



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců Mgr. Jana Kašpara a Mgr. Kamila Tojnera v právní věci žalobce: **JUDr. T.K.**, zastoupeného Mgr. Janou Ignatokovou, advokátkou, se sídlem AK Havlíčkova 15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl.m. Prahu ze dne 4.8.2010 č.j. 9480/10-1100-100663,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 4.8.2010 č.j. 9480/10 1100-100663 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 14.826,-Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám Mgr. Jany Ignatkové, advokátky.

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se žalobou podanou dne 5. 10. 2010 Městskému soudu v Praze domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 4. 8. 2010, č.j. 9480/10-1100 -100663, kterým Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zamítlo odvolání žalobce proti rozhodnutí - dodatečnému platebnímu výměru- vydanému Finančním úřadem pro Prahu 5 dne 30. 5. 2008, č.j. 257419/08/005915/7513 na daň z příjmu fyzických osob za rok 2005, kdy napadeným dodatečným platebním výměrem byla stanovena žalobci celková daňová povinnost ve výši 141 780,-Kč.

Vzhledem k tomu, že v průběhu soudního řízení ve smyslu ust. § 69 s.ř.s. přešla působnost původního žalovaného na Odvolací finanční ředitelství, jednal soud s tímto orgánem na straně žalovaného.

Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí se podává, že podle Zprávy o vytýkacím řízení vznikly správci daně pochybnosti, zda v podaném dodatečném daňovém přiznání za rok 2005 uvedený odpis nemovitosti byl do základu daně zahrnut v souladu se zákonem. V zahájeném vytýkacím řízení byl daňový subjekt opakovaně vyzván, aby vzniklé pochybnosti odstranil. Byla předložena inventární karta č. 9, z které bylo

prokazatelné, že do obchodního majetku daňového subjektu byla vložena 1/4 nemovitosti, jež měla být využívána pro podnikatelskou činnost, ze které byl vypočten zrychlený odpis a v této výši uplatněn pro účely zjištění základu daně z příjmů; tyto skutečnosti odpovídaly údajům v dodatečném daňovém přiznání. Správce daně dospěl k závěru, že zvoleným postupem došlo k porušení ust. § 4 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění roku 2005, tím nebyly splněny podmínky pro daňové odpisování a uplatnění odpisu pro účely zjištění základu daně, a proto o uplatněný odpis správce daně snížil daňové výdaje (§ 24 odst. 1 a odst. 2 písm. a) téhož zákona).

V odvolání proti tomuto rozhodnutí žalobce namítal, že 1) odpis byl zahájen za platnosti jiného zákona a v souladu s ním a právní vztahy je vždy nutno hodnotit podle situace platící v době jejich vzniku; 2) že text ust. § 4 zákona o daních z příjmů se týká osvobození od daně, přičemž text platný v roce 1999 § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů neuvádí. Ust. § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů má sice odlišný text, ale ani jedna varianta se na danou problematiku - způsob vedení inventárních karet – nevztahuje; 3) pracovníci Finančního úřadu vytýkají inventární kartě č. 9, že eviduje 1/4 RD (rodinného domu) Jinonice, zatímco se domnívají, že by měla evidovat celý RD, avšak uplatňovaný odpis by měl vycházet z jedné čtvrtiny hodnoty, případně by v daních měla být uplatněna 1/4 ročního odpisu. Evidence 1/4 RD, ze které je odváděn odpis či evidence celého RD, ze kterého se uplatňuje odpis ve výši 25 % je naprosto stejný. Dodatečný platební výměr vychází z nesprávného právního názoru uplatněného ve výsledku vytýkacího řízení, když tento výsledek se opírá o zákonná ustanovení, která danou problematiku, tj. zda na inventární kartě může být ta část nemovitosti, která slouží k podnikání, jejíž hodnota se projevuje v odpisu majetku či zda na inventární kartě musí být celá nemovitost, avšak odpisuje se daňového hlediska pouze část sloužící k podnikání, neřeší.

Původní žalovaný v rozhodnutí uvedl k námitce 1), že způsob uplatňování odpisů z hmotného majetku pro účely zajištění základu daně z příjmů fyzických osob upravuje zákon o daních z příjmů v návaznosti na zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a předpisy, které jej rozpracovávají. Ačkoliv od roku 1999 do roku 2005 zákon o daních z příjmů doznal řadu novel, základní podmínky pro daňové odpisování zůstaly zachovány:

--nemovitost musí být ve vlastnictví daňového subjektu (§ 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů);

-- nemovitost jako celek musí být vložena do obchodního majetku tím, že o ní bylo účtováno, respektive byla evidována v daňové evidenci- odpisováním se pro účely tohoto zákona rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu do výdajů /nákladů/ k zajištění tohoto příjmu (§ 26 odst. 5 téhož zákona) přičemž:

x § 26 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů mimo jiné pro daňové účely vymezuje hmotný majetek jako domy, budovy, a byty,

x § 4 odst. 4 z téhož zákona v posledním odstavci podává definici, co se rozumí obchodním majetkem pro účely zákona o daních z příjmů („Jedná se o souhrn majetkových hodnot, které jsou ve vlastnictví poplatníka a o kterých bylo nebo je účtováno, anebo jsou nebo byly vedeny v evidenci majetku a závazků pro účely stanovení základu daně z příjmů“. O hmotném majetku je účtováno či je evidován v daňové evidenci v okamžiku, ve smyslu zákona o účetnictví a souvisejících předpisů, pokud byl evidován v účetní /daňové/ evidenci, inventární knize nebo na inventární kartě, kde byly uvedeny povinné náležitosti a vypočteny daňové, popřípadě účetní odpisy po dobu odpisování majetku).

-- nemovitost slouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů a je odpisována v souladu s § 26 až 33 zákona o daních z příjmů. Při odpisování hmotného majetku, který je pouze zčásti používán k zajištění zdanitelného příjmu se do daňových výdajů k zajištění zdanitelného příjmu zahrnuje poměrná část odpisů (§ 24 odst. 1 a odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, § 28 odst. 6 zákona o daních z příjmů).

V roce 1999 § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů obdobně jako § 4 odst. 4 tohoto zákona v roce 2005 stanovil jednu ze základních podmínek pro odpisování, aby hmotný majetek jako celek byl vložen do obchodního majetku. Námitku žalobce v prvním bodě proto neshledal oprávněnou.

V provedeném vytykáčím řízení správce daně ověřoval, zda odpis hmotného majetku byl pro účely zjištění základu daně za rok 2005 stanoven a uplatněn v souladu se zákonem o daních z příjmů ve znění roku 2005, a to oprávněně, neboť zákon o daních z příjmů je hmotněprávní předpis, který určuje podmínky stanovení základu daně a daně pro to které zdaňovací období. Správce daně proto nemohl kontrolovat ve vztahu k zákonu o daních z příjmů účinném v roce 1999, kdy došlo k zahájení odpisování, ani k zákonu o daních z příjmů ve znění platném v roce 2008, kdy bylo prováděno daňové řízení.

K námitkám v bodě 2) a 3) původní žalovaný uvedl, že ust. § 4 zákona o daních z příjmů a § 24 odst. 2 písm. a) téhož zákona v roce 2005 oproti roku 1999 doznala pouze technické změny a věcné upřesnění: a) k technické úpravě § 4 došlo tím, že definice obchodního majetku byla přesunuta z odst. 3 (rok 1999) do odst. 4 (2005), b) k věcné úpravě došlo zohledněním skutečnosti, že jednoduché účetnictví (rok 1999) bylo nahrazeno daňovou evidencí (rok 2005), c) k věcné úpravě došlo i v § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, kdy možnost zahrnutí odpisů z nehmotného a hmotného majetku do daňových výdajů v roce 1999 byla nahrazena možností zahrnutí odpisů jen z hmotného majetku v roce 2005. Tyto změny neměly v případě odvolatele na zákonné podmínky pro odpisování vliv.

Rozhodnutí nepřisvědčilo názoru, že dodatečný platební výměr vychází z nesprávného právního názoru, který se opírá o uvedená zákonná ustanovení, která neřeší, zda na inventární kartě může být ta část nemovitosti, která slouží k podnikání a jejíž hodnota se projevuje v odpisu majetku či zda na inventární kartě musí být celá nemovitost, avšak odpisuje se z daňového hlediska pouze část sloužících podnikání a dále ani tvrzení, že uvedená ustanovení zákona o daních z příjmů se na problematiku odpisování, respektive vedení inventárních karet nevztahují. Pokud byl hmotný majetek pořízen ve vlastní režii a vlastník se rozhodl jej využívat k podnikatelské činnosti, pro daňové účely odpisovat a odpisy uplatňovat do základu daně, pak mimo jiné (§ 28 odst. 1, § 29 odst. 1, § 26 odst. 2 písm. b) a § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů) bylo třeba postupovat podle § 4 odst. 4. Toto ustanovení § 4 prvotně vymezuje případy, kdy zdanitelný příjem je od daně z příjmu fyzických osob osvobozen, zároveň však v odst. 4 definuje s odkazem na účetní předpisy, kdy je hmotný majetek pro účely daňového odpisování vložený do obchodního majetku. V úzké vazbě na toto ustanovení předpisy o účetnictví vymezují způsob vedení inventárních karet a jejich náležitosti. V případě, že jsou splněny podmínky pro daňové odpisování hmotného majetku, tedy i podle § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů, hmotný majetek byl jako celek vložený do obchodního majetku, je možné odpis nebo jeho část pokud byl majetek využíván zčásti, vypočtený z tohoto hmotného majetku, zahrnout do daňových výdajů podle § 24 odst. 1 a odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů (viz § 28 odst. 6 téhož zákona).

Napadený dodatečný platební výměr vychází ze zjištění správce daně, že pro odpisování hmotného majetku RD Jinonice a uplatnění odpisů do základu daně nebyla

splněna jedna z nutných podmínek, a to, že hmotný majetek nebyl vložen do obchodního majetku dle § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů, nebyl evidován na inventární kartě jako celek, a proto jej nebylo možno odpisovat a odpis uplatnit podle § 24 odst. 1 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, odvolací orgán proto neshledal dodatečný platební výměr v rozporu se zákonem.

Žalobou se žalobce domáhal zrušení předně uvedeného rozhodnutí i rozhodnutí orgánu I.stupně s tím, že jsou nesprávná a nezákonná. Za prvé (I) zdůrazňuje, že ani ust. § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů ani jakékoliv jiné ustanovení tohoto či jiného zákona neupravuje pro případ, že daňový subjekt využívá ke své podnikatelské činnosti hmotný majetek pouze zčásti, povinnost vkládat tento hmotný majetek do obchodního majetku jako celek; s odkazem na text ust. § 4 odst. 4 žalobce tvrdí, že toto ustanovení zahrnuje do obchodního majetku každou majetkovou hodnotu, která je ve vlastnictví poplatníka a o níž poplatník účtuje, resp. vede daňovou evidenci. Majetkovou hodnotou přitom není pouze věc jako celek, ale může jí být samozřejmě i spoluvlastnický podíl na věci /spoluvlastnický podíl je penězi ocenitelná hodnota, je možné jej samostatně převést (ust. § 140 občanského zákoníku) a lze k němu zřídit zástavní právo a podobně/. I spoluvlastnický podíl je tak možné samostatně zahrnout do obchodního majetku. Pokud pak daňový subjekt vlastní, popřípadě má ve společném jmění manželů celou věc, ale ke své podnikatelské činnosti využívá jen její část, je logické, že účtuje, respektive vede evidenci pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů jen o této části a nikoliv o věci jako celku. Není zřejmé, proč by měl vést daňovou evidenci o celé věci, když fakticky pro podnikatelskou činnost využívá jenom část a jen tato část tvoří spolu s ostatními majetkovými hodnotami jeho skutečný obchodní majetek pro účely stanovení základu daně z příjmů. V každém případě žádné ustanovení zákona o daních z příjmů, na něž ve svých úvahách nesprávně poukazuje žalovaný v rozhodnutí, nepředepisuje, aby daňový subjekt měl v případě, že vlastní celou věc, ale pro svou podnikatelskou činnost využívá její část, účtovat / vést daňovou evidenci/ o věci jako celku a pouze v odpisech uvádět, že pro podnikatelskou činnost využívá jen část a odpisovat jen tuto část. Má proto za to, že oba správní orgány postupovaly v rozporu se zákonem, když po žalobci požadovaly, aby vedl daňovou evidenci o předmětném rodinném domě v Jinonicích jako celku, přestože ke své podnikatelské činnosti využíval jen jednu čtvrtinu a žádný zákon mu neukládal evidovat jako součást jeho obchodního majetku celý RD, resp. když z důvodu, že žalobce nevedl daňovou evidenci o celém RD, ale jen o jeho čtvrtině, kterou využíval podnikatelské činnosti, mu neuznaly odpis této jedné čtvrtiny a vyměřily daň, která odpis nezohlednila. Samotná skutečnost, že žalobce využívá jednu čtvrtinu rodinného domu ke své podnikatelské činnosti je přitom nesporná. Zdůrazňuje, že v obou případech, ať již tedy evidenci vedl o ¼ RD, ze které je prováděn odpis či by vedl evidenci celého rodinného domu, ze kterého se uplatnil odpis ve výši 25 %, je výsledek naprosto stejný. Žalobcem provedeným odpisem tedy žalobce nebyl nijak zvýhodněn, stát nebyl nijak zkrácen. Má proto za to, že postupem správních orgánů bylo porušeno ust. § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků č. 337/1992 Sb. a rovněž tak čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“) a čl. 2 odst. 2 a 3 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), neboť po žalobci požadovaly to, co mu zákon neukládá.

V bodě (II) žalobce pak poukazuje na to, že i pokud by byl postup, který vyžadují finanční orgány v souladu se zákonem, nic by to neměnilo na tom, že předmětný hmotný majetek byl fakticky součástí obchodního majetku žalobce a byl v uplatněné výši způsobilý pro učinění odpisu. Dle judikatury (rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích, sp.zn. 10Ca 91/99 a sp.zn. 10Ca 90/2000) totiž vadné účtování o obchodním majetku nečiní z obchodního majetku majetek jiného charakteru. I pokud tedy daňový subjekt neúčtuje o svém obchodním majetku, nemůže tím změnit jeho charakter na jiný než

obchodní majetek. Rovněž v předmětném případě, pokud žalobce neúčtoval/nevedl daňovou evidenci o celém rodinném domě, nemohl tím změnit charakter tohoto majetku z obchodního na jiný, přičemž rodinný dům, přestože o něm jako celku nebylo účtováno zůstal svou povahou obchodním majetkem ve smyslu § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů, tj. pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů a odpis vypočtený z jedné čtvrtiny jeho hodnoty, tj. z části, která byla využívána pro podnikatelskou činnost, byl učiněn v souladu s touto jeho povahou a tedy oprávněně. Správce daně pak nemohl odpis části předmětného domu využívané pro podnikatelskou činnost, jen z důvodu, že posuzovaný hmotný majetek nebyl uveden v daňové evidenci jako součást obchodního majetku, respektive byl tam uveden ve výši $\frac{1}{4}$ neuznat, neboť nutně byl povinen přihlídnout ke skutečné povaze tohoto majetku a vyměřit daň s ohledem na tuto povahu. Mohl pouze žalobce vyzvat k opravě inventurní karty tak, aby byla dána do souladu s jeho názorem ohledně evidence hmotného majetku pouze zčásti využívaného podnikatelské činnosti; vyměřit daň však byl povinen v souladu se skutečností tj. se zohledněním odpisů předmětného hmotného majetku.

Pod bodem (III) žalobce tvrdí, že rodinný dům, resp. jeho část využívaná pro podnikatelskou činnost žalobce, byl zahrnut do obchodního majetku žalobce po jeho kolaudaci, tj. v roce 1999, vždy bylo vše konzultováno s pracovníky Finančního úřadu pro Prahu 5 a postup zahrnutí pouze části rodinného domu do obchodního majetku a nikoliv jeho celku byl zvolen právě po konzultaci a na základě pokynu pracovníků správce daně. Pokud se v mezidobí změnil náhled úřadu na danou problematiku, nemůže to jít k tíži žalobce, který postupoval podle původního pokynu. I když tato argumentace není právní argumentací, žalobce uvádí, že jde o argumentaci lidskou, neboť žalobce veškeré své závazky vůči státu plnil a plní, a ani způsob odpisu jej nijak daňově nezvýhodňuje, matematicky je zcela nevýznamné, zda je pro daňové účely použit odpis z jedné čtvrtiny nemovitosti, nebo celkový odpis je uplatněn daňově pouze jednou čtvrtinu. V obou případech je výpočet shodný, žalobce odepisováním majetku stát nepoškodil. V zákoně a vyhláškách provedená úprava netvrdí to, co tvrdí správce daně, že evidován musí být celý majetek bez ohledu na to jaká je jeho část používána k podnikání. Žalobce proto vycházel z platných obecně závazných norem a při svém postupu své povinnosti neporušil.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě k bodu (I) uvádí, že jde-li o nemovitost nebo movitou věc v bezpodílovém spoluvlastnictví manželů, která je užívána pro podnikání nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost podle § 7 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů jedním z manželů nebo oběma manžely, vkládá tuto nemovitost nebo movitou věc do obchodního majetku jeden z manželů. V případě, že je tato nemovitost využívána také druhým z manželů pro podnikání nebo samostatnou výdělečnou činnost, lze výdaje, náklady související s touto nemovitostí nebo movitou věcí, které připadají na část nemovitosti využívané pro podnikatelskou činnost oběma manžely, rozdělit mezi oba manžele v poměru, v jakém ji využívají při své činnosti. Namítá-li žalobce, že žádné z ustanovení zákona nepředepisuje, že by daňový subjekt měl v případě, že vlastní celou věc, ale využívá pro podnikatelskou činnost jen její část, účtovat o věci jako celku a pouze v odpisech uvádět, že pro podnikatelskou činnost využívá její část a odpisovat jen tuto část a namítá-li porušení ustanovení zákona ze strany správce daně i žalovaného, porušení Ústavy a Listiny, žalovaný tomu oponuje s odkazem na ust. § 26 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů, které vymezuje hmotný majetek jako domy, budovy a byty. Hmotný majetek pak odpisuje poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo (dle § 28 odst. 1 téhož zákona), a to ze vstupní ceny majetku určené podle § 29 zákona o daních z příjmů. Odpisováním se pak rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů a nákladů k zajištění tohoto příjmu (§ 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů). Obchodním majetkem podle § 4 odst. 4 se rozumí souhrn

majetkových hodnot, které jsou ve vlastnictví poplatníka a o kterých bylo nebo je účtováno, při odpisování hmotného majetku, který je pouze zčásti používán k zajištění zdanitelného příjmu, se do daňových výdajů k zajištění zdanitelného příjmu zahrnuje poměrná část odpisů (§ 28 odst. 6, § 24 odst. 1 a odst. 2 písm. a) téhož zákona). Nutnou podmínkou pro daňové odpisování majetku je, aby byl ve vlastnictví daňového subjektu a byl vložen (nikoliv jeho část), do obchodního majetku. Je-li takto užíván k podnikání celý i odpis vypočtený ze vstupní ceny tohoto majetku ze uplatnit celý do daňových výdajů, je-li užíván jen z části, lze odpis vypočtený ze vstupní ceny majetku uplatnit ve výši odpovídající této jeho části. Pro odpis majetku v daném případě tak nebyla splněna zákonná podmínka daná uvedenými ustanoveními, jelikož nemovitost nebyla vložena do obchodního majetku způsobem, který předepisuje zákon.

K bodům (II) a (III) žaloby žalovaný uvádí, že pokud jde o námitky žalobce, které se opírají o závěry uvedených rozsudků, totiž, že neúčtování o obchodním majetku nečiní z obchodního majetku majetek jiného charakteru a že tedy, pokud daňový subjekt neúčtuje o obchodním majetku, nemůže tím změnit jeho charakter, má žalovaný za to, že vadné účtování či evidence o hmotném majetku z něho nečiní jiný majetek, stále je ve vlastnictví daňového subjektu a užíván k podnikání, ale ve smyslu zákona o daních z příjmů se podle názoru žalovaného nejedná o majetek určený k daňovému odpisování a odpis majetku nevloženého do obchodního majetku, nelze uplatnit do daňových výdajů. Jestliže tak byl majetek v daném případě odpisován a do daňových výdajů uplatněn v rozporu s uvedenými ustanoveními shora, neměl správce v daňovém řízení na základě provedených zjištění oporu v zákoně pro jiný postup. Právem i povinností daňových subjektů je dodržovat zákon a ostatní obecně závazné předpisy (§ 2 odst. 9 zákona o správě daní) a na tomto základě i zvolit postup zahrnutí hmotného majetku do obchodního majetku pro účely daňového odpisování. Žalovaný proto napadeným rozhodnutím zamítl odvolání, neboť dospěl k závěru shodně jako správce daně, že pro odpisování hmotného majetku a uplatnění odpisu do daňových výdajů pro účely stanovení základu daně nebyla splněna jedna z nutných zákonných podmínek, neboť hmotný majetek nebyl vložen do obchodního majetku daňového subjektu dle ust. § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Proto navrhl, aby žaloba byla zamítnuta.

Při jednání soudu konaném 22. 10. 2013 oba účastníci setrvali na svých argumentech uvedených v písemných podáních.

Městský soud v Praze žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přezkoumal v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán, a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s.ř.s.).

O námitkách žalobce soud uvažil takto:

Mezi stranami nejsou sporná skutková zjištění, a to že žalobce podal dne 3. 4. 2006 správci daně přiznání k dani z příjmu fyzických osob za období roku 2005, a to řádné daňové přiznání, v němž vykázal základ daně z příjmů fyzických osob ve výši 861.244,- Kč a daňovou povinnost ve výši 207.380,- Kč; dílčí základ daně dle § 7 v přiznání vykázal ve výši 446.861,- Kč. Dne 4. 12. 2007 pak správci daně doručil dodatečné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005, v němž byl základ daně uveden ve výši 526.709,- Kč, daňová povinnost ve výši 100.340,- Kč, dílčí základ daně dle § 7 byl vykázán ve výši 112.326,- Kč. Na základě výzvy k tomu dodatečnému daňovému přiznání, kterou bylo zahájeno vytýkácí řízení a po kontrole dokladů správce daně rozporoval toliko zahrnutí odpisů nemovitosti ve výši 129.498,- Kč, vyčíslených v Příloze č. 1 dodatečného

přiznání, v bodu 2., tj. Údaje o obratu a odpisech, do výdajů ovlivňujících základ daně. O tuto částku byl proto správcem daně zvýšen základ daně za uvedené období dodatečným platebním výměrem a stanovena byla daň ve výši 141.780,-Kč, tzn. daňová povinnost o 41.440,- Kč vyšší než povinnost vykázaná v dodatečném daňovém přiznání. Ze Zprávy o výsledku vytykácího řízení je nesporné, že se jedná o výpočet odpisů z nemovitosti-rodinného domu v Jinonicích, která je ve společném vlastnictví manželů žalobce a jeho manželky, manželka příjmy dle § 7 neuplatňuje.

Rozhodnutí orgánů obou stupňů jak shora uvedeno stojí na tom, že nebyla dodržena základní podmínka pro zahrnutí odpisů do daňově uznatelných výdajů, protože žalobce neevidoval ve svém obchodním majetku uvedenou nemovitost, ale na inventární kartě č. 9 evidoval jen „1/4 rodinného domu, Jinonice, Praha 5“ čili, nikoliv hmotný majetek v hodnotě odpovídající pořizovací ceně celého rodinného domu, ale pouze ideální čtvrtinu tohoto majetku ve vstupní ceně 2 428. 080,- Kč, ze které byl uplatněn odpis ve výši 129.498,-Kč roce 2005.

Vzhledem k tomu, že správce daně považoval za zásadní podmínku pro zahrnutí odpisů do daňově uznatelných výdajů způsob evidence hmotného majetku v obchodním majetku žalobce tj. tu skutečnost, že žalobce evidoval v obchodním majetku pouze ideální jednu čtvrtinu hodnoty nemovitosti, nikoliv celý rodinný dům, jak vyplývá ze Zprávy o výsledcích vytykácího řízení, správce daně již dále neprováděl důkazní řízení ve věci využívání skutečně 25% celkové užitné plochy rodinného domu pro podnikání, jak bylo uvedeno v podání odvolatele z 19. 4. 2008 a ani další dokazování.

Žalobce v bodě (I) předně napadá výklad ust. § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů a tvrdí, že toto ani žádná další ustanovení zákona mu nestanoví výslovně povinnost, že by měl, v případě, že vlastní celou věc, ale pro podnikatelskou činnost využívá jen její část, účtovat o věci jako celku a pouze v odpisech uvádět, že pro podnikání užívá jen část a odpisovat jen tuto část, jinými slovy tvrdí, že pakliže na kartě č. 9 účtoval o 1/4 rodinného domu, kterou pro podnikání užívá, účtoval správně, neboť do obchodního majetku tak vložil tuto majetkovou hodnotu a z ní prováděl odpis. Soud právní názor zaujímaný žalobcem v tomto směru nesdílí. Žalovaný provedl podrobný rozbor ustanovení zákona o daních z příjmů v odůvodnění svého rozhodnutí, jak je uvedeno shora, která jiný, než žalovaným zastávaný výklad podle soudu neumožňují potud, že zákon požaduje, aby v případě uplatňování odpisů z hmotného majetku pro účely zjištění základu daně z příjmů, byl hmotný majetek (nemovitost) jako celek vložen do obchodního majetku daňového subjektu a o něm takto účtováno, a je-li užíván pouze z části k zajištění zdanitelného příjmu, byla pak do daňových výdajů zahrnuta poměrná část odpisů. Soud se s výkladem učiněným žalovaným stran závazných ustanovení zákona o daních z příjmů ztotožňuje, námitku, že zákon o daních z příjmů ani jiný zákon výslovně povinnost účtovat o majetku jako celku nestanoví, neshledal důvodnou. Ust. § 26 odst. 2 písm. a) a b) zákona o daních z příjmů plyne, že hmotným majetkem pro účely tohoto zákona se rozumí jednak samostatné movité věci (popř. soubory...) se vstupní cenou vyšší než stanovená částka, jednak budovy, domy a byty a nebytové prostory, popř. dle písm.c) další stavby(s výjimkou uvedenou). Pakliže se dle § 28 odst. 6 zákona o daních z příjmů při odpisování hmotného majetku, který je pouze z části používán k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů k zajištění zdanitelného příjmu zahrnuje poměrná část odpisů, a zákon tak hovoří o **části** hmotného majetku předně definovaného, je logickým výkladem nutno dospět k tomu, že hmotným majetkem, o němž má být účtováno jako o vloženém do obchodního majetku, je celek (dům). Vstupní cenou (§ 29 odst. 1 a 5) se pak rozumí jeho pořizovací cena, je-li ve spoluvlastnictví, pak je u spoluvlastníka vstupní cena ve výši hodnoty jeho spoluvlastnického podílu, obdobně se hodnota technického zhodnocení provedeného na

hmotném majetku (tj. na celku), je-li ve spoluvlastnictví, u jednotlivých spoluvlastníků určí podle jejich podílu. Při výkladu zastávaném žalobcem by takto stanovená pravidla postrádala smyslu, zákonodárce by hmotný majetek (pro účely odpisování) definoval přímo jako „část majetku ve vlastnictví poplatníka, kterou užívá k zajištění zdanitelného příjmu“ (popř. část jeho spoluvlastnického podílu, kterou takto užívá a pod.).

Oproti uvedenému však soud přisvědčil námitkám žalobce v bodě (II), potažmo (III). Žalovaný i správce daně na základě uvedeného výkladu ustanovení zákona dospěly k závěru, že pro uplatnění odpisů z hmotného majetku pro účely zjištění základu daně je základní podmínkou, aby byl hmotný majetek vložen do obchodního majetku jako celek a takto o něm účtováno, a teprve pak by mohl žalobce uplatnit odpis (nebo jeho část, pokud je pro podnikání užíván jen z části). Dovodil tak, že jestliže žalobce formálně nenaplnil, způsobem, jakým o hmotném majetku účtoval, tuto podmínku, tj. za situace, kdy účtoval na kartě č. 9 jen o „1/4 rodinného domu“, a nikoli o celku, nemohl odpis hmotného majetku uplatnit do výdajů, resp. pro účely zjištění základu daně z příjmů, vůbec, a to ani jak učinil, ve výši odpovídající právě 1/4 RD, tj. 25 % z celku, byť tvrdí, že v této části majetek využívá k podnikání. Soud tento závěr neshledal v souladu se zákonem. Při stanovení výše daňové povinnosti poplatníka je nutno dát přednost skutečnému stavu před stavem formálně právním. V daném případě nedostatky v postupu žalobce při účtování o hmotném majetku vloženém do obchodního majetku spočívají toliko v tom, že na kartě č. 9 žalobce uvedl toliko tu část hmotného majetku (1/4 RD), kterou užívá k podnikání (při právním názoru shora zastávaném). I podle správních orgánů obou stupňů odpis mohl ve výši jím uvedené uplatnit, bránil tomu pouze nedostatek ve způsobu účtování. Přitom, jak žalobce poukazuje, v obou případech, pakliže je fakticky 1/4 domu užívána žalobcem k podnikatelské činnosti, pak z hlediska fiskálního (příjmu státu a odpovídající povinnosti žalobce), samotná skutečnost, zda v účetnictví je evidována 1/4 domu nebo celý dům, nemá na výši 25% odpisu uplatněného z celku /tj. v 1/4 / vliv. Nejde o zvýhodnění žalobce ani o zkrácení příjmu státu. Ze Zprávy o výsledku vytykácího řízení vyplývá i pořizovací cena rodinného domu (tedy celku), není sporné to, že žalobce vstupní cenu uvedl ve výši 1/4 jím považované za rozhodnou. Vada účetního postupu žalobce neodůvodňuje nepřiznání uplatněného odpisu, a tedy nepřihlídnutí k nákladu, který je jako faktický náklad poplatníkem deklarován. V daném případě nedostatek v účetnictví žalobce, tak jak je správními orgány vymezen a o němž se nepřiznání uplatněného odpisu opírá, měl formální ráz, proto sám o sobě nemohl vést anulování uplatněného nákladu, byl-li tento nákladem faktickým, jak žalobce deklaroval. Pro správné stanovení výše daňové povinnosti bylo nutno proto provést dokazování ve vztahu k faktickému užívání části rodinného domu k podnikání žalobce. Soud proto v tomto rozsahu žalobci přisvědčil a shledal postup správních orgánů v rozporu se zákonem, předně ust. § 1 odst. 2 a § 2 odst. 2 a 3 zákona o správě daní a poplatků, kdy povinností správce daně je učinit potřebná opatření ke správnému a úplnému zjištění a stanovení daňových povinností a za tím účelem využít (i v součinnosti s daňovým subjektem) důkazních prostředků předložených a při jejich hodnocení přihlížet ke všemu, co vyšlo v daňovém řízení najevo. Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu dle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, odpisy hmotného majetku ve smyslu ust. § 24 odst. 1 a odst. 2 písm.a) téhož zákona jsou výdajem uznatelným ve výši prokázané poplatníkem, platí tak, že účetnictví a údaje v něm vedené jsou jedním z podkladů pro rozhodnutí o stanovení základu daně a výše daně, rozhodný je pak faktický stav – prokázaný poplatníkem popř. dalšími důkazními prostředky, pakliže jím vedené účetnictví dostatečnou oporu pro závěr o souladu s faktickým stavem neskýtá. Platí-li, že ani formálně správně vedené účetnictví, či doklad, ještě neprokazují, že jimi deklarovaný stav se uskutečnil (fakticky se stal), a je proto nutno provést dokazování, pak musí platit i naopak, že formální nedostatky účetnictví či dokladů jsou dokazováním odstranitelné, resp. že jde toliko o

formální nedostatek, formální nesprávnost je možno prokázat zjištěním skutečného stavu věci. Soud proto pro úplnost dodává, že zdanění příjmů poplatníka, resp. určení výše zdanitelného příjmu (základu daně) nelze určit podle formálního pravidla bez ohledu na skutečný stav jeho hospodaření, hmotné právní úprava, která by náklady, jež byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, z daňové uznatelnosti vyloučila či jejich uznatelnost v rozporu s jejich skutečným významem pro hospodaření poplatníka v jeho neprospěch významně modifikovala, by se tak mohla dostat do rozporu s ústavně konformním výkladem, proto výklad ustanovení zákona o daních z příjmů musí respektovat princip zdanění pouze skutečného příjmu brát v úvahu. Odpisy jako výdaje/náklady/ snižující základ daně se tak v případě jejich uznání, či naopak neuznání přímo projeví v základu daně, rozhodného pro stanovení výše daňové povinnosti; nelze pak zdanit příjmy, aniž by byly vzaty v úvahu skutečné výdaje poplatníka (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 8Afs 30/2012-32).

Z uvedených důvodů soud podle ust. § 78 odst. 1 s.ř.s žalobou napadené rozhodnutí původního žalovaného zrušil pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. S ohledem na speciální právní úpravu řízení vedeného podle zákona o správě daní a poplatků, podle něhož bylo řízení vedeno, soud, i když dodatečný platební výměr stojí na týchž právních závěrech, nezrušil i toto rozhodnutí správce daně z 30.5.2008, jak žalobce požadoval, neboť uvedený procesní předpis v ust. § 50 výslovně požaduje, aby nedostatky řízení v prvním stupni byly odstraněny v rámci řízení odvolacího (k tomu srov. rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 8Afs 15/2007-75).

O nákladech řízení rozhodl soud dle ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. a přiznal jejich náhradu plně úspěšnému žalobci. Náhrada nákladů řízení žalobce představuje v dané věci žalobcem zaplacený soudní poplatek z podané žaloby v částce 2.000,- Kč a dále náhradu nákladů za zastoupení a to za tři úkony právní služby (převzetí věci, podání žaloby, podání repliky) po 2.100,-Kč a 3x režijní paušál po 300,-Kč, a za jeden úkon právní služby (jednání dne 22.10.2013) po 3.100,-Kč a 1x paušál po 300,-Kč, kdy tato náhrada je zvýšena o příslušnou částku DPH tj. o 2.226,-Kč (21%), celkem tak žalobci přiznal soud náhradu ve výši 14.826,-Kč (vše dle ust. § 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a § 12 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb. v rozhodném znění k datu úkonů právní služby). Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v této výši ve lhůtě, kterou stanovil.

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 nejbližší 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 Praze dne 22. října 2013

Mgr. Jana Brothánková, v.r.
předsedkyně senátu