



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce P. Č., zastoupen Mgr. Ing. Martinem Pintou, advokátem se sídlem Liberec, Mozartova 679/21, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 7. 2008, č. j. 15 Ca 180/2007 - 39,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 30. 7. 2007, č. j. 10182/07-1100, zamítl žalovaný podle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), s odkazem na zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 31. 7. 2006, č. j. 97621/06/178911/1869, vydanému Finančním úřadem v Děčíně (dále jen „správce daně“), kterým mu byla za zdaňovací období roku 2001 dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 515 796 Kč, a proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 31. 7. 2006, č. j. 97634/06/178911/1869, vydanému správcem daně, kterým byla žalobci za zdaňovací období roku 2002 dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 701 202 Kč. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Ústí nad Labem žalobou, který ji rozsudkem ze dne 22. 7. 2008, č. j. 15 Ca 180/2007 - 39, zamítl.

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku konstatoval, že předmětem sporu mezi účastníky bylo neuznání daňové účinnosti výdajů žalobce zaúčtovaných jako výdaje vynaložené ve prospěch P. Č., za služby jím provedené podle mandátní smlouvy.

Žalobce namítal porušení zásady součinnosti správcem daně s tím, že nebyl seznámen s předkládací zprávou při předložení spisu odvolacímu orgánu. Tuto námitku shledal krajský soud nedůvodnou. Uvedl, že o postoupení věci odvolacímu orgánu byl informován daňový poradce žalobce Ing. V. a není tedy pravdou, že by o tomto úkonu nebyl žalobce informován. Rovněž neodpovídá skutečnosti tvrzení žalobce, že mu nebylo umožněno nahlédnout do spisu. Zástupce žalobce požádal o nahlédnutí do spisu, což mu bylo umožněno dne 27. 9. 2006. Jiná žádost o nahlédnutí do spisu podána nebyla. Žalobce ani neuvedl, v čem spatřuje porušení práva nahlížet do spisu a doplňovat odvolání; ze správního spisu je zřejmé, že sám své odvolání doplňoval. Ze správního spisu též nevyplývá, že by žalobce žádal o nahlédnutí do předkládací zprávy; taková povinnost správce daně *ex officio* ani nevyplývá z žádného ustanovení daňového řádu (ustanovení § 49 odst. 5 daňového řádu pouze stanoví náležitosti předkládací zprávy). Námitkou o porušení ustanovení § 2 odst. 8 daňového řádu se krajský soud nemohl zabývat, neboť nebyla konkrétní. Obdobně byl krajský soud nucen naložit i s námitkou porušení Pokynu č. D-125. Tvrzení, že správce daně hodnotil skutečnosti let 2001 a 2002 z *pohledu současného roku* byla taktéž vznesena pouze v obecné rovině a krajskému soudu nepřisluší vyhledávat nezákonnosti rozhodnutí z vlastní iniciativy.

Krajský soud dále neshledal důvodnou námitku žalobce, dle které neměl možnost seznámit se před ukončením daňové kontroly se všemi zjištěnými skutečnostmi a výsledky, za které považuje i telefonická šetření správce daně. Krajský soud ze správního spisu zjistil, že správce daně vždy uvědomil žalobce o výsledku svědka; ten byl každému výsledku osobně přítomen. Úřední záznam v trestní věci P. Č. a telefonická šetření pak nelze považovat za výslech svědka. Tvrzení žalobce, že neměl před vydáním dodatečných platebních výměrů možnost seznámit se všemi skutečnostmi tak neodpovídá obsahu správního spisu.

Za nedůvodnou považoval krajský soud i námitku, týkající se nevyhovění žádosti o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní ve smyslu ustanovení § 32 odst. 9 daňového řádu. Na tomto místě odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2004, č. j. 2 Afs 8/2004 - 76, publikovaný pod č. 400/2004 Sb. NSS. Důvod rozdílu byl žalobci sdělen již ve zprávě o daňové kontrole, proto zcela postačovalo, jestliže správce daně v reakci na žádost podle ustanovení § 32 odst. 9 daňového řádu pouze stručně odkázal právě na tuto zprávu.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, v níž namítá důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Z obsahu kasační stížnosti je nicméně zřejmé, že stěžovatelem je rovněž tvrzen kasační důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Právní subsumpce kasačních důvodů pod konkrétní písmena ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. je záležitostí právního hodnocení věci Nejvyšším správním soudem.

Stěžovatel je především přesvědčen, že došlo k nesprávnému posouzení daňově uznatelných nákladů, neboť správce daně ani žalovaný neakceptovali doložené důkazy, a to mandátní smlouvu, výslechy a sdělení P. Č., výslechy ostatních svědků (potvrzující spolupráci žalobce s P. Č.) a ostatní listinné důkazy předložené žalobcem. Všechny tyto důkazy mají dle stěžovatele dokládat, že spolupráce mezi ním a P. Č. v letech 2001 a 2002 skutečně probíhala. Zástupce žalovaného se pouze zúčastnil hlavního líčení v trestní věci stěžovatele vedené u Okresního soudu v Děčíně, z čehož si udělal úřední záznam a konstatoval, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Stěžovatel však byl v odvolacím řízení u Krajského soudu v Ústí nad Labem úspěšný, neboť prvostupňový rozsudek byl zrušen a věc byla vrácena zpět do přípravného řízení (věc 5 To 372/2006). Výpovědi svědků by prokázaly jiným způsobem skutečnost, že stěžovatel musel vynaložit náklady za přijaté služby od P. Č. Správce daně bezdůvodně odmítal stěžovatelem navržené důkazy, především výslechy svědků, čímž porušil jeho základní procesní práva (viz Sbírka rozhodnutí NSS, č. 39), ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu, zásadu volného hodnocení důkazů v jejich vzájemné souvislosti, zásadu zákonnosti a zásadu součinnosti. Správce daně nemůže předem hodnotit pravdivost a věrohodnost důkazů, aniž by je vůbec provedl. Neseznámil stěžovatele s tím, proč jeho argumenty a další důkazy svědčící ve prospěch stěžovatele neakceptuje a nevypořádal se v rámci svých závěrů ani se všemi výsledky dokazování. Správce daně nesprávně zjistil skutkový stav, přičemž jím dovozené závěry odporují logice i daňovému řádu. Stěžovatel tak namítá, že napadené rozhodnutí je v rozporu s ustanovením čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), neboť je projevem libovůle rozhodování.

Stěžovatel je dále toho názoru, že správce daně porušil ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu, neboť neprokázal, že uplatněné náklady byly fiktivní, jak tvrdí ve zprávě o daňové kontrole, přičemž důkazy navržené stěžovatelem neprovedl a neposoudil věc komplexně a z pohledu roku 2001 a 2002. Správce daně neprokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví vedeného stěžovatelem ve vztahu k nákladům ve prospěch P. Č. Žalovaný poté hodnotil důkazy pouze jednostranně a porušil zásadu rovnosti účastníků řízení. Krajský soud nesprávně posoudil, že nebyly doloženy činnosti, které P. Č. pro stěžovatele vykonával a že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Ve správním spise jsou naopak obsaženy listiny tyto činnosti osvědčující. Krajský soud tak především pochybil v základní premise veřejného práva, a to *v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu*. V rámci tohoto tvrzení odkazuje stěžovatel na ustálenou judikaturu Ústavního soudu. Nesouhlasí ani s tím, jak krajský soud posoudil otázku nahlížení do předkládací zprávy a trvá na tom, že nebyl seznámen s celým spisem, jehož součástí je i předkládací zpráva. Stěžovatel konečně nesouhlasí ani s prohlášením krajského soudu, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmů státu.

Žalovaný měl rovněž porušit zásadu plynoucí z ustanovení § 2 odst. 1 daňového řádu, neboť dostatečně neseznámil stěžovatele se svými pochybnostmi a hodnocením důkazů bez dalšího projednání vydal napadené rozhodnutí. Tím porušil i zásadu součinnosti, jak vyplývá z nálezů Ústavního soudu *sp. zn. 116/98*.

Žalovaný se dále nemůže dovolávat relativní neplatnosti právního úkonu, neboť to přísluší pouze smluvním stranám. Výklad žalovaného ohledně mandátní smlouvy popírá smluvní volnost stran a je zásahem do jejich ústavně zaručeného práva podle ustanovení čl.

2 odst. 2 a čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (zde odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 2 Afs 13/2005 – 60).

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na svá předchozí vyjádření ve věci a na veškerý spisový materiál. Uvedl, že se plně ztotožňuje s právním názorem soudu vyjádřeným v rozsudku a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejprve Nejvyšší správní soud přistoupil k vypořádání námítky, dle které správce daně odmítl provést stěžovatelem navrhované důkazní prostředky, nezhodnotil provedené důkazy a neseznámil stěžovatele se všemi skutečnostmi. Uváděné námítky uplatnil stěžovatel v poměrně obecné rovině, tudíž není zcela zřejmé proti čemu konkrétně brojí. Nejvyšší správní soud proto na takové námítky může reagovat opět pouze obecně.

Není především pravdou, že by správce daně odmítal bezdůvodně provádět stěžovatelem navrhované důkazní prostředky. Jak vyplývá ze správního spisu a zejména ze zprávy o daňové kontrole ze dne 14. 6. 2006, č. j. 88085/06/178931/1204, správce daně prováděl stěžovatelem navrhované důkazní prostředky, a to předkládané listiny. Ze správního spisu nevyplývá, že by stěžovatel navrhoval i výslechy svědků. Iniciativu k výsledku P. Č. vyvíjel již od počátku daňové kontroly správce daně, který se pokoušel o uskutečnění výsledku ještě v době, kdy byl P. Č. ve výkonu trestu. Výsledek tohoto svědka se nakonec uskutečnil dne 2. 11. 2005, o čemž byl stěžovatel s předstihem vyrozuměn a výsledku se zúčastnil. Jako listinný důkazní prostředek stěžovatel předložil *Výpis z činností a obchodních případů, kontaktů, partnerů a klientů oslovených, získaných nebo rozpracovaných na základě spolupráce s panem P. Č. v průběhu roku 2001 a 2002*. V rámci prověřování uvedených kontaktů správce daně sám předvolával osoby jednající za vybrané společnosti, prováděl jejich výslechy a činil telefonická šetření. Stěžovatel nebo jeho zástupce byli opět u všech výslechů přítomni a úřední záznamy o telefonických šetřeních byly založeny do spisového materiálu, do kterého bylo možné nahlížet (stěžovatel této možnosti ostatně využil). Správce daně tak dostal požadavku nálezů Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01, dostupnému z <http://nalus.usoud.cz>, z něhož se podává, že „i na daňové řízení lze vztáhnout pravidlo, že finanční orgány jsou povinny postupovat v souladu s článkem 38 odst. 2 Listiny. Musí tedy umožnit stěžovatelce, aby věc byla projednána v její přítomnosti a mohla se vyjádřit ke všem prováděným důkazům.“

Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 – 75, publikovaného pod č. 1702/2008 Sb. NSS, vyplývá, že „zásadu volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze vykládat tak, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Takové závěry musí naopak vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí

být v konečném rozhodnutí v daňovém řízení přezkoumatelným způsobem vyjádřena a plně podléhá kognici správních soudů. Ani poslední věta § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, neposkytuje správci daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým, které si sám zvolí.“ Požadavkům vyjádřeným v citovaném rozsudku správce daně vyhověl, neboť veškeré prováděné důkazní prostředky zrekapituloval ve zprávě o daňové kontrole, přičemž uvedl, zda je osvědčuje jako důkaz či nikoliv a z jakých důvodů. Správce daně se v žádném případě nedopustil libovůle a své myšlenkové pochody vyjádřil ve zprávě o daňové kontrole přezkoumatelným způsobem. Výsledky daňové kontroly byly se stěžovatelem projednány dne 24. 3. 2006. K tomuto jednání se stěžovatel vyjádřil dne 14. 4. 2006. Stanovisko správce daně k tomuto vyjádření bylo projednáno se stěžovatelem dne 14. 6. 2006, přičemž téhož dne byla podepsána i zpráva o daňové kontrole. Dne 28. 6. 2006 podal stěžovatel ke zprávě vyjádření; stanovisko správce daně k němu bylo projednáno dne 30. 6. 2006. Současně téhož dne byla stěžovateli zrekapitulována zpráva o daňové kontrole. Oba dodatečné platební výměry byly vydány dne 31. 7. 2006. Z této časové posloupnosti je nade vší pochybnost zřejmé, že stěžovatel měl dostatek prostoru k seznámení se všemi skutečnostmi, k vyjádření se k nim či k navržení dalších důkazních prostředků. Nejvyšší správní soud tak souhlasí s názorem krajského soudu, že správce daně postupoval zcela v souladu s ustanoveními § 31 odst. 1, 2 a 4 daňového řádu.

Co se týče poukazu stěžovatele na jeho úspěch v trestním řízení před odvolacím soudem a vrácení trestní věci zpět do přípravného řízení, není zřejmé, zda mohl stěžovatel tuto argumentaci uplatnit již v žalobě či nikoliv; Nejvyšší správní soud proto na tato tvrzení neaplikoval ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s., a zabýval se jimi věcně. Rozsudek odvolacího trestního soudu stěžovatel ke kasační stížnosti nepřiložil, proto nelze usuzovat, z jakých důvodů došlo ke zrušení trestního rozsudku prvního stupně, nicméně výstupy z neskončeného trestního řízení nejsou pro správce daně závazné (§ 28 daňového řádu). Správce daně si ostatně ani nečinil úsudek o tom, zda stěžovatel spáchal trestný čin či nikoliv. Pro správce daně bylo zahájení trestního stíhání stěžovatele pro podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle ustanovení § 148 trestního zákona důvodem k pochybnostem o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti jeho účetnictví. Je tedy nutné rozlišovat mezi účelem trestního řízení, kde se rozhoduje o tom, zda stěžovatel spáchal trestný čin či nikoliv, a řízením daňovým, jímž se realizuje zájem státu na řádném splnění fiskálních povinností daňových subjektů (§ 2 odst. 2 daňového řádu). I za situace, kdy by byl stěžovatel zproštěn v plném rozsahu obžaloby, nebylo by možné z toho bez dalšího dovozovat, že dosavadní výsledky daňového řízení byly mylné a že stěžovatel vykázal daňovou povinnost ve správné výši.

Lze tedy uzavřít, že ohledně této skupiny stížních tvrzení nelze dát stěžovateli za pravdu, neboť obsah správního spisu svědčí o opaku. Ke stejným závěrům dospěl ostatně i krajský soud.

Na dalším místě se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou, dle které správce daně porušil ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu, neboť neprokázal, že by náklady vynaložené ve prospěch P. Č., uplatňované podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, byly fiktivní. Tato námitka není důvodná a svědčí o nepochopení rozložení

důkazního břemene v daňovém řízení. Úprava důkazního břemene v daňovém řízení vyplývá z ustanovení § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu. „*Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Důkazní břemeno nastává na straně daňového subjektu tehdy, když správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, ten je pak povinen tvrzené skutečnosti prokázat. (...) Důkazní břemeno, které stěžovatele ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní stíhá, nelze přenášet s poukazem na § 31 odst. 8 cit. zákona na správce daně. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na toto ustanovení dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění.*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72, dostupný z www.nssoud.cz). Z rozsudku zdejšího soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 – 125, publikovaného pod č. 1022/2007 Sb. NSS, se rovněž podává, že „*[d]aňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí.*“ K této otázce se opakovaně vyjádřil i Ústavní soud; a to například v nálezu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, dostupném z <http://nalus.usoud.cz>, kde konstatoval, že „*úprava důkazního břemene obsažená v zákoně ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, představuje v oblasti veřejného práva ještě ústavně konformní průlom do ústavněprávní ochrany autonomie jednotlivce, tedy omezení autonomní sféry jednotlivce, do níž je veřejné moci umožněno zasahovat z důvodu existence určitého a ústavně aprobovaného veřejného zájmu. V daném případě je oním zájmem zájem na stanovení, vyměření a výběru daně, který je z hlediska ochrany vlastnického práva aprobován čl. 11 odst. 5 Listiny, podle něhož lze daně a poplatky stanovovat toliko na základě zákona.*“ Je to tedy daňový subjekt, kdo je povinen prokazovat veškeré údaje uvedené v daňovém přiznání (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Správce daně v nyní posuzované věci vyjádřil důvodné pochybnosti o výdajích stěžovatele, uplatněných podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, vynaložených ve prospěch P. Č., ve výzvě ze dne 8. 12. 2005, č. j. 147457/05/178931/1204, přičemž stěžovatele vyzval k předložení relevantních důkazních prostředků tyto výdaje potvrzujících. Ze zprávy o daňové kontrole pak vyplývá, že důvodné pochybnosti správci daně vznikly na základě oznámení Policie ČR o podezření ze spáchání trestného činu podle ustanovení § 148 odst. 1 trestního zákona, týkajícího se fiktivních faktur vystavených P. Č., které měl P. Č. zahrnout do svého účetnictví a uplatnit je jako výdaj ve smyslu ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů. K možnostem daňových orgánů vyjevit tyto pochybnosti srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Afs 36/2005 – 79, dostupný z www.nssoud.cz.

Stěžovatel se na dalším místě kasační stížnosti dovolával jedné ze základních premis veřejného práva, a to zásady *v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu*, kterou vztahoval k rozložení důkazního břemene. Tato zásada, která vyplývá z judikatury Ústavního soudu i z judikatury zdejšího soudu, se nicméně vztahuje ke zcela jiné problematice. Jak již bylo uvedeno, pokud má správce daně důvodné pochybnosti o konkrétní skutečnosti tvrzené daňovým subjektem, je daňový subjekt povinen své tvrzení prokázat nabídnutím relevantních důkazních prostředků. Pokud daňový subjekt pochybnosti správce daně nevyvrátí, rozhodne správce daně v jeho neprospěch. Z dikce ustanovení § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu tak vyplývá, že co se týče rozložení důkazního

břemene, funguje zásada zcela opačná. Stěžovatelem uplatňovaná zásada - *v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu* se týká interpretace právních norem nejednoznačného obsahu. Například z nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02 (Sb. n. u., sv. 31, č. 145, s. 291) se podává, že „za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod - tedy v případě pochybností postupovat mírněji (*in dubio mitius*).“ Jinými slovy řečeno, „v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřipustnou libovůli zákonodárce).“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS). Je tedy zřejmé, že z důvodů tvrzených stěžovatelem nemohlo k porušení shora popsané zásady dojít.

Pokud jde o namítané porušení zásady rovnosti ze strany daňových orgánů, zde lze odkázat na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2007, č. j. 1 Afs 20/2006 – 60, publikované pod č. 1438/2008 Sb. NSS, z něhož se podává, že „není pravdou (...), že by Listina základních práv a svobod, konkrétně tedy čl. 1 a čl. 3 odst. 1 LZPS, resp. čl. 37 odst. 3 LZPS, zaručovala rovné (rovnoprávné) postavení subjektu daně a správci daně v daňovém řízení. O rovnosti mezi subjekty lze uvažovat pouze tehdy, kdy se nalézají ve srovnatelném postavení. O podobnou situaci se však v daňovém řízení pojmově nejedná: správce daně vrchnostensky a nezřídká jednostranně rozhoduje o právech a povinnostech daňového subjektu; jeho postavení ostatně vyplývá z ustanovení § 7 odst. 1 d. ř., podle něhož správce daně vede daňové řízení (odlišně je však třeba uvažovat v případě následného možného soudního přezkumu rozhodnutí správce daně).“ Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s úvahou krajského soudu o tom, že účelem daňového řízení je primárně ochrana zájmů státu, přičemž doplňuje, že se jedná o zájem státu na řádném stanovení, vyměření a vybrání daně, aniž by docházelo k jejímu krácení. V této souvislosti srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 5 Afs 19/2003 – 51, dostupný z www.nssoud.cz.

Co se týče námitky neumožnění nahlédnutí do předkládací zprávy, ztotožňuje se Nejvyšší správní soud s výkladem podaným krajským soudem, jak byl popsán výše. Je třeba zdůraznit, že ze správního spisu nevyplývá, že by stěžovatel žádal o nahlédnutí do neveřejné části daňového spisu, jehož součástí byla i předkládací zpráva; neodvolal se ani proti rozsahu, v němž mu bylo umožněno nahlédnout do spisu dne 27. 9. 2006. Jestliže se tedy stěžovatel výslovně nedožadoval nahlédnutí do předkládací zprávy, neměl správce daně žádný důvod mu toto nahlédnutí umožnit z vlastní iniciativy. K otázce možnosti a podmínek pro seznámení se s neveřejnými částmi daňového spisu (včetně předkládací zprávy) lze v podrobnostech odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 1 Afs 50/2007 – 106, publikovaný pod č. 1567/2008 Sb. NSS.

Ani další námitku stěžovatele, dle které ho žalovaný v odvolacím řízení neseznámil se svými pochybnostmi a hodnocením důkazů a bez dalšího vydal napadené rozhodnutí, neshledává Nejvyšší správní soud důvodnou. Z jeho rozsudku ze dne 27. 5. 2005, č. j. 4 Afs 34/2003 – 74, dostupného z www.nssoud.cz, plyne, že „dospěje-li odvolací orgán po doplnění dokazování (§ 50 odst. 3 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 255/1994 Sb.) k jinému právnímu posouzení, než ze kterého vyšel správce daně, seznámí s takovým posouzením řádně a včas daňový subjekt. Ten poté v souladu s ustanovením § 48 odst. 7 téhož zákona může ještě v průběhu odvolacího řízení doplňovat a pozměňovat údaje odvolání, formulovat nové námitky, případně doplnit, předložit nebo navrhnout další důkazní prostředky, jež by novou právní kvalifikaci případně vyloučily. Nerespektuje-li odvolací orgán takový postup, porušuje zásadu dvojinstančnosti.“ Zmíněnou zásadu dvojinstančnosti nelze tedy vykládat ve smyslu práva účastníka řízení na to, aby každý z jeho argumentů byl projednán v obou instancích. Navíc *a contrario* nedoplňuje-li odvolací orgán výsledky daňového řízení a ztotožní-li se zcela se skutkovými i právními závěry správce daně, bylo by přílišným formalismem trvat na tom, aby byl daňový subjekt zvláště seznamován s výsledky řízení před vydáním rozhodnutí o odvolání, když s nimi již byl seznámen při projednání zprávy o daňové kontrole. *Per analogiam* pro řízení vedená v procesním režimu správního řádu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2004, č. j. 7 As 40/2003 – 61, publikovaný pod č. 958/2006 Sb. NSS, kde je vysloven totožný právní názor.

Konečně i námitka týkající se relativní neplatnosti mandátní smlouvy byla Nejvyšším správním soudem zhodnocena jako nedůvodná. Ze zprávy o daňové kontrole a z napadeného rozhodnutí Nejvyšší správní soud ověřil, že správce daně ani žalovaný o relativní neplatnosti mandátní smlouvy nic netvrdili. Ze zprávy o daňové kontrole plyne, že mandátní smlouva nebyla osvědčena jako důkaz, neboť její předmět byl vymezen neurčitě (smlouva neobsahovala konkrétní vymezení obchodní činnosti, neuváděla bližší údaje o ceně a správce daně nezjistil, že by předmět smlouvy byl specifikován např. dodatkem ke smlouvě či jinak). Správce daně tedy nevycházel z toho, že je mandátní smlouva neplatná, ať už relativně či absolutně. Krajský soud zcela správně akcentoval skutečnost, že správce daně mandátní smlouvu neosvědčil jako důkaz, neboť nevypovídala nic o obsahu smluvního závazku mezi stěžovatelem a P. Č. Tato smlouva byla jedním z důkazů, které měly prokázat vynaložení výdajů stěžovatelem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů, ve prospěch P. Č. Správce daně takto uplatněné výdaje neuznal především proto, že nebylo prokázáno faktické uskutečnění plnění ze strany P. Č., tj. že by skutečně prováděl zprostředkování a zajištění obchodních případů pro stěžovatele. Ostatně i kdyby mandátní smlouva splňovala veškeré náležitosti právního úkonu, sama o sobě by ještě nevypovídala nic o tom, zda došlo k uskutečnění plnění či nikoliv. Při vědomí jisté rozdílnosti mezi mandátní a komisionářskou smlouvou lze odkázat *per analogiam* na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2005, č. j. 5 Afs 40/2004 – 59, publikovaný pod č. 1251/2007 Sb. NSS, z něhož se podává, že „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).“

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, nezbylo mu, než ji za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1, věty druhé s. ř. s. rozsudkem zamítnout.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 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. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 9. října 2009

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu