

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **JUDr. I. B.,** proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2010, č. j. 10 Ca 372/2008 - 86,

takto:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2010, č. j. 10 Ca 372/2008 - 86, **se ruší.**

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 15. 10. 2008, č.j. 13911/08-100-100525, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku **5000 Kč** do třiceti (30) dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Dodatečným platebním výměrem ze dne 28. 3. 2007, č. j. 92812/07/008911/7862, doměřil Finanční úřad pro Prahu 8 žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 390 842 Kč. Proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání.

Rozhodnutím ze dne 15. 10. 2008, č. j. 13911/08-100-100525, žalovaný odvolání žalobce zamítl. Žalovaný konstatoval, že žalobce neoprávněně nezahrnul do základu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 příjmy, které získal prodejem bytových jednotek č. 11, 15 a nebytových jednotek č. 12 a 14 v bytovém domě č. p. 266,

nacházejícím se v k. ú. České Budějovice 3, obec České Budějovice. Žalobce neprokázal, že při koupi a následném prodeji jednotek třetím osobám jednal jako komisionář na účet jiné osoby. Vzhledem k tomu, že žalobce nabyl vlastnická práva k uvedeným jednotkám vkladem do katastru nemovitostí, je podle žalovaného zřejmé, že při prodeji jednal vlastním jménem a na svůj účet, neboť nakládal se svým majetkem, a to bez ohledu na to, zda nemovitosti pořídil za prostředky vlastní nebo cizí. Za daných okolností tedy podle názoru žalovaného nelze hovořit o režimu komisionářské smlouvy a peněžní prostředky, jež mu poskytla jiná osoba ke koupi nemovitostí, lze v souladu s § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“) pro daňové účely kvalifikovat jako půjčku. Komisionář se stává vlastníkem nemovitostí pořízených za prostředky poskytnuté komitentem, který se ocitá v pozici věřitele z půjčky. Pro účely daňového řízení se proto komisionářská smlouva, jejímž předmětem je koupě a prodej nemovitostí, posuzuje jako půjčka.

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 16. 12. 2010, č. j. 10 Ca 372/2008 - 86, zamítl. Městský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že žalobce neprokázal, že předmětné nebytové prostory č. 11, 12, 14 a 15 nakoupil v roce 2002 na cizí účet. Naopak v řízení byla podle jeho názoru shromážděna řada důkazů, které tento předpoklad vyvracejí. Městský soud poukázal na to, že žalobce nejprve tvrdil, že jednotky koupil na základě komisionářské smlouvy uzavřené v roce 2003 se společností TES, a.s. Jako důkaz tohoto tvrzení předložil komisionářkou smlouvu ze dne 3. 1. 2003 a pokladní doklady, podle nichž mu bylo společností TES, a. s. předáno 1 500 000 Kč dne 3. 1. 2003 a 150 000 Kč dne 15. 4. 2003. Této verzi odpovídalo i vyúčtování plnění komisionářské smlouvy ke dni 31. 12. 2003. Poté ovšem vyšlo najevo, že kupní cena byla uhrazena již v roce 2002, a nemohla proto být uhrazena z prostředků, které získal žalobce od společnosti TES, a. s. Žalobce následně doplnil svá původní tvrzení a uvedl, že dne 2. 4. 2002 uzavřel komisionářskou smlouvu s MVDr. M. a Ing. S. Poté se souhlasem všech zúčastněných stran vstoupila do práv a povinností komitenta společnost TES, a. s., která uzavřela se žalobcem dne 3. 1. 2003 novou komisionářskou smlouvu. Až poté zahrnul žalobce již dříve přijaté peněžní prostředky do svého účetnictví.

Městský soud konstatoval, že pokud by žalobce obdržel již v roce 2002 zálohu na nákup nebytových jednotek, pak nemohl tyto prostředky zároveň obdržet v hotovosti v roce 2003. O výplatě této hotovosti v roce 2003 však svědčí žalobcem předložené účetní doklady, účetní záznamy žalobce a společnosti TES, a. s., stejně jako svědecká výpověď Ing. S. Z žalobcem předloženého vyúčtování sestaveného ke dni 31. 12. 2003 vyplývá, že v souvislosti s uzavřenou smlouvou přijal peněžní prostředky ve výši 1 650 000 Kč. Městský soud z tohoto důvodu konstatoval, že žalobcova tvrzení a jím předložené doklady obsahují rozpory, které nelze logickou interpretací odstranit. Žalobce neprokázal, že by nebytové jednotky v roce 2002 nakoupil za cizí prostředky, neboť k prokázání tohoto tvrzení předložil jediný doklad, a to komisionářkou smlouvu ze dne 2. 4. 2002, jejíž věrohodnost však vyvracejí další důkazy.

Městský soud dále konstatoval, že i kdyby bylo prokázáno, že žalobce koupil předmětné jednotky na základě komisionářské smlouvy na účet komitenta, nemělo by to vliv na výši jeho daňové povinnosti. Ustanovení § 583 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „obchodní zákoník“) upravující nabývání vlastnického práva k movitým věcem získaným pro komitenta se nevztahuje na věci nemovité. Není tedy

podle městského soudu pochyb o tom, že se žalobce stal vlastníkem předmětných jednotek bez ohledu na údajně uzavřenou komisionářkou smlouvu. Prodal-li tedy žalobce vlastní bytové jednotky, je zaplacená kupní cena příjmem z převodu vlastního bytu podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), který měl žalobce zahrnout do svého daňového přiznání.

Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku městského soudu včasnou kasační stížnost, přičemž uvedl, že ji opírá o důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., ve skutečnosti však uvedl i důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Stěžovatel tedy namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky městským soudem v předchozím řízení a vadu 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 že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl městský soud napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit.

Stěžovatel v prvé řadě namítal, že jeho tvrzení nejsou v rozporu s jeho účetnictvím a účetními doklady, nýbrž s účetnictvím společnosti TES, a. s., za jehož obsah neodpovídá. Jediným příjmem stěžovatele byla odměna z komisionářské smlouvy, o ostatních příjmech a výdajích proto účtoval mimo příjmy a výdaje ovlivňující základ daně. Podle předložených účetních dokladů stěžovatel neměl v roce 2003 žádný zdanitelný příjem, který by souvisel s tímto obchodním případem. Městský soud podle jeho názoru nesprávně hodnotil předložené doklady, nevypořádal se s účastí společnosti TES, a. s. na této věci, neprovedl výslech svědků, ale vycházel pouze z podkladů ve správním spisu.

Stěžovatel dále popsal celý průběh obchodní záležitosti tak, že v roce 2002 od Ing. S. a MVDr. M. přijal 1 650 000 Kč na nákup nebytových prostor. O poskytnutí této částky v roce 2002 neúčtoval, neboť mu byla poskytnuta fyzickými osobami. Dne 10. 5. 2002 uzavřel kupní smlouvu o převodu vlastnictví jednotek, na jejímž základě se stal vlastníkem nebytových jednotek. Koncem roku 2002 vyslovil na žádost Ing. S. a MVDr. M. souhlas s uzavřením komisionářské smlouvy se společností TES, a. s. Dne 15. 12. 2002 byla uzavřena mezi Ing. S. a MVDr. M. jako postupiteli a společností TES, a. s. jako postupníkem smlouva o převzetí závazků a pohledávek z již uzavřené komisionářské smlouvy, přičemž bylo dohodnuto, že již vyplacené peněžní prostředky budou půjčkou akcionářů do společnosti. Dne 3. 1. 2003 stěžovatel uzavřel se společností TES, a. s. novou komisionářskou smlouvu, která byla v předmětu obchodní záležitosti rozšířena o nákup pohledávky od MVDr. J. J., jenž byl realizován z výnosu prodeje bytových a nebytových jednotek. Vzhledem k tomu, že se jednalo o právnickou osobu a kupující zasílali kupní cenu na stěžovatelův bankovní účet, zahrnul částku 1 650 000 Kč do svého účetnictví jako příjem mimo příjmy a výdaje ovlivňující zisk až v roce 2003. Pokud jde o obsah zápisu z jednání představenstva TES, a. s. a účetní záznamy této společnosti, namítal stěžovatel, že nemůže odpovídat za zápisy této společnosti ani za vedení jejího účetnictví.

Dále stěžovatel nesouhlasí s názorem městského soudu, že by získaný příjem byl jeho zdanitelným příjmem, i kdyby bylo prokázáno, že jednal jako komisionář na účet jiné osoby. Městský soud podle něj nesprávně vyložil § 583 odst. 1 obchodního zákoníku. Z § 577 obchodního zákoníku vyplývá, že se komisionář zavazuje, že zařídí vlastním jménem

a na účet komitenta určitou obchodní záležitost a komitent mu zaplatí úplatu. V daném případě stěžovatel uzavřel vlastním jménem a na účet komitenta kupní smlouvu o nákupu jednotek a následně smlouvy o prodeji těchto jednotek. Ustanovení § 583 odst. 1 obchodního zákoníku se týká pouze komisního prodeje movitých věcí a nabývaní vlastnictví k movitým věcem.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a stěžovatel má vysokoškolské právnické vzdělání, které je vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž v prvé řadě zkoumal, zda napadené rozhodnutí městského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se v prvé řadě zabýval námitkou týkající se nesprávného posouzení právní otázky městským soudem. Stěžovatel brojí proti názoru městského soudu, že kupní cena, kterou komisionář jako fyzická osoba získá na účet komitenta prodejem nemovitosti, je zdanitelným příjmem komisionáře podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, nejedná-li se o některý z případů osvobození od daně podle § 4 zákona o daních z příjmů. Tento závěr městský soud dovozuje z toho, že komisionář jedná vlastním jménem a nabytím nemovitostí se stává vlastníkem, z čehož plyne, že i příjem získaný prodejem nemovitostí je vlastním příjmem komisionáře.

Podle § 577 obchodního zákoníku se smlouvou komisionářskou zavazuje komisionář, že zařídí vlastním jménem pro komitenta na jeho účet určitou obchodní záležitost, a komitent se zavazuje zaplatit mu úplatu. Pojmové znaky tohoto smluvního typu tvoří zařízení určité obchodní záležitosti, komisionářovo jednání vlastním jménem na účet komitenta, úplatnost a skutečnost, že oba subjekty smlouvy jsou podnikateli. Těmito znaky se komisionářská smlouva jako smluvní typ liší zejména od tzv. dealerské smlouvy a od smlouvy zprostředkovatelské, popř. od smlouvy o obchodním zastoupení (viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 23. 2. 2010, sp. zn. 32 Cdo 3464/2008, www.nsoud.cz). Pojem „obchodní záležitosti“ zákon nevymezuje, podle doktríny se obvykle jedná o uskutečnění právního úkonu, například uzavření smlouvy, a to nejčastěji smlouvy kupní (viz Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M. a kol.: *Obchodní zákoník. Komentář. 13. vydání.* Praha, C. H. Beck, 2010, s. 1221, Dědič, J. a kol.: *Obchodní zákoník. Komentář. Díl IV. 1. vydání.* Praha, Bova Polygon, 2002, s. 3620). V praxi se zpravidla jedná o koupi a prodej věcí movitých, obchodní zákoník ovšem nevylučuje ani možnost uzavření komisionářské smlouvy, jejímž předmětem je závazek komisionáře zařídit na účet komitenta koupi a prodej věcí nemovitých za předpokladu, že se jedná o smlouvu uzavřenou mezi podnikateli při výkonu jejich podnikatelské činnosti (§ 261 odst. 1 obchodního zákoníku). Uzavření smlouvy na koupi či prodej nemovitostí je právním úkonem, který se primárně řídí právní úpravou obsaženou v občanském zákoníku (viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne

29. 8. 2006, sp. zn. 30 Cdo 595/2006, www.nsoud.cz), neboť právní úprava kupní smlouvy obsažená v § 409 a násl. obchodního zákoníku se vztahuje pouze na prodej věcí movitých. To však nebrání tomu, aby předmětem závazku z komisionářské smlouvy bylo uzavření smlouvy o nákupu či prodeji nemovitostí na účet komitenta. Obchodní záležitostí ve smyslu § 577 obchodního zákoníku může být nejen uzavření smlouvy upravené jako zvláštní smluvní typ v obchodním zákoníku, ale i uzavření smluv, které se řídí primárně občanským zákoníkem nebo dalšími zvláštními předpisy (např. pojistná smlouva, smlouva o nájmu movité věci vyjma podniku či dopravního prostředku atd.). Pro posouzení, zda se jedná o komisionářskou smlouvu či jiný smluvní typ, je proto rozhodující toliko skutečnost, zda jsou splněny uvedené pojmové znaky komisionářské smlouvy, nikoliv právní režim, jímž se řídí právní úkon, jehož uskutečnění je předmětem komisionářské smlouvy.

Jak již bylo uvedeno, jedním z pojmových znaků komisionářské smlouvy je to, že komisionář jedná při zařízení obchodní záležitosti vlastním jménem, ovšem na účet komitenta. V případě, že předmětem závazku komisionáře je uskutečnění určitého právního úkonu, jedná se o tzv. nepřímé zastoupení (viz Švestka, J., Spáčil, J., Škárová, M., Hulmák, M. a kol.: *Občanský zákoník. Komentář. Díl I., 2. vydání*, Praha: C. H. Beck, 2009, s. 283), při němž komisionář jedná vlastním jménem, z jeho jednání tedy nevznikají komitentovi ve vztahu k třetím osobám ani práva ani povinnosti (§ 581 obchodního zákoníku). Skutečnost, že komisionář jedná na účet komitenta, ovšem znamená, že hospodářský výsledek spojený s uskutečněním obchodní záležitosti se přičítá komitentovi. Případný zisk nebo ztráta z uskutečnění obchodní záležitosti tudíž jdou zcela ve prospěch komitenta nebo na jeho vrub. Po uskutečnění obchodní záležitosti je komisionář povinen bez zbytečného odkladu převést na komitenta práva získaná při zařizování záležitosti a vydat mu vše, co při tom získal, a komitent je povinen je převzít (§ 585 obchodního zákoníku). Komisionář má v případě splnění závazku právo pouze na sjednanou úplatu, a pokud nebyla úplata sjednána, pak na úplatu přiměřenou.

Je-li předmětem závazku komisionáře nabytí nemovitosti, bytu nebo nebytového prostoru, nabývá vlastnického práva vkladem do katastru nemovitostí komisionář. Ustanovení § 583 odst. 1 obchodního zákoníku upravující nabývání vlastnického práva k movitým věcem získaných komisionářem pro komitenta se v tomto případě neuplatní. Po nabytí je komisionář povinen převést vlastnické právo k nemovitosti na komitenta a současně mu nemovitost, byt nebo nebytový prostor vydat. Komitent tak až převodem od komisionáře nabývá vlastnické právo (viz Bejček, J., Eliáš, K., Raban, P. a kol.: *Kurs obchodního práva. Obchodní závazky. 4. vydání*, Praha: C. H. Beck, 2007, s. 381). Jinak tomu ovšem bude v případě, jakým je i nyní posuzovaná věc, kdy předmětem závazku komisionáře je nabytí i následný prodej nemovitosti, bytu nebo nebytového prostoru třetí osobě. V takovém případě je komisionář po nabytí nemovitosti, bytu nebo nebytového prostoru povinen zajistit jejich následný prodej a převod vlastnického práva na třetí osobu. Komitent tedy během uskutečňování obchodní záležitosti vlastnické právo vůbec nenabývá.

Nicméně vyloučení komitenta z řetězu vlastníků a skutečnost, že komisionář při převodu vlastnického práva na třetí osobu vystupuje jako vlastník a převodce, ještě neznamená, že kupní cena získaná prodejem nemovitosti, bytu nebo nebytového prostoru, je příjmem náležejícím komisionáři. Jak již bylo uvedeno, komisionář jedná na účet

komitenta a bez zbytečného odkladu po uskutečnění celé obchodní záležitosti je povinen vydat komitentovi vše, co při tom získal. Nebylo-li tedy mezi účastníky sjednáno něco jiného, náleží hospodářský prospěch získaný prodejem zcela komitentovi. Tento závěr má zásadní význam pro posouzení příjmu z hlediska zákona o daních z příjmů. Při aplikaci § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů je třeba v prvé řadě zkoumat, zda při uskutečněném příjmu dochází taktéž ke zvýšení majetku daňového subjektu (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 16. 8. 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05, publikovaný pod č. 130, sv. 46 Sb. ÚS). Příjmem podléhajícím dani z příjmů fyzických osob je zvýšení majetku daňového poplatníka. Musí se jednat o příjem skutečný, a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto zvýšení majetku musí u daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, aby bylo skutečně využitelné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 - 136, publikovaný pod č. 843/2006 Sb. NSS). Pokud jde o příjem získaný prodejem nemovitosti, bytu nebo nebytového prostoru komisionářem při zařizování obchodní záležitosti, která je předmětem komisionářské smlouvy, je zřejmé, že bez ohledu na vlastnické vztahy náleží veškerý dosažený hospodářský prospěch komitentovi, stejně tak jde k jeho tíži i případná ztráta. Obdobně jako je tomu u komisního prodeje movitých věcí, proto ani v tomto případě nelze dosažený příjem přičítat bez dalšího komisionáři. Nelze proto souhlasit s názorem žalovaného, že pro účely daňového řízení se komisionářská smlouva, jejímž předmětem je koupě a následný prodej nemovitostí, resp. bytů či nebytových prostor, posuzuje jako půjčka. Z hlediska zákona o daních z příjmů je třeba posuzovat příjem získaný prodejem nemovitosti, bytu nebo nebytového prostoru komisionářem na účet komitenta jako zdanitelný příjem komitenta, ledaže by z obsahu komisionářské smlouvy vyplývalo, že příjem nebo jeho část náleží komisionáři. Zdanitelným příjmem komisionáře je naopak obvykle pouze odměna (úplata) za zařízení dané obchodní záležitosti pro komitenta.

Z těchto důvodů shledal Nejvyšší správní soud uplatněnou námitku týkající se nesprávného posouzení právní otázky městským soudem důvodnou.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval posouzením druhé námitky týkající se tvrzeného rozporu skutkového stavu zjištěného správním orgánem s obsahem spisů finančních orgánů. Z podkladů, které jsou součástí správního spisu, vyplývá, že stěžovatel uzavřel dne 10. 5. 2002 jako kupující s Ing. H. jako prodávajícím smlouvu o převodu vlastnictví jednotek. Touto smlouvou stěžovatel koupil nebytové jednotky č. 11, 12, 13, 14 a 15 v bytovém domě č. p. 266 v k. ú. České Budějovice 3 za kupní cenu 1 475 000 Kč. Kupní cenu stěžovatel uhradil vkladem na účet prodávajícího dne 18. 6. 2002. Následně stěžovatel rekolaudoval nebytové jednotky č. 11 a 15 na bytové jednotky a dvěma smlouvami o převodu vlastnictví jednotek ze dne 18. 11. 2002 je převedl na třetí osoby, v obou případech za kupní cenu 780 000 Kč. Nebytové jednotky č. 12 a č. 14 stěžovatel prodal smlouvou o převodu vlastnictví jednotky ze dne 15. 5. 2003 za kupní cenu ve výši 1 200 000 Kč.

Stěžovatel před zahájením daňové kontroly uvedl, že nebytové prostory koupil jako komisionář na účet společnosti TES, a. s., která mu poskytla finanční prostředky na koupi. Poté, co byly nebytové prostory rekolaudovány na byty a prodány, vyplatil komitentovi výtěžek prodeje. K prokázání těchto tvrzení předložil správci daně komisionářskou smlouvu ze dne 3. 1. 2003 uzavřenou se společností TES, a. s., podle níž se zavázal na účet společnosti TES, a. s. a) uzavřít kupní smlouvu na nebytové prostory, b) provést

rekolaudaci nebytových prostor na byty a uzavřít kupní smlouvy o jejich prodeji a c) uzavřít smlouvu o postoupení pohledávky s MVDr. J. J. Dále stěžovatel předložil předběžné vyúčtování k datu 31. 12. 2003, podle nichž dne 3. 1. 2003 přijal zálohu ve výši 1 500 000 Kč a dne 15. 4. 2003 zálohu ve výši 150 000 Kč. Prodejem bytových a nebytových jednotek získal 2 760 000 Kč. Jeho příjmy při obstarání obchodní záležitosti tedy činily 4 410 000 Kč. Pokud jde o výdaje, stěžovatel uvedl zaplacení kupní ceny za nebytové prostory ve výši 1 475 000 Kč, daň z převodu nemovitostí ve výši 88 780 Kč a úhradu za postoupení pohledávky od MVDr. J. ve výši 1 650 000 Kč. Výtěžek, tj. rozdíl mezi příjmy a výdaji ve výši 1 196 220 Kč, stěžovatel vrátil společnosti TES, a. s. Tyto údaje stěžovatel dále dokládal předloženými částmi peněžního deníku a dalšími doklady (příjmový a výdajový podkladní doklad ze dne 3. 1. 2003 o převzetí zálohy ve výši 1 500 000 Kč; výdajový pokladní doklad ze dne 15. 12. 2003 o vyplacení výtěžku ve výši 1 196 220 Kč; výdajový pokladní doklad ze dne 10. 1. 2003 o uhrazení kupní ceny na nákup nebytových prostor ve výši 1 475 000 Kč, doklad o zaplacení daně z převodu nemovitostí ze dne 15. 12. 2003 ve výši 88 780 Kč).

Podle původního tvrzení stěžovatele a jím předložených dokladů tedy mělo k přijetí zálohy na nákup nebytových prostor dojít na začátku roku 2003. Tomuto tvrzení ovšem odporuje smlouva o převodu vlastnictví jednotek, na základě níž se stal vlastníkem nebytových prostor a kterou stěžovatel uzavřel s prodávajícím Ing. H. již dne 10. 5. 2002. Navíc podle výpisu ze sporožirového účtu Ing. H., který stěžovatel předložil správci daně, byla kupní cena za nebytové prostory ve výši 1 475 000 Kč uhrazena dne 18. 6. 2002. Tyto skutečnosti potvrzuje i výpověď svědka Ing. H., zaznamenaná v protokolu dožádaného Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 21. 9. 2006, který je součástí správního spisu. Na základě těchto zjištění vznikly správci daně důvodné pochybnosti o věrohodnosti tvrzení, že stěžovatel získal zálohu na nákup nebytových prostor až v roce 2003, jakož o správnosti předložených účetních záznamů týkajících se tohoto tvrzení.

Stěžovatel uvedené pochybnosti vysvětlil (viz protokol správce daně o ústním jednání ze dne 8. 12. 2006) tak, že částku 1 500 000 Kč obdržel od MVDr. M. a Ing. S. již v roce 2002 na základě komisionářské smlouvy, kterou s nimi uzavřel dne 2. 4. 2002. Na konci roku 2002 se však dohodli, že závazky z této smlouvy převezme společnost TES, a. s. Do účetnictví tedy vyplacenou zálohu zahrnul až pokladním dokladem ze dne 3. 1. 2003, neboť se jednalo o prostředky poskytnuté fyzickými osobami.

Toto tvrzení stěžovatele však nemůže uspět. Podle § 15 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění relevantním pro posuzovanou věc (dále jen „zákon o účetnictví“), účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví byly povinny účtovat v peněžním deníku a) o peněžních prostředcích v hotovosti, na účtech u finančních institucí, b) o konečných příjmech a výdajích skutečně přijatých či zaplacených v účetním období a v členění potřebném pro zjištění základu daně z příjmů a c) o průběžných položkách. Při vedení účetnictví v soustavě jednoduchého účetnictví bylo třeba v rozhodné době postupovat v souladu přechodným ustanovením v čl. II bodu 4. zákona č. 353/2001 Sb., kterým se mění zákon o účetnictví, podle opatření ministerstva financí č. 281,283/77 411/2000, ze dne 10. listopadu 2000, kterým se stanoví postupy účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví (dále jen „opatření“). Z článku VII. odst. 6 přílohy 1 citovaného opatření vyplývá, že součástí peněžního deníku mají být mj. i přehledy o peněžních prostředcích v hotovosti a na bankovních účtech v členění na příjmy

a výdaje, přehled o příjmech, které jsou předmětem daně z příjmů, přehled o příjmech, které nejsou předmětem daně z příjmů nebo jsou od daně z příjmů osvobozeny, i přehled výdajů souvisejících s těmito příjmy. Uvedené ustanovení nerozlišuje mezi příjmy přijatými od právnických osob a fyzických osob. Tvrzení stěžovatele, že nebylo třeba uvádět přijatou zálohu v účetních záznamech, tak nemá oporu v účetních předpisech, podle nichž měl v předmětné době postupovat. Uvádí-li tedy stěžovatel, že peněžní prostředky na nákup jednotek přijal od MVDr. M. a Ing. S. ještě před jejich koupí, pak měl správně tuto částku zaúčtovat do svých účetních záznamů již v roce 2002, byť jako příjem, který nebyl předmětem daně z příjmů.

Vzhledem k uvedeným skutečnostem Nejvyšší správní soud sdílí pochybnosti městského soudu a finančních orgánů ohledně správnosti a věrohodnosti účetních záznamů týkajících se nabytí prostředků na koupi nebytových jednotek. Tyto pochybnosti se týkají otázky, kým a kdy byly vyplaceny stěžovateli peněžní prostředky na nákup nebytových jednotek ve výši 1 500 000 Kč. Je zřejmé, že účetní doklady předložené stěžovatelem, podle nichž mu měla zálohu vyplatit společnost TES, a.s. dne 3. 1. 2003, jsou v přímém rozporu s jeho tvrzením, že mu tuto zálohu poskytli MVDr. M. a Ing. S. již v roce 2002, tj. před uzavřením smlouvy o převodu vlastnictví jednotek ze dne 10. 5. 2002, na jejímž základě se stěžovatel stal vlastníkem nebytových prostor. Z obsahu spisu nelze zjistit, z jakých důvodů uvedené rozpory vznikly, stěžovatel dokonce v kasační stížnosti připustil, že při řešení tohoto případu pochybil. Za daného stavu tedy nelze dospět ke konečnému závěru o tom, kdy a kým byly stěžovateli peněžní prostředky na nákup nebytových jednotek vyplaceny.

Vytýká-li stěžovatel v této souvislosti městskému soudu, že neprovedl výslech svědků k objasnění těchto skutečností, je třeba v prvé řadě konstatovat, že provedení výslechu svědků v řízení před městským soudem stěžovatel nenavrhl. Městský soud tedy nepochybil, vycházel-li při svém rozhodování pouze z podkladů obsažených ve správním spise. Navíc je i z obsahu správního spisu zřejmé, že již v průběhu daňové kontroly byla stěžovateli dána možnost zúčastnit se výslechů svědků Ing. H. a Ing. S. Z protokolů dožádaného Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 21. 9. 2006 a ze dne 16. 10. 2006 přitom vyplývá, že ačkoliv byl stěžovatel o výsleších předem vyrozuměn, svého práva zúčastnit se jich a klást svědkům otázky nevyužil.

Nicméně Nejvyšší správní soud se dále zabýval i otázkou, zda zjištěné pochybnosti týkající se nabytí prostředků na koupi nebytových jednotek vyvracejí také věrohodnost komisionářské smlouvy, jak uvedl v napadeném rozsudku městský soud. Tento názor však Nejvyšší správní soud nesdílí.

V dané věci je zjevné, že tvrzení stěžovatele o vyplacení zálohy na nákup nebytových prostor nekorespondují s jeho účetními záznamy. Avšak pokud jde o příjmy stěžovatele, není mezi finančními orgány a stěžovatelem sporu o skutkovém stavu. Z obsahu správního spisu vyplývá, že stěžovatel v roce 2003 získal prodejem čtyř bytových a nebytových jednotek příjem ve výši 2 760 000 Kč. Vzhledem k tomu, že předmětem komisionářské smlouvy může být i závazek komisionáře koupit a případně i zcizit nemovitost, byt nebo nebytový prostor, měly se finanční orgány primárně zabývat otázkou, zda stěžovatel při zařizování obchodní záležitosti spočívající v koupi nebytových jednotek, jejich rekolaudaci a následném prodeji jednal na vlastní účet nebo na cizí účet

jako komisionář. Pokud stěžovatel jednal jako komisionář, pak je třeba posuzovat příjem získaný prodejem jako zdanitelný příjem komitenta, jelikož z obsahu komisionářské smlouvy nevyplývá, že by příjem nebo jeho část náležely stěžovateli.

Stěžovatel v daném případě tvrdil, že jednal jako komisionář na účet MVDr. M. a Ing. S., do jejichž práv a povinností z komisionářské smlouvy s účinností od 3. 1. 2003 vstoupila společnost TES, a. s. Existenci komisionářského vztahu dokládají v prvé řadě komisionářské smlouvy, které stěžovatel v průběhu daňové kontroly předložil. Podle komisionářské smlouvy ze dne 2. 4. 2002, uzavřené s MVDr. M. a Ing. S., se stěžovatel zavázal jako komisionář k zařízení obchodní záležitosti spočívající v koupi nebytových jednotek, jejich rekolaudaci a následném prodeji. Z obsahu komisionářské smlouvy ze dne 2. 4. 2002 je dále zřejmé, že její účastníci již v době uzavření předvídali, že může dojít k změně účastníků na straně komitentů, přičemž v bodu 8 této smlouvy výslovně ujednali, že k tomu může dojít za podmínky, že komisionář (stěžovatel) uzavře s osobou vstupující do práv a povinností komitenta obdobnou komisionářskou smlouvu se stejným předmětem smlouvy. Tak se také následně stalo, když do práv a povinností komitentů poté vstoupila společnost TES, a. s., která uzavřela s komisionářem (stěžovatelem) novou komisionářskou smlouvu dne 3. 1. 2003 se stejným předmětem obchodní činnosti. Nad rámec původní komisionářské smlouvy obsahovala komisionářská smlouva ze dne 3. 1. 2003 pouze závazek stěžovatele uzavřít na účet TES, a. s. smlouvu o postoupení pohledávky s MVDr. J. J. V této souvislosti je třeba poukázat na to, že uzavření komisionářské smlouvy se společností TES, a. s. potvrdil ve své výpovědi i svědek Ing. S. (viz protokol Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 16. 10. 2006). Mimoto součástí spisu je i smlouva o převzetí práv a povinností z komisionářské smlouvy uzavřená mezi MVDr. M. a Ing S. jako postupiteli a společností TES, a. s. jako postupníkem.

Z obsahu uvedených komisionářských smluv tedy vyplývá, že stěžovatel vystupoval při zařizování obchodní záležitosti vlastním jménem, avšak na cizí účet, a to nejprve na účet MVDr. M. a Ing. S. a po uzavření komisionářské smlouvy ze dne 3. 1. 2003 na účet společnosti TES, a. s. Finanční orgány v průběhu správního řízení existenci a platnost těchto komisionářských smluv nezpochybnily. Přitom i žalovaný ve svých závěrech vycházel z toho, že z hlediska právního se jedná o smlouvy platně uzavřené, byť se mylně domníval, že jde jen o stav formálně právní a pro účely správy daní je třeba je posoudit podle obsahu jako půjčku. O tom, že stěžovatel jednal na cizí účet, dále svědčí i skutečnost, že stěžovatel podle dokladů obsažených ve správním spisu (viz pokladní kniha TES, a. s., výdajový a příjmový pokladní doklad ze dne 15. 12. 2003) vyplatil společnosti TES, a. s. po provedení průběžného vyúčtování dne 15. 12. 2003 zbylý zůstatek z prodeje bytových a nebytových jednotek ve výši 1 196 220 Kč. Z ostatních dokladů obsažených ve správním spisu nevyplývá, že by k vyplacení částky 1 196 220 Kč společnosti TES, a. s. došlo z jiných důvodů, než na základě komisionářské smlouvy. Zjištění finančních orgánů tedy komisionářský vztah mezi stěžovatelem a společností TES, a. s., resp. MVDr. M. a Ing. S. nevyvracejí. Skutečnost, že společnost TES, a. s. nezahrnula příjem dosažený prodejem bytových a nebytových jednotek mezi zdanitelné příjmy, jak vyplývá z výpovědi Ing. S., nelze stěžovateli přičítat k tíži. Pouhá skutečnost, že jiný daňový poplatník příjem nezdanil, totiž neznamená, že se jedná o zdanitelný příjem stěžovatele.

Za těchto okolností tedy z obsahu správního spisu nelze dovodit žádný jiný závěr než ten, že stěžovatel při zařizování obchodní záležitosti jednal jako komisionář na cizí

účet. Příjem získaný prodejem bytových a nebytových jednotek tudíž nelze bez dalšího považovat za zdanitelný příjem stěžovatele. Byť je pravdou, že se v daném případě nepodařilo stěžovateli v průběhu řízení před finančními orgány odstranit vzniklé pochybnosti a vysvětlit nesrovnalosti v předložených účetních záznamech, pokud jde o původ prostředků na koupi nebytových jednotek, nemohou tyto nedostatky za daného stavu věcí zpochybnit tvrzení stěžovatele, že příjem z prodeje bytových a nebytových jednotek dosáhl na cizí účet. Závěr finančních orgánů, že se jedná o zdanitelný příjem stěžovatele podle § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy nemá dostatečnou oporu ve správním spisu. Z tohoto důvodu měl již městský soud rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud dospěl na základě uvedeného k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek městského soudu zrušil. Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., ve znění účinném od 1. 1. 2012]. Vzhledem k tomu, že v dané věci by městský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem neměl jinou možnost, než rozhodnutí žalovaného zrušit, rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. tak, že sám rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V dalším řízení bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku.

Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s., ve znění účinném od 1. 1. 2012, rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před městským soudem. Stěžovatel měl ve věci úspěch, podle § 60 odst. 1 s. ř. s. mu tedy přísluší právo na náhradu nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti, které důvodně vynaložil. Stěžovatel nebyl v řízení zastoupen, náleží mu tedy pouze náhrada zaplacených soudních poplatků ve výši 2000 Kč za podání žaloby a 3000 Kč za podání kasační stížnosti. Celkem tedy přiznal Nejvyšší správní soud stěžovateli na náhradě nákladů řízení částku 5000 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 17. května 2012

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu