



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců Mgr. Davida Hipšera a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **R. P.**, zastoupena Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 1. 2016, č. j. 31 Af 96/2014 – 43,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně R. P. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 1. 2016, č. j. 31 Af 96/2014 – 43, a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Hradci Králové (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 22. 1. 2016, č. j. 31 Af 96/2014 – 43 (dále též „rozsudek krajského soudu“), zamítl žalobu R. P., kterou se domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. prosince 2014, č. j. 33152/14/5200-10422-711138 a č. j. 33209/14/5200-10422-711138, jimiž byly změněny dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 1. 2012, č. j. 8986/12/228913604218 a č. j. 9011/12/228913604218, tak, že se žalobkyni doměřuje daň z příjmů fyzických osob za rok 2007 v částce 18.064 Kč a současně se předepisuje penále z doměřené daně v částce 3.612 Kč, a že se žalobkyni doměřuje za zdaňovací období roku 2008 daňová ztráta ve výši -106.964 Kč a současně se jí ukládá povinnost uhradit penále z doměřené daňové ztráty ve výši 5. 348 Kč (dále jen „daň“).

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku předstřel obsah podání účastníků řízení a rozhodné skutkové a právní okolnosti projednávané věci a dospěl k závěru, že podstatou sporu je právní posouzení zdanění příjmů z pronájmu nemovitosti v případě, že nemovitost byla vložena do obchodního majetku žalobkyně.

Zákonu proto odpovídá prvotní úvaha žalovaného správního orgánu resp. správce daně, že pokud žalobkyně vlastnila celou nemovitost, kterou posléze vložila do svého obchodního majetku, potom do obchodního majetku vložila nemovitost celou a nikoliv jen její část či podíl. Tento závěr správních orgánů není v rozporu s ust. § 4 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neboť zahrnutím nemovitosti do obchodního majetku, která není v podílovém spoluvlastnictví, se vždy rozumí zahrnutí celé nemovitosti. Není pak již nijak rozhodné, zda vložená nemovitost je zčásti nebo celá používána pro podnikání nebo jinou samostatnou činnost. Správný byl i následný postup správce daně při stanovení daňových výdajů, když na základě vkladu celé nemovitosti do obchodního majetku žalobkyně podřadil veškeré příjmy žalobkyně vázící se k této nemovitosti pod příjmy z podnikání podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně zahrнула část svých příjmů, a to příjmů z pronájmu nemovitosti, do příjmů dle ust. § 9 citovaného zákona, tedy příjmů z pronájmu. Učinila tak ale v mylném domnění, že pronajímaná část nemovitosti nebyla vložena do obchodního majetku. Proto v rámci daňové kontroly došlo k narovnání chybného postupu žalobkyně, tedy k přesunu příjmů z pronájmu do položky příjmů z podnikání. Souběžně s tímto postupem posuzoval správce daně i správnost uplatnění výdajů vázících se k těmto příjmům. Přesunutím předmětných příjmů z pronájmu do příjmů z podnikání, tedy novou aplikací ust. § 7 zákona o daních z příjmů, současně došlo k vyloučení paušálních výdajů ve výši 30 % z příjmů z pronájmu upravených v ust. § 9 odst. 4 tohoto zákona. Požadavek žalobkyně, aby uvedeným přesunutím příjmů došlo i k zohlednění výdajů v procentní výši, nemá oporu v dané právní úpravě. Žalobkyně ve zdaňovacím období roku 2007 a 2008 vedla daňovou evidenci a uplatňovala si výdaje prokazatelně vynaložené ve smyslu ust. § 24 zákona o daních z příjmů. Pokud pod vlivem daňové kontroly došlo k rozšíření jejich příjmů, měla samozřejmě možnost uplatnit si k těmto příjmům i prokazatelné výdaje. To však neučinila. Uplatňovala-li si tedy žalobkyně v daňovém přiznání k dani z příjmů u příjmů z podnikání výdaje prokazatelně vynaložené, nelze při nastalé situaci, kdy se okruh těchto příjmů rozšířil i o příjmy z pronájmu, uplatnit u těchto nových příjmů výdaje procentní sazbou.

Krajský soud neshledal opodstatněnou ani námitku žalobkyně, podle níž z ust. § 9 odst. 6 zákona o daních z příjmů (*dle něbož „movitý i nemovitý majetek, o kterém je účtováno, se nepovažuje za obchodní majetek ve smyslu daně z příjmů fyzických osob“*) vyplývá, že příjmy z pronájmu majetku zahrnutého do obchodního majetku, neměly být zahrnuty pod příjmy podle ust. § 7 daně právní úpravy. Podle názoru žalobkyně totiž stojí ust. § 4 odst. 4 a ust. § 9 odst. 6 zákona o daních z příjmů nekonzistentně proti sobě. S tímto názorem ale nemohl krajský soud souhlasit. Žalobkyně na základě svého rozhodnutí sama vložila předmětnou nemovitost do obchodního majetku. Tato skutečnost měla za následek, že veškeré příjmy plynoucí z této nemovitosti se považují za příjmy z podnikání dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů. Na takto vymezený skutkový stav proto nelze aplikovat ust. § 9 téhož zákona, upravující toliko příjmy z pronájmu bez vazby na podnikání. Není tudíž ani případné, aby na tuto situaci bylo aplikováno i ust. § 9 odst. 6 zákona o daních z příjmů, vztahující se na uplatnění výdajů k těmto příjmům. Jelikož krajský soud neshledal žalobu důvodnou, zamítl ji podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost, kterou opřela o důvod obsažený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Krajský soud především vadně po právní stránce posoudil věc z toho hlediska, že příjmy stěžovatelky za pronájem nemovitosti, kterou vložila do obchodního majetku, měly správně spadat mezi příjmy podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka je toho názoru, že tyto příjmy měly být zahrnuty do příjmů podle ust. § 9 zákona o daních z příjmů. Nesprávnému právnímu názoru předchází i vadný názor krajského soudu o tom, že pokud došlo k vložení

pokračování

nemovitosti stěžovatelky do jejího obchodního majetku, že došlo k jeho vložení jako celku. Správní orgány i krajský soud měly naopak dojít k závěru, že do obchodního majetku byla vkládána jen ta část nemovitosti, v níž stěžovatelka provozovala podnikatelskou činnost. Příjmy ze zbylé části nemovitosti neměly být pak zahrnuty do příjmů dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů, ale do příjmů podle ust. § 9 téhož zákona.

Jak krajský soud, tak i správní orgány dospěly k vadnému názoru, že za daného skutkového stavu věci, tj. při zahrnutí celé nemovitosti do obchodního majetku a zahrnutí příjmů z jejího pronájmu pod režim ust. § 7 zákona o daních z příjmů, byla v souladu se zákonem posouzena i otázka zákonnosti stěžovatelce stanovených výdajů. Správní orgány totiž neakceptovaly její postup, když si vůči příjmům z pronájmu této nemovitosti uplatnila výdaje ve výši 30 % z příjmů, jak jí to umožňuje ust. § 9 zákona o daních z příjmů. Naopak nesprávně v režimu ust. § 7 téhož zákona jí správní orgány tyto příjmy z pronájmu zdanily podle skutečně vynaložených výdajů (nikoliv také procentem).

Na podporu svých názorů stěžovatelka poukazuje na dikci ust. § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů, který definuje obchodní majetek, a na ust. § 9 odst. 6 téhož zákona, podle něž platí, že movitý i nemovitý majetek, o kterém je účtováno, se nepovažuje za obchodní majetek ve smyslu zákona o daních z příjmů. Tato ustanovení stojí nekonzistentně proti sobě. Z nich pak dovozuje, že příjmy z pronájmu majetku, zahrnutého do obchodního majetku, neměly být podřazeny pod příjmy z podnikání dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů, ale pod příjmy dle ust. § 9 téhož zákona. Proto si stěžovatelka z příjmů z pronájmu v roce 2007 a 2008 (614.222 Kč a 762.207 Kč) mohla uplatnit výdaje procentem (30 %).

Podle písemného vyjádření žalovaného Odvolacího finančního ředitelství není kasační stížnost důvodná. Nyní napadený rozsudek krajského soudu je v týchž daňových věcech stěžovatelky již druhým v pořadí. Žalobou napadená rozhodnutí jsou totiž rozhodnutími, která byla vydána žalovaným až po té, co byla původní rozhodnutí o odvoláních stěžovatelky (rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 7. 8. 2012, č. j. 4835/10-1100-608497 a č. j. 4809/12-1100-608497) zrušena rozsudkem krajského soudu ze dne 24. 9. 2013 č. j. 31 Af 97/2012 - 47 a věci byly žalovanému vráceny k dalšímu řízení. Jelikož v odvolacím řízení nebyly stěžovatelkou vznášeny hmotně-právní námitky, ale toliko námitky procesního rázu, odkazuje žalovaný zcela na své vyjádření k podané žalobě, v němž zaujal stanovisko k novým hmotně-právním výtkám stěžovatelky. Jde-li o průběh řízení, plně odkazuje na obsah napadených rozhodnutí, neboť tento je v nich podrobně popsán. Ve vztahu ke stížnostní argumentaci, opírající se o údajný nesoulad či rozpor mezi ust. § 4 odst. 4 a ust. § 9 odst. 6 zákona o daních z příjmů uvádí žalovaný, že tato argumentace je zavádějící. Nevedla-li stěžovatelka účetnictví, nemohlo na ni ust. § 9 odst. 6 zákona o daních z příjmů dopadat, resp. nelze dovozovat, že by zde byl rozpor mezi ust. § 4 odst. 4 a ust. § 9 odst. 6 zákona o daních z příjmů. Žalovaný odmítá i navazující tvrzení stěžovatelky, že majetek (movitý i nemovitý), o kterém je účtováno, není obchodním majetkem, pokud z takového majetku plynou příjmy z pronájmu, a že ty jsou za tohoto stavu vždy příjmem z pronájmu dle ust. § 9 zákona o daních z příjmů. V projednávané věci nemohly být stěžovatelce ani uznány výdaje v souvislosti s příjmy z pronájmu v procentní výši. Je tomu tak proto, že stěžovatelka v letech 2007 a 2008 vedla daňovou evidenci a uplatňovala si výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. V kontextu jednoty při uplatňování výdajů proto nebylo možné, aby si stěžovatelka u části týchž příjmů (zde podle § 7 zákona o daních z příjmů) uplatňovala výdaje ve skutečné výši a v části týchž příjmů majících původ v pronájmu obchodního majetku uplatňovala výdaje jinak – v procentní výši. Ze všech uvedených důvodů proto žalovaný správní orgán navrhuje, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížnosti napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3, 4 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že stěžovatelka vytýká napadenému rozsudku krajského soudu jeho věcnou nesprávnost. Podstatou sporu v projednávané věci je posouzení otázky, do jaké skupiny příjmů spadaly příjmy stěžovatelky, které jí plynuly v letech 2007 a 2008 z titulu pronájmu nemovitosti, kterou vložila do svého obchodního majetku. Jde tedy o posouzení otázky, zda šlo o příjmy podle ust. § 7 nebo o příjmy podle ust. § 9 zákona o daních z příjmů a o posouzení otázky způsobu uplatnění výdajů, vztahujících se k těmto příjmům.

Správní orgány vybudovaly svá rozhodnutí na premise, že v důsledku vložení nemovitého majetku do obchodního majetku stěžovatelky je třeba na její příjmy, které jí plynuly z titulu pronájmu vložené nemovitosti nahlížet jako na příjmy z podnikání dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů. Za tohoto stavu si stěžovatelka vůči těmto příjmům (za obě zdaňovací období) nemohla uplatnit výdaje procentem (30 %), jak by to učinila, pokud by šlo o příjmy podle ust. § 9 téhož zákona, ale jen stejným způsobem, jako vůči ostatním příjmům plynoucím jí z její podnikatelské činnosti (podle § 7 zákona o daních z příjmů), tedy v prokazatelné výši.

Stěžovatelka má oproti tomu za to, že i po té, co vložila nemovitý majetek do svého obchodního majetku, příjmy, které jí z něj plynuly, spadaly i nadále pod příjmy podle ust. § 9 zákona o daních z příjmů a byla proto oprávněna si vůči těmto příjmům uplatnit výdajový paušál 30 % podle ust. § 9 odst. 4 uvedeného zákona. Popřípadě, i kdyby tyto příjmy po vložení nemovitosti do jejího obchodního majetku skutečně spadaly do příjmů dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů, byla oprávněna si vůči nim uplatnit výdaje procentem z těchto příjmů.

Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že u stěžovatelky proběhla daňová kontrola, na jejímž základě jí byla správcem daně stanovena sporná daň, ani o tom, že o této dani bylo pravomocně rozhodnuto žalovaným po předchozím zrušujícím rozsudku krajského soudu ze dne 24. 9. 2013 č. j. 31 Af 97/2012 - 47. Sporné mezi účastníky řízení není ani to, že v rámci doplňovacího odvolacího řízení byly odstraněny předcházející vady řízení, které byly důvodem k vydání uvedeného zrušujícího rozsudku krajského soudu, jakož i to, že stěžovatelka vložila do svého obchodního majetku nemovitost čp. X Č., a že příjmy, které jí z pronájmu tohoto nemovitého majetku nadále plynuly, zdaňovala v režimu ust. § 9 zákona o daních z příjmů.

Krajský soud při svém rozhodování přisvědčil žalovanému správnímu orgánu, že stěžovatelce žalobou napadenými rozhodnutími nebyla daň stanovena v nesprávné výši.

Podle ust. § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů obchodním majetkem se pro účely daně z příjmů fyzických osob rozumí souhrn majetkových hodnot (věcí, pohledávek a jiných práv a peněží ocenitelných jiných hodnot), které jsou ve vlastnictví poplatníka a o kterých bylo nebo je účtováno anebo jsou nebo byly uvedeny v evidenci majetku a závazků pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů (dále jen "daňová evidence"). Dnem vyřazení majetku z obchodního majetku poplatníka se rozumí den, kdy poplatník o tomto majetku naposledy účtoval nebo jej naposledy uváděl v daňové evidenci.

Podle ust. § 9 odst. 6 zákona o daních z příjmů poplatníci mající příjmy z pronájmu a uplatňující u těchto příjmů skutečné výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení vedou záznamy o příjmech a výdajích vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů v časovém sledu, evidenci hmotného majetku, který lze odpisovat, evidenci o tvorbě a použití rezervy na opravy hmotného majetku, pokud ji vytvářejí, evidenci o pohledávkách a závazcích ve zdaňovacím období, ve kterém dochází k ukončení pronájmu, a mzdové listy, pokud vyplácejí

pokračování

mzdy. Pokud se však poplatníci rozhodnou vést účetnictví, přestože k tomu nejsou podle účetních předpisů povinni, pak postupují podle těchto předpisů, budou-li takto postupovat po celé zdaňovací období, přitom se movitý i nemovitý majetek, o kterém je účtováno, nepovažuje za obchodní majetek ve smyslu daně z příjmů fyzických osob.

Nejvyšší správní soud obdobně jako krajský soud nejprve musel uvážit otázku, zda zahrnutím nemovitosti do obchodního majetku ve smyslu zákona o daních z příjmů je třeba chápat nemovitost jako celek (což dovodily správní orgány i krajský soud) nebo jen její jednu část a na druhou její část je pak možno nahlížet tak, že součástí obchodního majetku být nemusí (což dovozuje stěžovatelka).

Kasační soud při tom dospěl k závěru, že každá nemovitost v právním slova smyslu, není-li reálně dělitelná či rozčleněná na jednotlivé podíly, popřípadě byty, tvoří jeden nedělitelný celek. Pokud proto stěžovatelka vložila do svého obchodního majetku nemovitost - čp. X Č., vložila ji tam jako celek [srov. i § 26 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů].

Za tohoto stavu věci je správný názor krajského soudu, že do obchodního majetku byla opodstatněně správními orgány zahrnuta uvedená nemovitost jako celek. Nesprávný je naopak názor stěžovatelky, že v jejím obchodním majetku byla zahrnuta jen dílčí část její nemovitosti, a to ta, kterou využívala pro vlastní podnikání.

Pokud proto měla v rozhodném období stěžovatelka příjem z tohoto nemovitého majetku (v roce 2007 v částce 614.222 Kč a v roce 2008 v částce 762.207 Kč), byť na základě nájemní smlouvy, jednalo se ve skutečnosti o příjmy podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů a nikoliv o příjmy z pronájmu podle ust. § 9 téhož zákona. Je tomu tak proto, že šlo svou povahou o příjmy generované obchodním majetkem. Tomuto závěru ostatně odpovídá i pozdější novelizace ust. § 7 odst. 2 písm. e) zákona o daních z příjmů, kdy s účinností od 1. 1. 2011 byly tyto příjmy bez dalšího a již výslovně zařazeny mezi vyjmenované příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti.

Nejvyšší správní soud proto nemá nejmenší pochybnosti o tom, že by příjmy z obchodního majetku, resp. příjmy generované majetkem zařazeným v obchodním majetku stěžovatelky, neměly být příjmy podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů. Není proto důvodná argumentace stěžovatelky, že by zde snad stály proti sobě dva protichůdné výklady zákona a proto by měl být uplatněn výklad pro stěžovatelku příhodnější (*in dubio pro reo*). I kdyby tomu tak ale ve skutečnosti bylo, nemohl by k této okolnosti Nejvyšší správní soud nijak přihlížet, neboť by se jednalo o nepřípustnou námitku ve smyslu ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. Stěžovatelka totiž tuto námitku neuplatnila ve své žalobě, ač tak učinit mohla.

Na uvedeném závěru kasačního soudu ničeho nemění ani argumentace stěžovatelky opírající se o ust. § 9 odst. 6 zákona o daních z příjmů. Z obsahu skutkových zjištění správních orgánů i krajského soudu je totiž zřejmé, že stěžovatelka nevedla v rozhodných obdobích účetnictví, ale daňovou evidenci. Za tohoto stavu na ni ust. § 9 odst. 6 věty druhé zákona o daních z příjmu nedopadá. Pokud proto správní orgány i krajský soud dospěly k závěru, že stěžovatelkou v jejích daňových přiznáních deklarované příjmy (v roce 2007 v částce 614.222 Kč a v roce 2008 v částce 762.207 Kč) z pronájmu dle ust. § 9 zákona o daních z příjmů, jsou ve skutečnosti příjmem z podnikání podle ust. § 7 téhož zákona, nelze takovému názoru ničeho vytknout. Je tomu tak proto, že šlo o příjmy, jejichž vznik měl původ v obchodním majetku stěžovatelky a jako takové proto byly důvodně správními orgány zařazeny pod příjmy dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů.

Opodstatněné nejsou ani námitky stěžovatelky, že jí měly být správně - ve vztahu k jí deklarovaným příjmům z pronájmu - tyto příjmy sníženy o výdaje procentem z příjmů (30 %) ve smyslu ust. § 9 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Je tomu tak proto, jak ostatně vyplývá z již uvedeného, že se ve skutečnosti nejednalo o příjmy podle ust. § 9 zákona o daních z příjmů, ale o příjmy podle ust. § 7 téhož zákona. Na takové příjmy však ust. § 9 odst. 4 zákona o daních z příjmů nedopadá.

Ze všech uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost směřující proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 1. 2016, č. j. 31 Af 96/2014 – 43, protože není důvodná (§ 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s.).

Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1, věta první s. ř. s. ve spojení s ust. § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci úspěch neměla, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému podle obsahu spisu žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá 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 21. dubna 2016

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu