančního úřadu především v obecné rovině, nežádal doplnění dokazování, ani sám nebyl schopen poskytnout bližší informace k výdajům na zprostředkování, marketingový průzkum a za konzultace o zásobování zdravotnickými přístroji.

Stěžovatel dále poukazuje na vnitřní rozpor a nelogičnost zprávy o kontrole, jejíž vady jsou dle jeho názoru natolik závažné, že celý dokument činí nesrozumitelným. Stěžovatel v této souvislosti namítá jako jediný konkrétní a určitý bod záměnu protichůdných pojmů *snížení* a *zvýšení daňových výdajů*. Takováto záměna pojmů je bezesporu nedostatkem zprávy o kontrole, nikoli však vadou, která by měla za následek nesrozumitelnost celé zprávy. Z kontextu zřejmé, že šlo pouze o formální nepřesnost a údaje uvedené v závěru zprávy o kontrole (v tabulce rekapitulace daně) odpovídají znění dodatečného platebního výměru. V podrobnostech Nejvyšší správní soud odkazuje na precizní odůvodnění městského soudu v této části.

Následující námitka se týká nezákonného uplatnění zásady koncentrace v daňovém řízení, jehož se měl ve svém rozhodnutí dovolávat žalovaný. Nejvyšší správní soud z odůvodnění rozhodnutí žalovaného ověřil, že je zde konstatováno projednání zprávy o daňové kontrole se stěžovatelem dne 4. 6. 2002. Dále je zde zdůrazněno, že stěžovatel při ústním jednání o projednání zprávy neuplatnil žádné námitky ani návrhy k obsahu zprávy o daňové kontrole, ve svém vyjádření nenavrhl žádné nové důkazní prostředky a po projednání této zprávy a seznámení s důkazními prostředky získanými finančním úřadem neučinil žádný návrh vyvracející zjištění správce daně. Stěžovateli nebyla ani po vydání dodatečného platebního výměru odňata možnost vyjádřit se ke skutečnostem získaným finančním úřadem jeho vlastním šetřením, čehož ostatně stěžovatel využil v podaném odvolání. Žalovaný žádnou z odvolacích námitek stěžovatele neodmítl jako nepřipustnou, naopak se se všemi řádně vypořádal. Nové důkazní prostředky stěžovatel po projednání zprávy o kontrole ani později nenavrhl, tuto skutečnost ani nerozporuje. Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud neshledal, že by v daňovém řízení byla nezákonně uplatněna zásada koncentrace řízení a že by byl stěžovatel zkrácen na svých procesních právech.

Stěžovatel v kasační stížnosti dále uvádí, že dle jeho názoru nebyla v řízení zachována objektivita a rovnost účastníků a skutková zjištění nemají oporu ve spisech. Pro obecnost a neurčitost těchto tvrzení, která nejsou spojována s konkrétní částí napadeného rozsudku, je Nejvyšší správní soud považoval za konstatování, nesplňující náležitosti stížních bodů dle § 103 odst. 1 s. ř. s.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelem uplatněné kasační námitky nejsou ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu důvodné. Protože v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud dle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla v souladu s § 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s. zamítnuta.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jak vyplývá z obsahu spisu, náklady v tomto řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 17. dubna 2008

Mgr. Daniela Zemanová, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Dana Nevrklová