



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudců JUDr. Magdaleny Ježkové a JUDr. Pavla Kumprechta, ve věci žalobkyně **L. T.**, zast. JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem v Hradci Králové, se sídlem v Hradci Králové, Dukelská 15, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. února 2012, čj. 779/12-1100-602177, **t a k t o :**

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 1. února 2012, čj. 779/12-1100-602177, se z r u š u j e a věc se žalovanému v r a c í k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 14 520 Kč do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou jejího zástupce.**

Odůvodnění:

Žalobkyně se domáhala zrušení shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání do platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010.

-2-

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že v průběhu postupu k odstranění pochybností bylo zjištěno, že podle kupní smlouvy uzavřené dne 7. 7. 2010 byla na žalobkyni převedena vlastnická práva k pozemkům a rozestavěnému domu, zapsaným na LV č. 3107 pro obec Dobruška vedené Katastrálním pracovištěm Rychnov nad Kněžnou za sjednanou kupní cenu ve výši 12 100 000 Kč, což je právě výše tvrzených příjmů z podnikání podle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), které žalobkyně vykazala v Příloze č. 1 podaného daňového přiznání. Současně vykazala i výdaje ve výši 12 333 606 Kč. Dále žalovaný uvedl, že z dokumentace a písemností poskytnutých odborem výstavby bylo zjištěno, že stavba nebyla kolaudována ani nebyl vydán souhlas k užívání nemovitosti. Žalobkyně ani žádost o vydání takových rozhodnutí nepodala. Na výzvu k odstranění pochybností o správnosti tvrzených výdajů předložila žalobkyně doklady na dílčí práce vyúčtované různými dodavateli v době od 6. 12. 2006 do 20. 2. 2008 v celkové částce 12 333 606 Kč. V písemné odpovědi uvedla, že jde pouze o část výdajů, které má zájem v souvislosti se svým podnikáním uplatnit. Při ústním jednání předložila kartu dlouhodobého nehmotného majetku, podle níž je dlouhodobým hmotným majetkem odpisovaným – stavba rodinného domu bez č.p., zapsaná na LV 3107 pro území a obec Dobruška. Dále uvedla, že z rozhodnutí podnikatele je stanovena vstupní cena dlouhodobého majetku ve výši 12 333 606 Kč a majetek byl do obchodního majetku podnikatele zařazen 7. 7. 2010. Ze současně předloženého písemného vyjádření žalovaný dovodil, že částku 12 333 606 Kč považuje žalobkyně za zůstatkovou cenu, kterou lze uplatnit při prodeji majetku.

Dále žalovaný konstatoval, že v jiném daňovém řízení - o dani z převodu nemovitostí - žalobkyně uvedla, že převod prodávané nemovitosti byl uskutečněn v souvislosti s její podnikatelskou činností – realitní činností. Její registrace v Živnostenském rejstříku byla provedena dne 7. 7. 2010 spolu s daňovou registrací. Ve věci daně z převodu nemovitostí ve smyslu ustanovení § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a převodu nemovitostí, v platném znění, byl prodej osvobozen od daně z převodu nemovitostí. K dotazům správce daně z ústního jednání se žalobkyně vyjádřila písemně a uvedla, že nemovitost nebyla určena k prodeji a že měla v okamžiku jejího zařazení do obchodního majetku (tj. 7. 7. 2010) v úmyslu ji užívat a pronajímat. Nesouhlasila s posouzením výdajů ve smyslu ustanovení § 5 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ale žádala jejich hodnocení podle § 29 odst. 1 této právní úpravy. Úmysl nemovitost pronajímat navrhla doložit smlouvou o smlouvě budoucí. Tu pak předložila 12. 7. 2011. Vyplynulo z ní, že byla uzavřena 30. 6. 2010 mezi ní a obchodní společností REALITY REAL, s.r.o. Smluvními stranami byla dohodnuta rozvazující podmínka znamenající zánik právních následků uvedené smlouvy. Tou bylo nevydání rozhodnutí o způsobilosti k užívání stavby do 30. 6. 2011. K tomu bylo zjištěno, že v Obchodním rejstříku pod spisovou značkou C 28252 vedenou u rejstříkového soudu v Hradci Králové je zapsán subjekt REALITY REAL, s.r.o. Sbírka listin tohoto subjektu obsahuje společenskou smlouvu sepsanou notářským zápisem zn. NZ 101/2010 dne 9. 8. 2010, k zápisu v rejstříku došlo 7. 9. 2010. Porovnáním těchto dat s datem uzavření

smlouvy o smlouvě budoucí o spolupráci mezi žalobkyní a REALITY REAL, s.r.o., dovedil správce daně absolutní neplatnost smlouvy plynoucí ze zákona. Skutečné užívání ani pronájem nebyly zjištěny.

Za předmět sporu označil žalovaný skutečnost, zda výdaje tvrzené v příloze č. 1 žalobkyní podaného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 jsou způsobilými snížit příjmy z podnikání podle ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů. Protože žalobkyně vedla daňovou evidenci a trvala na zařazení prodané nemovitosti jako dlouhodobého hmotného majetku, postupoval správce daně podle § 7b odst. 2 zákona o daních z příjmů. Z hlediska obsahového vymezení složek majetku v daňové evidenci použil ustanovení §§ 6 až 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., v platném znění (dále jen „vyhláška“), kterou se provádějí ustanovení zákona č. 563/ 1991 Sb., o účetnictví, v platném znění (dále jen „zákon o účetnictví“) na něž právě § 7b odst. 2 zákona o daních z příjmů odkazuje. Obsahové vymezení dlouhodobého hmotného majetku je uvedeno v § 7 vyhlášky.

Žalovaný považoval za nepochybné, že bylo na žalobkyni, jaký charakter rozestavěného rodinného domu vkládaného dne 7. 7. 2010 do obchodního majetku určeného k jejímu podnikání, tj. realitní činnosti, zapsané v živnostenském rejstříku téhož dne, určí. Rozhodla se pro dlouhodobý hmotný majetek.

Vzhledem k tomu, jak žalovaný uvedl, že rodinný dům vložený do obchodního majetku dne 7. 7. 2010 nebyl kolaudován, nebylo povoleno jeho užívání a byl předmětem kupní smlouvy z 7. 7. 2010 rovněž jako rozestavěný dům na parcele č. 1537/11 katastrálního území Dobruška, lze jej v souladu určením žalobkyně a s ustanovením § 7 vyhlášky obsahově zařadit jediné do položky - Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. Podle ustanovení § 7 odst. 8 vyhlášky tato položka obsahuje pořizovaný dlouhodobý hmotný majetek po dobu jeho pořizování do uvedení do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy. V případě staveb se jejich dokončením rozumí splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy upravujícími stavební řízení. V případě žalobkyně se stavba rodinného domu, povolená stavebním povolením, v okamžiku vkladu do obchodního majetku, v okamžiku prodeje a v okamžiku vyřazení z obchodního majetku v důsledku prodeje, tj. tentýž den 7. 7. 2010, v souladu s dikcí § 7 vyhlášky časově nacházela v době pořizování. Žalobkyně nepředložila důkazy prokazující dokončení stavby.

Možnost uplatnění dokládáných výdajů souvisejících s příjmy dosaženými z prodeje vložené nedokončené stavby je dle žalovaného určena ust. § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů, dle něhož je výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů zůstatková cena hmotného majetku, která se stanoví podle § 29 odst. 2 této právní úpravy jako rozdíl mezi vstupní cenou hmotného majetku a celkovou výší odpisů stanovených podle § 26 a §§ 30 – 32 uvedeného zákona z tohoto majetku. Překážkou

-4-

stanovení zůstatkové ceny je v tomto případě nemožnost stanovení vstupní ceny hmotného majetku – rozestavěného rodinného domu.

Žalovaný zdůraznil, že do obchodního majetku vkládaný, rozestavěný rodinný dům se z hlediska daňového nemohl stát hmotným majetkem, protože nevyhověl ustanovení § 26 odst. 10 zákona o daních z příjmů, neboť nebyl uveden do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy. Nedošlo k ověření splnění podmínek stanovených pro provedení stavby shora uvedeným stavebním povolením v kolaudačním řízení. O skutečném stavu svědčí i záznam na předložené kartě dlouhodobého nehmotného majetku, kde je uvedeno, že nebudou uplatněny odpisy z důvodu stavby. Jednotlivé dokládané výdaje pak nelze ve smyslu obsahového určení majetku podle vyhlášky, ustanovení § 26 odst. 10 zákona o daních z příjmů a při respektování jednoznačného určení druhu majetku, označit jinak, než jako výdaje na pořízení hmotného majetku. To znamená, že je v souladu s ustanovením § 25 odst. 1 písm. a/ zákona o daních z příjmů nelze uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely. Záznam o vstupní ceně rozestavěného rodinného domu nelze přijmout, protože pro uvedení rozestavěného rodinného domu do stavu způsobilého obvyklému užívání bude třeba vynaložit další výdaje na jeho pořízení (viz stavební povolení – předložení revizních zpráv při kolaudačním řízení). Částka deklarovaná jako pořizovací cena tedy nemohla být definitivní. Z toho je zřejmé, že nebylo možné zjistit ani výši odpisů. V kartě dlouhodobého nehmotného majetku uvedena nebyla. Navíc rozestavěný rodinný dům nebyl zařazen do příslušné odpisové skupiny a nebyl zvolen způsob odpisování.

Žalovaný uzavřel, že neuznal výdaje ve výši 12 333 606 Kč za zůstatkovou cenu prodaného rozestavěného rodinného domu. Ani další možný, obvyklejší a správcem daně navrhovaný postup při provádění realitní činnosti, tzn. zařazení nemovitosti určené k prodeji do zásob, neznamenal pro žalobkyni příznivější výsledek, z důvodu vynaložení výdajů v letech 2006 - 2008.

V úvodu žaloby shrnula žalobkyně skutkové okolnosti projednávané věci. Vyslovila nesouhlas s názorem správce daně i žalovaného. Upozornila především, že postup správce daně trpí zásadní vadou, která způsobuje nezákonnost vydaného platebního výměru. Ve vazbě na ust. § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) uvedla, že z protokolu o ústním jednání ze dne 7. 6. 2011 je zřejmé, že po seznámení s výsledkem postupu k odstranění pochybností předložila správci daně své písemné vyjádření včetně důkazu – karty dlouhodobého majetku ze dne 7. 7. 2010. V návaznosti na to byl dle ust. 90 odst. 3 uvedené právní úpravy správce daně povinen rozhodnout, zda bud pokračováno v dokazování, a v tomto případě byl povinen zahájit daňovou kontrolu, nebo zda nebude v dokazování pokračováno, a v tom případě měl vydat platební výměr. Správce daně však takového rozhodnutí neučinil, v řízení včetně provádění dokazování však fakticky pokračoval, když provedl důkaz předloženou kartou dlouhodobého majetku, přijal vyjádření žalobkyně z 23. 6. 2011 a v návaznosti na něj

rovněž provedl důkaz předloženou smlouvou o budoucí smlouvě ze dne 30. 6. 2010., a po takto provedeném doplňujícím dokazování vystavil předmětný platební výměr ze dne 14. 7. 2011. Správce daně dle žalobkyně výrazně porušil její procesní práva, neboť další dokazování byl oprávněn provádět výlučně v rámci daňové kontroly, kterou byl povinen na základě ust. § 90 odst. 3 daňového řádu zahájit. Správce daně tak žalobkyni znemožnil konzumovat zákonem zaručená práva. Žalovaný však tuto zjevnou procesní vadu ponechal bez povšimnutí, a přitom o předložení uváděných důkazů ve svém rozhodnutí hovoří.

Rozhodnutí žalovaného považuje žalobkyně za nezákonné, neboť se nevypořádalo se zásadní právní otázkou, a to zda se v případě dané nemovitosti jedná o hmotný majetek či o zásobu. Žalovaný sice ve svém rozhodnutí tvrdí, že mělo být postupováno dle ust. § 7 odst. 8 vyhlášky, tedy nemovitosti zařadil do nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku, avšak dále připouští i možnost tvrzenou správcem daně, že mohlo jít o zásobu, přičemž v obou případech shledává totožný důsledek v podobě nemožnosti uplatnění výdajů ve výši 12 333 606 Kč. Žalobkyně upozornila, že dle ust. § 114 odst. 2 daňového řádu je žalovaný povinen přezkoumat napadené rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání. V daném případě otázku zařazení předmětné nemovitosti do hmotného majetku či zásob žalovaný sice zkoumal, ale nevyslovil naprosto jednoznačný názor, když argumentoval tím, že ani posouzení věci navržené správcem daně, tj. posouzení nemovitosti jako zásoby, nemá pro žalobkyni příznivější daňový dopad. Takovéto nejasné vyjádření považuje žalobkyně za nepřijatelné. Žalovaný byl dle jejího názoru povinen jasně vyslovit, že právní hodnocení skutkového stavu správcem daně, který považoval předmětnou nemovitost za zásobu, je mylné, a nikoliv tuto možnost jako eventualitu připouštět s tím, že nemá pro výsledek řízení význam.

Žalobkyně uvedla, že dle ust. § 7b odst. 2 zákona o daních z příjmů byla povinna zařadit danou nemovitost mezi svůj dlouhodobý hmotný majetek. Přesto žalovaný uvádí, že z hlediska daňového se předmětný dům nemohl stát hmotným majetkem, neboť nebyly splněny podmínky ust. § 26 odst. 10 zákona o daních z příjmů. V tomto názoru spatřuje žalobkyně jednu z klíčových nesprávností napadeného rozhodnutí, neboť na základě jednoho a téhož zákona nelze na tentýž majetek nahlížet současně jako na dlouhodobý hmotný majetek (§ 7b) a současně konstatovat, že se o hmotný majetek vůbec nejedná (§ 26). Nelze se přitom domnívat, že by v případě rozporu mezi vymezením hmotného majetku dle ust. § 26 a § 7 zákona o daních z příjmů mělo mít přednost vymezení dle ust. § 26 této právní úpravy. Za další podstatnou neprávnost označila žalobkyně tvrzení žalovaného, že zůstatkovou cenu nelze stanovit, neboť nelze stanovit cenu vstupní, z níže se vypočítává. Pokud je totiž určitý majetek vymezen jako majetek hmotný, pak podle příslušných ustanovení musí být umožněno daňovému subjektu určit jeho zůstatkovou cenu. Žalobkyně tedy naopak postupovala v souladu se zákonem, když v kartě dlouhodobého majetku předmětnou nemovitost ocenila částkou 12 333 606 Kč, která představovala vlastní náklady dle ust. § 29 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Upozornila přitom rovněž na ust. § 26 odst. 5 této právní úpravy, dle něhož

poplatník s příjmy dle ust. §§ 7 a 9, který nevede účetnictví a uplatňuje výdaje dle ust. § 24, může zahájit odepisování hmotného majetku, jedná-li se o hmotný majetek v daňové evidenci nebo pronajímáný majetek evidovaný dle ust. § 9 odst. 6. Považovala za zřejmé, že v případě poplatníků vedoucích daňovou evidenci platí zvláštní režim odepisování majetku, odlišný od obecného zakotveného v § 26 a násl. zákona o daních z příjmů, když tito poplatníci mohou hmotný majetek odepisovat, jakmile jej mají v daňové evidenci a to i bez splnění obecně platné podmínky. Pak musí být rovněž možné stanovit vstupní cenu. Jestliže je tedy definovaná vstupní cena hmotného majetku, pak na základě § 29 odst. 2 zákona o daních z příjmů lze zůstatkovou cenu určit jako cenu vstupní sniženou o celkovou výši odpisů. Podle ust. § 24 ods. 2 písm. b) bod 2 uvedené právní úpravy pak lze uplatnit jako daňově uznatelný výdaj i zůstatkovou cenu hmotného majetku. Ust. § 26 odst. 5 uvedené právní úpravy bylo přímo dovoleno zahájit odepisování předmětné nemovitosti, proto byly splněny podmínky pro uplatnění zůstatkové ceny jako výdajů, o které se při stanovení základu daně snižují dosažené příjmy.

Za mylný označila žalobkyně názor žalovaného, že dům nebyl ještě uveden do stavu způsobilého obvyklému užívání. Tato otázka je totiž v případě žalobkyně zcela irelevantní z důvodu odlišné kategorizace majetku vyhláškou. Navíc tvrzení žalovaného, že částka uvedená jako pořizovací cena nemohla být definitivní je tvrzením spekulativním nemajícím oporu v provedeném dokazování. Žalobkyně se totiž rozhodla, že jako pořizovací cenu nemovitosti uplatní pouze výdaje, jež byly prokazatelně vynaloženy a žádný právní předpis jí neukládá toto rozhodnutí přehodnocovat pro případ vynakládání nějakých dalších výdajů. Krom toho ani žádné další výdaje vynakládat ani nehodlala, o čemž svědčí fakt, že nemovitost v daném stavu prodala.

K eventuálnímu posouzení předmětné nemovitosti jako zásoby žalobkyně uvedla, že zákon o daních z příjmů zásoby nedefinuje, proto je nutno je odvozovat z jiných právních předpisů, tedy zákona o účetnictví a ust. § 9 odst. 5 vyhlášky. Nemovitost žalobkyně přitom kritéria uvedená v daném ustanovení nesplňuje, když žalobkyně předmětnou nemovitost nenakoupila, ale dlouhodobě ji pořizovala vlastním nákladem s úmyslem ji sama využívat, popř. pronajímat třetí osobě. To, že k naplnění tohoto záměru nedošlo, nemůže být dostatečným důvodem pro zařazení nemovitosti do položky zásob. Správní orgány dle žalobkyně pracovaly nesprávně s pojmem „pořízení nemovitosti“. Správce daně za důkaz o pořízení stavby považoval dodavatelskou fakturu ze dne 30. 12. 2007 o zabudování centrálního vysavače a dle něho tak k pořízení stavby došlo před 1. 1. 2009. Tímto okamžikem dle jeho názoru byla pořízena nemovitost jako zásoba, a proto nelze uznat výdaje na pořízení této zásoby jako výdaje pořízené v kalendářním roce předcházejícím roku zahájení podnikatelské činnosti. Toto údajné pořízení nemovitosti však správce daně nepromítl do hodnocení věci pro případ, že nešlo o zásobu. Jestliže by se v předmětném případě mělo jednat o hmotný majetek a nikoliv zásobu, musí se otázka pořízení nemovitosti v rozhodování daňových orgánů promítnout tvrzením, že

-7-

nemovitost v důsledku svého nedokončení nepředstavuje zásobu, ani hmotný majetek. Žalobkyně vyslovila pochybnosti o závěrech správce daně týkajících se výkladu pojmu pořízení hmotného majetku. Dle žalobkyně není vyloučeno, aby se určitý majetek stal zásobou až v okamžiku, kdy je zařazen do obchodního majetku (žalobkyně tak učinila v roce 2010) nebo až okamžikem, kdy se majetek stane schopným užívání obdobně jako majetek hmotný ve smyslu ust. § 26 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Těmito alternativami se žalovaný nezabýval. Výklad žalovaného by nebyl přijatelný ani v případě, kdy by nemovitost byla hmotným majetkem ve smyslu účetních předpisů, ale přitom by na mělo na danou situaci dopadat uvedení do stavu způsobilého obvyklému užívání. Žalobkyně upozornila i na nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 438/01, dle něhož lze zdanit pouze tu část zisku, která bere na zřetel výdaje na zajištění předmětných příjmů.

Nastalá situace je dle žalobkyně řešitelná dvojím způsobem. Jednak lze výkladem zákona dospět k závěru, že při prodeji ještě nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku lze na tento majetek nahlížet u prodávajícího v okamžiku prodeje již jako na majetek hmotný, u něhož lze stanovit vstupní cenu ve výši dané ust. § 29 zákona o daních z příjmů a tomu odpovídající zůstatkovou cenu ve stejné výši. Žalobkyně připomenula, že definice hmotného majetku pro účely odpisů není dostatečná pro řešení daňovým zákonem neupravené situace, kdy dojde k prodeji majetku dříve, než jsou splněny podmínky pro jeho odepisování. Odepisování majetku a příjem z prodeje takového majetku jsou dvě na sobě nezávislé skutečnosti a není důvod, aby nemožnost odepisovat měla mít za následek zdanění příjmu bez ohledu na výdaje. Žalobkyně zdůraznila, že i v případě, že by uvedený názor nebyl správný a výkladem daňového zákona by nebylo možné vykročit z definice hmotného majetku pro účely odepisování při prodeji tohoto majetku, nelze popřít uvedený základní princip fungování daně z příjmů, tedy zdanění příjmů při zohlednění výdajů, a v takovém případě by bylo namíste aplikovat ust. § 24 odst. 2 písm. zc/ zákona o daních z příjmů, které je průmětem základního principu daně z příjmů do roviny jednoduchého práva, neboť dovoluje uplatnit jako výdaje právě ty, které sice nejsou uznatelné dle ust. § 25 zákona o daních z příjmů, avšak přesto prokazatelně souvisí s realizovaným příjmem a sloužily k jeho dosažení. Ačkoli by tedy ust. § 25 odst. 1 písm. a/ zákona o daních z příjmů znemožňovalo žalobkyni předmětné výdaje uplatnit, pak tyto výdaje měly být dle ust. § 24 odst. 2 písm. zc/ této právní úpravy správními orgány zohledněny. Těmito výklady práva se však žalovaný nezabýval, což mělo za následek nezákonnost jeho rozhodnutí.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný k namítanému chybnému procesnímu potupu správce daně uvedl, že správce daně rozhodl o zastavení řízení ve věci žádosti žalobkyně o prodloužení lhůty, neboť zákonnou 15 denní lhůtu nelze prodloužit. Dále setrval na svých hmotněprávních názorech prezentovaných v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

-8-

V replice k písemnému vyjádření žalovaného žalobkyně vyslovila nesouhlas se závěry žalovaného a zdůraznila, že nepovolení prodloužení zákonné lhůty správcem daně nikterak nevyvrací její argumentaci o chybném procesním postupu. Zdůraznila, že správce daně přijal a hodnotil další důkazní prostředky, aniž by zákonným způsobem rozhodl o pokračování v dokazování a o zahájení daňové kontroly. Tím došlo ke zkrácení procesních práv žalobkyně.

Při nařízeném jednání zástupce žalobkyně popsal skutkovou podstatu sporu a poukázal jednak na procesní pochybení správce daně v řízení, které předcházelo vyměření daně a dále zdůraznil i námitky vůči samotnému vyměření. Zejména poukázal na to, že je zcela nemožné, aby náklady, které žalobkyni vznikly v souvislosti s výstavbou nemovitosti, nebyly vůbec uznány s tím, že by mohlo být sporné, zda by byly uznány pouze do ceny nebo do příjmů z prodeje této nemovitosti, nebo zda by měly být uznány v celé výši. V podrobnostech pak odkázal na obsah žaloby.

Pověřený pracovník žalovaného odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a vyjádření žalovaného k žalobě. Dodal pak, že správce daně i žalovaný postupovali v souladu s tím, jak požadovala žalobkyně posoudit zaúčtování tohoto obchodního případu.

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 usoudil následovně.

Ze skutkových okolností projednávané věci je zřejmé, že správce daně předvolal žalobkyni k ústnímu jednání dne 7. 6. 2011, jehož účelem bylo seznámení s dosavadním výsledkem jeho postupu k odstranění pochybností. Vyplynulo z něho, že žalobkyně svým písemným vyjádřením ze dne 12. 5. 2011, jako odpovědí na výzvu správce daně dle ust. § 89 odst. 1 daňového řádu ze dne 28. 4. 2011 pochybnosti nevyvrátila. Správce daně ji rovněž poučil o jejím právu daném ust. § 90 odst. 2 daňového řádu, tedy právu podat návrh na pokračování v dokazování. V návaznosti nato požádala žalobkyně o poskytnutí lhůty ne kratší 20 dnů k podání vysvětlení. Správce daně její žádosti nevyhověl a řízení k datu 8. 6. 2011 zastavil. Žalobkyně rovněž k jednání konanému dne 7. 6. 2011 předložila další písemné vyjádření, k němuž doložila i kartu dlouhodobého nehmotného majetku. Následně dne 23. 6. 2011 předložila žalobkyně další písemné vyjádření, v němž mimo jiné konstatovala, že je připravena v případě dalšího dokazování prokázat smlouvou o smlouvě budoucí, že nemovitost byla dle její vůle určena zčásti k osobnímu užívání a zčásti k pronájmu třetím osobám.

Ze správního spisu dále krajský soud zjistil, že správce daně pokračoval v důkazním řízení, neboť dne 29. 6. 2011 vystavil výzvu adresovanou Městskému úřadu v Dobrušce, odboru výstavby, v níž žádal za účelem správného zjištění věci

všechny písemnosti vztahující se k pozemkům a rozestavěné stavbě identifikovaným v kupní smlouvě ze dne 7. 7. 2010, v návaznosti na tuto výzvu pak správce daně provedl na daném odboru výstavby místní šetření za účelem získání informací ohledně stavebního řízení zahájeného na výstavbu nyní rozestavěné nemovitosti identifikované ve zmíněné kupní smlouvě. Z dalšího úředního záznamu sepsaného dne 11. 7. 2011 správcem daně dále vyplynulo, že žalobkyně má k datu 12. 7. 2011 předložit smlouvu o smlouvě budoucí. Tato smlouva, sepsaná dne 30. 6. 2010, byla taktéž obsahem správního spisu.

Krajský soud hodnotil dané skutkové okolnosti ve vazbě na úpravu obsaženou v ustanoveních § 89 a § 90 daňového řádu a současně i ve vazbě na judikaturu Nejvyššího správního soudu.

V posuzované věci použil správce daně institut, který je pro účel správy daně popsán v dílu 2. daňového řádu, nazvaném jako „Postupy při správě daní“, konkrétně v jeho § 89 a násl., a to postup k odstranění pochybností. Dle tohoto ustanovení „má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností. Ve výzvě daňovému subjektu stanoví správce daně lhůtu k odstranění pochybností, která nesmí být kratší než 15 dnů, a poučí ho o následcích spojených s neodstraněním pochybností nebo nedodržením stanovené lhůty“. Navazující § 90 uvádí, že „o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností. Nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně. Neposkytne-li daňový subjekt potřebnou součinnost k odstranění pochybností, může správce daně stanovit daň podle pomůcek.“

K této právní úpravě nově zakotvené v daňovém řádu se ve svém judikátu – rozsudku ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012-52 – vyjádřil Nejvyšší správní soud.

Uvedl, že „možným rozdílem oproti předešlé právní úpravě je zcela zjevně snaha o důsledné stanovení na sebe těsně navazujících kroků, které je povinen správce daně činit, pokud k prověření daňové povinnosti tento nástroj sám zvolil. Na sebe navazující úkony musí být přitom činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl smysl a cíl postupu naplněn. Tím je bezesporu rychlé odstranění pochybností, které ještě brání správci daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření. Ačkoliv zákon opět konkrétní lhůtu pro ukončení tohoto postupu nestanoví, nová právní úprava a vytvořená správní zvyklost však nutí správce daně k uzavření tohoto postupu bez jakýchkoliv průtahů. Z popsaného je zřejmé, že postup uvedený v § 89 a násl. daňového řádu má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3). Pro účely užití postupu k odstranění pochybností se tato výhoda delšího běhu lhůt ke stanovení daně pro správce daně neodrazí. Rovněž tedy proto je třeba při využití postupu podle § 89 daňového řádu klást důraz na rychlost a jednoduchost řízení.... Oproti předešlé právní úpravě (§ 43 zákona č. 337/1992 Sb.) zavedl nyní nově daňový řád možný i odlišný postup (nelze-li postup k odstranění pochybností ukončit vydáním rozhodnutí o dani) – a to vedení daňové kontroly. Nejsou-li postupem dle § 89 a násl. daňového řádu odstraněny a vyvráceny dříve sdělené pochybnosti správce daně, je správce daně podle povahy situace buď oprávněn stanovit daň pomocí pomůcek (§ 90 odst. 4), nebo je oprávněn v rozsahu těchto pochybností zahájit daňovou kontrolu. A právě v tomto bodě došlo ke změně dřívější zákonné úpravy; předchozí právní úprava totiž umožňovala správci daně ukončit proces vytýkacího řízení vždy pouze vydáním rozhodnutí o dani.“

Dále Nejvyšší správní soud konstatoval, že „daňová kontrola (§ 85 a násl.) je postupem, jímž správce daně ověřuje a zjišťuje okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Správce daně je rovněž tím, kdo daňové řízení (a postupy v něm) vede. Dospěje-li tedy správce daně při zahájeném postupu k odstranění pochybností k závěru, že věc nelze ukončit pomocí postupu k odstranění pochybností a o dani rozhodnout, zahájí daňovou kontrolu....Postup podle § 89 a násl. užije v případě, kdy již existují konkrétní dílčí pochybnosti, při jejichž odstranění lze daňovou povinnost vyměřit. Pokud však správcovy pochybnosti odstraněny nejsou a daň není prokázána dostatečně věrohodně, správce daně výsledek tohoto postupu sdělí daňovému subjektu a ještě mu umožní podat návrh na doplnění dokazování. I v situaci, kdy daňový subjekt žádný další návrh nepodá, ať již jej má k dispozici, nebo je i nečinný, shledá-li správce daně důvody k pokračování dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Znamená to, že již nemůže další dokazování vést uvnitř postupu k odstranění pochybností, ale v rámci daňové kontroly.“

Posouzením skutkových okolností dané věci dospěl krajský soud k závěru, že žaloba je důvodná. Přisvědčil totiž procesní námitce žalobkyně, dle níž postup

k odstranění pochybností zahájený správcem daně výzvou dle ust. § 89 odst. 1 daňového řádu neodpovídal požadavkům ust. § 90 této právní úpravy.

Lze totiž považovat za zřejmé, že správce daně s žalobkyní sepsal protokol o ústním jednání a seznámil ji se skutečností, že jeho pochybnosti o uplatnění výdajů za účelem snížení základu daně z příjmů za zdaňovací období roku 2010 nebyly vyvráceny. Postupoval tedy v souladu s ust. § 90 odst. 2 daňového řádu, když výsledek postupu zaznamenal za účasti žalobkyně po ústním jednání do protokolu. Tímto okamžikem vzniklo žalobkyni právo podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Žalobkyně v tomto okamžiku požádala o prodloužení zákonné 15ti denní lhůty a správce daně jejímu požadavku nevyhověl. Za těchto okolností bylo povinností správce daně buď vydat rozhodnutí nebo zahájit daňovou kontrolu. Ani jednu z variant však nezvolil.

Z jeho dalšího postupu bylo zřejmé, že pochybnosti o oprávněnosti výše výdajů u něho nadále přetrvávaly, a proto pokračoval, možno říci v této fázi již nezákonně, v dokazování. Svědčí o tom zejména jeho postupy za účelem získání dalších důkazů ze stavebního řízení vedeného u Městského úřadu Dobruška, odboru výstavby, jež se týkalo právě rozestavěné nemovitosti, která byla předmětem shora vzpomínané kupní smlouvy. Je tedy zřejmé, že správce daně dospěl k závěru, že řízení nelze ukončit, neboť shledal důvody k pokračování v dokazování. Jeho postup však nekorespondoval požadavkům ust. § 90 odst. 3, když shromažďoval další důkazy, a to v rámci postupu k odstranění pochybností.

Krajský soud proto uzavírá, že v tomto okamžiku již bylo povinností správce daně, jak ostatně vyplývá i ze shora prezentované judikatury Nejvyššího správního soudu, zahájit v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Správce daně již nemohl vést další dokazování uvnitř postupu k odstranění pochybností, musel tak činit pouze v rámci zahájené daňové kontroly. Jestliže tak neučinil, upřel žalobkyni práva, která jí v rámci daňové kontroly daňový řád ve svých ustanoveních §§ 85 až 88 přiznává.

Krajský soud proto napadené rozhodnutí v souladu s ust. § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil pro vady řízení a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. Za této situace nebyl dále povinen, jak ostatně vyplývá i z judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 6. 1. 2012, čj. 5 Afs 8/2011-151), podrobit správnost či zákonnost napadeného rozhodnutí hmotněprávnímu posouzení.

Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měla úspěch žalobkyně. Jejími důvodně vynaloženými náklady soudního řízení byl zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a odměna zástupce a jeho režijní výlohy. Odměna za zastupování se

-12-

u soudních řízení dle s.ř.s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Zástupce učinil celkem 4 úkony právní služby po 2 100 Kč, a to převzetí zastoupení a sepsání žaloby, sepsání repliky a účast při jednání (§ 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu). Dále krajský soud přiznal žalobkyni nárok na úhradu 4 režijních paušálů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu po 300 Kč. To vše včetně DPH. Žalovaný proto byl zavázán k náhradě nákladů řízení v celkové výši uvedené ve výroku II. tohoto 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 nejbližze 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 29. listopadu 2012

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu