



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **L. B.**, zastoupený JUDr. Marcelou Šonkovou, advokátkou se sídlem Šafaříkova 7, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, ve věci kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 11. 2007, sp. zn. 11 Ca 345/2006,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze. Tímto rozsudkem zamítl městský soud žalobu stěžovatele proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu (dále jen „žalovaný“) ze dne 25. 8. 2006, č. j. FŘ-12113/11/06 a č. j. FŘ-12114/11/06, kterými byly změněny dodatečné platební výměry vydané Finančním úřadem pro Prahu 10 (dále jen „správce daně“), a sice tak, že stěžovateli byla dodatečně doměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 ve výši 373 500 Kč a byla snížena daňová ztráta za zdaňovací období roku 1999 na částku 1 396 560 Kč.

II.

Stěžovatel proti tomuto rozsudku v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Tvrdí tedy nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem a vady řízení před správním orgánem.

Stěžovatel především namítá nesprávné posouzení zásadní právní otázky, a sice, zda jím nakoupené nemovitosti byly zbožím či hmotným majetkem; domnívá se, že městský soud učinil nesprávná skutková zjištění a poté z nich dovedl nesprávné závěry. Stěžovatel trvá na svém názoru, že v roce 1998 pořídil nemovitosti jako hmotný majetek, neboť oprávnění k realitní činnosti získal až 15. 10. 1998, a nemohl tedy o nich v žádném případě účtovat jako o zásobách a řídit se Opatřením ministerstva financí č. j. 281/71702/1995, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Postupy účtování“). Stěžovatel opakuje, že pořizovací cena nemovitostí nabytých jako hmotný investiční majetek v roce 1998 a posléze prodaných v roce 1999 byla uvedena v účetnictví za rok 1999 jako daňově účinný výdaj při jejich prodeji, což vyplývá jak z vedeného účetnictví, tak z peněžního deníku za rok 1999, a potvrzují to i předložené inventury tohoto majetku. Stěžovatel upřesňuje, že uvažoval o jejich modernizaci, navýšení prodejní ceny předmětných nemovitostí a poté o jejich prodeji se ziskem (což se ovšem z důvodu nedostatku financí nepodařilo, a proto je v roce 1999 opět prodal), případně o pronájmu do doby prodeje. Dodává, že inventurní soupis k 31. 12. 1998 nehovoří o „zásobách“, nýbrž o „majetku“ v celkové výši 1 570 000 Kč, a dále rozvádí, že tyto výdaje na nabyté nemovitosti (budovy a pozemky) nelze v roce 1998 posuzovat jako daňově uznatelné vzhledem k tomu, že se jedná o výdaje podle § 25 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 1998, resp. 31. 12. 1999 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle Postupů účtování platných v roce 1998 o nich bylo účtováno jako o výdajích na pořízení hmotného investičního majetku. Stěžovatel se domnívá, že překvalifikace z hmotného investičního majetku do zásob se jeví ze shora popsaných důvodů jako neopodstatněná.

Stěžovatel dále opakuje, že živnostenské oprávnění na realitní činnost získal až koncem roku 1998, takže přinejmenším do té doby nemohl o nákupu dotčených nemovitostí účtovat jako o zásobách. Stěžovatel uzavírá konstatováním, že jak správní orgán, tak odvolací správní orgán a dále i městský soud postupovaly nezákonným způsobem, když vyloučili z daňově účinných výdajů částku na nákup nemovitostí jako hmotného majetku v roce 1999 a zahrnuli ji do daňově účinných výdajů předcházejícího roku. Toto pojetí považuje stěžovatel za značně formalistické, když správce daně, žalovaný i městský soud částečně založili své závěry na posouzení obchodního majetku a ve výsledku rozhodli o zdanění zisku, který zcela objektivně nebyl dosažen. Správci daně, dle názoru stěžovatele, nepřísluší v rámci daňového řízení nepřímou hodnotit podnikatelskou činnost daňového subjektu z pohledu živnostenského zákona.

Stěžovatel rovněž připomíná, že jeho úmyslem nebylo nakoupit nemovitosti jako zboží za účelem dalšího prodeje, a proto je uvedl v inventurních soupisech hmotného majetku. Názor správce daně, že nemovitost zakoupená realitní kanceláří se vždy považuje za zboží za předpokladu, že účetní jednotka má v předmětu podnikání nákup a prodej nemovitostí, není podložen zákonnou úpravou. Stěžovatel uvádí, že jako daňový subjekt žádným způsobem nekrátil své daňové povinnosti, naopak se účelovým postupem správce daně dostal do nerovného postavení, když mu byl za zdaňovací období roku 1998 dodatečným platebním výměrem stanoven základ daně a byla mu vyměřena daň ve výši 373 500 Kč a za následující zdaňovací období naopak vyměřena daňová ztráta. Doplnuje také, že při projednávání zprávy o daňové kontrole uvedl všechny výše zmíněné okolnosti týkající se nákupu a prodeje nemovitostí v roce 1998 a 1999 do protokolu a současně žádal, aby k nim bylo přihlédnuto, což se však nestalo.

Stěžovatel ze všech shora uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k novému rozhodnutí.

III.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti pouze stručně uvedl, že kasační námitky jsou stejné jako námitky obsažené v žalobě, a proto je jeho stanovisko k jednotlivým bodům

kasační stížnosti shodné s jeho vyjádřením k žalobě, na něž tímto odkazuje. Žalovaný se domnívá, že kasační stížnost není důvodná.

IV.

Z obsahu soudního a správního spisu především plyne, že správce daně při daňové kontrole zjistil (viz zpráva o daňové kontrole ze dne 22. 11. 2001), že již v roce 1998 se stěžovatel zabýval realitní činností a v rozporu s ustanovením § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů uvedl ve svém daňovém přiznání za zdaňovací období roku 1998 nesprávné výše příjmů a výdajů z prodeje nemovitostí, a proto mu byly v tomto zdaňovacím období mj. zvýšeny výdaje související s koupí čtyř nemovitostí celkem o částku 1 570 000 Kč a dodatečným platebním výměrem ze dne 29. 11. 2001, č. 1010004058, mu byla vyměřena daňová ztráta v celkové výši 1 525 760 Kč a původně vyměřená daň byla snížena z částky 1 830 Kč na 0 Kč. Ke zdaňovacímu období roku 1999 správce daně konstatoval, že stěžovatel nesprávně uvedl do nákladů částky za nákupy nemovitostí (ve výši 1 570 000 Kč), jež se ovšem uskutečnily již v roce 1998, a proto je přeradil do roku 1998 a stěžovateli dodatečným platebním výměrem ze dne 29. 11. 2001, č. 1010004059, stanovil základ daně ve výši 1 401 188 Kč a doměřil mu daň ve výši 421 020 Kč.

Stěžovatel podal dne 20. 1. 2002 odvolání proti výše jmenovaným dodatečným platebním výměrům, ve kterém uvedl, že v roce 1998 nakoupil nemovitosti do soukromého vlastnictví, realitní činnost zahájil až v roce 1999 a výsledky této realitní činnosti vykázal v daňovém přiznání za rok 1999. Navrhl proto zrušit neuznání daňových výdajů v roce 1999.

Žalovaný rozhodl o odvoláních proti těmto dodatečným platebním výměrům dne 13. 5. 2004 tak, že svými rozhodnutími, č. j. FŘ-4311/11/02 a č. j. FŘ 11368/11/03, odvolání zamítl s odůvodněním, že předmětné nemovitosti byly v roce 1998 pořízeny za účelem podnikatelské činnosti uvedené v živnostenském listu a nesprávně tedy o nich stěžovatel v roce 1998 jako o výdajích neúčtoval, nýbrž je zahrnul do výdajů až v roce jejich prodeje (tedy roce 1999). Správce daně postupoval v souladu se zákonem, když stěžovateli zvýšil v roce 1998 daňové výdaje o částku 1 570 000 Kč a vyměřil mu daňovou ztrátu ve výši 1 525 760 Kč; za správné označil žalovaný také vyloučení této částky z daňových výdajů v roce 1999, stanovení základu daně a měření daně za toto zdaňovací období.

Rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 27. 5. 2005, sp. zn. 5 Ca 12/2005, a z téhož dne, sp. zn. 5 Ca 142/2004, byla shora citovaná rozhodnutí žalovaného o odvoláních zrušena a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení (zejména k doplnění daňového řízení podle ustanovení § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Přípisy ze dne 19. 7. 2005 a 27. 12. 2005 byl stěžovatel vyzván k prokázání a doložení cen, za které nemovitosti v roce 1998 zakoupil, a sice v členění na pořizovací cenu pozemků a pořizovací cenu staveb. Ve správním spise je založeno sedm duplikátů znaleckých posudků k jednotlivým nemovitostem, vypracovaných dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

Prvním napadeným rozhodnutím ze dne 25. 8. 2006, č. j. FŘ-12113/11/06, změnil žalovaný rozhodnutí správce daně (dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za rok 1998) tak, že původním dodatečným platebním výměrem vyměřenou daňovou ztrátu v celkové výši 1 525 760 Kč snížil na částku 1 396 560 Kč (z důvodu rozdělení celkové ceny nemovitostí na cenu budov a cenu pozemků); druhým napadeným rozhodnutím z téhož dne, č. j. FŘ-12114/11/06, změnil žalovaný rozhodnutí správce daně (dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za rok 1999) tak, že původním dodatečným platebním výměrem

stanovený základ daně ve výši 1 401 188 Kč snížil na 1 282 338 Kč a současně snížil výši doměřené daně z původní částky 421 020 Kč na 373 500 Kč.

Dne 25. 10. 2006 podal stěžovatel žalobu proti oběma výše citovaným rozhodnutím žalovaného, jejíž žalobní body se obsahově takřka shodují s námitkami kasačními. Městský soud v Praze tuto žalobu svým rozsudkem napadeným nyní projednávanou kasační stížností zamítl.

V.

Poté, co Nejvyšší správní soud konstatoval splnění procesních podmínek řízení, přistoupil k posouzení důvodnosti kasační stížnosti a přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel podává kasační stížnost z důvodů zakotvených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., tzn. namítá nezákonnost napadeného rozsudku městského soudu a dále vady správního řízení.

Jak plyne ze shora uvedeného, klíčovou otázkou se jeví posouzení otázky, zda nakoupené nemovitosti byly zbožím nebo hmotným majetkem. Protože mezi účastníky řízení není sporu ohledně skutkových okolností věci, lze vycházet z toho, že byl prokázán nákup celkem pěti nemovitostí stěžovatelem v období od 4. 9. 1998 do 4. 12. 1998: dne 4. 9. 1998 koupil nemovitost v Nemiklově, dne 12. 10. 1998 v Pelhřimově, dne 13. 10. 1998 v Lužné, dne 15. 10. 1998 v Brodci nad Jizerou a dne 4. 12. 1998 v Horním Jindřichově. Nemovitost Lužná stěžovatel prodal ještě v roce 1998; zbývající nemovitosti v roce 1999. O jejich nákupu pak účtoval až v roce 1999, kdy jejich kupní cenu uplatnil jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 24 zákona o daních z příjmů).

Finanční úřady - stejně jako městský soud - správně vycházely z toho, že podle ustanovení § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů je základem daně částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi v kalendářním roce přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Pro účely této daně se přitom za zdaňovací období považuje kalendářní rok (§ 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Pro zjištění základu daně se na základě ustanovení § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), tedy z účetnictví vedeného podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“). Z jeho ustanovení § 3 odst. 1 vyplývá, že „účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen „účetní období“); není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjišťily uvedené skutečnosti. V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami (§ 4 odst. 8); přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí... (2) Účetním obdobím je nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců, není-li dále stanoveno jinak. Účetní období se buď shoduje s kalendářním rokem nebo je hospodářským rokem...“. Podle ust. § 4 odst. 8 tohoto zákona jsou účetní jednotky mj. povinny „dodržovat při vedení účetnictví zejména směrné účtové osnovy, uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, obsahové vymezení těchto závěrek a účetní metody. Prováděcí právní předpisy podle charakteru účetních jednotek a jejich činnosti upraví a) rozsah a způsob sestavování účetní závěrky, b) uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce, c) uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce...“.

Lze tak učinit dílčí závěr, že výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů jsou výdajem toho zdaňovacího období, ve kterém byly daňovým subjektem prokazatelně vynaloženy, pokud zákon nestanoví jinak. Jestliže tedy v daném případě stěžovatel

zakoupil předmětné nemovitosti již v roce 1998, nemohl jejich cenu uplatnit jako daňový výdaj až v roce následujícím. Jinak řečeno: bylo na stěžovateli, aby prokázal, že na jeho případ se nevztahují citovaná pravidla, obsažená v zákoně o daních z příjmů, nýbrž některá ze zákonných výjimek. To však neučinil a nelze proto než potvrdit názor městského soudu v tom, že požadavek správce daně, aby daňové výdaje byly uplatněny ve zdaňovacím období, ve kterém uplatněny být mají, nelze považovat za nedůvodný formalismus.

Takto viděno je totiž irelevantní argumentace stěžovatele, že fakticky začal v oboru realit podnikat teprve v roce 1999. V řízení totiž bylo prokázáno, že oprávnění k realitní činnosti získal v roce 1998 (15. 10. 1998), přičemž některé z předmětných nemovitostí nabyt bezprostředně před získáním tohoto oprávnění a některé až po něm. V každém případě je však všechny nabyt již v průběhu kalendářního roku 1998, který představuje samostatné zdaňovací období, a nikoliv až v roce následujícím.

Pokud stěžovatel tvrdí, že v roce 1998 předmětné nemovitosti nebyly zbožím, nýbrž hmotným majetkem, postupuje značně nekonzistentně, neboť příjem z jejich prodeje v roce 1999 účtoval jako příjem z podnikání a jiné samostatné činnosti dle ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů a sám je označil za příjem z prodeje zboží. Podle názoru zdejšího soudu rozhodujícím argumentem určitě nemůže být způsob inventurizace, který provedl stěžovatel a v jeho rámci tyto nemovitosti označil za „majetek“, nýbrž povaha tohoto majetku, která je v daném případě nesporná.

Jen pro úplnost zdejší soud uvádí, že finanční úřady správně rozdělily cenu pozemků a nemovitostí, jelikož podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. t) zákona o daních z příjmů je vstupní cena pozemků daňovým výdajem až při jejich prodeji, a to až do výše příjmů z prodeje. Protože stěžovatel ani k výzvě správce daně cenu pozemků a staveb nerozdělil, vycházel žalovaný z poměru ceny nakoupených a prodaných pozemků a budov podle znaleckých posudků.

K další stížnostní námitce, že správce daně má posuzovat pouze skutečnosti rozhodné pro správné vyměření daně a nehodnotit obchodní majetek, resp. podnikatelskou činnost, uvádí Nejvyšší správní soud shodně s žalovaným, že správce daně neposuzoval stěžovatelovu podnikatelskou činnost ani nehodnotil jeho hmotný majetek či zásoby, nýbrž pouze v rámci daňové kontroly prověřoval správnost vypočteného základu daně a výše odváděné daně uvedené v daňovém přiznání za rok 1998 a 1999 ve vztahu k zákonu o daních z příjmů. Ani tato námitka proto není důvodná.

V odpověď na stěžovatelovu námitku, že je třeba odmítnout názor správce daně, že nemovitost zakoupená realitní kanceláří se vždy považuje za zboží za předpokladu, že účetní jednotka má v předmětu podnikání nákup a prodej nemovitostí, neboť není podložen zákonnou úpravou; odkazuje zdejší soud na podrobné odůvodnění rozhodnutí žalovaného, s nímž se ztotožňuje, a pouze pro úplnost vybírá z příslušných článků Postupů účtování: Dle čl. I. se hmotným investičním majetkem rozumí *a) pozemky, budovy, stavby s výjimkou provozních důlních děl a drobných staveb vymezených ve zvláštním předpise kromě svážnic, byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky zákonem č. 72/1994 Sb., umělecká díla a sbírky; zásoby jsou pak definovány v odst. 7 tohoto článku, když se jimi rozumí a) skladovaný materiál, b) nedokončená výroba, výrobky, zvířata, c) skladované zboží. Součástí materiálu je také hmotný majetek, který nespĺňuje kritéria pro zařazení do hmotného investičního majetku (viz Čl. I odst. 2)... ..Zboží je všechno, co účetní jednotka nakupuje za účelem prodeje. Zbožím jsou i výrobky vlastní výroby předané do vlastních prodejen. Zbožím jsou nemovitosti s výjimkou pozemků v případě, že jsou splněny následující podmínky: nemovitost je pořizována za účelem bezprostředního prodeje, účetní jednotka má v předmětu činnosti nákup a prodej nemovitostí (realitní kancelář), nemovitost není v době mezi nákupem a prodejem pronajímána a není prováděno technické zhodnocení (rekonstrukce a modernizace).*

K povaze citovaných Postupů účtování (tedy Opatření Ministerstva financí České republiky ze dne 28. 11. 1995, č. j. 281/71702/1995, ve znění pozdějších předpisů, kterým se stanoví postupy účtování u fyzických osob provozujících podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost účtující v soustavě jednoduchého účetnictví; toto Opatření bylo vyhlášeno oznámením o jeho vydání ve Sbírce zákonů v částce 6/1996) a k tvrzení stěžovatele, že se nejedná o zákonnou úpravu, je třeba pro stručnost upozornit na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 62/2007 - 78 (in: www.nssoud.cz), podle něhož „opatření vydaná Ministerstvem financí, upravující účetní postupy a metodiku účtování na základě zmocnění v zákoně o účetnictví, lze považovat za právní předpisy, byla-li zákonem stanoveným způsobem publikována ve Sbírce zákonů.“

Také v pořadí poslední stížnostní námitku, že stěžovatel při projednávání zprávy o daňové kontrole uvedl všechny výše zmíněné okolnosti týkající se nákupu a prodeje nemovitostí v roce 1998 a 1999 do protokolu a současně žádal, aby k nim bylo přihlédnuto, což se však nestalo, posoudil zdejší soud jako nedůvodnou, když se k ní dostatečně vyjádřil již žalovaný, s jehož hodnocením, že z protokolů o ústním jednání, ze zprávy o daňové kontrole i z celého průběhu daňové kontroly je patrné, že správce daně přihlížel ke všem okolnostem, jež vyšly v daňovém řízení najevo, se zdejší soud naprosto ztotožňuje. Stěžovatel ostatně ani neuvádí, které konkrétní okolnosti nevzal správce daně v potaz a neuvádí ani, zda se s nimi vypořádal žalovaný.

Ani tato námitka proto nemá žádnou relevanci.

VI.

Lze proto uzavřít, že Nejvyšší správní soud v daném případě neshledal naplnění žádného z namítaných důvodů kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., a proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. prosince 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu