



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce **V. O., s. r. o.**, zastoupeného JUDr. Ninou Vavrochovou, advokátkou se sídlem České Budějovice, náměstí Přemysla Otakara II. 36, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem České Budějovice, Mánesova 3a, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 9. 2006, č. j. 5387/120/2006, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 2. 2007, č. j. 10 Ca 218/2006 - 50,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 2. 2007, č. j. 10 Ca 218/2006 - 50, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Shora označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům ze dne 30. 3. 2006, č. j. 85237/06/077910/5493, č. j. 85240/06/077910/5493, a č. j. 85226/06/077910/5493, jimiž Finanční úřad v Českých Budějovicích doměřil žalobci daň z příjmu za zdaňovací období kalendářních let 2002, 2003 a 2004, dohromady ve výši 186 290 Kč.

Žalovaný se ztotožnil s názorem správce daně prvního stupně, že náklady, které žalobce vynaložil v uvedených obdobích na nákup pohonných hmot spotřebovaných při cestách smluvních zprostředkovatelů uskutečněných jeho osobními vozy, nelze považovat ani za náklady na pracovní cesty dle § 24 odst. 2 písm. k) ani za daňově uznatelné náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u krajského soudu a domáhal se jeho zrušení. V žalobě namítal, že žalovaný nesprávně posoudil uvedené náklady na nákup pohonných

hmot jako náklady, které vznikly nikoli žalobci, ale třetím osobám – zprostředkovatelům. Dle žalobce nebylo zřejmé, na základě čeho žalovaný k takovému názoru dospěl. Rovněž namítal, že ustanovení § 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů není na daný případ aplikovatelné.

Krajský soud žalobu zamítl. Neshledal, že by se v tomto případě jednalo o výdaje na pohonné hmoty spotřebované při pracovních cestách dle § 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů, protože smluvní zprostředkovatelé nejsou osobami uvedenými ve výčtu citovaného ustanovení ani v § 16 zákona č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, na něž citované ustanovení odkazuje.

Dle krajského soudu nelze uvedené náklady uplatnit ani dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jehož se žalobce dovolává. Tyto náklady jsou i přes smluvní ujednání o způsobu jejich úhrady daňovými náklady zprostředkovatelů. Byly vynaloženy v souvislosti se zprostředkovatelskou činností, kterou zprostředkovatelé vykonávali samostatně, vlastním jménem, a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku. Za daňově uznatelný náklad žalobce lze považovat pouze provize zprostředkovatelů.

Krajský soud dále „nepřisvědčil žalobci v tom, že v důsledku argumentace žalovaného nemohli uvedené náklady uplatnit ani žalobce ani zprostředkovatelé, protože na nákup pohonných hmot žádné výdaje nevynaložili“. Dle krajského soudu by za standardní situace náklady na pohonné hmoty spotřebované při pracovních cestách uskutečněných vypůjčenými vozidly nesl daňový subjekt, který vozidlo k tomu účelu použil a v takovém případě by nic nebránilo tomu, aby náklady na pohonné hmoty uplatnil. Jestliže však v souzeném případě náklady na pohonné hmoty za zprostředkovatele hradil žalobce, pak takové náklady zprostředkovatelé skutečně uplatnit nemohli a nemohl tak učinit ani žalobce.

Podle krajského soudu nemusí být každý náklad daňově uznatelný. Zatímco předpisy práva soukromého založené na zásadě smluvní volnosti subjektů umožňují zvolit si pro oboustrannou výhodnost např. žalobcem a zprostředkovateli užitý způsob hrazení nákladů spojených se zprostředkováním formou poskytnutí vozidla a úhrady nákladů na spotřebované pohonné hmoty, daňové předpisy nedávají subjektům právo určit si, kdo a v jakém rozsahu takové náklady daňově uplatní.

Žalobce napadl rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností a domáhal se jeho zrušení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení. Jako důvod kasační stížnosti uplatnil nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Poukázal na § 647 odst. 2 obchodního zákoníku (dále také ObchZ), dle něhož má zprostředkovatel nárok na náhradu nákladů spojených se zprostředkováním, pokud je to výslovně sjednáno, přičemž způsob, jakým má zájemce hradit tyto náklady, není v žádném předpise stanoven. V souladu se zásadou smluvní volnosti, ústavně zaručenou čl. 2 odst. 4 Listiny základních práv a svobod, je na smluvních stranách, aby určily způsob náhrady nákladů zprostředkovatele například tak, že zájemce bude přímo hradit náklady zprostředkovatele poskytováním vlastního vozidla, úhradou spotřebovaných pohonných hmot a ubytování. V takovém případě se nemůže jednat o náklady zprostředkovatele, ale jediné o náklady zájemce vynaložené dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů na úhradu nákladů spojených se zprostředkováním dle uzavřené smlouvy o zprostředkování. Žalobce má též za to, že v daném případě jednoznačně prokázal jak vynaložené náklady, tak jejich souvislost s dosahovanými výnosy, když na základě činnosti zprostředkovatelů byla uzavřena celá řada obchodů. Poukazuje též na to, že tímto způsobem úhrady nákladů

zprostředkování nebyl stát nijak poškozen, neboť jím došlo ke snížení daňově uznatelných nákladů u zprostředkovatelů.

Dále žalobce argumentoval nálezem Ústavního soudu ze dne 25. 11. 2006, sp. zn. II. ÚS 686/05. Přestože se uvedený nález týká mandátní smlouvy, závěry Ústavního soudu ohledně smluvní volnosti v rámci sjednávání způsobu úhrady nákladů a posuzování výdajů na zajištění podmínek ke splnění závazku ze smlouvy jsou podle žalobce aplikovatelné i na daný případ. Žalobce poukázal i na podobnost právní argumentace odůvodnění nálezu s jeho případem, pokud jde o různé modely hrazení nákladů mandátáře (dle žalobce analogicky také zprostředkovatele). Aplikací zákona o daních z příjmů tak byla dle žalobce popřena smluvní volnost daná předpisy soukromého práva v otázce nesení výdajů vzniklých při plnění závazku ze spotřebitelské smlouvy přímo zájemcem.

Ve svém vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný odmítl tvrzení žalobce o porušení smluvní volnosti, setrval na svém hodnocení daňové uznatelnosti předmětných nákladů a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl. Pokud jde o nález Ústavního soudu, jehož se žalobce v kasační stížnosti dovolával, namítl, že není na daný případ aplikovatelný, neboť se v něm Ústavní soud vyslovil pouze k otázce daňových příjmů mandátáře, nikoli daňově uznatelných výdajů mandanta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných žalobcem v kasační stížnosti a v rozsahu důvodů, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Zpráva o daňové kontrole č. j. 10304/06/077930/4432, projednaná se zástupcem žalobce dne 29. 3. 2006, uvádí, že žalobce v letech 2002, 2003 a 2004 využíval při své podnikatelské činnosti služby jiných daňových subjektů coby zprostředkovatelů, a to pana T. R., pana M. N. a pana J. F., s nimiž za tím účelem uzavřel smlouvy o zprostředkování prodeje. Dle ustanovení těchto smluv žalobce za účelem výkonu zprostředkovatelské činnosti zapůjčil zprostředkovatelům osobní automobily a předal jim též karty k tankování pohonných hmot, s tím, že žalobce bude pohonné hmoty hradit ve stanoveném rozsahu. Dle správce daně tak žalobce proúčtoval do svých nákladů rovněž částky za nákup pohonných hmot, které byly spotřebované při cestách jiných daňových subjektů.

Součástí správního spisu, který soudu poskytl správce daně, je též smlouva o zprostředkování prodeje uzavřená dne 1. 1. 2004 mezi žalobcem a panem T. R. V článku IV. smlouvy se smluvní strany dohodly na výši provize. Článek V. obsahuje ustanovení o zapůjčení osobního automobilu a předání karty k tankování pohonných hmot. Zprostředkovatel se mimo jiné zavázal k řádnému vedení knihy jízd a k předkládání měsíčních výkazů, v nichž budou vyhodnoceny náklady související s provozem vozidla pro jeho soukromé účely, přičemž tyto náklady měl následně hradit žalobci. Z uvedeného vyplývá, že žalobce hradil pohonné hmoty v rozsahu spotřeby udávané výrobcem automobilu spotřebované zprostředkovatelem při pracovních cestách.

Správní spis neobsahuje žádné další zprostředkovatelské smlouvy mezi žalobcem a výše jmenovanými zprostředkovateli. V řízení o žalobě pak žalobce krajskému soudu předložil čestné prohlášení pana T. R., v němž uvádí, že pro žalobce vykonával zprostředkovatelskou činnost v letech 2002 - 2004 na základě zprostředkovatelských smluv ze dne 1. 1. 2002, 1. 1. 2003 a 1. 1. 2004, a dále čestné prohlášení pana J. F., o tom, že na

základě zprostředkovatelské smlouvy ze dne 1. 1. 2004 vykonával pro žalobce v roce 2004 zprostředkovatelskou činnost.

Nicméně předmětem sporu v dané věci nejsou otázky skutkové, ale výhradně právní posouzení předmětné otázky. Tou je uplatnitelnost nákladů žalobce na pohonné hmoty, které při cestách uskutečněných jeho automobily spotřebovali jeho smluvní zprostředkovatelé, jako výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve zkratce tedy přičitatelnost takových nákladů žalobci a nikoli jiným osobám.

Finanční orgány a krajský soud vyšly z toho, že vzájemné smluvní ujednání mezi žalobcem a zprostředkovateli o způsobu hrazení nákladů nebylo z hlediska možnosti žalobce uplatnit předmětné náklady relevantní a došly tak k závěru, že žalobce vlastně hradil náklady, které vznikaly jiným osobám při jejich podnikatelské činnosti. Krajský soud k tomu dodal, že rozhodující je veřejnoprávní úprava vyjádřená v zákoně o daních z příjmů a nikoliv smluvní ujednání žalobce a jeho obchodních partnerů. Tento závěr samozřejmě platí v tom směru, že pro rozhodování o uplatnitelnosti nákladů je rozhodující vymezení daňově uznatelných nákladů dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nicméně k posouzení, zda jsou naplněny jednotlivé znaky tohoto vymezení, je třeba v každém jednotlivém případě přihlížet i ke konkrétním smluvním ujednáním mezi daňovým subjektem a jeho smluvními partnery, pokud taková ujednání neodporují zákonu. Právě v tomto ohledu lze na daný případ aplikovat nálezný Ústavního soudu, jehož se žalobce dovolává v kasační stížnosti, byť předmětem řízení před Ústavním soudem bylo posouzení prostředků, jež dle mandátní smlouvy vynaložil mandant k zajištění podmínek činnosti mandatáře, jako příjmů mandatáře. Ústavní soud totiž mimo jiné také uvedl, že *subjekty nejsou tímto (myšleno smluvně stanoveným způsobem kompenzace nákladů) pochopitelně zbaveny povinnosti o svých výdajích a příjmech vést řádné účetnictví a v souvislosti s přiznáním daně z příjmu vykázat jak získané příjmy, tak vynaložené výdaje. Tuto povinnost ovšem má je ten subjekt, na jehož straně došlo k přijetí příjmu a vynaložení výdajů. (V případě uplatnění výdajů vyplývajících z plnění z mandátní smlouvy to může být vzhledem ke zvolenému způsobu kompenzace nákladů mandant i mandatář.)*

U smluv, které by bylo možné zahrnout pod společný pojem smluv o obstarání záležitosti, je typické, že obstaratel záležitosti má nárok na náhradu nutných a účelně vynaložených nákladů, nejsou-li tyto zahrnuty v úplatě (srov. § 572 ObchZ u smlouvy mandátní, § 588 ObchZ u smlouvy komisionářské, nebo § 659 ObchZ u smlouvy o obchodním zastoupení). Pokud jde o smlouvu zprostředkovatelskou, pak podle ustanovení § 642 ObchZ 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 § 647 odst. 2 ObchZ nárok na úhradu nákladů spojených se zprostředkováním má zprostředkovatel vedle provize, jen když to bylo výslovně sjednáno, a v pochybnostech jen při vzniku nároku na provizi.

Z uvedených ustanovení vyplývají v zásadě dva způsoby náhrady nákladů. V první řadě může jít o případ, kdy náhrada nákladů mezi zájemcem a zprostředkovatelem není ve smlouvě výslovně sjednána a je zahrnuta v provizi. Při sjednávání provize se tedy logicky zprostředkovatel snaží docílit takové výše, jež mu pokryje i jím vynaložené náklady. Jak uvádí i žalovaný v napadeném rozhodnutí, z hlediska aplikace § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je v takovém případě u zájemce coby výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů uznatelná výše vyplacené provize. Přestože daňová

uznatelnost nákladů u zprostředkovatele není předmětem tohoto řízení, lze na okraj poznamenat, že právě v tomto případě půjde o situaci, o niž okrajově zmínil i Ústavní soud (citace viz výše), totiž, že náklady ve výsledku může uplatnit jak zájemce, tak zprostředkovatel (rozdíl použitých smluvních typů zde není podstatný).

V druhém případě pak zájemce a zprostředkovatel sjednají vedle samotné provize také nárok zprostředkovatele na náhradu nákladů, a pravidelně i konkrétní způsob provádění úhrad. Náklady spojené se zprostředkovatelskou činností tak 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.

Jako svým způsobem standardní lze pak vnímat takové ujednání, kdy by zprostředkovatel nejprve nesl své náklady sám a posléze by je zájemci předložil k vyúčtování. Avšak ani způsob hrazení nákladů, který si v daném případě zvolili žalobce a jeho zprostředkovatelé, uvedené právní úpravě obchodního zákoníku nijak neodporoval. Rozdíl souzeného případu od uvedeného „standardního“ způsobu je pouze technický, a to pokud jde o časové určení, kdy žalobce hradí náklady na pohonné hmoty spotřebované zprostředkovateli. Souzený případ je totiž v podstatě modelově srovnatelný se situací, kdy zájemce poskytuje zprostředkovatelům zálohu na hrazení určitých nákladů; záloha má v tomto případě podobu karty k tankování pohonných hmot, přičemž k vyúčtování zálohy dochází dle dohody na základě předložení zprostředkovatelem vedené knihy jízd a výkazu o použití vozidla k soukromým účelům.

I žalovaný pak v napadeném rozhodnutí připouští, že byla-li „určitá náhrada nákladů spojených se zprostředkováním kromě provize sjednána ve smlouvě“, pak by „takové náklady byly u žalobce považovány za daňově účinné“. Zásadní důvod, proč je třeba odlišovat souzený případ od situace, jíž popsal ve svém rozhodnutí, spatřoval žalovaný v tom, že by „mohl nastat nepřipustný stav, kdy by subjekty hradily náklady třetích osob, mezi sebou navzájem účtovaly pouze rozdíly, nikoli samostatně jednotlivé náklady a výnosy, což by vedlo ke zkreslování věrného obrazu účetnictví a k nemožnosti správného stanovení daně“. Kromě toho, že z výše uvedeného vyplývá, že mezi případem popsaným v rozhodnutí žalovaného a souzeným případem není, až na jisté technické detaily, rozdílu, musí soud uvést, že žalovaný ani v náznaku neuvádí, že by k takovým důsledkům v souzeném případě došlo. Naopak, ze správního spisu, zejména pak z odpovědi žalobce na výzvu správce daně č. j. 2000835/05/077930/4432, je zřejmé, že žalobce v rámci daňové kontroly doložil doklady, z nichž jasně vyplývalo, jakým způsobem byly náklady na pohonné hmoty hrazeny.

Konečně zdejší soud připomíná, že finanční orgány v daném případě nijak nezpochybňovaly, že by díky činnosti zprostředkovatelů, při níž spotřebovávali žalobcem hrazené pohonné hmoty, neplynuly žalobci žádné příjmy, a že by zde nebyla přímá a bezprostřední souvislost předmětných nákladů s příjmy žalobce, nebo že by předmětné náklady nebyly ve skutečnosti vynaloženy.

Závěrem je ještě třeba poukázat na to, že odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu je částečně vnitřně rozporné. Na jedné straně krajský soud uvádí, že nesouhlasí s tvrzením žalobce, že výklad žalovaného v podstatě vede k tomu, že předmětné náklady nemohl daňově uplatnit ani on ani sami zprostředkovatelé. Na straně druhé však sám dochází k závěru, že tomu tak v daném případě bylo. Uvedl, že zprostředkovatelé nemohli takové náklady uplatit, protože je za ně hradil žalobce. Tato rozpornost však nemůže

sama o sobě způsobit takovou nesrozumitelnost rozsudku krajského soudu, která by měla za následek jeho nezákonnost, k níž by Nejvyšší správní soud musel přihlížet dle § 109 odst. 3 s. ř. s. z úřední povinnosti. Závěr, jaký soud učinil ohledně uplatnitelnosti předmětných nákladů, je zřejmý. Nadto předmětem přezkumu není daňová uplatnitelnost předmětných nákladů zprostředkovateli, ale žalobcem.

Vzhledem k výše uvedeným důvodům Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je městský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí rozhodne městský soud rovněž o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 14. června 2007

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu