

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **SBF Development Praha spol. s r. o.,** se sídlem Jugoslávská 620/29, Praha 2, zastoupena JUDr. Ing. Danielem Srncem, advokátem se sídlem Na Poříčí 1071/17, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 1. 2010, č. j. 10 Ca 25/2008 – 65,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 1. 2010, č. j. 10 Ca 25/2008 – 65, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně - SBF Development Praha spol. s r. o. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 1. 2010, č. j. 10 Ca 25/2008 - 65, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Městský soud v Praze (dále také „městský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 20. 1. 2010, č. j. 10 Ca 25/2008 - 65, zamítl žalobu společnosti SBF Development Praha spol. s r. o. (dále též „žalobkyně“), kterou se domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále též „žalovaný nebo finanční ředitelství“) ze dne 12. 12. 2007, č. j. 18476/07-1200-107333, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 4 (dále také „správce daně“) ze dne 23. 1. 2007, č. j. 15174/07/004512/8637, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období od 1. 1. 2003 do 30. 4. 2004 vyměřena daň z příjmů právnických osob v částce 12 260 640 Kč a dodatečně zrušena daňová ztráta v částce 212 193 092 Kč.

Městský soud došel obdobně - jako žalované finanční ředitelství - k závěru, že žalobkyně porušila ustanovení § 24 odst. 1 zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro období 1. 1. 2003 až 30. 4. 2004 (dále jen „zákon o daních z příjmů"), pokud do daňově uznatelných nákladů uplatnila i náklady, které nebyly žalobkyní vynaloženy na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů v celkové výši 222 364 444,17 Kč, jenž vyjadřovaly hodnotu účtu 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku a měly být zhmotněny v dokumentaci k připravované změně stavby. Z předložených důkazů totiž nevyplývá, že by za dokumentaci bylo zaplaceno kupujícím a že by její převod byl předmětem smlouvy o převodu nemovitostí. Aby mohl být výdaj daňovým výdajem, je povinností daňového subjektu prokázat výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Povinností správce daně je pak dbát na to, aby rozhodné skutečnosti byly zjištěny co nejúplněji. Městský soud neshledal, že by dokazování před správními orgány nebylo provedeno v dostatečném rozsahu a že by nevyústilo v řádně zjištěný skutkový stav věci. Tento soud také neshledal, že by správní orgány vybočily z mezí správní úvahy při hodnocení jednotlivých, a pro věc rozhodných důkazů - kupní smlouvy z 20. 2. 2004, znaleckého posudku a předávacího protokolu ze dne 23. 4. 2004. Je proto opodstatněný závěr žalovaného, že důkazní prostředky neosvědčují, že výnos, který měla z prodeje předmětných nemovitostí žalobkyně, souvisí s náklady, které evidovala na účtu 042 - pořízení dlouhodobého hmotného majetku v celkové výši 222 364 444,17 Kč, a jenž si za kontrolované období zahrnula do základu daně. Žalobkyně si proto uplatnila uvedené náklady v rozporu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Městský soud nepřisvědčil ani žalobnímu tvrzení, že by si žalobkyně mohla uplatnit do výdajů spornou částku z titulu převedení „dokumentace" jako součásti prodávaných nemovitosti nebo jejich příslušenství. Tato okolnost z provedených důkazů rovněž nevyplývá. Pokud má být nějaká věc příslušenstvím věci hlavní, musí být určena k trvalému užívání s touto věcí. Tak tomu však nebylo. Tato „dokumentace" - která měla být „zhmotněním hodnoty účtu 042" není určena k trvalému užívání s hlavní věcí (převedenou nemovitostí), ale může být využita toliko k „jednorázové" realizaci zhodnocení stavby, pokud projde schvalovacím procesem dle stavebních předpisů. Uvedená dokumentace není ani takovým příslušenstvím, bez kterého by převáděné nemovitosti ztratily svůj charakter. Naopak, „dokumentace ke změně stavby" představuje movitou věc, která je samostatně převoditelná a nahraditelná, aniž by poklesla současně hodnota převáděných nemovitostí. Není dán ani vztah nezbytnosti využití této dokumentace k věci hlavní. Městský soud tak došel k závěru, že sice byla uzavřena kupní smlouva, ale bez dokumentace k připravované změně stavby. Nelogická a neopodstatněná je pak v této souvislosti argumentace žalobkyně, že dokumentace měla tržní cenu 0 Kč a proto jí odpovídá protihodnota ve výši 0 Kč, jak je uvedeno znalcem. Neopodstatněné je rovněž žalobní tvrzení, že by převáděná budova (nemovitost) bez „příslušenství", kterým měla být právě poukazovaná dokumentace k územnímu a probíhajícímu stavebnímu řízení, nebyla schopná plnit svůj hospodářský účel a zůstala by nevyužitá. Nepřípadný je proto v tomto směru poukaz žalobkyně na ustanovení § 70, popř. § 103 odst. 1 tehdy platného stavebního zákona, podle kterých přechází dokumentace ex lege při převodu vlastnického práva spolu se stavbou. Je tomu tak proto, že se tato ustanovení vztahují k dokumentaci „převáděné stavby" - tedy dokumentaci o skutečném provedení stavby, a nikoliv k dokumentaci o územním a probíhajícím stavebním řízení, jak je tomu v této věci. Městský soud nemohl ani odhlédnout od skutečnosti, že značnou část hodnoty účtu 042 (tedy i hodnoty uplatněných nákladů), tvořily ve skutečnosti nikoliv náklady na „dokumentaci", ale významná část zůstatků na tomto účtu byla tvořena úroky z půjčky a z úvěru, jakož i z dalších položek týkajících se údržby a správy domu. Městský soud nepřisvědčil ani druhému žalobnímu

bodu, podle něhož je předmětná „dokumentace“ součástí převáděné stavby podle § 120 občanského zákoníku. Je tomu tak proto, že tato dokumentace k územnímu a probíhajícímu stavebnímu řízení je samostatně převoditelnou věcí v právním slova smyslu, která mohla být předmětem závazkových vztahů jako celek i po jednotlivých částech. Odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí ve vztahu k závěrům žalovaného na str. 31, 33 a 35 ohledně posouzení tržní hodnoty dokumentace není zmatečné. Je tomu tak proto, že na str. 33 svého rozhodnutí žalovaný učinil shodný závěr se správcem daně, že předání dokumentace bylo bezúplatné a na stranách 31 a 35 se hodnotil obsah znaleckých posudků. Mezi uvedenými zjištěními a následným hodnocením neshledal městský soud žádný rozpor. Opodstatněná není rovněž výtka, že by žalovaný nerespektoval autonomní vůli účastníků soukromoprávních vztahů, když dovodil, že se u převodu dokumentace jednalo o bezúplatný převod, ačkoliv zde chybí smluvní ujednání o bezúplatném převodu dokumentace. Takový závěr žalovaný, ani správce daně nevyslovili. Městský soud naopak souhlasí s žalobkyní, že platné právo nezná dělení příslušenství na „běžné“ a „neběžné“, jak uvedl ve svém rozhodnutí žalovaný. Z odůvodnění rozhodnutí však vyplývá, že toto členění bylo žalovaným použito toliko jako podpůrný argument v souvislosti s příkladným výčtem toho, jaké příslušenství se obvykle - tedy „běžně“ vyskytuje ve vztahu k nemovitostem. Městský soud z uvedených důvodů posoudil žalobu jako neopodstatněnou, a proto ji zamítl.

Proti tomuto rozsudku městského soudu podala žalobkyně - SBF Development Praha spol. s r. o. jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou opřela o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatelka především vytkla městskému soudu, že pochybil při hodnocení důkazů. Při tomto postupu opomněl vyjádření znaleckého ústavu Activities, a. s. ze dne 14. 2. 2007, ze kterého vyplývá, že dokumentace může být příslušenstvím převáděných staveb. Nesprávně vyhodnotil důkaz - předávací protokol z 23. 4. 2004 (dále též „protokol“). V tomto směru nevěnoval ani pozornost některým argumentům žaloby vztahující se k tomuto protokolu - konkrétně, že protokol byl výslovným následkem kupní smlouvy z 20. 2. 2004 a že se jím předávají věci, které byly jejím předmětem (vyjadřoval tedy vůli smluvních stran převést dokumentaci jako příslušenství převáděných nemovitostí). Třeba poukázat i na judikát Nejvyššího soudu pod zn. SJ č. 5/1998, podle něhož při výkladu právního úkonu podle § 35 odst. 2 občanského zákoníku lze usuzovat na vůli jednajícího také s přihlédnutím k následnému chování smluvních stran, tj. nejen k samotnému obsahu vykládaného úkonu (smlouvy). Pro nevypořádaní se s uvedenou skutečností a s předestřenými argumenty je pak rozsudek městského soudu v tomto směru také nepřezkoumatelný. Městský soud rovněž nereflektoval na okolnost, pokud žalovaný odmítl hodnotit důkazní prostředek - „čestné prohlášení jednatelů společnosti SBF Development Praha spol. s r. o.“ - osvědčující zasedání výboru společníků S+BCEE Beteiligungsververwaltungs GmbH, které se konalo dne 18. 12. 2003. Přestože je judikaturou stanoveno, že tento důkazní prostředek nemůže být sám o sobě způsobilým důkazem, nic nebránilo správním orgánům tento důkaz provést a po té konfrontovat ve vzájemných souvislostech s jinými důkazy. Skutkový stav věci proto nebyl dostatečně spolehlivě zjištěn, pokud žalovaný a po té i správní soud odmítli hodnotit „Prohlášení jednatelů stěžovatele“. Toto prohlášení totiž potvrzuje záměr převést nemovitosti včetně projektové dokumentace. Nesprávná je i úvaha městského soudu, že „dokumentace k připravované změně stavby“ nebyla příslušenstvím převáděné stavby (ve smlouvě byl přímo uveden termín: příslušenství), ani že nejde o součást stavby ve smyslu ustanovení §

120 a § 121 občanského zákoníku. Správní soud nepřihlédl k poukazované civilní judikatuře, ani nezohlednil, proč se od této odchýlil. Přitom z této judikatury vyplývá, že se nevyžaduje, aby se vedlejší věci trvale užívalo, že postačí možnost takového užívání. Příslušenstvím pak mohou být věci vedlejší, které jsou určeny k užívání s věcí hlavní, i když k jejich užívání možná nikdy nedojde. Závěr městského soudu, že dokumentace není příslušenstvím či součástí stavby, je i nepřezkoumatelný, neboť tento závěr správní soud nikterak neodůvodňuje. V souladu se zákonem není ani konstatování městského soudu, že byla uzavřena perfektní kupní smlouva, i když nezahrnovala dokumentaci, neboť se kupní cena vztahovala toliko k hodnotě budovy a pozemku. Správní soud nezohlednil, že tyto nemovitosti byly převáděny spolu s příslušenstvím - o čemž svědčí prohlášení jednatelů i předávací protokol. Podle ustálené judikatury Nejvyššího soudu při tom nemusí být příslušenství ve smlouvě výslovně identifikováno. Zcela mylná je pak úvaha městského soudu, že pokud není ve znaleckém posudku uvedena hodnota dokumentace, nemůže být součástí převodu. Správní soud také nevzal v úvahu, že hodnota účtu byla ve skutečnosti v posudku uvedena, i když byla vyčíslena částkou 0 Kč. Zahrnutí dokumentace do předmětu prodeje proto není odvislé od jeho uvedení v posudku, ale od ujednání smluvních stran, které ji označily jako příslušenství. Je tudíž i vadný závěr městského soudu o samostatném bezúplatném převodu dokumentace mimo kupní smlouvu. Opaku - prodeji nemovitostí spolu s příslušenstvím - tvořeným dokumentací s tržním (nikoliv účetním) oceněním ve výši 0 Kč - totiž jasně svědčí opomenuté důkazy. Nepřezkoumatelný je i právní závěr městského soudu stran prvé žalobní výtky, kde se vyslovil, že „hodnota nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku byla součástí prodávané budovy, tj. součástí jejího ocenění či vstupní ceny, a proto je tvrzení stěžovatele v rozporu s obsahem spisu“. Je tomu tak proto, že správní soud neuvádí, s jakou konkrétní informací obsaženou ve spise by mělo být tvrzení rozporné. Ve vztahu k prvé žalobní námitce nikdy nebylo tvrzeno, že: „na účtu 042 byly zachyceny pouze náklady související s pořízením dlouhodobého hmotného majetku, jak se mu snaží soud předestřít“. Naopak, v žalobě bylo výslovně uvedeno, že: „předmětem sporu je otázka, zda v souvislosti s prodejem nemovitostí prodávající uplatnil oprávněně/neoprávněně do daňově uznatelných výdajů hodnotu účtu 042 - pořízení dlouhodobého hmotného majetku, když na tomto účtu byly evidovány výdaje související s připravovanou změnou prodávané stavby ve výši 222 364 444,17 Kč“. Zásadní v této věci je pochopení podstaty nákladů evidovaných v účetnictví. Žalovaný podrobil zkoumání účet 042 a došel k závěru, že účetnictví je vedeno bezchybně. Definice účtu uvádí, že takové náklady jsou pak součástí ocenění dlouhodobého hmotného majetku, což vyvrací shora uvedený závěr městského soudu. Je tedy jednoznačné, že náklady evidované na účtu 042 byly součástí ocenění prodávané budovy, neboť podle § 47 odst. 1 prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví, se ocenění dlouhodobého hmotného majetku skládá z: a) z jeho pořizovací ceny a b) nákladů vynaložených v úzké souvislosti s pořízeným dlouhodobým hmotným majetkem. I kdyby měl být jeho předešlý právní názor o oprávněnosti uplatněných nákladů evidovaných na účtu 042 nesprávný, přesto by se jednalo o výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť splňují jeho definici. Ostatně i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu konstatoval, že uznatelným výdajem je i takový výdaj na podnikatelský záměr, který se doposud neuskutečnil a podnikateli doposud nevznikl očekávaný příjem. Stěžovatel proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalované finanční ředitelství považuje kasační stížnost za nedůvodnou a rozsudek městského soudu za souladný se zákonem. K věci samé odkazuje na své předešlé vyjádření

ke správní žalobě. Nadto uvádí, že pokud v posudku znaleckého ústavu Activites, a. s. není nulová tržní hodnota nedokončeného hmotného majetku ve výši 0 Kč výslovně uvedena a současně došlo k převodu tohoto majetku spolu s věcmi hlavními (nemovitosti), pak takový převod jako celek by mohl být považován za absolutně neplatný pro rozpor s ustanovením § 196a obchodního zákoníku. K stěžovatelem tvrzenému zahrnutí vynaložených nákladů evidovaných na účtu 042 pak dodává, že stejného výnosu za prodej nemovitostí by stěžovatel dosáhl i bez vynaložení nákladů vedených na účtu 042. Pokud stěžovatel nově v čl. IX. kasační stížnosti vznáší otázku "zmařených investic", jde o nepřípustnou novou argumentaci, která nebyla obsažena již v žalobě. Finanční ředitelství proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost je opodstatněná.

Z obsahu předloženého soudního spisu je zřejmé, že se stěžovatelka u městského soudu domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného finančního ředitelství, kterým bylo zamítnuto její odvolání proti platebnímu výměru správce daně, jímž jí byla dodatečně stanovena daň z příjmů právnických osob za rok 2004 ve výši 12 260 640 Kč a současně zrušena daňová ztráta ve výši 212 193 092 Kč. Po věcné stránce se stěžovatelka domáhala přezkoumání zákonnosti závěrů žalovaného finančního ředitelství, že si v rozporu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnila i náklady, které evidovala na účtu 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Podle rozhodnutí finančního ředitelství tomu tak mělo být proto, že tyto náklady nesouvisí s výnosem, který stěžovatelka dosáhla prodejem nemovitostí (společnosti VERDI Development s. r. o. /dále jen „společnost VERDI"/), které dříve nabyla vkladem (ve výši 57,5 mil. Kč) od společnosti ALAG Beta Praha spol. s r. o. (dále jen „společnost ALAG Beta").

Správní orgány při svém rozhodování vyšly z úvahy, že náklady spojené s územním a stavebním řízením, které původně evidovala společnost ALAG Beta na účtu 042 (náklady vynaložené na projektovou dokumentaci pro stavební řízení, architektonické plány, studie, geologické a geodetické práce, statický průzkum apod.), jenž měly být materiálním výstupem nákladů evidovaných na účtu 042, nebyly předmětem kupní smlouvy ze dne 20. 2. 2004 (mezi stěžovatelkou a společností VERDI). Tato „dokumentace" nemohla být ani příslušenstvím převáděných nemovitostí ve smyslu ustanovení § 121 občanského zákoníku, neboť nebyla určena k tomu, aby byla s věcí hlavní trvale užívána. Tak by tomu mohlo být až po vydání pravomocného stavebního povolení. Do tohoto okamžiku se totiž ke stavbě stále vázala původní dokumentace, na jejímž základě byla tato nemovitost postavena, popřípadě podle které bylo na nemovitosti dříve provedeno jiné technické zhodnocení (vztahující se ke stavu nemovitosti ke dni jejího prodeje). Jelikož se v případě stěžovatelkou poukazované „dokumentace" jedná o „nepravomocnou dokumentaci" na kterou nebylo vydáno pravomocné stavební povolení - nebyla podle ní stavba doposud provedena. Že by byla dokumentace příslušenstvím prodávaných nemovitostí nesvědčí ani stěžovatelkou předložený předávací protokol ze dne 23. 4. 2004. Ten pouze dokládá, že společnosti VERDI byla mimo jiných dokumentů s nemovitostí předána i dokumentace k právě probíhajícímu stavebnímu řízení. Správní orgány proto dovodily, že hodnota účtu 042 nemohla být výdajem ani podle § 24 odst. 2 písm. b) bod 2. zákona o daních z příjmů

po jejím převedení na účet 0541.100 - (Zůstatková cena prodaného majetku), a to z toho důvodu, že technické zhodnocení neuvedené do užívání nelze odepisovat.

Oproti tomu stěžovatelka měla za to, že je právní názor správních orgánů nesprávný a že se kupní cena vztahuje nejen k prodaným nemovitostem, ale i k dokumentaci, jejíž hodnota je vyčíslena na účtu 042. Mohla si proto v souladu s ustanovením § 24 zákona o daních z příjmů hodnotu nemovitostí i dokumentace zahrnout do daňově uznatelných nákladů. Správní žalobou podanou u městského soudu se proto domáhala posouzení zákonnosti rozhodnutí žalovaného, který dovodil, že si stěžovatelka v případě prodeje nemovitostí nemohla uplatnit do daňově uznatelných nákladů částku - hodnotu účtu 042 - která je shodně účastníky řízení i poté městským soudem označována jako „dokumentace“. Městský soud žalobu stěžovatelky zamítl z důvodů, jak jsou popsány shora. Tento rozsudek městského soudu po té stěžovatelka napadla kasační stížností, která je nyní předmětem řízení před kasačním soudem.

Podstatou kasační stížnosti je tedy nesouhlas stěžovatelky s právním závěrem městského soudu a jemu předcházejícím závěrem žalovaného finančního ředitelství, že stěžovatelka nebyla oprávněna si v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnit do nákladů částky za „dokumentaci k připravované změně stavby“, které evidovala na účtu 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku, a jež byla zahrnuta ve smlouvě ze dne 20. 2. 2004 pod příslušenstvím převáděné stavby. Dále stěžovatelka městskému soudu i žalovanému vytýká nesprávný právní závěr, že „projektová dokumentace k prodané stavbě“ není příslušenstvím této stavby a že nebyla převedena na společnost VERDI Development s. r. o. kupní smlouvou ze dne 20. 2. 2004 jako příslušenství, ale jiným samostatným úkonem.

Přestože stěžovatelka výslovně v podané kasační stížnosti uvedla, že ji podává z důvodu uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Je tomu tak nejen proto, že mu to umožňuje ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., ale i z toho důvodu, že námitku nepřezkoumatelnosti uplatňuje ve skutečnosti i sama stěžovatelka. Právní posouzení věci samé za situace, kdy by bylo rozhodnutí městského soudu nepřezkoumatelné, by pak bylo přinejmenším předčasné.

Nejvyšší správní soud při posuzování námitek kasační stížnosti o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, *je* i *povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud nepominul ani nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž tento soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje*

zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena“. Ostatně Ústavní soud v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, také konstatoval, že: „*Soudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny*“.

Uvedená ustálená judikatura Ústavního soudu měla svého předchůdce v judikatuře Vrchního soudu v Praze (např. rozhodnutí Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, sp. zn. 6 A 48/92, uveřejněné v Soudní judikatuře ve věcech správních pod č. 27/1994) a našla svůj odraz i v judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupný na www.nssoud.cz, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, který byl uveřejněn pod č. 689/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). Této judikatuře je společné, že „*není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka řízení klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá*“. Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, který byl uveřejněn pod č. 787/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, že „*opomene-li krajský (městský) soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (§ 103 odst. 1 písm. d/ s. ř. s.)*“. V souvislosti s nepřezkoumatelností rozsudku správního soudu nelze pominout ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, který byl uveřejněn pod č. 134/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž kasační soud vyslovil, že: „*Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny*“. V rozsudku ze dne 14. 11. 2007, č. j. 1 Afs 53/2007 - 34 (dostupný na www.nssoud.cz) pak vyslovil Nejvyšší správní soud právní názor, že *je povinností soudu stranám sporu ozřejmit, jakými úsudky byl veden a k jakým závěrům dospěl*“.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvážil pro věc rozhodné skutečnosti, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel a jak jej uvážil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je pak správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ustanovení § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Ponechat stranou nelze okolnost, že odůvodnění rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči němu ze strany účastníků řízení. Pokud by totiž soudní

rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo na žalobní námitky a na zásadní argumentaci, o níž se opírá, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost. Uvedené premisy je nutno přiměřeně vztáhnout i k obsahu správních (daňových) rozhodnutí. Za situace, kdy není třeba odůvodňovat platební výměry (srov. § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků), je to totiž právě rozhodnutí o odvolání (jeho odůvodnění), které v podstatě předurčuje možný rozsah správní žaloby daňového subjektu (stěžovatelky).

Rozsudek městského soudu není nepřezkoumatelný.

Z napadeného rozsudku městského soudu je zřejmé, že tento soud postavil své rozhodnutí na zjištění, že žalobkyně si do daňově uznatelných nákladů neoprávněně zahrnula náklady na dokumentaci k připravované stavbě, vyčíslené hodnotou účtu 042, když se nejednalo o náklady ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Neshledal totiž příčinnou souvislost mezi těmito uplatněnými náklady a výnosy stěžovatelky. Ztotožnil se proto s právním závěrem učiněným správním orgánem, že důkazní prostředky neosvědčují tvrzení stěžovatelky, že výnos, který měla z prodeje nemovitostí souvisí s náklady, jenž evidovala na účtu 042. Při formování názoru městského soudu pak odůvodnění jeho rozsudku dostatečně podává obraz o jaké zásadní důkazy se především opírá (kupní smlouva a znalecký posudek). Z podaného odůvodnění je pak i zřejmé, jak městský soud uvážil o důkazu - předávacím protokolu z 23. 4. 2004, neboť došel k závěru že tato listina není sto prokázat, co bylo předmětem kupní smlouvy ze dne 20. 2. 2004. Z odůvodnění rozsudku je tak zřejmé, jaké skutkové okolnosti městský soud uvážil k vyslovenému právnímu závěru, že náklady na účtu 042 nemohou být daňově uznatelné a tento závěr rovněž dostatečně odůvodnil. Toto odůvodnění proto dostojí požadavkům kladeným na rozhodnutí správního soudu.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek městského soudu není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, nevysloví-li se ve svém rozsudku ke všem listinám založeným ve správním spise, či ponechá-li stranou své pozornosti úvahy stěžovatelky k hodnocení jednotlivých důkazů obsažených ve spise, popřípadě nepodpoří-li některou svou dílčí úvahu podrobným odůvodněním. Pakliže stěžovatelka měla za to, že je třeba důkazní hodnotu některého z důkazů obsažených ve spise zdůraznit, nic jí nebránilo v tom, aby se domáhala provedení tohoto důkazu před samotným správním soudem při jednání (srov. § 77 s. ř. s.).

Rozsudek městského soudu není též nepřezkoumatelný, nerespektoval-li tento soud při svém rozhodování dřívější judikatorní závěry Nejvyššího soudu a Nejvyššího správního soudu, konkrétně poukazované judikáty sp. zn. 31 Cdo 2772/2000, sp. zn. 22 Cdo 1844/2004, sp. zn. 28 Cdo 133/2001 a sp. zn. 2 Afs 42/2007.

I pro oblast správního soudnictví platí, že soudci jsou při výkonu své funkce nezávislí (čl. 82 Ústavy) a že jsou při rozhodování vázáni zákonem a mezinárodní smlouvou, která je součástí právního řádu (čl. 95 Ústavy).

Přestože je Nejvyšší správní soud vrcholným soudním orgánem ve věcech patřících do pravomoci soudů ve správním soudnictví, který zajišťuje jednotu a zákonnost rozhodování, jakož i sleduje a vyhodnocuje pravomocná rozhodnutí těchto soudů ve správním soudnictví - srov. § 12 s. ř. s. (obdobně i Nejvyšší soud na poli civilního

soudnictví), nemají jeho rozhodnutí povahu soudních precedentů, jak je tomu např. v anglosaském systému práva. Rozhodnutí vyšších soudů mají toliko závaznost individuální. To znamená, že byť je každý soud (včetně správního) při svém rozhodování vždy nezávislý, může být současně, za splnění zákonných předpokladů, vázán právním názorem vyššího soudu. V oblasti správního soudnictví je tomu tak např. tehdy, rozhoduje-li správní (městský soud) v jedné a téže věci opakovaně, tj. po proběhlém kasačním řízení, kdy bylo jeho původní rozhodnutí Nejvyšším správním soudem zrušeno a je-li při tomto následném rozhodnutí vázán právním názorem kasačního soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Byť tedy mohou rozhodnutí Nejvyššího správního soudu i Nejvyššího soudu mezi laickou veřejností navozovat dojem všeobecné závaznosti, mají toliko informativní charakter a působí jako orientační pomůcka pro účastníky řízení k nastínění směru, jímž se v příslušné projednávané věci ubírá výklad dotčených právních norem, popřípadě mohou sloužit k podpoře přesvědčivosti vyslovených právních závěrů jak účastníků řízení, tak i případně samotných soudů. Ve svém důsledku jsou i nástrojem procesní ekonomie, neboť mohou účastníkům ozřejmit možný budoucí výsledek řízení o opravných prostředcích vůči napadeným soudním rozhodnutím, tj. mohou tak šetřit majetková práva účastníků řízení. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že pokud městský soud nerespektoval při svém rozhodování dřívější rozsudky Nejvyššího soudu, jakož i rozsudek Nejvyššího správního soudu, na které stěžovatelka poukazuje a jež byly vydány v jiných věcech, nejde z tohoto důvodu o nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Tato okolnost však nevylučuje, aby stěžovatelka současně napadla věcnou správnost vysloveného názoru městského soudu, což ostatně učinila.

Stěžovatelka v kasační stížnosti zásadně namítla, že městský soud obdobně jako žalovaný správní orgán pochybil, pokud došel k závěru, že dokumentace k připravované změně stavby, jejíž náklady byly mimo jiné účtovány na účtu 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku, nebyla příslušenstvím stavby převáděné kupní smlouvou ze dne 20. 2. 2004. Dále namítla, že tato dokumentace nebyla převedena na společnost VERDI Development s. r. o. kupní smlouvou ze dne 20. 2. 2004 jako příslušenství, ale jiným samostatným úkonem a posléze, že městský soud obdobně jako žalované finanční ředitelství nesprávně vyhodnotil důkaz - předávací protokol ze dne 23. 4. 2004, pokud došel k závěru, že není způsobilý prokázat, co bylo obsahem kupní smlouvy ze dne 20. 2. 2004 (pod příslušenstvím převáděné stavby). V důsledku tohoto vadného výkladu pak městský soud došel k nesprávnému právnímu závěru, že náklady na tuto dokumentaci nemohou být výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (nesprávně vyložil ustanovení § 24 zákona o daních z příjmu).

Pokud městský soud došel k závěru, že dokumentace k připravované změně stavby nebyla příslušenstvím stavby převáděné stěžovatelkou na společnost VERDI Development s. r. o. kupní smlouvou ze dne 20. 2. 2004, nesprávně vyložil ustanovení § 121 odst. 1 občanského zákoníku.

Z čl. 3 kupní smlouvy ze dne 20. 2. 2004, uzavřené mezi stěžovatelkou na straně prodávající a společností VERDI Development s. r. o. na straně kupující vyplývá, že stěžovatelka prodala za dohodnutou kupní cenu předmět prodeje podle článku 1 této smlouvy (budovy č. p. 920 a pozemku parc. č. 59) se všemi součástmi a příslušenstvím.

Z předávacího protokolu datovaného dnem 23. 4. 2004 vyplývá, že stěžovatelka na základě kupní smlouvy ze dne 20. 4. 2004 předala společnosti VERDI Development s. r. o. nemovitost - budovu č. p. 920, pozemek parc. č. 59 a blíže specifikovanou dokumentaci v rozsahu 30 šanonů.

Z obsahu znaleckého posudku č. 205/04/2004 a jemu předcházejícího posudku č. 198/49/2003 zpracovaných ke dni 31. 12. 2003, resp. 30. 9. 2003, jejichž předmětem bylo mimo jiné ocenění převáděného předmětu prodeje dle kupní smlouvy ze dne 20. 2. 2004 vyplývá, že tržní hodnota předmětu prodeje - tj. nemovitosti p. č. 920 v Praze, katastrální území Nové Město, v Opletalově ulici 3 činí částku 57 500 000 Kč. Z toho tržní odhad stavby činí částku 9 600 000 Kč a odhad pozemku činí částku 47 900 000 Kč. Z posudku zpracovaného ke dni 30. 9. 2003 (č. 198/49/2003) dále vyplývá, že položka ocenění stálých aktiv - nedokončeného hmotného majetku evidovaná na účtu 042100 - Pořízení dlouhodobého majetku činí 0 Kč, a to z důvodu, že tato položka nemá při tržním ocenění vkládaného podniku (nemovitostí) význam.

Z obsahu listin založených ve správním spise - přípisů společnosti Activites a. s., jako zpracovatele uvedených znaleckých posudků ze dnů 29. 6. 2006 a 14. 2. 2007 vyplývá, že v rámci posudku č. 205/04/2004 byl v hodnotě pozemku p. č. 59 zohledněn vliv studie č. 3/1999 (z 29. 6. 2006). Jelikož ke dni 31. 12. 2003 nedošlo k pohybu na účtu 042100, jehož hlavní objem tvořily úroky z úvěru, kurzové rozdíly a další nepřevoditelné a tedy neobchodovatelné položky nebo položky již ovlivňující tržní hodnotu stavby (zahrnuté do tržního ocenění stavby) nedošlo ani ke změně tržní hodnoty tohoto účtu. I ke dni 31. 12. 2003 proto činila tržní hodnota nedokončeného hmotného majetku částku 0 Kč (přípis ze dne 14. 2. 2007).

Podle ustanovení § 35 odst. 2 občanského zákoníku právní úkony vyjádřené slovy je třeba vykládat nejenom podle jejich jazykového vyjádření, ale zejména též podle vůle toho, kdo právní úkon učinil, není-li tato vůle v rozporu s jazykovým projevem

Podle ustanovení § 121 odst. 1 občanského zákoníku příslušenstvím věci jsou věci, které náleží vlastníku věci hlavní a jsou jím určeny k tomu, aby byly s hlavní věcí trvale užívány.

Podle ustanovení § 266 odst. 3 obchodného zákoníku při výkladu vůle podle odstavců 1 a 2 se vezme náležitý zřetel ke všem okolnostem souvisejícím s projevem vůle, včetně jednání o uzavření smlouvy a praxe, kterou strany mezi sebou zavedly, jakož i následného chování stran, pokud to připouští povaha věcí.

Otázkou vymezení předpokladů k převodu příslušenství spolu s převodem věci hlavní se zabýval již dříve Nejvyšší soud. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 11. 9. 2003, sp. zn. 31 Cdo 2772/2000, v němž vyslovil právní názor, že: „*Tvoří-li příslušenství věci hlavní nemovitost, může dojít k jeho převodu na jiného smlouvou, jen jestliže byla v této smlouvě vyjádřena vůle převést rovněž příslušenství. Pouze písemné vyjádření vůle převést příslušenství věci vytváří předpoklady pro zkoumání, zda tato vůle byla vyjádřena dostatečně určitě pro to, aby mohla vyvolat právní účinky sledované účastníky.*“ K vazbě mezi věcí hlavní a příslušenstvím se vyslovil Nejvyšší soud i v rozsudku ze dne 6. 1. 2004, sp. zn. 22 Cdo 1964/2003, když vyslovil právní názor, že: „*Obdobné funkční vazby jako mezi věcí a její součástí vznikají mezi věcí a jejím příslušenstvím; rozdíl tu spočívá zejména v míře fyzické*

sounáležitosti a možnosti využít příslušenství věci i jinak než pro věc hlavní. I faktické oddělení příslušenství může mít vliv na funkčnost věci hlavní (např. vyklizení zařízení a nábytku z domu má vliv na jeho užívání k bydlení, ztráta klíče může mít za následek dočasnou nemožnost dům užívat, klíč je bez domu bezcenný"). V rozsudku ze dne 14. 8. 2001, sp. zn. 28 Cdo 133/2001, publikovaném v Souboru rozhodnutí Nejvyššího soudu, vydávaném nakladatelstvím C. H. Beck, pod C 678, svazek 9, pak dovodil závěr, že: *"Při převodu vlastnictví sdílí příslušenství věci právní osud věci hlavní bez zřetele k tomu, jestli účastníci smlouvy v ní toto příslušenství přímo identifikovali".* Výklad termínu příslušenství pak nezůstal ani stranou pozornosti Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 13. 9. 2007, č. j. 2 Afs 42/2007 – 39, judikoval, že „*... příslušenství věci hlavní se posuzuje podle jeho funkce, aniž by muselo být ve smlouvě výslovně identifikováno*."

Nejvyšší správní soud, vycházeje z dikce ustanovení § 121 odst. 1 občanského zákoníku, s přihlédnutím k uvedeným judikatorním závěrům Nejvyššího soudu i soudu kasačního, jakož i s respektem k principu autonomie vůle, který provází občanskoprávní, resp. obchodněprávní vztahy, došel k závěru, že právní názor žalovaného, s nímž se po té ztotožnil i městský soud (dokumentace k připravované změně stavby nebyla příslušenstvím převáděné stavby a nebyla převedena na kupujícího kupní smlouvou ze dne 20. 2. 2004), není správný a nemá ani oporu ve zjištěném skutkovém stavu.

Z dikce ustanovení § 121 odst. 1 občanského zákoníku vyplývá, že příslušenstvím věci hlavní může být pouze samostatná věc nebo i více věcí v právním smyslu, která je s věcí hlavní právně spojena vůlí svého vlastníka (tedy nikoliv konsenzem /třeba smluvních stran/), jenž je současně vlastníkem jak příslušenství, tak i věci hlavní a musí být jím určena k trvalému užívání s věcí hlavní. To, zda se samostatná movitá věc, která je způsobilá být příslušenstvím, skutečně stane příslušenstvím věci hlavní, je vázáno na rozhodnutí jejich vlastníka (věci hlavní i příslušenství), které ovšem nemá předepsanou formu. Osud příslušenství pak vždy sleduje osud věci hlavní, nestanoví-li jejich vlastník jinak.

Pro posouzení otázky, zda byla dokumentace k připravované změně stavby oním příslušenstvím věci hlavní (dle uvedené kupní smlouvy) je proto třeba uvážit, zda je převáděná dokumentace vůbec způsobilá být příslušenstvím věci hlavní a zda jsou ve spise zachyceny skutkové okolnosti, které by svědčily (upřesňovaly nebo popíraly) tomu, že ji vlastník věci hlavní i příslušenství považoval za příslušenství převáděných nemovitostí, a zda lze z projevů vůle smluvních stran kupní smlouvy dovozovat, že příslušenstvím byla právě dokumentace k připravované změně stavby.

Nejvyšší správní soud má za to, že sporná dokumentace k připravované změně stavby - tedy tato dokumentace ve své hmotné podobě - např. architektonické studie, plány, modely (samostatné movité věci), splňuje zákonné předpoklady proto, aby mohla být příslušenstvím věci hlavní - převáděných nemovitostí.

Pokud jde o úvahu, zda tyto movité věci určil jejich vlastník k trvalému užívání s věcí hlavní, je třeba výlučně vyjít z projevů vůle jejich vlastníka - stěžovatelky. Mimo jednostranných projevů vůle stěžovatelky deklarující její rozhodnutí užívat dokumentaci s věcí hlavní, ze správního spisu vyplývá, že vlastník (resp. jeho právní předchůdce) na základě této dokumentace zahájil i správní (stavební) řízení, které je na ní závislé a do nějž ze zákona vstoupil a pokračuje v něm ostatně i nový vlastník věci hlavní i příslušenství -

společnost VERDI Development s. r. o. Tomuto závěru pak odpovídá i vydané stavební povolení ze dne 22. 12. 2003, č. j. Výst. 4093/03-Do-2/920, založené ve správním spise. Okolnost, že toto stavební povolení není opatřeno doložkou právní moci není pro účely posouzení dokumentace jako příslušenství stavby právně významné. Že by dokumentace neměla být ve skutečnosti stěžovatelkou určena k trvalému užívání spolu s věcí hlavní (tj. neměla být jejím příslušenstvím) z předloženého správního spisu nevyplývá. Neobsahuje totiž důkazy které by této skutečnosti svědčily.

K vyslovení závěru, zda příslušenstvím podle čl. 3 kupní smlouvy byla právě dokumentace k připravované změně stavby, je třeba, s ohledem na to, že příslušenství nebylo v kupní smlouvě blíže specifikováno, vyjít z projevů vůle smluvních stran (srov. § 35 odst. 2 občanského zákoníku a § 266 odst. 3 obchodního zákoníku). Právě s přihlédnutím k obsahu předávacího protokolu ze dne 23. 4. 2004, jak na to zcela případně poukazuje stěžovatelka, ve spojení s neurčitým vymezení příslušenství ve smlouvě, lze dovozovat, že příslušenstvím podle čl. 3 kupní smlouvy byla právě i dokumentace k připravované změně stavby. Jinými slovy vyjádřeno, není-li projev vůle stran příslušenství ve smlouvě jednoznačně identifikován, je třeba posuzovat jednotlivé úkony stěžovatelky ve vzájemných souvislostech a nikoliv izolovaně, jak tak učinily správní orgány a po té i městský soud (srov. § 2 odst. 3 věta prvá před středníkem zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů).

Nejvyšší správní soud má s ohledem na shora uvedené oproti městskému soudu a žalovanému za to, že spolu se stavbou bylo kupní smlouvou na kupujícího převedeno i její příslušenství - a to dokumentace k připravované změně stavby, pokud měla charakter movité věci. Že by tomu tak být nemělo, nebo že by příslušenstvím podle čl. 3 kupní smlouvy měly být ve skutečnosti jiné movité věci, nevyplývá ani z podání účastníků řízení, ani z předloženého správního spisu. Neobstojí proto závěr městského soudu, že spolu s předmětem kupní smlouvy nebylo současně převedeno i příslušenství - dokumentace k připravované změně stavby, ani že by v tomto směru nebyl protokol ze dne 23. 4. 2004 relevantním důkazem.

Za této situace, kdy se nadto ani správce daně, ani žalovaný, přestože na to bylo stěžovatelkou v jejím odvolání poukazováno (str. 3 a násl.), blíže nezabývali strukturou a rozčleněním účtu 042, založili své rozhodnutí na nesprávné úvaze o neoprávněnosti uplatněných nákladů stěžovatelkou. Pokud žalovaný došel k závěru, že „dokumentace“ nebyla příslušenstvím převáděných nemovitostí a že nebyla na kupujícího převedena kupní smlouvou (nýbrž bezúplatně), v důsledku čehož stěžovatelka neprokázala souvislost se zdanitelnými příjmy, je tento závěr v zásadě nejen nesprávný, ale nemá ani dostatečnou oporu ve zjištěném skutkovém stavu věci. Městský soud sice nepřehlédl, že se hodnota účtu 042 ve skutečnosti neskládá pouze z již uvedených částek na „dokumentaci“, avšak z této okolnosti nevyvodil žádné závěry ve vztahu ke skutkovým zjištěním žalovaného (projektová dokumentace ve skutečnosti představuje pouze část hodnoty účtu 042, když jeho významnou část tvoří např. i úroky z půjčky a úvěru a další položky týkající se údržby a správy domu). V důsledku uvedených pochybení došel následně městský soud k nesprávnému závěru, že dokazování bylo provedeno v dostatečném rozsahu, že vyústilo v řádně zjištěný skutkový stav věci, a že správní orgány nevybočily z mezí správní úvahy při hodnocení jednotlivých a pro věc rozhodných důkazů.

Kasační stížností napadený rozsudek městského soudu je tedy nezákonný pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, kdy městský soud ve shodě s žalovaným dovodil, že není nákladem daňově uznatelným (souladným s § 24 zákona o daních z příjmů) náklad stěžovatelky na dokumentaci k připravované změně stavby evidovaný na účtu 042 – z toho důvodu, že nemá souvislost s výnosem za prodej nemovitostí - budovy č. p. 920 a pozemku p. č. 59, v k. ú. Nové Město, obec Praha.

Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. zakotvuje zásadu, podle níž kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

Ve světle této zásady Nejvyšší správní soud došel k závěru, že je podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná námitka stěžovatelky o tom, že nebyl v řízení před správním orgánem dostatečně zjištěn skutkový stav věci. Je tomu tak proto, že se jedná o důvod, který stěžovatelka neuplatnila již v řízení před městským soudem, ač tak učinit mohla.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů proto zrušil rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 1. 2010, č. j. 10 Ca 25/2008 – 65 (§ 103 odst. 1 písm. a/ s. ř. s.), a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta prvá před středníkem s. ř. s.).

V tomto řízení bude na městském soudu, aby v mezích vysloveného právního názoru znovu posoudil zákonnost napadeného rozhodnutí, a případně uvážil, zda lze vůbec a po té v jaké výši, náklady evidované na účtu 042 považovat za náklady podle § 24 zákona o daních z příjmů (srov. odst. 2 písm. b/ a písm. t/).

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu (Městského soudu v Praze) a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.)

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud 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 7. října 2010

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu