



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdu a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **RAVEL, spol. s r. o.**, se sídlem Ústí nad Labem, Textilní 191/1, zastoupeného JUDr. Rostislavem Sochořem, advokátem se sídlem Klíšská 1432/18, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, Velká hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 3. 2008, č. j. 15 Ca 132/2006 – 29,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 4. 2006, č. j. 6654/06-1200, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností ze dne 23. 5. 2006, č. j. 8343/06-1200, kterým byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 20. 12. 2005, č. j. 231994/05/214913/5686, bylo rozhodnuto o odvolání žalobce tak, že podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen zákon o daních z příjmů) a dle ust. § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen

zákon o správě daní) se mu dodatečně vyměřuje daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 420 670 Kč.

Žalobce (dále též stěžovatel) napadl rozhodnutí žalovaného dne 9. 6. 2006 žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, přičemž nesouhlasil se závěrem žalovaného o tom, že částka ve výši 1 350 000 Kč, kterou stěžovatel zaplatil společnosti První regionální stavební spol. s r. o. není smluvní pokutou ve smyslu ust. § 544 a násl. občanského zákoníku a není tedy daňově uznatelným nákladem dle ust. § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Stěžovatel měl za to, že uhrazením této smluvní pokuty naplnil požadavky ust. § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů. Žalovaný přitom vycházel z nesprávného hodnocení formy právního úkonu potřebné k uplatnění nároku na smluvní pokutu a nesprávného hodnocení platby představující plnění na smluvní pokutu. Smluvní pokuta byla placena v době, kdy bylo nesporné, že na ni smluvnímu partneru vznikl nárok a kdy jakékoliv formalistické obstrukce by mohly vést pouze k tomu, že smluvní partner nebude vstřícný a nárok uplatní v plném rozsahu, což by ve svém důsledku vedlo k mnohem většímu snížení základu daně a ke vzniku druhotné platební neschopnosti. Stěžovatel namítá, že správce daně I. stupně i odvolací orgán bez pochopitelných důvodů odmítají respektovat v reálných obchodních vztazích nikoliv výjimečně vzniklou situaci a její neformální řešení, když v důsledku na jeho vůli nezávislé podstatné změny podmínek realizace zakázky a proměnlivé situace na trhu bylo zřejmé, že závazky vůči smluvnímu partnerovi ze smlouvy o smlouvě budoucí nebude možné splnit. Lpět v této situaci na formální výzvě k uzavření smlouvy o dílo za situace, kdy obě smluvní strany byly v osobním styku při opakovaných jednáních tedy nemělo smysl.

Krajský soud v Ústí nad Labem neshledal žalobu v uvedených žalobních bodech důvodnou a rozsudkem ze dne 26. 3. 2008, č. j. 15 Ca 132/2006 - 29, žalobu zamítl. V odůvodnění rozsudku se krajský soud ztotožnil se závěry správce daně I. stupně i žalovaného a konstatoval, že plnění poskytnuté daňovým subjektem nemůže být daňově uznatelným nákladem na zaplacení smluvní pokuty dle ust. § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů jenom proto, že je takto daňovým subjektem označeno, nýbrž pouze tehdy, když tomuto soukromoprávnímu institutu skutečně odpovídá, tj., pokud tedy skutečně jde o sankci za porušení smluvní povinnosti ve smyslu ust. § 544 odst. 1 občanského zákoníku. Podle tohoto ustanovení občanského zákoníku, které se uplatní i na smluvní pokutu v obchodních závazkových vztazích, se smluvní pokuta sjednává pro případ porušení smluvní povinnosti. Obdobně i v případě nákladů na jiné sankce, které jsou podle citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů rovněž daňově uznatelné, se musí jednat o sankci, která je následkem porušení povinnosti vyplývající ze závazkových vztahů. O smluvní pokutu či jinou sankci ze závazkových vztahů se nemůže jednat v případě, pokud daňový subjekt svůj soukromoprávní závazek neporušil a nevznikla mu tudíž povinnost platit sankci.

Krajský soud uzavřel, že uvedené plnění nelze konečně uznat ani jako výdaj dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů; žalobce jej nevynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, neboť nebyl předmětnou pokutu povinen platit, když

k uzavření smlouvy o dílo nebyl vyzván způsobem sjednaným ve smlouvě o smlouvě budoucí. Jestliže žalobce předmětnou částku přesto uhradil, nemůže se jednat o daňově účinný výdaj, i kdyby ji druhá smluvní strana zahrnula mezi své daňové příjmy.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností opírající se o důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy tvrdil nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel uvedl, že krajský soud nesprávně hodnotil prokázané a žalovaným nezpochybňované skutečnosti, tj. existenci ujednání zavazujícího stěžovatele pod sankcí smluvní pokuty, popř. pod rizikem odpovědnosti za škodu, zadat První regionální stavební spol. s r. o. provedení konkrétního díla za sjednaných podmínek, a to včetně stanovené ceny, jakož i prokazatelnou (pro stěžovatele) nevýhodnou změnu poměrů. Za této situace, by to v případě respektování uvedeného závazku, vedlo na straně stěžovatele k platební neschopnosti. Krajský soud omezil stejně jako správce daně výklad zákona na jazykový, aniž by respektoval reálný život a podnikání. Soud I. stupně nerespektoval demonstrativní povahu výčtu výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů (viz obrat v úvodu odst. 2: výdaji ... jsou *take*). Jak vyplývá z ust. § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů je zřejmé, že výčet sankcí je také demonstrativní. Za těchto okolností je třeba hodnotit skutečnost, že stěžovatel platbu ve výši 1 350 000 Kč zaplatil, pro platbu byl logický důvod, platba umožnila stěžovateli vyvázat se z nevýhodné spolupráce s První regionální stavební spol. s r. o. a dále, že správce daně na jedné straně upírá stěžovateli snížení daňového základu o předmětnou částku, zatímco na straně druhé je uvedená částka chápána jako příjem dosažený První regionální stavební spol. s r. o.

Krajský soud dle názoru stěžovatele pochybil při výkladu dodatku č. 3 Smlouvy o budoucí smlouvě o dílo. Obsahem uvedeného dodatku je úprava podmínek, za nichž mělo dojít k budoucí realizaci části z původně sjednaného předmětu díla za upravených podmínek oproti těm, které smluvní strany původně sjednaly pro předmět budoucího díla jako celek. Předmět budoucího díla byl rozdělen na dvě nestejně části. Předmětný smluvní dodatek postihuje sjednanou smluvní pokutou ve výši 450 000 Kč výlučně nesplnění závazků stěžovatele týkajících se dodatkem vymezené menší části původně sjednaného předmětu díla. Není tedy správný závěr soudu o tom, že stěžovatel a První regionální stavební spol. s r. o. podruhé snížili smluvní pokutu z 1 800 000 Kč na 450 000 Kč díky čemuž by stěžovatel nemusel hradit v případě písemné výzvy 1 800 000 Kč, ale pouhých 450 000 Kč.

Formalistická argumentace správce daně přijatá i soudem I. stupně dle stěžovatele odporuje smyslu právní úpravy daní z příjmů a základním zásadám práva (srov. např. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků). Smluvní pokuta resp. její část byla stěžovatelem placena v době, kdy bylo nesporné, že na ni smluvnímu partnerovi vznikl nárok a jakékoliv formalistické obstrukce by mohly vést k tomu, že partner nebude vstřícný a uplatní nároky v plném rozsahu, což by vedlo ke ztrátě příjmů stěžovatele. Lpění v této situaci na formální výzvě k uzavření smlouvy o dílo v době, kdy obě smluvní strany byly v osobním styku při opakovaných jednáních iniciovaných stěžovatelem se snahou odvrátit

těžký dopad vysoké smluvní pokuty, nemělo pro stěžovatele žádný smysl. Absence splnění formálních podmínek pro vznik nároku na smluvní pokutu by se mohl domáhat pouze stěžovatel (viz § 267/1 obch. zák.), správci daně však vznášení obdobných výhrad nepřisluší.

Krajský soud, dle názoru stěžovatele, při hodnocení postupu správce daně pochybil a z uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření uvádí k důvodům kasační stížnosti, že při hodnocení nyní souzené věci vycházel ze skutkového stavu a unesení resp. neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatele; v průběhu daňového řízení nebyl dán zákonný důvod zahrnout částku ve výši 1 350 000 Kč do daňově uznatelných výdajů (nákladů) dle ust. § 24 zákona o daních z příjmů. Pro platbu smluvní pokuty nebyl dán právní důvod, neboť dodatkem č. 3 ke Smlouvě o budoucí smlouvě ze dne 20. 12. 2002 byl změněn nejen termín pro uzavření smlouvy o dílo, a to do 31. 12. 2003, ale zároveň byla provedena změna – snížení ceny díla (z 13 471 301 Kč na 3 980 000 Kč). Snížení ceny díla mělo vliv i na smluvní pokutu, která se snížila z částky 1 350 000 Kč na částku 450 000 Kč. Dle názoru žalovaného, ze smlouvy vč. všech jejích dodatků vyplývá, že nárok na výplatu smluvní pokuty vzniká tím, že se do 31. 12. 2003 musí uzavřít smlouva o dílo na „Rekonstrukci objektů v areálu UJEP, České mládeže 8, Ústí nad Labem – II. a III. stavba“. Ze všech dodatků však vyplývá, že v platnosti, tzn. beze změny zůstalo ujednání o tom, že kterákoliv ze smluvních stran musí, a to písemnou formou na doručenkou, vyzvat druhou stranu k uzavření smlouvy o dílo. Jelikož stěžovatel v průběhu daňového ani soudního řízení nepředložil faktický důkaz o tom, že by se druhá strana řádně domáhala svých práv vyplývajících ze smlouvy o budoucí smlouvě, nelze souhlasit s tím, že vznikl právní nárok na úhradu smluvní pokuty ve výši 1 350 000 Kč. Pro úhradu nebyl dán ani logický důvod, neboť jestliže byl mezi oběma stranami uzavřen dodatek č. 3, který posouvá dobu platnosti do konce roku 2003, pak se nelze domáhat ani vyplacení pokuty již 24. 1. 2003, když termín pro uzavření smlouvy o dílo vyprší až k 31. 12. 2003. Závěrem svého vyjádření žalovaný k polemice stěžovatele nad dvojím zdaněním částky ve výši 1 350 000 Kč uvádí, že předmětem daně z příjmů jsou dle ust. § 18 zákona o daních z příjmů všechny příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, pokud zákon dále nestanoví jinak. Pokud tedy příjemce vystavil fakturu na smluvní pokutu a částka byla v hotovosti uhrazena dne 24. 1. 2003, pak tato částka vstupuje do základu daně (§ 23 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů). U stěžovatele pak platí pravidlo pro prokázání výdaje, tj. že se jedná o daňově uznatelný náklad, je nutno prokázat, což v tomto případě nebylo stěžovatelem prokázáno.

Žalovaný s ohledem na uvedené navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek soudu v rozsahu stížnostních námitek vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.; neshledal přitom vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

K projednávané věci je nutno uvést, že je meritem sporu posouzení právní otázky, zda stěžovatelem vyplacenou částku ve výši 1 350 000 Kč – jakožto smluvní pokutu - je možno zahrnout ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů resp. ve smyslu ust. § 24 odst. 2 písm. zi) cit. zákona do daňově uznatelných nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Při posouzení shora nastíněné otázky je nutno vycházet především z níže uvedených ustanovení zákona o daních z příjmů:

Podle ust. § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů odečtou pro zjištění základu daně ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem nebo zvláštním předpisem. V tomto zákonném ustanovení jsou tedy daňově uznatelné výdaje definovány tak, že se jimi rozumí veškeré náklady, které mají přímou a bezprostřední souvislost s příslušnými výnosy poplatníka daně a lze je jednoznačně a logicky k nim přiřadit, takže mezi těmito náklady a výnosy, jež byly nebo měly být na základě nich získány, musí existovat věcná shoda. Jinými slovy u tohoto druhu výdajů musí být zřejmé, jaké konkrétní příjmy byly či býti měly jejich vynaložením skutečně získány.

Ustanovení § 24 odst. 2 cit. zákona pak neuvádí demonstrativní výčet toho, co jsou výdaje podle odstavce prvního, nýbrž vymezuje náklady, které se považují za vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, ačkoliv nemají jednoznačnou souvislost s konkrétními výnosy daňového poplatníka. Dle ust. § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů jsou výdaji dle odst. 1 také mj. zaplacené smluvní pokuty. Účelem citovaného ustanovení je tedy umožnit uplatnění nákladů i pro takové náklady, na které by uvedené ustanovení v odst. 1 jinak nedopadalo.

V dané věci není sporu o tom, zda smluvní pokuta byla uhrazena, či nikoli, ale spornou je právě otázka, zda stěžovatelem poskytnuté plnění je možné považovat za smluvní pokutu či jinou smluvní sankci ve smyslu ust. § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud nesouhlasí s názorem stěžovatele, že správce daně není oprávněn posuzovat naplnění formálních podmínek pro vznik nároku na smluvní pokutu. Naopak finanční orgány musí být oprávněny tuto otázku posoudit, neboť určité plnění nemůže být daňově uznatelným nákladem z titulu zaplacení smluvní pokuty jenom proto, že je takto daňovým subjektem označeno, ale naopak jedině proto, že tomuto soukromoprávnímu institutu skutečně odpovídá. Dle ustanovení § 544 odst. 1 občanského zákoníku, které se uplatní i na smluvní pokutu v obchodních závazkových vztazích, se smluvní pokuta sjednává pro případ porušení smluvní povinnosti. Obdobně i v případě nákladů na jiné sankce, které jsou podle citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů rovněž daňově uznatelné, se musí jednat o sankci, která je následkem porušení právní povinnosti vyplývající ze závazkových vztahů. O smluvní pokutu či jinou sankci ze závazkových vztahů se tedy nemůže jednat v případě, pokud daňový subjekt svůj soukromoprávní závazek neporušil a nevznikla mu tudíž povinnost platit sankci. Správce

daně a žalovaný tedy v daném případě oprávněně zkoumaly, zda stěžovatel porušil povinnosti vyplývající ze smlouvy o budoucí smlouvě a zda mu právě v souvislosti s tímto případným jednáním vznikla povinnost k úhradě smluvní pokuty. Stěžovatel však v průběhu daňového řízení neprokázal oprávněnost uplatnění nákladu ve výši 1 350 000 Kč do daňově uznatelných výdajů (nákladů) dle ust. § 24 odst. 2 písm. z) zákona o daních z příjmů.

Ke stížním námitkám, že soud I. stupně omezil shodně jako správce daně výklad zákona o dani z příjmů na jazykový, aniž by respektoval skutečnost, že reálný život a podnikání se neodehrává pouze v rámci předem daných forem, Nejvyšší správní soud uvádí:

Předmětná smlouva o smlouvě budoucí byla uzavřena dle ust. § 289 obchodního zákoníku; dle odst. 2 cit. ustanovení je pro její uzavření vyžadována písemná forma. Dle ust. § 544 odst. 2 občanského zákoníku lze smluvní pokutu taktéž platně sjednat pouze písemně a v ujednání musí být určena její výše nebo stanoven způsob jejího určení. Jestliže tedy určitá smlouva vyžaduje ke své platnosti písemnou formu, pak z povahy věci vyplývá, že nemůže být platně měněna či rušena toliko ústně.

Jak vyplývá z citované smlouvy a jejích dodatků, byl stěžovatel, jako budoucí objednatel, povinen uzavřít s budoucím zhotovitelem smlouvu o dílo za stanovených podmínek po doručení výzvy formou doporučené zásilky s doručenkou. Taková výzva k uzavření smlouvy o dílo v požadované formě doručena nebyla, což potvrdil i sám stěžovatel. Nadto strany nemohly sjednat jiný způsob výzvy k uzavření smlouvy o dílo či odlišnou výši smluvní pokuty ústní formou, neboť smlouva o budoucí smlouvě mohla být pod sankcí neplatnosti měněna pouze písemně. Dle ust. § 40a občanského zákoníku se totiž považuje právní úkon za platný, pokud se ten, kdo je takovým úkonem dotčen, neplatnosti právního úkonu nedovolá. Jde o tzv. relativní neplatnost právního úkonu, avšak dle cit. ust. je relativně neplatným právním úkonem jen takový úkon, jež nebyl učiněn formou vyžadovanou dohodou účastníků. Tak tomu ovšem v dané věci není, neboť jak vyplývá z výše cit. právní úpravy, smlouva o budoucí smlouvě, její dodatky a taktéž i ujednání o smluvní pokutě a jejích příp. změnách vyžaduje obligatorně písemnou formu. Případnou změnu smlouvy o budoucí smlouvě ve vztahu ke způsobu výzvy k uzavření smlouvy o dílo a výši sankce za její nesjednání, vše ústní formou, by bylo nutné považovat za neplatný právní úkon a jeho účastníkům by z takto neplatného úkonu ani nevznikla žádná práva a povinnosti.

Jak uvedl krajský soud ve svém zdůvodnění, a s tímto názorem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, stěžovatel v projednávané věci neporušil povinnosti vyplývající ze smlouvy o budoucí smlouvě vč. jejích změn, neboť k jejímu splnění nebyl vyzván.

V daňovém řízení nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní daňový subjekt ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/192 Sb., o správě daní a poplatků; je tedy povinen prokázat všechny skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání. Pakliže daňový subjekt tvrdí, že určité plnění je daňově uznatelným nákladem, musí být toto tvrzení také prokázáno a nepostačí pouze, že je takto daňovým subjektem označeno.

Taktéž nelze souhlasit se stěžovatelem v tom, že pro výplatu smluvní pokuty ve výši 1 350 000 Kč byl dán logický důvod. Jak vyplývá z dodatku č. 3 ke smlouvě o smlouvě budoucí ze dne 20. 12. 2002, byla provedena změna ujednání ohledně termínu pro uzavření smlouvy o dílo (do 31. 12. 2003). Současně byla provedena změna rozsahu předpokládaných prací, čemuž odpovídalo snížení ceny díla (z částky 13 471 301 Kč na 3 980 000 Kč), jakož i snížení výše ujednané smluvní pokuty z částky 1 800 000 Kč na částku 450 000 Kč. Ze smlouvy o smlouvě budoucí ve znění všech jejích dodatků tak jednoznačně vyplývá, že ke vzniku nároku na výplatu smluvní pokuty musí je třeba, aby došlo k prodlení se plněním povinnosti, tj. že do 31. 12. 2003 nebude uzavřena smlouva o dílo na část stavby dle projektové dokumentace, poskytnuté objednateli zadavatelem veřejné obchodní soutěže „Rekonstrukce objektů v areálu UJEP, České mládeže 8, Ústí nad Labem – II. stavba“, zveřejněné v Obchodním věstníku dne 20. 2. 2002 pod značkou 142785-08/02. Z uzavřeného dodatku současně vyplývá povinnost kterékoliv ze smluvních stran vyzvat druhou smluvní stranu k uzavření smlouvy o dílo, přičemž za platnou výzvu se považují následující způsoby doručení výzvy: písemně – doporučeně s doručenkou (viz bod III). Ze soudního a správního spisu však nevyplývá, že by stěžovatel v průběhu daňového či soudního řízení prokázal, že došlo k naplnění bodu III. smlouvy a vzniku nároku na výplatu smluvní pokuty. Došlo-li ke změně sjednaného termínu k uzavření smlouvy o dílo do 31. 12. 2003, nelze se s úspěchem domáhat vyplacení smluvní pokuty bez řádně doručené výzvy dle bodu III. Smlouvy již dne 24. 1. 2003.

Pokud stěžovatel tvrdí, že dodatek č. 3 předmětné Smlouvy se týkal pouze části z původně sjednaného předmětu díla oproti podmínkám sjednaným pro předmět díla jako celek a tomu také odpovídá výše sjednané smluvní pokuty, nelze tomuto závěru přisvědčit. Vůle změnit pouze část ujednání, jakkoli se jí stěžovatel dovolává, není z uvedeného dodatku seznatelná. Ačkoliv předmětem zmíněného dodatku č. 3 je „...doplnění následujících článků smlouvy“, jedná se fakticky o změnu jednotlivých článků (viz čl. I., III. a V.), jež jsou svým označením zcela totožné s články v původní smlouvě i v dalších dodatcích a v případě akceptace stěžovatelova názoru, by tato ujednání byla duplicitní. Jak uvedl krajský soud ve svém zdůvodnění, z dodatku č. 2 ze dne 18. 9. 2002 vyplývá, že byl budoucí zhotovitel oprávněn vyzvat stěžovatele k uzavření smlouvy o dílo způsobem stanoveným pouze do konce roku 2002, přičemž dle ustanovení § 292 odst. 3 obchodního zákoníku, uplynutím této doby závazek stěžovatele uzavřít budoucí smlouvu zanikl. Na základě dodatku č. 2 tedy nebylo možné smluvní pokutu požadovat. V dodatku č. 3 ze dne 20. 12. 2002 byla výše smluvní pokuty sjednána toliko ve výši 450 000 Kč. Z tohoto důvodu nemohl budoucí zhotovitel dle písemně uzavřených smluv žádat úhradu smluvní pokuty ve výši 1 350 000 Kč. S tímto názorem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a k této námitce uzavírá, že závazkový vztah týkající se čl. I., III. a V. byl následnou dohodou smluvních stran dne 20. 12. 2002 co do rozsahu předpokládaných prací, termínu splnění i výše sjednané pokuty změněn a krajský soud při posuzování Smlouvy o smlouvě budoucí vč. jejích dodatků nijak nepochybil.

Za nesprávnou je nutno označit i polemiku stěžovatele ohledně dvojího zdanění částky 1 350 000 Kč. Jak je shora uvedeno, není pochyb o tom, zda částka ve výši 1 350 000 Kč byla stěžovatelem uhrazena, sporným však je, zda je možno tuto částku zahrnout do daňově uznatelných nákladů dle ust. § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů. Dle ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou předmětem daně všechny příjmy (výnosy)

z veškeré činnosti a z nakládání s majetkem, pokud zákon nestanoví jinak. V případě příjemce částky ve výši 1 350 000 Kč, jež byla stěžovatelem uhrazena dne 24. 1. 2003 na základě vydané faktury, tato částka u příjemce vstupuje v příslušném zdaňovacím období do základu daně dle ustanovení § 23 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů bez ohledu na to, zda u poskytovatele platby, tedy v daném případě u stěžovatele, je tato částka v důkazním řízení uznána jako náklad daňově účinný. Není sporné to, že příjemce tuto částku obdržel. Tato skutečnost však bez dalšího neznamená, že stejná částka a priori musí být uznána jako daňově účinný výdaj na straně poskytovatele.

Vzhledem k výše uvedenému nemůže v projednávané věci obstát ani tvrzení stěžovatele, že formalistická argumentace odporuje smyslu právní úpravy daní z příjmů a základním zásadám daňového řízení, když žalovaný, jakož následně i soud, odmítl respektovat v reálných obchodních vztazích vzniklou situaci a její neformální řešení.

Nejvyšší správní soud na tomto místě připomíná, že je třeba vycházet z toho, že stěžovatel na základě dodatku ke smlouvě o budoucí smlouvě č. 2 nebyl vůbec povinen hradit smluvní pokutu. Na základě dodatku č. 3 ke smlouvě o budoucí smlouvě by povinnost její úhrady ve výši 450 000 Kč vznikla teprve až nedodržením povinnosti vyplývající z výzvy k uzavření smlouvy o dílo způsobem uvedeným v článku III. v termínu do 31. 12. 2003. Pakliže žádný ze smluvních partnerů nevyzval v dotčeném období druhou stranu k uzavření smlouvy o dílo, nemohlo ani dojít k porušení smlouvy o budoucí smlouvě a stěžovateli tudíž nevznikla legitimní povinnost k úhradě smluvní pokuty. Stěžovatel v daňovém řízení neprokázal, že by plnění, které poskytl druhé smluvní straně, bylo smluvní pokutou či jinou sankcí ze závazkových vztahů ve smyslu ust. § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů. Zároveň stěžovatel neprokázal, že by toto plnění bylo daňově uznatelným nákladem dle obecného ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. že by ho vynaložil na dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů. Stěžovatel nebyl povinen předmětné plnění ve výši 1 350 000 Kč poskytnout, pokud tak však přesto učinil, nelze takové rozhodnutí v soukromoprávní sféře daňového subjektu zpochybňovat ať už s ohledem na jeho ekonomické postavení či proměnlivou situaci na trhu. Přímá souvislost s dosažením, zajištěním či udržením jeho příjmů však v tomto případě dána není.

Krajský soud tedy nepochybil, pokud se v přezkoumávaném rozsudku ztotožnil se závěrem žalovaného, tj. že stěžovatel neunesl důkazní břemeno a oprávněnost zahrnutí úhrady smluvní pokuty do daňově účinných nákladů dle ust. § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů ve výši 1 350 000 Kč neprokázal.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že právní i skutkové otázky byly krajským soudem posouzeny v souladu se zákonem. Námitky uplatněné stěžovatelem v kasační stížnosti shledal Nejvyšší správní soud nedůvodnými, a proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 6. listopadu 2008

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu