



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, za účasti **Ing. P. Z.**, zastoupeného JUDr. Josefem Daniszem, advokátem se sídlem v Praze 3, Jagellonská 1, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2006, č. j. 8 Ca 153/2004 – 97,

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 :

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 31. 1. 2006, č. j. 8 Ca 153/2004 – 97, zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 17. 5. 2004, č. j. FŘ-5691/11/02, jímž bylo částečně vyhověno odvolání Ing. P. Z. (dále jen „účastník“) proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 25. 2. 2002, č. j. 78959/02/005931/460, o dodatečném vyměření daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1995, a to tak, že doměřená částka daně byla snížena z částky 2 688 469 Kč na částku 1 528 329 Kč. V odůvodnění napadeného rozsudku městský soud uvedl, že v projednávané věci jde jen o to, zda účastníkem vytvořená finanční rezerva, určená na opravu, může být kvalifikována jako rezerva ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Relevantní tu podle názoru městského soudu je, zda a jak účastníkem vytvořená rezerva vyhovuje zákonným definicím. Citované ustanovení v tomto směru nic konkrétního nestanoví, neboť ohledně pojmu rezerv odkazuje na zákon č. 593/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o rezervách“). Ten pak v ust. § 7 odst. 1 výslovně uvádí rezervu na opravu hmotného majetku, aniž by tento pojem dále specifikoval, zejména aniž by

konkretizoval rozsah oprav či důvody k nim vedoucí. Městský soud při řešení této otázky vyšel ze zásady, že text právního předpisu vyjadřuje právě to, co zákonodárce vyjádřit chtěl. Jestliže tedy v textu zákona jsou rezervy, které jsou výdajem, (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, definovány právě jako „rezervy na opravy hmotného majetku“ bez dalšího, pak nelze dospět k jinému závěru, než že je nutno za takové považovat rezervy, které byly vytvořeny a použity na opravu hmotného majetku. Vzhledem k tomu, že zákon ani nevymezuje či neomezuje pojem „opravy“ (s výjimkou ust. § 7 odst. 2, jež však na projednávanou věc nedopadá), nezbyvá než vycházet z obecného významu tohoto slova a konstatovat, že opravou je odstranění závad hmotného majetku, tedy činnost směřující k uvedení věci v předchozí stav, tj. stav před závadou či poškozením (na rozdíl od údržby, která má za cíl předcházet zhoršení stavu, a na rozdíl od technického zhodnocení, které znamená zlepšení původního stavu). Dále zákon nestanovuje žádné omezení ani ohledně příčin vzniku závad či poškození, která mají být opravami odstraněna, protože se může jednat jak o závady a poškození vniklá jakkoliv, tedy konec konců i nekvalitní práci zhotovitele. Na základě těchto úvah dospěl městský soud k závěru, že žádné ustanovení zákona „zákon 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.

V kasační stížnosti podané proti tomuto rozsudku v zákonné lhůtě stěžovatel vyjádřil nesouhlas se závěry městského soudu. Namítal, že nezákonnost rozsudku městského soudu v části týkající se vyloučení výdajů ve výši 2 000 000 Kč, deklarovaných účastníkem jako rezerva na opravu hmotného majetku, z výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů spočívá v nesprávném posouzení ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů a § 7 zákona o rezervách. Podle názoru městského soudu je relevantní pro daňovou uznatelnost sporných výdajů pouze to, zda a jak účastníkem vytvořená rezerva vyhovuje zákonným definicím. Pro poplatníka, který uplatňuje výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu v prokázané výši, je závazné ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů. Daňovým výdajem podle odst. 2 písm. i) citovaného ustanovení jsou rezervy, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zákon o rezervách. Daňově uznatelnou rezervou podle citovaného zákona je i rezerva na opravu hmotného majetku podle ustanovení § 7 zákona o rezervách. Odst. 1 citovaného ustanovení odkazuje na § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů v souvislosti s vymezením pojmu „hmotný majetek“. Vymezení hmotného majetku podle citovaného ustanovení je závazné rovněž např. i pro odpisování, kterým se pro účely zákona o daních z příjmů rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku a nehmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu. V souvislosti s kategorií hmotného majetku vymezuje zákon o daních z příjmů v § 29 vstupní cenu hmotného majetku, který při definici pořizovací ceny a vlastních nákladů (§ 29 odst. 1 písm. a), b) zákona o daních z příjmů) odkazuje na zákon č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Nedílnou součástí zákona o účetnictví jsou pak účtové osnovy a postupy účtování (§ 4 odst. 2 zákona o účetnictví). Příloha č. 2 k opatření FMF č. j. V/20 100/1992, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, stanoví v čl. VII Pořízení hmotných investic jednak způsob účtování při pořízení hmotného majetku, a jednak současně specifikuje v odst. 1 náklady, které jsou součástí pořizovací ceny hmotného majetku a v odst. 2 náklady, které nejsou součástí pořizovací ceny. Nákladem, který není součástí pořizovací ceny hmotného majetku, je podle písm. f) výdaj na opravy a udržování hmotného majetku, přičemž opravami podle citovaného ustanovení se odstraňuje částečné fyzické opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Ze skutečností výše uvedených je tedy podle stěžovatele zřejmé, že zákon o daních z příjmů

v navazujících předpisech, na které se odkazuje při uplatňování daňových výdajů pro zjištění základu daně, pojem „opravy hmotného majetku“ specifikuje a jeho vymezení koresponduje s obecně užívaným pravidlem (definicí), podle kterého se opravou odstraňuje částečné fyzické opotřebení nebo poškození způsobené užíváním hmotného majetku. Uvádí-li městský soud v napadeném rozsudku, že zákon o daních z příjmů ani jiným právní předpis nespecifikuje pojem „opravy hmotného majetku“, je jeho názor v rozporu s výše uvedenými skutečnostmi. Městský soud vychází z obecného významu slova opravy a konstatuje, že „opravou je odstranění závad na hmotném majetku, tedy činnost směřující k uvedení věci v předchozí stav, tj. stav před závadou či poškozením“ a zároveň tvrdí, že nic nebrání tomu, aby si daňový subjekt vytvořil rezervu na opravu hmotného majetku spočívající v odstranění závad způsobených zhotovitelem na novostavbě. Účastník podle jím předložených dokladů kumuloval finanční prostředky na dokončení nedodělků a odstranění závad stavby. Nejednalo se tedy o financování činnosti směřující k „uvedení věci v předchozí stav“, neboť tyto prostředky měly být použity pro dokončení nové stavby a jejího uvedení do výchozího stavu ve smyslu smlouvy na zhotovení díla uzavřené mezi účastníkem a dodavatelem stavby. Podle předložených dokladů byly nedodělky a závady stavby takového rozsahu, že oproti pořizovací ceně objektu 7 141 415 Kč vytvořil účastník v letech 1993 - 1995 a uplatnil do daňových výdajů jako rezervu na opravu hmotného majetku částku 10 200 000 Kč. Nezákonnost rozsudku městského soudu spatřuje stěžovatel v tom, že sporná částka kvalifikovaná městským soudem shodně s účastníkem jako rezerva na opravu hmotného majetku, nebyla vytvořena za účelem financování činnosti směřující k uvedení věci v předchozí stav, neboť předchozím stavem bylo dílo vykazující nedodělky a závady, tedy nikoliv dílo, které by užíváním vykazovalo takové závady na jejichž odstranění a uvedení v předchozí stav by bylo možno tvořit zákonnou rezervu. Pokud městský soud v rozsudku rozhodl, že sporná částka je rezervou na opravu hmotného majetku, a tudíž daňovým výdajem ve smyslu § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, postupoval v rozporu se zákonem. Stěžovatel souhlasil s názorem městského soudu pouze v tom smyslu, že zákon o daních z příjmů, ani navazující předpisy nestanovují žádná omezení ohledně příčin závad či poškození, které má být opravami odstraněno. Podle vymezení „oprav“ uvedené v příloze č. 2 k opatření FMF č. j. V/20 100/1992 i podle obecného významu slova „oprava“, na které se odvolává městský soud ve zdůvodnění rozsudku, se však vždy musí jednat o odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího stavu, tj. do stavu před závadou či opotřebením. Vzhledem k tomu, že objekt (stavba) byl předán účastníkovi se závadami a nedodělky, byly sporné prostředky kumulovány za účelem jeho dokončení, nikoliv za účelem jeho uvedení v předchozí stav. Podle závěru městského soudu by pak jakékoliv financování stavby, převzaté v nedokončeném stavu od zhotovitele stavby, bylo posuzováno jako oprava hmotného majetku. Daňový dopad by byl ten, že náklady (výdaje) na jeho pořízení by poplatník zahrnul do daňových výdajů z velké části přímo, nikoliv formou odpisů ze vstupní ceny hmotného majetku podle § 29 zákona o daních z příjmů tak, jak je stanoveno v § 24 odst. 2 písm. a) citovaného zákona. Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc byla městskému soudu vrácena k dalšímu řízení.

Účastník ve vyjádření ke kasační stížnosti označil tvrzení stěžovatele za zcela zavádějící a nemá oporu ve skutkovém stavu. Je nesporné, že stavbu předával zhotovitel účastníkovi s řadou závad, které bylo nutno odstraňovat. Je však třeba rozlišovat závady, které byly zjištěny při převímce domu a v řízení o kolaudaci v roce 1993 a závady, které se postupně objevovaly v průběhu záruční lhůty i po jejím uplynutí. Na odstranění žádné ze závad zjištěných při převímce stavby či při kolaudačním řízení nebyly rezervy, které byly důvodem pro doměření daně, tvořeny. Rezervy byly tvořeny na závady, které se na domu objevily až v průběhu času v záruční lhůtě i po jejím uplynutí a u kterých nebylo zjišťováno,

a mnohdy ani nebylo zjištěné, zda vznikly zaviněním dodavatele nebo z jiných příčin. Tvzení stěžovatele, že rezervy byly tvořeny na dokončení stavby, je v příkrém rozporu se skutečností. Zásadním dokladem o tom, na co byly rezervy tvořeny, jsou „Inventární karty rezervy na opravu HIM“, které účastník k vytvářeným rezervám zpracoval a které předkládal jak správci daně, tak i stěžovateli. Z těchto inventárních karet vyplývá, že rezervy byly tvořeny na takové opravy, jako je statické zajištění domu proti sesuvu při odkopávání a odkopávání u oprav svislých a vodorovných izolací, oprava tepelných izolací stropů v 1. poschodí a v podkroví, a dále oprava mramorových desek schodiště v domě, oprava stropů v garáži, oprava parapetů oken vč. izolací, oprava střechy, oprava parket, oprava venkovního schodiště, zahradního schodiště a zahradní terasy. Z charakteristiky vytvořených rezerv je zřejmé, že tvrzení stěžovatele o tvorbě rezerv na „dostavbu“ domu je nesmyslné. Jednalo se sice zčásti o závady, které mohly být reklamovány, pokud se objevily v záruční lhůtě. Ta však podle uzavřené smlouvy o dílo ze dne 13. 4. 1992 končila v polovině roku 1994 a navíc uplatňování reklamací již v té době nemělo u krachujícího dodavatele žádný faktický smysl. Jediným způsobem jejich odstranění bylo provedení oprav, aby byl dům uveden v předchozí stav. I když tvorba rezerv skutečně postupně převýšila pořizovací hodnotu objektu, srovnává-li stěžovatel tyto částky, pak srovnává cenové údaje z nesrovnatelných období, za nesrovnatelné práce a od nesrovnatelných dodavatelů. Pořizovací cena objektu je cenou z roku 1992 za novostavbu a od dodavatele, který zvítězil ve výběrovém řízení účastníka díky nabídnuté velmi nízké ceně, zatímco výše vytvořených rezerv se naopak odvíjela od cen z let 1993 až 1995, když zejména mezi léty 1992 a 1993 došlo k zásadnímu cenovému nárůstu, jedná se o ceny oprav, které jsou vždy vyšší než u nově zhotovované věci a po protrpěné zkušenosti jde o ceny solidních dodavatelů. V součtu však potenciální náklady na opravy dosáhly takové výše, že se poplatník rozhodl opravy, až na jejich nepatrnou část, již nerealizovat a vytvořené rezervy zahrnul v roce 1998 do daní podrobených příjmů. Stěžovatel se v kasační stížnosti vzhledem k nedostatku jiné zákonné definice nově pokouší na řešený případ vztáhnout definici oprav hmotného majetku z přílohy č. 2 k opatření FMF č. j. V/20 100/1992 Účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví. Použití tohoto opatření odůvodňuje tím, že účtové osnovy a postupy účtování jsou nedílnou součástí zákona o účetnictví podle § 4 odst. 2 tohoto zákona. Zde se stěžovatel dopustil hrubého zkreslení textu zákona. Zákon o účetnictví nestanovil, že by účetní jednotky měly současně dodržovat ustanovení všech vydaných účtových osnov, neboť „jsou nedílnou součástí zákona o účetnictví“, ale stanovil pouze, že účetní jednotky jsou povinny dodržovat účtové osnovy, nepochybně ty, které podle vymezení působnosti té které účtové osnovy na ně dopadají. V případě podnikatelů účtujících v soustavě jednoduchého účetnictví neplatilo opatření FMF č. j. V/20 100/1992, ale opatření FMF č. j. V/1–31 370/1992, kterým se stanoví postupy účtování u fyzických osob provozujících podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost účtující v soustavě jednoduchého účetnictví. Na řešenou otázku však nedopadá ani toto druhé opatření FMF. Účastník totiž náklady spojené s nemovitostí, ke které se váže předmětná tvorba rezerv, neuplatňoval v rámci dílčího daňového základu u příjmů z podnikání podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů, ale tyto náklady (spolu s příjmy) vykazoval u dílčího daňového základu u příjmů z pronájmu podle ust. § 9 zákona o daních z příjmů. Ohledně tohoto daňového základu nebyl vůbec povinen účtovat, neboť podle zákona o účetnictví jako osoba neprovozující podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost nebyl účetní jednotkou. Z tohoto důvodu se na účastníka nevztahovaly povinnosti podle zákona o účetnictví ani pravidla stanovená dalšími účetními předpisy, např. účtovou osnovou pro podnikatele. Zákonná definice opravy hmotného majetku dopadající na řešený případ tedy skutečně neexistuje tak, jak v napadeném rozsudku konstatoval městský soud. Vzhledem k výše uvedenému účastník navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Pokud stěžovatel namítal nezákonnost napadeného rozsudku, o tu by se jednalo tehdy, jestliže by městský soud aplikoval na zjištěný skutkový stav 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.).

Klíčovým ustanovením pro posouzení dané věci bylo ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona o dani z příjmů, podle něhož jsou výdaji (náklady) podle odstavce 1 také rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon s výjimkou rezerv vytvářených poplatníky v souvislosti s dosahováním příjmů plynoucích jim podle § 10.

Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že tímto zvláštním zákonem je v daném případě zákon o rezervách. Ze znění ustanovení § 7 a § 4 odst. 1, 2 zákona o rezervách vyplývá, že zákonná úprava skutečně *expressis verbis* pozitivně nedefinovala pojem „oprava hmotného majetku“. Zároveň však lze na základě zákonné dikce vymezit přinejmenším některé negativní definiční znaky, a to, že za opravu se nepovažuje technické zhodnocení hmotného majetku, že 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, a že 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, ale pouze v případě, kdy tak zákon výslovně stanoví. Tuto úpravu je nutno vnímat jako ústavně konformní, jelikož daňové právo svojí podstatou patří 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 sporná otázka v projednávané věci, je proto nutné vycházet z toho, zda na tento případ nedopadá některé z uvedených negativních vymezení.

Nejvyšší správní soud nezpochybňuje vymezení pojmu opravy jako činnost, kterou se odstraňuje částečné fyzické opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu, ale již nesouhlasí se stěžovatelem v tom, že skutková situace, k níž došlo v projednávané věci, není pod toto vymezení podřaditelná. V daném případě je nesporné, že snaha účastníka 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 byly natolik intenzivní, že prakticky znemožňovaly 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 stěžovatele je třeba označit za natolik restriktivní, že ve svých důsledcích představuje

výklad contra legem. Nelze přehlédnout okolnosti tohoto případu, kdy bylo prokázáno, že se účastník snažil u dodavatele reklamovat označené vady a že tento dodavatel nebyl vůbec schopen svým povinností dostát. Navíc skutečnost, zda dodavatel odstraní předmětné závady či nikoliv není z daňového hlediska rozhodná. Bylo tedy na účastníkovi, jakým způsobem zajistí opravu své nemovitosti a pokud tak učinil z vlastních prostředků, musel respektovat omezení vyplývající z ustanovení § 4 odst. 1 zákona o rezervách. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že se městský soud nedopustil nezákonnosti spočívající v nesprávném výkladu dotčených ustanovení zákona o dani z příjmů ve vztahu k zákonu o rezervách.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a účastník náhradu nákladů spojených s tímto řízením nepožadoval.

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

V Brně dne 22. března 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu