



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **P. P.**, zastoupeného JUDr. Liborem Petříčkem, advokátem se sídlem Kodymova 2526/4, Praha 5, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 6. 10. 2006, č. j. 59 Ca 11/2005 - 25,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, rozsudkem ze dne 6. 10. 2006, č. j. 59 Ca 11/2005 - 25 zamítl žalobu, kterou se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 12. 11. 2004, č. j. 17119/110/2003, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v České Lípě (dále jen „finanční úřad“) ze dne 24. 7. 2003, č. j. 51726/03/172911/5239, o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 121 260 Kč. V odůvodnění krajský soud mimo jiné uvedl, že skutková zjištění a jim odpovídající závěry finančního ředitelství týkající se nemovitosti v S. u. byla správná. Finanční ředitelství nepochybil o aplikaci ust. § 24 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a ust. § 3 odst. 3 zákona č. 116/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů,

(dále jen „zákon o nájmu nebytových prostor“) a jeho úvaze o tom, že předmětná smlouva o nájmu nebytových prostor postrádá jedno ze zákonem vyžadovaných ustanovení, nelze nic vytknout. Smlouva o nájmu nebytových prostor, ve které není nájemné smlouveno, je pro absenci nezbytné náležitosti od počátku neplatná, ať je neurčení nájemného odůvodněno jakkoli. Finanční ředitelství k této smlouvě správně nepřihlédlo. Z pohledu ust. § 24 zákona o daních z příjmů nemá souhlas manželky stěžovatele, která byla podílovou spoluvlastnicí, ze dne 12. 11. 1998 (o přestavbě) a ze dne 23. 10. 2000 (o uplatnění odpisů) právní význam. I v otázce výdajů za pohonné hmoty čerpalo finanční ředitelství z řádně zjištěného skutkového stavu. Jeho závěry jsou logické a v souladu se zásadami správního uvážení. Krajský soud odkázal v podrobnostech na závěry finančního ředitelství a dále uvedl, že smlouvy o zprostředkování uzavřené dne 1. 12. 1995 a 15. 7. 1996 s M. M. a se Z. S. (dále jen „zprostředkovatelé“) neobsahují pasáž o tom, že předmětem stěžovatelova plnění bude i náhrada pohonných hmot. Přitom aby byla tato náhrada právně akceptovatelná, musela by být smluvně řádně podložena. V daném případě tomu tak není, neboť obě smlouvy se o nákladech na dopravu zmiňují výhradně v tom směru, že náhrada těchto nákladů je vyloučena ze základu pro výpočet provize. Ani těmito smlouvami tedy stěžovatel nedoložil, že by jeho výdajem byl i náklad na pohonné hmoty, a neunesl tudíž důkazní břemeno vyplývající z ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Také výdaje vedené v účetnictví nemají smluvní podklad, a nemohou proto sloužit jako řádný důkaz. Náklady na pohonné hmoty nejsou zanedbatelné a bylo by logické, že by byly upraveny smlouvou v intencích daňového přiznání, pokud by tak smluvní strany skutečně tehdy zamýšlely. Krajský soud dále poznamenal, že finanční ředitelství netvrdilo nic o tom, že cílem aktivit stěžovatele a zprostředkovatelů byla snaha o krácení daně. Tvrdilo pouze, že stěžovatel nedoložil tvrzení uplatněná v daňovém přiznání.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. K závěru krajského soudu, že smlouva o nájmu nebytových prostor uzavřená mezi stěžovatelem a jeho manželkou je neplatná, stěžovatel uvedl, že výše nájemného je v této smlouvě sjednána dostatečně určitě, a nájemní smlouva proto tuto podstatnou náležitost obsahuje. Čl. III. smlouvy, který obsahuje dohodnutou výši a způsob placení nájemného, byl sjednán s odkazem na ust. § 7 zákona o nájmu nebytových prostor. Podle stěžovatele bylo v čl. III. předmětné smlouvy sjednáno nájemné s tím, že jeho výše a povinnost jej platit je vázáno na odkládací podmínku, kterou je vyrovnání podílu z kupní ceny předmětu nájmu pronajímatelem nájemci. Podmínka stanovení konkrétní výše nájemného až po úhradě části kupní ceny předmětu nájmu připadající na pronajímatele (spoluvlastníka), je v souladu s dobrými mravy. Povinnost stanovit od počátku výši nájemného pronajímatelem stěžovateli, který hradil celou kupní cenu za předmět nájmu, by byla v rozporu s dobrými mravy. Výše nájemného je ve smlouvě stanovena, a to tak, že jeho výše bude určena po splnění výše uvedené podmínky. Jedná se o nájemní vztah mezi osobami blízkými (manželé) a podle zákona o daních z příjmů musí být cena nájemného mezi osobami blízkými stanovena jako obvyklá v místě a čase. Obdobnou formulaci volí i jiné právní předpisy upravující závazkové vztahy pro případ, že není např. sjednána výše konkrétní kupní ceny a z vůle stran přesto vyplývá, že zamýšlely kupní smlouvu uzavřít i bez přesného určení výše kupní ceny. Obdobnou úpravu stanovení výše nájemného pak obsahuje ustanovení § 671 odst. 1 o. z. K závěru krajského soudu, že ve smlouvě nejsou uvedeny podíly vlastníků na předmětu nájmu,

stěžovatel uvedl, že tyto podíly jsou zcela přesně uvedeny a stranám známy z výpisu z katastru nemovitostí, resp. z příslušného listu vlastnictví, který měly obě smluvní strany v době uzavírání smlouvy k dispozici. Tyto podíly jsou tedy dobře známy a bez problémů přístupny i třetím stranám a státním orgánům. S ohledem na existenci výše specifikované odkládací podmínky nebylo objektivně možné od pronajímatele vyžadovat, aby znal výši obvyklého nájemného v místě a čase. Ke smlouvám o zprostředkování stěžovatel namítal, že je krajský soud hodnotil pouze z úhlu finančního ředitelství a nezabýval se námitkou, že se jednalo o automobily, které stěžovatel užíval na základě leasingové smlouvy a dále, že těmito automobily bylo rozváženo zboží ve vlastnictví stěžovatele. Závěr krajského soudu, že stěžovatel nedoložil v daňovém řízení skutečnost, že obsahem obou smluv o zprostředkování je i povinnost stěžovatele hradit zprostředkovateli i náklady účelně vynaložené na pohonné hmoty, nemůže obstát. V dané věci jde o nákladní automobily speciálně upravené pro přepravu galanterie, které byly ve vlastnictví leasingové společnosti a za jejichž poskytnutí byly této společnosti placeny leasingové splátky. Z těchto důvodů mohli zprostředkovatelé tyto automobily využít jen k rozvozu galanterie. Z důvodu speciální úpravy nákladového prostoru s nimi ani jinou činnost vykonávat nelze. Podle obou smluv o zprostředkování bylo dohodnuto, že provize nezahrnuje náklady na pohonné hmoty, což ostatně konstatoval i krajský soud. Dalším důkazem je kniha jízd a ostatní účetní doklady vedené stěžovatelem. Obě smlouvy o zprostředkování podléhají režimu obch. zák. Podle příslušných ustanovení obch. zák. nemusí mít smlouva o zprostředkování písemnou formu a je zcela přirozené, že si smluvní strany, které jsou obchodníky a dlouholetými smluvními a obchodními partnery, volí pro své obchody i ústní nebo jinou než písemnou formu. V daném případě bylo z účetních dokladů a daňového priznání stěžovatele a z účetních dokladů zprostředkovatelů zcela prokázáno, že existuje dohoda, podle které je stěžovatel zavázán hradit zprostředkovatelům náhradu účelně vynaložených nákladů, zde nákladů na pohonné hmoty. Výdaj na pohonné hmoty slouží k dosažení příjmů stěžovateli i dalším osobám, např. zprostředkovateli nebo i jiné osobě, která k dosažení příjmů používá služební vozidlo. V zákoně je pouze uvedeno, že takový uživatel má hradit výdaje na pohonné hmoty a náklady za vozidlo jen v případě soukromého použití vozidla, které nebylo použito k dosažení a zajištění příjmů. Stěžovatel dále namítal, že krajský soud nezhodnotil, že finanční ředitelství z celkových nákladů na provoz vozidla neuznalo pouze náklady na pohonné hmoty. Výdaj na pohonné hmoty je součástí distribučních nákladů zboží a jako takový měl být i právně posouzen. Podle stěžovatele se jedná o dvojí zdanění jednoho příjmu ve výši neuznaných nákladů na pohonné hmoty, což je v rozporu s ust. § 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Dvojnásobné zdanění spatřuje stěžovatel v tom, že zprostředkovatelé zdanili svoji provizi, neuplatnili přitom výdaj za pohonné hmoty jako daňově uznatelný náklad a správce daně daň vybral. Druhé zdanění je nesporně u stěžovatele, protože správce daně o částku vynaloženou na pohonné hmoty zvýšil jeho příjmy. Jedná se přitom o náklad na dosažení jednoho příjmu z prodeje zboží, kdy malou část si ponechá na základě vyhledání zákazníka podle smlouvy zprostředkovatel a zbytek stěžovatel, jako majitel předmětného zboží. Porušení ústavně zaručených práv naznačil stěžovatel z důvodu, že správcem daně ani krajským soudem nebyla respektována zásada, podle které „Každý občan může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá“, „Státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví“. Z výše uvedených důvodů navrhl stěžovatel zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že stížní námitky jsou totožné s námitkami uplatněnými již v odvolacím řízení a v řízení před krajským soudem, a v této souvislosti odkázalo na obsah svých předcházejících vyjádření. Stěžovatel podle názoru finančního ředitelství neunesl důkazní břemeno, a ani po výzvě finančního úřadu neprokázal rozhodné skutečnosti týkající se nájemní smlouvy uzavřené s manželkou. Smlouva ze dne 12. 11. 1998 (správně 1. 1. 1993) je neplatná podle ust. § 3 odst. 4 zákona o nájmu nebytových prostor, neboť neobsahuje ujednání o nájemném v souladu s odst. 3 citovaného ustanovení. Předmětná smlouva je neplatná od samého počátku, ať je nestanovení nájemného odůvodněno jakkoli. K otázce výdajů za pohonné hmoty finanční ředitelství uvedlo, že správce daně neměl jinou možnost, než plně akceptovat smluvní vztahy mezi stěžovatelem a zprostředkovateli, v nichž nebylo uvedeno ujednání o náhradě za pohonné hmoty. Nebyl tedy k dispozici právní titul, na základě kterého by mohlo dojít k akceptaci uváděných nákladů jako daňově uznatelných. Ani v tomto ohledu tedy stěžovatel důkazní břemeno neunesl. Na základě shora uvedených skutečností navrholo finanční ředitelství zamítnutí kasační stížnosti pro nedůvodnost.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

V první stížní námitce vyjádřil stěžovatel nesouhlas se závěrem krajského soudu, že smlouva o nájmu nebytových prostor uzavřená dne 1. 1. 1993 mezi stěžovatelem jako nájemcem a jeho manželkou jako pronajímatelkou je neplatná, protože v ní není sjednána výše nájemného.

Podle názoru stěžovatele je výše nájemného v uvedené smlouvě sjednána dostatečně určitě, neboť čl. III., který obsahuje dohodnutou výši a způsob placení nájemného, je sjednán s odkazem na znění § 7 zákona o nájmu nebytových prostor. Dále v této souvislosti argumentoval tím, že mezi smluvními stranami došlo k sjednání nájemného s tím, že jeho výše a povinnost jej platit jsou vázány na splnění odkládací podmínky, kterou je vyrovnaní podílu (1/2) z kupní ceny předmětu nájmu pronajímatelem nájemci. Tato argumentace však nebyla obsažena v žalobě, neboť v ní stěžovatel pouze obecně uvedl, že „výše nájemného je stanovena. Možná, že text nebyl zcela odborně zpracován a mělo být spíš řečeno a odpovídá textu, že nájem je ve výši nula. Máme za to, že výklad je stejný a nájemní smlouva je v souladu se zákon č. 116/1990 o nájmu a podnájmu nebytových prostor a vyloučení důkazu za v rozporu se zákonem, protože se jedná o smluvní vztah, který popisuje konkrétní smluvní situaci a fakta v ní uvedená jsou pravdivá“. Stěžovatel tedy v kasační stížnosti opřel svůj právní názor v otázce platnosti předmětné smlouvy o důvod, který neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl. Proto se Nejvyšší správní soud stížní námitkou v rozsahu týkajícím se odkládací podmínky ve vztahu k stanovení výše nájemného včetně související argumentace ustanovením § 671 o. z. jako nepřipustnou ve smyslu ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. nezabýval.

Ze správního spisu vyplynulo, že stěžovatel uplatnil jako daňově uznatelný výdaj odpisy hmotného majetku - nemovitosti na S. u. v Č. L. ve výši 228 927 Kč, a to ze vstupní

ceny navýšené o provedené technické zhodnocení. Finanční úřad vyzval v průběhu daňové kontroly stěžovatele dne 13. 2. 2003 mimo jiné k prokázání oprávněnosti odpisu z celkové hodnoty technického zhodnocení provedeného na majetku, jehož spoluvlastníkem byla V. P. Na tuto výzvu stěžovatel reagoval předložením „Smlouvy o nájmu nebytových prostor“ ze dne 1. 1. 1993, kterou uzavřel s manželkou V. P. jako pronajímatelem. Podle čl. I. smlouvy „Předmětem této smlouvy je nájem nebytových prostor – ideální poloviny nemovitosti nacházející se v Č. L., S. 287“. V čl. II. smlouvy je vymezen účel nájmu tak, že „Pronajímatel dává touto smlouvou nájemci do nájmu nebytové prostory určené v čl. I. této smlouvy, a to za účelem jejich využití jako prostor kancelářských a obchodních. Nájemce se zavazuje užívat tyto pronajaté prostory v souladu s touto smlouvou“. V čl. III. smlouvy se smluvní strany dohodly, že „Výše nájemného za užívání nebytových prostor není stanovena, protože kupní cenu za celou nemovitost uhradil nájemce bez přispění pronajímatele. V případě, že dojde k vyrovnání ze strany nájemce, bude nájemné řešeno dodatkem smlouvy“. Stěžovatel dále předložil písemný souhlas manželky s přestavbou domu ze dne 12. 11. 1998 a souhlas s uplatňováním odpisů nemovitosti v plné výši ze dne 23. 10. 2000. Finanční úřad následně neuznal jako daňově účinný výdaj částku 104 661 Kč (50 % z celkové částky 209 322 Kč – správná částka odpisu předmětné nemovitosti pro rok 2000 při rovnoměrném odepisování), protože dospěl k závěru, že smlouva o nájmu nebytových prostor neobsahuje zákonem požadované náležitosti a z důvodu neplatnosti ji nelze přijmout jako průkazný důkazní prostředek. Ke shodnému závěru dospělo i finanční ředitelství a rovněž krajský soud v napadeném rozsudku tento závěr aproboval.

Podle ust. § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů jsou výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů také odpisy hmotného a nehmotného majetku.

Podle ust. § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů může pronajatý hmotný majetek na základě písemné smlouvy s vlastníkem odpisovat nájemce po dobu trvání nájemní smlouvy, pokud předmětem této smlouvy je soubor zahrnující zároveň movité i nemovité věci využívané nájemcem pro zajištění příjmů po celé zdaňovací období jako celek.

V citovaných ustanoveních je stanoveno několik podmínek, které musí být splněny, aby daňový subjekt mohl uplatnit odpisy jako daňově uznatelné výdaje pronajatého hmotného majetku. Primární podmínkou, která je v zákoně vyjádřena slovy „pronajatý hmotný majetek“, „nájemce“ a „trvání nájemní smlouvy“, a od které jsou odvozeny podmínky další (např. písemná smlouva s vlastníkem upravující odepisování majetku), je existence nájemního vztahu mezi daňovým subjektem a vlastníkem hmotného majetku. Existenci takového vztahu musí v daňovém řízení prokázat daňový subjekt (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků), a pokud ji neprokáže, nemůže splnit ani další zákonné podmínky, neboť jejich splnění je možné pouze za předpokladu, že nájemní vztah v příslušném zdaňovacím období existuje.

V posuzované věci je sporné, zda mezi stěžovatelem a jeho manželkou existoval v předmětném zdaňovacím období nájemní vztah k nebytovým prostorům či nikoliv. Při zodpovězení této otázky je nutné vycházet z výše citované smlouvy ze dne 1. 1. 1993, zejména z jejího čl. III., která byla uzavřena podle zákona o nájmu nebytových prostor.

Podle ustanovení § 3 odst. 3 zákona o nájmu nebytových prostor ve znění účinném v roce 1993, musí mít smlouva o nájmu nebytových prostor písemnou formu a musí obsahovat předmět a účel nájmu, výši a splatnost nájemného a způsob jeho platby, a nejde-li o nájem na dobu neurčitou, dobu, na kterou se nájem uzavírá. Podle odst. 4 citovaného ustanovení je smlouva, která neobsahuje náležitosti podle odst. 3, neplatná.

Náležitosti smlouvy o nájmu nebytových prostor podle ust. § 3 odst. 3 citovaného zákona jsou náležitostmi obligatorními, bez nichž je smlouva o nájmu a podnájmu nebytových prostor absolutně neplatná, tj. neplatná od počátku bez ohledu na to, zda se někdo neplatnosti smlouvy dovolal. Platnost smlouvy se posuzuje vždy od jejího počátku a dodatečně nastalé okolnosti nemají na platnost vliv. Absolutní neplatnost nelze zhojit ani v budoucnu dodatečným sjednáním chybějících náležitostí smlouvy (srov. rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 21. 4. 1998, sp. zn. 1 Odon 98/97 a ze dne 20. 12. 2007, sp. zn. 4 Tz 90/2007).

Ze znění čl. III. předmětné smlouvy, že „Výše nájemného za užívání nebytových prostor není stanovena, protože kupní cenu za celou nemovitost uhradil nájemce bez přispění pronajímatele. V případě, že dojde k vyrovnání ze strany nájemce, bude nájemné řešeno dodatkem smlouvy.“ podle Nejvyššího správního soudu jednoznačně vyplývá vůle smluvních stran nestanovit výši nájemného, a logicky tedy i jeho splatnost a způsob platby. Tato smlouva proto neobsahuje jednu z obligatorních náležitostí, a to výši a splatnost nájemného a způsob jeho platby. Důsledkem této absence, vyplývajícím přímo z ustanovení § 3 odst. 4 zákona o nájmu nebytových prostor, je absolutní neplatnost předmětné smlouvy s účinkem ex tunc.

Pokud tedy krajský soud dospěl k závěru, že finanční ředitelství při aplikaci citovaných ustanovení zákona o nájmu nebytových prostor a zákona o daních z příjmů nepochybovalo, neshledal jej Nejvyšší správní soud nezákonným.

V dalším stížném bodě namítal stěžovatel nesprávné právní posouzení ve vztahu k daňové uznatelnosti nákladů na pohonné hmoty jako výdajů ve smyslu ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů.

Závěr krajského soudu týkající se nákladů na pohonné hmoty stěžovatel zpochybnil z několika důvodů. Nejprve namítal, že krajský soud se nezabýval jeho žalobní námitkou, že se jednalo o automobily, které užíval na základě leasingové smlouvy, a že jimi bylo rozváženo zboží ve vlastnictví stěžovatele. V žalobě k otázce leasingových smluv stěžovatel uvedl, že předmětné automobily byly v jeho majetku a „byla na ně uzavřena leasingová smlouva“ a dále, že „vzhledem k uzavřeným leasingovým smlouvám nemohl a ani nesměl dále pronajímat leasingové automobily“. Z uvedených tvrzení není zřejmé, jaký měla mít podle názoru stěžovatele existence leasingových smluv vliv na daňovou uznatelnost výdajů za pohonné hmoty, které vynaložily jiné subjekty, které pro stěžovatele vykonávaly zprostředkovatelské služby. Nejvyšší správní soud v této souvislosti považuje za nutné zdůraznit, že skutečnost, zda mohl stěžovatel předmětné automobily dál pronajímat, je pro posouzení otázky, jednalo-li se v daném případě o výdaje daňově uznatelné, zcela irelevantní. Podstatné naopak je, zda měl stěžovatel se zprostředkovateli sjednat způsob

hrazení nákladů na pohonné hmoty. S ohledem na výše uvedené proto nelze krajskému soudu důvodně vytýkat, že se otázkou leasingových smluv nezabýval.

Stěžovatel k otázce daňové uznatelnosti nákladů na pohonné hmoty dále namítal, že nemůže obstát závěr krajského soudu, že v daňovém řízení nedoložil, že obsahem obou smluv o zprostředkování byl i závazek stěžovatele hradit zprostředkovatelům i účelně vynaložené náklady. V této souvislosti lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2007, č. j. 1 Afs 26/2007 - 90, v němž bylo vysloveno, že v případě, že „ve smlouvě o zprostředkování uzavřené dle § 642 a násl. obchodního zákoníku zájemce a zprostředkovatel sjednají vedle samotné provize také nárok zprostředkovatele na náhradu nákladů a i konkrétní způsob provádění úhrad, pak náklady spojené se zprostředkovatelskou činností nese zájemce; prokáže-li jejich souvislost se svými zdanitelnými příjmy (a to, že byly skutečně vynaloženy), lze tyto náklady v zásadě považovat za daňově uznatelné dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů“. S tímto právním názorem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje i v dané věci.

Klíčovou je v posuzovaném případě otázka, zda mezi stěžovatelem a zprostředkovateli existovala dohoda o tom, jakým způsobem budou hrazeny náklady související se zprostředkovatelskou činností, tedy i náklady na pohonné hmoty. Pokud by totiž stěžovatel prokázal existenci takové dohody, jednalo by se za splnění dalších podmínek (např. prokázání souvislosti nákladů s vlastními příjmy stěžovatele a toho, že byly skutečně vynaloženy) o náklady daňově uznatelné.

Smlouva o zprostředkování je upravena v §§ 642 až 651 obch. zák. Podle ustanovení § 642 obch. zák. se zprostředkovatel zavazuje, že bude vyvíjet činnost směřující k tomu, aby zájemce měl příležitost uzavřít určitou smlouvu s třetí osobou, a zájemce se zavazuje zaplatit zprostředkovateli úplatu (provizi). Podle ustanovení § 647 odst. 2 obch. zák. má zprostředkovatel nárok na úhradu nákladů spojených se zprostředkováním vedle provize, jen když to bylo výslovně sjednáno, a v pochybnostech jen při vzniku nároku na provizi.

Stěžovatel uzavřel dvě smlouvy o zprostředkování (ze dne 1. 12. 1995, resp. ze dne 15. 7. 1996) v prakticky totožném znění. V čl. II. se stěžovatel zavázal poskytnout zprostředkovateli za zprostředkování obchodu provizi ve výši 5 % z kupní ceny. Podle čl. V. se ze základu pro výpočet provize vylučují „dále uvedené položky, i když nebyly zákazníkovi zvláště účtovány, výlohy za obal, dopravu, pojištění, clo, jakékoliv daně, dávky a poplatky vybírané v souvislosti s touto zprostředkovatelskou dodávkou a dále výlohy se stavbami, vyzdívkami, montáží, jakož i jakékoliv odměny třetím osobám a slevy dodatečně poskytnuté“.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu z předmětných smluv nevyplývá závazek stěžovatele k úhradě nákladů spojených se zprostředkovatelskou činností. Ani v jedné ze smluv není žádná zmínka o náhradě nákladů za pohonné hmoty. V čl. V., na který poukázal stěžovatel v kasační stížnosti, je pouze upraveno, které položky nebudou zahrnuty do výpočtu výše provize. Nic více a nic méně.

Tvrdí-li tedy stěžovatel, že mezi ním a zprostředkovateli existuje dohoda, podle které byl zavázán hradit zprostředkovatelům náklady na pohonné hmoty, je povinen v

souladu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků existenci takové dohody prokázat. V posuzovaném případě by tak mohl učinit předložením písemného dodatku k oběma smlouvám o zprostředkování, ale také jiným způsobem, např. výpovědí zprostředkovatelů jako svědků. Ze správního spisu však nevyplývá, že by byl jakýkoli dodatek ke zprostředkovatelským smlouvám uzavřen, což stěžovatel ostatně ani netvrdí, a stěžovatel ani jinými důkazními prostředky neprokázal, že by měl se zprostředkovateli sjednat způsob úhrady nákladů na pohonné hmoty. Pokud stěžovatel tvrdí, že poskytl zprostředkovatelům určité plnění, které pak uplatňuje jako daňově uznatelný výdaj, je povinen prokázat jeho důvod (smluvní podklad), uskutečnění, ale i vliv na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V případě, že tyto neprokáže, neunesl důkazní břemeno a uplatněný výdaj není výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2005, č. j. 2 Afs 12/2005 - 121). V posuzované věci stěžovatel neprokázal existenci smluvního ujednání týkajícího se náhrady nákladů za pohonné hmoty zprostředkovatelům, a proto krajský soud důvodně dospěl k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno.

Právně irrelevantní je tvrzení stěžovatele, že podle příslušných ustanovení obch. zák. nemusí mít smlouva o zprostředkování písemnou formu a že je zcela přirozené, že si dlouholetí smluvní a obchodní partneři volí pro své obchody i ústní nebo jinou než písemnou formu. Jak již bylo výše uvedeno, stěžovatel toto své tvrzení žádným průkazným způsobem neprokázal, a proto jím nemůže zpochybnit zákonnost napadeného rozsudku. V této souvislosti je třeba uvést, že na stěžovatele lze aplikovat obecnou právní zásadu *vigilantibus iura scripta sunt* (bdělým náleží práva), neboť pouze on byl v daňovém řízení povinen prokázat všechny skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků), což však v daném případě neučinil.

Argumentace stěžovatele, že zprostředkovatelé mohli předmětné automobily vzhledem k jejich speciální úpravě využít pouze pro přepravu galanterie, je pro posouzení sporné otázky bezpředmětná. Z hlediska daňové uznatelnosti nákladů na pohonné hmoty není důležité, pro jaké účely mohly být předmětné automobily využity či jak byly upraveny. Krajský soud ani finanční ředitelství nezpochybnilo skutečnost, že zprostředkovatelé používali předmětné automobily ke zprostředkovatelské činnosti pro stěžovatele. Dospěly pouze k závěru, že stěžovatel dostatečně neprokázal, že jeho výdaji ve smyslu ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů byly zprostředkovateli vynaložené náklady na pohonné hmoty. Argumentace stěžovatele se tak míjí s důvody, které vedly krajský soud k závěru, že stěžovatel ohledně nákladů na pohonné hmoty neunesl důkazní břemeno.

Námitkou, že se v daném případě jednalo o dvojí zdanění jednoho příjmu, což je v rozporu s ust. § 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, se Nejvyšší správní soud nezabýval. Tuto námitku totiž stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl, a proto se jedná o nový, a tedy nepřipustný, důvod kasační stížnosti (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Stejný závěr pak platí pro stížní námitku, že se krajský soud nezabýval tím, že finanční ředitelství z celkových nákladů na provoz vozidla neuznalo pouze náklady na pohonné hmoty. Obdobná argumentace totiž také nebyla obsažena v žalobě.

V závěru kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že krajský soud nerespektoval zásady, že každý občan může činit, co není zákonem zakázáno a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá, a že státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem. Vzhledem k tomu, že stěžovatel vyjádřil pouze svou domněnku bez jakékoliv konkrétní argumentace, nejedná se o stížní bod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s., a proto se Nejvyšší správní soud nemůže touto domněnkou jakkoliv zabývat.

Ze všech důvodů výše uvedených není napadený rozsudek nezákonný, a proto Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 17. dubna 2008

Cihlářová
senátu

JUDr. Eliška
předsedkyně