

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.,** zastoupený JUDr. Jiřím Jarošem, Ph.D., advokátem se sídlem Na Pankráci 11/449, Praha 4, proti žalovanému: **Ministerstvo financí,** se sídlem Letenská 15, Praha 1, zastoupený 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 20. 10. 2010, čj. 7 Af 44/2010 - 103,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**
II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

1. 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.

2. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 29. 1. 2010, čj. 7 Ca 164/2007 - 46, zamítl. Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalobce zrušil rozsudkem ze dne 24. 8. 2010, čj. 8 Afs 34/2010 - 77,

rozsudek městského soudu, kterému vrátil věc dalšímu řízení. Poté městský soud rozsudkem ze dne 20. 10. 2010, čj. 7 Af 44/2010 - 103, žalobu opět zamítl.

3. Městský soud vyšel ze zjištění, že žalobce žádným z provedených důkazů neprokázal, že by uplatnil vůči zhotoviteli nad rámec smluvní pokuty i nárok na náhradu škody a slevu z díla. Podle městského soudu pak nebylo prokázáno ani tvrzení žalobce, že se zhotovitelem uzavřel dohodu o poskytnutí slevy z ceny díla ve výši uplatněné smluvní pokuty s tím, že si zajistí odstranění vad a nedodělků na vlastní náklady a potvrdí, že dílo přebírá pouze s vadami a nedodělky uvedenými v příloze zápisu o odevzdání a převzetí díla, a že nebude vůči zhotoviteli vznášet další finanční nároky z titulu náhrady škody.

4. Na základě těchto závěrů městský soud neshledal věrohodným tvrzení žalobce, že se ještě před vlastním předáním díla dohodl se zhotovitelem, že částka 2 588 414,18 Kč, která odpovídá výši smluvní pokuty za prodlení, bude žalobci poskytnuta jako sleva z titulu vad díla, které žalobce sám odstraní (nadto takových vad, které nejsou uvedeny v soupisu vad a nedodělků, jenž měl být přílohou předávacího protokolu). I kdyby měl žalobce vůči zhotoviteli více nároků, což se mu nepodařilo prokázat, zvolil a uplatnil nárok na smluvní pokutu.

5. Konečně městský soud uvedl, že cena uhrazená za dům není výdajem ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Žalobce nevynaložil kupní cenu na dům, aby dosáhl příjmu ze smluvní pokuty, ale aby nabyl předmět smlouvy o dílo. Proto není dána věcná souvislost mezi cenou za dům a přijatou smluvní pokutou.

III.

6. 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 městským soudem v předcházejícím řízení.

7. Stěžovatel namítl, že v řízení před správními orgány dostatečně prokázal svá tvrzení o existenci vad na předmětném díle, a to zejména předloženým znaleckým posudkem. Městský soud pak podle stěžovatele nesprávně argumentoval protokolem o ústním jednání ze dne 28. 7. 2000 ve věci kolaudace stavby, ve kterém účastníci potvrdili absenci vad a nedodělků, a který je v rozporu se skutečností.

8. Totéž namítl stěžovatel k protokolu o odevzdání a převzetí díla ze dne 21. 12. 2000, který měl dle prokázané dohody účastníků jen formálně právně zakrýt skutečnou dohodu účastníků a jejich vůli vyřešit nároky stěžovatele z vad díla vyúčtováním smluvní pokuty. Protokol o odevzdání a převzetí díla je stylizován tak, že dává podklad jen k formálnímu vyúčtování smluvní pokuty.

9. Stěžovatel nesouhlasil ani se závěrem městského soudu, podle nějž ve správním řízení svědecké výpovědi ani znalecký posudek neprokázaly, že stěžovatel uplatnil vůči zhotoviteli kromě smluvní pokuty také nároky z vad díla ve formě požadované slevy z ceny díla.

10. Dále stěžovatel vytkl městskému soudu, že se odmítl vypořádat s důkazem svědeckou výpovědí Ing. B. Takový postup nebylo podle stěžovatele možné odůvodnit tím, že byl městský soud vázán právním názorem, vysloveným ve zrušovacím rozsudku Nejvyššího správního soudu. Navíc závěr městského soudu, podle kterého stěžovatel např. nevytkl vady díla a neuplatnil právo na slevu z ceny, byl v rozporu právě s výpovědí Ing. B.

11. Stěžovatel napadl i to, že si podle městského soudu zvolil mezi nároky, které mu vůči zhotoviteli díla vznikly, jen smluvní pokutu. Dle stěžovatele byl v řízení prokázán skutečný obsah dohody účastníků, totiž že uplatněním pokuty se řeší veškeré nároky stěžovatele vůči zhotoviteli, tedy i nároky z odpovědnosti za vady díla dosahující částky nejméně 2 500 000 Kč. Městský soud měl vzít v úvahu skutečnou povahu přijatého plnění.

12. Konečně se stěžovatel neztotožnil se závěrem městského soudu, podle nějž uhrazenou cenu díla nelze považovat za výdaj ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Stěžovatel tvrdil existenci věcné souvislosti, protože bez vynaložení kupní ceny by nemohl na zhotoviteli uplatnit nárok formálně označený jako smluvní pokuta. Zaplacení ceny za dílo bylo nutnou podmínkou, bez které by zhotovitel neposkytl předmětné plnění.

IV.

13. Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

V.

14. Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti. Skutečnost, že tento soud shledal rozsudkem čj. 8 Afs 34/2010 - 77 původní rozsudek městského soudu nepřezkoumatelným, vylučuje v nyní posuzované věci nepřípustnost kasační stížnosti ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. V rozsudku čj. 8 Afs 34/2010 - 77 se totiž Nejvyšší správní soud zabýval věcným posouzením pouze okrajově a důvody rozsudku na něm nebyly založeny. Kasační stížnost proto nyní shledal přípustnou.

15. Dále Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost 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.).

16. Kasační stížnost není důvodná.

17. Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěrem městského soudu, podle kterého stěžovatel neprokázal tvrzení o existenci vad předmětného díla. Toto tvrzení je totiž ve zjevném rozporu s obsahem protokolu o ústním jednání ze dne 28. 7. 2000 ve věci kolaudace předmětné stavby, kdy účastníci smlouvy o dílo svými podpisy stvrdili absenci vad a nedodělků. Ke stejnému závěru ostatně dospěl zdejší soud i ve svém předchozím rozsudku.

18. Argumentaci městského soudu, že tvrzení stěžovatele odporovalo i obsahu protokolu o odevzdání a převzetí díla ze dne 21. 12. 2000, Nejvyšší správní soud také považoval za správnou. Z uvedené listiny vyplynulo, 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, jejichž soupis měl být uveden v příloze, zajistí zhotovitel v termínu do 15. 6. 2001. Mimo to smluvní strany v rubrice označené „Závěrečný posudek účastníků přejímacího řízení“ uvedly, že „*stavba je zcela dokončena, drobné vady a nedodělky nebrání užívání*“. Shodné posouzení těchto okolností přitom zdejší soud vyjádřil i ve svém předchozím rozsudku.

19. V souvislosti s dříve uvedenými závěry Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani stížní námitku, podle níž bylo v daňovém řízení prokázáno, že protokol o odevzdání a převzetí díla jen formálně právně zakryl skutečnou dohodu účastníků a jejich vůli vyřešit nároky stěžovatele z vad díla vyúčtováním smluvní pokuty. Ostatně, k aplikaci § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), který se týká simulovaných právních úkonů, se Nejvyšší správní soud opakovaně vyjádřil. Ve svém předchozím rozsudku v této věci konkrétně citoval usnesení rozšířeného senátu ze dne 3. 4. 2007, čj. 1 Afs 73/2004 - 89, č. 1301/2007 Sb. NSS, na které nyní pro stručnost zcela odkazuje.

20. Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku, že ve správním řízení bylo svědeckou výpovědí a znaleckým posudkem prokázáno, že stěžovatel uplatnil kromě smluvní pokuty také nároky z vad díla ve formě požadované slevy z ceny díla. V protokolu o odevzdání a předání díla ze dne 21. 12. 2000 smluvní strany mimo jiné v rubrice označené „Dohoda o poskytnutí slevy za vady či nedodělky, vč. soupisu toho, za co je sleva poskytována...“, svými podpisy stvrdily, že taková sleva nebyla požadována.

21. Dále Nejvyšší správní soud nepřehlédl, 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, jak v napadeném rozsudku uvedl i městský soud.

22. Městský soud rovněž správně uzavřel, že i kdyby stěžovatel prokázal existenci více nároků z provedeného díla vůči zhotoviteli, zvolil si jen smluvní pokutu. Ani stížní námitka napadající tento závěr s odkazem na skutečný obsah dohody účastníků proto nebyla důvodná. Ostatně, stěžovatel v daňovém řízení neprokázal, že obsahem dohody účastníků bylo i ujednání, že uplatněním smluvní pokuty se řeší veškeré nároky z odpovědnosti za vady díla. Městskému soudu nelze vytýkat, že měl vzít v úvahu skutečnou povahu přijatého plnění, když ji stěžovatel neprokázal.

23. Nejvyšší správní soud přisvědčil městskému soudu, že stěžovatel neprokázal svědeckou výpovědí ani znaleckým posudkem žádnou z tvrzených skutečností. Zdejší soud se proto ztotožnil se závěrem městského soudu, podle kterého stěžovatel neunesl důkazní břemeno ke svému tvrzení, že částka vyplacená zhotovitelem na základě smlouvy o dílo, 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.

24. Pokud stěžovatel vytkl městskému soudu, že se odmítl vypořádat s důkazem provedeným svědeckou výpovědí, stížní námitka nebyla důvodná. V původním, byť zrušeném, rozsudku, městský soud uvedl, že „*Výpověď svědka Ing. B. nemá vypovídací*

hodnotu, neboť fakticky pouze odkazuje na čestné prohlášení, svědek nevysvětlil další okolnosti nad rámec obsahu čestného prohlášení....“ Dále se k této věci vyjádřil v předcházejícím rozsudku i Nejvyšší správní soud, podle kterého ani svědecké výpovědi zajištěné v rámci odvolacího řízení neprokázaly skutečnosti tvrzené stěžovatelem. Ke svědecké výpovědi se vztahovalo i konstatování, že skutkové závěry správních orgánů obstojí. Nyní napadený rozsudek městského soudu pak s odkazem na vázanost právním názorem kasačního soudu obsahuje i závěr, že ani výslechem svědka stěžovatel neprokázal svá rozhodná tvrzení. Městský soud tedy ve svém odůvodnění poukázal na závazný právní názor, vyslovený v posuzované věci Nejvyšším správním soudem, ale také se sám vyjádřil k vypovídací hodnotě svědecké výpovědi. Přes stručnost závěru městského soudu v samotném odůvodnění napadeného rozsudku je i v kontextu předchozích rozsudků, vydaných v této věci, zcela zřejmé, proč a jakým způsobem byl předmětný důkaz hodnocen.

25. Konečně Nejvyšší správní soud posuzoval závěr městského soudu, že uhrazenou cenu díla nelze považovat za výdaj ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, a to z důvodu neexistující věcné souvislosti. Zdejší soud přitom vyšel z dříve uvedeného závěru, že smluvní pokuta nebyla stěžovatelem uplatněna z důvodu vadně provedeného díla, ale z důvodu jeho pozdního dokončení.

26. V souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 1. 4. 2004, čj. 2 Afs 44/2003 - 73, rozsudek ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 132/2008 - 82, rozsudek ze dne 24. 4. 2008, čj. 7 Afs 107/2007 - 59, vše dostupné na www.nssoud.cz), se ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vztahuje pouze na výdaje vynaložené za účelem dosažení, udržení či zajištění příjmů. Proto také § 23 odst. 1 tohoto zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi výdaji a očekávanými příjmy tedy musí existovat přímý a bezprostřední vztah. Stěžovatel namítl, že zaplacení ceny za dílo bylo výdajem ve smyslu druhého odstavce uvedeného ustanovení. Nejvyšší správní soud proto odkazuje na svá rozhodnutí ze dne 9. 1. 2008, čj. 5 Afs 152/2006 - 37, nebo ze dne 26. 2. 2007, čj. 5 Afs 158/2005 - 227, podle nichž rozdíl mezi oběma odstavci spočívá v tom, že pro výdaje podle odstavce druhého je stanovena nezbytná věcná souvislost s činností poplatníka, nikoliv s jeho příjmy. U těchto výdajů tedy není nutné prokazovat, že sloužily k dosažení, zajištění a udržení příjmů, ale daňově účinné mohou být jen takové výdaje, jež se vztahují k činnostem, ze kterých poplatníkovi plynou příjmy podléhající dani, jinak řečeno musejí být tyto výdaje vynaloženy v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů. Mezi úhradou výdajů a činností, v jejímž rámci jsou uhrazeny, tak musí existovat příčinná souvislost, kterou v daňovém řízení prokazuje sám poplatník.

27. V posuzované věci nebyla cena za dílo zaplacena v přímé souvislosti se získáním příjmu v podobě smluvní pokuty. Nárok stěžovatele na zaplacení pokuty jakožto peněžité sankce za pozdní předání díla vznikl bez ohledu na to, zda stěžovatel již uhradil cenu za dílo. Povinnost zhotovitele díla uhradit smluvní pokutu vzniká až sekundárně porušením primární povinnosti stanovené ve smlouvě. Nárok na úhradu pokuty stěžovateli vznikl na základě skutečností, jež vyvstaly pouze na straně zhotovitele, a stěžovatel zaplacením ceny za dílo tento nárok nijak neovlivnil. Není tedy možné, aby stěžovatel na základě skutečnosti, že uhradí cenu za provedené dílo, očekával příjem v podobě smluvní pokuty.

28. Nejvyšší správní soud uzavřel, že v posuzované věci nebyla splněna základní podmínka pro to, aby uhrazená cena za dílo mohla být považována za výdaj ve smyslu § 24 odst. 2 daňového řádu, neboť zde není dána příčinná souvislost mezi zaplacením ceny díla a příjmem v podobě smluvní pokuty za pozdní dodání díla.

29. Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek městského soudu nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

30. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu podle obsahu spisu žádné náklady v řízení o kasační stížnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 29. dubna 2011

JUDr. Jan Passer
předseda senátu