



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a JUDr. Jany Kábrtové, ve věci žalobkyně **R. P.**, bytem X, zast. Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem v Brně, Divadelní 4, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 12. prosince 2014, čj. 33152/14/5200-10422-711138 a čj. 33209/14/5200-10422-711138, **t a k t o :**

I. Žaloba se z a m í t á .

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou žalobou namítala žalobkyně nezákonnost shora identifikovaných rozhodnutí, jimiž žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 17. 1. 2012 o vyměření daňové povinnosti k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 a roku 2008.

V žalobě uvedla, že jí žalovaný vytýká, že nemovitost čp. 51 v Černilově měla být vložena celá do obchodního majetku s přepočtem ceny budov s příslušenstvím, tzn. ve výši 2 752 760,- Kč, což představuje cenu dle znaleckého posudku, bez částky 234.893,- Kč, která představuje cenu pozemků dle znaleckého posudku, tedy v celkové výši 2 517 860,- Kč, přičemž tato cena měla být vynásobena 0,726543.

Vstupní cena obchodního majetku po připočtení technického zhodnocení v roce 2007 ve výši 96.600,- Kč tak měla činit 1.925.940,- Kč. Žalovaný byl názoru, že tím, že žalobkyně nevložila do obchodního majetku celou nemovitost, ale pouze jí vyčleněnou část pro podnikání, porušila tak ust. § 4 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Dle názoru žalovaného se totiž zahrnutím nemovitosti do obchodního majetku poplatníka rozumí zahrnutí celé nemovitosti, jestliže nedošlo k rozdělení na jednotky vymezené zvláštním předpisem ve smyslu ust. § 26 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů.

K tomu žalobkyně uvedla, že v ust. § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů není nic konstatováno o tom, že do obchodního majetku se musí vložit celá nemovitost. Proto názor žalovaného o povinnosti vložit celou nemovitost čp. 51 v Černilově do obchodního majetku považovala za nepřezkoumatelný. Uvedla, že došlo k přesunu příjmů ve výši 614.222,- Kč a 762.207,- Kč z ustanovení § 9 do ust. § 7 zákona o daních z příjmu a tyto příjmy pak měly být sníženy o výdaje na ně vynaložené, nikoliv pouze o daňové odpisy, jak to učinil žalovaný. Výdaje měly být stanoveny procentem z příjmů a to dle ust. § 7 odst. 9 dané právní úpravy v roce 2007 a § 7 odst. 7 v roce 2008, protože žalobkyně si již u příjmů podle § 9 zákona o daních z příjmů uplatnila výdaje procentem z příjmů ve výši 30 %. Uvedla, že žalovaný při vědomí, že žalobkyně si u příjmů podle ust. § 9 zákona o daních z příjmů uplatnila výdaje procentem z příjmů, měl po přesunutí příjmu dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů rovněž uplatnit výdaje procentem z příjmu. To však neučinil. Jeho postup tak neodpovídá požadavkům § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Dále žalobkyně uvedla, že „o nesprávnosti postupu žalovaného, jenž po zahrnutí celé nemovitosti do obchodního majetku zahrnul žalobcovy příjmy z pronájmu této nemovitosti do příjmu podle § 7 zákona o daních z příjmů, svědčí, že podle § 4 odst. 4 obchodním majetkem je majetek, o kterém je účtováno v daňové evidenci. Nicméně podle § 9 odst. 6 zákona o daních z příjmů movitý i nemovitý majetek, o kterém je účtováno, se nepovažuje za obchodní majetek ve smyslu daně z příjmu fyzických osob. Z toho plyne, že příjmy z nájemného z pronájmu majetku zahrnutého do obchodního majetku neměly být příjmy podle § 7, nýbrž příjmy podle § 9 zákona o daních z příjmů. Z toho plyne, že nekonzistentně proti sobě stojí § 9 odst. 6 zákona o daních z příjmů, jež příjmy z pronájmu majetku nepovažuje za obchodní majetek, a § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů, jež majetek, o kterém se účtuje v daňové evidenci, považuje za obchodní majetek. Nicméně tuto skutečnost znal žalovaný ve sdělení čj. 25772/14/5000-14104-711507 ze dne 1. 10. 2014 a neprotestoval proti tomu. Proto i nyní v žalobcově případě je nutné s odkazem na § 9 odst. 6 zákona o daních z příjmů příjmy z pronájmu majetku zahrnutého do obchodního majetku považovat za příjmy podle § 9 a nikoliv podle § 7 zákona o daních z příjmů“.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že v rámci daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobkyně nesprávně vložila do obchodního majetku pouze část nemovitosti vyčleněnou pro podnikání, hostinskou činnost, přičemž pronájemnou část nemovitosti do obchodního majetku nevložila a příjmy z pronájmu nebytových prostor zahrnula do příjmu dle ust. § 9 zákona o daních z příjmů, ke kterým si uplatnila výdaje ve výši 30 % z příjmu. Jelikož se však zahrnutím

nemovitosti do obchodního majetku rozumí zahrnutí celé nemovitosti (přitom není rozhodující, zda vložená nemovitost je používána pro podnikání celá nebo pouze zčásti), měla žalobkyně správně vložit do obchodního majetku celou nemovitost a předmětné příjmy z pronájmu této nemovitosti zahrnout do příjmů dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů. Správce daně tedy v rámci daňové kontroly přesunul předmětné příjmy z pronájmu z příjmů podle ust. § 9 zákona o daních z příjmů do příjmů dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů a současně vyloučil paušální výdaje ve výši 30 % z příjmu z pronájmu.

Ke zdaňovacímu období roku 2007 pak žalovaný uvedl, že za takové situace však dle jeho názoru měly být k předmětným příjmům z pronájmu uznány i výdaje vztahující se k těmto příjmům. Žalovaný proto v rámci odvolacího řízení zohlednil odpisy, které si žalobkyně neuplatnila a které se vztahují k pronajímané části nemovitosti. Jelikož si žalobkyně v roce 2007 uplatnila odpisy pouze ve výši 18.089,- Kč, zvýšil žalovaný výdaje o částku 4 228,- Kč což činí rozdíl mezi vypočteným odpisem žalovaným ve výši 22.417,- Kč a žalobkyní uplatněným odpisem ve výši 18 089,- Kč. Žalovaný svůj postup považoval za souladný s ust. § 1 odst. 2 daňového řádu.

Ke zdaňovacímu období roku 2008 žalovaný konstatoval, že k předmětným příjmům z pronájmu mohly být uznány sice i výdaje vztahující se k těmto příjmům, avšak z předloženého spisového materiálu nevyplývalo vynaložení dalších v přiznání neuplatněných výdajů k příjmům dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů. K otázce odpisů vztahujících se k pronajímané části nemovitostí žalovaný sdělil, že jelikož si žalobkyně v roce 2008 žádný odpis neuplatnila, žalovaný její rozhodnutí akceptoval, a proto odpis v tomto roce ve smyslu ust. § 26 odst. 8 zákona o daních z příjmů rovněž neuplatnil. Žalovaný tak měl za to, že daň byla stanovena v souladu se zásadou danou v ust. § 1 odst. 2 daňového řádu.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že ze zákonné definice obchodního majetku jednoznačně vyplývá, že pokud poplatník vloží do obchodního majetku věc movitou či nemovitou, rozumí se tím celá věc, případně celý spoluvlastnický podíl dotyčného poplatníka na této věci. Odkázal přitom na stanovisko Ministerstva financí uveřejněné v pokynu číslo D-300, kde je k § 4 odst. 1v bodě 4 uvedeno: „Zahrnutím nemovitosti do obchodního majetku poplatníka se rozumí zahrnutí celé nemovitosti a u podílového spoluvlastnictví nemovitosti zahrnutí její části ve výši spoluvlastnického podílu. Přitom není rozhodující, zda vložená nemovitost je zčásti nebo celá používána pro podnikání nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost“. Tomuto závěru odpovídá dle žalovaného i dikce ust. § 28 odst. 6 zákona o daních z příjmů, z něhož vyplývá, že při odepisování hmotného majetku, který je pouze zčásti používán k zajištění zdanitelného příjmu, se do výdajů k zajištění zdanitelného příjmu zahrnuje poměrná část odpisů. Žalovaný rovněž upozornil na vyjádření žalobkyně ze dne 5. 1. 2011, doručené správci daně dne 9. 1. 2011, v němž uvedla, že nikdo nezpochybňuje, že cena pořízení je 2.000.000,- Kč, takto má být nemovitost spolu se součástmi evidována v obchodním majetku. Žalovaný se rovněž neztotožnil s názorem žalobkyně, že po přesunutí příjmu do § 7 zákona o daních z příjmů měl žalovaný uplatnit výdaje procentem z příjmů, protože žalobkyně u příjmů podle § 9 zákona o daních z příjmů rovněž uplatnila výdaje procentem z příjmů. V rámci daňové kontroly totiž správce daně zjistil, že žalobkyně nesprávně vložila do obchodního majetku pouze část nemovitosti vyčleněnou pro

podnikání, přičemž pronajímanou část nemovitosti do obchodního majetku nevložila a příjmy z pronájmu nebytových prostor zahrnula do příjmu dle ust. § 9 zákona o daních z příjmů, ke kterým si uplatnila výdaje ve výši 30 % z příjmů. Výsledkem daňové kontroly tak bylo přesunutí předmětných příjmů z pronájmu z příjmu dle ust. § 9 zákona o daních z příjmu do příjmů dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů. Žalovaný nezpochybňuje, že k předmětným příjmům z pronájmu mohly být uznány výdaje vztahující se k těmto příjmům. Pro zdaňovací období roku 2007 tak žalovaný zohlednil v rámci odvolacího řízení žalobkyní neuplatněné odpisy. Pro zdaňovací období roku 2008 z předloženého spisového materiálu nebylo zjištěno vynaložení dalších výdajů, sama žalobkyně v roce 2008 neuplatnila ani žádný odpis. Žalovaný uvedl, že z ust. § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmu pro rok 2007 a z ust. § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů pro rok 2008 platí, že neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, může uplatnit výdaje v procentní výši. Ve zdaňovacím období roku 2007 a roku 2008 žalobkyně vedla daňovou evidenci a uplatňovala výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 této právní úpravy. Nebylo tedy v kontextu výše uvedeného možné u příjmů z pronájmu předmětné nemovitosti uplatnit a uznat výdaje v procentní výši. Žalovaný podotkl, že žalobkyně byla seznámena s výsledky kontrolního zjištění i s výsledky doplněného odvolacího řízení. V obou případech měla možnost se k těmto výsledkům vyjádřit a žádat jejich doplnění. Žalobkyně se ve svém vyjádření pouze omezila na námitky procesního charakteru a navíc na výzvu vydanou v rámci odvolacího řízení nereagovala vůbec. Uvedený postup jde toliko k její tíži. Žalovaný zdůraznil, že to byla sama žalobkyně, která se rozhodla vložit předmětnou nemovitost do obchodního majetku, tedy existovala zde přímá souvislost s podnikáním a příjmy z pronájmu takové nemovitosti jsou pak jednoznačně příjmy dle § 7 zákona o daních, neboť ust. § 9 této právní úpravy se na žalobkyni nikterak nevztahuje.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak usoudil následovně.

Ze správního spisu krajský soud zjistil, že u žalobkyně byla dne 16. 2. 2010 protokolem o ústním jednání zahájena daňová kontrola, na základě jejíhož výsledku vydal správce daně dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 a 2008. Při daňové kontrole správce daně zjistil, že žalobkyně vložila do obchodního majetku pouze část nemovitosti, kterou využívala pro podnikání – hostinskou činnost. Další část nemovitosti používala k pronájmu, a právě tuto část do obchodního majetku nevložila a příjmy z pronájmu nebytových prostor zahrnula do příjmů dle ust. § 9 zákona o daních z příjmů a uplatnila si k nim výdaje ve výši 30 %. Tento postup považoval správce daně za nesprávný. Vyslovil totiž přesvědčení, že zahrnutím nemovitosti do obchodního majetku se rozumí zahrnutí celé nemovitosti do tohoto majetku, nikoliv pouze její části, která skutečně k podnikání slouží. V rámci této zásady proto při daňové kontrole zahrnul příjmy z pronájmu mezi příjmy dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů, tedy příjmy z podnikání. Zároveň žalobkyni vyloučil 30 % paušální výdaje vztahující se k příjmům z pronájmu. S tímto postupem se žalobkyně neztotožnila, a proto se domáhá toho, aby postup správce daně a žalovaného byl přezkoumán soudem.

Krajský soud prvotně zvažoval, zda úvaha správce daně o vložení nemovitosti v celém rozsahu do obchodního majetku odpovídá zákonným požadavkům. Z ust. § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů vyplývá, že „obchodním majetkem se pro účely daně z příjmů fyzických osob rozumí souhrn majetkových hodnot, které jsou ve vlastnictví poplatníka a o kterých bylo nebo je účtováno anebo jsou nebo byly uvedeny v evidenci majetku a závazků pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů“. Pokud tedy žalobkyně vlastní předmětnou nemovitost výlučně a nikoliv pouze její podíl z titulu podílového spoluvlastnictví, je pak zřejmé, že za souhrn majetkových hodnot je považována ve vztahu k žalobkyni jako poplatníkovi daně z příjmů celá nemovitost. Nelze tedy přisvědčit názoru žalobkyně, že z daného ust. § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů nevyplývá povinnost vložit do obchodního majetku celou nemovitost. Daná právní úprava totiž hovoří o obchodním majetku a následně o jeho účtování, kde odkazuje na příslušná ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Z této právní úpravy lze tedy dovodit, že zahrnutím nemovitosti do obchodního majetku poplatníka se vždy rozumí zahrnutí celé nemovitosti, jakožto objektu vlastnictví, přičemž není rozhodující, zda vložená nemovitost je zčásti nebo celá používána pro podnikání nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost. Pokud tedy správce daně zahrnul na základě výsledků daňové kontroly do obchodního majetku celou nemovitost, postupoval tak v souladu s ust. § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

Dále krajský soud posuzoval následný postup správce daně, s kterým se žalobkyně rovněž neztotožnila. Týkal se stanovení daňových výdajů poté, co na základě vkladu celé nemovitosti do obchodního majetku správce daně přesunul veškeré příjmy vázící se na tuto nemovitost do příjmů z podnikání upravených v ust. § 7 zákona o daních z příjmů. Je totiž zřejmé, že žalobkyně zahrnula část svých příjmů, a to příjmů z pronájmu nemovitosti, do příjmů dle ust. § 9 dané právní úpravy, tedy příjmů z pronájmu. Učinila tak proto, že pronajímaná část nemovitosti nebyla vložena do obchodního majetku. Jak plyne ze shora uvedeného, tento postup nebyl zákonný, proto v rámci daňové kontroly došlo k narovnání chybného postupu, tedy vložení celé nemovitosti do obchodního majetku, a současně k přesunu příjmů z pronájmu do položky příjmů z podnikání. Souběžně s tímto postupem posuzoval správce daně i správnost uplatnění výdajů vázících se k těmto příjmům. Je zřejmé, že žalobkyně si k daným příjmům, které kvalifikovala jako příjmy z pronájmu, uplatnila výdaje procentem z příjmů ve výši 30 %. Přesunutím předmětných příjmů z pronájmu do příjmů z podnikání, tedy novou aplikací ust. § 7 zákona o daních z příjmů, však současně došlo k vyloučení paušálních výdajů ve výši 30 % z příjmů z pronájmu upravených v ust. § 9 odst. 4 tohoto zákona. Požadavek žalobkyně, aby uvedeným přesunutím příjmů došlo i k zohlednění výdajů v procentní výši, však nemá oporu v dané právní úpravě. Jak vyplynulo ze správního spisu, žalobkyně ve zdaňovacím období roku 2007 a 2008 vedla daňovou evidenci a uplatňovala si výdaje prokazatelně vynaložené ve smyslu ust. § 24 zákona o daních z příjmů. Pokud tedy vlivem daňové kontroly došlo k rozšíření jejich příjmů, měla samozřejmě možnost uplatnit si k těmto příjmům i prokazatelné výdaje. To však neučinila. Pokud tedy žalobkyně v podaném daňovém přiznání k dani z příjmů si u příjmů z podnikání uplatnila výdaje prokazatelně vynaložené, nelze při nastalé situaci, kdy se okruh těchto příjmů rozšířil i o příjmy z pronájmu, uplatnit u těchto nových příjmů výdaje procentní sazbou. Na závěr lze konstatovat, že ze správního spisu dále vyplynulo, že žalovaný v rámci odvolacího řízení zohlednil ve zdaňovacím období roku 2007

žalobkyni odpisy, které si neuplatnila a které se vztahují k pronajímané části nemovitosti.

Krajský soud nemohl označit za důvodnou ani poslední námitku žalobkyně, která z ust. § 9 odst. 6 zákona o daních z příjmů, dle něhož „movitý i nemovitý majetek, o kterém je účtováno, se nepovažuje za obchodní majetek ve smyslu daně z příjmů fyzických osob“, dovozovala, že příjmy z pronájmu majetku zahrnutého do obchodního majetku neměly být příjmy podle ust. § 7 dané právní úpravy. Dle názoru žalobkyně stojí ust. § 4 odst. 4 a ust. § 9 odst. 6 zákona o daních z příjmů nekonzistentně proti sobě. S tímto názorem nemohl krajský soud vyslovit souhlas. Žalobkyně sama na základě svého rozhodnutí vložila předmětnou nemovitost do obchodního majetku. Tato skutečnost měla za následek, že veškeré příjmy plynoucí z této nemovitosti se považují za příjmy z podnikání dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů. Na takto vymezený skutkový stav tedy nelze aplikovat ust. § 9 dané právní úpravy, upravující toliko příjmy z pronájmu bez vazby na podnikání. Není tedy rovněž případné, aby na tuto situaci bylo aplikováno i ust. § 9 odst. 6 uvedené právní úpravy vztahující se na uplatnění výdajů k těmto příjmům.

Na základě uvedených skutečností dospěl krajský soud k závěru, že žaloba je nedůvodná, a proto ji ve smyslu ust. § 78 odst. 7 daňového řádu zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí proto nevzniklo. Ze spisu nevyplynulo, že by žalovanému náklady v souvislosti s tímto řízením vznikly. Proto soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozsudku.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Hradci Králové dne 22. ledna 2016

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu