

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **JUDr. M. S.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Jarošem, Ph.D., advokátem se sídlem Na Pankráci 11/449, Praha 4, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 15, Praha 1, zastoupenému JUDr. Alanem Korbelem, advokátem se sídlem nám. 14. října 3, Praha 5, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 4. 2007, čj. 39/16 476/2007-392, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 1. 2010, čj. 7 Ca 164/2007 - 46,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 1. 2010, čj. 7 Ca 164/2007 – 46, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

Rozhodnutím ze dne 2. 4. 2007, čj. 39/16 476/2007-392, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 1. 6. 2006, čj. FŘ-7376/11/06, kterým byla potvrzena platnost přezkoumávaného rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 6. 4. 2005, čj. FŘ-2334/11/05. Posledně uvedeným rozhodnutím finanční ředitelství zamítlo odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu – Jižní Město ze dne 6. 1. 2005, čj. 1279/05/011913/7994, kterým správce daně doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 828 288 Kč.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze, který jí rozsudkem ze dne 29. 1. 2010, čj. 7 Ca 164/2007 - 46, zamítl.

Jakkoliv byla formálně částka, kterou žalobce přijal od zhotovitele, označena jako smluvní pokuta, nejednalo se podle něj o smluvní pokutu, ale o paušální náhradu škody nebo slevu z ceny, na níž nelze pohlížet jako na příjem. Podle městského soudu žalobce sjednal se zhotovitelem ve smlouvě o dílo smluvní pokutu za pozdní dodání ve výši 0,05% denně z ceny díla, kterou také vyúčtoval zhotoviteli. Částka (2 588 418,18 Kč) byla započtena na cenu díla. Žalobce měl pak v souladu s § 31 odst. 9 ve spojení s § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"), prokázat, že přijatá částka, jakkoliv byla označena jako smluvní pokuta a pro její výši byl použit výpočet stanovený pro smluvní pokutu ve smlouvě o dílo, není smluvní pokutou, ale náhradou za vadné zhotovení díla v podobě slevy nebo náhrady škody.

Žalobce podle městského soudu výslechem svědků a znaleckým posudkem Ing. D. prokázal, že zhotovitel neprovedl dílo řádně dle smlouvy a dílo vykazovalo vady známé žalobci již v okamžiku zhotovení. Skutečnost, že žalobce dílo převzal, aniž by specifikoval závady, resp. že bylo provedeno kolaudační řízení, městskému soudu neprokázala, že stavba neměla vady. Městský soud vzal výslechem svědků a čestným prohlášením žalobce a zhotovitele díla za prokázané, že zhotovitel s žalobcem jednali o vadách díla a přijali určité řešení. Žalobce předložil čestné prohlášení a navrhl k důkazu výslech předsedy představenstva zhotovitele Ing. Václava Beránka. Ostatní svědci nebyli přítomni při jednání o narovnání vztahů mezi objednatelem a zhotovitelem. Jejich výpovědi proto neprokázaly žádné skutečnosti, které by se týkaly specifikace způsobu vyřešení sporu mezi žalobcem a zhotovitelem. Z čestného prohlášení a výpovědi svědka Ing. Beránka městskému soudu vyplynulo, že žalobce uplatňoval vůči zhotoviteli nárok na smluvní pokutu, nárok na náhradu škody a nárok na slevu z ceny díla. Na základě takto uplatněných nároků se strany měly dohodnout, že žalobci bude uhrazena částka odpovídající smluvní pokutě. Podle čestného prohlášení bylo pozdní předání a převzetí stavby dáno nejen skutečnostmi na straně zhotovitele, ale i objednatele. Zhotovitel uznal reklamované závady z převážné části, nikoliv však v celém rozsahu. Některé vady totiž byly způsobeny chybami ze strany projektanta stavby, což uznal i žalobce. Výpověď svědka Ing. Beránka neměla podle městského soudu vypovídací hodnotu. Fakticky pouze odkázala na čestné prohlášení a nevysvětlila další skutečnosti. Pokud svědek uvedl, že uhrazená částka odpovídala nákladům na odstranění vad a nedodělků bez ohledu na existenci sjednané smluvní pokuty, nebylo městskému soudu zřejmé, zda šlo pouze o vady způsobené činností zhotovitele, nebo i chybami projektanta.

Plnění bylo odvozeno od sjednané smluvní pokuty, a to odkazem na článek 10.1 smlouvy i způsobem určení částky. Podle městského soudu se proto formálně jednalo jednoznačně o smluvní pokutu a tedy o příjem ve smyslu § 10 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů"). Pokud žalobce tvrdil, že není rozhodné označení částky, ale smysl plnění, jímž bylo snížení sjednané ceny díla o částku odpovídající vadnému plnění, městský soud uvedl, že se § 2 odst. 7 daňového řádu vztahuje i na situaci, kdy daňový subjekt označil pro něj daňově méně příznivý úkon. Zjištění skutečné vůle stran je obtížné. Jejich cílem totiž bylo

poskytnout a přijmout určité finanční plnění bez ohledu na jeho právní povahu. Žalobce využil smluvní pokuty a důkazní břemeno jej stíhalo o to intenzivněji, že mezi stranami probíhalo jednání o více nárocích, jejichž povaha mohla mít na daňovou povinnost žalobce odlišné účinky. Městský soud podotkl, že znaleckým posudkem měl za prokázanou existenci a „cenu“ vad. Svědek Ing. Beránek uvedl, že „cena vad“ odpovídala výši sjednané smluvní pokuty. Žalobce podle městského soudu přesto neprokázal, že přijaté plnění bylo náhradou škody způsobené zhotovitelem nebo slevou na ceně díla. Z výslechu svědka a z čestného prohlášení totiž vyplynulo, že daná částka byla výsledkem tří různých nároků žalobce a vady nebyly v celém rozsahu důsledkem činnosti zhotovitele. Obsah vůle stran neprokázaly podle městského soudu ani následné úkony smluvních stran pod vlivem nepříznivého následku hrozícího některé z nich. Čestné prohlášení městskému soudu neprokázalo, že poskytnuté plnění mělo pouze povahu náhrady škody či slevy na ceně. Bylo proto na žalobci, aby prokázal, jaká část sjednaného plnění odpovídala smluvní pokutě a jaká část náhradě škody či slevě na ceně. Přes obtížnost takového prokázání nelze podle městského soudu opomenout, že žalobce měl více možností, jak situaci vyřešit (např. dohoda o narovnání, kdy by bylo zcela zřejmé, jaké nároky jsou uznány, jaké nikoli a jakou povahu má daná částka).

Dále městský soud uvedl, že pokud zhotovitel neprovedl dílo dle smlouvy, žalobci vznikly nároky z vad zboží ve smyslu § 436 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“). Mohl tedy požadovat odstranění vady i přiměřenou slevu z kupní ceny. Zároveň byl pro prodlení s předáním díla oprávněn domáhat se smluvní pokuty a náhrady škody podle § 440 obchodního zákoníku. Neuplatnil-li však objednatel nároky z odpovědnosti za vady díla, nemůže se dle § 440 odst. 2 obchodního zákoníku domáhat náhrady škody vzniklé mu z vadného plnění zhotovitele v rozsahu, ve kterém se mohl domáhat práv z odpovědnosti za vady. Podle § 545 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), pak není věřitel oprávněn požadovat náhradu škody, pokud k ní došlo porušením povinnosti zajištěné smluvní pokutou. Žalobce se nemohl domáhat smluvní pokuty i náhrady škody, protože si smluvní strany nesjednaly, že nárok na náhradu škody může být požadován vedle smluvní pokuty. Toto vymezení nároků žalobce bylo podle městského soudu důležité, protože žalobce uplatnil tři druhy nároků, ale ne všechny byly po právu. Zhotovitel navíc některé vady neuznal. Žalobci svědčilo právo na slevu i smluvní pokutu a bylo zcela na něm, jaký institut využije. Využil-li formálně smluvní pokuty, ale tvrdil, že smluvní pokuta nebyla sankcí za pozdní dodání, nýbrž měla nahradit vady na věci a tedy specifikovat slevu, byl podle městského soudu povinen prokázat, že částka odpovídala ceně existujících a zhotovitelem uznaných vad. To žalobce neprokázal. Znalecký posudek uvedl obecně hodnotu vad a nevyloučil původ některé z nich v zadání díla. Žalobce tak neprokázal, že částka neměla sankční povahu ve smyslu smluvní pokuty, ale byla slevou na díle.

Konečně městský soud doplnil, že žalobce nevynaložil kupní cenu na dům proto, aby dosáhl příjmu ze smluvní pokuty, ale aby nabyl předmět smlouvy o dílo. Neexistovala tedy věcná souvislost mezi cenou za dům a přijatou smluvní pokutou, proto nelze považovat uhrazenou cenu za výdaj ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, ani podle jeho odst. 2 písm. zc). Žalobce neprokázal, že plnění bylo náhradou škody, proto nebylo možné použít § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů.

III.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Uvedl, že městský soud správně dospěl k některým skutkovým zjištěním vyplývajícím z provedených důkazů. Dílo vykazovalo určité vady od samého počátku a ty byly žalobci známé již v okamžiku zhotovení. O vadách díla bylo mezi zhotovitelem a žalobcem jednáno a bylo přijato určité řešení. Žalobce se snažil uplatňovat vůči zhotoviteli nárok na smluvní pokutu, nárok na náhradu škody a nárok na slevu z ceny díla s tím, že nárok na náhradu škody nebyl dán vedle nároku na smluvní pokutu.

Stěžovatel nesouhlasil se závěrem městského soudu, že *„vzhledem k finanční povaze nároku na smluvní pokutu, na slevu a náhradu škody je velice obtížné zjistit skutečnou vůli stran“*. Domníval se, že skutečná vůle stran je známa výhradně jednajícím smluvním stranám a může být zjištěna z jejich společného čestného prohlášení a výpovědí. Je-li skutečná vůle jednajících smluvních stran nejasná z jejich úkonů, pak následující shodné prohlášení o tom, co bylo jejich vůlí, musí být bráno v potaz jako nejdůležitější výkladové kritérium.

Dále stěžovatel zdůraznil, že městský soud měl znaleckým posudkem za prokázanou existenci vad a jejich „cenu“, a současně, že svědek Ing. Beránek uvedl, že „cena vad“ odpovídala výši sjednané smluvní pokuty. Městský soud také správně dovodil, že stěžovateli nevznikl nárok na náhradu škody vůči zhotoviteli. Tento soud ovšem nesprávně uzavřel, že *„bylo zcela na žalobci, aby prokázal, jaká část daného plnění odpovídala smluvní pokutě a která část slevě na ceně“*, a že *„žalobce byl povinen prokázat, že přijatá částka skutečně odpovídá ceně existujících a zhotovitelem uznaných vad“*, a že stěžovatel toto nesplnil. Městský soud tak dospěl k nesprávnému závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, neboť znalecký posudek uvedl pouze obecně hodnotu vad a nevyloučil původ některé z nich v zadání díla. Svědecká výpověď Ing. Beránka prokázala podle stěžovatele cenu existujících a zhotovitelem uznaných vad v době dokončení a předání díla. V této souvislosti stěžovatel podotkl, že městský soud nesprávně vyložil výpověď svědka Ing. Beránka. Ten uvedl, že *„uhrazená částka odpovídá nákladům na odstranění vad a nedodělků bez ohledu na existenci smluvní pokuty“*. Městský soud nelogicky uzavřel, že není zřejmé, zda se výpověď svědka vztahovala k vadám způsobeným jen činností zhotovitele, nebo i chybami projektanta. Podle stěžovatele bylo z kontextu výpovědi svědka s ohledem na jeho postavení ve společnosti zhotovitele zřejmé, že hovořil pouze o vadách způsobených činností zhotovitele. Nebylo důvodu, proč by měl zhotovitel platit za vady způsobené chybami projektanta.

Zamítnutí žaloby pro neunesení důkazního břemene bylo podle stěžovatele v rozporu s jeho právem na řádný proces. Městský soud pominul, že správní orgány ve správním řízení důsledně setrvaly na stanovisku o správnosti formálně-právního stavu vyúčtování smluvní pokuty. Nepřisvědčily přitom tvrzení stěžovatele, že skutečný obsah právního úkonu byl zastřen formálním vyúčtováním smluvní pokuty, a že šlo ve skutečnosti o kompenzaci vad díla. Stěžovatel se tedy ve správním řízení soustředil zejména

na prokázání rozdílu mezi skutečným obsahem právního úkonu (kompenzace za vady díla) a formálně-právním stavem (vyúčtování smluvní pokuty). Teprve městský soud dal za pravdu stěžovateli s tím, že obsahem právního úkonu ve formě vyúčtování smluvní pokuty byla kompenzace ve formě slevy z ceny díla a částečně zřejmě i smluvní pokuta. Stěžovatel však podle městského soudu neunesl důkazní břemeno k poměru těchto dvou složek přijatého plnění. Stěžovatel se domníval, že mělo-li podle městského soudu přijaté plnění více složek ve formě slevy z díla a smluvní pokuty, nemůže být zdaněno celé přijaté plnění. Jeho část odpovídající slevě z ceny díla totiž nebyla ze své povahy příjmem stěžovatele.

Stěžovatel také tvrdil, že správní orgán nesprávně nepoužil § 2 odst. 7 daňového řádu a v důsledku svého nesprávného právního hodnocení nepostupoval v součinnosti se stěžovatelem jako daňovým subjektem. Již správní orgán měl shledat neprokázání toho, že přijatá částka odpovídala ceně existujících a zhotovitelem uznaných vad, a že nebyl zjevný poměr kompenzace ve formě slevy z ceny a ve formě smluvní pokuty. Pak měl vyzvat stěžovatele k prokázání této konkrétní skutečnosti. Správní orgán tak neučinil a nepostupoval v souladu se zásadou součinnosti a s povinností dbát o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji.

Dále stěžovatel zpochybnil postup správního orgánu, který vyslechl svědka Ing. Beránka, jehož výpověď městský soud posoudil jako nejednoznačnou. Správní orgán postupoval nesprávně, pokud v rámci výslechu svědka nejasnosti v jeho výpovědi dalšími doplňujícími dotazy neobjasnil. Stěžovatel se domníval, že unesl důkazní břemeno ohledně „*ceny existujících a zhotovitelem uznaných vad*“. Navrhl totiž důkazy způsobilé k prokázání svého tvrzení, kromě svědecké výpovědi i znalecký posudek a čestné prohlášení. Tyto důkazy mohly prokázat tvrzení, že cena existujících a zhotovitelem uznaných vad odpovídala smluvní pokutě. Nejednoznačnost výpovědi Ing. Beránka by měla přičtena k tíži spíše žalovanému.

Městský soud podle stěžovatele nesprávně nepřihlédl k těmto procesním pochybením správního orgánu. Stěžovatel také nemohl v soudním řízení navrhnout doplňující důkazy, na jejichž nezbytnost jej měl ostatně správní orgán upozornit. Dospěl-li by správce daně ke stejnému závěru jako městský soud, stěžovatel by ještě ve správním řízení mohl doplnit důkazní prostředky k poměru kompenzace ve formě slevy z ceny a ve formě smluvní pokuty. Posouzení městského soudu bylo pro stěžovatele překvapivé.

Konečně stěžovatel nesouhlasil se závěrem městského soudu o aplikaci § 23 odst. 1 a § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Nebylo podstatné, zda stěžovatel vynaložil kupní cenu za dům (ve skutečnosti cenu za provedení díla), aby dosáhl příjmu ze smluvní pokuty, ale že cenu za provedení díla musel vynaložit, aby „příjmu“ ze smluvní pokuty skutečně dosáhl. Současně měla být podle stěžovatele smluvní pokuta považována za v zásadě paušalizovanou náhradu škody, za kterou je považována v právní teorii. Ta by měla být osvobozena od daně z příjmů podle § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, který je třeba použít jako ustanovení upravující obsahově a skutkově nejbližší případ.

IV.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

V.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel brojil proti závěru městského soudu, podle kterého stěžovatel neunesl důkazní břemeno k prokázání toho, že částka vyplacená společností KLEMENT a. s. (dále jen „zhotovitel“) na základě smlouvy o dílo ze dne 27. 5. 1998, formálně označená jako smluvní pokuta, nebyla ve skutečnosti smluvní pokutou a tedy předmětem daně, ale plněním z titulu odpovědnosti zhotovitele za vady díla ve formě slevy z ceny díla.

Ze správního spisu vyplynulo, že Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu vyzvalo stěžovatele v rámci řízení o přezkoumání rozhodnutí téhož finančního ředitelství ze dne 6. 4. 2005, čj. FŘ-2334/11/05, výzvou ze dne 15. 3. 2006, čj.FŘ-4077/11/06, podle § 31 odst. 9 daňového řádu k prokázání tvrzení, *„že předmětná částka 2 588 414,18 Kč představovala slevu z ceny vadného díla a že uplatněním této smluvní pokuty za prodlení s odevzdáním díla v částce 2 588 414,18 Kč došlo...k náhradě škody za opožděnou a vadnou dodávku díla...“*.

Stěžovatel reagoval podáním ze dne 5. 4. 2006, kterým zaslal finančnímu ředitelství čestné prohlášení účastníků smlouvy o dílo ze dne 28. 3. 2006. To podle stěžovatele objasnilo a osvědčilo obsah učiněného právního úkonu a vůli smluvních stran v otázce „smluvní pokuty“. Současně navrhl provedení výslechu JUDr. P. N. a L. M. Ti měli potvrdit, jaké problémy se vyskytovaly při přejímce díla a v jakém stavu byla stavba ve skutečnosti předávána. Stěžovatel také přislíbil neprodleně zaslat správci daně znalecký posudek o aktuálním stavu objektu. Znalecký posudek ze dne 19. 4. 2006, vypracovaný Ing. O. D., stěžovatel zaslal správci daně spolu s přípisem ze dne 25. 4. 2006. Doplnil, že v případě potřeby jsou on i zástupce zhotovitele Ing. Beránek připraveni podat doplňující vysvětlení. Výslechy Ing. Beránka, JUDr. P. N. a L. M. byly provedeny v rámci odvolacího řízení dne 19. 12. 2006.

Nejvyšší správní soud při přezkumu rozhodnutí nad rámec stížních námitek (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). zjistil, že skutková zjištění městského soudu jsou v rozporu s obsahem spisů a napadený rozsudek je tak zatížen jinou vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., pro níž bylo třeba jej zrušit. Městský soud se také při řešení skutkových otázek opřel o důkazní prostředky, jejichž vypovídací hodnotu na jiných místech odůvodnění sám zpochybnil. Jeho rozhodnutí proto bylo v tomto ohledu nepřezkoumatelné.

Městský soud měl čestným prohlášením smluvních stran smlouvy o dílo, výpovědí Ing. Beránka a znaleckým posudkem za prokázané, že zhotovitel neprovedl dílo řádně a že dílo vykazovalo značné vady známé žalobci již v okamžiku zhotovení. Dále vzal za prokázané, že zhotovitel a žalobce jednali o vadách díla přijali určité řešení. Z čestného prohlášení a výpovědi svědka Ing. Beránka městskému soudu vyplynulo, že žalobce uplatňoval vůči zhotoviteli nárok na smluvní pokutu, nárok na náhradu škody a nárok na

slevu z ceny díla. Na základě takto uplatněných nároků se strany měly dohodnout, že žalobci bude uhrazena částka odpovídající smluvní pokutě.

Zároveň ovšem městský soud na jiném místě mj. uvedl, že výpověď svědka Ing. Beránka neměla vypovídací hodnotu, neboť fakticky pouze odkazuje na čestné prohlášení bez vysvětlení dalších skutečností. Ve vztahu k čestnému prohlášení městský soud uzavřel, že obsah vůle stran neprokazují úkony, které strany učinily pod vlivem pozdějšího následku nepříznivého pro některou z nich.

Městský soud tedy vyšel při řešení skutkových otázek z důkazů, jejichž věrohodnost na jiných místech sám zpochybnil. Tento rozpor v rozsudku nijak neodůvodnil. Tato skutečnost brání přezkumu napadeného rozsudku Nejvyšším správním soudem a vede k jeho zrušení.

Ke stížní námitce, že čestné prohlášení stran smlouvy o dílo prokazuje obsah jejich původní vůle Nejvyšší správní soud připomíná ustálenou judikaturu správních soudů. Z ní plyne, že čestná prohlášení zpravidla neprokazují zpochybněné skutečnosti a není možné ověřit takovým důkazním prostředkem skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti (srov. např. rozsudky ze dne 20. 10. 2005, čj. 7 Afs 101/2004 - 128, www.nssoud.cz, a ze dne 24. 5. 2006, čj. 1 Afs 77/2005 - 43, č. 1049/2007 Sb. NSS).

Jak Nejvyšší správní soud předeslal, některá skutková zjištění městského soudu byla v rozporu s obsahem správních spisů.

Stěžovatel totiž neprokázal, že uplatnil vůči zhotoviteli nad rámec smluvní pokuty i nárok na náhradu škody ve výši 1 500 000 Kč a slevu z díla ve výši 2 500 000 Kč, jak mělo vyplývat z čestného prohlášení. Stěžovatel také neprokázal, že dohodl se zhotovitelem poskytnutí slevy z ceny díla ve výši uplatněné smluvní pokuty s tím, že stěžovatel zajistí odstranění vad a nedodělků na vlastní náklady, potvrdí, že dílo přebírá pouze s vadami a nedodělky uvedenými v příloze zápisu o odevzdání a převzetí díla a nebude vůči zhotoviteli vznášet další finanční nároky z titulu náhrady škody.

Tvrzení stěžovatele jsou ve zjevném rozporu s obsahem protokolu o odevzdání a převzetí díla ze dne 21. 12. 2000. Z něj plyne, že stavba byla provedena podle schválené projektové dokumentace, drobné odchylky nevyžadují zvláštní povolení, kvalita provedení stavby byla oběma stranami hodnocena jako dobrá a strany se dohodly, že odstranění vad a nedodělků zajistí zhotovitel v termínu do 15. 6. 2001. Dále tvrzení stěžovatele odporovalo obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 28. 7. 2000 ve věci kolaudace předmětné stavby, kdy stěžovatel se zhotovitelem svými podpisy stvrdili absenci vad a nedodělků. Svědecké výpovědi, jejichž provedení stěžovatel v reakci na výzvu správce daně navrhl a které byly zajištěny v rámci odvolacího řízení, ani znalecký posudek neprokázaly skutečnosti tvrzené stěžovatelem. Konečně nelze opomenout, že zhotovitel účtoval o částce 2 588 414,18 Kč jako o smluvní pokutě představující výdaj podle § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud nemohl přehlédnout, že v protokolu o odevzdání a předání díla ze dne 21. 12. 2000 v rubrice „Zjištěné závady a nedodělky...“ je odkázáno na jejich

soupis v příloze, přičemž podle protokolu *„(o)dstranění vad a nedodělků zajistí Klement a. s. v termínu do 15. 6. 2001“*. V následující rubrice protokolu, označené „Dohoda o poskytnutí slevy za vady či nedodělky, vč. soupisu toho za co je sleva poskytována...“, smluvní strany jednoznačně svými podpisy stvrdily, že taková sleva nebyla požadována. Pod rubrikou „Závěrečný posudek účastníků přejímacího řízení“ smluvní strany uvedly, že *„(s)tavba je zcela dokončena, drobné vady a nedodělky nebrání užívání“*.

Za této situace Nejvyšší správní soud neuvěřil stěžovateli, že ještě před vlastním předáním díla, jak je uvedeno v čestném prohlášení, dohodl se zhotovitelem, že částka 2 588 414,18 Kč (tedy ve výši odpovídající smluvní pokutě z titulu prodlení) bude stěžovateli poskytnuta jako sleva z titulu vad díla, které stěžovatel sám odstraní, nadto takových vad, které nejsou uvedeny v soupisu vad a nedodělků, jenž měl být přílohou předávacího protokolu, ale vad dalších. Nejvyšší správní soud v této souvislosti shledal, že skutkové závěry správních orgánů obstojí.

Nad rámec nezbytného odůvodnění Nejvyšší správní soud poznamenává, že se k aplikaci § 2 odst. 7 daňového řádu se v minulosti opakovaně vyjádřil (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 3. 4. 2007, čj. 1 Afs 73/2004 - 89, č. 1301/2007 Sb. NSS). Na tomto místě lze z uvedeného rozhodnutí pouze citovat, že *„(s)právce daně tedy musí zkoumat vůli daňového subjektu ten či onen právní úkon (a tímto úkonem založený právní vztah) simulovat, respektive zkoumat dostatek vážné vůle účastníků právního úkonu, kteří nemínili uskutečnit to, co pouze předstírali. Pouze za situace, kdy je dostatečně jasně prokázáno, že účastníci určitý právní úkon uzavřít nechtěli a zastřeli jím jiný právní úkon (právní skutečnost), který chtěli skutečně uzavřít – tedy je-li prokázána neshoda mezi vůlí a jejím projevem - přichází do úvahy aplikace ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu. Správce daně až v takovém případě vychází z obsahu dissimulovaného právního úkonu (právní skutečnosti) rozhodného pro stanovení daňové povinnosti. Ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu tak proto nemůže zcela logicky dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy na případy, kdy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon...“*.

I kdyby měl stěžovatel vůči zhotoviteli více nároků (což se mu nepodařilo prokázat), zvolil nárok na smluvní pokutu, který také výslovně vyúčtováním smluvní pokuty ze dne 5. 1. 2001 uplatnil. Nelze proto pochybovat o tom, že vůle stěžovatele i její projev byly v tomto ohledu ve shodě. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že pokud stěžovatel vůči zhotoviteli výslovně nevytkl vady díla a neuplatnil právo na slevu z jeho ceny, jeho nároky z titulu odpovědnosti za vady mu nemohou být bez souhlasu zhotovitele přiznány (§ 439 odst. 3 obchodního zákoníku).

Pro shora vytčené vady skutkových zjištění Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než napadený rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm městský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Městský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně 24. srpna 2010

JUDr. Jan Passer
předseda senátu