



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Lenky Kaniové 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 31. 1. 2007, č. j. 9 Ca 180/2004 - 100,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2007, č. j. 9 Ca 180/2004 - 100, **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-5689/11/02, jímž bylo částečně vyhověno jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 7. 4. 1999, č. j. 246396/98/005917/5782, o dodatečném vyměření daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1993, a to tak, že se dodatečně stanovil základ daně ve výši 3 023 562 Kč a byla vyměřena daň ve výši 1 271 057 Kč a daňová ztráta ve výši - 2 529 635 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.

(1.) Stěžovatel zejména uvádí, že prvním důvodem dodatečného vyměření daňové povinnosti daně z příjmů za rok 1993 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.

Městský soud aplikoval ustanovení § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, podle něhož *„opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení.“* Z toho dovodil, že právním důvodem pro tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku podle ustanovení § 7 zákona č. 593/1992 Sb. nemůže být oprava závad a nedodělků nové stavby v rámci záruční lhůty.

K tomu však stěžovatel namítl, že citovaná vyhláška nabyla účinnosti až 10 let poté, co začalo běžet předmětné zdaňovací období a je tak zpětně neaplikovatelná. Navíc, tato vyhláška se vztahuje na podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví, což však není případ stěžovatele. 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.

Stěžovatel ostatně tvrdí, že i když by připustil aplikaci citované vyhlášky, neporušil definici rezervy v ní obsaženou. V případě stavby, sestávající z řady postupně dokončovaných částí, totiž nemůže být za okamžik, kdy je věc nová, považováno dokončení celé stavby, nýbrž jednotlivých jejích částí, přičemž následně na omítky působil mráz, na podlahy vlhkost apod.

Stěžovatel dále namítá, že vytvořením daňově uznatelných rezerv na opravy stěžovatel nevyloučil povinnosti dodavatele stavby plynoucí z reklamace. Přestože však 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. Zásadní část vytvořených rezerv nakonec nebyla k provedení oprav využita, jelikož toto se ukázalo s ohledem na jejich rozsah neefektivní. Proto stěžovatel v roce 1998 rezervy rozpustil do daňových příjmů a jako takové je podrobil zdanění.

(2.) 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.“

(3.) Stěžovatel konečně polemizuje s odůvodněním napadeného rozsudku městského soudu ohledně příjmů z pronájmu za ½ dvojdomu. K současnému uzavření leasingových/nájemních smluv se společností Z.s. a s I. B. si městský soud nepovšimnul, že zatímco smlouva se společností Z. s. se týkala poloviny dvojdomu U H. 28, vztahovala se druhá smlouva na druhou polovinu dvojdomu U H. 28a. Mezi nájemcem nemovitosti (společnost Z. s.) a na straně druhé v některých případech společností A.-l., spol. s r. o. a v jiných stěžovatelem probíhaly platby na základě leasingových smluv. K jejich paralelnímu uzavření došlo proto, že existoval záměr převést polovinu dvojdomu ze stěžovatele na A.-l., spol. s r. o., který se však neuskutečnil. Šlo tak pouze o zajištění užívacího práva nemovitosti nájemcem. Z toho ovšem soud dovodil, že pronajímatelem mohl být pouze stěžovatel, takže i platby hrazené společností A.-l., spol. s r. o. tvoří jeho příjmy (§ 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dále též „daňový řád“). Proti tomuto postupu se stěžovatel v žalobě ohradil, nicméně městský soud tento svůj závěr nikterak nevysvětlil. Ať už totiž společnost A.-l., spol. s r. o. přijala plnění na základě jakkoliv neobvyklého právního titulu, jednalo se o titul existující, byť neúčinný, a nakládala s nimi samostatně. Jestliže soud k tomu uvedl, že stěžovatel měl podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu prokázat, že sporná částka nebyla jeho příjmem, přehlíží, že se jedná o kontrolní nález správce daně a důkazní břemeno proto bylo na jeho straně. K otázce započtení sporné částky nájemného společností A.-l., spol. s r. o. k němuž prý nemohlo dojít, protože v účetnictví této společnosti je založen doklad o fyzické výplatě této částky, stěžovatel namítá, že tento doklad není podepsaný, takže je zřejmé, že k této výplatě nedošlo. Jestliže tedy sporné prostředky byly skutečně použity k započtení, nemohly být současně příjmem stěžovatele.

Pokud soud tvrdí, že stěžovatelem předložený doklad o platbách nájemného neodpovídá částkám, které stěžovatel zaúčtoval v peněžních denících, toto svoje tvrzení nepodložil, a ve skutečnosti je v peněžních denících evidována částka nájemného 12 065 919,40 Kč, která plně odpovídá jeho tvrzením v daňovém řízení a jeho přehledům o platbách nájemného.

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhuje kasační stížnosti vyhovět a napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušit. Zároveň žádá o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

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. Účelem opravy je tedy uvedení do předchozího stavu, což v daném případě znamená, že když byla stavba stěžovateli předána se závadami a nedodělkami, je zřejmé,

že sporné prostředky byly kumulovány za účelem dokončení stavby, nikoliv za účelem jejího uvedení v předchozí stav.

Žalovaný nesouhlasí ani s tvrzeným procesním pochybením, protože správce daně postupoval zcela v intencích ustanovení § 31 daňového řádu. Důvody pro zvýšení zdanitelných příjmů stěžovatele o částku 2 396 130,60 Kč jsou zřejmé ze správního spisu.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

IV.

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.].

IVa)

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 nespécifikuje, 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 pocítovanou 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.

IVb)

Nejvyšší správní soud se proto v dalším zaměřil na namítanou nezákonnost napadeného rozsudku městského soudu (sub 1.). 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.

K této stížnostní námitce z obsahu správního spisu zejména plyne, 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).

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 je stěžovateli nutno přisvědčit, když brojí proti aplikaci ustanovení § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb. na rozhodovanou věc, jelikož je zřejmé, že určující výklad právních pojmů nelze bez dalšího opřít o jejich později provedené definování normotvůrcem. Takový postup by totiž vykazoval znaky retroaktivity, což je nepřipustný jev. Na straně druhé nicméně Nejvyšší správní soud zastává názor, že činnost stěžovatele není v rozporu ani s vymezením pojmu opravy tak, jak plyne z citované vyhlášky, a i v tomto směru proto přisvědčuje stěžovateli. Je tak třeba od sebe odlišovat zcela pochopitelnou potřebu naplnění zákonem stanoveného pojmu konkrétním obsahem od bezvýhradného (a retroaktivního) převzetí určité definice, obsažené v jiném právním předpise. Jinak řečeno, jakkoliv má zdejší soud výhrady vůči prostému odkazu na definici obsaženou v citované vyhlášce, nemá zároveň žádný problém se ztotožněním se s podstatou tohoto vymezení a má za to, že podstatu činnosti stěžovatele lze charakterizovat jako činnost, kterou se odstraňuje částečné fyzické opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Jak totiž dostatečně plyne ze shora uvedeného, v daném případě je nesporné, že snaha stěžovatele o opravy novostavby z vlastních prostředků nebyla 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. Stejný názor ostatně zdejší soud vyslovil v rozsudcích týkajících se tohoto stěžovatele již dříve (viz rozsudky sp. zn. 2 Afs 5/2006 a 7 Afs 108/2006).

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. V projednávané věci nelze přehlédnout, že se stěžovatel po dodavatelské 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 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 věci 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 pak mohl být označen každý případ, kdy by se právní názor daňového subjektu nepřekrýval s právním názorem správce daně. Takový výklad je však zjevně neudržitelný.

IVc)

Stěžovatel dále tvrdí, že v průběhu správního řízení došlo k vadám, spočívajícím v porušení jeho procesních práv, a to ve vztahu k dokazování týkajícího se oprávněnosti tvorby rezervy na opravu hmotného majetku (sub 2.).

K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že za daných okolností již není nutné ani vhodné samostatně se zabývat případným naplněním tohoto kasačního důvodu obsaženého v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Podstata této části 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, základ projednávané věci ohledně vytváření rezerv na opravu hmotného majetku 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.

IVd)

Třetí okruh námitek (sub 3.) se týká příjmů z pronájmu za ½ předmětného dvojdomku.

K tomu z obsahu spisu plyne, že dne 31. 3. 1993 byla uzavřena leasingová smlouva mezi pronajímatelem A.-l., spol. s r. o. (zastoupenou stěžovatelem) a nájemcem – Z. s., spol. s r. o. Touto smlouvou přenechával pronajímatel nájemci do nájmu polovinu předmětného dvojdomku U H. 28a. Stejného dne stěžovatel jako pronajímatel (fyzická osoba) uzavřel se stejným nájemcem obsahově identickou leasingovou smlouvu. Nájem byl sjednán na dobu určitou, a to od 1. 4. 1993 do 31. 3. 2001.

Dne 26. 8. 1993 uzavřel stěžovatel s I. B., a. s. smlouvu o pronájmu na dočasnou dobu od 1. 10. 1993 do 30. 9. 1995 celého domu na adrese U H. 28. Dne 27. 12. 1996 uzavřel stěžovatel jako pronajímatel s nájemcem – Z. s., spol. s r. o. smlouvu o pronájmu nemovitosti U H. 28a z důvodu předčasného ukončení výše označené leasingové smlouvy ze dne 31. 3. 1993 s tím, že smluvní strany potvrdily, že k datu podepsání této smlouvy bylo dosud zaplacené nájemné ve výši 12 271 550 Kč.

Žalovaný tuto situaci vyhodnotil tak, že ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu se jedná o simulaci leasingové smlouvy na nájem předmětného objektu, jelikož A.-l., spol. s r. o. k uzavření takové smlouvy neměla žádný právní titul. Za tento subjekt podepsal smlouvu stěžovatel, který v průběhu celého daňového řízení deklaroval vlastnictví k této nemovitosti a z tohoto titulu uplatňoval k příjmům z pronájmu daňové výdaje. Fakticky se proto jednalo o smlouvu uzavřenou mezi stěžovatelem a nájemcem, což potvrzuje i následná smlouva z 27. 12. 1996.

K tomu je vhodné nejprve uvést, že Nejvyšší správní soud zastává právní názor (usnesení rozšířeného senátu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89, in: www.nssoud.cz), podle něhož „o zakrývání (dissimulaci) ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost; zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující. ... Povinností daňových orgánů je uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají. ... Ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu nemůže dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona.“

V projednávané věci je zřejmé, že finanční orgány vyhodnotily citovanou smlouvu uzavřenou dne 31. 3. 1993 mezi pronajímatelem A.-l., spol. s r. o. a nájemcem Z. s., spol. s r. o. jako simulovaný právní úkon proto, že pronajímatel nebyl k jejímu uzavření vůbec oprávněn, a uskutečnění plnění (předání částky 2 396 130,60 Kč firmě A.-l. prostřednictvím stěžovatele) posoudily jako zdanitelný příjem stěžovatele. Tento názor následně potvrdil městský soud.

K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že podle obsahu správního spisu má za prokázáno, že k pronájmu poloviny předmětné nemovitosti skutečně došlo a že nájem byl uhrazen. Tyto skutečnosti účastníci řízení nezpochybnili. Důležitou je rovněž okolnost, že podle smlouvy o pronájmu objektu ze dne 27. 12. 1996 a uzavřené mezi stěžovatelem a nájemcem (Z. s., spol. s r. o.) plyne, že smluvní strany odsouhlasily výši dosud zaplaceného

nájemného 12 271 550 Kč. Z peněžních deníků stěžovatele však plynou platby nájemného v celkové výši 9 875 419,40 Kč, přičemž rozdíl ve výši 2 396 130,60 Kč představoval právě spornou částku 2 396 130,60 Kč, vyplacenou v hotovosti stěžovateli, která však nebyla zachycena v jeho účetních dokladech.

Na základě uvedených skutečností má Nejvyšší správní soud za to, že závěry městského soudu o zastřenosti právního úkonu ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu nejsou správné. Pokud totiž městský soud nezpochybnil současné uzavření dvou leasingových smluv dne 31. 3. 1993 se stejným nájemcem, kdy jednu z nich stěžovatel podepsal jako jednatel právnické osoby a druhou jako fyzická osoba, nelze racionálně dovodit, že pokud v budoucnu stěžovatel pobíral peněžní částky od tohoto nájemce, jednalo se o simulovaný právní úkon. Stěžovateli totiž je nutno přisvědčit v tom směru, že pokud bylo prokázáno, že v roce 1993 přijala společnost A.-l. v hotovosti od firmy Z. s., spol. s r. o. celkovou částku 2 396 130,60 Kč, vyplacenou přímo stěžovateli, a nebylo prokázáno, že tato částka byla Z. s., spol. s r. o. vrácena, nelze z této skutečnosti bez dalšího dovodovat, že se jednalo o příjem stěžovatele. Stěžovateli totiž je nutno přisvědčit v tom, že z daňového hlediska není rozhodné, zda uzavřená leasingová smlouva byla právně účinná, nýbrž zda podle ní bylo skutečně plněno. Neobstojí tak zjednodušený a příliš zkratkovitý pohled finančních orgánů, které ze zjevné neplatnosti této smlouvy bez dalšího dovodily, že se jednalo o příjem stěžovatele, byť současně konstatovaly, že předmětná částka byla přijata společností A.-l., spol. s r. o. Pokud pak městský soud konstatoval, že v roce 1993 Z. s., spol. s r. o. prokazatelně za pronájem uhradily celkovou částku 4 mil. Kč, z čehož část byla vyplacena v hotovosti společnosti A.-l., spol. s r. o. (2 396 130,60 Kč), a zbytek převodem na účet stěžovatele, není možno bez dalšího tvrdit, že celá tato částka se stala zdanitelným příjmem stěžovatele. Jinak řečeno, stěžovatel nikterak nezastíral, že mezi ním a společností Z. s., spol. s r. o. existuje smluvní vztah a že v jeho rámci dochází k plnění. Nejde tedy vůbec o problém shora definované dissimulace, nýbrž o prokázání výše příjmů z nájmu, které stěžovatel ve sledovaném zdaňovacím období skutečně obdržel. Závěr, který byl učiněn, tzn. že veškeré plnění od označeného nájemce nutně obdržel stěžovatel, z obsahu správního spisu neplyne, a je naopak ve zjevném rozporu se závěrem, že částku 2 396 130,60 Kč obdržela společnost A.-l.. Stěžovatel má pravdu rovněž v tom, že za dané situace leželo důkazní břemeno ohledně této částky, vyplacené společnosti A.-l., na správci daně a nikoliv na daňovém subjektu.

Rovněž tato stížnostní námitka je proto důvodná.

V.

S ohledem na shora uvedené Nejvyšší správní soud 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 také výkladu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu 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.).

Za těchto okolností Nejvyšší správní soud z důvodu nadbytečnosti samostatně nerozhodoval o návrhu stěžovatele na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, když o ní meritorně rozhodl bezprostředně poté, co ji obdržel (12. 6. 2007).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Městský soud v Praze v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 19. července 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu