



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Serafin Campestrini s. r. o.**, se sídlem Husova 31, Borohrádek, zast. JUDr. Ing. Jaroslavem Hostinským, advokátem se sídlem Vinohradská 126, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 7. 2022, č. j. 31 Af 23/2021-46,

t a k t o:

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 6. 2021, č. j. 21661/21/5200-11431-711360; tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 8. 2019, č. j. 1641643/19/2708-50523-609303, ve věci daně z příjmů právnických osob.

[2] Žalovaný dospěl k závěru, že tzv. finanční kompenzační nárok vyplacený dle dohody o narovnání ze dne 27. 9. 2017 nepředstavuje náklad vynaložený na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. Částku kompenzačního nároku ve výši

10 945 000 Kč proto neuznal jako částku snižující základ daně ve smyslu § 23, resp. § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“); daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2017 proto zvýšil o 2 079 550 Kč na částku 5 372 260 Kč.

[3] **Krajský soud** neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji. Předestřel, že jádrem sporu je, zda byl stěžovatel oprávněn snížit svůj základ daně z příjmů o částku ve výši 10 945 000 Kč, přičemž tuto částku vyplatil na základě dohody o narovnání ze dne 27. 9. 2017, kterou uzavřel se společností EQOS Energie Česko spol. s.r.o. a EQOS Energie Österreich GmbH. Předmětem soudního přezkumu je tedy posouzení otázky, zda dohoda o narovnání představuje daňově uznatelný náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (a případně za jakých podmínek). S ohledem na směr žalobní argumentace se soud zabýval především tím, zda daňová uznatelnost platby z dohody o narovnání může bez dalšího vyplývat z úspory budoucích nákladů souvisejících s vedením soudních sporů ohledně „narovnávaných“ závazků.

[4] Krajský soud odkázal především na § 1903 odst. 1 občanského zákoníku, dle kterého *„[d]osavadní závazek lze nahradit novým závazkem i tak, že si strany ujednáním upraví práva a povinnosti mezi nimi dosud sporné nebo pochybné. Týká-li se narovnání věcného práva k věci zapsané do veřejného seznamu, nastávají účinky narovnání zápisem do tohoto seznamu.“* Konstatoval, že dohoda o narovnání je dvoustranné právní jednání, jímž subjekty závazkového právního poměru odstraňují spornost vzájemných práv a povinností. Účelem narovnání je tedy odstranit spornost práv mezi stranami. Slouží zejména k tomu, aby se jeho pomocí předešlo dalším sporům. Smyslem narovnání ovšem není dobrat se toho, jaká práva a povinnosti skutečně existují, vypátrat skutečný stav a zjistit, jak se věci opravdu mají. Účelem narovnání totiž je právě odstranění pochybností tím, že se původní závazek, ve kterém se sporné právo vyskytlo, ruší a nahrazuje se závazkem novým, nebo mění, takže namísto něj nadále existuje závazek ve změněné podobě. Právním důvodem vzniku závazku se sjednáním dohody o narovnání stává právě dohoda o narovnání, nikoli původní právní důvod.

[5] Krajský soud dále připustil, že zákon o daních z příjmů výslovně neupravuje daňovou (ne)uznatelnost výnosů či nákladů plynoucích z dohody o narovnání, nelze tedy paušálně uvést, zda je náklad plynoucí z dohody o narovnání daňově uznatelný či nikoliv. V případě uplatnění nákladu v podobě platby dle dohody o narovnání je tak třeba posuzovat každý případ individuálně podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně se odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy).

[6] Krajský soud odkázal na četnou judikaturu NSS týkající se uplatnění výdajů dle § 24 zákona o daních z příjmů, přičemž odkázal zejména na rozsudek ze dne 9. 11. 2011, č. j. 1 Afs 58/2011-94, v němž se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda příjmy, které stěžovatelka obdržela na základě dohody o narovnání, lze podřadit pod § 8 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů (ve znění účinném do 31. 12. 2007). Nejvyšší správní soud zde uvedl, že titul závazku je nutné odlišovat od jeho kauzy - ekonomického důvodu existence závazku. Přestože tedy původní závazek zanikl a na základě dohody o narovnání vznikl nový závazek, existuje jejich kauzální spojitost. Dohodou o narovnání se tak změnil právní

pokračování

důvod existence závazku, nezměnil se však ekonomický důvod (kauza). Totožný závěr je obsažen také v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2009, č. j. 1 Afs 74/2009-62, dle něhož je třeba příjmy z dohody o narovnání posuzovat pro daňové účely dle jejich kauzy.

[7] Krajský soud z judikatury dovodil, že dohodu o narovnání nelze v kontextu daňového práva úplně oddělit od původních sporných závazků, k jejichž změně dochází uzavřením dohody, jak se snaží učinit stěžovatel. Krajský soud je přitom názoru, že stejná logika, která platí pro příjmy, by se měla uplatnit i při posuzování výdajů. Tedy že náklady vynaložené na základě dohody o narovnání je třeba posuzovat pro daňové účely dle jejich kauzy. Ze stejné logiky dle krajského soudu patrně vychází rovněž závěr Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ze dne 26. 1. 2005, na který odkazuje žalovaný, který podmiňuje daňovou uznatelnost nákladu plynoucího z dohody o narovnání prokázáním toho, že náklad související se sporným závazkem, který při narovnání zanikl, by byl považován za daňově uznatelný. Krajský soud dodal, že stanovisko koordinačního výboru sice není závazným pramenem práva, určitý normativní význam však bezpochyby má, jedná se o závěr ovlivňující praxi, který vytváří předpoklad, že při jeho respektování bude postup daňového subjektu akceptován jako zákonný (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2014, č. j. 2 Afs 140/2014-38).

[8] Krajský soud dospěl k závěru, že daňová uznatelnost nákladu v podobě platby z dohody o narovnání nemůže bez dalšího vyplývat z úspory budoucích nákladů souvisejících s vedením soudních sporů ohledně „narovnávaných“ závazků. Daňovou uznatelnost platby z dohody o narovnání je třeba odvíjet od toho, zda by již náklad související se sporným (dohodou upravovaným) závazkem byl daňově účinný. Soud se v tomto bodě plně ztotožňuje se závěry finančních orgánů.

[9] Krajský soud podotkl, že již ale nijak nehodnotil, zda jsou věcně správné také dílčí závěry finančních orgánů o daňové (ne)uznatelnosti výnosů či nákladů plynoucích z původních sporných závazků vymezených v dohodě o narovnání, neboť k přezkumu napadeného rozhodnutí v tomto rozsahu stěžovatel nedal krajskému soudu svou žalobní argumentací prostor. K otázce, zda by byly v posuzovaném případě původní náklady daňově uznatelné, se stěžovatel v žalobě totiž nevyjadřuje. Krajský soud připomněl, že řízení ve správním soudnictví je plně ovládáno dispoziční zásadou a je pouze na žalobci, aby v žalobních bodech specifikoval, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené výroky za nezákonné nebo nicotné [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]; tím je také předurčen rámeček soudního přezkumu.

[10] V **kasáční stížnosti** stěžovatel nejprve popisuje skutkový stav věci, uvádí, že kompenzační nárok se vztahoval k finančnímu vypořádání na základě Dohody o narovnání ze dne 27. 9. 2017 se společností EQOS Energie Česko spol. s r.o. a EQOS Energie Österreich GmbH, ve které jsou řešeny vzájemné sporné pohledávky a závazky. K vyplacení kompenzačního nároku se po mnohaletých soudních sporech zavázal v dohodě o narovnání, jejíž text měly finanční orgány k dispozici a je tedy součástí správního spisu. Kompenzační nárok činil 10,945 mil. Kč (a jeho daňové neuznání odpovídá zvýšení daňové povinnosti o 2 079 550 Kč). Dále rekapituluje závěry správce daně, s nimiž nesouhlasí. Správce daně a následně i žalovaný pro daňovou uznatelnost kompenzačního nároku stále

požadují „bezprostřední vztah“ mezi kompenzačním nárokem a protistranou nárokovaných dluhů. Jinými slovy, požadují, aby tyto (z pohledu stěžovatele neexistující) dluhy byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, přičemž odmítají daňově zohlednit skutečnost, že dohodou o kompenzačním nároku stěžovatel zastavil růst dalších nákladů (náklady právního zastoupení v soudních sporech o stěžovatelem neuznané dluhy, soudní výlohy na totéž, náklady ušlé příležitosti...). Stěžovatel opakovaně zdůrazňuje, že nebyl protistraně sporu ničeho dlužen, tato protistrana se i přesto rozhodla jej zažalovat. Po letech soudních sporů dospěl k ekonomickému rozhodnutí, že bude efektivnější pro vlastní podnikání přistoupit na smírné řešení. Nešlo však o úhradu, byť zčásti, za protistranou někdy v minulosti poskytnuté služby nebo dodané zboží, šlo výlučně o úsporu na výše zmíněných nákladech právního zastoupení, soudních výlohách, nákladech ušlé příležitosti atd. Výdaje dle stěžovatele souvisejí s úsporou budoucích nákladů a zároveň s vysoce pravděpodobnými vyššími zdanitelnými výnosy podnikatelské činnosti.

[11] Stěžovatel s argumentací krajského soudu nesouhlasí a opakovaně uvádí, že od samého počátku tvrdí, že pohledávky, jejichž úhrady se společnosti EQOS Energie Česko spol. s r.o. a EQOS Energie Österreich GmbH domáhaly, neexistují, odtud pramení zaměření argumentace žaloby do budoucna, jelikož zde není relevantní vazba na náklad v minulosti. Z podstaty věci tak nelze posoudit daňovou uznatelnost ve vztahu k povaze sporných závazků, které neexistovaly, a tudíž ani nebyly stěžovatelem uznány. Krajský soud dovozuje, že jde v důsledku realizace dohody o narovnání o jeden ze způsobů změny závazků. Právě ve výše uvedeném konstatování spatřuje stěžovatel chybné hodnocení případu ze strany krajského soudu. Dle stěžovatele realizací dohody o narovnání nejde o změnu povahy původních (neuznaných) závazků, jak soud předestírá, ale o snahu eliminovat budoucí náklady související s vedením již tak vleklého a nákladného soudního sporu výměnou za závazek uhradit protistraně určitou finanční sumu. Tento postup správce daně nikdy nezpochybil, naopak jej svým předchozím postupem aproboval, když bez omezení uznal jako daňově účinné všechny náklady související s vedením daného soudního sporu: soudní poplatky, náklady na právní zastoupení, interní režijní náklady související s vedením sporu (část mzdových nákladů vlastního personálu apod.).

[12] Krajský soud odkazuje na jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců (viz zápis z jednání ze dne 26. 1. 2005, 05/26. 01. 05, *Daňové aspekty dohody o narovnání*) s tím, že s ohledem na absenci právní úpravy platby na základě dohody o narovnání v zákoně o daních z příjmů zde byl přijat závěr, že tyto platby mohou být daňově uznatelným nákladem při splnění následujících podmínek: a) *dohoda byla uzavřena mezi samostatnými právními subjekty v rámci jejich podnikatelské aktivity*; b) *uzavření dohody předchází budoucím soudním sporům a eliminuje budoucí náklady na vedení těchto sporů*; c) *náklad související se sporným závazkem, který při narovnání zaniká, by byl považován za daňově uznatelný*; d) *náklady spojené s platbou na základě dohody o narovnání nejsou vyjmenovány v ustanovení § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů*. Krajský soud došel k závěru (přičemž zároveň odkázal na bod 40 napadeného rozhodnutí žalovaného), že nebyla naplněna podmínka uvedená pod bodem c), a to v případě žádného ze závazků vymezených v čl. II dohody o narovnání. Dle stěžovatele však závěry koordinačního výboru nejsou na případ stěžovatele přílehlavé. Důvodem, proč v žalobě stěžovatel nezmiňoval otázku daňové uznatelnosti nákladů ani citovaný koordinační výbor, bylo, že o náklady totiž nešlo. Svůj pohled do budoucna stěžovatel koncipoval spíše jako doplnění pro případ, že by krajský

pokračování

soud podobně jako správce daně a žalovaný nepřijali argumentační linii, dle níž snížení v minulosti „zdaněných“ výnosů formou platby dle dohody o narovnání je bez splnění dalších podmínek dostatečné k daňové uznatelnosti takové platby, jelikož je zde jasná a přímá vazba na dosažení zdanitelných příjmů. Jinými slovy, náklad vyvolaný uzavřením dohody o narovnání přímo souvisel s v minulosti dosaženými výnosy (příjmy) z poskytnutých služeb a smluvních pokut; aplikace závěrů koordinačního výboru a posuzování naplnění zmíněného písm. c) je tak nepřipadná.

[13] Dle stěžovatele krajský soud i žalovaný chápou dohodu o narovnání pouze zjednodušeně jako jistou náhradu (neuznaného) závazku, který sám o sobě údajně není daňovým nákladem. Přitom vytrhávají celou věc z kontextu a pomíjejí genezi celého případu. Na jeho začátku byly řádně zdaněné výnosy, které jsou v důsledku porušení smluvních povinností odběratele uhrazeny z bankovní záruky. Ten s tím nesouhlasí, tím vlastně zpochybňuje řádně zdaněný výnos stěžovatele a chce finanční prostředky zpět. Ve snaze vyhnout se nákladnému soudnímu jednání s odběratelem uzavřel stěžovatel dohodu o narovnání, na jejím základě stěžovatel tak nehradí nějaký nedaňový závazek vůči odběrateli, ale v podstatě mu vrací část již plně zdaněného výnosu. Finanční orgány i krajský soud stěžovatele v podstatě nutí k tomu, aby zdanil výnosy, i když dohodou o narovnání došlo v podstatě k jejich snížení, protože jich část musel odběrateli vrátit. Není možno konstatovat, že tato operace nemá žádné daňové dopady a původní výnos musí být zdaněn v plné výši. Popsaná operace by se totiž dala vzdáleně přirovnat k jistému druhu „dobropisu“, protože na základě dohody o narovnání dochází ke snížení původního výnosu, což je řádně odsouhlaseno oběma stranami. Jinými slovy, není možno konstatovat, že celá operace proběhla „jen v platební rovině“. Na základě dohody o narovnání došlo k reálnému snížení původních řádně zdaněných výnosů. To však musí mít nutně odraz ve snížení základu daně.

[14] Žalovaný ve **vyjádření** odkazuje v plném rozsahu na odůvodnění rozhodnutí o odvolání, kde se dostatečně podrobně vypořádal s námitkami stěžovatele a svá tvrzení náležitě doložil, dále odkazuje na spisový materiál, své vyjádření k žalobě a na kasační stížnosti napadený rozsudek, se kterým se plně ztotožňuje.

[15] Žalovaný především odmítá argument stěžovatele, že není relevantní vazba na náklad v minulosti. Nelze přisvědčit argumentaci stěžovatele, že nikdy nárok společností EQOS Energie Česko spol. s r.o. a EQOS Energie Österreich GmbH neuznal a tyto pohledávky neexistují, když přistoupil k uzavření dohody o narovnání. Žalovaný podotýká, že stěžovatel v průběhu celého daňového řízení a také v rámci podané žaloby či i této kasační stížnosti mění své vyjádření a uvádí různá zdůvodnění pro uplatnění kompenzačního nároku v základu daně, a to buď jako sankční charakter, následně jako provozní náklad, v dalším podání a v podané žalobě přirovnal tento kompenzační nárok k „odstupnému“ či „výpalnému“, v rámci kasační stížnosti jej přirovnal k jistému druhu „dobropisu“. I přes všechna tato vyjádření nelze přisvědčit stěžovateli, že výsledek dohody o narovnání je nákladem sloužícím k dosažení, zajištění a udržení příjmů, a proto trvá žalovaný na tom, že kompenzační nárok nelze považovat za daňově uznatelný výdaj v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[16] Žalovaný konstatuje, že byť lze souhlasit se stěžovatelem, že dohoda o narovnání může předcházet dalšímu soudnímu řízení, avšak v případě kompenzační platby související s dohodou o narovnání se nemůže jednat o náklad vynaložený na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů, protože z tohoto pohledu z něj do budoucna žádný reálný zisk neplyne, nýbrž pouze nový náklad ve výši 10 945 000 Kč. Žalovaný dále poukazuje na skutečnost, že stěžovatel se v rámci kasační stížnosti zaměřuje pouze na určité jednotlivosti a zcela pomíjí celou řadu dalších zjištěných skutečností a jejich komplexní vyhodnocení. Stěžovatel tak pouze vytrhává jednotlivé části žalobou napadeného rozhodnutí z celkového kontextu, a snaží se tím dle žalovaného zcela účelově pouze zmást prvostupňového správce daně, žalovaného, potažmo i soud. Žalovaný proto nesouhlasí se stěžovatelem, že by ze strany krajského soudu došlo k rozporům a k nesprávnému posouzení věci.

[17] Žalovaný dále konstatuje, že stěžovatel stran aplikovatelnosti závěrů koordinačního výboru překrucuje závěry žalovaného v žalobou napadeném rozhodnutí a vytrhává pouze jednotlivé věty z kontextu; pouze rozporuje závěr vyplývající z žalobou napadeného rozhodnutí, byť on sám nemá konzistentní názor ve svých podáních a často si protiřečí. V bodě 29. napadeného rozsudku krajský soud mimo jiné uvedl: *„stejná logika, která platí pro příjmy, by se měla uplatnit i při posuzování nákladů. Tedy že náklady vynaložené na základě dohody o narovnání je třeba posuzovat pro daňové účely dle jejich kauzy. Ze stejné logiky patrně vychází rovněž výše citovaný závěr Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ze dne 26. 1. 2005, který podmiňuje daňovou uznatelnost nákladu plynoucího z dohody o narovnání prokázáním toho, že náklad související se sporným závazkem, který při narovnání zanikl, by byl považován za daňově uznatelný...“* Žalovaný dodává, že postup, který byl aprobován při jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR je takový, že základní otázkou v daném případě je vždy, zda náklady spojené s platbou na základě dohody o narovnání mohou být považovány za náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ze správního spisu plyne, že dle stěžovatele, což uvedl on sám ve svém sdělení, výše kompenzačního finančního nároku v dohodě o narovnání odpovídá částce bankovní záruky + částce úroků z prodlení, které by byly vypočteny za dobu, po kterou byla bankovní záruka v držení stěžovatele. Kompenzační nárok činil dle dohody o narovnání 10 945 000 Kč; bankovní záruka činila 8 375 000 Kč a úroky z prodlení 2 570 000 Kč. Jedná se však pouze o tvrzení stěžovatele, neboť tato skutečnost z žádného z předložených podkladů ani z dohody o narovnání nevyplývá. Ostatně protistrana o kompenzačním nároku účtovala zrušením opravné položky k pohledávce a snížením ostatních provozních výnosů ve výši 2 570 000 Kč, tj. nejednalo se z její strany o výnosy vyplývající z úroků z prodlení (viz podklady doložené společností Stangl Technik Česko spol. s r.o., č. j. 1154216/19 ze dne 17. 5. 2019). Stěžovatel sám na případné náklady z důvodu prohraného soudního sporu netvořil žádnou rezervu. Vzhledem ke skutečnosti, že vyplacený kompenzační finanční nárok fakticky sice vznikl v roce 2017, ale především výnosy tímto korigované vznikly v předchozích účetních obdobích, stěžovatel zvolil zúčtování tohoto nákladu roku 2017 proti nerozděleným ziskům minulých let tak, aby hospodářský výsledek roku 2017 nebyl zkreslen. A to tak, že částku kompenzačního nároku ve výši 10 945 000 Kč považoval za náklad dle § 24 zákona o daních z příjmů, ale neúčtoval o něm do nákladů. Úpravu výsledku hospodaření provedl dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 2. zákona o daních z příjmů až prostřednictvím daňového přiznání, kdy uvedl částku 10 945 000 Kč na ř. 162 jako položku snižující výsledek hospodaření. Důvody, na základě kterých lze snížit základ daně z příjmů, jsou v zákoně vyjmenovány taxativně.

pokračování

Žádný z těchto důvodů však u stěžovatele nenastal. V daňovém řízení bylo prvostupňovým správcem daně zjištěno a vyhodnoceno z předložených důkazních prostředků, že žádný ze závazků nebyl schopen ovlivnit základ daně ve zdaňovacím období, kdy vznikl, neboť neměl charakter daňového nákladu, a tak i když o těchto závazcích stěžovatel neúčtoval, nebyl oprávněn snížit základ daně o částku kompenzačního nároku ve zdaňovacím období, kdy došlo k dohodě o narovnání.

[18] Dle žalovaného správce daně ani žalovaný při posouzení věci nevybočili ze zákonných mezí a postupovali v souladu se základními zásadami daňového řízení a v souladu se všemi právními předpisy; z napadeného rozsudku je zcela zřejmé, že krajský soud aprobejuje relevantní právní úpravu a tuto shledává jako konformní, přičemž poskytl ucelenou argumentaci. Žalovaný se tak plně ztotožňuje s právním názorem uvedeným v napadeném rozsudku krajského soudu a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[19] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek v mezích rozsahu a z důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil, současně zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel v podstatné části své kasační stížnosti pouze rekapituluje průběh celého řízení a cituje námitky, které uplatnil již v žalobě. Dále tvrdí, že se krajský soud dopustil nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky v předcházejícím řízení (§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.). Stěžovatel se *de facto* opakovaně snaží obhájit svůj postup tím, že pouze rozporuje závěry prvostupňového správce daně, žalovaného, potažmo i krajského soudu.

[22] S ohledem na způsob, jakým je v dané věci v převážné části formulována kasační argumentace, považuje Nejvyšší správní soud za nutné úvodem připomenout, že řízení ve správním soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou, což platí i v řízení o kasační stížnosti. Soud je (až na zákonné výjimky) vázán důvody vymezenými v kasační stížnosti, a proto preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (viz rozsudek ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54). Rozsudek krajského soudu je přezkoumáván v intencích kasačních námitek, se zřetelem k důvodům obsaženým v § 103 odst. 1 s. ř. s. Kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Z toho plyne, že aby byla kasační stížnost způsobilá k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského soudu (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, sp. zn. 8 Afs 106/2006). Jak uvedl Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, publ. pod č. 4051/2020 Sb. NSS, „*aby vůbec byla kasační stížnost způsobilá k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského soudu, proti němuž byla podána, a nikoli nějaký jiný akt (byť třeba i věcně souvisící nebo předcházející napadenému rozhodnutí krajského soudu).*“ V daném případě však stěžovatel v podstatě vznáší opakované námitky proti postupu správce daně. Jakkoli stěžovatel pak v kasační stížnosti uplatňuje důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy namítá nesprávné

posouzení právní otázky soudem, omezuje se ve své argumentaci na konstatování, že krajský soud pochopil dohodu o narovnání zjednodušeně, nesprávně posoudil, apod., aniž by však předešel, jakou právní normu a v čem krajský soud nesprávně vyložil, resp. v čem je jeho výklad v rozporu se zákonem, a aniž by předložil jinou právní argumentaci.

[23] Kasační přezkum je možný jen v rozsahu, v jakém k tomu stěžovatel svou formulací kasačních námitek vytvoří prostor. Řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem nemůže být „*jakýmsi druhým pokusem ještě jednou a z pohledu stěžovatele lépe uvážit o tomtéž*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2019, č. j. 1 Afs 44/2019-41). V nyní souzené věci je kasační stížnost na samé hranici projednatelnosti, neboť stěžovatel v rozporu s výše uvedeným předkládá ve své podstatě stejné námitky, které vznesl též v žalobě proti napadenému rozsudku krajského soudu. V této souvislosti zdejší soud připomíná rozsudek ze dne 14. 6. 2017, č. j. 3 As 123/2016-40, v němž vyslovil, že stěžovatelům nic nebrání zopakovat žalobní argumentaci v případech, ve kterých ji krajský (městský) soud dostatečně nevypořádal, směřuje-li taková argumentace k existenci kasačního důvodu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (tedy nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí či jiné vadě řízení před krajským soudem). Stěžovatel však nepřezkoumatelnost rozsudku nenamítal, naopak s jeho závěry polemizuje, což by v případě jeho nepřezkoumatelnosti bylo stěží možné.

[24] Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační námitky stěžovatele jsou ve své podstatě shodné s těmi, které uplatnil v žalobě, a v podstatné míře se též shodují s odvolacími námitkami, přičemž se s nimi dostatečně již vypořádal jak žalovaný, tak krajský soud. Nejvyšší správní soud se s jejich posouzením ztotožňuje; stěžovatel v kasační stížnosti neuvedl žádné nové skutečnosti, které by mohly vést k přijetí odlišného závěru. Nejvyšší správní soud s ohledem na to, jakým způsobem byly formulovány uplatněné kasační námitky, na ně rovněž pouze v obecné míře v tomto rozsudku reaguje.

[25] Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2017 snížil výsledek hospodaření o částku 10 945 000 Kč, přičemž tuto částku označil jako „kompenzační finanční nárok.“ V průběhu dokazování vyšlo najevo, že stěžovatel částku kompenzačního nároku považoval za náklad dle § 24 zákona o daních z příjmů, ale neúčtoval o něm do nákladů; úpravu výsledku hospodaření provedl dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o daních z příjmů až prostřednictvím daňového přiznání, kdy částku 10 945 000 Kč na ř. 162 uvedl jako položku snižující výsledek hospodaření.

[26] Stěžovatel trvá na tom, že pohledávky, jejichž úhrady se společnosti EQOS Energie Česko spol. s r.o. a EQOS Energie Österreich GmbH domáhaly, neexistují; odtud pramení zaměření argumentace žaloby do budoucna, jelikož z pohledu stěžovatele není relevantní vazba na náklad v minulosti. Předně nelze přisvědčit argumentaci stěžovatele, že nikdy nárok společností EQOS Energie Česko spol. s r.o. a EQOS Energie Österreich GmbH neuznal a tyto pohledávky neexistují, když přistoupil k uzavření dohody o narovnání. Z textu dohody o narovnání, konkrétně z článku IV. totiž vyplývá uznání nároku protistrany, neboť je tam uvedeno, že sporné pohledávky zanikají a že vzájemné nároky smluvních stran se považují za vypořádané zaplacením částky 10 945 000 Kč.

pokračování

[27] Nejvyšší správní soud připomíná, že již z definice obsažené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je zřejmá nesporná spojitost mezi výdaji a příjmy. Mezi výdaji a očekávanými příjmy daňového subjektu má existovat přímý a bezprostřední vztah, přičemž zcela jistě ani konkrétní výdaj však nemusí nutně vždy vést k dosažení příjmu. Zmíněná bezprostřední souvislost znamená, že bez vynaložení určitých nákladů by daňový subjekt očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Je proto třeba odmítnout argument stěžovatele, že není relevantní vazba na náklad v minulosti.

[28] Nejvyšší správní soud shodně s žalovaným, potažmo krajským soudem, má za to, že v případě kompenzačních plateb souvisejících s dohodou o narovnání, zvláště za situace, kdy stěžovatel sám v průběhu řízení neustále mění svá zdůvodnění pro uplatnění kompenzačního nároku v základu daně, nelze tyto platby považovat za náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, neboť tyto platby nemají žádný relevantní základ v nakládání s majetkem neboli operativní činnosti stěžovatele a nemají tedy žádný vliv a dopad na hospodářskou produktivitu či na výsledek hospodaření. Z uvedeného důvodu je nelze považovat za výdaj sloužící k dosažení, zajištění a udržení příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu daňové orgány v rámci řízení zohlednily veškeré skutečnosti a také všechna sdělení a tvrzení stěžovatele a po zhodnocení veškerých zjištění dospěly k odůvodněnému závěru, že kompenzační nárok nelze považovat za daňově uznatelný výdaj. Pokud se s nimi krajský soud v posouzení ztotožnil, nelze mu ničeho vytknout.

[29] Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatel si sám protiče, pokud na straně 6 v posledním odstavci kasační stížnosti tvrdí, že *„jinými slovy, náklad vyvolaný uzavřením dohody o narovnání přímo souvisel s v minulosti dosaženými výnosy (příjmy) z poskytnutých služeb a smluvních pokut“*, když však na straně 5 k první námitce týkající se argumentace do budoucna uvádí, že *„zaměření argumentace naší žaloby do budoucna, pramení z toho, že z našeho pohledu není relevantní vazba na náklad v minulosti. Z podstaty věci tak nelze posoudit daňovou uznatelnost ve vztahu k povaze sporných závazků, které dle našeho názoru neexistovaly a nebyly námi uznány.“*

[30] K námitce týkající se dohody o narovnání jako jednoho ze způsobů změny závazků, stěžovatel uvádí, že krajský soud chybně vyhodnotil daný případ, neboť dle stěžovatele realizací dohody o narovnání nejde o změnu povahy původních (neuznaných) závazků, ale o snahu eliminovat budoucí náklady související s vedením již tak vleklého a nákladného soudního sporu výměnou za závazek uhradit protistraně určitou finanční sumu. Nejvyšší správní soud názor stěžovatele nesdílí.

[31] Krajský soud zcela přilehavě vycházel z § 1903 až 1905 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, z nichž vyplývá, že dohoda o narovnání je dvoustranné právní jednání, jímž subjekty závazkového vztahu odstraňují spornost vzájemných práv a povinností; dosavadní závazek přitom zaniká jen v tom rozsahu, v jakém je nahrazen závazkem novým, který vyplývá právě z narovnání. Jak již konstatoval Nejvyšší správní soud ve své judikatuře, ačkoli dohoda o narovnání je samostatným právním titulem nově vzniklého závazku, není narovnání samo zákonným důvodem zdanitelného příjmu, takže pro podřazení příjmu dosaženého narovnáním pod zdanitelné příjmy ve smyslu zákona o daních z příjmů je důležitá faktická kauza, hospodářský důvod vzniku závazku, jenž se zpravidla odvíjí od

původních vztahů, předcházejících uzavření dohody o narovnání (viz rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 58/2011, ze dne 9. 11. 2011). Z uvedeného je zřejmé, že neúčtování o prvotní výši závazku daňového subjektu, změna jeho výše a případně také změna jeho daňového režimu uzavřením dohody o narovnání musí být výsledkem prokazatelných a řádných skutkových či právních důvodů.

[32] Nejvyšší správní soud neshledal, že by ze strany krajského soudu došlo k rozporům a k nesprávnému posouzení věci. Krajský soud řádně posoudil právní otázku (institut dohody o narovnání), přičemž své závěry ve vazbě na projednávanou věc srozumitelně a řádně zdůvodnil. Krajský soud zcela přiléhavě v bodě [29] napadeného rozsudku s odkazem na judikaturu NSS dospěl k závěru, že dohodu o narovnání nelze v kontextu daňového práva úplně oddělit od původních sporných závazků, k jejichž změně dochází uzavřením dohody, jakož i k závěru, že „stejná logika, která platí pro příjmy, by se měla uplatnit i při posuzování nákladů. Tedy že náklady vynaložené na základě dohody o narovnání je třeba posuzovat pro daňové účely dle jejich kauzy.“ Nejvyšší správní soud pak zcela přisvědčil závěru krajského soudu v bodě [31], že daňová uznatelnost nákladu v podobě platby z dohody o narovnání nemůže bez dalšího vyplývat z úspory budoucích nákladů souvisejících s vedením soudních sporů ohledně „narovnávaných“ závazků. Daňovou uznatelnost platby z dohody o narovnání je třeba odvíjet od toho, zda by již náklad související se sporným (dohodou upravovaným) závazkem byl daňově účinný. Lze souhlasit se stěžovatelem, že dohoda o narovnání může předcházet dalšímu soudnímu řízení, avšak v případě kompenzační platby související s dohodou o narovnání se nemůže jednat o náklad vynaložený na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů, protože z tohoto pohledu z něj do budoucna žádný reálný zisk neplyne, nýbrž pouze nový náklad.

[33] Stěžovatel v námitce stran aplikovatelnosti závěrů koordinačního výboru fakticky pouze rozporuje závěr vyplývající z rozhodnutí žalovaného, byť sám nemá konzistentní názor ve svých podáních a často si, jak již bylo uvedeno výše, protirečí.

[34] Nejvyšší správní soud podotýká, že není sporu o tom, že smyslem podnikání je dosažení zisku, nicméně i zákon o daních z příjmů počítá s tím, že ne vždy se zisku podaří dosáhnout, a v některých případech tak jsou výdaje (náklady) vyšší než příjmy (výnosy). Samotný zákon o daních z příjmů charakter platby na základě dohody o narovnání na straně jejího plátce ani příjemce výslovně neřeší, z toho důvodu je nutno postupovat podle jeho obecných ustanovení (§ 24). Mezi příjmy a výdaji musí existovat přímý a bezprostřední vztah. V projednávané věci je tedy podstatné, zda náklad související se sporným závazkem lze považovat za daňově účinný; jen tak může být naplněna podmínka bezprostředního vztahu v posuzovaném případě, neboť náklady vzniklé na základě dohody o narovnání sledují daňový „osud“ nákladů plynoucích z řešených sporných závazků. Nejvyšší správní soud podotýká, že žalovaný nepožadoval, aby z platby dle dohody o narovnání plynul pro stěžovatele zisk, nýbrž aby náklady související se spornými závazky, které dohoda o narovnání řeší, byly daňově uznatelné. Tato podmínka však splněna nebyla.

[35] Stěžovateli nelze přisvědčit v názoru, že je irelevantní, jaká je povaha původních nákladů (tj. nákladů souvisejících se spornými závazky, které zanikly v důsledku uzavření dohody o narovnání), a odmítá existenci bezprostředního vztahu sporného závazku s dohodou o narovnání. Vazbu na § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nelze spatřovat

pokračování

v „odstupném“ (či jak jinak stěžovatel tuto částku specifikuje), které mu zajistí úsporu dalších nákladů souvisejících s vedením soudních sporů, a tím bude moci směřovat veškeré své úsilí k výkonu výdělečné činnosti a potenciálnímu vytvoření vyšších příjmů. Krajský soud v této souvislosti zcela případně poukázal na to, že přijetí argumentace, kterou stěžovatel vede, by otevírala prostor pro obcházení zákona. Daňový subjekt by fakticky mohl z nákladu, který by byl daňově neuznatelný, učinit daňově uznatelný náklad pouze tím, že by uzavřel dohodu o narovnání rušící závazek, s nímž souvisí onen neuznatelný náklad, a zároveň by argumentoval tím, že sjednáním dohody ušetřil potenciální budoucí výdaje plynoucí z vedení soudního sporu (které jsou z povahy věci těžko odhadnutelné a vyčíslitelné).

[36] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatele důvodnými. Krajský soud při posouzení věci nikterak nevybočil ze zákonných mezí, z napadeného rozsudku je zřejmé, jaký skutkový stav vzal krajský soud za prokázaný a jak o něm z hlediska práva usoudil. Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[37] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů v řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 29. listopadu 2023

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu