



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jiřího Vyvadila a JUDr. Radana Malíka a v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, za účasti **L. B.**, zastoupené JUDr. Jiřím Stránským, advokátem se sídlem v Turnově, Husova 602, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 18. 1. 2005, č. j. 59 Ca 123/2002 – 23,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Stěžovatel **je p o v i n e n** zaplatit L. B. náhradu nákladů právního zastoupení k rukám JUDr. Jiřího Stránského, advokáta se sídlem v Turnově, Husova 602, ve výši 2150 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 18. 1. 2005, č. j. 59 Ca 123/2002 – 23, bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 15. 10. 2002, č. j. 15524/110/2001, a dodatečné platební výměry ze dne 12. 6. 2001 č. j. 20745/01/260970/8124 a č. j. 20746/01/260970/8124, vydané Finančním úřadem v Turnově a věc vrácena stěžovateli k dalšímu řízení. Krajský soud odůvodnil své rozhodnutí tím, že právní názor stěžovatele byl nesprávný, pokud měl za to, že kovoobráběcí stroje (dále jen „movité věci“), které L. B. (dále jen „účastnice“) v předmětném zdaňovacím období prodala, byly součástí obchodního majetku, a proto příjem za jejich prodej nesplňoval podmínku pro osvobození od daně z příjmu podle § 4 odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu ve znění účinném v rozhodném období (dále jen „ZDP“). Vyšel přitom ze skutkového stavu, mezi

účastníky nesporného, že účastnice v předmětném období uplatňovala výdaje procentem z příjmu podle § 7 odst. 9 ZDP a z tohoto důvodu nebyla účetní jednotkou. Předmětné movité věci tedy tvořily obchodní majetek ve smyslu § 4 odst. 3 ZDP, a proto též příjem z jejich prodeje splňoval podmínku osvobození od daně z příjmů podle § 4 odst. 1 písm. c) ZDP.

Stěžovatel se v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě dovolává kasačního důvodu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Podle jeho názoru krajský soud pochybil, pokud nepokládal prodané movité věci za součást obchodního majetku, když nesprávně vycházel pouze z definice obchodního majetku uvedené v § 4 odst. 3 ZDP a z faktu, že účastnice nebyla povinna o movitých věcech účtovat. Krajský soud také chybně dovodil, že účastníci prodané movité věci nespádaly pod obchodní majetek podle uvedeného ustanovení, a proto byl jejich prodej osvobozen od daně z příjmů podle § 4 odst. 1 písm. c) ZDP. Podle názoru stěžovatele posléze citované ustanovení slouží k odlišení majetku podnikatele, který je určen k podnikání a je z osvobození vyloučen, od majetku určeného k tomu, aby sloužil osobním potřebám fyzické osoby. Stěžovatel namítal, že předmětné movité věci je nutno podřadit pod obchodní majetek ve smyslu § 6 odst. 1 obchodního zákoníku ve znění platném v roce 1997 a 1998, podle něhož je obchodní majetek vymezen jako souhrn majetkových hodnot, které patří podnikateli a slouží nebo jsou určeny k podnikání. Dovolává se při tom též podpůrně ustanovení § 35 obchodního zákoníku, podle kterého jsou podnikatelé povinni vést účetnictví v rozsahu a způsobem stanoveným zvláštním zákonem.

Účastnice ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že podle jejího názoru nejde o spor o to, co bylo či nebylo v obchodním majetku, neboť v rozhodných zdaňovacích obdobích uplatňovala výdaje procentem z příjmů podle § 7 odst. 9 ZDP a nebyla tak účetní jednotkou a nebyla povinna vést účetnictví. Rovněž však nerozporovala to, že v rozhodném období dosáhla příjmů prodejem kovoobráběcích strojů. Tyto byly vyřazeny z obchodního majetku a tudíž podléhaly režimu prodeje movitých věcí s osvobozením od daně z příjmů. Ostatně soud dovozuje správně, že nebylo rozhodné, zda je třeba kovoobráběcí stroje posuzovat jako stroje zahrnuté do obchodního majetku či nikoli. Dokazování finančního úřadu v tomto směru bylo nadbytečné. Proto účastnice navrhla, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Ze správního spisu vyplývá, že účastnice v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 uvedla příjmy ve výši 69 790 Kč a za zdaňovací období roku 1998 pak ve výši 84 570 Kč. V průběhu daňové kontroly byla vyzvána, aby předložila a doložila údaje o prodeji majetku (stroje, náhradní díly, zařízení) a doložila nabytí majetku restitucí, transformací, koupí atd. Při ústním jednání účastnice uvedla, že prodala panu M. automaty a předložila celkem 6 kupních smluv. K výzvě, aby prokázala, že prodáváný movitý majetek byl osvobozen nebo nepodléhá dani z příjmů fyzických osob, účastnice písemně sdělila, že stroje, příslušenství a náhradní díly nakoupila v letech 1991 a 1992, kdy zamýšlela podnikat v kovovýrobě. Nepodařilo se jí ale sehnat zakázky, proto stroje nikdy k podnikání nepoužila a nebyly vloženy do obchodního majetku. Zakázky na drážkování prováděla na stroji, který s manželem vyrobili a stroji, který má dosud v osobním majetku. Stroje nakoupené v letech 1991 a 1992 se rozhodla prodat,

protože se nehodily pro její drobnou výrobu. V roce 1998 pak nakoupila další stroje od společnosti M. L. L., a. s., ale stroje po jejich převezení ihned prodala za stejnou cenu včetně poskytnuté neproučtované zálohy. V průběhu daňového řízení předložila dvě potvrzení ze dne 21. 1. 1997 o tom, že prodala J. M. soustružnický automat za cenu 14 500 Kč a automatické podávání za cenu 17 300 s tím, že částka bude vyplacena hotově. V potvrzení ze dne 24. 6. 1998 účastnice uvedla, že J. M. prodala soustružnický automat A40 v. č. OB37016 za 38 000 Kč, soustružnický automat A40 v. č. OB25978 za 39 000 Kč a soustružnický automat A40 v. č. OB25975 za 36 000 Kč, částky opět přijala v hotovosti. V dalších potvrzeních ze 16. 7. 1998 uvedla, že J. M. prodala soustružnický automat A40, včetně 15 000 Kč a šnekovou převodovku na soustružnický automat A40 za 8000 Kč. Z potvrzení ze dne 3. 11. 1998 vyplynulo, že prodala J. M. držáky na soustružnické automaty A40 a A20 a vodící pouzdra na dlouhotočný automat za celkem 69 700 Kč. Zároveň předložila kupní smlouvu ze dne 2. 6. 1998 uzavřenou podle § 409 a násl. obchodního zákoníku, kterou uzavřela pod firmou K., L. B., se společností M. L., a. s., jako prodávajícím na koupi 5 soustružnických automatů A40 za celkovou cenu 35 000 Kč + 22 % DPH. Příjmový doklad č. 97 ze dne 1. 6. 1998 prokazuje, že fakturovaná částka 42 700 Kč byla přijata od K. L. B. Ze zprávy o výsledku daňové kontroly vyplývá, že účastnice v kontrolovaných zdaňovacích obdobích uplatňovala výdaje podle § 7 odst. 9 ZDP, tj. ve výši 25 % z přiznaných příjmů. Na základě této zprávy vydal dne 12. 6. 2001 správce daně dodatečné platební výměry č. 162/01/RT, kterým byla účastnici doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 ve výši 3585 Kč, a č. 163/01/RT, kterým byla doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 ve výši 27 283 Kč. Rozhodnutím stěžovatele ze dne 15. 10. 2002, č. j. 15524/110/2001, bylo odvolání účastnice zamítnuto.

Podstata sporu spočívá v určení, zda předmětné movité věci tvořily obchodní majetek, jak namítá stěžovatel, či nikoliv, jak zastává krajský soud, když řešení této právní otázky je podmínkou pro určení, zda se na příjem z prodeje těchto movitých věcí vztahuje osvobození od daně z příjmů podle § 4 odst. 1 písm. c) ZDP.

Podle § 4 odst. 1 písm. c) ZDP jsou od daně osvobozeny příjmy z prodeje movitých věcí. Osvobození se nevztahuje na příjmy z prodeje motorových vozidel, letadel a lodí, nepřesahuje-li doba mezi nabytím a prodejem dobu jednoho roku. Osvobození se nevztahuje rovněž na příjmy z prodeje movitých věcí, včetně příjmů z prodeje movitých věcí uvedených v odstavci 1 písm. g), pokud jsou nebo byly zahrnuty do obchodního majetku pro výkon podnikatelské a jiné samostatné výdělečné činnosti poplatníka, a to do pěti let od jejich vyřazení z obchodního majetku.

Podle § 4 odst. 3 ZDP se obchodním majetkem se pro účely daně z příjmů fyzických osob rozumí souhrn majetkových hodnot (věcí, pohledávek a jiných práv a peněží ocenitelných jiných hodnot), které jsou ve vlastnictví poplatníka a o kterých bylo nebo je účtováno.

Podle § 6 odst. 1 obchodního zákoníku se obchodním majetkem podnikatele, který je fyzickou osobou, pro účely tohoto zákona rozumí majetek (věci, pohledávky a jiná práva a peněží ocenitelné jiné hodnoty), který patří podnikateli a slouží nebo je určen k jeho podnikání. Obchodním majetkem podnikatele, který je právnickou osobou, se rozumí veškerý jeho majetek.

Podle § 1 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, stanoví tento zákon rozsah a způsob vedení účetnictví a jeho průkaznosti pro všechny

právnícké osoby a dále pro fyzické osoby, které provozují podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost podle zvláštních předpisů, pokud prokazují pro daňové účely své výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Podle odst. 2 citovaného ustanovení se pro účely tohoto zákona považují osoby podle odstavce 1 za účetní jednotky.

Podle § 7 odst. 9 ZDP neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje s výjimkou uvedenou v § 12 ve výši a) 50 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, b) 30 % z příjmů uvedených v odstavci 2 písm. a), s výjimkou příjmů podle odstavce 8, c) 25 % z příjmů ze živnosti, z jiného podnikání podle zvláštních předpisů a z příjmů uvedených v odstavci 2 písm. b) a c), d) 25 % z příjmů z činností, které nejsou živností ani podnikáním podle zvláštního právního předpisu uvedených v odstavci 2 písm. d).

Podle § 39 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), je daňový subjekt, který uplatňuje výdaje procentem z příjmů podle zvláštního předpisu, povinen vždy vést evidenci příjmů a evidenci hmotného a nehmotného majetku, který lze odpisovat.

Z § 4 odst. 3 ZDP a § 6 odst. 1 obchodního zákoníku jednoznačně vyplývá, že definice obchodního majetku jsou výslovně určeny pro účely toho kterého předpisu. Proto tedy definice obchodního majetku v § 4 odst. 3 ZDP vylučuje pro účely daně z příjmů použití definice obchodního majetku podle ustanovení § 6 odst. 1 obchodního zákoníku. Protože je nesporné, že účastnice uplatňovala výdaje procentem z příjmů podle § 7 odst. 9 ZDP, nebyla účetní jednotkou, neboť neprokazovala pro daňové účely své výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a contrario), a nebyla proto povinna o předmětných movitých věcech účtovat, ale toliko vést evidenci příjmů a evidenci hmotného a nehmotného majetku, který lze odpisovat podle § 39 odst. 4 daňového řádu. Proto jí prodané movité věci netvořily ve smyslu definice podle § 4 odst. 3 ZDP obchodní majetek a na jejich prodej se vztahovalo osvobození od příjmů podle § 4 odst. 1 písm. c) ZDP. Z těchto důvodů je základní námitka stěžovatele podle názoru Nejvyššího správního soudu nedůvodná.

Ze stejných důvodů jsou nedůvodnými i další námitky stěžovatele odvisící od právní úpravy obchodního majetku v obchodním zákoníku, zejména poukaz na § 35 obchodního zákoníku. Pokud stěžovatel namítal, že § 4 odst. 1 písm. c) ZDP slouží k odlišení majetku podnikatele, která je určen k podnikání a který je z osvobození vyloučen od majetku určeného k tomu, aby sloužil k osobním potřebám fyzické osoby, lze s tímto výkladem obecně souhlasit. Nic to však nemění na tom, že obchodní majetek je pro účely daně z příjmů definován v § 4 odst. 3 ZDP a nikoliv v § 6 odst. 1 obchodního zákoníku.

Stěžovatel dále dovozoval, že příjem z prodeje movitých věcí není osvobozen od daně z příjmů podle § 4 odst. 1 písm. c) ZDP poukazem na § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 ZDP.

Podle § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 ZDP se hospodářský výsledek nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází pro zjištění základu daně za zdaňovací období (část zdaňovacího období) předcházející dni ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, pronájmu nebo zahájení likvidace, upraví v případech, kdy poplatník není účetní jednotkou (s výjimkou uvedenou v bodu 2), o cenu nespotřebovaných zásob, o výši pohledávek (s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y) bodech 1 až 4), o částky příjmů, které hospodářsky patří do následujícího zdaňovacího období podle § 5.

Stěžovatel z tohoto ustanovení dovozoval, že jestliže platí, že poplatník, který není účetní jednotkou při ukončení podnikání, upraví základ daně o cenu nespotřebovaných zásob a pohledávek, tedy o cenu jeho obchodního majetku, pokud je do ukončení podnikání neprodá, je logické, že stejně je nutno postupovat i v projednávaném případě. Tento odkaz je však zcela nepřipadný, protože míří na odlišnou situaci, tj. na okamžik ukončení podnikatelské či jiné samostatné výdělečné činnosti, kdy, jak konečně stěžovatel správně připomíná a tím ovšem svou vlastní argumentaci popírá, by daňový subjekt byl povinen „dodanit“ nespotřebované zásoby jedině za předpokladu, že je v průběhu podnikání neprodal. Proto Nejvyšší správní soud ani tuto námitku neshledal důvodnou.

Pokud konečně stěžovatel odkázal na usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 50/01, aniž ovšem svůj odkaz blíže zdůvodnil, Nejvyšší správní soud konstatuje, že uvedený odkaz je rovněž zcela nepřipadný, neboť citované rozhodnutí řeší materii, ve které se jedná nesporně o obchodní majetek, o kterém, na rozdíl od situace v projednávané věci, bylo třeba účtovat.

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

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k okolnosti, že účastnice měla ve věci plný úspěch, přísluší jí náhrada nákladů řízení podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ve výši 2 x 1000 Kč a náhrada hotových výdajů podle § 13 odst. 3 citované o vyhlášky, ve výši 2 x 75 Kč, celkem tedy 2150 Kč.

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

V Brně dne 26. května 2005

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu