

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Milana Kamlacha a JUDr. Marie Součkové v právní věci žalobce **Ing. J. K., CSc.,** bytem Praha 3, Vinohradská 2279/164, zastoupeného advokátem JUDr. Romanem Andělem, se sídlem Kořenského 7, Praha 5, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 8. 2003 č. j. 38 Ca 228/2002 - 40,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobce podal včas kasační stížnost proti bodu I. výroku rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) ze dne 8. 8. 2003 čj. 38 Ca 228/2002 - 40, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 2. 2002 čj. FŘ-8884/13/01 a rozhodnuto o náhradě nákladů řízení.

Z odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku se podává, že žalobce se žalobou domáhal přezkoumání shora uvedeno rozhodnutí žalovaného, jímž bylo k jeho odvolání proti platebnímu výměru ze dne 30. 6. 1999 čj. 166892/99/004916/6883 za zdaňovací období březen 1999, vydaným Finančním úřadem pro Prahu 4, o vyměření daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty v částce 5678 Kč změněn platební výměr tak, jak je uvedeno v rozhodnutí s tím, že v ostatních částech zůstává beze změny.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí se žalovaný zabýval odvolacími důvody žalobce, který považoval platební výměr za nesprávný s tím, že opravu a rekonstrukci domu v P. 3, V. 164, prováděla na základě smlouvy o zajištění údržby, oprav a rekonstrukce,

uzavřené mezi vlastníky ing. A. T., J. T. a ing. J. K., CSc., firma S.-W.-i. J. K.. Dům měl v době uzavření smlouvy tři vlastníky, proto nemohl být vložen do majetku jen jednoho z nich. Po dokončení oprav a rekonstrukce nebytových prostor domu byly na tyto nebytové prostory s firmou S. W. uzavřeny řádné nájemní smlouvy a nájemné podle těchto smluv bylo řádně zdaňováno daní z přidané hodnoty (DPH). Z těchto důvodů nelze neuznat nárok na odpočet a následně pouze zdaňovat pronájmy. Podle názoru žalobce má firma S. W.-i. K., CSc., právo hospodaření k nebytovým prostorám v tomto domě.

Žalovaný k tomu v odůvodnění rozhodnutí uvedl, že žalobce byl spoluvlastníkem předmětné nemovitosti do 11. 5. 1998, kdy spoluvlastnický podíl odkoupil. Právní účinky vkladu nastaly ke dni 19. 5. 1998. Spoluvlastnictví nemovitosti žalobci nebránilo v zahrnutí její části ve výši jeho spoluvlastnického podílu do obchodního podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti. Bylo pouze na rozhodnutí žalobce, že nemovitost do obchodního majetku nezahrnul a že tak neučinil ani poté, kdy ji získal do vlastnictví celou. Podle smlouvy o zajištění údržby, oprav a rekonstrukcí z 2. 9. 1996 prováděla stavební práce firma S.W., což je pouze obchodní název, pod nímž podniká fyzická osoba ing. J. K., CSc. Podle čl. IV. a V. této smlouvy měla být úhrada provedena podle vlastnických podílů. Jelikož se jediným vlastníkem nemovitosti stal žalobce, nese veškeré náklady s rekonstrukcí spojené. Základem pro rozdělení nákladů měla být konečná faktura. Jelikož však fyzická osoba nemůže uzavřít sama se sebou smlouvu a nemůže sama sobě pronajímat majetek, je tato smlouva irelevantní.

Žalovaný poukázal na § 7 odst. 2 písm. a) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) a dovodil, že jestliže žalobce neměl nemovitost zahrnutu v obchodním majetku, byla přijatá plnění, související s touto nemovitostí, určena pro soukromou spotřebu žalobce. Žalobce neodvedl daň za rekonstrukci domu, která byla provedena na jeho soukromém majetku, přestože fakturu za konečné vyúčtování již obdržel. Žalovaný poukázal na protokol o ústním jednání z 26. 3. 1999, podle něhož žalobce neměl v úmyslu daň za rekonstrukci objektu odvést. Žalovaný přisvědčil žalobci, že nelze neuznat nárok na odpočet a následně pouze zdaňovat pronájmy. Vzhledem k tomu, že správce daně opomněl vyloučit z daně na výstupu cenu z pronájmu nemovitosti, žalovaný napadené rozhodnutí v souladu s § 50 odst. 3, 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), změnil. Žalovaný k právu hospodaření žalobce s nebytovými prostorami dodal, že zákon o DPH platný v rozhodné době žalobci u plnění přijatých v souvislosti s nemovitostí, která nebyla zahrnuta do obchodního majetku, neumožňoval uplatňovat daň na vstupu, přičemž pronájem a prodej takové nemovitosti dani nepodléhal.

Proti tomuto rozhodnutí v části, která potvrzuje rozhodnutí správního orgánu I. stupně, žalobce v žalobě namítal, že žalovaný nedostatečně zjišťoval, zda předmětná nemovitost byla či nebyla zahrnuta do jeho obchodního majetku jako podnikatele. Skutečnost, že žalobce poté, kdy se předmětná nemovitost stala dne 19. 5. 1998 jeho vlastnictvím, ji zahrnul bezodkladně do svého obchodního majetku, vyplývá z jeho čestného prohlášení o vkladu objektu do obchodního majetku, z jeho účetnictví, ze zprávy o kontrole daně z přidané hodnoty za období 12/1997 až 02/2000 čj. 94092/01/004933/0946, provedené ve dnech 24. 8. 2000 až 22. 3. 2001,a dále tím, že celá rekonstrukce byla financována z účtu firmy S. W. a tudíž byly všechny platby, které rekonstrukce zahrnovala, vždy účtovány na firmu S. W.. S předmětnou nemovitostí bylo prokazatelně účtováno od roku 1998, kdy počaly první investice firmy S. W. do její rekonstrukce. Podle názoru žalobce lze považovat rekonstrukci za součást jeho podnikatelské činnosti, v každém případě pak za podnikání na nemovitosti, která je součástí jeho obchodního majetku. Žalobce dále namítal, že žalovaný vycházel

zejména z protokolu o ústním jednání ze dne 23. 6. 1999, sepsaného podle § 12 daňového řádu, který je však nesrozumitelný, otázky zaznamenané v protokolu jsou většinou zavádějící nebo předstírají odpověď. Proto je důkazní hodnota tohoto protokolu velmi malá, ne-li mizivá a protokol nemůže být podkladem pro objektivní rozhodnutí ve věci.

Ve vyjádření k žalobě žalovaný vyvracel důvody žaloby. K tomu, zda nemovitost byla či nebyla součástí obchodního majetku žalobce, uvedl, že protokol o ústním jednání nebyl jediným důkazem, který hodnotil jako důkazní prostředek. Žalobce nikdy v průběhu daňového řízení, ani v odvolání proti platebnímu výměru netvrdil, že tato nemovitost je zahrnuta v jeho obchodním majetku; žádné důkazy vložení nemovitosti do obchodního majetku nepředložil ani nenavrhl. Žalobce pouze prokazoval právo hospodaření k nebytovým prostorám v nemovitosti. Pokud by skutečně dne 19. 5. 1998 žalobce zahrnul nemovitost do obchodního majetku, jistě by tuto skutečnost správci daně při vytýkacím řízení v roce 1999 nebo v rámci odvolacího řízení oznámil a čestné prohlášení tak doložil. Kontrolní zpráva, kterou žalobce zmiňuje, vychází ze šetření, které bylo prováděno za jiné zdaňovací období, než které je předmětem rozhodnutí. Z této zprávy také nevyplývá, že by správce daně ověřoval evidenci obchodního majetku. Samotné čestné prohlášení o vkladu nemovitosti do obchodního majetku, předložené po více než roce od vyměření daně za zdaňovací období březen 1999, neprokazuje, že žalobce měl nemovitost skutečně v rozhodné době vloženu do svého obchodního majetku. Námitky žalobce proti protokolu o ústním jednání z 23. 6. 1999 nepovažuje žalovaný za důvodné.

Městský soud vymezil předmět řízení tak, že je třeba posoudit, zda předmětná nemovitost byla v příslušném zdaňovacím období zahrnuta do obchodního majetku žalobce, a zda se tedy žalobce právem domáhal uznání nadměrného odpočtu DPH v daném zdaňovacím období, či nikoliv. Poukázal na § 19 odst. 8 zákona o DPH ve znění platném v rozhodné době, podle něhož nemá plátce nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých k dosažení příjmů nebo výnosů z pronájmu nemovitosti nebo její části, včetně bytu, která není součástí obchodního majetku plátce, jakož i všech přijatých zdanitelných plnění, která se nevztahují k podnikání a k obchodnímu majetku. Vyloučení daně z nároku na odpočet musí být v tomto případě provedeno úpravou odpočtu daně podle § 20.

Městský soud neshledal oprávněnou námitku žalobce týkající se důkazní hodnoty protokolu o ústním jednání ze dne 23. 6. 1999. Protokol obsahuje všechny zákonem předepsané náležitosti, jsou zachyceny jednotlivé otázky správce daně a odpovědi žalobce. Žalobce neměl námitky k předmětu, průběhu a výsledkům ústního jednání, ani námitky k obsahu protokolu. Nežádal následné provedení oprav v protokolu, podepsal jej a převzal jeho opis. Protokol je srozumitelný, otázky kladené žalobci nelze považovat za zavádějící nebo předstírající odpověď.

K otázce, zda předmětná nemovitost byla v rozhodné době součástí obchodního majetku žalobce, městský soud uvedl, že za dobu trvání spoluvlastnictví k této nemovitosti žalobce jím vlastněnou část do svého obchodního majetku nevložil, i když to platná právní úprava umožňuje. Tvrzení žalobce, že poté, kdy se stal jediným vlastníkem nemovitosti, ji bezodkladně zahrnul do svého obchodního majetku, neodpovídá obsah správního spisu. Žalobce totiž tuto skutečnost v průběhu celého daňového řízení ani v řízení odvolacím, nikdy netvrdil a důkazy k jejímu prokázání nenavrhl a nepředložil. Prokazoval pouze právo hospodaření k nebytovým prostorám v této nemovitosti. V daňovém přiznání k dani z příjmu fyzických osob za rok 1999 a v dodatečném daňovém přiznání podaném dne 7. 9. 2000, není

ve výkazu o majetku a závazcích uvedena hodnota nemovitosti jako hmotného investičního majetku. Také příjmy a výdaje související s předmětnou nemovitostí byly zahrnuty do příjmů z pronájmu, nikoli do příjmů z podnikání. Kontrolní zpráva, na níž žalobce poukazuje, se týká jiných zdaňovacích období a není z ní patrno, že by správce daně ověřoval evidenci žalobcova obchodního majetku. Z této zprávy naproti tomu vyplývá, že žalobce i v pozdějších zdaňovacích obdobích jednal tak, jako by předmětnou nemovitost do obchodního majetku vloženu neměl. Vložení nemovitosti do obchodního majetku nebylo prokázáno ani financováním rekonstrukce firmou S. W., když žalovaný zároveň nezpochybňuje, že žalobce takto o nemovitosti účtoval, ani čestným prohlášením o vkladu. Čestné prohlášení s datem 19. 5. 1999 žalobce předložil až po roce od vyměření daně za příslušné zdaňovací období, i když tak mohl učinit již krátce po 31. 8. 1999, kdy mu byly na jeho žádost sděleny důvody rozdílu podle § 32 odst. 9 daňového řádu, a poté kdykoli v průběhu daňového řízení. S přihlédnutím ke všem těmto skutečnostem je podle názoru městského soudu zřejmé, že údaj, který žalobce uvedl v protokolu o ústním jednání z 23. 6. 1999, a sice, že předmětnou nemovitost nemá ve svém obchodním majetku, byl pravdivý a žalobci se ani v řízení před soudem nepodařilo jeho pravdivost zpochybnit. Městský soud považuje tvrzení žalobce za účelová, vedená snahou uplatnit v příslušném zdaňovacím období nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty.

Žalobce opřel kasační stížnost o ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., protože nelze souhlasit s řešením právní otázky, jak to učinil městský soud; jedná se o nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky.

Žalobce namítá, že veškeré investice z let 1996 - 1998 se promítly zčásti jako opravy a zčásti jako další investice s tím, že tyto investice, které nepodléhaly okamžitému odpisu, se doposud řádně odepisují. Finanční úřad v rámci kontrol prováděných od roku 1996 o tom ví a jak okamžité náklady, tak odepisování investic odsouhlasil. Okamžité náklady a odepisované investice byly a jsou i nadále promítány v každém daňovém přiznání žalobce. Lze tedy jednoznačně říci, že z každého daňového přiznání, jehož náplň finanční úřad kontroloval, vyplývá, že předmětná nemovitost byla zařazena do obchodního majetku žalobce a žalobce s uvedenou nemovitostí podnikal. Žalobce má na mysli tu skutečnost, že jednotlivé položky uvedené v daňovém přiznání musí daňový subjekt prokázat a průkaznost těchto tvrzení musí finanční úřad odsouhlasit. K tomu v této věci také došlo a finanční úřad jak odepisované investice, tak okamžité náklady vedené jako opravy uznal. Na jedné straně tedy finanční úřad prokazatelně uznává náklady a investiční odpisy z předmětné nemovitosti, na druhé straně nechce uznat uplatněný odpočet DPH. I ze samotné zprávy Finančního úřadu pro Prahu 3 ze dne 3. 12. 2002 čj. 171707/02/003961/6270 vyplývá, že se jedná o obytný dům sloužící podnikatelské činnosti. Žalobce tedy kasační stížnost opírá o to, že na jedné straně finanční úřad uznává předmětnou nemovitost jako nemovitost určenou k podnikání a na druhé straně nechce uhradit žalobci nadměrný odpočet DPH s tvrzením, že nemovitost není zahrnuta do obchodního jmění a není tedy určena k podnikání žalobce.

Žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a „věc vrátil zpět“.

Žalovaný ve vyjádření vyvracel důvody kasační stížnosti a navrhl její zamítnutí.

Žalobce v průběhu daňového řízení neprokázal, že ve zdaňovacím období březen 1999 byla předmětná nemovitost součástí jeho obchodního majetku. Žalovaný poukázal na protokol ze dne 23. 6. 1999, v němž žalobce uvedl, že předmětnou nemovitost nemá v obchodním

majetku. Žalovaný při hodnocení toho, zda žalobce zahrnul předmětnou nemovitost do obchodního majetku, vycházel i z daňových přiznání žalobce k dani z příjmu fyzických osob, v nímž musí poplatník uvést ve výkazu majetek. V daňovém přiznání žalobce za rok 1999, podaném 30. 3. 2000, ani v jím podaném dodatečném přiznání ze dne 7. 9. 2000 není hodnota nemovitosti uvedena. Příjmy související s předmětnou nemovitostí jsou uváděny pod příjmy podle § 9 zákona o dani z příjmů, přestože příjmy poplatníků, kteří mají nemovitost zahrnutu do obchodního majetku, se uvádějí do příjmů podle § 7 zákona o dani z příjmů.

Jelikož předmětná nemovitost nebyla v roce 1999 zahrnuta do obchodního majetku žalobce, neměl žalobce podle § 19 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty v konkrétním zdaňovacím období nárok na odpočet. Toto ustanovení zakazovalo uplatnit plátci nárok na odpočet z přijatých plnění, která použije k dosažení příjmů nebo výnosů z pronájmu nemovitostí, které nemá v obchodním majetku, bez ohledu na to, zda je používá k podnikání či nikoliv.

Tvrzení žalobce o odpisech, které správce daně uznal, nemají žádnou souvislost s posouzením, zda předmětná nemovitost byla součástí obchodního majetku.

Správce daně ani žalovaný nikdy nezpochybňovali použití předmětné nemovitosti pro pronájem, ale zákon o dani z přidané hodnoty v období od 1. 1. 1998 do 31. 3. 2000 obsahoval shora uvedené ustanovení, které podmiňovalo nárok na odpočet z přijatých plnění týkajících se nemovitosti jejím zahrnutím do obchodního majetku.

Nejvyšší správní soud, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

V projednávané věci jde o to, zda předmětná nemovitost byla v rozhodném období součástí obchodního majetku žalobce či nikoliv, protože podle § 19 odst. 8 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodném období, plátce nemá nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých k dosažení příjmů nebo výnosů z pronájmu nemovitosti nebo její části včetně bytu, která není součástí obchodního majetku plátce, jakož i všech přijatých zdanitelných plnění, která se nevztahují k podnikání a k obchodnímu majetku.

Městský soud dovodil, že předmětná nemovitost nebyla v rozhodném období součástí obchodního majetku žalobce. Dovodil tak proto, že tvrzení žalobce, že poté, kdy se stal jediným vlastníkem předmětné nemovitosti, ji bezodkladně zahrnul do svého obchodního majetku, neodpovídá obsahu správního spisu. Žalobce v průběhu celého daňového řízení, ani v odvolacím řízení, tuto skutečnost nikdy netvrdil a důkazy k jejímu prokázání nenavrhl a nepředložil. Čestné prohlášení žalobce o tom, že nemovitost vložil do svého obchodního majetku ze dne 19. 5. 1999 žalobce předložil až po roce od vyměření daně, ačkoliv tak mohl učinit již po 31. 8. 1999, kdy mu byly na jeho žádost sděleny důvody rozdílu podle § 32 odst. 9 daňového řádu, a poté kdykoli v průběhu daňového řízení. Soud vzal za prokázané, že údaj, který žalobce uvedl v protokolu o ústním jednání ze dne 23. 6. 1999 – že předmětnou nemovitost nemá ve svém obchodním majetku -, byl pravdivý a žalobci se nepodařilo ani v řízení před soudem jeho pravdivost zpochybnit. Soud proto považuje žalobcovo tvrzení o vkladu předmětné nemovitosti za účelové.

Obsahem kasační stížnosti je poukaz na tvrzený dvojí pohled finančního úřadu. Na jedné straně uznává předmětnou nemovitost jako nemovitost určenou k podnikání, na druhé straně nechce žalobci uhradit nadměrný odpočet DPH s tvrzením, že nemovitost není zahrnuta do obchodního jmění a není tedy určena k podnikání žalobce.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu tento argument nemá souvislost s posouzením, zda předmětná nemovitost byla součástí obchodního majetku žalobce.

Žalobce je fyzickou osobou podnikající na základě živnostenského oprávnění, nezapsanou v obchodním rejstříku. Nelze tudíž na základě nějakého konkrétního právního úkonu žalobce dovodit, že od určitého okamžiku se předmětná nemovitost stala součástí jeho obchodního majetku. Otázku, zda se předmětná nemovitost v tomto zdaňovacím období stala součástí jeho obchodního majetku, lze posoudit pouze nepřímo na základě úpravy obsažené v zákoně o dani z příjmů. Podle § 9 odst. 6 zákona o dani z příjmů, u poplatníků účtujících o příjmech z pronájmu podle § 9 tohoto zákona, se movitý i nemovitý majetek nepovažuje za obchodní majetek. Zákon o dani z příjmů tedy umožňuje těm, kteří pronajímají svůj soukromý majetek, pokud chtějí uplatnit výdaje pro účely daně z příjmů ve skutečné výši a nikoliv paušálem, vést evidenci hmotného a nehmotného majetku, mohou majetek odepisovat, vytvářet rezervy, ale tento majetek není považován za majetek obchodní. Ti, kteří mají majetek zahrnut v obchodním majetku, musí příjmy z něho plynoucí zdaňovat v souladu s § 7 zákona o dani z příjmů. Žalobce takto nepostupoval a předmětnou nemovitost jako obchodní majetek v roce 1999 nevykazoval.

Městský soud tedy dle názoru Nejvyššího správního soudu dospěl v souladu se zákonem k závěru, že žalobce neprokázal, že v předmětném zdaňovacím období měl nemovitost vloženu do svého obchodního majetku.

Kasační stížnost proti napadenému rozsudku proto Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou zamítl podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému nevznikly náklady převyšující jeho běžnou úřední činnost.

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

V Brně dne 26. října 2005

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu