



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobce Ing. M. D., zastoupeného JUDr. Jiřím Stránským, advokátem v Kralupech nad Vltavou, Riegrova 172, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Praze, Praha 2, Žitná 12, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 4. 2003, čj. 2916/03-130, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2004, čj. 10 Ca 158/2003 - 32,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2004, čj. 10 Ca 158/2003 - 32, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad (správce daně) rozhodnutím ze dne 2. 9. 2002, čj. 46408/02/058912/0634, dodatečně vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 1998 ve výši 211 734 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 4. 2003, čj. 2916/03-130, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 16. 12. 2004, čj. 10 Ca 158/2003 - 32, zamítl.

Městský soud o věci uvažil takto:

Podle § 20 zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“, „zákon o DPH“), má-li plátce příjmy nebo výnosy nejen za svá uskutečněná zdanitelná plnění, u nichž má nárok na odpočet daně, ale i za zdanitelná plnění osvobozená od daně podle § 25, u nichž nárok na odpočet daně nemá, je povinen zkracovat nárok na odpočet daně, pokud zákon nestanoví jinak. Podle § 25 odst. 1 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty jsou od daně osvobozena zdanitelná plnění představující převod staveb a pronájem pozemků a staveb (§ 30). Podle § 30 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty pronájem pozemků, staveb a částí staveb, včetně pronájmu bytů a nebytových prostor, (...), je osvobozen od daně; osvobození se nevztahuje na krátkodobý pronájem podle § 16 odst. 9 zákona o DPH. Podle § 30 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty se může plátce rozhodnout, že pronájem bude dani podléhat, pokud se jedná o pronájem pozemků, staveb, částí staveb, bytů nebo nebytových prostor jiným plátcům pro účely podnikání; zdaňování pronájmu je povinen oznámit příslušnému finančnímu orgánu nejpozději do 30 dnů ode dne uzavření nájemní smlouvy.

V posuzované věci žalobce ve svém účetnictví zařadil pronajímané nemovitosti do hmotného investičního majetku, o tomto majetku účtoval, z přijatých zdanitelných plnění, která souvisela s opravou a údržbou majetku, uplatňoval nárok na odpočet daně na vstupu, prováděl přeúčtování služeb (telefonních poplatků) tak, že uplatňoval daň z přidané hodnoty na vstupu a následně ji vykazoval i na výstupu, a pronájmy v souladu s § 25 a § 30 zákona o DPH vykazoval ve svém účetnictví jako zdanitelná plnění osvobozená od daně. Skutečnost, že smlouvy o nabytí předmětných nemovitostí uzavíral žalobce jako soukromá osoba, není relevantní, neboť jako fyzická osoba (podnikatel) ani nemohl být ve smlouvách označen jinak.

Je na daňovém subjektu, který je zároveň podnikatelem, aby při podání daňového přiznání na daň z příjmů řádně rozvrhl příjmy, které má z podnikání a z jiné výdělečné činnosti, případně příjmy, které má z pronájmu, a uvedl, zda příjmy z pronájmu ve smyslu ustanovení § 9 spadají pod příjmy, které má z podnikání. Tomuto rozvrhu musí odpovídat vedené účetnictví, daňové přiznání a daňové podklady. Daňový subjekt pak nemůže využívat výhod, které mu ten který způsob zdanění jeho příjmů přiznává, a na základě výsledků daňové kontroly tvrdit, že účetnictví, které vedl jako celek, toliko omylem zahrnulo příjmy z pronájmu v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob do ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů a současně došlo k omylu při uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty při opravě nemovitosti nepoužívané v podnikání. Z tohoto důvodu nemůže obstát ani námitka, že se správce daně měl zabývat otázkou oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu u plnění souvisejících s údržbou a opravami tohoto majetku, který nebyl součástí obchodního majetku, a tudíž z něj neměl být uplatňován nárok na odpočet daně z

přidané hodnoty na vstupu, naopak, na základě této skutečnosti nebyl důvod se domnívat, že žalobce nemá předmětné nemovitosti zahrnuté ve svém obchodním majetku.

Městský soud uzavřel, že nemovitosti, které stěžovatel pronajímal, byly zařazeny do hmotného investičního majetku, příjmy z pronájmu proto byly v daném případě plněním osvobozeným od daně, a nárok na odpočet daně z přidané hodnoty měl být tedy krácen podle § 20 zákona o dani z přidané hodnoty. Postup daňových orgánů, které žalobci dodatečně doměřily daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosince 1998, byl proto v souladu se zákonem.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností. Dovolal se stížního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem.

Stěžovatel v kasační stížnosti (obdobně jako v žalobě) tvrdil, že podle § 2 odst. 1 a § 7 odst. 5 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty není pronájem majetku, který není součástí obchodního majetku plátce, zdanitelným plněním, proto na výstupu není žádná daň. Není tedy nutno krátit nárok na odpočet daně na vstupu u ostatních přijatých plnění, která s pronajatými nemovitostmi nesouvisí. Závěr městského soudu by byl správný pouze při kumulativním splnění dvou podmínek: pronájem by musel být uskutečňován v rámci podnikání stěžovatele a předmětné nemovitosti by musely být zahrnuté do jeho obchodního majetku; žádná z těchto podmínek však v případě stěžovatele splněna nebyla. Zákon o dani z přidané hodnoty ve znění účinném pro rozhodné zdaňovací období neobsahoval definici obchodního majetku. Podle § 9 odst. 6 zákona ČNR č. 586/1992, o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), pokud se poplatníci rozhodnou účtovat, přestože k tomu nejsou podle účetních předpisů povinni, postupují podle těchto předpisů. Movitý i nemovitý majetek, o kterém je účtováno, se přitom nepovažuje za obchodní majetek ve smyslu daně z příjmů fyzických osob. Z uvedeného vyplývá, že samotná skutečnost, že stěžovatel o předmětných nemovitostech účtoval, nemůže být bez dalšího považována za důkaz o jejich příslušnosti k obchodnímu majetku stěžovatele v rozhodném období. Stěžovatel v souvislosti s pronájmem nemovitostí neposkytoval jiné než základní služby, zajišťující řádný provoz nemovitostí, proto se jeho činnost nemohla považovat za živnostenské podnikání ve smyslu ustanovení § 7 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „živnostenský zákon“), a § 2 odst. 2 obchodního zákoníku. Přeučtování částek spojených s užíváním telefonních linek neznamena přesah podmínek, při jejichž splnění vymezuje živnostenský zákon nájem jako nepodnikatelskou aktivitu. Pronajímané nemovitosti proto nemohly být považovány za obchodní majetek ani podle § 6 odst. 1 obchodního zákoníku, které jej vymezuje jako souhrn majetkových hodnot patřících podnikateli a sloužících nebo určených k jeho podnikání. Rovněž ze způsobu uzavření nájemních smluv lze dovodit

nepodnikatelský charakter pronájmu, neboť stěžovatel ve smlouvách neuváděl své IČ a DIČ (jako pravidelnou náležitost řádného označení podnikatele) a identifikoval se rodným číslem. Stěžovatel ovšem připustil, že příjmy z pronájmu byly v daňovém přiznání chybně vykázány a omylem byl uplatněn nárok na daň z přidané hodnoty při opravě nemovitostí nevyužívaných k podnikání; tato skutečnost však měla být posuzována co do oprávněnosti nároku na odpočet na vstupu u plnění souvisejících s údržbou a opravami tohoto majetku.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti a plně se ztotožnil se závěry městského soudu. Uvedl, že žalobce opíral žalobu o tvrzení, že u pronájmu nešlo o podnikání a že správce daně měl dodatečně vyměřit daň z údajně neoprávněně uplatněného nároku na odpočet z přijatých zdanitelných plnění, která souvisela s údržbou a opravami pronajímaných nemovitostí; toto tvrzení bylo ovšem v rozporu se zjištěními správce daně.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí městského soudu vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), shledal přitom také vady uvedené v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž musel přihlídnout z úřední povinnosti. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Stěžovatel v žalobě namítal, že v souladu s ustanovením § 7 odst. 5 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodném zdaňovacím období, není zdanitelným plněním prodej a pronájem majetku, který není součástí obchodního majetku plátce. Pro postup, který zvolil správce daně, by bylo nutné kumulativní splnění dvou podmínek: pronájem by musel být uskutečňován v rámci podnikání stěžovatele a předmětné nemovitosti by musely být zahrnuty do jeho obchodního majetku. Ve vztahu k první podmínce stěžovatel uvedl, že smlouvy na pronájem předmětných nemovitostí neuzavíral jako podnikatel, ale jako soukromá osoba, což lze dovodit z toho, že je v nich identifikován rodným číslem; k prokázání svého tvrzení navrhl důkaz předmětnými nájemními smlouvami. Dále uvedl, že v souvislosti s pronájmem nemovitostí neposkytoval jiné než základní služby zajišťující řádný provoz nemovitostí, proto jeho činnost nemohla být považována za živnostenské podnikání ve smyslu ustanovení § 7 živnostenského zákona. Ve vztahu k druhé podmínce, tj. k zahrnutí pronajímaných nemovitostí do obchodního majetku, stěžovatel uvedl, že zákon o dani z přidané hodnoty ve znění účinném pro rozhodné zdaňovací období neobsahoval definici obchodního majetku, proto bylo nutno vyjít z dalších zákonů účinných v rozhodném zdaňovacím období. Podle ustanovení § 6 odst. 1 obchodního zákoníku, je obchodním majetkem pro účely tohoto zákona souhrn majetkových hodnot (věcí, pohledávek a jiných práv a penězi ocenitelných jiných hodnot), které patří podnikateli a slouží nebo jsou určeny k jeho podnikání; vzhledem k tomu, že v posuzovaném případě nešlo o podnikání, nemohly být pronajímané nemovitosti obchodním majetkem. Podle ustanovení § 9 odst. 6 zákona o daních z příjmů,

pokud se poplatníci rozhodnou účtovat, přestože k tomu nejsou podle účetních předpisů povinni, postupují podle těchto předpisů, přitom se movitý i nemovitý majetek, o kterém je účtováno, nepovažuje za obchodní majetek ve smyslu daně z příjmů fyzických osob; samotná skutečnost, že stěžovatel o předmětných nemovitostech účtoval, nemůže být bez dalšího považována za důkaz o tom, že byly součástí obchodního majetku stěžovatele v rozhodném období.

V této souvislosti městský soud pouze uvedl (str. 7, odst. 1 a násl. rozsudku), že stěžovatel ve svém účetnictví zařadil pronajímané nemovitosti do hmotného investičního majetku, o tomto majetku účtoval, z přijatých zdanitelných plnění, která souvisela s opravou a údržbou tohoto majetku, uplatňoval nárok na odpočet daně na vstupu, prováděl přeúčtování služeb (telefonních poplatků) tak, že uplatňoval daň z přidané hodnoty na vstupu a následně ji vykazoval i na výstupu, a pronájmy v souladu s § 25 a § 30 daňového řádu vykazoval ve svém účetnictví jako zdanitelná plnění osvobozená od daně. Skutečnost, že smlouvy o nabytí předmětných nemovitostí uzavíral stěžovatel jako soukromá osoba, není relevantní, neboť jako fyzická osoba (podnikatel) ve smlouvách ani jinak být označen nemohl. K žalobní námitce, že pronájem předmětných nemovitostí nebyl uskutečňován v rámci podnikání stěžovatele a že pouhá skutečnost, že stěžovatel o předmětných nemovitostech účtoval, není bez dalšího důkazem o tom, že byly součástí jeho obchodního majetku v rozhodném období, městský soud v napadeném rozhodnutí ničeho neuvedl a s předmětnou námitkou se žádným způsobem nevypořádal.

Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že pokud se krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nezabýval řádně uplatněným žalobním bodem, nelze než soudní rozhodnutí zrušit, neboť je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (srov. rozsudky ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, a ze dne 1. 6. 2005, čj. 2 Azs 391/2004 - 62, www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud v minulosti rovněž vyslovil, že pokud z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, je nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby; soud, který se vypořádává s takovou argumentací musí uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (srov. rozsudek ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, www.nssoud.cz).

Shora uvedené pochybení městského soudu samo o sobě představuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku a Nejvyšší správní soud pouze *obiter dictum* doplňuje, že v postupu městského soudu shledal i další pochybení. Pokud městský soud v napadeném rozsudku uvedl určité skutečnosti jako nesporné, a sice že stěžovatel měl pronajímané nemovitosti zahrnuté ve svém obchodním jmění, prováděl jejich odpisy, nakládal s nimi a účtoval o nich jako o majetku v obchodním

jmění, převzal pouze závěry správce daně uvedené v zprávě o daňové kontrole, které nebylo možno ze správního spisu žádným způsobem ověřit. Ve správním spise nejsou založeny žádné podklady, z nich by bylo možno dovodit, jakým způsobem stěžovatel o předmětných nemovitostech účtoval, jakým způsobem uplatnil ve zdaňovacím období roku 1998 daň z příjmů fyzických osob z výnosů z pronájmu předmětných nemovitostí apod. Přestože stěžovatel v žalobě k prokázání svého tvrzení, že smlouvy na pronájem předmětných nemovitostí neuzavíral jako podnikatel, ale jako soukromá osoba, navrhl důkaz předmětnými nájemními smlouvami, městský soud tento důkaz neprovedl. V napadeném rozhodnutí se pak vyjádřil pouze k režimu uzavřených smluv o nabytí předmětných nemovitostí, které však rovněž nejsou založeny ve správním ani v soudním spise, a ani nebyly soudu předloženy k nahlédnutí. V další části napadeného rozhodnutí městský soud uvádí, že „z kontrolovaných podkladů, tak jak vyplývají závěry ze zprávy o daňové kontrole, jednoznačně vyplývá...“, aniž specifikuje, jaké podklady má na mysli a jakým způsobem je kontroloval (když nebyly založeny ve správním spise, který měl k dispozici), a opět pouze přebírá závěr správce daně ze zprávy o daňové kontrole.

S ohledem na shora uvedené odůvodnění Nejvyšší správní soud nepřezkoumával rozsudek městského soudu v rozsahu stížních bodů.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že městský soud pochybil, když se nevypořádal s řádně uplatněnou žalobní námitkou. Rozhodnutí městského soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, v řízení tedy vyšla najevo vada, k níž Nejvyšší správní soud musí přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), a proto rozsudek městského soudu podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. Městský soud je právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku vázán (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. dubna 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu

