



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Martina Kříže v právní věci **žalobce: Ing. I. C.**, zast. JUDr. Marcelou Vilímkovou, advokátkou se sídlem Praha 2, Vinohradská 37, proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 13.10.2009, č.j. 5527/09-1100-202289,

t a k t o :

I . Žaloba se zamítá

I I . Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze, nyní Odvolacího finančního ředitelství (dále jen žalovaný), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmu fyzických osob (dále jen daň z příjmu) za rok 2002, vydanému Finančním úřadem v Benešově dne 19.4.2005 pod č.j. 40254/05/021910/3646 (dále též správce daně) a dodatečně vyměřena daň ve výši 854 281 Kč.

Žalobce v žalobě popsal skutkový stav a namítal pochybení správních orgánů obou stupňů s tím, že nesprávně posoudily charakter obchodní operace realizované žalobcem, zejména pak obsah smlouvy uzavřené mezi žalobcem a panem J., neúplně zjistily skutkový stav, z provedených důkazů vytvořily nesprávné skutkové závěry a skutková zjištění nesprávně právně kvalifikovaly. To vedlo k rozhodnutí, které je v rozporu se zákonem, kdy základ daně a daň byly stanoveny v nesprávné výši.

Konkrétně žalobce namítal nesprávnost posouzení právního vztahu založené smlouvou se společností Falkon a právního stavu založené smlouvou s A. J. (dále též A. J.) jako dvou na sobě nezávislých právních vztahů a z toho plynoucího nesprávného závěru o tom, že spolu

nesouvisí ani plnění učiněná na základě smluv, tj. výplata částky 3 000 000 Kč žalobci od společnosti Falkon a částky 2 790 000 Kč vyplacené žalobcem A. J. Podle žalobce uzavřením smlouvy se společností Falkon a jejím plněním plnil žalobce svůj závazek ze smlouvy s A. J.. Pokud by nebylo smlouvy s A. J., žalobce by smlouvu se společností Falkon vůbec neuzavíral. Neproběhla by ani plnění, která byla na základě obou smluv realizována. To je zřejmé ze smluv samotných a žalobce na to v řízení opakovaně upozorňoval.

Nesprávné pochopení souvislosti obou smluv vyplývá především z nepochopení obsahu smlouvy uzavřené mezi žalobcem a A. J. Z obsahu smlouvy vyplývá, že se jedná nikoliv o smlouvu mandátní, ale o smlouvu, jejímž obsahem je obstarání záležitostí žalobcem pro A. J. vlastním jménem na účet A. J., tedy o smlouvu, odpovídající svým obsahem smlouvě komisionářské ve smyslu § 577 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále též obchodní zákoník). Dále poukázal na § 35 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (dále též občanský zákoník) a § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též daňový řád), přičemž pro výklad projevů vůle v obchodních vztazích platí § 266 obchodního zákoníku, který se zde vykládá podle úmyslu jednající osoby. S využitím těchto interpretačních pravidel je zřejmé, že smlouva uzavřená mezi žalobcem a A. J. odpovídá svým obsahem smlouvě komisionářské, nikoliv mandátní. K tomu žalobce poukázal na základní znaky komisionářské smlouvy, jejíž obsah stručně charakterizoval jako závazek komisionáře vlastním jménem vykonat určitou činnost vymezenou ve smlouvě a výsledek této činnosti následně převést na komitenta. Nemusí se jednat jen o komisní prodej nebo koupi věci, předmětem činnosti komisionáře může být i poskytnutí služeb. Nelze určitý okruh záležitostí z možného předmětu plnění na základě komisionářské smlouvy vyloučit jen proto, že takové plnění je u tohoto smluvního typu méně obvyklé, jsou-li jinak základní znaky tohoto smluvního typu naplněny. Okruh obchodních záležitostí, jenž mohou být zařizeny komisionářem, není obchodním zákoníkem ani jiným právním předpisem nijak vymezen, může jít o jakoukoliv záležitost. Obchodní záležitostí (její součástí) je zpravidla uzavření a plnění smlouvy. V případě žalobce měl A. J. informace o tom, že společnost Falkon má zájem na poskytování poradenských služeb v souvislosti z deblokací ruského dluhu a je připravena vyplatit za ně odměnu. Žalobce nikdy A. J. dotazy, týkající se původu jeho informací ani jeho skutečného zájmu na poskytování služeb společnosti Falkon, nekladl. Nepovažoval to tehdy za podstatné, bylo by i nepatřičné toto činit. Lze předpokládat, že A. J. měl zájem především na odměně, kterou zamýšlela společnost Falkon vyplatit za poskytování služeb. Uzavření a plnění smlouvy se společností Falkon a poskytování služeb nepochybně bylo obchodní záležitostí, která mohla být předmětem komisionářské smlouvy. A. J. patrně nedisponoval potřebnými odbornými znalostmi k výkonu této činnosti, rovněž mohl mít zájem na tom zůstat v pozadí. Proto obchodní záležitost nerealizoval sám, ale využil služeb žalobce. Jestliže někdo má informace o tom, že je zde konkrétní poptávka po určitých službách za zajímavou odměnu, přitom ale nemá možnost, schopnost či zájem tyto služby poskytovat sám, je logické, že si na pořízení této obchodní záležitosti zajistí jinou osobu, která tuto možnost, schopnost a zájem má. Motiv komitenta k uzavření komisionářské smlouvy není pro posouzení obsahu právního úkonu důležitý, důležitý je jeho obsah. K výsledku svědka Ing. J. Č. (dále též Ing. Č.) ze společnosti Falkon, který provedl žalovaný, žalobce uvedl, že žalovaný učinil závěry, které z výpovědi Ing. Č. učinit nelze. To, že svědek neměl povědomí o existenci A. J. a o tom, že smlouva mezi společností Falkon a žalobcem byla žalobcem uzavřena právě na základě smlouvy mezi žalobcem a A. J. a pokynu pana J., vyplývá z povahy komisionářské smlouvy, kdy osoba komitenta nemusí být a obvykle ani není třetí osobě vůbec známa, komitent může zůstat v dané věci v pozadí. Komisionář uzavírá smlouvu s třetí osobou svým jménem, komitent nevznikají vůči třetí osobě žádná práva ani povinnosti (§ 581 obchodního zákonu). K hodnocení výpovědi A. J. žalovaný žalobce uvedl, že Ing. Č. nemohl mít povědomí o vztahu mezi žalobcem a A. J. Dále poukázal na rozpornost závěrů žalovaného, kdy žalovaný

uvedl, že A. J. v uvedeném obchodě jinak nefiguroval, přitom o několik řádků výše žalovaný uvedl, že svědek A. J. uvedl, že on sehnal obchod a najal si žalobce. A. J. tedy byl iniciátorem obchodu. K tomu žalobce zdůraznil, že role A. J. při uzavření smlouvy mezi žalobcem a společností Falcon není podstatná. Žalobce byl tím, kdo vykonával činnost pro A. J., ne naopak. Role A. J. spočívala v tom, že si najal žalobce na činnost uvedenou ve smlouvě mezi žalobcem a A. J.. Obsahem této smlouvy není poskytování žádného plnění A. J. žalobci. Žalobci byl v průběhu výkonu činnosti pro společností Falcon v kontaktu s A. J., kterého informoval o průběhu jejich obchodní záležitosti. Není podstatné, zda vůbec a jaké konkrétní aktivity, které měly napomoci úspěchu jednání, A. J. vyvíjel. Z vědomosti nebo nevědomosti Ing. Č. o existenci smlouvy mezi žalobcem a A. J. a o činnosti A. J. před uzavřením smlouvy mezi žalobcem a společností Falcon, i při jejím plnění, nemůže být učiněn závěr o roli A. J., ani o tom, zda oba smluvní vztahy spolu souvisí. Pokud by A. J. měl zájem uzavřít smlouvu se společností Falcon, mohl tak učinit sám nebo k tomu zmocnit žalobce nebo jinou osobu. Obecně řečeno jedna osoba měla informace o možnosti učinit obchod, druhá zase potřebné schopnosti obchod uskutečnit. Je proto logické, že při souhlasu s podmínkami spolupráce došlo k dohodě. To potvrdil A. J. ve své svědecké výpovědi dne 29.9.2009. Na skutečnost, že žalobce vykonal činnost pro A. J. lze usuzovat i z výplaty částky 2 790 000 Kč A. J.. Pokud by činnost nebyla vykonávána pro A. J., neměl by žalobce důvod mu plnění, přijaté od společnosti Falcon, vyplatit. Žalobce jednal na základě příkazu A. J. ve smyslu § 578 obchodního zákoníku. Pokud jde o způsob jednání žalobce (vlastním jménem na účet A. J.) poukázal žalobce na článek A a C smlouvy s A. J. (smlouva ze dne 5.2.2001), kde se žalobce zavázal, že na základě pokynu A. J. zahájí jednání se společností Falcon, s nímž podepíše příslušnou smlouvu s vymezeným předmětem plnění (obecně poskytování konzultačních služeb pro společnost Falcon a převzetí odměny). Přestože ve smlouvě není výslovně uvedeno, že měla být uzavřena žalobcem vlastním jménem, takovýto způsob jednání z vymezení povinností žalobce vyplývá. Pokud by smlouva uzavřená mezi žalobcem a A. J. byla skutečně smlouvou mandátní, jak je pojmenována, muselo by z ní vyplývat, že smlouva se společností Falcon má být uzavřena jménem mandanta, tj. A. J.. K jednání žalobce vlastním jménem při výkonu činnosti podle smlouvy směřovala i vůle obou smluvních stran, účel smlouvy mezi žalobcem a A. J. byl bez problému naplněn. Z chování obou smluvních stran po uzavření smlouvy je zřejmé, že smlouva byla jako komisionářská chápána. Pokud by A. J. posuzoval smlouvu jako smlouvu mandátní a požadoval po žalobci uzavření smlouvy se společností Falcon, avšak jménem A. J. jako mandanta, jistě by vyjádřil své výhrady k tomu, že smlouva byla uzavřena jménem žalobce. Navíc by žalobci musela být k uzavření smlouvy vystavena plná moc (§ 568 odst. 3, 4 obchodního zákoníku). Rovněž bylo předpokládáno, že odměna ze smlouvy uzavřené žalobcem se společností Falcon bude vyplacena na účet žalobce a teprve poté převedena A. J.. Tím byl naplněn další znak komisionářské smlouvy, totiž jednání na účet komitenta. V projednávané věci se jedná o vydání plnění přijatého od společnosti Falcon, tj. částky 3 000 000 Kč po odečtení provize vyplacené žalobci jako odměna od společnosti Falcon. K tomu žalobce odkázal na článek C odst. 1 a 2 smlouvy (míněna smlouva mandátní mezi žalobcem a panem J.) a odst. 2 téhož ustanovení smlouvy. Úplata byla stanovena v článku B odst. 3 a článku C odst. 1 smlouvy. Podle těchto ustanovení se A. J. zavázal, že vyplatí žalobci odměnu stanovenou v článku C smlouvy. Tam je pak dohodnuto, že mandant souhlasí s tím, že zmocněnec odečte od platby společnosti Falcon vlastní provizi ve výši 7%, tj. 210 000 Kč. Odměnu tedy platil A. J. žalobci, nikoliv naopak, že by pan J. něco konal pro žalobce. Mezi stranami byla výše úplaty sjednána procentem z hodnoty obchodní operace. Dohoda o tom, že žalobce odečte provizi od platby přijaté od společnosti Falcon, je dohodou o způsobu výplaty provize. Mohlo být samozřejmě sjednáno, že úplata od společnosti Falcon bude zaslána na účet A. J., ten by následně vyplatil žalobci provizi. Zřejmě by správce daně neměl proti zdanění provize žádných námitek, přitom věcně

zde žádný rozdíl není, jiné je jen platební místo. Žalobci náležela i náhrada nákladů, pokud by souvisely s výkonem jeho činnosti ve smyslu § 588 obchodního zákoníku. Pokud by A. J. naopak poskytoval plnění žalobci, jak se domnívá žalovaný, náležela by náhrada nákladů spíše A. J.. Žalobce se dále ohradil proti hodnocení výše odměny žalovaným s tím, že to, že práce nezabrala žalobci velké množství času neznamená, že se nejednalo o práci náročnou a složitou. Odměna nebyla vyplacena za to, že bude mnoho hodin vykonávat nějakou práci, ale že tuto odvede kvalitně a dosáhne výsledku. Žalobce při výslechu A. J. reagoval zejména na domněnku správce daně vyplývající z data uzavření smlouvy a data poskytnutí úplaty, že práce pro společnost Falcon byly prováděny po celý rok. Nezákonnost žalovaného rozhodnutí se zakládá především na nepochopení a nesprávném posouzení obchodní operace, realizované žalobcem na základě obou smluv. Žalobce uzavřel a plnil smlouvu se společností Falcon na základě dříve uzavřené smlouvy s A. J.. Smlouva uzavřená mezi žalobcem a A. J. naplňuje ve svých náležitostech znaky komisionářské smlouvy dle § 577 a násl. obchodního zákoníku. K tomu se žalobce zabíral důvody, proč nelze užít jiný smluvní typ upravený obchodním zákoníkem. Žalovaný vycházel při posouzení smlouvy mezi žalobcem a A. J. podle jejího názvu jako smlouvy mandátní a tím směrem zaměřil veškeré dokazování, aniž by přes opakované námitky žalobce zkoumal, zda je tento předpoklad správný. Z rozhodnutí není patrné, proč žalovaný smlouvu za mandátní považuje (kromě jejího názvu). Rozhodnutí je v tomto ohledu nedostatečně odůvodněné a nepřezkoumatelné. Žalobce v řízení upozorňoval nato, že se o mandátní smlouvu nejedná. Žalobce nebyl povinen smlouvu přesně právně kvalifikovat. Žalobce neměl dříve žádnou vědomost o činnosti A. J. ani o zájmu společnosti Falcon o poskytování služeb a vyplacení odměny. Stejně tak společnost Falcon nevěděla o existenci žalobce. Žalobce zdůraznil, že pokud by nebyl A. J. kontaktován, nikdy by do jednání se společností Falcon nevstoupil, služby neposkytoval a žádné plnění ze strany společnosti Falcon by mu nebylo poskytnuto. Pokud by nebylo smlouvy uzavřené mezi žalobcem a A. J. a pověření pana J., právní vztah mezi žalobcem a společností Falcon by vůbec nevznikl. Žalobce by tak neobdržel částku 3 000 000 Kč. Žalobce neměl pochyb o souvislosti mezi výdajem a příjmem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (zákon č. 586/1992 Sb. v platném znění). Tvrdil, že za daňový výdaj lze uznat částky vynaložené na dosažení příjmu, tedy částky bez jejíž vynaložení by příjem dosažen nebyl. Právním důvodem výplaty částky 2 790 000 Kč A. J. je sama smlouva. Žalobce nesouhlasil s tvrzením žalovaného o rozporech v námitkách žalobce (str. 5 a 6 žalovaného rozhodnutí) s tím, že ze všech vyjádření žalobce i z odvolání je zřejmé, že žalobce smlouvu uzavřenou s A. J. za smlouvu mandátní nepovažoval a trval na jejím posouzení podle obsahu. Pokud někde hovořil o této smlouvě jako smlouvě mandátní, je to tak pro její označení v záhlaví smlouvy. Z daňového hlediska není podle žalobce pochyb o tom, že to, co komisionář při své činnosti přijme a co následně komitentovi vydá, musí mít stejný režim. Jestliže byla posouzena platba 3 000 000 Kč od společnosti Falcon žalobci jako zdanitelný příjem žalobce, musela být jako výdaj vynaložený na dosažení tohoto příjmu posouzena platba 2 790 000 Kč provedená v hotovosti žalobcem A. J.. Obě tyto platby spolu jednoznačně a nepochybnitelně souvisí a tvoří součást jedné obchodní operace žalobce. Oddělovat obě smlouvy je absurdní. Jiný pohled na zdanění obchodní operace je to, že do daňového základu komisionáře vstupuje toliko provize. Ostatní plnění nenáleží komisionáři a proto jím neměla být ani zdaňována. V případě žalobce by do daňového základu vstupovala pouze provize 210 000 Kč a případné výdaje vynaložené žalobcem k jejímu dosažení. Takový způsob zdanění nejlépe odpovídá logice komisionářské smlouvy. Plnění přijaté od společnosti Falcon z hospodářského hlediska vůbec nenáleželo žalobci, ten byl podle § 585 obchodního zákoníku povinen A. J. toto plnění, snížené o provizi, vydat. Zdanitelným příjmem žalobce by tak neměla být částka 3 000 000 Kč přijatá od společnosti Falcon a zdanitelným výdajem částka 2 790 000 Kč, vyplacená A. J.. V každém z obou případů vždy bude stanoven daňový základ žalobce stejně.

Hospodářským efektem pro žalobce je provize 210 000 Kč a jediné z ní měla být žalobcem odveden daň, což se také stalo. Není možné posoudit výdaj ve výši 2 790 000 Kč jako daňově neuznatelný při současném posouzení příjmu ve výši 3 000 000 Kč jako příjmu zdanitelného. Jestliže žalovaný trvá na tom, že příjem v výši 3 000 000 Kč je příjmem zdanitelným, musí být jako daňově uznatelný posouzen výdaj 2 790 000 Kč, opačný postup je v rozporu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a § 23 odst. 1 citovaného zákona.

Žalobce dále poukázal na skutečnost, že v roce 1997 vykázal daňovou ztrátu ve výši 6 065 000 Kč, kterou mohl odečítat od daňového základu až do zdaňovacího období roku 2005. Vzhledem k tomu, že žalobce uplatnil ve zdaňovacím období roku 2002 výdaj ve výši 2 790 000 Kč, neuplatnil v této výši ztrátu minulých zdaňovacích období. Pokud správce daně při daňové kontrole snížil daňové výdaje o částku 2 790 000 Kč, měl ve stejném rozsahu umožnit žalobci uplatnění ztráty z předchozích zdaňovacích období.

Žalobce dále namítal, že po provedení výsledku A. J. v odvolacím řízení neseznámil žalovaný žalobce se závěry, které na základě tohoto doplnění učinil, a neumožnil žalobci se k těmto závěrům a trvajícím či novým pochybnostem vyjádřit a navrhnout případné doplnění dokazování. Namísto toho vydal rozhodnutí, jehož obsah je pro žalobce překvapivý. Žalobce sám považoval závěry výsledku A. J. za pro sebe příznivé. A. J. potvrdil, že si žalobce na výše popsanou činnost najal.

Žalobce žádal, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný argumentoval obdobně jako v odůvodnění svého rozhodnutí. K tomu uvedl, že žalobce podal k Ministerstvu financí žádost o přezkoumání žalovaného rozhodnutí podle § 55b odst. 3 daňového řádu, kde uvedl stejné důvody jako jsou uplatněny v žalobě. Rozhodnutím ze dne 25.6.2010, č.j. 39/17839/2010-392 byla jeho žádost Ministerstvem financí (dále jen MF) zamítnuta a přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí nebylo povoleno. Uvedené rozhodnutí zaslal žalovaný v příloze svého vyjádření. Žalovaný žádal, aby soud žalobu zamítl.

K tomu žalobce podal repliku, kde setrval na své skutkové a právní argumentaci. Nově pak tvrdil, že žalovaný vlastně navrhuje, aby částka 2 790 000 Kč byla zdaněna nyní podruhé.

Na ústní jednání se žalovaný omluvil, souhlasil však s projednáním věci bez jeho účasti. Žalobce setrval na svém stanovisku a zdůraznil základní body žaloby - vady právního hodnocení žalovaného a správce daně, kdy správce daně na základě svých úvah vyměřil daň, přitom vazba mezi oběma smlouvami byla zřejmá, a dále, že žalobce měl možnost uplatnit daňovou ztrátu za předmětné zdaňovací období a správce daně i žalovaný k tomu měli přihlédnout při stanovení daňové povinnosti. Žalobce trval na provedení důkazů označených v žalobě, byť byly již v minulosti provedeny. Soud jeho návrhu na provedení důkazů nevyhověl a zamítl jej, neboť navržené důkazy jsou listiny, které jsou součástí spisového materiálu, který si soud k přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, vyžádal a z něhož při posouzení věci vychází.

Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Při posouzení soud vyšel z následující právní úpravy:

Podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů v rozhodném znění 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.5) 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 předpisem²⁰⁾ 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.

Podle ust. § 566 obchodního zákoníku v rozhodném znění (1) mandátní smlouvou se zavazuje mandatář, že pro mandanta na jeho účet zařídí za úplaty určitou obchodní záležitost uskutečněním právních úkonů jménem mandanta nebo uskutečněním jiné činnosti, a mandant se zavazuje zaplatit mu za to úplatu. (2) Je-li zařízení záležitosti předmětem podnikatelské činnosti mandatáře, má se za to, že úplata byla smluvena.

Podle ust. § 577 téhož zákona smlouvou komisionářskou se zavazuje komisionář, že zařídí vlastním jménem pro komitenta na jeho účet určitou obchodní záležitost, a komitent se zavazuje zaplatit mu úplatu.

Podle ust. § 35 odst. 2 občanského zákoníku v rozhodném znění právní úkony vyjádřené slovy je třeba vykládat nejenom podle jejich jazykového vyjádření, ale zejména též podle vůle toho, kdo právní úkon učinil, není-li tato vůle v rozporu s jazykovým projevem.

Podle ust. § 2 odst. 7 daňového řádu v rozhodném znění při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.

Podle ust. § 31 odst. 9 téhož 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.

Podstatou sporu je posouzení, zda částka 2 790 000 Kč byla výdajem na dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů žalobce ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů či nikoliv.

Stěžejní žalobcovou námitkou bylo tvrzení, že správní orgán I. stupně (dále též správce daně) i žalovaný při rozhodování nesprávně posoudili charakter obchodních operací realizovaných na základě smluv uzavřených mezi žalobcem a A. J., mezi žalobcem a společností Falkon a z provedených důkazů vyvodili nesprávné skutkové závěry, které nesprávně právně kvalifikovali, což mělo za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

K tomu z obsahu spisového materiálu, rozhodnutí správních orgánů obou stupňů, jakož i z písemného vyjádření žalovaného k podané žalobě vyplynulo, že ve věci již bylo rozhodnuto o odvolání proti prvostupňovému správnímu rozhodnutí rozhodnutím žalovaného ze dne 15.5.2006, č.j. 4389/06-110 (dále též původní rozhodnutí žalovaného), kterým bylo odvolání zamítnuto. Rozsudkem zdejšího soudu ve věci č.j. 6Ca 218/2006-149 ze dne 30.4.2009, ve spojení s rozsudkem NSS ze dne 25.3.2009, č.j. 5Afs 79/2008-137, bylo původní rozhodnutí žalovaného zrušeno a věc mu vrácena k dalšímu řízení se závazným právním názorem, že za situace, kdy žalobce předkládal listinné důkazy, kterými prokazoval,

že skutečně vynaložil uvedené daňové výdaje na dosažení svých zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a současně za účelem ověření jeho tvrzení požadoval výslech svědka pana J., mohla v souladu s § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu výpověď této osoby sloužit k ověření věrohodnosti žalobcova tvrzení ohledně naplnění mandátní smlouvy se jmenovaným a objasnění skutkových okolností daného obchodního případu. K tomu ověření však nemohlo v tomto směru dojít jiným způsobem, než že by byla zmíněná osoba řádně vyslechnuta v daňovém řízení v této věci a žalobci tak dána možnost, aby se tohoto výsledku zúčastnil, kladl svědkovi otázky a k jeho výpovědi se vyjádřil. Pokud se žalované rozhodnutí (míněno původní žalované rozhodnutí) opírá o důkaz pořízený v rozporu s § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, přičemž žaloba výslovně tuto vadu vytýkala, nejedná se pouze o procesní pochybení v postupu správce daně, nemající vliv na zákonnost soudem přezkoumávaného rozhodnutí, nýbrž o porušení povinnosti správce daně postupovat v daňovém řízení ústavně konformním způsobem, v tomto případě porušení práva daňového subjektu na projednání věci v jeho přítomnosti a práva vyjádřit se ke všem prováděným důkazům. Vlivem procesních vad žalovaného a Městského soudu v Praze prozatím tak nebylo možné dospět k jednoznačnému závěru, zda žalobce prokázal vynaložení výdaje ve výši 2 790 000 Kč dle mandátní smlouvy s panem J. na dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů a je věcí dalšího řízení, aby byly vytýkané vady odstraněny a po doplnění dokazování znovu řádným způsobem zhodnocena skutková stránka věci.

Za tohoto stavu žalovaný provedl dne 29.9.2009 za účasti žalobce výslech A. J. (protokol č.j. 68993/09/043930204628), jehož předmětem mělo být ověření tvrzení žalobce ohledně naplnění mandátní smlouvy uzavřené s panem J., objasnění jeho činnosti v daném obchodním případě, popřípadě souvislosti mezi jednotlivými právními vztahy. Svědek A. J. k předmětu smlouvy uvedl, že žalobce jednal v jeho záležitosti na jeho účet s firmou Falkon, že on sehnal obchod a najal žalobce, aby se případu ujal a zároveň z toho vyplývá i dohoda o rozdělení odměny. On sám přímo s firmou Falkon nejednal, nikoho tam nezná, dozvěděl se z médií, že byl vyhlášen konkurz, informace o konkurzu, jeho podmínkách předal žalobci, konkrétní kontakt mu nedal. Všechny informace týkající se konkurzu byly součástí podmínek konkurzu, již si předně nepamatuje, zda informace žalobci sděloval osobně nebo se je dočetl v podmínkách konkurzu sám. Jednání žalobce a společnosti Falkon se neúčastnil, žádné doporučení společnosti Falkon neposkytl. K bodu B. 1 (V.1) mandátní smlouvy mezi žalobcem a panem J. na dotaz správce daně, jak svědek věděl v době, kdy uzavíral smlouvu se žalobcem, že tento obdrží od společnosti Falkon odměnu za poskytnuté služby právě ve výši 3 000 000 Kč, svědek uvedl, že si na to nevzpomíná, buď se to dozvěděl od žalobce nebo to bylo v podmínkách konkurzu, je to už přes 8 let. K bodu B.2 citované smlouvy a výši provize 7% svědek uvedl, že provize byla stanovena dohodou, informace k tomu nepotřeboval, ke stanovení výše vlastního podílu na odměně uvedl, že obchod vznikl jeho zásluhou, našel ho, z toho vyplývá rozdělení odměny, žádné konkrétní aktivity v rámci realizace nevyvíjel. Peníze od žalobce přebíral pan F., kterého zná, jednal s ním, bylo to v Praze zhruba před 8 lety. Do téhož protokolu se k věci vyjádřil i žalobce jako daňový subjekt a k podmínkám konkurzu uvedl, že je v písemné podobě ani on nikdy neviděl, z jednání vyplynula částka 3 000 000 Kč, která byla promítnuta do smlouvy, práci vykonanou žalobcem pro Falkon „lze měřit jedním rokem toliko daty smlouvy a završením obchodu“, tedy úhradou diskontované částky dluhu na účet Ministerstva financí, jinak ji lze vyčíslit v hodinách, takže v přepočtu na hodinou odměnu by se jednalo o hodinou mzdu v řádu 10 000 Kč na hodinu. Jednání s firmou Falkon, A. J. a žalobcem probíhala přibližně ve stejné době. 150-200 000 bylo dohodnuto ústně s panem J. poté, co žalobce s Falkonem dojednal odměnu 3 000 000 Kč, byla v písemné smlouvě s panem J. odměna specifikována jako 7% ze 3 000 000 Kč. Svou odměnu si žalobce stanovil odhadem počtu hodin odpracovaných na této transakci, které jako odborník byl schopen odhadnout.

Po provedeném výsledku žalovaný znovu uvážil všechny skutečnosti, které vyšly v daňovém řízení najevo. Vyšel přitom z **daňové kontroly** na daň z příjmů z fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 (zpráva o kontrole č.j. 27859/05/021930/565) zahájené dne 9.10.2003, podle které správcem daně nebyl žalobci uznán výdaj podle § 23 odst. 1 zákona o dani z příjmů ve výši 2 790 000 Kč. Tuto částku žalobce podle předložené dokladu o převzetí vyplatil v hotovosti zmocněnci pana A. J. panu F. Správce daně poukázal na mandátní smlouvy (dále též MS), ve kterých je žalobce označen jako mandatář. V první smlouvě ze dne 5.2.2001 je mandantem A. J. Ve druhé mandátní smlouvě ze dne 1.3.2001 je mandantem společnost Falcon capital a.s., zastoupená jednatelem Ing. J. Č. (dále též společnost Falcon). Podle **MS s A. J.** měl žalobce na jeho pokyn zahájit jednání se společností Falcon s cílem uzavřít smlouvu, na jejímž základě bude pro společnost Falcon a zúčastněným osobám poskytovat služby při realizaci mezivládní smlouvy uzavřené mezi Ruskou federací a Českou republikou o deblokaci ruského dluhu(dále též smlouva o deblokaci) se závazkem provádět uvedené činnosti (poskytovat konzultační služby, zúčastňovat se jednání se třetími stranami, připravovat materiálu a dokumenty pro jednání s bankami a dalšími finančními institucemi) v souladu se zájmy společnosti Falcon (bod A, B smlouvy). Ke způsobu výplaty a výši odměny je pod bodem V smlouvy uvedeno, že žalobce jako mandatář obdrží za uvedené činnosti od společnosti Falcon částku 3 000 000 Kč, že výše této odměny a způsob výplaty bude určena ve smlouvě mezi žalobcem a společností Falcon, dále že mandant, tj. pan J. souhlasí s tím, aby si žalobce z platby od společnosti Falcon odečetl provizi ve výši 7%, tj. 210 000 Kč, a že zbývající částku ve výši 2 790 000 Kč žalobce převede na jeho účet nebo ji předá v hotovosti do 3 dnů po obdržení částky od společnosti Falcon. V době, kdy žalobce měl uzavřít MS s A. J. nebyl mezivládní dohoda o deblokaci ruského dluhu ještě podepsána a podle správce daně proto nemohlo být jisté, že realizaci takové mezivládní dohody bude pověřena právě společnost Falcon a že za tohoto stavu, kdy nebylo známo konečné znění mezivládní dohody, nebylo možno stanovit přesný rozsah služeb potřebných k její realizaci a jejich cenu. K výzvě správce daně (ze dne 11.5.2004) k vysvětlení podstaty MS uzavřené s A. J. a podílu A. J. na dosažení příjmu ve výši 3 000 000 Kč od společnosti Falcon žalobce uvedl, že částka 2 790 000 Kč je jeho výdajem za to, že byl představen významné obchodní a finanční společnosti s možností spolupráce. Odměnou žalobce za práci pro společnost Falcon pak měla být podle smluvního ujednání s A. J. pouze částka 210 000 Kč, která je podle názoru žalobce výdajem A. J.. V druhé žalobcem předložené **MS** datované a podepsané dne 1.3.2001 **se společností Falcon** se žalobce zavázal pro tuto společnost vykonávat poradenskou činnost a technické zabezpečení naplnění příslušných ustanovení týkajících se finančního vyrovnání na základě mezivládní smlouvy mezi Ruskou federací a Českou republikou ze dne 19.10.2001 popřípadě smlouvy, která bude v budoucnu uzavřena mezi stejnými smluvními stranami za stejným účelem. Žalobce se dále zavázal zpracovat návrh na platební vyrovnání, provést odborné konzultace pro členy managementu mandanta s tím, že konzultace iniciované mandantem vykoná pouze po předchozím odsouhlasí mandantem, že se bude účastnit na přípravě podkladu projednání se stranami zúčastněnými při deblokaci dluhu, bude vykonávat dohled nad aplikací mandantem navržených postupů při realizaci transakce. Podle článku II. této MS se žalobce zavázal provádět tyto činnosti v souladu se zájmy společnosti Falcon, která se zavázala zaplatit mu za to úplatu vymezenou v článku III. MS ve výši 3 000 000 Kč s tím, že bude zaplacená na základě předložené faktury.

Při **ústním jednání dne 2.6.2004** se žalobce k dotazu správce daně, jak se mohl v březnu 2001 zavázat k plnění úkolu, který vyplývá ze smlouvy o deblokaci uzavřené až v říjnu 2001, vyjádřil tak, že na to neumí odpovědět, ale že smlouvu podepsal skutečně dne 1.3.2001. Dále uvedl, že platba byla poukázána na základě dopisu adresovaného společnosti Falcon na účet žalobce u České spořitelny. Při tomto ústním jednání k MS s A. J. žalobce uvedl, že smlouva byla uzavřena pouze v ruském jazyce. Žalobci to nečinilo potíže, tomu, že

A. J. není ve smlouvě identifikován, nepřikládal žádný význam, v té době ho znal, neví, proč výdaj v hotovosti ve výši 2 790 000 Kč původně zaúčtován dne 18.2.2002 je ručně přepsán na 20.2.2002. Uvedl, že neví, proč je to přepsáno, neví, kdo to přepsal, částka byla nepochybně předána 20.2.2002 panu F. v kanceláři pana J., pana F. do té doby neznal.

Dne 5.8.2004 žalobce předložil správci daně své **písemné vyjádření ze dne 1.7.2004**, označené jako „protokol ze dne 2. června 2004 – vyjádření, doplnění a zodpovězení otázek“, kde k nesrovnalostem mezi datem uzavření MS se společností Falkon dne 1.3.2001 a datem uzavření smlouvy o deblokaci dne 19.10.2001 uvedl, že došlo k nahrazení první strany smlouvy poté, kdy byla mezivládní smlouva podepsána. K tomu správce daně poukázal na to, že mezivládní smlouva byla uzavřena dne 9.10.2001 a nikoliv 19.10.2001, jak žalobce tvrdí a jak je uvedeno MS se společností Falkon. Podle žalobcem předloženého **peněžního deníku** dne 15.2.2002 na řádku 5 s textem „Falkon“ zaúčtoval jako příjem v hotovosti částku 3 000 000 Kč, dne 18.2.2002 (ručně opraveno na 20.2.2002) na řádku 6 s textem „Falkon – provize“ zaúčtoval jako výdaj v hotovosti částku ve výši 2 790 000 Kč. K tomuto výdaji předložil pověření A. J. S. F., aby od žalobce podle MS z 5.2.2001 převzal v hotovosti částku 2 790 000 Kč. Na tomto dokladu je poznamenáno, že částka byla panem F. přijata dne 20.2.2002. Podle dále předloženého „peněžního deníku-opis podle druhu“ je uvedeno oproti peněžnímu deníku zprvu citovanému datum 18.2.2002.

K prokázání vkladu finanční hotovosti do poklady, ze které měla být vyplacena hotovost panu J. ve výši 2 790 000 Kč žalobce dne 8.9.2004 předložil **smlouvu o půjčce částky 3 500 000 Kč ze dne 15.2.2001** a uvedl, že měl tyto finanční prostředky k dispozici doma v trezoru.

Dne 1.7.2004 proběhl za účasti žalobce **výslech předsedy představenstva společnosti Falkon Ing. J. Č.** (dále též Ing. Č.), který uvedl, že činnost dle článku I. MS z 1.3.2001 kromě žalobce pro společnost Falkon nikdo jiný nevykonával, rozhodli se využít nabídku žalobce na základě pohovoru s ním poté, co konzultovali s více konzultačními a bankovními subjekty. Žalobce se zapojil do jednání s MF ČR (ministerstvo financí) a společně s Ing. Č. se účastnil jako finanční poradce přípravy smlouvy a jednání s různými finančními institucemi, nějaká jednání vedl samostatně, informoval Ing. Č. o jeho výsledku. A. J. Ing. Č. nezná, nikdy se s ním nesetkal, společnosti Falkon pan J. nikdy žádné služby neposkytoval. Odměna byla žalobci za vykonanou činnost pro společnost Falkon vyplacena v souladu s MS z 1.3.2001 převodem na jeho bankovní účet na základě žalobcem písemně uplatněného nároku ze dne 22.1.2002, podle kterého požádal Ing. Č. podle článku III. odst. 1 MS o proplacení dohodnuté odměny v částce 3 000 000 Kč (protokol č.j. 156517/04/001934/3315).

Na základě takto zjištěného skutkového stavu správce daně dodatečným platebním výměrem (ze dne 19.4.2005, č.j. 40254/05/021910/3664) stanovil základ daně ve výši 2 792 972 Kč a dodatečně vyměřil daň z příjmu fyzických osob (DPFO) za zdaňovací období roku 2002 (dále též předmětné zdaňovací období) ve výši 854 281 Kč, neboť dospěl k závěru, že žalobce neprokázal právní důvod výplaty částky 2 790 000 Kč A. J. a tím neprokázal oprávněnost zahrnutí uvedeného výdaje do svého základu daně, přičemž podle § 2 odst. 7 daňového řádu sice formálně existuje mandátní smlouva mezi daňovým subjektem a A. J., ale zjištěný stav věci se s obsahem smlouvy neshoduje.

O odvolání, které se v podstatných rysech shoduje s žalobními body, rozhodl žalovaný původním rozhodnutím, které, jak již bylo shora uvedeno, bylo následně Městským soudem v Praze na základě rozsudku NSS zrušeno pro vadu řízení.

Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný odvolání žalobce znovu zamítl, neboť dospěl k závěru, že mezi společností Falkon a A. J. neexistoval žádný právní vztah, což také potvrdil Ing. Č., a ani žalobci o žádném právním vztahu mezi nimi není nic známo. K tomu žalovaný poukázal na uzavřené MS ze dne 5.2.2001 a 1.3.2001 s tím, že mezi A. J. a

společností Falcon neexistoval žádný právní vztah, ze kterého by byl žalobce oprávněn uzavřít MS se společností Falcon na obstarání záležitostí pro tuto společnost. Smlouvou uzavřenou s A. J. se žalobce zavázal, že pro třetí osobu (společnost Falcon) a jejím jménem (avšak bez jejího souhlasu a vědomí) vykoná činnost za část úplaty, kterou mu tato třetí osoba vyplatí s tím, že zbývající část úplaty měl žalobce vyplatit panu J.. Předmět smlouvy podle MS uzavřené žalobcem s panem J., tj. obstarání záležitostí pro společnost Falcon, nemohou být naplněny, neboť z právního vztahu založeného MS s A. J. nebyl žalobce oprávněn pro společnost Falcon záležitosti obstarat. Právní vztah založený MS se společností Falcon a právní vztah založený MS s A. J. jsou na sobě nezávislé právní vztahy, které nelze posuzovat jako jeden ekonomický případ. Z částky 3 000 000 Kč, kterou žalobci společnost Falcon vyplatila, nemůže jakákoliv část tohoto příjmu patřit jiné osobě. V daňovém přiznání ani v průběhu daňové kontroly žalobce neuvedl jiné zdanitelné příjmy, se kterými by měl výdaj realizovaný na základě MS s A. J. souviset. Proto není výdaj ve výši 2 790 000 Kč výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce nedoložil oprávněnost zahrnutí tohoto výdaje do daňových uznatelných výdajů. Dále žalovaný posoudil výsledek A. J. ze dne 20.9.2009 (po zrušujícím rozsudku MS a NSS) tak, že role a rozsah vlastních aktivit A. J. v celé obchodní transakci spočívá pouze v nalezení obchodu v médiích, žádné konkrétní aktivity v rámci realizace tohoto obchodu A. J. nevyvíjel, žalobce jednal při uzavření a realizaci obchodu svým jménem. S tvrzeními svědka A. J. koresponduje výpověď Ing. Č., který uvedl, že A. J. v uvedeném obchodě nijak nefiguroval, nedoporučil žalobce k realizaci obchodu ani se na něm žádným jiným způsobem nepodílel. Dále žalovaný poukázal na nesrovnalosti vyplývající z výpovědi A. J. a posloupnosti uzavření jednotlivých smluv, kdy A. J. uvedl, že výše odměny od společnosti Falcon pro žalobce mohla být uvedena v podmínkách konkurzu, žalobce při tom sdělil, že podmínky konkurzu v písemné podobě nikdy neviděl, odměnu 3 000 000 Kč sjednal při konkurzním řízení a teprve poté, co byla dohodnutá odměna od společnosti Falcon promítnuta do smlouvy, byla s A. J. upřesněna procentuální výše odměny. Smlouva se společností Falcon však byla uzavřena 1.3.2001, tj. až po uzavření smlouvy mezi žalobcem a A. J. dne 5.2.2001, přičemž v této smlouvě ze dne 5.2.2001 je uvedeno, že žalobce jako mandant zahájí jednání se společností Falcon. Dále žalovaný poukázal na nesrovnalost ve vyjádření žalobce ohledně výše odměny 3 000 000 Kč a odměny 210 000 Kč s tím, že podle výpovědi Ing. Č. byl žalobce vybrán pro realizaci obchodu z několika subjektů na základě pohovoru s ním a na základě jeho nabídky, kdy společnost Falcon, zřejmě s ohledem na rozsah a úroveň služeb, které jí žalobce poskytl, částku 3 000 000 Kč, kterou žalobce podle svého vyjádření dojednal, akceptovala a na základě odvedené práce tuto částku vyplatila. To, že se jednalo o náročnou, složitou a rizikovou činnost žalobce sám potvrdil ve svém písemném vyjádření ze dne 22.11.2004. Naproti tomu však ve svém vyjádření při výpovědi A. J. dne 29.9.2009 bagatelizoval svou práci pro společnost Falcon pouze na činnost v řádu několika hodin. Kromě toho žalobce v průběhu daňové kontroly (písemné vyjádření ze dne 1.7.2004) na opakovaný dotaz správce daně uvedl, že byl představen významné obchodní a finanční společnosti. Tak to ale z jeho vyjádření při výpovědi svědka A. J. nevyplývalo. Žalovaný výpověď A. J. nepřijal jako důkaz k tvrzení žalobce o oprávněnosti uplatněného výdaje, neboť jím nebyly uvedeny žádné skutečnosti, ze kterých by byl zřejmý podíl na žalobcem dosaženém příjmu za provedenou činnost pro společnost Falcon. Z odpovědi svědka je zřejmé pouze to, že kromě upozornění na konkurzní řízení nebyly sděleny žádné konkrétní aktivity, které by v rámci realizace obchodu vyvíjel nebo které by měly napomoci úspěchu jednání se společností Falcon. Žádné informace v písemné podobě nebyly předávány ani se společností Falcon A.J. nikdy nejednal.

Ani po výpovědi A. dne 29.9.2009 (po zrušujícím rozsudku NSS a zdejšího soudu) žalovaný tedy nezměnil svůj závěr o tom, že, byť se vynaložení konkrétního výdaje a jeho výše prokazuje prostřednictvím účetních dokladů s náležitostmi stanovenými v ust. § 11 odst.

1 zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví, není každý výdaj daňově uznatelným, protože další podmínkou pro jeho uznání je existence příčinné souvislosti mezi vynaloženým výdajem a zdanitelným příjmem. Ke splnění druhé podmínky je nutné, aby poplatník splnil svou povinnost a prokázal, že konkrétní doložený výdaj posloužil pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pouze při naplnění obou podmínek vzniká poplatníkovi nárok na to, aby tento výdaj odečetl od základu daně. Samotné zjištění, že účetní doklady nebo jiné důkazní prostředky popisují konkrétní výdaj v konkrétní výši, který byl učiněn vůči konkrétní osobě a formálně odpovídají požadavkům zákona, tak nepostačuje pro závěr, že se jedná o výdaj podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, protože zdanitelný příjem může přinést pouze výdaj vynaložený na plnění, které se fakticky uskutečnilo v souvislosti se zdanitelným příjmem. V průběhu daňového řízení správce daně podle § 31 odst. 8 daňového řádu prokázal existenci skutečností vyvracejících průkaznost, správnost a úplnost účetnictví žalobce, když v peněžním deníku např. o příjmu ve výši 3.000.000,- Kč (Falkon – provize) účtoval jako o příjmu v hotovosti, ačkoli byl připsán na účet, a to bez převodu mezi bankovním účtem a pokladnou, když o vynaloženém výdaji ve výši 2.790.000,- Kč účtoval jako o platbě s vlivem na zisk místo jako o platbě bez vlivu na zisk. Naproti tomu žalobce nesplnil důkazní povinnost dle § 31 odst. 9 daňového řádu, neboť v průběhu daňové kontroly ani v průběhu odvolacího řízení údaje daňového přiznání neprokázal. Podle žalovaného se provedeným výsledkem svědka A. J. na situaci nic nezměnilo a žalobce podíl A. J. na svých příjmech neprokázal, proto částka 2 790 000 Kč, kterou žalobce A. J. vyplatil, nemohla souviset s jím vykázaným příjmem 3 000 000 Kč.

Soud nepovažuje námitku za důvodnou a přisvědčuje skutkovým zjištěním a právním závěrům, které z nich správce daně a posléze žalovaný učinil. Podle stanoviska soudu byl po odstranění vady řízení, pro kterou bylo předchozí rozhodnutí žalovaného zrušeno, provedením svědecké výpovědi A. J. v souladu s daňovým řádem správcem daně dostatečně zjištěn skutkový stav, který správce daně a žalovaný řádně posoudili a vyvodili z něj právní závěry, které jsou v souladu se zákonem. Žalobce si uplatnil jako výdaj podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů částku 2 790 000 Kč, kterou, jak tvrdí, byl zavázán podle mandátní smlouvy ze dne 5.2.2001 vyplatit A. J.. K tomu dále tvrdil, že mandátní smlouva s A. J. a mandátní smlouva se společností Falkon spolu souvisí, namítal, že je třeba mandátní smlouvu s A. J. posoudit jako smlouvu komisionářskou podle § 577 a násl. obchodního zákoníku a že správce daně a žalovaný nesprávně posoudili právní vztah žalovaný smlouvou se společností Falkon a právní vztah založený smlouvou A. J. jako na sobě nezávislé právní vztahy. Z toho pak dovodili závěr, že spolu nesouvisí ani plnění učiněná na základě obou smluv a že to vedlo k vydání rozhodnutí, které je v rozporu se zákonem a stanovení daně v nesprávné výši. Tvrdil, že se zavázal na základě pokynu A. J. zahájit jednání se společností Falkon s níž podepíše příslušnou smlouvu s vymezeným předmětem plnění a přestože ve smlouvě není výslovně uvedeno, že měla být uzavřena žalobcem vlastním jménem, že takovýto způsob jednání z vymezení povinnosti žalobce vyplývá. Soud k tomu však poukazuje na skutková zjištění učiněná správcem daně v průběhu daňového řízení a na ust. § 31 odst. 9 daňového řádu, podle kterého 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. Jak vyplývá z obsahu spisového materiálu, byl žalobce opakovaně k průkazu takových skutečností vyzván (výzva ze dne 11.5.2004, dotazy správce daně při ústním jednání dne 2.6.2004, vyjádření žalobce podáním ze dne 1.7.2004, zjištění učiněná při ústním jednání dne 8.9.2004 a vyjádření k tomuto protokolu ze strany žalobce ze dne 22.11.2004), zjištění učiněná při ústním jednání dne 13.1.2005), aniž by prokázal, že uzavřel a plnil mandátní smlouvu se společností Falkon na základě dříve uzavřené mandátní smlouvy s A. J.. Podle stanoviska soudu správce daně posoudil mandátní smlouvu s A. J. v souladu s ust. § 2 odst. 7 daňového řádu, ale i s ust. § 35 odst. 2 občanského zákoníku a § 266 odst. 1

obchodního zákoníku, podle skutečného obsahu tohoto právního úkonu a podle vůle to, kdo takový právní úkon učinil a podle úmyslu jednající osoby. K tomu soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 23.9.2009, sp.zn. 33Cdo 657/2008, podle něhož interpretace obsahu právního úkonu podle § 35 odst. 2 občanského zákoníku nemůže nahrazovat či měnit již učiněné projevy vůle; použití zákonných výkladových pravidel směřuje pouze k tomu, aby obsah právního úkonu vyjádřeného slovy, který učinili účastníci ve vzájemné dohodě, byl vyložen v souladu se stavem, který existoval v době jejich smluvního ujednání. Žalobce v daňovém řízení tvrdil, že s A. J. uzavřel mandátní smlouvu dne 5.2.2001 v souladu s ust. § 566-576 obchodního zákoníku. Jedná se tedy o obsah právního úkonu vyjádřeného slovy, který učinili účastníci této mandátní smlouvy ve vzájemné dohodě podle stavu, který existoval v době jejich smluvního ujednání. Pro posouzení mandátní smlouvy žalobce s A. J. jako smlouvy komisionářské, jak žalobce tvrdí, soud neshledává oporu ve spisovém materiálu. V projednávané věci totiž nebylo prokázáno, že žalobce pro A. J. nějakou obchodní záležitost zařizoval a že by z daňového hlediska existovala souvislost se zařizováním této obchodní záležitosti žalobcem pro A. J. k odměně 3 000 000 Kč, kterou žalobce obdržel od společnosti Falcon na základě mandátní smlouvy s touto společností uzavřené. V daňovém řízení nebylo prokázáno, jakou činností se měl A. J. podílet na příjmech žalobce za jeho činnost pro společnost Falcon, pro kterou žalobce jako mandatář na základě uzavřené smlouvy ze dne 1.3.2001 zpracovával návrhy a poskytoval poradenskou činnost a další činnost k tomu, aby společnost Falcon uspěla ve výběrovém řízení. Za tuto činnost mu posléze společnost Falcon vyplatila převodem na jeho účet částku 3 000 000 Kč. Z daňového hlediska se tedy jednalo o zdanitelný příjem žalobce a ten také částku 3 000 000 Kč jako příjem do daňového přiznání za předmětné zdaňovací období uvedl. Je nerozhodné, jak žalobce s tímto příjmem naložil a zda jeho část na základě jiného smluvního ujednání vyplatil A. J.. Soud v tomto ohledu přisvědčuje závěru žalovaného, že z daňového hlediska lze za daňový výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu uznat jen částky vynaložené na dosažení příjmu, tedy částky bez jejíž vynaložení by příjem dosažen nebyl. Taková souvislost mezi příjmem žalobce od společnosti Falcon a částkou 2 790 000 Kč, kterou žalobce vyplatil A. J., nebyla žalobcem prokázána. K tomu soud podotýká, že z obsahu spisového materiálu vyplývají zřejmé nesrovnalosti v tvrzeném datu uzavření obou mandátních smluv a okolnosti, které svědčí o jejich dodatečných úpravách, které buď žalobce neuměl vysvětlit nebo je sám potvrdil (ujednání o výši odměny a způsobu její úhrady, kde se předjímá, že žalobce obdrží od společnosti Falcon částku 3 000 000 Kč, ačkoliv smlouva mezi žalobcem a touto společností nebyla v té době ještě uzavřena, tím spíše, že v té době ještě nebyla uzavřena ani mezivládní dohoda o deblokaci ruského dluhu a nebylo zřejmé, zda její realizací bude tato společnost pověřena, v mandátní smlouvě žalobce se společností Falcon je uvedeno datum uzavření mezivládní smlouvy dne 19.10.2001 již dne, kdy došlo k uzavření mandátní smlouvy, tj. 1.3.2001, přičemž skutečně došlo k uzavření mezivládní smlouvy již dne 9.10.2001). Nelze ani odhlédnout od zjištění, učiněných z výpovědi Ing. Č., jako statutárního zástupce společnosti Falcon, z vyjádření žalobce v průběhu daňového řízení a z výsledku A. J., z nichž vyplynulo, že A. J. žádnou aktivitu v dané oblasti nečinil, žádné pokyny v obchodní transakci mezi žalobcem a společností Falcon nevydával. Nebylo zjištěno, že by žalobce oznamoval A. J. v průběhu výběrového řízení nebo při realizaci obchodu se společností Falcon okolnosti tohoto obchodu, v mandátní smlouvě s A. J. není zahrnuto ujednání o způsobu podávání informací o předmětu smlouvy, tj. o zajišťování odborných expertních služeb pro společnost Falcon žalobcem, nebylo zjištěno, že by žalobce podal A. J. zprávu a provedl vyúčtování, ani že by A. J. žalobci hradil náklady v souvislosti s plněním smlouvy pro společnost Falcon. Ing. Č. k tomu uvedl, že činnost dle článku I mandátní smlouvy se společností Falcon kromě žalobce nikdo jiný nevykonával, žalobce si vybrali na základě pohovoru, o výsledcích jednání žalobce v souvislosti

s předmětem mandátní smlouvy se společností Falkon informoval žalobce Ing. Č., A. J. společnost Falkon žádné služby neposkytoval, Ing. Č. ho nezná, nikdy se s ním nesetkal, částka 3 000 000 Kč byla jako sjednaná odměna za žalobcem vykonanou činnost pro společnost Falkon převedena žalobci na jeho bankovní účet na základě písemné výzvy žalobce ze dne 22.1.2002 ve smyslu článku III odst. 1 mandátní smlouvy se společností Falkon. Soud se shoduje se závěrem žalovaného o tom, že z výpovědi Ing. Č. vyplynulo, že smlouva byla s žalobcem uzavřena po vyhodnocení nabídek podaných několika subjekty včetně žalobce a následném pohovoru se žalobcem, Ing. Č. jednoznačně vyloučil jakoukoliv účast A. J. při poskytování služeb žalobce společnosti Falkon, kdy uvedl, že A. J. nezná, nikdy se s ním nesetkal a potvrdil, že žalobce poskytoval služby osobně a že Ing. Č. také osobně předával výsledky jeho činnosti. Výše odměny za činnost, kterou žalobce pro společnost Falkon prováděl, byla sjednána mezi společností Falkon a žalobcem. Závěr o tom, že na uzavření mandátní smlouvy žalobce s A. J. a uzavření mandátní smlouvy žalobce se společností Falkon nelze hledět jako na z daňového hlediska související případy, je podpořen i žalobním tvrzením, v rámci něhož se žalobce domáhá posouzení mandátní smlouvy s A. J. podle obsahu jako smlouvy komisionářské s tím, že jednal se společností Falkon vlastním jménem, nikoliv jménem A. J., jak by tomu bylo u mandátní smlouvy. I tato okolnost ve spojení s výše uvedeným nasvědčuje tomu, že se jedná o samostatné právní úkony, které spolu z daňového hlediska nesouvisí. K tomu soud zdůrazňuje, že u obou mandátních smluv bylo výslovně uvedeno označení smlouvy „mandátní smlouva“ s údajem o tom, že se uzavírají podle § 566 až § 576 zákona č. 513/1991 Sb. obchodní zákoník. Samotné smlouvy pak zahrnují podstatné náležitosti mandátní smlouvy. Soud proto ve shodě se žalovaným má zato, že mandátní smlouvu mezi žalobcem a A. J. nelze interpretovat v rozporu s vůlí vyjádřenou jednoznačně ve smlouvě jako smlouvu komisionářskou. Výplata části odměny za práci, kterou pro společnost Falkon vykonal žalobce, žalobcem A. J. nemůže být proto posouzena jako daňově účinný výdaj daňového subjektu ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. jako výdaj vynaložený na dosažení, udržení a zajištění zdanitelného příjmu.

K námitce nemožnosti uplatnit daňovou ztrátu z předchozích zdaňovacích období soud rovněž ve shodě se stanoviskem žalovaného poukazuje na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 27.3.2007, č.j. 8Afs 111/2005-106, podle kterého mj. zjištěnou okolností, k níž musí správce daně při daňové kontrole ve smyslu § 16 odst. 8 daňového řádu přihlížet, není právní úkon, jímž daňový subjekt vůči správci daně projeví vůli uplatnit daňovou ztrátu z předchozích let v jiném rozsahu než v daňovém přiznání za kontrolované zdaňovací období. V projednávané věci žalobce daňovou ztrátu v daňovém přiznání neuplatnil a správce daně nemůže tento úkon za žalobce učinit.

Žalobce rovněž nedůvodně tvrdil nezákonnost postupu žalovaného v tom, že jej po provedení výslechu A. J. v odvolacím řízení neseznámil se závěry, které na základě tohoto doplnění řízení učinil, a neumožnil žalobci se k těmto závěrům a trvajícím či novým pochybnostem vyjádřit, navrhnout případně doplnění dokazování, a vydal rozhodnutí, jehož obsah je pro žalobce překvapivý. K tomu soud uvádí, že žalobce byl provedení svědecké výpovědi A. J. v rámci odvolacího řízení (po zrušení předchozího rozhodnutí žalovaného NSS a zdejším soudem) přítomen a s jeho svědeckým se tedy bezprostředně seznámil. Otázka hodnocení této výpovědi svědka J. a hodnocení všech dalších skutečností vyplývajících z daňového řízení je věc následného posouzení správního orgánu. Žalobce po provedení svědecké výpovědi A. J. v odvolacím řízení své odvolání nedoplňoval a žalovaný se tak právem vypořádával „jen“ s odvolacími námitkami, které žalobce vyjádřil v podání ze dne 19.5.2005 ve znění doplnění. Soud vadu řízení v postupu žalovaného neshledal. Nadto svědek

A. J. neuvedl nic, co by prokázalo, že výdaj ve výši 2 790 000 Kč je výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Pokud žalobce v replice k vyjádření žalovaného (podání ze dne 14.12.2010) tvrdil, že částka 2 790 000 Kč byla zdaněna podruhé, jedná se o námitku, která byla uplatněna po zákonem stanovené lhůtě vymezené v § 71 odst. 2 s.ř.s. a soud k ní proto nepřihlíží.

Soud neprovedl důkazy nevržené žalobcem v podané žalobě, neboť se jedná o listiny, které jsou součástí spisového materiálu, který si soud k provedení přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí vyžádal a z něhož při posouzení věci vychází.

Na základě všech shora uvedených skutečností soud žalobu jako nedůvodnou podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce neměl ve věci úspěch, žalovanému správnímu orgánu, který byl úspěšný však důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 10. dubna 2013

JUDr. Ivanka Havlíková, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Matznerová, DiS.