



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **Stavební bytové družstvo Pernštejn**, se sídlem Třída Míru 2672, Pardubice, zastoupeného Mgr. Josefem Smutným, advokátem se sídlem Třída Míru 66, Pardubice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 12. 2003, č. j. 2716/120/2003, ve věci daně z příjmů právnických osob, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2007, č. j. 31 Ca 118/2006 – 45,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále též „krajský soud“), kterým tento soud zamítl jeho žalobu podanou proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále též „správní orgán“) ze dne 9. 12. 2003, č. j. 2716/120/2003, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Pardubicích (dále též „správce daně“) ze dne 6. 1. 2003, č. j. 3501/03/248912/4106, jímž byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 3 689 000 Kč. Předmětným rozsudkem rozhodl krajský soud znovu poté, co byl jeho předchozí rozsudek ze dne 16. 9. 2004, č. j. 31 Ca 68/2004 - 19, ke kasační stížnosti správního orgánu zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu

ze dne 18. 5. 2006, č. j. 7 Afs 4/2005 - 38, a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Jako právní důvody kasační stížnosti stěžovatel uvedl důvody obsažené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť podle jeho názoru krajský soud nesprávně posoudil právní otázku v předcházejícím řízení. Stěžovatel dále namítá vady předcházejícího řízení, když skutková podstata nemá oporu ve spisech. Stěžovatel uvádí, že v žalobě namítal, že se správní orgán ve svém rozhodnutí vůbec nezabýval otázkou, zda je nájemní smlouva ze dne 30. 3. 1992, na jejímž základě stěžovatel přijímal nájemné, platná. Správní orgán se soustředil pouze na dodatek č. 1 k této smlouvě, který měl být podle odůvodnění rozsudku Okresního soudu v Pardubicích ze dne 21. 1. 2000, č. j. 15 C 159/99 - 150, neplatný. Správní orgán tak zcela pominul otázku platnosti „základní“ nájemní smlouvy, která je pro hodnocení právní povahy přijatých plateb zásadní. Přitom rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 2. 2003, č. j. 24 Co 466/2002 - 114, citovaný v rozhodnutí správního orgánu, obsahuje mimo jiné pasáž, v níž uvedený krajský soud sdílí stanovisko okresního soudu o neplatnosti pro neurčitost té části nájemní smlouvy o nájmu nebytových prostor, která se týká zvýšení nájemného od 1. 10. 1999. Za této situace mělo rozhodnutí správního orgánu obzvláště obsahovat konkrétní a jednoznačné posouzení předběžné otázky ze strany správního orgánu ohledně platnosti nájemní smlouvy, tj. zda při shora uvedeném stanovisku nezpůsobuje neplatnost zmíněných ustanovení neplatnost nájemní smlouvy jako celku, a zda nakonec nejsou v jejím obsahu nějaké další závady rovněž pod sankcí neplatnosti. Správní orgán však na posouzení této zásadní předběžné otázky rezignoval a považoval nájemní smlouvu bez dalšího za platnou a za neplatný jenom dodatek. V návaznosti na výše uvedené stěžovatel namítá, že napadený rozsudek neodpovídá na otázku, zda se žalované rozhodnutí zabývá adekvátním způsobem posouzením platnosti či neplatnosti nájemní smlouvy a ze skutečnosti, že toto posouzení chybí, nevyvozuje žádné procesní závěry. Místo toho pouze nesprávně uvádí, že otázka platnosti nájemní smlouvy byla předmětem soudního hodnocení a že soud nevyjádřil pochybnosti o platnosti nájemní smlouvy. Toto hodnocení však opomíjí skutečnost, že předmětem soudního řízení, které je v napadeném rozsudku citováno, nebyla nájemní smlouva jako taková (nebylo žalováno o její neplatnost). Neexistoval tedy žádný soudní výrok, který by tuto otázku najisto a jednou pro vždy pravomocně řešil. Za této situace bylo povinností správního orgánu se touto otázkou v žalovaném rozhodnutí zabývat a řádně se s ní vypořádat, obzvláště při názoru soudu o neurčitosti části nájemní smlouvy představující její podstatnou náležitost. Úvahy soudu v odůvodnění citovaných rozsudků, navíc ve věci, která se samotnou nájemní smlouvou ze dne 30. 3. 1992 souvisela jen okrajově, nemohou takový případný soudní výrok, který jediný by byl způsobilý umožnit správnímu orgánu, aby na něj bez dalšího odkázal, nahradit. S ohledem na výše uvedené navrhl stěžovatel zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu zpět k dalšímu řízení.

Správní orgán se ke kasační stížnosti vyjádřil přípisem ze dne 14. 5. 2007, v němž uvedl, že se v rámci odůvodnění svého rozhodnutí vypořádal se všemi odvolacími námitkami stěžovatele. Otázka platnosti nájemní smlouvy byla posouzena na základě rozsudků Okresního soudu v Pardubicích ze dne 21. 1. 2000, č. j. 15 C 159/99 – 150,

a ze dne 21. 11. 2003, č. j. 15 C 59/2003 - 99. Správní orgán se plně odvolává na kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu a trvá na tom, že žalované rozhodnutí bylo učiněno a vydáno v souladu s právními předpisy, a proto navrhuje, aby kasační stížnost byla ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnuta jako nedůvodná.

Ze správního spisu, který soudu předložil správní orgán, vplynuly následující podstatné skutečnosti:

Dne 30. 3. 1992 uzavřel stěžovatel jako pronajímatel nájemní smlouvu se společností TOMAS s. r. o., jako nájemcem, o nájmu víceúčelového domu č. p. 2669 – 2672 na třídě Míru v Pardubicích za nájemné specifikované v čl. V. písm. A) smlouvy. Hrazení nájemného bylo rozděleno do tří skupin v závislosti na časovém období, přičemž každá skupina vykazovala jiný způsob jeho výpočtu. Ke smlouvě byl s datem 31. 3. 1992 sepsán dodatek (dále též „Dodatek“), dle něhož došlo ke změně ujednání obsaženého v čl. V. písm. A) smlouvy tak, že uhrazená částka ve výši 21 000 000 Kč je zálohou na nájemné za další období, a to až do konce roku 2006.

V souvislosti s návrhem stěžovatele na vyklizení nebytových prostor, které byly předmětem nájmu výše uvedené nájemní smlouvy (dále též „nebytové prostory“), se Okresní soud v Pardubicích v rozsudku ze dne 21. 1. 2000, č. j. 15 C 159/99 - 150, který nabyt právní moci dne 16. 3. 2000, zabýval rovněž otázkou platnosti Dodatku ke smlouvě i nájemní smlouvy samotné. V odůvodnění vyslovil jednoznačný závěr, že *„z důvodu neurčitosti dodatku potom soud tento považuje za neplatný ve smyslu ust. § 37 odst. 1 občanského zákoníku. Tato neplatnost však nemůže způsobit neplatnost nájemní smlouvy ze dne 30. 3. 1992. Pochybnosti vzbuzuje i vážnost tohoto projevu vůle, když jak z výpovědi 2. odpůrce, tak i z výpovědi svědků P., V. a T. vplynulo, že účelem uzavření dodatku bylo pouze zlepšení ekonomické situace navrhovatele tím, že rozepsáním 21 mil. Kč jako zálohy na nájemné se snížilo, resp. bylo rozloženo jeho daňové zatížení.“*

Rozhodnutím Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 6. 1. 2003, č. j. 3501/03/248912/4106, byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 3 689 000 Kč, neboť na základě provedené daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000 bylo zjištěno, že stěžovatel nezahrnul do výnosů ovlivňujících základ daně nájemné za pronájem nebytových prostor v částce 11 900 000 Kč. Tento svůj závěr odůvodnil správce daně, jak je popsáno ve zprávě o daňové kontrole ze dne 17. 12. 2002, č. j. 224050/02/228540/8332, zejména tím, že stěžovatel „rozpustil“ ve zdaňovacích obdobích 1992 až 2000 do daňových výnosů pouze částku 9 100 000 Kč z celkové částky 21 000 000 Kč zaplaceného nájemného dle Dodatku. Při neplatnosti Dodatku mělo být provedeno vypořádání časového rozlišení předem přijatého nájemného, a proto správce daně zvýšil základ daně o dosud nezdaněné částky výnosů ve výši 11 900 000 Kč a dodatečně vyměřil daň ve výši 3 689 000 Kč.

Proti rozhodnutí správce daně podal stěžovatel odvolání ze dne 12. 2. 2003, v němž mimo jiné trval na platnosti Dodatku, neboť dle jeho názoru Dodatek podepsaly obě smluvní strany o svobodné vůli. Odůvodnění rozsudku Okresního soudu v Pardubicích ze dne 21. 1. 2000, č. j. 15 C 159/99 - 150, samo o sobě nezakládá zrušení

citovaného Dodatku, když toto odůvodnění nemá povahu rozhodnutí ve věci, ani jiné veřejné listiny (viz ust. § 134 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů [dále též „o. s. ř.“]) a soud pouze v rámci odůvodnění svého rozhodnutí nad rámec vyslovil svůj názor na tento Dodatek. Nejednalo se však o rozhodnutí ve věci zrušení Dodatku, ale o žalobu na vyklizení. Stěžovatel sice spor prohrál, ale smlouva ani Dodatek zrušen nebyl, ani o jeho zrušení nikdy nerozhodl soud, smlouva nebyla prohlášena za neplatnou. V průběhu odvolacího řízení stěžovatel své odvolání dále doplňoval. V této souvislosti stěžovatel zejména svým podáním ze dne 31. 7. 2003 informoval správní orgán, že Okresní soud v Pardubicích ve věci určení platnosti Dodatku, vedené u tohoto soudu pod sp. zn. 15 C 59/2003, nařídil jednání na den 29. 8. 2003. Dále pak stěžovatel podáním ze dne 30. 10. 2003 doplnil své odvolání vyjádřením o platnosti Dodatku a přiložil jako důkazní prostředek kopii usnesení Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 2. 2003, č. j. 24 Co 466/2002 - 114, s tím, že zdůraznil, že v odůvodnění citovaného usnesení se *„konstatuje, že Okresní soud dospěl po provedeném dokazování k závěru, že žalovaný /tedy pan L. K./ užívá ve výroku rozsudku označené nebytové prostory na základě platně uzavřené nájemní smlouvy/ ve znění jejich tří dodatků Z tohoto konstatování soudu jednoznačně vyplývá, že soud má za to, že nájemní smlouva včetně jejich tří dodatků je platná.“* O podaném odvolání rozhodl správní orgán tak, že je svým rozhodnutím ze dne 9. 12. 2003, č. j. 2716/120/2003, zamítl.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel žalobu, ve které namítal, že se správní orgán vůbec nezabýval otázkou, zda je platná nájemní smlouva ze dne 30. 3. 1992, na jejímž základě stěžovatel částku 21 000 000 Kč jako plnění na nájemné přijímal a k níž byl sjednán Dodatek, ačkoliv tuto smlouvu měl k dispozici. Jeho odkaz na soudní rozhodnutí považoval za nepatřičný, jelikož jeho předmětem nebyla platnost nájemní smlouvy, ale jiný nárok. Soud se proto hodnocením smlouvy zabýval jen velmi okrajově, pouze v odůvodnění rozsudku. Dle názoru stěžovatele se správní orgán měl otázkou neplatnosti smlouvy zabývat z úřední povinnosti dle ust. § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o správě daní a poplatků“). Pokud by totiž bylo zjištěno, že nájemní smlouva je neplatná, přijatá peněžní částka by nebyla nájemem, nebylo by možno o ní jako o nájmu účtovat, ale jednalo by se zřejmě o bezdůvodné majetkové obohacení s povinností jeho vypořádání, které nelze zahrnout do základu daně. Stěžovatel dále konstatoval, že dle jeho názoru trpí vadou neurčitosti čl. V. písm. A) odst. b) a c) smlouvy, a proto je citovaná smlouva neplatná. Současně stěžovatel sdělil, že shora uvedený právní názor uplatňuje u Okresního soudu v Pardubicích prostřednictvím žaloby o určení neplatnosti předmětné nájemní smlouvy, která je vedena pod sp. zn. 10 C 12/2004.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Podle ust. § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Jinak si může správce daně o takové otázce učinit úsudek nebo dát příslušnému orgánu podnět k zahájení řízení.

Podle ust. § 28 odst. 2 citovaného zákona si správce daně nemůže jako o předběžné otázce učinit úsudek o tom, zda a kým byl spáchán trestný čin nebo přestupek, nebo o osobním stavu občana.

Podle ust. § 135 odst. 2 o. s. ř. jinak otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu, může soud posoudit sám. Bylo-li však o takové otázce vydáno příslušným orgánem rozhodnutí, soud z něho vychází.

Podle ust. § 159a odst. 4 citovaného zákona v rozsahu, v jakém je výrok pravomocného rozsudku závazný pro účastníky řízení a popřípadě jiné osoby, je závazný též pro všechny orgány.

Podle ust. § 159a odst. 5 citovaného zákona jakmile bylo o věci pravomocně rozhodnuto, nemůže být v rozsahu závaznosti výroku rozsudku pro účastníky a popřípadě jiné osoby věc projednávána znovu.

Před vlastním zhodnocením stížních námitek považuje Nejvyšší správní soud s ohledem na vlastní předmět sporu uvést následující. Předběžnou otázkou je podle nauky správního a finančního práva taková otázka, jejíž řešení nepřísluší orgánu, který ve věci rozhoduje, ale o které si tento orgán musí učinit úsudek sám, aby vůbec ve věci mohlo být rozhodnuto. Jinak řečeno předběžnou otázkou je každá otázka, jež se neřeší v řízení, o které jde, ale o které je nutno si učinit úsudek, aby vůbec ve věci mohlo být (nějak) rozhodnuto (Kindl, M., Telecký, D., Válková, H. Zákon o správě daní a poplatků. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2002, str. 199). Ohledně vázanosti správního orgánu rozhodnutími jiných správních nebo soudních orgánů platí v daňovém řízení shora citované ust. § 28 zákona o správě daní a poplatků. Podle odst. 1 tohoto ustanovení vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Jinak si může správce daně o takové otázce učinit úsudek sám nebo dát příslušnému orgánu podnět k zahájení řízení. Správce daně si však nemůže jako o předběžné otázce učinit úsudek o tom, zda a kým byl spáchán trestný čin nebo přestupek, nebo o osobním stavu občana (shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2005, č. j. 2 Afs 94/2004 - 50, publikovaný pod č. 979/2006 Sb. NSS). V této souvislosti je nezbytné zdůraznit, že úsudek o sporné otázce, který i tímto způsobem učiní správce daně, nemá judikátní účinky. To znamená, že rozhodne-li později orgán, který k tomu má pravomoc, o otázce judikátním způsobem, může to založit důvod k obnově řízení (podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, č. j. 8 Afs 94/2005 - 48, publikovaného pod č. 1185/2007 Sb. NSS).

V souzené věci byla v době rozhodování správního orgánu v právní moci dvě soudní rozhodnutí, a to již zmiňovaný rozsudek Okresního soudu v Pardubicích ze dne 21. 1. 2000, č. j. 15 C 159/99-150, který byl vydán ve věci vyklizení nebytových prostor, jenž se podrobně zabýval otázkou platnosti nájemní smlouvy a jejího dodatku. V této souvislosti dospěl okresní soud k závěru, že „z důvodu neurčitosti dodatku potom soud tento považuje za neplatný ve smyslu ust. § 37 odst. 1 občanského zákoníku. Tato neplatnost však nemůže způsobit neplatnost nájemní smlouvy ze dne 30. 3. 1992.“ Druhým pravomocným rozhodnutím bylo usnesení Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 2. 2003, č. j. 24 Co 466/2002 - 114, kterým bylo zrušeno rozhodnutí Okresního soudu

v Pardubicích ze dne 24. 5. 2002, č. j. 12 C 215/2001 - 92, jímž byl zamítnut návrh stěžovatele na vyklizení nebytových prostor, a věc byla tomuto soudu vrácena zpět k dalšímu řízení (pozn. toto řízení bylo zastaveno usnesením Okresního soudu v Pardubicích ze dne 1. 9. 2004, č. j. 12 C 215/2001 - 242, z důvodu zpětvzetí žaloby). V závěru odůvodnění předmětného usnesení vyjádřil krajský soud názor, že „*ačkoliv nemůže za stávajícího stavu řízení předcházet výsledkům dalšího řízení, z hlediska ust. § 37 odst. 1 občanského zákona sdílí závěr okresního soudu o neplatnosti pro neurčitost té části smlouvy o nájmu nebytových prostor, která se týká zvýšení nájemného od 1. 10. 1999.*“ Na tomto místě je vhodné zdůraznit, že se jednalo o dvě různá řízení ve věci vyklizení nebytových prostor, která byla zahájena na základě dvou různých návrhů (žalob) stěžovatele na vyklizení předmětných nebytových prostor.

Ze shora uvedeného je patrné, že se jednalo o rozhodnutí, jejichž předmět řízení byl určen na základě žalobního návrhu stěžovatele na uložení povinnosti vyklidit nebytové prostory. Otázka platnosti, resp. neplatnosti nájemní smlouvy a jejího Dodatku, jak potvrzuje například rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18. 1. 2006, sp. zn. 30 Cdo 1827/2005, či usnesení Nejvyššího soudu ze dne 13. 9. 2000, sp. zn. 25 Cdo 1184/99, oba dostupné na www.nsoud.cz, byla proto v těchto řízeních řešena toliko jakožto předběžná (prejudiciální) otázka ve smyslu ust. § 135 odst. 2 o. s. ř., kterou si musel příslušný soud vyřešit sám, neboť její posouzení bylo pro rozhodnutí v projednávané věci, tj. ve věci návrhu na vyklizení nebytových prostor, významné a určující. Předmětem sporu v těchto řízeních tedy nebyla otázka platnosti, resp. neplatnosti nájemní smlouvy a Dodatku, ale otázka vyklizení nebytových prostor.

Jak ostatně vyplývá z rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 9. 7. 1965, sp. zn. 4 Cz 94/65, publikovaného ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu pod č. 61/1965, může si podle ust. § 135 odst. 2 o. s. ř. soud sám posoudit otázku, o níž přísluší rozhodnout jinému orgánu (tedy i soudu) v jiném řízení. Tuto otázku posuzuje však pouze pro účely řízení ve věci samé; její řešení má platnost jen pro toto řízení. V žádném případě nemůže být posouzení předběžné otázky vyjádřeno formou výroku, který by zakládal překážku věci rozsouzené; posouzení předběžné otázky se může projevit jen ve způsobu rozhodnutí o věci samé a může být uvedeno jen v důvodech rozhodnutí. Tento závěr pak potvrzuje i skutečnost, že byla následně podána vlastní žaloba na určení platnosti, resp. neplatnosti nájemní smlouvy a platnosti jejího Dodatku (viz rozsudek Okresního soudu v Pardubicích ze dne 21. 11. 2003, č. j. 15 C 59/2003 - 99, a rozsudek Okresního soudu v Pardubicích ze dne 24. 6. 2004, č. j. 10 C 12/2004 - 144). V opačném případě by zde existovala překážka věci rozhodnuté (rei iudicata) ve smyslu ust. § 159a odst. 5 o. s. ř. a nebyla by splněna jedna ze základních a neodstranitelných podmínek pro rozhodování příslušných soudů.

S ohledem na výše uvedené lze tedy konstatovat, že správce daně je ve smyslu ust. § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vázán pravomocným posouzením otázky, o které meritorně rozhodl příslušný orgán v jiném řízení. Za takové rozhodnutí však nelze považovat rozhodnutí, v němž si o této otázce učinil úsudek jakožto o předběžné otázce jiný orgán, a to pouze v odůvodnění předmětného rozhodnutí. Meritorní posouzení otázky se proto musí odrazit ve výroku rozhodnutí příslušného orgánu, neboť pouze výrok rozhodnutí (enunciát či sentence) je závazný

pro správní orgány (ust. § 159a odst. 4 o. s. ř.), nabývá právní moci, je vykonatelný a lze se proti němu bránit opravnými prostředky. Tento závěr potvrzuje i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 1934, sp. zn. 5926/34, publikované pod č. 11240/1934 Boh. A, dle kterého „*správní úřad je co do prejudiciálních otázek vázán na právoplatný (třebas nezákonný) judikátní výrok k tomu příslušného úřadu nebo soudu.*“ (Podobně též rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 1944, sp. zn. 24/43, publikované pod č. 10742/44 Boh. F.) Shora uvedené posouzení učiněné Okresním soudem v Pardubicích v rozsudku ze dne 21. 1. 2000, č. j. 15 C 159/99 - 150, a dále Krajským soudem v Hradci Králové v usnesení ze dne 19. 2. 2003, č. j. 24 Co 466/2002 - 114, tak nikterak nezavazovalo správce daně ani správní orgán v jejich úsudku o platnosti nájemní smlouvy a jejího Dodatku jakožto předběžné otázky ve smyslu ust. § 28 zákona o správě daní a poplatků. Tento závěr je dle Nejvyššího správního soudu rovněž plně v souladu s tvrzením stěžovatele, že zde neexistoval žádný soudní výrok, který by tuto otázku (pozn. otázku platnosti nájemní smlouvy) najisto a jednou pro vždy pravomocně řešil.

Pokud však stěžovatel v této souvislosti namítá, že správní orgán zcela pominul otázku platnosti základní nájemní smlouvy, a to zvláště když usnesení Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 2. 2003, č. j. 24 Co 466/2002 - 114, obsahuje pasáž týkající se neplatnosti pro neurčitost té části nájemní smlouvy, která se týká zvýšení nájemného od 1. 10. 1999, považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné uvést následující. Nejenom, že správní orgán nebyl, s ohledem na výše uvedené, při svém úsudku o platnosti nájemní smlouvy a jejího Dodatku vázán citovaným usnesením Krajského soudu v Hradci Králové, současně však nebyla otázka platnosti nájemní smlouvy v době rozhodování správce daně ani správního orgánu otázkou spornou, neboť, jak vyplývá ze správního spisu, stěžovatel v průběhu daňového řízení v žádném ze svých mnoha podání nikdy nezpochyboval platnost samotné nájemní smlouvy, ale naopak převážná část jeho argumentace byla směřována proti závěru správce daně o neplatnosti Dodatku. Otázka platnosti nájemní smlouvy tak nebyla nikdy zpochybněna ani ze strany správce daně, resp. správního orgánu, ani ze strany stěžovatele. Tuto skutečnost potvrzuje i podání stěžovatele ze dne 30. 10. 2003, kterým doplnil své odvolání, a k němuž přiložil kopii citovaného usnesení Krajského soudu v Hradci Králové, jakožto důkazní prostředek, z něhož mělo dle tvrzení stěžovatele jednoznačně vyplývat, že „*soud má za to, že nájemní smlouva včetně jejích tří dodatků je platná, a tudíž vystavený dodatečný platební výměr č. j. 3501/03/248912/4106 ze dne 6. 1. 2003 pokládáme za neplatný.*“ Za této situace neměl správce daně ani správní orgán zřejmý důvod pochybovat o platnosti předložené listiny a vlastním úsudkem tedy vyřešil předběžnou otázku v souladu s ust. § 28 zákona o správě daní a poplatků tak, že předmětná nájemní smlouva je platná, a při vyměření daně z ní vycházel. Dokládá to zejména zpráva o daňové kontrole ze dne 17. 12. 2002, č. j. 224050/02/228540/8332, v níž správce daně uvedl konkrétní pochybnosti, které ho vedly k závěru o neplatnosti Dodatku a platnosti nájemní smlouvy (viz str. 5 a 6 citované zprávy), a dále rozhodnutí správního orgánu, v němž jsou rovněž obsaženy základní úvahy správního orgánu o platnosti nájemní smlouvy, včetně odkazu na shora uvedenou zprávu o daňové kontrole. S ohledem na shora uvedené proto Nejvyšší správní soud neshledal tuto námitku stěžovatele za důvodnou.

V návaznosti na výše uvedené považuje Nejvyšší správní soud za vhodné zdůraznit, že naprostá protichůdnost výše uvedených tvrzení svědčí o zjevně účelovém jednání stěžovatele, který jednou argumentuje platností smlouvy a jejího Dodatku, podruhé jejich neplatností, vždy v závislosti na tom, jak to vyhovuje jeho vlastním zájmům. Ostatně tomuto závěru svědčí postup stěžovatele během daňového řízení, a to jak daňové kontroly, tak i v průběhu odvolacího řízení, když se neplatnosti samotné nájemní smlouvy začal dovolávat až poté, kdy bylo vydáno rozhodnutí správního orgánu, a teprve až v žalobním návrhu se objevuje změna jeho postoje.

Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s další námitkou stěžovatele, že napadený rozsudek krajského soudu neodpovídá na otázku, zda se rozhodnutí správního orgánu zabývá adekvátním způsobem posouzením platnosti či neplatnosti nájemní smlouvy (nikoliv pouze jejího Dodatku) a ze skutečnosti, že toto posouzení chybí, nevyvozuje žádné procesní závěry. Ačkoliv je pravdou, že úvaha krajského soudu mohla být v této části rozvedena více, je dle Nejvyššího správního soudu z napadeného rozhodnutí patrné, že krajský soud odůvodnil správnost postupu správního orgánu zejména tím, že v průběhu daňového řízení nevznikly na straně stěžovatele, ani na straně správního orgánu, pochybnosti o platnosti smlouvy, když navíc stěžovatel v doplnění odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru konstatoval při předložení usnesení Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 2. 2003, č. j. 24 Co 466/2002 - 114, že soud má zato, že nájemní smlouva včetně jejích tří dodatků je platná. Za této situace nevyvozoval krajský soud z postupu správního orgánu žádné procesní závěry, neboť shledal postup správce daně a správního orgánu v souladu se zákonem, a zejména pak s ust. § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Pokud pak krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí uvádí, že otázka platnosti nájemní smlouvy ze dne 30. 3. 1992 byla předmětem soudního hodnocení, ani v jednom případě nevyjádřil soud pochybnost o platnosti této smlouvy, naopak konstatoval, že neplatný je pouze její dodatek, a z těchto důvodů ve vazbě na ust. § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků správce daně správně tento závěr převzal. Neznamená to, že krajský soud vyjádřil názor, že správce daně vycházel ze shora citovaných rozhodnutí jako z rozhodnutí příslušného orgánu ve smyslu ust. § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, že tedy převzal bez dalšího názor příslušného soudu a nahradil jím tak svůj úsudek. Naopak z odůvodnění rozhodnutí správce daně, jakož i správního orgánu, vyplývá, že předmětná rozhodnutí byla toliko podkladem k vlastnímu úsudku správce daně dle ust. § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a k řádnému odůvodnění tohoto úsudku.

V této souvislosti Nejvyšší správní soud zjišťoval, zda v době jeho rozhodování existuje rozhodnutí příslušného soudu, v němž by byla přímo řešena otázka platnosti nájemní smlouvy a jejího Dodatku, neboť výsledek tohoto řízení by mohl mít vliv na jeho rozhodování. Ve správním spise je založen rozsudek Okresního soudu v Pardubicích ze dne 21. 11. 2003, č. j. 15 C 59/2003 - 99, jímž byla zamítnuta žaloba stěžovatele, kterou se domáhal určení platnosti Dodatku. V citovaném rozhodnutí okresní soud uvedl, že „*z důvodu neurčitosti dodatku č. 1 (Dodatek) potom soud tento považuje za neplatný, neboť nesplňuje náležitosti právního úkonu ve smyslu ust. § 37 odst. 1 o. z. Na závěr soud dodává, že neplatnost dodatku č. 1 nezpůsobuje neplatnost nájemní smlouvy ze dne 30. 3. 1992.*“ Proti shora citovanému rozhodnutí okresního soudu podal stěžovatel odvolání, které však podáním ze dne 3. 2. 2004 vzal zpět, a proto bylo odvolací řízení usnesením Krajského soudu

v Hradci Králové ze dne 24. 2. 2004, č. j. 23 Co 75/2004 - 113, zastaveno. Z vyjádření Okresního soudu v Pardubicích vyplynulo, že dne 3. 2. 2004 podal stěžovatel rovněž žalobu na určení neplatnosti nájemní smlouvy. Tato žaloba byla z důvodu nedostatku naléhavého právního zájmu na určení neplatnosti nájemní smlouvy rozsudkem Okresního soudu v Pardubicích ze dne 24. 6. 2004, č. j. 10 C 12/2004 - 144, zamítnuta. Též proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel dne 17. 8. 2004 odvolání. Odvolací řízení však bylo usnesením Okresního osudu v Pardubicích ze dne 22. 9. 2004, č. j. 10 C 12/2004 - 152, pro nezaplacení soudního poplatku z odvolání, zastaveno.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelem uplatněné kasační námitky nejsou ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu důvodné. Protože v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud dle ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla v souladu s ust. § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítnuta.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s ust. § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Správnímu orgánu podle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 19. června 2008

JUDr. Radan Malík
předseda senátu