

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **Keramo Steinzeug, s. r. o.**, se sídlem Borovany, Tovární ulice, zastoupeného Ing. Mgr. Petrou Fifkovou, advokátkou se sídlem Karlovo náměstí 17, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 11. 2007, č. j. 10 Ca 201/2007 - 109,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e o d m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 23. 1. 2006, č. j. 4577/120/2005, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Trhových Svinech ze dne 17. 3. 2005, č. j. 8248/05/078970-DV, jímž správce daně dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 1 966 950 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného dne 22. 3. 2006 žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, přičemž nesouhlasil se závěrem žalovaného, že částka 32 610 519 Kč, kterou žalobce zaplatil společnosti Calofrig, a. s., není smluvní pokutou ve smyslu § 544 a násl. občanského zákoníku a není tedy daňově uznatelným nákladem dle § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Žalobce v žalobě uváděl, že uzavřel dne 13. 8. 1999 smlouvu o nájmu podniku se společností Calofrig, a. s. Smlouva byla sjednána na dobu tří let, tedy do 31. 8. 2002. Smlouva byla doplněna dodatkem č. 2 ze dne 29. 12. 2000, podle něhož se žalobce zavázal uhradit pronajímateli smluvní pokutu v případě, že dojde k ukončení nájemního vztahu jinak než uplynutím dohodnuté doby nájmu nebo výpovědí danou 12 měsíců před uplynutím dohodnuté doby nájmu. Výše pokuty měla být stanovena podle pravidel stanovených ve smlouvě pro výpočet nájemného, a to za dobu od předčasného ukončení nájemního vztahu do doby, kdy mělo dojít k ukončení nájemního vztahu podle smlouvy. Dne 8. 8. 2001 uzavřely smluvní strany dohodu o ukončení nájemního vztahu k 1. 9. 2001 s tím, že žalobce jakožto dosavadní nájemce uhradí nájemné v plné výši za období od 1. 9. 2001 do 31. 8. 2002. Vzhledem k tomu, že v tomto období již žalobce neměl předmětné nemovitosti užívat, je podle názoru žalobce nezbytné vykládat toto ustanovení jako povinnost žalobce uhradit pronajímateli smluvní pokutu. Žalobci se ovšem nepodařilo předmětné nemovitosti vyklidit do 31. 8. 2001, čímž došlo

k porušení dohody o ukončení smlouvy ze dne 8. 8. 2001. Následně dne 14. 9. 2001 uzavřely obě smluvní strany dle tvrzení žalobce třetí dodatek ke smlouvě, jímž mělo dojít k restituci původního stavu, nájemní vztah tedy měl v souladu se smlouvou pokračovat. Žalobce přesto neměl na dalším trvání nájmu zájem a podařilo se mu pronajaté nemovitosti do konce roku 2001 vyklidit, proto nájemní smlouvu písemně vypověděl dne 21. 12. 2001 s účinností ke dni 31. 12. 2001. Tím vznikla žalobci v souladu s dodatkem č. 2 k nájemní smlouvě povinnost uhradit pronajímateli smluvní pokutu ve výši nájmu za období od 1. 1. 2002 do 31. 8. 2002. Vzhledem k tomu, že nájemné za období od 1. 9. 2001 do 31. 8. 2002 žalobce v souladu se smlouvou již uhradil předem k 1. 9. 2001, vystavil pronajímatel dobropis faktury na poměrnou část nájemného za období od 1. 1. 2002 do 31. 8. 2002 a současně vystavil žalobci fakturu na smluvní pokutu ve výši 32 610 519 Kč.

Žalobce měl za to, že uhrazením této smluvní pokuty naplnil požadavky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť tak výrazně snížil náklady, které by jinak musel vynaložit na provoz, správu a údržbu pronajatých nemovitostí a movitého majetku. Žalovaný bez relevantního zdůvodnění neuznal uvedené smluvní povinnosti žalobce.

Krajský soud v Českých Budějovicích uznal žalobu v uvedených žalobních bodech důvodnou a rozsudkem ze dne 26. 7. 2006, č. j. 10 Ca 61/2006 - 61, žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 22. 8. 2007, č. j. 8 Afs 137/2006 - 93, uvedený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, přičemž vyjádřil níže uvedený právní názor.

Nejvyšší správní soud žalovanému (tehdy stěžovateli) přisvědčil, že základní spornou otázkou v dané věci nebyl vzájemný vztah ustanovení § 24 odst. 1 a § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů, ale především otázka, zda žalobcem poskytnuté plnění je možné považovat za smluvní pokutu či jinou smluvní sankci ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud souhlasil s názorem, že finanční orgány musí být oprávněny tuto otázku posoudit, neboť určité plnění nemůže být daňově uznatelným nákladem na zaplacení smluvní pokuty jenom proto, že je takto daňovým subjektem označeno, ale jedine proto, že tomuto soukromoprávnímu institutu skutečně odpovídá. Dle § 544 odst. 1 občanského zákoníku, který se uplatní i na smluvní pokutu v obchodních závazkových vztazích, se smluvní pokuta sjednává pro případ porušení smluvní povinnosti. Obdobně i v případě nákladů na jiné sankce, které jsou podle citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů rovněž daňově uznatelné, se musí jednat o sankci, která je následkem porušení právní povinnosti vyplývající ze závazkových vztahů. O smluvní pokutu či jinou sankci ze závazkových vztahů se tedy nemůže jednat v případě, pokud daňový subjekt svůj soukromoprávní závazek neporušil a nevznikla mu tudíž povinnost platit sankci. Správce daně a stěžovatel tedy v daném případě oprávněně zkoumali, zda žalobce porušil povinnosti vyplývající ze smlouvy o nájmu podniku a zda mu právě v souvislosti s tímto případným jednáním vznikla povinnost k úhradě smluvní pokuty.

Předmětná smlouva o nájmu podniku byla uzavřena dne 13. 8. 1999 jako smlouva inominátní, neboť český právní řád v té době takový smluvní typ neupravoval. Právní úprava smlouvy o nájmu podniku byla vložena do obchodního zákoníku zákonem č. 370/2000 Sb. s účinností od 1. 1. 2001 a od toho okamžiku se vztahovala i na smlouvou uzavřenou žalobcem (srov. přechodné ustanovení k této novele – čl. VIII bod č. 11 zákona č. 370/2000 Sb.). Článek II uvedené smlouvy ve znění dodatku č. 2 ze dne 29. 12. 2000 lze v každém případě i přes jeho rozpornou dikci interpretovat tak, že smlouvu bylo možné řádně vypovědět pouze 12 měsíců před uplynutím sjednané doby nájmu, tedy nejpozději do 31. 8. 2001. Výpověď či jiné ukončení

nájemního vztahu po tomto datu pak bylo tímto smluvním ujednáním považováno za porušení smlouvy, neboť za něj byla sjednána smluvní pokuta. Plnění, které žalobce poskytl pronajímateli, tedy mohlo být považováno za smluvní pokutu dle § 24 odst. 2 písm. z) zákona o daních z příjmů pouze tehdy, pokud povinnost k tomuto plnění vznikla právě z toho důvodu, že žalobce překročil časové omezení pro výpověď předmětné smlouvy.

V tomto ohledu ovšem správce daně i žalovaný důvodně poukazovali na to, že žalobce uzavřel s pronajímatelem dohodu o ukončení předmětné smlouvy dne 8. 8. 2001, žalobce tedy jasně projevil svou vůli předmětnou smlouvu ukončit před rozhodným datem 31. 8. 2001. Z tohoto hlediska není podstatné, že se tak stalo v rámci dvoustranného právního úkonu, jímž byla zmíněná dohoda, a nikoli výpovědí v úzkém slova smyslu. Je třeba vzít v úvahu, že takové ujednání o ukončení smluvního závazkového vztahu, které má v daném případě znaky privativní novace (§ 570 občanského zákoníku), vzniká jako všechny smlouvy na základě dvou jednostranných právních úkonů smluvních stran – návrhu takové dohody a jeho přijetí. Žalobce tedy v každém případě splnil podmínky, které vyplývaly ze smlouvy o nájmu podniku pro její předčasné ukončení. Ani plnění, které se žalobce zavázal na základě zmiňované dohody o ukončení nájmu poskytnout, tedy nemůže být považováno za smluvní pokutu, neboť žalobce žádnou povinnost, pro níž byla smluvní pokuta sjednána, neporušil.

Žalobce tvrdil, že dohoda o ukončení smlouvy o nájmu podniku nikdy nevstoupila v platnost, neboť nebyly naplněny její podmínky. Tomuto tvrzení ovšem dle názoru Nejvyššího správního soudu dikce této dohody, jež je součástí správního spisu, neodpovídala. Dohoda sice hovoří o ukončení smlouvy k 1. 9. 2001 za dále uvedených podmínek, z textu dohody je však zřejmé, že se v tomto případě nejedná o odkládací podmínky, tedy že by na splnění těchto podmínek do 31. 8. 2001 záviselo, zda nastanou následky uvedené dohody a zda tudíž k 1. 9. 2001 dojde k ukončení nájemního vztahu. Takto dohoda formulována není, „podmínkami“ se v dohodě rozumí práva a povinnosti obou smluvních stran související se skončením nájmu. Pokud tedy žalobce některé povinnosti vyplývající z této dohody nesplnil, mohl po něm dosavadní pronajímatel nadále požadovat, aby tak učinil a aby mu případně nahradil škodu, která takovým prodlením na straně žalobce vznikla, nelze však akceptovat závěr, že by z tohoto důvodu dohoda nenabyla účinnosti a že by k ukončení nájemního vztahu nedošlo.

Krajský soud v původním řízení přijal za své tvrzení žalobce, že původní nájemní vztah byl v každém případě obnoven dodatkem č. 3 ze dne 14. 9. 2001 ke smlouvě o nájmu podniku. Žalovaný (tehdy stěžovatel) však důvodně poukázal na to, že tento důkaz nebyl žalobcem v daňovém řízení předložen, ani se o něm žalobce nezmiňoval, předmětný dodatek žalobce přiložil až k žalobě. V takovém případě ovšem dle názoru Nejvyššího správního soudu nebylo možno k takovému důkazu přihlížet, neboť daňový subjekt nese v daňovém řízení důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) k prokázání všech skutečností, které uvedl v daňovém přiznání. Pokud tedy daňový subjekt příslušný důkaz v daňovém řízení nepředloží ani neoznačí, ač tak učinit měl a mohl, a finanční orgány tedy rozhodují na základě důkazní situace, která takový důkaz nezahrnuje, nebylo možné, aby byl takový důkaz následně brán v potaz v řízení před správním soudem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č.j. 5 Afs 147/2004 - 89, publikovaný pod č. 618/2005 Sb. NSS nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 8. 2004, č. j. 3 Afs 2/2003 - 58, www.nssoud.cz). I kdyby však bylo prokázáno, že uvedený dodatek k původní nájemní smlouvě byl skutečně uzavřen, nemohlo by jím dojít „k obnovení nájemního vztahu v upraveném rozsahu“, jak uváděl krajský soud, neboť jednou zaniklý závazkový vztah nemůže být následnou dohodou smluvních stran obnoven či změněn, může být nanejvýš založen závazkový vztah nový. Nejvyšší správní soud v této souvislosti odkázal rovněž na usnesení Nejvyššího soudu ze dne

12. 10. 2006, sp. zn. 29 Odo 331/2006, publikované v databázi ASPI, v němž Nejvyšší soud dospěl k obdobnému závěru o nemožnosti následné změny již zaniklého závazkového vztahu.

Podle Nejvyššího správního soudu není pravdou, že by žalovaný vycházel z nesprávného závěru, podle něhož byla předmětná částka, deklarovaná jako smluvní pokuta, poskytnuta za období od 1. 9. 2002 do 31. 8. 2003. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí i v kasační stížnosti pouze polemizoval s tvrzením žalobce, že nájemní smlouva k 1. 9. 2001 nezanikla a že tudíž došlo k prodloužení doby trvání nájemního vztahu o další rok, tedy do 31. 8. 2003, jak předpokládala původní nájemní smlouva pro případ, že by nebyla vypovězena do 31. 8. 2001. Na trvání nájemního vztahu po 1. 9. 2001 nelze usuzovat ani z toho, že byla žalobci vystavena faktura na nájemné za období od 1. 9. 2001 do 31. 8. 2002, neboť právě k úhradě tohoto nájemného se žalobce zavázal v dohodě o skončení nájmu.

Bylo tedy třeba vycházet z toho, že předmětný nájemní vztah zanikl na základě dohody o jeho ukončení ke dni 1. 9. 2001 a následná výpověď žalobce v prosinci 2001 již byla nadbytečným úkonem. Takovým úkonem tedy nemohlo dojít k porušení původní nájemní smlouvy ve znění dodatku č. 2 a žalobci tudíž nevznikla povinnost k úhradě smluvní pokuty. Žalobce tedy dle názoru Nejvyššího správního soudu v daňovém řízení neprokázal, že by plnění, které poskytl pronajímateli, bylo smluvní pokutou či jinou sankcí ze závazkových vztahů ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů. Zároveň žalobce neprokázal, že by toto plnění bylo daňově uznatelným nákladem dle obecného ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, že by ho tedy vynaložil na dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů. Žalobce totiž nebyl povinen předmětné plnění ve výši 32 610 519 Kč v souvislosti s ukončením nájmu poskytovat, pokud tak přesto učinil, nelze takové rozhodnutí v soukromoprávní sféře daňového subjektu zpochybňovat, přímá souvislost s dosažením, zajištěním či udržením jeho příjmů však v tomto případě dána nebyla.

Krajský soud v Českých Budějovicích, vázán právním názorem vysloveným ve výše uvedeném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2007, č. j. 8 Afs 137/2006 - 93, žalobu rozsudkem ze dne 28. 11. 2007, č. j. 10 Ca 201/2007 - 109, zamítl. V odůvodnění pak zcela převzal argumentaci Nejvyššího správního soudu.

Proti posledně uvedenému rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které výslovně uvedl, že nesouhlasí s právními závěry vyslovenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2007, č. j. 8 Afs 137/2006 - 93, podle nichž další dohody mezi stěžovatelem a pronajímatelem byly již nadbytečné, neboť tak Nejvyšší správní soud dle názoru stěžovatele nepřipustně zasahuje do smluvní volnosti stran obchodně závazkových vztahů.

Stěžovatel dále v kasační stížnosti opakuje svoji argumentaci z předcházejících řízení před správními soudy. Stěžovatel uzavřel dne 8. 8. 2001 jako nájemce s pronajímatelem dohodu o ukončení smlouvy o nájmu podniku, na základě které mělo dojít k ukončení nájemního vztahu ke dni 31. 8. 2001. Tato dohoda v odstavci 1 stanoví, že „roční nájemné na období 1. 9. 2001 – 31. 8. 2002 bude nájemcem uhrazeno pronajímateli v plné výši v souladu se smluvním ujednáním“. Toto ustanovení tedy dle názoru stěžovatele jednoznačně odkazuje na smluvní ujednání mezi stěžovatelem a pronajímatelem o smluvní pokutě.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti zopakoval své argumenty z předcházejících řízení a dále uvedl, že dle jeho názoru je kasační stížnost nepřipustná. Dle názoru žalovaného je zřejmé, že napadený rozsudek krajského soudu byl vydán v souladu

s právním názorem Nejvyššího správního soudu a tuto skutečnost ostatně nepopírá ani stěžovatel.

Nejvyšší správní soud musel v první řadě posoudit, zda jsou v předmětné věci splněny podmínky řízení.

Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Vázanost právním názorem Nejvyššího správního soudu vyplývá z § 110 odst. 3 s. ř. s. a znamená povinnost krajského soudu, jehož rozhodnutí bylo zrušeno, respektovat v novém rozhodnutí právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí. V případě opakované kasační stížnosti směřující proti novému rozhodnutí krajského soudu pak lze toliko namítat, že se tento soud závazným názorem Nejvyššího správního soudu neřídil. Účelem ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je zamezit opakovanému přezkumu Nejvyšším správním soudem ve věcech, ve kterých již jednou svůj právní názor, závazný pro nižší soud, vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto závazným právním názorem řídil, jako tomu bylo v předložené věci. Podrobení takového rozhodnutí krajského soudu novému přezkumu v rámci řízení o kasační stížnosti by bylo nadbytečným a postrádalo by smysl.

V nyní posuzované věci byla Nejvyššímu správnímu soudu předložena kasační stížnost, podaná žalobcem poté, co jeho žaloba byla krajským soudem zamítnuta, přičemž krajský soud respektoval právní závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v jeho předchozím rozhodnutí. V kasační stížnosti stěžovatel brojí proti nesprávnému právnímu posouzení, když v tomto konkrétním případě kasační námitka poukazuje na nerespektování závazného právního názoru ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., věty za středníkem, nepřichází u tohoto stěžovatele z povahy věci v úvahu a ani nebyla uplatněna. Stěžovatel neuplatnil v kasační stížnosti ani žádné jiné námitky, které by bylo možné podřadit pod některý z kasačních důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kterými by se Nejvyšší správní soud ve svém předchozím rozhodnutí nezabýval. Stěžovatel ve skutečnosti polemizuje toliko se závěry Nejvyššího správního soudu vyjádřenými v jeho předchozím rozhodnutí. Z uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud nemohl dospět k jinému závěru, než že kasační stížnost je třeba v souladu s § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. považovat za nepřipustnou.

Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbylo, než aby kasační stížnost jako nepřipustnou podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 3 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, byla-li kasační stížnost odmítnuta.

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

V Brně dne 14. března 2008

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu