



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Ing. P. Z.**, zastoupeného JUDr. Josefem Daniszem, advokátem se sídlem Jagellonská 1, Praha 3, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 10. 2005, č. j. 11 Ca 182/2004 - 59,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 10. 2005, č. j. 11 Ca 182/2004 - 59, **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku městského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu (dále jen „žalovaný“) ze dne 17. 5. 2004, č. j. FŘ-5692/11/02, jímž bylo částečně vyhověno jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 25. 2. 2002, č. j. 82274/02/005931/0658, o dodatečném vyměření daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1994, a to tak, že se částka doměřené daně změnila z částky 3 559 136 Kč na částku 2 889 048 Kč.

II.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a tvrdí tak, že napadený rozsudek je nezákonný, že se ve správním řízení vyskytovaly vady, spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel,

nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu a že napadený rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný.

Stěžovatel zejména uvádí, že jediným důvodem dodatečného vyměření daňové povinnosti daně z příjmů za rok 1994 bylo neuznání daňových výdajů z titulu tvorby rezerv na opravy dvojdomku v jeho majetku podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách. Argumentaci městského soudu stěžovatel považuje za chybnou, a to z následujících důvodů.

(1.) Městský soud vycházel z definice rezerv na opravu hmotného majetku obsaženou v předpise, který se na stěžovatele nevztahoval. Stěžovatele se totiž netýkalo opatření FMF Účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví (č. j. V/20 100/1992), nýbrž opatření č. j. V/1-31 370/1992, týkající se účtování fyzických osob provozujících podnikatelskou činnost účtující v soustavě jednoduchého účetnictví. Na řešenou otázku se nicméně nevztahuje ani toto opatření, jelikož stěžovatel předmětné náklady neuplatňoval v rámci dílčího daňového základu u příjmů dle ustanovení § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů z podnikání, nýbrž vykazoval je u dílčího daňového základu u příjmů dle ustanovení § 9 cit. zákona z pronájmu. Ohledně tohoto daňového základu nebyl povinen účtovat vůbec, protože podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, nebyl účetní jednotkou. Tuto argumentaci finanční úřady akceptovaly a předmětné opatření FMF aplikoval teprve městský soud.

(2.) Stěžovatel dále tvrdí, že neporušil definici rezerv obsaženou v citovaném opatření FMF. Podle tohoto opatření totiž je oprava, na kterou lze tvořit daňově uznatelnou rezervu, definována jako „činnost, kterou se odstraňuje částečné fyzické opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu.“ Právě na tento účel prý stěžovatel rezervu využil.

(3.) Pokud městský soud vyloučil tvorbu rezerv na opravu závad, které vznikly nebo se projeví v důsledku špatné technologie stavby, technologické nekázně dodavatele nebo v důsledku vad použitých materiálů u stavby nové v rámci záruční lhůty, šel zcela mimo ustanovení § 7 zákona o rezervách, z něhož citované vyloučení tvorby rezerv nelze dovodit.

(4.) Vytvořením daňově uznatelných rezerv na opravy stěžovatel nevyloučil povinnosti dodavatele stavby plynoucí z reklamace. V daném případě totiž stěžovatel s odstraňováním zjištěných závad pouze začal, a to ve finančním objemu statisíců korun, přičemž celková potřeba provedení oprav je v řádu milionů. Podstatná část rezerv proto nebyla k provedení oprav použita a stěžovatel je následně rozpustil do daňových příjmů (v roce 1998) a podrobil je zdanění. Z daňového hlediska se tedy jednalo pouze o časový posun, kdy snížení zisku v roce 1994 bylo kompenzováno zvýšením zisku v roce 1998. Doměřená daň za rok 1994 však nebyla kompenzována snížením daně za rok 1998. Přestože stěžovatel u zhotovitele řádně reklamoval závady stavby, nebylo na něm možno vymoci žádné plnění a stěžovatel tvořil rezervy na opravy tehdy, když bylo prokazatelné, že musí závady odstranit na vlastní náklady, a to bez ohledu na záruční lhůtu.

Stěžovatel brojí rovněž proti procesnímu postupu správce daně. Tvrdí, že mu nebyl dostatečně zřejmý předmět dokazování a že k vedení důkazního řízení je určena především daňová kontrola, nikoliv teprve odvolací řízení. Pokud měl správce daně pochybnosti o oprávněnosti tvorby rezervy na opravu hmotného majetku, měl stěžovatele vyzvat a je pravidlem, že v takovém případě daňový subjekt předloží standardní okruh důkazních prostředků. Pokud správce daně i nadále považuje toto tvrzení za neprokázané, měl by svoje

pochybnosti blíže specifikovat. Teprve poté je důkazní řízení ukončeno. Tento postup však v daném případě nebyl respektován a neoprávněným ukončením daňové kontroly byla věc k rozhodnutí fakticky přesunuta až do odvolacího řízení. V odvolacím řízení pak žalovaný „konstrukcí nového odůvodnění kontrolního nálezu až ve vydaném odvolacím rozhodnutí zabránil daňovému subjektu v účinné obraně v odvolacím řízení.“

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhuje kasační stížnosti vyhovět a napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušit.

III.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že ustanovení § 24 zákona č. 586/1992 Sb. je závazné pro daňové subjekty uplatňující daňové výdaje v prokázané výši nezávisle na tom, zda účtují v soustavě podvojného či jednoduchého účetnictví anebo zda vedou evidenci příjmů a výdajů. Pojem „oprava“ v zákoně není vůbec vymezen a je nutno jej vykládat jako odstraňování částečného fyzického opotřebení nebo poškození. V daném případě však stěžovatel uplatňoval jako daňově uznatelný výdaj podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb. výdaje na odstranění závad a nedodělků stavby, které však nejsou právním titulem pro tvorbu zákonné rezervy dle ustanovení § 7 zákona o rezervách. Protože jiný předpis platný pro rok 1994 neuváděl definici tohoto pojmu, odvolal se žalovaný na citované opatření FMF, to však nikoliv ve smyslu povinnosti stěžovatele vést účetnictví.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

IV.

Z obsahu předmětného správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud ke stížnostním námitkám zjistil, že stěžovatel uzavřel dne 13. 4. 1992 smlouvu o dílo se stavební firmou H., jejímž předmětem bylo zhotovení blíže specifikované novostavby rodinného dvojdomku v P. 4. Cena díla byla sjednána ve výši 5,5 mil. Kčs a doba plnění byla stanovena od 21. 4. 1992 do 31. 12. 1992.

Podle zápisu o předání a převzetí stavebních prací ze dne 25. 6. 1993 došlo tohoto dne k převzetí stavby, přičemž součástí zápisu je též soupis zjištěných vad a nedodělků. Celková cena stavby činila 6 451 887 Kč. Písemnými urgencemi ze dne 17. 5., 29. 6., 31. 8. a 10. 10. 1993 stěžovatel firmu H. žádal o provedení nápravy zjištěných závad na stavbě.

Z prohlášení Z. F., S. T. (bývalí zaměstnanci firmy H.) a M. P. (jednatel firmy D., spol. r. o., obchodního partnera firmy H.) plyne, že již v době provádění práce na stavbě stěžovatele firma H. svým obchodním partnerům neplatila některé pohledávky, dostala se do platební neschopnosti a nebyla schopna ani vyřizovat reklamace zákazníků.

Z průvodní a technické zprávy architektonické kanceláře ing. arch. M. S. z prosince 1993 je patrné, že při přejímce stavby byla zjištěna řada závažných závad, které jsou blíže popsány (nefunkční tepelná izolace, poškozená střešní krytina, nefunkční venkovní a vnitřní dveře, prasklé mramorové desky vnitřního schodiště, chybějící izolace proti vodě a zemní vlhkosti, absence statického zajištění základové spáry ve frontě u komunikace, praskající omítky).

Dodatečným platebním výměrem ze dne 25. 2. 2002, č. j. 82274/02/005931/0658, Finanční úřad pro Prahu 5 na dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1994 stěžovateli doměřil částku 3 559 136 Kč.

Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu částečně vyhovělo odvolání stěžovatele proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru a částku doměřené daně změnilo na částku 2 889 048 Kč. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný především konstatoval, že předmětná stavba byla zaevidována jako hmotný majetek a výdaje na jeho opravu, odpisy a úroky z investičního úvěru uhrazené v roce 1994 proto představovaly výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle ustanovení § 24 zákona č. 586/1992 Sb. V letech 1993-1995 uplatnil stěžovatel do daňových výdajů celkem částku 10 200 000 Kč, deklarovanou jako rezerva na opravu hmotného majetku. Z této částky čerpal v roce 1997 a 1998 pouze 157 774 Kč, zbývajíc část nebyla čerpána. Žalovaný vycházel z toho, že ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb. odkazuje ohledně vymezení rezervy na opravu hmotného majetku na zákon č. 593/1992 Sb. (§ 7). V daném případě však postup stěžovatele naplňoval znaky ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („daňový řád“), protože prostředky deklarované jako tvorba rezervy na opravu hmotného majetku představují ve skutečnosti prostředky na odstranění závad a nedodělků. Zákonná úprava však neumožňuje uplatňovat jako daňový výdaj prostředky určené na úhradu nesplněných povinností zhotovitele díla. Proto sporná částka 5 100 000 Kč nebyla uznána jako daňový výdaj.

Městský soud v Praze rozsudkem, napadeným nyní projednávanou kasační stížností, zamítl žalobu stěžovatele proti citovanému rozhodnutí žalovaného. Při výkladu pojmu „oprava“ vycházel z čl. 7 odst. 2 písm. f) přílohy č. 2 k opatření FMF č. j. V/20 100/1992, podle něhož se jedná o činnost, kterou se odstraňuje částečné fyzické opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Rezervy tvořené pro jiný účel proto nejsou ve smyslu ustanovení § 24 zákona č. 586/1992 Sb. daňovým výdajem a právním důvodem pro tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku není ani oprava závad, které vznikly nebo se projeví v důsledku špatné technologie stavby, technologické nekázně dodavatele anebo v důsledku vad použitých materiálů u stavby nové v rámci záruční lhůty. V případě stěžovatele se zcela nesporně jedná o odstranění závad a nedodělků stavby nové, za které nese odpovědnost firma H. Tím, že stěžovatel tyto závady odstraňoval v záruční lhůtě na své náklady, vyloučil, aby tuto odpovědnost splnil zhotovitel. K procesním námitkám soud uvedl, že podle ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu není odvolací orgán vázán pouze návrhy odvolatele a může napadené rozhodnutí změnit i v jeho neprospěch. Stěžovatel nebyl v rámci odvolacího řízení zbaven práva předkládat důkazní prostředky, o čemž svědčí výzva žalovaného ze dne 26. 9. 2002.

V.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel uplatnil tři kasační důvody, a to nezákonnost, vady správního řízení a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku městského soudu [§ 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s.].

K tomu je nutno uvést, že Nejvyšší správní soud se musel nejprve zabývat namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, jelikož již z povahy věci je zřejmé,

že pokud by tomuto stížnostnímu důvodu přisvědčil, bylo by nutno tento rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení, neboť toliko přezkoumatelné rozhodnutí je způsobilé k posouzení z hlediska případného naplnění některého z dalších taxativně zakotvených důvodů kasační stížnosti. V projednávané věci stěžovatel nicméně dostatečně nespecifikuje, v čem vlastně spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, tzn. blíže nekonkretizoval, které žalobní námitky zůstaly městským soudem zcela nebo částečně opomenuty. Z žaloby stěžovatele ze dne 16. 7. 2004 při konfrontaci s obsahem tohoto rozsudku přitom vyplývá, že se městský soud vypořádal se všemi uplatněnými žalobními body, byť na rozdílné argumentační úrovni. Tento stížnostní důvod proto nemohl Nejvyšší správní soud akceptovat, jelikož nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí pojmově předpokládá zásadní deficit takového rozhodnutí, znamenající např. úplné opomenutí některého žalobního bodu či přehlédnutí podstatných skutečností vyplývajících ze spisu a ve svých důsledcích zapříčiňující zpochybnění celkové logické konstrukce nosných důvodů rozhodnutí (*ratio decidendi*). Tuto nepřezkoumatelnost však nelze fakticky zaměňovat za subjektivně pocíťovanou nespokojenost s úrovní odůvodnění napadeného rozsudku, resp. za nespokojenost s výsledkem řízení. Ostatně sám stěžovatel značně směšuje nedostatek důvodů rozhodnutí s jeho tvrzenou protizákonností, tzn. ve svém nesouhlasu s právními závěry městského soudu argumentuje jeho nedostatečným odůvodněním. Tuto argumentační smíšenost však nelze v řízení o mimořádném opravném prostředku, kterým je kasační stížnost, akceptovat.

Nejvyšší správní soud se proto v dalším zaměřil na namítanou nezákonnost napadeného rozsudku městského soudu. O nezákonnost by se přitom jednalo tehdy, jestliže by městský soud aplikoval na zjištěnou skutkovou situaci nesprávné zákonné ustanovení (příp. by opomenul aplikaci některých ustanovení dalších) anebo by sice vycházel z relevantních zákonných ustanovení, nicméně jejich výklad by odporoval běžným interpretačním metodám (teleologická, systematická, logická, gramatická apod.). Z obsahu kasační stížnosti je přitom patrné, že stěžovatel namítá v pořadí druhou uvedenou možnost, tzn. nesprávnost aplikace zákonných ustanovení.

Klíčovým aplikovaným zákonným ustanovením bylo v projednávané věci ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb. v relevantním znění, podle něhož *„výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také rezervy, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon.“* Mezi účastníky řízení není sporu v tom, že tímto zvláštním zákonem je v daném případě zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Podle ustanovení § 7 tohoto zákona v rozhodném znění platilo:

(1) *Rezervu na opravy hmotného majetku, která je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, jehož doba odpisování stanovena zákonem o daních z příjmů je osm a více let, mohou vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří*

a) mají k hmotnému majetku právo vlastnické nebo právo hospodaření, pokud tuto rezervu nevytváří nájemce podle písmena b),

b) jsou nájemci hmotného majetku a k opravám najatého hmotného majetku jsou smluvně zavázáni.

(2) *Za opravy podle tohoto zákona se nepovažuje technické zhodnocení podle zvláštního zákona.*

(3) *Rezerva podle odstavce 1 se nevytváří v případech hmotného majetku,*

a) který je určen k likvidaci,

b) u něhož jde o opravy v důsledku škody či jiné nepředvídané nebo nahodilé události,

c) u něhož jde o opravy, které se pravidelně opakují každý rok.

(4) *Výše rezervy na opravy hmotného majetku se stanoví podle jednotlivých věcí hmotného majetku určených k opravě a na základě rozpočtu nákladů na jejich opravu.*

(5) *Je-li poplatníkovi daně z příjmu známa skutečnost odůvodňující změnu výše rezervy, musí provést úpravu její tvorby ve zdaňovacím období, v němž je mu tato skutečnost známa.“*

Podle ustanovení § 4 odst. 1, 2 stejného zákona dále platilo, že výdaje (náklady), na jejichž úhradu se vytvořily rezervy, se musí přednostně uhradit z těchto rezerv; rezervy se zruší ve prospěch výnosů (příjmů) ve stejném zdaňovacím období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny. Přitom se však „rezervy nesmějí vytvářet na výdaje (náklady) na pořízení hmotného a nehmotného majetku.“

Z uvedeného zákonného textu plyne následující. Především, zákonná úprava skutečně *expressis verbis* pozitivně nedefinovala pojem „oprava hmotného majetku“. Zároveň však lze ze zákonné dikce vymezit přinejmenším některé negativní definiční znaky:

- za opravu se nepovažuje technické zhodnocení hmotného majetku,
- rezervu na opravy nelze vytvářet u majetku určeného k likvidaci a nejedná se ani o opravu v důsledku nepředvídané či nahodilé události či o opravu s roční periodicitou,
- rezerva se nesmí vytvářet na výdaje na pořízení hmotného majetku.

Lze tak učinit dílčí závěr, že zákonná úprava dovoluje daňovému subjektu zahrnout mezi daňově uznatelné výdaje též rezervy, to však pouze v případě, kdy tak zákon výslovně stanoví. Tuto úpravu je nutno vnímat jako ústavně konformní, jelikož daňové právo svojí podstatou spadá do oblasti veřejného práva a mezi daňovým subjektem a správcem daně neexistuje vztah rovnosti, nýbrž jedná se o vztah svojí povahou vrchnostenský. Při hodnocení toho, zda v konkrétním případě daňový subjekt mohl daňově účinně uplatnit rezervu na opravu hmotného majetku – což je rozhodná otázka v nyní projednávané věci – je proto namístě vycházet z toho, zda na tento případ nedopadá některé ze shora zmíněných negativních vymezení.

K tomu Nejvyšší správní soud dále uvádí, že stěžovatel se mylí, pokud obsáhle brojí proti aplikaci předpisu městským soudem, kterým mělo být v jeho věci opatření FMF č. j. V/20 100/1992. Z napadeného rozsudku městského soudu je totiž patrné, že soud neaplikoval na případ stěžovatele postup předvídaný podle citovaného ustanovení, nýbrž že toliko využil definici opravy zde vyjádřenou. V tomto směru městskému soudu nelze *a priori* nic vytknout, neboť je nesporné, že za situace existující potřeby vymezení určitých zákonných pojmů je soud oprávněn toto vymezení provádět a je pak již jen jeho věcí, na základě jakých výkladových metod tak bude činit. Odkaz na definici obsaženou v opatření exekutivního orgánu (a to bez ohledu na jeho právní povahu) z tohoto intelektuálního postupu přitom nelze vyloučit. Jinak řečeno, stěžovatel se mylí, pokud se domnívá, že na jeho případ bylo aplikováno citované opatření FMF, neboť ve skutečnosti městský soud použil pouze výklad jednoho pojmu zde obsažený. Závaznost tohoto výkladu proto není dána závazností předmětného opatření, nýbrž teprve jeho aplikací v konkrétním rozhodnutí soudu, tzn. nejedná se o závaznost plynoucí z právního předpisu, nýbrž z individuálního právního aktu, kterým je rozhodnutí soudu. Lze tak poněkud zjednodušeně shrnout, že relevance této definice je principiálně srovnatelná se situací, kdy by se soud např. ztotožnil s určitou definicí vytvořenou doktrínou.

Nejvyšší správní soud rovněž připomíná, že stěžovatel nezpochybnil vymezení pojmu opravy tak, jak je učinil shora naznačeným způsobem městský soud, tzn. jako činnost, kterou se odstraňuje částečné fyzické opotřebení nebo poškození za účelem uvedení

do předchozího nebo provozuschopného stavu. Tuto definici v zásadě přijímá i zdejší soud a souhlasí se stěžovatelem, že skutková situace, k níž došlo v projednávané věci, je pod toto vymezení jednoznačně podřaditelná. Jak totiž plyne ze shora uvedeného, v daném případě je nesporné, že snaha stěžovatele o opravy novostavby z vlastních prostředků není motivována úsilím o technické zhodnocení hmotného majetku, nýbrž že ve skutečnosti jde pouze o uvedení stavby do takového stavu, který umožní plně využívat sledovaný účel, akceptovaný ostatně i z hlediska daňového práva. Z okolností této věci je dále patrné, že se nejedná o pravidelnou opravu, vzniklou běžnou amortizací, nýbrž že zjištěné závady jsou natolik intenzivní, že prakticky znemožňují obvyklé a dlouhodobé užívání. Konečně není sporu ani o tom, že – zejména s přihlédnutím k ceně pořizované nemovitosti a k dalším smluvním podmínkám – předmětná rezerva nezakrývá vytváření výdajů na samotné pořízení hmotného majetku, nýbrž že se skutečně jedná o rezervu na jeho předpokládané opravy.

Lze tak shrnout, že citovaná zákonná úprava nevylučuje, aby daňový subjekt vytvářel rezervy na opravu hmotného majetku i v případě odstranění závad způsobených zhotovitelem na novostavbě. Výklad, který v tomto směru nabídl žalovaný i městský soud, je třeba označit za natolik restriktivně pojatý, že ve svých důsledcích představuje výklad *contra legem*. Argumentace městského soudu, že stěžovatel svým postupem vyloučil, aby svoji povinnost odstranit zjištěné závady splnila dodavatelská firma, zcela přehlíží okolnosti tohoto případu, kdy bylo prokázáno, že se stěžovatel po této firmě marně snažil označené vady reklamovat a že tato firma v rozhodné době zjevně nebyla vůbec schopna této svojí povinnosti dostát. Postup stěžovatele lze proto hodnotit jako velmi racionální a účelný. Navíc, samotná skutečnost, zda dodavatel odstraní či nikoliv předmětné závady, není z daňového hlediska rozhodná. Podle citovaného ustanovení § 4 odst. 1 zákona č. 593/1992 Sb. totiž platilo, že *„výdaje (náklady), na jejichž úhradu se vytvořily rezervy, se musí přednostně uhradit z těchto rezerv; rezervy se zruší ve prospěch výnosů (příjmů) ve stejném zdaňovacím období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny.“* Bylo tedy věcí samotného stěžovatele, jakým způsobem zajistí opravu předmětné nemovitosti, a pokud tak učinil z vlastních prostředků, musel respektovat zmíněné omezení. Případná následná satisfakce ve vztahu k dodavateli stavby je pak věcí řízení z oblasti soukromého práva, přičemž zdejší soud má za to, že za těchto okolností poskytnutá náhrada škody od dodavatele stavby by principiálně představovala zdanitelný příjem.

Nejvyšší správní soud považuje za nutné vyjádřit se rovněž k poukazu žalovaného na ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu, který považuje v projednávané věci za zcela nepřipadný. Podle tohoto ustanovení by se totiž mohlo postupovat pouze tehdy, jestliže by daňovým subjektem prezentovaný úkon ve skutečnosti představoval úkon zcela jiný; pak by bylo namístě brát v úvahu jeho skutečný obsah. V projednávané věci nicméně stěžovatel nikdy neprezentoval vytvoření rezervy na opravu hmotného majetku jako jiný právní úkon a celá podstata věci spočívala toliko v tom, zda bude tento postup stěžovatele akceptován či nikoliv. Takto široce pojatý výklad ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu zjevně odporuje logice věci, neboť by ve svých důsledcích nutně vedl k závěru, že uplatňování jakékoliv daňově uznatelné položky by mohlo být chápáno jako pokus o zastřený právní úkon. Zcela otevřeně řečeno, za zastřený právní úkon by mohl být označen každý případ, kdy by se právní názor daňového subjektu nepřekrýval s právním názorem správce daně. Takový výklad je však zjevně neudržitelný (k výkladu ustanovení § 2 odst. 7 viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 7. 2005, sp. zn. 8 Afs 2/2005, in: www.nssoud.cz).

Za těchto okolností již není nutné samostatně se zabývat případným naplněním kasačního důvodu obsaženého v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Řečiště stěžovatelovy argumentace totiž směřuje proti tomu, že teprve odvolací orgán vytvořil relevantní právní názor, na který nebylo možno odpovídajícím způsobem procesně reagovat. Jak však bylo dostatečně vyloženo výše, podstata projednávané věci nespočívá ve skutkových okolnostech, které by se mohly posunout do jiné roviny předložením dalších důkazních tvrzení, nýbrž v její právní podstatě, u níž Nejvyšší správní soud stěžovateli v zásadních rysech přisvědčil, a to bez nutnosti jakéhokoliv dalšího objasňování skutkových okolností věci, což by se v tomto světle ostatně jevilo jako zcela neúčelné.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že v souzené věci se městský soud dopustil nezákonnosti spočívající v nesprávném výkladu dotčených ustanovení zákona č. 586/1992 Sb. ve vztahu k zákonu č. 593/1992 Sb. a proto pro naplnění kasačního důvodu zakotveného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. napadený rozsudek zrušil. Městský soud v Praze je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nad tento rámec Nejvyšší správní soud konstatuje, že se Městský soud v Praze zcela identickou právní otázkou v řízení o žalobě podané stejným stěžovatelem zabýval rovněž v rozsudku ze dne 31. 1. 2006, sp. zn. 8 Ca 153/2004, kdy však dospěl ke zcela opačnému závěru, jelikož napadené rozhodnutí žalovaného zrušil s odůvodněním, že *„žádné ustanovení zákona o daních z příjmů ani jiného právního předpisu nebrání tomu, aby si daňový subjekt vytvořil rezervy na opravu hmotného majetku, spočívající v odstranění závad způsobených zhotovitelem na novostavbě. Skutečnost, že žalobce mohl (či naopak nemohl) požadovat odstranění těchto závad na zhotoviteli, tu podle názoru soudu není relevantní – podstatné je pouze to, že předmětná rezerva bude vytvořena a použita právě na opravu stavby.“*

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Městský soud v Praze v novém rozhodnutí (§ 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 dne 23. března 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu