

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Petra Příhody v právní věci žalobce **A. – S. S., s. r. o.,** zastoupeného advokátem JUDr. Karlem Davidem, se sídlem Beneše z Loun 50, Louny, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 17. 9. 2003, sp. zn. 15 Ca 98/2002,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterým soud zamítl žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „žalovaný“) ze dne 12. 2. 2002, č. j. 16230/120/01. Citovaným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Lounech o odvolání ze dne 18. 6. 2001, č. j. 37158/01/201970/0335, kterým bylo částečně vyhověno odvolání stěžovatele a byla mu dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve výši 656 370 Kč za zdaňovací období roku 1996.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Namítá,

že správce daně dospěl k neodůvodněnému závěru, že stěžovatel neprokázal uskutečnění zprostředkovatelských služeb. Stěžovatel tvrdí, že byly splněny podmínky pro odpočet nákladů, a že žádný právní předpis neukládá povinnost zkoumat, jakým způsobem dosáhne zprostředkovatel naplnění smlouvy. Podstatou zprostředkování je totiž závazek k vyvíjení činnosti směřující k tomu, aby zájemce měl příležitost uzavřít určitou smlouvu s třetí osobou a z hlediska nároku na výplatu provize je rozhodující, zda příležitost byla vytvořena, k čemuž v daném případě došlo. Je proto třeba odlišit smluvní vztah mezi zprostředkovatelem a zájemcem od postavení v daňovém řízení, takže Ing. Š. ani kdokoliv jiný nemá povinnost správci daně cokoliv prokazovat, nýbrž správce daně musí provedené důkazy zhodnotit v souladu s ustanovením § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Stěžovatel nesouhlasí s hodnocením zprostředkování prováděným Ing. Š., který vystupoval v pracovním poměru na základě manažerské smlouvy ukládající mu povinnosti při prodeji strojů zákazníkům a jeho povinnosti jako zprostředkovatele T., s. r. o. při nákupu strojů ve prospěch stěžovatele. Rovněž v případu O. prý stěžovatel předložil řadu listinných důkazů a byli vyslechnuti i svědci, přesto si správce daně „vytvořil jakousi fikci ničím nepodloženou“, že existovala smlouva o obchodním zastupování. Způsob hodnocení jednotlivých důkazů považuje stěžovatel za nepřípustný, neboť byl proveden selektivně a v neprospěch stěžovatele. Stěžovatel dále nesouhlasí s tím, že se krajský soud nezabýval námitkami obsaženými v jeho replice k vyjádření žalovaného, protože byly podány opožděně, neboť se ve skutečnosti nejednalo o námitky nové, leč o rozvedení námitek původních. Stěžovatel uzavírá, že správce daně se nevypořádal se všemi předloženými důkazy a navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že stěžovatel toliko opakuje žalobní tvrzení a nevyjadřuje se k závěrům krajského soudu ohledně práva správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání uskutečnění zprostředkování. V daném případě byla zpochybněna skutečnost, zda byly zprostředkovatelské služby fakticky uskutečněny a zda by obchodní případy nebyly realizovány, pokud by nedošlo k jejich zprostředkování. Stěžovatel byl povinen věrohodným způsobem prokázat, že obchodní případy byly realizovány na základě zprostředkování firmou T., s. r. o. a na základě zprostředkování J. M., a proto vyplacené provize jsou výdaji ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., které ukládá stěžovateli náklady prokázat. Protože žalovaný považuje napadený rozsudek krajského soudu za správný a vydaný v souladu se zákonem, navrhuje kasační stížnost zamítnout.

V projednávané věci Nejvyšší správní soud z předmětného správního a soudního spisu především konstatuje, že Finanční úřad v Lounech shora označeným rozhodnutím ze dne 18. 6. 2001 částečně vyhověl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru č. 1000000072 na daň z příjmů právnických osob za rok 1996, který vydal jmenovaný správce daně dne 14. 11. 2001 pod č. j. 47305/00/201970/0335 a kterým snížil dodatečně vyměřenou daň z částky 670 020 Kč na 656 370 Kč. V odůvodnění rozhodnutí finanční úřad uvedl, že požadoval prokázání, že došlo ke zprostředkování fakturovaných služeb konkrétním zprostředkovatelem, jelikož podle ustanovení §§ 647-648 obchodního zákoníku zprostředkovateli nevzniká nárok na provizi, jestliže smlouva s třetí osobou byla uzavřena bez jeho součinnosti a zprostředkovatel je povinen pro potřebu zájemce uschovat doklady, jež nabyl v souvislosti se zprostředkovatelskou činností, a to po dobu, po kterou mohou být tyto doklady významné pro ochranu zájmů zájemce. V případě vyfakturovaných služeb firmy T., s. r. o. bylo doplněno řízení výslechem svědka Ing. J. Š., který však neprokázal, že fakturované služby uskutečnil jako zástupce jmenované obchodní společnosti, nýbrž sám uvedl, že vůči zákazníkům vystupoval jako zaměstnanec (manažer) stěžovatele. Rovněž objednávka byla vystavena přímo stěžovatelem. K osobě Ing. Š. navíc z manažerské smlouvy

vyplynulo, že dosažené výsledky práce náleží zaměstnavateli, tedy stěžovateli. Obchodní případ týkající se dodatku ke zprostředkovatelské smlouvě (prodej B.) a část fakturovaných služeb na základě faktury č. 96110373 neuznal správce daně za náklady dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. i proto, že byla porušena věcná a časová souvislost ve smyslu zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a tyto náklady měly být případně zúčtovány do roku 1995. K fakturovaným službám J. M. finanční úřad uvedl, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, že by jmenovaná zprostředkovala fakturované služby, a to ani doplněným výslechem svědka Ing. M. V případě služeb B., s. r. o. stěžovatel předložil toliko korespondenci se zmíněnou firmou, bez jakéhokoliv doložení fakturované služby. Rovněž údajný zprostředkovatel R. N. nedokázal označit zaměstnance stěžovatele, s kterými měl jednat, neznal provozovny a nedoložil žádný konkrétní obchodní případ. Se stěžovatelem ukončil spolupráci 12. 11. 1996, nicméně dodatek ke smlouvě o zprostředkování byl uzavřen až 4. 12. 1996. Výslechem odběratelů, kterým měl R. N. zprostředkovat dodávky strojů, bylo zjištěno, že jeho služeb nevyužili a komunikovali přímo se stěžovatelem. Obdobné bylo zjištěno u vyfakturovaných služeb W. I., v. o. s. Finanční úřad tak dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal, že šlo o náklady uplatněné v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. a proto o tyto částky upravil základ daně.

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (žalovaný) zamítlo odvolání stěžovatele proti citovanému rozhodnutí Finančního úřadu v Lounech. Především konstatovalo, že stěžovatel v odvolání rozporoval toliko fakturované služby za zprostředkování od společnosti T. a od J. M. Ohledně společnosti T. žalovaný shledal, že Ing. Š. byl od 17. 7. 1995 zaměstnancem stěžovatele v pozici manažera a doklady, které se měly vztahovat ke zprostředkování obchodů v roce 1996 firmou T., nebyl schopen doložit. Navíc sám uvedl, že po uzavření zaměstnaneckého poměru se stěžovatelem nabízel obchodní program stěžovatele, který převzal sortiment společnosti T. Z předložených listin vyplývá, že zprostředkování zajišťoval Ing. Š.jako zaměstnanec stěžovatele. Ke zprostředkování provedenému J. M. bylo – na základě provedeného dokazování - konstatováno, že pokud stěžovatel byl již v roce 1995 obchodním zástupcem společnosti O., nebyl důvod využívat zprostředkovatele k zajištění dodávek strojů.

Krajský soud v Ústí nad Labem v odůvodnění napadeného rozsudku, kterým zamítl žalobu brojící proti citovanému rozhodnutí žalovaného, především uvedl, že se nemohl zabývat námitkami, obsaženými v replice k vyjádření žalovaného, podanými opožděně. K výkladu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. soud uvedl, že se nemůže jednat o jakýkoliv výdaj vynaložený poplatníkem daně, nýbrž pouze o takový, který má přímou a bezprostřední vazbu na jeho další podnikatelskou činnost, tzn. byl použit tak, že lze prokázat jeho konkrétní souvislost s předmětem podnikání. Pro zmíněné prokázání však nepostačuje pouze formálně správně vedené účetnictví, nýbrž je nutno vycházet z dokazování v daňovém řízení (zejména § 31 zákona č. 337/1992 Sb.). V rozhodované věci proto stěžovatel nebyl nesprávně vyzván k prokázání uskutečnění plnění, neboť tímto postupem správce daně pouze naplňoval svoji povinnost zjišťovat co nejúplněji rozhodné skutečnosti. K otázce zprostředkování smluv společností T. soud podrobně rekapituloval provedená skutková zjištění a konstatoval, že výpověď svědka ing. Š. byla zhodnocena správně a že z provedeného dokazování nelze dovodit zprostředkování jakéhokoliv obchodu Ing. Š. jménem firmy T. Ke zprostředkování smluv J. M. soud shledal, že za rozhodnou považuje skutečnost, že obchodní vztahy s firmou O. byly navázány již v roce 1995 a smlouva o zprostředkování byla uzavřena až v roce následujícím a že nebylo nikterak prokázáno, že výhodnější ceny pro stěžovatele byly dosaženy díky činnosti jmenované nebo jejího manžela M. Ani v tomto případě proto nebylo prokázáno uskutečnění zprostředkování.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Předně je nutno uvést, že stěžovatel uplatnil kasační důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., byť v kasační stížnosti dostatečně nediferencuje, v čem konkrétně spatřuje naplnění jmenovaných důvodů. Podle písm. a) citovaného ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Důvody obsažené v písm. b) předpokládají vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo 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. Konečně podle písm. d) lze kasační stížnost podat z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Jak vyplývá z uvedeného, Nejvyšší správní soud se musí nejprve zabývat namítanou existencí stížnostního důvodu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Pokud by totiž zjistil, že krajský soud se skutečně dopustil nezákonnosti v uvedeném směru (tzn. rozsudek by byl nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost nebo pro nedostatek důvodů rozhodnutí), bylo by nutno napadený rozsudek zrušit bez dalšího s tím, že by se již Nejvyšší správní soud nezabýval naplněním ostatních stížnostních důvodů. Kasační stížnost totiž představuje mimořádný opravný prostředek a rozsah a způsob přezkumu, který v tomto typu řízení Nejvyšší správní soud provádí, musí respektovat instanční nadřazenost a funkční příslušnost obou úrovní správního soudnictví sledující princip subsidiarity v tom smyslu, že pokud je náprava nezákonnosti možná na nižším stupni, je nutno pro tuto nápravu otevřít procesní prostor. Pokud by tedy Nejvyšší správní soud shledal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu, je z povahy kasačního přezkumu namístě tento rozsudek zrušit a otevřít tak krajskému soudu prostor pro vydání rozhodnutí nového, které již nebude touto vadou trpět.

Nejvyšší správní soud k této otázce dále konstatuje, že pojem nepřezkoumatelnosti není v soudním řádu správním ani v občanském soudním řádu, který by bylo možno použít podpůrně, blíže objasněn. Výklad tohoto pojmu je proto věcí judikatury a právní nauky. Za nesrozumitelné tak lze obecně považovat zejména soudní rozhodnutí postrádající základní zákonné náležitosti, rozhodnutí, jehož výrok je vnitřně rozporný, kdy nelze zjistit, zda soud žalobu zamítl nebo o ní odmítl rozhodnout, není zřejmé, o jaké věci bylo rozhodováno a jak o ní bylo rozhodnuto, případy, kdy nelze seznat co je výrok a co odůvodnění a kdy výrok nekoresponduje s odůvodněním, dále rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem, rozhodnutí s nevhodnou formulací výroku, která má za následek, že rozhodnutí nikoho nezavazuje apod. Nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda

vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, sp. zn. 2 Ads 58/2003).

V souzené věci spatřuje stěžovatel nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku zjevně v tom, že se v něm krajský soud nezabýval jeho námitkami obsaženými v replice k vyjádření žalovaného. Této stížnostní námitce však není možno přisvědčit. Podle ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. byl totiž krajský soud při přezkumu citovaných rozhodnutí žalovaného vázán rozsahem podané žaloby (žalobními body), přičemž podle ustanovení § 71 odst. 2 s. ř. s. ji může žalobce rozšířit na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Ve shodě s ustálenou judikaturou Ústavního soudu (*poznámka soudu*: byť citovaná judikatura se vztahuje ještě k předchozí úpravě správního soudnictví zakotvené v občanském soudním řádu, ve sledovaném směru se zákonná úprava nezměnila a právní názor Ústavního soudu proto je použitelný rovněž na postup podle zmíněných ustanovení s. ř. s.) tak je nutno konstatovat, že k žalobním bodům uplatněným později soud nemůže přihlížet, přičemž smysl žalobních bodů spočívá v konkretizaci tvrzení žalobce stran porušení zákona a jimiž ve vztahu k rozhodujícímu soudu vymezuje rozsah přezkumu zákonnosti žalobou napadeného správního rozhodnutí. Pro zvláštní povahu správního soudnictví a způsob rozhodování v něm tedy neplatí obecná zásada, dle níž k zákonem stanoveným obsahovým náležitostem návrhu nepatří právní zdůvodnění návrhového žádání a žalobní důvody musejí být z obsahu žaloby naprosto zřejmé (viz např. nález sp. zn. II. ÚS 392/01, in: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 30, str. 22 - 23).

V projednávané věci stěžovatel podal dne 14. 3. 2002 ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem žalobu a ve svém přípisu ze dne 10. 1. 2003 především uvedl, že „kromě výhrad uvedených již v žalobě“ navrhuje řádné provedení všech důkazů provedených správcem daně dožádáním a dále výslech svědků M. a T. V kontextu shora uvedeného stěžovatel citovaný přípis považuje toliko za rozvedení námitek původních, nikoliv za námitky nové. S tímto názorem se Nejvyšší správní soud neztotožňuje, neboť z obsahu žaloby a jeho konfrontace se zmíněným přípisem je zřejmé, že stěžovatel původně nezpochybňoval způsob provedeného dokazování formou dožádání a skutečně tak učinil až v uvedené replice ze dne 10. 1. 2003. Tím, že důkazy provedené dožádáním skutkově i právně zpochybnil, rozšířil původní žalobu o další body, což však učinil až po citované zákonné lhůtě a krajský soud proto postupoval zcela v intencích ustanovení § 71 odst. 2 s. ř. s., když k nim nepřihlížel.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že existenci stížnostního bodu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nezjistil.

K tvrzenému stížnostnímu důvodu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. uvážil Nejvyšší správní soud následující.

Stěžovatel v zásadě namítá nesprávnou interpretaci a aplikaci ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. Podle tohoto ustanovení „*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.“ Stěžovatel přitom tvrdí, že podmínky pro odpočet nákladů splněny byly a žádný předpis neukládá povinnost zkoumat, jakým způsobem zprostředkovatel dosáhne naplnění smlouvy.

K interpretaci citovaného ustanovení Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje na ustálenou správní judikaturu (viz zejména jeho rozsudek ze dne 1. 4. 2004, sp. zn. 2 Afs 44/2003, in: Sb. NSS č. 264/2004), od které neshledává důvod se v této věci odchýlit, a podle níž daňovým výdajem je pouze takový výdaj, který byl vynaložen za účelem dosažení zdanitelných příjmů. Prokázat výdaje na dosažení příjmů je povinností daňového subjektu, když povinností správce daně je dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností. Pro zjištění, zda daňový subjekt vynaložil určitý výdaj za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů, a zda jde tedy o výdaj daňový, či zda se jedná o fiktivní obchod, musí finanční orgán zhodnotit všechny shromážděné skutkové podklady v souladu s § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. a se zásadami formální logiky. Z ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah jakési přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Pokud by totiž byl akceptován výklad opačný, tzn. mezi výdaji a očekávanými příjmy by přímý vztah existovat nemusel, mohlo by to v praxi vést k uzavírání fiktivních závazků a k podobným formám jednání, přímo porušujícím zákon či přinejmenším obcházejícím jeho smysl.

Nejvyšší správní soud dále připomíná nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 (in: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 5, str. 271 a násl.), kterým byl zamítnut návrh na zrušení ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. a v němž Ústavní soud především konstatoval, že v důsledku dvou základních zásad daňového řízení (zákonnosti a součinnosti) je v první fázi řízení důkazní břemeno přeneseno na daňový subjekt a pokud správce daně vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je tento subjekt povinen tvrzené skutečnosti dokázat. Citované ustanovení proto nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, nýbrž pouze k prokázání toho, co tento subjekt tvrdí sám.

V projednávané věci se ve světle výše uvedených právních názorů jeví jako nedůvodná argumentace stěžovatele, zpochybňující povinnost daňového subjektu prokazovat naplnění zprostředkovatelských smluv. Jak totiž vyplývá z rekapitulační části tohoto rozsudku, stěžovatel uplatnil nárok na daňový odpočet z důvodu zprostředkovatelských služeb a správce daně proto byl oprávněn požadovat po něm prokázání uskutečnění těchto služeb, neboť se jednalo o prokázání skutečností, tvrzených samotným stěžovatelem. Pokud se správce daně nespokojil s pouhým konstatováním příslušných smluv, nýbrž zabýval se i jejich praktickým naplněním, postupoval zcela v souladu se zněním a se smyslem citovaných zákonných ustanovení. Jakkoliv tedy soud nezpochybňuje, že podle ustanovení § 642 obchodního zákoníku se smlouvou o zprostředkování zprostředkovatel zavazuje, že bude vyvíjet činnost směřující k tomu, aby zájemce měl příležitost uzavřít určitou smlouvu s třetí osobou, a zájemce se zavazuje zaplatit zprostředkovateli úplatu (provizi), přičemž obecně vzniká zprostředkovateli nárok

na provizi, je-li uzavřena smlouva, jež je předmětem zprostředkování (§ 644 stejného zákona); není možno z citovaných ustanovení dovodit, že správce daně není oprávněn zkoumat, zda tyto smlouvy nejsou – z daňového hlediska - fiktivní a nepředstavují v konkrétním případě prostředek k jednání in fraudem legis.

Nejvyšší správní soud proto neshledal naplnění ani stížnostního důvodu zakotveného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel konečně namítá existenci stížnostního důvodu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tzn. vady správního řízení. Stěžovatel v tomto směru nesouhlasí se způsobem provedeného dokazování, které považuje za nedostatečné a prováděné selektivně. K tomu je nutno především uvést, že v projednávané věci bylo provedeno velmi rozsáhlé a pečlivé dokazování a po podrobném seznámení se s jeho průběhem a závěry se stěžovatelovy námitky jeví spíše jako nesouhlas s jeho výsledky než jako relevantní zpochybnění zákonnosti správního řízení.

K hodnocení činnosti ing. Š. stěžovatel tvrdí, že je nutno odlišit jeho povinnosti při prodeji strojů zákazníkům, vyplývající z manažerské smlouvy, od povinností při nákupu strojů ve prospěch stěžovatele. Nejvyšší správní soud konstatuje, že argumentace stěžovatele se v tomto směru obsahově překrývá se žalobními námitkami, s nimiž se však již dostatečně vypořádal v odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud, když za rozhodující označil skutečnost, že podle výpovědi svědka Ing. K. zákazníci stěžovatele vůbec nevěděli o vztahu k firmě T. a že Ing. Š. v dopisech dodavatelům jednoznačně jednal jako zaměstnanec stěžovatele. Za situace, kdy existovala zároveň zprostředkovatelská smlouva č. ZP/2/95 ze dne 17. 7. 1995, uzavřená mezi stěžovatelem a firmou T., s. r. o. (za kterou jednal odpovědný zástupce Ing. Š., přičemž provize podle této smlouvy měla činit 15% z prodejní ceny), a manažerská smlouva, uzavřená stejného dne mezi stěžovatelem a ing. Š. (s provizí ve výši 2% z prodejní ceny), dospěl krajský soud ke správnému závěru, že nebylo prokázáno zprostředkování žádného obchodu ze strany Ing. Š. právě na základě uvedené zprostředkovatelské smlouvy.

Rovněž v případě smlouvy o zprostředkování č. ZP/1/96 ze dne 3. 1. 1996, uzavřené mezi stěžovatelem a J. M. z dokazování vyplynulo (a krajský soud z těchto skutečností správně vycházel), že obchodní vztahy stěžovatele s firmou O. byly navázány již v roce 1995 a žádné předložené listiny nezmiňují jméno J. M. Ani v tomto směru proto stěžovatel neunesl důkazní břemeno.

Souhrnně tedy Nejvyšší správní soud konstatuje, že námitky proti způsobu provedeného dokazování nejsou důvodné, neboť skutková podstata, z níž finanční úřady v citovaných rozhodnutích vycházely, má oporu ve spisu, tato rozhodnutí jsou přesvědčivá a řádně se vypořádávají s jednotlivými provedenými důkazy. Ohledně obecných námitek stěžovatele k hodnocení jednotlivých důkazů krajský soud správně poukázal na skutečnost, že pro rozhodnutí se ukáže být podstatnou toliko určitá část svědecké výpovědi nebo listiny a proto ze skutečnosti, že tyto důkazy nejsou ve správním rozhodnutí zmiňovány celé, ještě samo o sobě nevyplývá, že z nich nebylo vycházeno. Právě naopak, jestliže hodnocení důkazů představuje intelektuální proces, směřující ke konkrétnímu cíli, bylo by zjevně protismyslné striktně požadovat v odůvodnění rozhodnutí uvádět i takové skutečnosti, které zmíněné směřování rozmělňují a bezdůvodně je zavádějí nepatřičným směrem.

Rovněž kasační důvody zakotvené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. proto

naplněny nebyly.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že v souzené věci neshledal existenci žádného z uplatněných kasačních důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s. a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 6. 10. 2004

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu