



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **Ing. J. L.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Šmrhou, advokátem se sídlem ve Strakonicih, Plánkova 600, za účasti **Finančního ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem v Českých Budějovicích, Mánesova 3, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 9. 2004, č. j. 10 Ca 81/2004 – 82,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 9. 2004, č. j. 10 Ca 81/2004 – 82, byly zamítnuty žaloby stěžovatele proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2392/110/2004 a č. j. 6753/110/2003, kterými byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Finančního úřadu ve Strakonicih ze dne 27. 6. 2003, č. j. 45019/03/105910/3716, jímž byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2000 ve výši 445 786 Kč a č. j. 45009/03/105910/3716, kterým byla dodatečně vyměřena daň z příjmu fyzických osob za rok 1999 ve výši 10 060 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že v průběhu daňové kontroly byl stěžovatel správcem daně vyzván k prokázání zdanění finančních prostředků použitých na koupi nemovitosti v M. v celkové výši 1 800 000 Kč. Stěžovatel tento majetek evidoval v letech 1999 a 2000 jako hmotný investiční majetek a také jej odpisoval až do doby jeho vyřazení z evidence v roce 2000. K dotazu správce daně, k jakým podnikatelským aktivitám byla předmětná nemovitost zakoupena, stěžovatel sdělil, že za účelem dosažení zisku, neboť nemovitosti koupil zhruba za 250 Kč za 1 m² a v té době se prodávaly pozemky v okolí S. řádově za 500 Kč za 1 m². Dále

specifikoval, že příjmy měl z prodeje nemovitosti, kterou prodal synovi za 200 000 Kč, z rozprodeje cihel, traverz a kovového odpadu. Správce daně proto dospěl k závěru, že předmětná nemovitost nesloužila jako hmotný investiční majetek ve prospěch podnikání stěžovatele, a proto se nemohlo jednat o příjmy ze samostatné výdělečné činnosti, ale o ostatní příjmy ve smyslu § 10 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění platném v roce 1999 a 2000, (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Rovněž odpisy z předmětné nemovitosti, které stěžovatel uplatnil ve výdajích, správce daně neuznal jako daňové výdaje neboť nemovitost nesloužila jeho podnikatelské činnosti, když v letech 1999 a 2000 stěžovatel vykonával činnost likvidátora a správce konkursní podstaty. Navíc stěžovatel nebyl schopen vysvětlit, jakým způsobem postupoval při odepisování, neupřesnil vstupní cenu, ze které bylo odepisováno a ke hmotnému majetku nevlastnil inventární kartu. Stejně tak nespecifikoval, k jakým podnikatelským aktivitám nemovitost kupoval, pouze uvedl, že účelem nákupu bylo získání zisku z následného prodeje, neboť předpokládal, že cena nemovitostí bude v budoucnu vyšší. Krajský soud v postupu správce daně a finančního ředitelství neshledal stěžovatelem namítaná pochybení a naopak považoval za nutné vyslovit závěr, že stěžovatel postupoval v rozporu s ustanovením § 24 a § 4 zákona o daních z příjmů, neboť o nemovitosti účtoval jako o obchodním majetku, přičemž nerespektoval základní charakteristiku, že se musí jednat o majetek určený pro výkon k podnikatelské činnosti a stěžovatel k jím vykonávané činnosti likvidátora a správce konkursní podstaty nemovitost nevyužíval. Pokud stěžovatel sledoval nákupem nemovitosti dosažení zisku v souvislosti s jejím následným prodejem, pak takovou motivaci nelze dokládat živnostenským listem na koupi zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, neboť by se muselo jednat o činnost realitní kanceláře, což stěžovatel ostatně sám v žalobě poznamenal. Za nedůvodnou označil krajský soud i další námitku stěžovatele týkající se předběžné otázky v souvislosti s daní z převodu nemovitostí. Správce daně neověřoval správnost údajů uvedených stěžovatelem v daňovém přiznání k dani z převodu nemovitosti, pokud nevznikly pochybnosti o jejich správnosti a skutečnost, že stěžovatel v daňovém přiznání uvedl, že se jedná o nemovitost pro podnikatelskou činnost nemá vliv na posouzení správnosti daně z příjmů.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost proti výrokům v odstavci druhém a třetím z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. V kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že v plném rozsahu zůstávají zachovány jeho námitky obsažené v odvolání a žalobách a jsou uplatňovány i v rámci kasační stížnosti. Stěžovatel považuje obsah všech těchto svých podání rovněž za obsah této kasační stížnosti. Dále předně namítal, že došlo k porušení § 2 odst. 1 a § 28 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a uplatnil rovněž námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí. Stěžovatel označil postup správce daně v tom, že neuznal nemovitosti v k. ú. M. za nemovitosti náležející do jeho obchodního majetku a přesunul příjmy a výdaje vztahující se k těmto nemovitostem z režimu § 7 do režimu § 10 zákona o daních z příjmů, přičemž ale současně ponechal v režimu § 7 citovaného zákona v nákladech stěžovatele platby za spotřebovanou elektrickou energii, platbu daně z převodu nemovitosti a platbu za bourací práce, za zmatečný, nesrozumitelný a z toho důvodu nepřezkoumatelný, neboť popsané kroky správce daně si protirečí. Je tak naplněn kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Stěžovatel je přesvědčen, že předmětné nemovitosti se staly obchodním majetkem pro účely zákona o daních z příjmů, a to z toho důvodu, že byly v jeho vlastnictví a že o nich bylo účtováno. S ohledem na tyto skutečnosti, tj. zaúčtování nákupu nemovitostí do účetnictví stěžovatele, se staly uvedené nemovitosti ex lege jeho obchodním majetkem. Jestliže se ze zákona staly nemovitosti obchodním majetkem, byl stěžovatel povinen při jeho zařazení, odepisování a následném prodeji postupovat přesně a výlučně pouze tak, jak mu zákon o daních z příjmů ukládal. Z tohoto důvodu je pak příjem

z prodeje takového majetku příjmem z podnikání podle § 7 zákona o daních z příjmů a touto zákonnou úpravou je pak vázán i samotný správce daně. Pokud přistoupil k překvalifikaci, porušil zásadu zákonnosti podle § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. V této souvislosti poukázal stěžovatel na to, že již v předchozích řízeních nastolil k posouzení další argument, a to použití předběžné otázky. Na základě podaného přiznání k dani z nemovitosti za rok 1999 byla stěžovateli vyměřena daň sazbou příslušnou pro stavby v rámci podnikatelské činnosti a toto vyměření daně nabylo právní moci dne 4. 3. 1999. V této skutečnosti spatřuje stěžovatel zodpovězení otázky zařazení předmětných nemovitostí za pravomocně vyřešené v rámci předběžné otázky, o níž rozhodl pravomocně tentýž správce daně, který provedl následnou kontrolu. Stěžovatel je přesvědčen, že správce daně je tímto svým rozhodnutím vázán. Pokud krajský soud tento argument neuznal za důvodný, spatřuje v tom stěžovatel naplnění kasačních důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) i b) s. ř. s. Proto navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že stěžovatelem opakovaně uplatněné námitky nejsou důvodné. Poukázalo na jeho výpověď ze dne 6. 12. 2002, kdy na otázku správce daně sdělil, že v uvedeném období vykonával činnost likvidátora a správce konkursní podstaty. I když stěžovatel má zaregistrovaná živnostenská oprávnění, tato sama o sobě ještě neznamenají zahájení a provozování podnikatelské činnosti ve smyslu daňových zákonů. Za situace, kdy prováděl činnost likvidátora a správce konkursní podstaty, bylo vložení zakoupených nemovitostí do hmotného investičního majetku provedeno účelově. Z toho důvodu uplatněné výdaje nesplňovaly podmínky pro uznání těchto výdajů jako výdajů daňových ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, a proto nebyl správce daně oprávněn uplatněné výdaje uznat, neboť stěžovatel neunesl důkazní břemeno, když neprokázal používání předmětných nemovitostí k podnikatelské činnosti. Předmětné nemovitosti se nestaly obchodním majetkem stěžovatele, protože nebyla splněna podmínka daná § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů a z toho důvodu nemohly být zařazeny jako hmotný investiční majetek. Jestliže nákup a prodej nemovitostí nesouvisí s podnikatelskou činností stěžovatele, pak o něm nemohl ani účtovat, a příjmy a výdaje spojené s tímto majetkem nelze zařadit pod § 7 zákona o daních z příjmů. K námitce na nejednotné posuzování na jedné straně příjmu z prodeje nemovitostí a na druhé straně nákladů v souvislosti s nimi vynaložených, poukázalo finanční ředitelství na ust. § 16 zákona o správě daní a poplatků z něhož, jakož i jiných ustanovení citovaného zákona, nelze dovodit, že správce daně musí při daňové kontrole prověřovat všechny účetní doklady daňového subjektu. Pokud tedy účetní doklady, na které stěžovatel poukazuje, nebyly předmětem kontroly, neznamená to, že z hlediska jejich uplatnění jako daňových nákladů byly stěžovatelem uplatněny správně. Pokud jde o posouzení předběžné otázky, správce daně neověřuje správnost údajů v daňovém přiznání, pokud nemá pochybnosti o jejich správnosti nebo pokud není prováděno místní šetření. Skutečnost, že v dílčím daňovém přiznání byly nemovitosti uváděny jako nemovitosti pro podnikatelskou činnost, nemá vliv na otázku, zda stěžovatel správně účtoval o nemovitosti jako o obchodním majetku. Z obsahu daňového spisu vyplývá, že vložení nemovitostí do hmotného investičního majetku bylo účelové, neboť stěžovatel neprokázal, že tento majetek byl využíván k podnikatelské činnosti. Správce daně prokázal, že následný prodej nemovitostí nenaplňoval znaky podnikání, a tudíž se nemohlo jednat o příjmy definované v § 7 zákona o daních z příjmů. Aby odpisy mohly být výdajem, který snižuje základ daně, musí ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů být prokázána souvislost mezi výdajem, dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. Tuto souvislost v daňovém řízení stěžovatel neprokázal a správce daně postupoval podle § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, neboť účtování stěžovatele o předmětných nemovitostech jako o obchodním majetku byl zastřen skutečný obsah právního úkonu, tedy nákupu a převodu nemovitostí, které nebyly předmětem podnikání, osobě blízké a příjem

z takového prodeje upravuje § 10 zákona o daních z příjmů. Proto finanční ředitelství navrhuje, aby kasační stížnost jako nedůvodná byla zamítnuta.

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

V té části kasační stížnosti, v níž stěžovatel odkázal na všechny námitky obsažené v jeho odvoláních a žalobách s tím, že je uplatňuje i v rámci kasační stížnosti, nejsou splněny požadavky § 106 odst. 1 s. ř. s., podle kterého je stěžovatel povinen jím spatřované důvody kasační stížnosti explicitně uvést a vymezit tak rozsah, v němž Nejvyšší správní soud napadený rozsudek přezkoumá. Proto Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek jen v rozsahu stížních bodů výslovně v kasační stížnosti uvedených.

V prvním stížním bodě vytýká stěžovatel s poukazem na § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. vady správního řízení spočívající v nesprávném posouzení nemovitostí v k. ú. M. jako obchodního majetku a s tím související neuznání příjmů ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů. Nelze nesouhlasit s názorem stěžovatele, že podle ustanovení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů se obchodním majetkem 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. Citované ustanovení však pouze stanoví podmínky, které musí být splněny, aby se mohlo jednat o obchodní majetek. Nevyplývá z něj však, a ani z jiného ustanovení citovaného zákona, že příjem z prodeje takového majetku je bez dalšího příjmem z podnikání podle § 7 citovaného zákona, jak nedůvodně dovozuje stěžovatel. V odst. 1 citovaného ustanovení je taxativní výčet příjmů z podnikání, přičemž stěžovatel nijak nespecifikuje, zda se jednalo o příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, nebo o příjmy ze živnosti, nebo o příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů, když o podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti na zisku se evidentně jednat nemohlo. Protože ani sám stěžovatel si neujasnil, a v důsledku toho ani nezdůvodnil, o jaký konkrétní příjem z podnikání se ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů mělo v souvislosti s prodejem předmětné nemovitosti jednat, nemůže důvodně označit postup správce daně za zmatečný, nesrozumitelný a z tohoto důvodu nepřezkoumatelný, zejména když jak správce daně, tak i finanční ředitelství neustále zdůrazňovaly, že nebylo prokázáno, že nemovitost sloužila k podnikatelské činnosti stěžovatele. Nedůvodně v této souvislosti vytýká stěžovatel i nejednotné posuzování dosaženého příjmu z prodeje nemovitosti a nákladů na ni vynaložených. Daňová kontrola podle § 16 zákona o správě daní a poplatků není kontrolou účetní a je ponechána na úvaze správce daně, které daňové doklady budou předmětem kontroly. Nebyly-li tedy kontrolovány doklady o výdajích vynaložených v souvislosti s předmětnou nemovitostí, nelze z toho dovozovat, že je správce daně nějakým způsobem hodnotil a zaujal k nim stanovisko a ani to, že o nich jako o daňových nákladech stěžovatel účtoval v souladu se zákonem o daních z příjmu. Z těchto důvodů nedošlo v daňovém řízení k porušení § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

Za nedůvodný považuje Nejvyšší správní soud také druhý stížní bod týkající se předběžné otázky. V této souvislosti je nutno si nejprve ujasnit, kdy se o předběžnou otázku jedná, což stěžovatel neučinil, a z toho pak vyplývají jeho nesprávné právní závěry. Předběžná otázka (prejudicialita) vyjadřuje skutečnost, že se v řízení o určité věci vyskytují relativně samostatné otázky, které mají pro řešení této věci rozhodující význam. Předběžnou

otázkou se rozumí taková otázka, od jejíhož posouzení závisí rozhodnutí ve věci, která je předmětem daňového řízení. Předběžnou otázkou ve vztahu k dani z příjmů však v žádném případě není vyměření daně z nemovitosti, protože i kdyby tato daň vyměřena nebyla, nebránilo by to tomu, aby byla vyměřena daň z příjmů. Proto otázka vyměření daně z nemovitosti nemá povahu předběžné otázky ve vztahu k vyměření daně z příjmů a nebylo tak porušeno ustanovení § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

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 cit. zákona, podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s, podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 6. ledna 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu