

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **Ing. I. C.,** zast. JUDr. Marcelou Vilímkovou, advokátkou se sídlem Karolinská 661/4, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** Masarykova 31, Brno (pův. žalovaný: Finanční ředitelství v Praze, se sídlem Žitná 12, Praha 2), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 4. 2013, č. j. 9 Ca 410/2009 - 74,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení výše uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2009, č. j. 5527/09-1100-202289; tímto správním rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002, kterým byl dodatečně stanoven základ daně ve výši 2 792 972,40 Kč a dodatečně vyměřena daň ve výši 854 281 Kč.

I. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

Stěžovatel uplatňuje důvody kasační stížnosti dle ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s. ř. s.). tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, dále jsou stěžovatelem namítány vady řízení spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty žalovaný porušil zákon o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to způsobilo nezákonnost rozhodnutí žalovaného, namítá rovněž nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí soudu pro nedostatečné zjištění skutkového stavu a pro krácení práv stěžovatele.

V rozsáhlé kasační stížnosti stěžovatel namítá, že žalovaný a následně soud nesprávně posoudili vzájemnou souvislost smluv uzavřených stěžovatelem a panem A. J. a následně se společností Falkon Capital, a. s. Žalovaný nesprávně posoudil právní vztah založený smlouvou se společností Falkon Capital, a. s. a právní vztah založený smlouvou s panem A. J., jako na sobě nezávislé právní vztahy. Z toho pak vyplývá nesprávný závěr o tom, že spolu nesouvisejí ani plnění učiněná na základě obou smluv, tj. výplata částky 3 000 000 Kč stěžovateli od společnosti Falkon a částky 2 790 000 Kč vyplacené stěžovatelem panu J. S tím stěžovatel nesouhlasí a uvádí, že pokud by nebylo smlouvy s panem J., stěžovatel by smlouvu se společností Falkon vůbec neuzavíral, neproběhla by ani plnění, která byla na základě obou smluv realizována. To je zřejmé ze smluv samotných, stěžovatel na toto opakovaně upozorňoval jak v řízení daňovém, tak před soudem. Z obsahu smlouvy mezi stěžovatelem a p. J. vyplývá, že se jedná nikoli o smlouvu mandátní, ale o smlouvu odpovídající svým obsahem smlouvě komisionářské, kdy komisionářskou smlouvou se dle § 577 obchodního zákoníku komisionář zavazuje, že zařídí vlastním jménem pro komitenta na jeho účet určitou obchodní záležitost a komitent se zavazuje zaplatit mu úplatu. Městský soud se s námitkou stěžovatele o souvislosti obou smluv neztotožnil, s čímž stěžovatel nesouhlasí.

Stěžovatel rovněž uvádí, že p. J. neměl zájem realizovat obchodní záležitost sám, neboť nedisponoval potřebnými znalostmi, přičemž mohl mít zájem i na tom zůstat v pozadí. Dle stěžovatele je logické, pokud někdo má informace o tom, že je zde konkrétní poptávka po určitých službách za zajímavou odměnu, přitom nemá možnost, schopnost či zájem služby poskytnout sám, že si na zařízení této obchodní záležitosti zjedná jinou osobu, která možnost, schopnost a zájem má. V daném případě měl pan J. zcela jistě informace o tom, že spol. Falkon má zájem na poskytování poradenských služeb v souvislosti s deblokací ruského dluhu a je připravena vyplatit významnou odměnu. Stěžovatel panu J. nikdy nekladl dotazy týkající se původu jeho informací ani jeho skutečného zájmu na poskytování služeb společnosti Falkon. Lze předpokládat, že pan J. měl zájem především na odměně, kterou spol. Falkon zamýšlela vyplatit. Je dále zřejmé, že p. J. nechtěl, popř. nemohl sám jednat se společností Falkon a uzavřít s ní smlouvu o poskytování poradenských služeb. Pan J. tedy vyhledal osobu, která by byla dostatečně způsobilá obchodní záležitost zařídit, služby spol. Falkon poskytovat a inkasovat za toto pro pana J. odměnu. Touto osobou byl stěžovatel. Dle stěžovatele soud nepochopil podstatu smluvního vztahu mezi p. J. a stěžovatelem. P. J. pro společenost Falkon žádnou činnost vykonávat neměl a ani tak nečinil. Pokud by smlouva byla posouzena správně, nemohl by pak soud dojít k závěru, že stěžovatel neuvedl a neprokázal žádnou okolnost, která by nasvědčovala tomu, z jakého důvodu p. J. částku 2 790 000 Kč vyplatil, a dále že stěžovatel nepředložil žádné doklady, kromě uvedené smlouvy, ze kterých by vyplývalo,

že pro p. J. něco vykonal a za to mu náležel příjem nebo naopak, že p. J. vykonal něco pro stěžovatele a uvedená částka mu tak mohla být poukázána. Jestliže tedy byla platba ve výši 3 000 000 Kč posouzena jako příjem, musela být platba ve výši 2 790 000 Kč posouzena jako výdaj vynaložený na dosažení tohoto zdanitelného příjmu. Obě tyto platby spolu souvisí a tvoří část jedné obchodní operace.

Pokud jde o způsob jednání stěžovatele vlastním jménem na účet pana J., odkazuje stěžovatel na čl. A a čl. C smlouvy. Stěžovatel se zavázal, že na základě pokynu pana J. zahájí jednání se spol. Falkon, s níž podepisuje příslušnou smlouvu s vymezeným předmětem plnění (poskytování konzultačních služeb pro spol. Falkon a převzetí odměny). K jednání stěžovatele vlastním jménem při výkonu činnosti podle smlouvy směřovala i vůle smluvních stran, účel smlouvy mezi stěžovatelem a panem J. byl dle stěžovatele naplněn. Rovněž p. J. při své výpovědi provedené dne 29. 9. 2009 uvedl, že stěžovatel jednal svým jménem. Obě strany vnímaly vzájemná práva a povinnosti stejně a není možné, aby správce daně a soud dospěly k jinému závěru, než je skutečná vůle stran.

Dle stěžovatele soud I. stupně nesprávně poukázal na rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 33 Cdo 657/2008, podle kterého interpretace právního úkonu nemůže nahrazovat či měnit již učiněné projevy vůle, a tento judikát na věc nedopadá, neboť stěžovatel se nesnaží měnit projevy vůle smluvních stran a netvrdí ani, že by strany sjednaly něco jiného, než co vyplývá z obsahu komisionářské smlouvy. Stěžovatel poukazuje na skutečnosti uvedené při výslechu pana J., který uvedl, že stěžovatel jednal v jeho záležitosti na jeho účet se spol. Falkon. Pokud by činnost nebyla stčžovatelem vykonána pro pana J., neměl by stěžovatel důvod plnění přijaté od spol. Falkon panu J. vyplatit.

Pokud jde o úplatu, je upravena v čl. B smlouvy. Pan J. se zavázal, že vyplatí stěžovateli odměnu stanovenou v čl. C. smlouvy Tam je pak uvedeno, že mandant souhlasí s tím, že zmocněnec odečte od platby společnosti Falkon vlastní provizi ve výši 7 %, tj. 210 000 Kč. Odměnu tedy platil pan J. stěžovateli, nikoli naopak, že by pan J. něco konal pro stěžovatele. Dle stěžovatele tedy naplňuje smlouva znaky komisionářské smlouvy, přičemž soud nijak neodůvodnil, proč tuto smlouvu za komisionářskou nepovažuje. Stejně tak soud neodůvodnil, proč tuto smlouvu považuje za mandátní, když stěžovatel opakovaně uváděl, že smlouva je sice formálně označena jako mandátní, skutečným obsahem právního úkonu je smlouva komisionářská.

Stěžovatel uvádí, že pokud by nebyl panem J. kontaktován, nikdy by do jednání se společností Falkon nevstoupil, služby by neposkytoval a žádné plnění ze strany spol. Falkon by mu nebylo poskytnuto. Pokud by nebylo smlouvy mezi panem J. a stěžovatelem resp. pověření od p. J., právní vztah by mezi stěžovatelem a spol. Falkon vůbec nevznikl a stěžovatel by neobdržel od Falkon částku 3 000 000 Kč. Jestliže byla posouzena platba 3 000 000 Kč od spol. Falkon stěžovateli jako jeho příjem, musela být jako výdaj posouzena částka 2 790 000 Kč vyplacená stěžovatelem panu J., neboť byla vynaložena na dosažení uvedeného příjmu. Obě tyto platby tudíž spolu souvisí a tvoří součást jedné obchodní operace. Hospodářským efektem je pak provize ve výši 210 000 Kč, kterou si stěžovatel ponechal na základě ujednání s panem J. Dle stěžovatele není žádný důvod obchodní transakci zpochybňovat, nejedná se o zastřený či fingovaný úkon, obsah smluv odpovídá tomu, co je uvedeno v textu smlouvy.

Dále je stěžovatelem namítáno, že žalovaný postupoval v rozporu se zákonem v tom, že po provedení výslechu pana J. v odvolacím řízení neseznámil stěžovatele se závěry, které na základě doplnění dokazování učinil a neumožnil stěžovateli se k těmto závěrům a trvajícím pochybnostem vyjádřit a navrhnout případně doplnění dokazování. Namísto toho vydal žalovaný rozhodnutí, jehož obsah je pro stěžovatele překvapivý, neboť stěžovatel považoval závěry výslechu p. J. pro sebe za příznivé. Soud měl proto rozhodnutí žalovaného zrušit.

Konečně stěžovatel uvádí, že uplatnil v roce 2002 výdaj ve výši 2 790 000 Kč. Tím, že tento výdaj uplatnil, nemohl uplatnit v této výši ztrátu z minulých zdaňovacích období. Stěžovatel tak nesouhlasí s tím, že jestliže ztrátu neuplatnil v daňovém přiznání, nemohl tak učinit správce daně na základě výsledků daňové kontroly.

Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem stěžovatel požaduje, aby byl rozsudek Městského soudu v Praze zrušen a věc se mu vrátila k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že dle jeho názoru se v případě smlouvy stěžovatele s p. J. nejedná o smlouvu komisionářskou, když zde nebyla žádná obchodní či jiná záležitost, kterou by stěžovatel u Falkonu zajišťoval pro pana J. a na jeho účet. Žalovaný plně odkazuje na odůvodnění rozsudku městského soudu, jakož i rozhodnutí o odvolání a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

II. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud vázán rozsahem kasační stížnosti a řádně uplatněnými kasačními důvody (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) napadený rozsudek přezkoumal, přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Jak vyplývá ze spisu, byla u stěžovatele provedena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002. Stěžovatel vykázal příjmy z podnikání ve výši 3 000 000 Kč. Stěžovatel do výdajů dle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, zahrnul mj. částku ve výši 2 790 000 Kč vyplacenou p. J. dne 20. 2. 2002. Stěžovatel k uvedenému výdaji předložil dvě mandátní smlouvy. Podle první mandátní smlouvy (předložené v ruském jazyce) ze dne 5. 2. 2001, kde je jako mandant uveden A. J., měl stěžovatel zahájit jednání se společností Falkon Capital, a. s. (dále jen spol. Falkon), se kterou měl stěžovatel dále podepsat smlouvu, na jejímž podkladě měl uvedené společnosti a zúčastněným osobám zajišťovat služby při realizaci mezivládní smlouvy uzavřené mezi Ruskou federací a Českou republikou o deblokaci ruského dluhu (poskytovat konzultační služby, účastnit se při jednáních se třetími stranami, připravovat dokumenty pro jednání s bankami a jinými finančními institucemi apod.). Pan J. se ve smlouvě zavázal vyplatit stěžovateli dohodnutou odměnu za výkon uvedených činností, a to tak, že stěžovatel obdrží od společnosti Falkon částku 3 000 000 Kč, z této sumy měl stěžovatel odečíst provizi ve výši 7 %, tj. 210 000 Kč a zbylou částku ve výši 2 790 000 Kč měl stěžovatel uhradit v hotovosti popř. převést na účet p. J. Dle druhé mandátní smlouvy ze dne 1. 3. 2001 se stěžovatel, jako mandatář zavázal, že bude pro mandanta,

tedy společnost Falkon vykonávat mj. poradenskou činnost a technické zabezpečení naplnění příslušných ustanovení ohledně finančního vyrovnání na základě mezivládní smlouvy mezi Ruskou federací a Českou republikou, účastnit se na přípravě podkladů pro jednání se stranami zúčastněnými při deblokaci dluhu, dohled nad aplikací spol. Falkon navržených postupů při realizaci transakce apod. Za výkon činnosti náležela stěžovateli odměna ve výši 3 000 000 Kč.

Správce daně I. stupně v rámci daňové kontroly požadoval prokázání právního důvodu výplaty částky ve výši 2 790 000 Kč p. J. a doložení, zda se jednalo o výdaj, který stěžovatel uplatnil jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Za účelem ověření oprávněnosti zahrnutí předmětné částky do výdajů byl dne 11. 11. 2004 proveden výslech svědka p. J. dožádaným správcem daně bez přítomnosti stěžovatele. Tato svědecká výpověď byla v daňovém řízení hodnocena tak, že ačkoliv došlo k procesnímu pochybení, kdy daňový subjekt nebyl přizván k ústnímu jednání, svědek potvrdil vyplacení předmětné částky. V dalším řízení pak správce daně I. stupně vycházel ze skutečnosti, že nebylo zpochybněno samotné vyplacení částky ve výši 2 790 000 Kč, ale nebylo prokázáno, že tato výplata má souvislost se zdanitelným příjmem stěžovatele ve výši 3 000 000 Kč.

Stěžovatel požadoval opakovaný výslech svědka p. J. v průběhu odvolacího řízení i v řízení před soudem I. stupně. Této žádosti však nebylo vyhověno s tím, že uvedené procesní pochybení nemá vliv na závěr svědčící o neprokázání souvislosti výplaty cit. částky p. J. se zdanitelným příjmem. Neprovedení svědecké výpovědi namítal stěžovatel v kasační stížnosti proti rozsudku městského soudu ze dne 13. 5. 2008, č. j. 6 Ca 218/2006 - 98. Zdejší soud rozsudkem ze dne 25. 3. 2009, č. j. 5 Afs 79/2008 - 137, rozsudek městského soudu k této uplatněné námitce zrušil. V cit. rozsudku Nejvyšší správní soud vyslovil závazný právní názor, že za situace, kdy stěžovatel 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) zákona o správě daní výpověď této osoby sloužit k ověření věrohodnosti stěžovatelova tvrzení ohledně naplnění mandátní smlouvy se jmenovaným a objasnění skutkových okolností daného obchodního případu. Nejvyšší správní soud ve výše cit. rozsudku uvedl, že pokud se původní rozhodnutí opíralo o důkaz pořízený v rozporu s § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní, 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 o 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 stěžovatel 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.

Původní rozhodnutí žalovaného bylo rozsudkem městského soudu č. j. 6 Ca 218/2006 -149, ze dne 30. 4. 2009, ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2009, č. j. 5 Afs 79/2008 - 137, zrušeno a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Za tohoto stavu žalovaný provedl dne 29. 9. 2009 za účasti stěžovatele výslech A. J. (protokol č. j. 68993/09/043930204628), jehož předmětem bylo ověření relevantních skutečností rozhodných stran tvrzení stěžovatele ohledně naplnění mandátní smlouvy uzavřené s panem J., objasnění jeho činnosti v daném obchodním případě, popřípadě souvislosti mezi jednotlivými právními vztahy. Svědek A. J. ve své výpovědi k předmětu smlouvy uvedl, že stěžovatel jednal v jeho záležitosti na jeho účet s firmou Falkon, že on sehnal obchod a najal stěžovatele, 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 stěžovateli, konkrétní kontakt mu nedal. Všechny informace týkající se konkurzu byly součástí podmínek konkurzu, již si přesně nepamatuje, zda stěžovateli sděloval informace osobně nebo se je dočetl v podmínkách konkurzu sám. Jednání stěžovatele a společnosti Falkon se neúčastnil, žádné doporučení společnosti Falkon neposkytl. K bodu B. 1 (V.1) mandátní smlouvy mezi stěžovatelem a panem J. na dotaz správce daně, jak svědek věděl v době, kdy uzavíral smlouvu se stěžovatelem, 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 stěžovatele 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 stěžovatele přebíral pan F., kterého zná, jednal s ním, bylo to v Praze zhruba před 8 lety. Do téhož protokolu se k věci vyjádřil i stěžovatel a k podmínkám konkurzu uvedl, že je v písemné podobě ani on nikdy neviděl, z jednání se spol. Falkon 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 hodinovou odměnu by se jednalo o hodinovou mzdu v řádu 10 000 Kč na hodinu. Jednání s firmou Falkon, A. J. a stěžovatelem probíhala přibližně ve stejné době. Odměna ve výši 150 tis. – 200 tis. Kč byla dohodnuta ústně s panem J. poté, co stěžovatel s Falkonem dojednal odměnu 3 000 000 Kč, poté byla v písemné smlouvě s panem J. odměna specifikována jako 7% ze 3 000 000 Kč. Svou odměnu si stěžovatel stanovil odhadem počtu hodin odpracovaných na této transakci, které jako odborník byl schopen odhadnout.

O odvolání rozhodl žalovaný novým rozhodnutím a odvolání stěžovatele na základě doplněného dokazování zamítl. Městský soud v řízení o žalobě proti novému rozhodnutí žalovaného přisvědčil 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 stěžovatele od společnosti Falkon a částkou 2 790 000 Kč, kterou stěžovatel vyplatil A. J., nebyla stěžovatelem prokázána.

V kasační stížnosti stěžovatel zejména vytýkal městskému soudu i žalovanému, že nesprávně posoudili vzájemnou souvislost smluv uzavřených stěžovatelem s panem A. J. a následně se společností Falkon Capital, a. s. Z toho pak dle stěžovatele vyplývá i nesprávný závěr o tom, že spolu plnění učiněná na základě obou smluv nesouvisejí, tj. že spolu nesouvisí výplata částky 3 000 000 Kč stěžovateli od společnosti Falkon a výplata částky 2 790 000 Kč, vyplacená stěžovatelem panu J.

Nejvyšší správní soud uvádí, že v daném případě bylo předmětem řízení před správními orgány dokazování stran skutečnosti, zda stěžovatel splnil podmínky pro uplatnění výdajů (nákladů) ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen zákon o daních z příjmů), ve výši 2 790 000 Kč, které si jako výdaje uplatnil v daňovém přiznání, v němž sám jako příjmy uvedl částku 3 000 000 Kč, zejména tedy, zda mu takové náklady vznikly, a zda v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen zákon o správě daní) prokázal, že je tvrzeným způsobem vynaložil. Zdejší soud již mnohokráte judikoval, že dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Z ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů tedy vyplývá, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje (náklady), které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon. Aby mohl být výdaj uznán za výdaj daňový, musí být prokázáno současné naplnění všech výše uvedených podmínek. Je tak na daňovém subjektu, aby u výdaje, o němž tvrdí, že jde o výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, prokázal, že takový výdaj byl skutečně vynaložen, ale i to, že byl vynaložen za nákup skutečného zboží nebo že se výdaj váže k reálně poskytnuté službě, a rovněž, aby prokázal, že takový výdaj směřoval k dosažení, zajištění nebo udržení jeho zdanitelných příjmů. V daném ohledu nepostačuje samotné prokázání toho, že byly poskytnuty určité finanční prostředky, neboť daňový subjekt dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení či vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu řízení vyzván. Proto ne každý uplatněný výdaj (náklad) může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj (náklad) zanese do svého účetnictví resp. daňové evidence a následně tyto údaje uvede v daňovém přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že je skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jak je deklaroval na příslušných dokladech.

V případě stěžovatele byly správcem daně zpochybněny hned dvě výše uvedené podmínky (ad 1 a 2). V této situaci bylo na stěžovateli, aby nabídl správci daně srozumitelné vysvětlení zjištěných pochybností a aby prokázal, že výdaj v dané výši skutečně vynaložil na reálnou službu, a současně, že je zde dána i souvislost tohoto výdaje s dosaženými příjmy. Jak již zdejší soud v řadě svých rozhodnutí uvedl, prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi, ani pouhé tvrzení, že byl výdaj vynaložen, nestačí k prokázání oprávněnosti zahrnout určitou částku do daňově účinných výdajů. Daňový subjekt je rovněž povinen prokázat zákonem předepsaný účel uplatněného výdaje, tedy že předmětné služby mohly objektivně sloužit ke zvýšení příjmů

z jeho podnikání, jakož i to, že cena, kterou za služby zaplatil, nebyla vzhledem k poměrům na trhu předmětných služeb zjevně vyšší než cena obvyklá (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005 - 60, rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 66, rozsudek ze dne ze dne 26. 2. 2007, č. j. 5 Afs 158/2005 - 226, rozsudek ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111 a další, vše přístupno na www.nssoud.cz).

Důkazní břemeno ohledně svého tvrzení o oprávněnosti uplatnění částky 2 790 000 Kč do daňově účinných výdajů, dle názoru zdejšího soudu, stěžovatel neunesl. Stěžovatel prokazoval oprávněnost zahrnutí předmětné částky do výdajů dokladem o výplatě v hotovosti zmocněnci pana A. J. panu F., a to na základě mandátní smlouvy uzavřené s p. J. Dle této mandátní smlouvy měl stěžovatel na pokyn p. J. zahájit jednání se společností Falkon s cílem uzavřít smlouvu, na jejímž základě bude pro společnost Falkon a zúčastněným osobám poskytovat služby při realizaci mezivládní smlouvy uzavřené mezi Ruskou federací a Českou republikou o deblokaci ruského dluhu, se závazkem provádět uvedené činnosti (poskytovat konzultační služby, zúčastňovat se jednání se třetími stranami, připravovat materiály a dokumenty pro jednání s bankami a dalšími finančními institucemi) v souladu se zájmy společnosti Falkon (bod A, B smlouvy). Dle smlouvy stěžovatel, jako mandatář, obdrží za uvedené činnosti od společnosti Falkon částku 3 000 000 Kč, výše této odměny a způsob výplaty bude určena ve smlouvě mezi žalobcem a společností Falkon. Dále je ve smlouvě ujednáno, že mandant, tj. pan J. souhlasí s tím, aby si stěžovatel z platby od společnosti Falkon odečetl provizi ve výši 7%, tj. 210 000 Kč, a zbývající částku ve výši 2 790 000 Kč převedl stěžovatel na jeho účet nebo ji předá v hotovosti po obdržení částky od společnosti Falkon. Pro posouzení daňové účinnosti takového „výdaje“, však zdejší soud neshledává oporu ani ve výše zmiňovaných smluvních podmínkách ani ve spisovém materiálu. V projednávané věci totiž nebylo prokázáno, že stěžovatel pro p. J. nějakou obchodní záležitost zařizoval, resp. že by p. J. poskytl stěžovateli nějakou službu, která by odůvodňovala úhradu částky 2 790 000 Kč a že by z daňového hlediska existovala souvislost se zařizováním této obchodní záležitosti stěžovatelem pro A. J. (nebo p. J. pro stěžovatele) k odměně 3 000 000 Kč, kterou stěžovatel obdržel od společnosti Falkon. V daňovém řízení nebylo nikterak prokázáno, jakou činností se měl A. J. podílet na příjmech stěžovatele za jeho činnost pro společnost Falkon, pro kterou stěžovatel jako mandatář na základě uzavřené smlouvy ze dne 1. 3. 2001 měl zpracovávat návrhy a poskytovat poradenskou činnost a za níž mu společnost Falkon vyplatila částku 3 000 000 Kč. Z daňového hlediska se tedy jednalo o zdanitelný příjem stěžovatele. Ten také částku 3 000 000 Kč jako příjem do daňového přiznání za předmětné zdaňovací období sám uvedl. Pokud však nebylo v řízení prokázáno, v čem měla spočívat „aktivita“ p. J. při získání zdanitelných příjmů ve výši 3 mil. Kč od spol. Falkon, pak není možné dospět ani k závěru o oprávněnosti zahrnutí vyplacené částky ve výši 2 790 000 Kč do daňově účinných výdajů. Jak vyplývá ze spisu, aktivita p. J. v celé obchodní transakci spočívala pouze v nalezení obchodu v médiích, resp. ve zveřejněných podmínkách konkurzu. Pan J. nebyl stěžovateli nikterak nápomocen při jednáních se spol. Falkon ani p. J. nevyvíjel žádné konkrétní aktivity, které by vedly k úspěchu stěžovatele s touto společností, což sám i ve výpovědi uvedl, konkr. správci daně mj. sdělil, že on sám přímo s firmou Falkon nejednal, nikoho tam nezná, dozvěděl se z médií, že byl vyhlášen konkurz, informace o konkurzu a jeho podmínkách předal stěžovateli, konkrétní kontakt mu nedal; jednání stěžovatele a společnosti Falkon se

neúčastnil, žádné doporučení společnosti Falkon neposkytl. Z tohoto pohledu je tedy zcela nepodstatné, že stěžovatel označuje mandátní smlouvu za smlouvu komisionářskou, neboť v řízení nebylo jakkoli prokázáno, že by stěžovatel pro pana J. nějakou určitou obchodní záležitost svým jménem a na účet komitenta, tj. p. J., vůbec obstaral.

V posuzovaném případě stěžovatel i přes opakované výzvy finančních orgánů pochybnosti o oprávněnosti výdaje nevyvrátil (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). Správce daně i žalovaný poukázali na konkrétní rozpory a velmi podrobně se jimi ve zprávě o daňové kontrole i v rozhodnutí o odvolání zabývali. V tomto ohledu lze poukázat např. na zjevné nesrovnalosti v tvrzeném datu uzavření obou mandátních smluv a okolnosti, které svědčí o jejich dodatečných úpravách, které buď stěžovatel neuměl vysvětlit nebo je sám potvrdil, jako např. ujednání o výši odměny a způsobu její úhrady, kde se předjímá, že stěžovatel obdrží od společnosti Falkon částku 3 000 000 Kč, ačkoliv smlouva mezi stěžovatelem 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 ani zřejmé, zda její realizací bude tato společnost vůbec pověřena. Dále je v mandátní smlouvě uzavřené stěžovatelem se společností Falkon uvedeno datum uzavření mezivládní smlouvy dne 19. 10. 2001, ačkoliv k uzavření mandátní smlouvy došlo již 1. 3. 2001. Nelze ani odhlédnout od výpovědi Ing. Č., jako statutárního zástupce společnosti Falkon, vyjádření stěžovatele v průběhu daňového řízení a od výslechu A. J., z nichž vyplynulo, že p. J. žádnou aktivitu v dané oblasti nečinil, žádné pokyny v obchodní transakci mezi stěžovatelem a společností Falkon nevydával. Nebylo zjištěno, že by stěžovatel oznamoval p. J. v průběhu výběrového řízení nebo při realizaci obchodu se společností Falkon okolnosti tohoto obchodu. Lze tedy naopak přisvědčit závěrům, které učinily správní orgány a městský soud, tedy že stěžovatel neuvedl žádné skutečnosti, které by logickým a důvěryhodným způsobem osvědčily oprávněnost vynaložení předmětného výdaje.

V souvislosti s výše uvedeným, je nutno odmítnout jako nedůvodnou zejména rozsáhlou polemiku stěžovatele stran obsahu smlouvy uzavřené s panem J. resp. naplnění jejího účelu. Jak uvedl žalovaný ve svém rozhodnutí, s nímž se zdejší soud ztotožňuje, mezi A. J. a společností Falkon neexistoval žádný právní vztah, dle kterého by byl stěžovatel oprávněn uzavřít mandátní smlouvu se společností Falkon na obstarání záležitostí pro tuto společnost. Smlouvou uzavřenou s A. J. se sice stěžovatel zavázal, že pro třetí osobu (společnost Falkon) a jejím jménem (avšak bez jejího souhlasu a vědomí) vykoná činnost za úplatu, kterou mu tato třetí osoba vyplatí s tím, že části úplaty se stěžovatel vzdá, neboť ji vyplatí panu J. Předmět resp. účel smlouvy s panem J., tj. obstarání záležitostí pro společnost Falkon, nemohl být naplněn, neboť z právního vztahu založeného smlouvou s p. J. nebyl stěžovatel oprávněn pro společnost Falkon jakoukoliv záležitosti obstarat. Dopředu totiž nebylo ani jisté, že se společností Falkon stěžovatel skutečně smlouvu uzavře. Z částky 3 000 000 Kč, kterou stěžovateli společnost Falkon vyplatila, což stěžovatel nezpochybňuje, pak nemůže jakákoliv část tohoto příjmu patřit jiné osobě, resp. z daňového hlediska je nutno takový postup považovat za irelevantní. V dané věci je totiž nerozhodné, jak stěžovatel s tímto příjmem dále naložil, zda jeho část skutečně dále vyplatil v hotovosti p. J. a dobrovolně se tak vzdal požitků plynoucích mu ve formě

odměny za vykonanou práci od spol. Falkon. Ačkoliv bylo plně v pravomoci stěžovatele, aby nakládal se svým příjmem získaným za práci pro Falkon, jak uznal za vhodné, tedy mohl se i zavázat, že svůj příjem poskytne p. J., nicméně z daňového hlediska lze uznat za daňový výdaj jen částky vynaložené na dosažení příjmu, tedy částky bez jejichž vynaložení by příjem dosažen nebyl. Jinak řečeno, v daném případě bylo daňově irelevantní ujednání o tom, že pan J. vysílá stěžovatele na práci do Falkonu s tím, že odměna za práci stěžovatele bude (až na 7% provizi) náležet panu J. V řízení nebylo nikterak prokázáno, že by se měl p. J. jakkoli podílet na práci stěžovatele pro Falkon, a že by mu měl vzniknout nárok na určitou odměnu od Falkonu vyplacenou prostřednictvím stěžovatele. Žádným důkazním prostředkem nebylo doloženo, že by stěžovatel u spol. Falkon zařizoval nějakou obchodní záležitost pro p. J. Společnost Falkon vyplatila stěžovateli odměnu za jeho činnost mandatáře a u něj je takový příjem předmětem daně, což ostatně také deklaroval stěžovatel ve svém daňovém přiznání. Oproti tomu uvedl stěžovatel v daňovém přiznání také výdaj, ovšem v tomto případě nikterak nedoložil oprávněnost jeho zahrnutí jako daňově uznatelného výdaje, a to z důvodu absence jakýchkoliv relevantních skutečností, s nimiž by měl výdaj realizovaný na základě smlouvy s p. J. souviset.

Pro závěr, že se jednalo o dva zcela nesouvisející ekonomické vztahy, svědčí mimo jiné i výpověď Ing. Č. ze společnosti Falkon zmíněná již výše, který uvedl, že p. A. J. v uvedeném obchodě nijak nefiguroval, stěžovatele k realizaci obchodu nedoporučil a ani se na něm žádným jiným způsobem nepodílel. Svědek rovněž uvedl, že stěžovatel byl vybrán pro realizaci obchodu z několika subjektů na základě pohovoru. Společnost Falkon, s ohledem na rozsah a úroveň služeb, které jí stěžovatel poskytl, částku 3 000 000 Kč akceptovala a na základě odvedené práce mu tuto částku vyplatila. To, že se jednalo o náročnou, složitou a rizikovou činnost stěžovatel sám potvrdil ve svém písemném vyjádření ze dne 22. 11. 2004, ačkoliv oproti tomu např. ve svém vyjádření při svědecké výpovědi A. J. dne 29. 9. 2009 svou práci pro společnost Falkon bagatelizoval pouze na činnost v řádu několika hodin.

Jako důkaz k tvrzení stěžovatele o oprávněnosti uplatněného výdaje, nelze osvědčit ani výše zmíněnou opakovanou svědeckou výpověď p. J. ze dne 29. 9. 2009. Důvod je zřejmý z rozhodnutí o odvolání a touto přezkoumatelnou úvahou se ostatně i městský soud zabýval; totiž že svědkem nebyly uvedeny žádné skutečnosti, ze kterých by byl zřejmý podíl na stěžovatelem dosaženém příjmu za provedenou činnost pro společnost Falkon. Z odpovědí svědka je zřejmé pouze to, že kromě upozornění stěžovatele na konkurzní řízení nečinil žádné konkrétní aktivity, které by v rámci realizace obchodu se stěžovatelem vyvíjel nebo které by stěžovateli měly napomoci úspěchu jednání se společností Falkon. Nejvyšší správní soud má ve shodě s žalovaným i městským soudem za to, že nově provedeným výslechem svědka p. J. se na situaci nic nezměnilo, jakkoli účelem jejího opakování byla náprava procesního pochybení. Podíl p. J. na příjmech stěžovatele prokázán nebyl, a proto částka 2 790 000 Kč, kterou stěžovatel p. J. v hotovosti vyplatil, nemohla být považována za související s jím vykázaným příjmem ve výši 3 000 000 Kč. Pouhý odlišný názor stěžovatele ohledně vyvozování závěrů z této svědecké výpovědi, je v dané věci irelevantní.

Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem správních orgánů obou stupňů, že v řízení bylo správcem daně kvalifikovaně zpochybněno tvrzení stěžovatele o oprávněnosti

uplatněného výdaje. Správce daně v tomto případě unesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků a vyvrátil tvrzení stěžovatele o skutečnostech uvedených v daňovém přiznání, bylo tedy na stěžovateli, aby prokázal svá tvrzení, přičemž absence dalších důkazů o těchto tvrzeních šla k jeho tíži. Jak již zdejší soud výše uvedl, důkazní břemeno leželo na stěžovateli, nikoli na správci daně, který vyvrátil stěžovatelovo tvrzení o daňové účinnosti vynaloženého výdaje. Jak vyplývá z ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, výdaje (náklady) se odečtou ve výši prokázané poplatníkem. V této souvislosti Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje na ustálenou správní judikaturu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, či ze dne 31. 8. 2004, č. j. 2 Afs 45/2003 - 118, příst. na www.nssoud.cz), od které neshledává důvod se v této věci odchýlit. Stěžovatel byl povinen prokázat skutečné vynaložení deklarovaného výdaje, tzn. jeho uskutečnění, jakož i splnění zákonem stanoveného „poslání". Nenabídnul-li však stěžovatel v důkazním řízení relevantní důkazní prostředky, nemůže jeho tvrzení o oprávněnosti vynaloženého výdaje obstát.

Za nedůvodnou je nutno považovat námitku stěžovatele stran nezákonnosti postupu žalovaného, který jej po provedení výslechu A. J. v odvolacím řízení neseznámil se závěry, které na základě tohoto doplnění řízení učinil, a neumožnil stěžovateli se k těmto závěrům vyjádřit a navrhnout případně doplnění dokazování. Stěžovatel byl osobně přítomen svědecké výpovědi konané dne 29. 9. 2009 a bylo mu umožněno realizovat své právo klást tomuto svědkovi otázky při ústním jednání. Otázka hodnocení této výpovědi je však věcí následného posouzení správního orgánu a tato hodnotící úvaha je obsažená až v samotném rozhodnutí o odvolání. V této souvislosti lze odkázat např. na rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 5. 2005, č. j. 4 Afs 34/2003 - 74 (příst. na www.nssoud.cz), dle kterého: ...„*postup odvolacího orgánu, kdy přehodnotí důkazní prostředky a následně pak dovodí jiný právní názor, než byl závěr správce daně prvního stupně, není v rozporu se zákonem. Avšak v těchto případech vzhledem ke skutečnosti, že jde o řízení před vydáním konečného rozhodnutí ve věci, proti kterému nemá stěžovatelka právo dalšího odvolání, má stěžovatelka právo na součinnost. Má tedy být s odlišným právním posouzením seznámena, a má jí být dána možnost proti novému posouzení vznést argumenty či navrhnout důkazy tyto nové závěry vylučující.*" Rovněž z rozsudku zdejšího soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 59/2009 - 115 (dostupný na www.nssoud.cz), vyplývá, že ...„*pokud si správce daně či odvolací orgán v průběhu odvolacího řízení opatřují důkazy bez součinnosti s daňovým subjektem, např. v rámci dožádání, na základě výzvy k součinnosti či žádosti o mezinárodní pomoc, pak bude na místě, aby odvolací orgán v souladu se zásadou součinnosti daňový subjekt před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámil s provedenými důkazy. Právo na seznámení se s provedenými důkazy v odvolacím řízení ani právo se k těmto důkazům vyjádřit před vydáním rozhodnutí o odvolání však v sobě nezahrnuje právo odvolatele na obeznámení se s hodnotící úvahou odvolacího orgánu.*" V daném případě tedy po provedené svědecké výpovědi nedošlo ani ke změně právního posouzení věci žalovaným a nadto byl proveden důkazní prostředek v úzké součinnosti se stěžovatelem (stěžovatel byl přítomen svědecké výpovědi), nebyla zde ani dána povinnost žalovaného seznámit stěžovatele s provedeným dokazováním, resp. s konečnou hodnotící úvahou předmětného důkazního prostředku (srov. též např. rozsudek NSS ze dne 1. 2. 2010, č. j. 5 Afs 68/2009 - 113, v němž zdejší soud mimo jiné konstatoval: „*Změnil-li žalovaný (odvolací orgán) právní kvalifikaci a postavil své závěry o neuznání nároku na odpočet na zcela jiných důvodech, bylo jeho povinností stěžovatele v průběhu odvolacího řízení seznámit s novými skutečnostmi, které*

zjišťoval, a umožnit mu vyjádřit se k nim, popř. navrhovat důkazy k nově zjištěným skutečnostem se vztahující. Nepostupoval-li tak, porušil čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, garantující právo účastníka řízení být přítomen projednávání věci a vyjadřovat se k prováděným důkazům.). Výše uvedené právo stěžovatele na součinnost při dokazování nebylo v případě stěžovatele žalovaným nikterak dotčeno.

K námitce nemožnosti uplatnit daňovou ztrátu z předchozích zdaňovacích období, městský soud zcela správně poukázal na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106, dle kterého mj. zjištěnou okolností, k níž musí správce daně při daňové kontrole ve smyslu § 16 odst. 8 zákona o správě daní 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. Zdejší soud k tomu uvádí, že v daňovém řízení je to daňový subjekt sám, kdo sám na sebe aplikuje normy daňového práva, sám si určuje základ daně, použije sazbu daně a uplatní korekční prvky. Vyplněné daňové přiznání pak daňový subjekt zašle správci daně a takto je (konkludentně) daň vyměřena. Proto zde platí, že daňové přiznání má exaktně stanovený obsah a není možno je učinit prostřednictvím méně formálního podání. Nedostatek formy při uplatňování daňové ztráty tak je vadou, která způsobuje irelevanci podání (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 1/2003, 8 Afs 142/2005 a zejména 8 Afs 111/2005). Tomuto závěru svědčí i ustanovení § 34 odst. 1 a § 38n, resp. § 38m zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. V projednávané věci tedy stěžovatel daňovou ztrátu v daňovém přiznání neuplatnil (resp. neuplatnila ji jeho daňová poradkyně) a správce daně nemohl tento úkon za stěžovatele učinit.

Konečně městský soud zcela správně odmítl námitku stěžovatele uvedenou v replice k vyjádření žalovaného k podané žalobě (podání ze dne 14. 12. 2010), v níž stěžovatel tvrdil, že částka 2 790 000 Kč byla zdaněna podruhé. V daném případě se jednalo o námitku, která byla uplatněna po zákonem stanovené lhůtě vymezené v § 71 odst. 2 s. ř. s., a proto k ní soud I. stupně zcela v souladu se zmíněným ustanovením nepřihlédl.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že z odůvodnění rozhodnutí žalovaného i krajského soudu je zřejmé, jaké důkazní prostředky byly v řízení použity a jak byly zhodnoceny. Žalovaný se vypořádal se všemi odvolacími námitkami stěžovatele. Rovněž tak je z rozhodnutí správních orgánů založených v soudním spisu, jakož i ze žaloby, zřejmé, že stěžovateli bylo v rámci správního řízení umožněno účinně hájit svá práva a předkládat důkazy navrhované k prokázání jeho tvrzení. Stejně tak jsou zřejmé důkazy, které byly provedeny za účelem prokázání skutkového stavu, jejich hodnocení a právní závěry na jejich základě přijaté.

Protože Nejvyšší správní soud neshledal naplnění důvodů kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. a), b) ani d) s. ř. s., kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nad rámec jeho běžné správní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

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 24. října 2013

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu