



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 Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce **V. J.**, zast. Jiřím Pokorným, daňovým poradcem v Liberci, Heliova 270/15, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** (jako nástupci Finančního ředitelství v Ústí nad Labem), se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 18. července 2012, čj. 7766/12-1100-304075, t a k t o :

I. Žaloba se z a m í t á .

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

K projednávané věci krajský soud v úvodu uvádí, že zákonem č. 456/2011 Sb., účinným ke dni 1. 1. 2013, došlo ke zrušení finančních ředitelství (ust. § 19 odst. 1 této právní úpravy). Na jejich místo nastupuje Odvolací finanční ředitelství, s nímž bude dále krajský soud jednat jako s žalovaným (ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“).

Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora uvedeného rozhodnutí, jímž Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „žalovaný“) zamítlo jeho odvolání do rozhodnutí Finančního úřadu v Semilech (dále jen „správce daně“) o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 a roku 2010.

Žalobci je dle názoru vytýkáno, že údajně neoprávněně zahrnul příjmy z pronájmu osobního vozu (který měl současně pronajatý od leasingové společnosti) do příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti dle ust. § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ačkoliv se dle správce daně mělo jednat o příjmy z pronájmu dle ust. § 9 uvedené právní úpravy.

Žalobce se s tímto názorem neztotožňuje a má zato, že správce daně i žalovaný v konečném důsledku porušují zásadu zákazu uplatňování libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení. Uvedl, že úprava uvedená v jakýchkoliv jiných podzákonných normách, jako např. Pokynu MF ČR D-300, nemá charakter obecně závazného právního předpisu a naopak ust. § 9 odst. 1 zákona o daních z příjmů je uvozeno větou, dle které se o příjmy z pronájmu může jednat pouze tehdy, pokud nejde o příjmy podle ust. § 6 až 8 zákona o daních z příjmů. Dle žalobkyně je proto pojem „příjmy ze živnosti“ uvedený v ust. § 7 odst. 1 písm. b/ uvedené právní úpravy nutno chápat široce a v souladu s ústavní zásadou, dle které nikdo nesmí být nucen činit, co zákon nestanoví. Názor správce daně, že definici příjmů ze živnosti nalézají v odkazu na zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „živnostenský zákon“), považuje za nepodložený. Rovněž tak žalovaný se s touto odvolací námitkou nevypořádal.

Dle žalobce není jeho názor v rozporu ani s Pokynem D-300 MF ČR, který je nutno chápat pouze jako příkladný výčet a příjmy dle ust. § 7 uvedené právní úpravy chápe jako příjmy dosažené v souvislosti s provozováním živnosti. V případě žalobce se o příjmy z živnosti jedná, neboť jde o příjmy dosažené v souvislosti s nakládáním s majetkem sloužícím výkonu podnikatelské činnosti a jsou dosaženy v příčinné souvislosti s provozováním živnosti, neboť kdyby tu žalobce nevykonával, nedisponoval by majetkem, z něhož příjmy pocházejí. Žalobce tvrdil, že nemusí disponovat zvláštním oprávněním k provozování živnosti spočívajícím v půjčování movitých věcí. To proto, že pronájem movitého majetku nenabízí jiným subjektům, ale pouze jedinému, tedy nikoliv soustavně ale spíše příležitostně. Není proto důvodné dovozovat, že daňové důsledky pronájmu osobního automobilu nezahrnutého do obchodního majetku žalobce mohou být shodné s daňovými důsledky postoupení finančního leasingu nebo jiného nakládání s majetkem, který není pronajatý a je zařazený do obchodního majetku. Ani s touto odvolací námitkou se žalovaný nevypořádal.

Žalobce zdůraznil, že předmětný osobní vůz si pronajal k výkonu své podnikatelské činnosti dávno předtím, než jej pronajal příslušné společnosti. Není tedy dle jeho názoru pochyb o to, že leasingovou smlouvu uzavřel v příčinné souvislosti s výkonem podnikatelské činnosti. Za této situace jsou jeho příjmy

z pronájmu dosažené v souvislosti s provozováním živnosti, a ani s touto odvolací námitkou se žalovaný nevypořádal.

Žalobce se dovolával uplatnění zásady „in dubio mitius“ , když žádné ustanovení právních předpisů není na překážku interpretace ust. § 7 odst. 1 písm. b/ zákona o daních z příjmů jako příjmů dosažených v příčinné souvislosti s provozováním živnosti. Snahu správce daně tvrdit, že příjmy z pronájmu majetku vloženého do obchodního majetku nejsou příjmy z podnikání, protože zákonodárce přijal od 1. 1. 2011 nové znění příslušného zákonného ustanovení, označil žalobce za šokující.

Dále žalobce konstatoval, že správce daně zjistil mimo daňovou kontrolu (při místním šetření) nové skutečnosti, na jejichž základě předpokládal, že daň bude doměřena. V takovém případě měl postupovat dle ust. § 143 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a žalobce měl vyzvat dle ust. § 145 odst. 2 této právní úpravy k podání dodatečného daňového přiznání v náhradní lhůtě, čímž by žalobci umožnil vyhnout se povinnosti platit penále. Jelikož tak nepostupoval, jednal v rozporu se zásadou zákonnosti a nešetřil přitom práva daňového subjektu. Neztotožnil se s názorem žalovaného, že správce daně před zahájením daňové kontroly nemohl důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. Ze správního spisu totiž dle žalobce vyplývá, že správce daně doměřil přesně to, co žalobci vytýkal po provedení místního šetření.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobce neměl oprávnění k provozování podnikatelské činnosti pronájmu movitých věcí. Dále uvedl, že předmětem pronájmu bylo osobní vozidlo, jež měl žalobce v dispozici na základě leasingové smlouvy uzavřené se společností ŠkoFIN, s.r.o., která mu současně udělila povolení k pronájmu předmětného vozidla třetí osobě. Z těchto skutkových okolností pak žalovaný výkladem jednotlivých ustanovení § 4 odst. 4, a dále §§ 7 a 9 za použití Pokynu D-300 Ministerstva financí potvrdil názor správce daně, že daný příjem z pronájmu je možno považovat pouze za příjem dle ust. § 9 zákona o daních z příjmů. Ztotožnil se tak s postupem správce daně, který žalobci za zdaňovací období roku 2009 a 2010 navýšil příjmy z pronájmu osobního automobilu dle ust. § 9 dané právní úpravy a k těmto příjmům pak žalobci přiznal paušální sazbu výdajů uplatněnou žalobcem v jednotlivých daňových přiznáních ve výši 30 %. V souvislosti s tímto navýšením pak žalobci snížil základ daně z příjmů dle ust. § 7 dané právní úpravy o poměrnou část příjmů započtených jako příjmy z pronájmu se zohledněním částky, která představovala poměr nákladů spojených s provozem vozidla využívaného podnájemcem.

Žalovaný dále v odůvodnění napadeného rozhodnutí připustil, že správce daně ve zprávách o daňové kontrole nesprávně při odůvodnění odkázal na ust. § 7 odst. 2 písm. e/ zákona o daních z příjmů týkající se příjmů z pronájmu majetku zařazeného do obchodního majetku, které je platné až od 1. 1. 2011. Tato vada však dle žalovaného nedosahuje takové intenzity, která by způsobila nezákonnost vydaných rozhodnutí, když žalobce ani neuvedl, jaký následek tento nedostatek mohl způsobit. Stejně stanovisko zaujal žalovaný i k námitce týkající se nesprávnosti definice „příjmů ze živnosti“ provedené správcem daně.

K odvolací námitce, dle níž došlo k porušení zásady zákonnosti v důsledku nerespektování postupu dle ust. § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu, žalovaný uvedl, že v posuzované věci neměl správce daně pochybnosti o výši přiznaných příjmů z pronájmu osobního automobilu, ale pouze o správnosti zahrnutí těchto příjmů do příjmů z podnikání, přičemž mu před zahájením daňové kontroly nebyly známy všechny okolnosti týkající se obchodních vztahů mezi pronajímatelem, žalobcem, a jiným subjektem, jemuž byl předmětný majetek pronajat, a dále zda nebylo vozidlo v době pronájmu využíváno současně i žalobcem k podnikání. Správce daně tedy v posuzovaném případě zjistil nové skutečnosti, ale nemohl důvodně předpokládat, že bude doměřena daň a v jaké výši. Nevydal proto výzvu k podání daňového přiznání, a až provedené dokazování v rámci daňové kontroly ukázalo skutečnosti, které nebyly správci daně před zahájením daňové kontroly známy, tedy že předmětný osobní automobil byl v době pronájmu skutečně předmětem leasingové smlouvy s pronajímatelem a byl využíván k podnikání jak jiným subjektem, tak současně žalobcem a také poměr tohoto využívání.

V písemném vyjádření k žalobě odkázal žalovaný na obsah odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a své úvahy dále rozvedl.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. bez nařízení jednání, když žalobce a i žalovaný vyslovili s tímto postupem souhlas, a usoudil následovně.

Z obsahu správního spisu vyplynulo, že žalobce uzavřel dne 21. 11. 2007 smlouvu o finančním leasingu vozidla VW Jetta se společností ŠkoFIN, s.r.o., s datem převzetí vozidla den 29. 11. 2007 na dobu 36 měsíců. Je zřejmé, že toto vozidlo používal k podnikání a následně dne 23. 4. 2004 obdržel od uvedené společnosti povolení k pronájmu tohoto vozidla třetí osobě. Následně pak k datu 1. 3. 2009 uzavřel se společností THERMEX CZ, spol. s r.o., smlouvu o pronájmu tohoto vozidla, přičemž je zřejmé, že jej využíval i k vlastní podnikatelské činnosti v mezích svého živnostenského oprávnění.

Předmětem sporu mezi účastníky řízení se tak stalo posouzení otázky, zda příjmy z takto specifikovaného pronájmu osobního automobilu je možno z pohledu podnikatelské činnosti žalobce považovat za příjmy z pronájmu, jak uvádí správce daně a potažmo žalovaný, či za příjmy z podnikání tak, jak namítá žalobce.

Je nepochybné, že právo každého podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost, stejně jako právo vlastnit majetek, je zakotveno již v článku 26 Listiny základních práv a svobod. Podmínky a omezení pro výkon určitých činností přitom může stanovit pouze zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „živnostenský zákon“), který upravuje základní podmínky podnikání pro převážnou většinu podnikatelských aktivit právnických i fyzických osob. Daný zákon definuje živnostenské podnikání jako soustavnou činnost, provozovanou samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem. V režimu živnostenského zákona se pak podnikatelem rozumí každá fyzická i právnická osoba,

tuzemská i zahraniční, splňující podmínky stanovené tímto zákonem. Živností je v podstatě dle ust. § 3 uvedeného zákona každá činnost, pokud splňuje shora uvedené znaky a není z živnostenského podnikání jmenovitě vyloučena. Mezi volné živnosti je pak zařazen i pronájem movitých věcí. Je rovněž zřejmé, že příjmy ze živnosti lze zařadit mezi příjmy z podnikání a to ve smyslu ust. § 7 odst. 1 písm. b/ jako příjmy ze živnosti.

V projednávané věci krajský soud zjistil, že žalobci bylo uděleno živnostenské oprávnění k provozování podnikatelské činnosti v oboru Výroba a zpracování skel a Fotografické služby. Je rovněž zřejmé, že žalobce nevlastnil živnostenské oprávnění na obor Pronájem a půjčování movitých věcí.

Aby žalobce mohl zařadit příjmy z pronájmu do příjmů z podnikání dle ust. § 7 odst. 1 písm. b/ zákona o daních z příjmů, musí prokázat, že pronajatý majetek byl pořízen za účelem podnikání. Tuto skutečnost však žalobce neprokázal. Příjmy z majetku totiž mohou být zahrnuty mezi příjmy z podnikání pouze za předpokladu, že majetek byl pořízen pro potřeby podnikání. Tuto skutečnost může daňový subjekt deklarovat jednak příslušným živnostenským oprávněním, z něhož by vyplývala spojitost mezi pořízeným majetkem a danou živnostenskou činností nebo jeho zařazením do obchodního majetku, jehož rozsah je pro účely této daně vyspecifikován v ust. § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů jako souhrn majetkových hodnot, které jsou ve vlastnictví poplatníka a o kterých je účtováno.

Krajský soud v dané věci zjistil, ve shodě se zjištěním daňových orgánů, že žalobce nevlastnil živnostenské oprávnění na obor Pronájem a půjčování movitých věcí, tato skutečnost ostatně ani nebyla žalobcem sporována. Zjišťoval tedy dále, zda žalobcův postup při podnikání mohl nasvědčovat tomu, že movitý majetek, jenž byl předmětem pronájmu, pořídil žalobce za účelem podnikání. Ani tato skutečnost z daňového řízení nevyplývala. Jak již bylo shora uvedeno, žalobce měl osobní automobil ve svém držení na základě leasingové smlouvy. Je tedy nepochybné, že při jeho dalším pronájmu s ním nemohl disponovat jako vlastník. Tato skutečnost sama o sobě pak zapříchčuje, že tento osobní automobil ani nemohl zařadit do svého obchodního majetku. Žalobce tedy neprokázal a ani nemohl prokázat, že majetek, jenž dále za úhradu pronajal, sloužil k jeho podnikání. Krajský soud se tak přiklonil k názoru žalovaného, že příjmy plynoucí z tohoto pronájmu nesouvisely s jeho podnikatelskou činností a tudíž mohly být zařazeny pro účely zdanění pouze pod ust. § 9 zákona o daních z příjmů, tedy jako příjmy z pronájmu. Pokud žalovaný vycházel při vyjádření svého právního názoru i z pokynu D-300 vydaného Ministerstvem financí, lze pouze konstatovat, že obsah tohoto pokynu byl pouze bližším a podrobnějším vyjádřením jednotlivých ustanovení zákona o daních z příjmů. Lze tak konstatovat, že se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí s odvolacími námitkami řádně vypořádal a jeho úvahy nevybočily ze zákonných mezí. Žalobcem namítaná aplikace zásady „in dubio mitius“ nebyla v daném případě namístě, neboť výklad zákona o daních z příjmů, jak byl shora prezentován, nepřipouštěl žádné pochybnosti.

Krajský soud nemohl přisvědčit ani další žalobní námitce dotýkající se postupu správce daně při zahájení daňové kontroly. Vycházel přitom z žalobcem uváděného ust. § 143 odst. 3 daňového řádu, dle něhož „k doměření daně z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje se dle ust. § 145 odst. 2.“ Dané ustanovení pak stanoví, že „pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu“. Aplikací daných ustanovení na projednávanou věc krajský soud nepřisvědčil žalobní námitce, dle níž správce daně nepostupoval při vyměření daňové povinnosti zákonně. Z postupu správce daně je totiž zřejmé, že ten na základě vyhledávací činnosti zjistil, že žalobce zahrnul do příjmů z podnikání dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů i příjmy z pronájmu vozidla nezahrnutého do jeho obchodního majetku. Správci daně tak vznikly pochybnosti o správnosti tohoto postupu žalobce v daňovém řízení. Za účelem jejich rozptýlení pak zahájil daňovou kontrolu, aby zjistil všechny okolnosti týkající se obchodních vztahů mezi účastníky leasingové smlouvy a společností THERMEX CZ, spol. s r.o., a současně skutečnost, zda vozidlo nebylo využíváno k podnikání i samotným žalobcem. Postup správce daně, který bez zjištění těchto okolností nemohl ještě předpokládat, zda daň bude vyměřena či nikoliv, byl tedy zákonný. Teprve výsledky daňové kontroly najisto postavily, že žalobci musí být daň doměřena. Za takové situace nelze přisvědčit žalobní námitce, že povinností správce daně bylo využití ust. § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť podmínky pro výzvu k podání daňového přiznání bez vyjasnění uvedených pochybností nenastaly.

Krajský soud proto musel žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nevzniklo. Ze spisu nevyplynulo, že by žalovanému náklady v souvislosti s tímto řízením vznikly.

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 20. září 2013

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu