

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **Ing. Z. H.**, zast. advokátem JUDr. Markem Görgesem, se sídlem Plzeň, Malá ul. č. 6, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni,** se sídlem Hálkova 14, Plzeň, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. října 2004, č. j. 30 Ca 202/2001 - 49,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 26. října 2004, č. j. 30 Ca 202/2001 – 49, **se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Plzni shora označeného, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 5. 2001, č. j. 10053/110/2000, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Kdyni č. 1000000118 ze dne 3. července 2000, č. j. 11858/00/120970/2032. Tímto prvoinstančním rozhodnutím správce daně byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 270 140 Kč.

Krajský soud v Plzni konstatoval, že stěžovatel jako živnostník s oprávněním na předmět činnosti koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej uzavřel s T. S. K. smlouvu o dílo ve smyslu § 536 ObchZ s tím, že měl provést dílo. To, že ke splnění tohoto závazku a provedení díla bylo nutné, aby žalobce nakoupil věci, je nesporné. Ovšem názor stěžovatele, že druhé smluvní straně prodal i „subdodávky“ je naprosto chybný, protože jednak „subdodávky nemohou být předmětem kupní smlouvy, neboť se jedná o práva, nikoliv o věci, a dále žalobce nijak své tvrzení o „prodeji subdodávek“ neprokázal,

když ze smlouvy s Tělocvičnou jednotou S. K. nic takového neplyne, naopak je to žalobce, kdo sám přijímá závazek zhotovit dílo. Co však krajský soud považoval za zásadní, je skutečnost, že v daném případě byla předmětem díla úprava stavby (vybudováním ústředního topení a kotelny, plynovodů, atd.), která se vždy ve smyslu shora citovaného § 536 odst. 2 ObchZ považuje za dílo. Námitky žalobce ohledně posouzení povahy jeho smluvního vztahu s Tělocvičnou jednotou S. K. žalovaným a z toho vyplývající námitky o neprávnosti postupu finančního úřadu a žalovaného, kteří nerozdělili výdaje spojené s „akcí“, jsou proto nedůvodné. Stejně tak je nedůvodná i námitka žalobce, že žalovaný se dostal do rozporu s ustanovením 2 odst. 7 zákona č. 337/1992, o správě daní a poplatků (dále jen ZSDP), když nebral v úvahu skutečný obsah právního úkonu, ale formální název či pojetí.

Rozsudek krajského soudu napadá stěžovatel z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel shrnul dosavadní průběh řízení, tedy že v rozhodné době, tj. v roce 1996, disponoval živnostenským oprávněním, a to živností „Nákup zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej“. V červnu roku 1996 uzavřel stěžovatel smlouvu o dílo s Tělocvičnou jednotou S. K., jejímž předmětem byla rekonstrukce kotelny v S. ve K. Následně pak stěžovatel uzavřel smlouvy o dalších dodávkách technologie i souvisejících subdodávek prací, přičemž celá akce probíhala od konce roku 1996 až do roku 1998. Náklady vynaložené v roce 1996 na akci „rekonstrukce kotelny“ byly: technologie 0, materiál 32 468,60 Kč, dopravné 7254 Kč, ostatní 18 523,80 Kč, cestové 9146,55 Kč a režie 14 499 Kč. Po daňové kontrole, která byla provedena Finančním úřadem ve Kdyni a uzavřena dne 24. 3. 2000 a týkala se zdaňovacího období - roku 1996 (dále pak i roku 1997 a 1998), byl na základě této kontroly vydán výměr, kterým byl dodatečně zvýšen základ daně za uvedené období a v důsledku toho rovněž i daň z příjmu fyzických osob. Důvodem zvýšení základu daně a doměření daně byla skutečnost, že nebyly uznány realizované výdaje stěžovatele jako náklady sloužící k dosažení, zajištění a udržení příjmu, případně že činnost prováděná žalobcem byla posouzena žalovaným, resp. Finančním úřadem ve Kdyni jako činnost nespadající do rámce vymezeného živnostenským oprávněním stěžovatele, v důsledku čehož pak byly příjmy posouzeny dle § 10 zákona ZDP, nikoliv jako příjmy dle § 7 ZDP, což mělo za následek výrazné změny ve výši daňového základu za dané období.

Krajský soud předmětnou smlouvu považoval za smlouvu o dílo dle 536 a násl. obch. zák. a má zato, že stěžovatel vyvíjel činnost, která nebyla předmětem jeho živnostenského oprávnění, neboť stěžovatel mohl v rámci živnosti pouze „kupovat a prodávat“.

Výklad § 33 písm. a) a 34 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), podaný stěžovatelem, považoval Krajský soud v Plzni za nesprávný. Stěžovatel má zato, že uvedená ustanovení podporují jeho závěry ohledně obsahu živnosti volné „Nákup zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej“. V ust. § 33, § 34 živnostenského zákona jsou uvedeny činnosti, které je podnikatel provozující danou živnost uvedenou v ust. § 33 odst. 1 písm. a) oprávněn provádět. Zde samozřejmě není uvedena akce popsaná stěžovatelem, to však na podstatě věci nic nemění, neboť stěžovatel je názoru, že v § 33 písm. a) je uvedeno, jaké činnosti může podnikatel „též“ provádět. Je tedy zřejmé, že uvedený výčet pouze tvoří jakousi nadstavbu nad rámec živnosti, když výčet v žádném případě není vymezením obsahu živnosti jako takové. Novela živnostenského zákona č. 356/1999 Sb. s účinností od 1. 3. 2000 (nedopadající na uvedený případ) poněkud zpřísňuje daný výklad, když uvádí, že musí být ještě zachována povaha živnosti při realizaci uvedených činností. Z uvedené novely je ovšem rovněž patrno, že výklad žalovaného, respektovaný krajským soudem, postrádá opory v citovaném ustanovení. Jiný výklad, zejména,

že ustanovení § 34 představuje spolu s ust. § 33 písm. a) živnostenského zákona taxativní výčet vymezující rozsah předmětu činnosti, nepovažuje stěžovatel za správný, neboť § 33 žádný výklad neobsahuje; v tomto ustanovení je uveden pouze název živnosti, nikoli její předmět. Skutečnost, že § 34 živnostenského zákona tvoří jakousi nadstavbu, která sama o sobě není a nemůže být taxativním výčtem vymezujícím rozsah předmětu činnosti, je závěr, který sdílí jak stěžovatel, tak Krajský soud v Plzni. Základní rozpor je ve výkladu § 33, který dle stěžovatele obsahuje toliko název, dle názoru krajského soudu pak zřejmě obsahuje základní vymezení živnosti. Samozřejmě název předurčuje vymezení živnosti, avšak nestanoví v žádném případě ostré hranice vymezení takového pojmu. To bylo i důvodem, proč se stěžovatel obrátil s dotazem na příslušný živnostenský úřad. Závěr stěžovatele je podporován dikcí § 34 odst. 4 živnostenského zákona, kde se stanoví, že „Podnikatel má právo přijímat objednávky na zhotovení, zpracování nebo úpravy zboží, k jehož prodeji je oprávněn, a dát tyto práce provést oprávněným výrobcem.“ V tomto ustanovení je tak výslovně předvídáno v rámci předmětné živnosti „Koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej“ uzavírání smluv o dílo, a to i vzhledem k dikci § 536 odst. 2 obch. zák., kterou zmiňuje ve svém rozhodnutí i krajský soud.

Stěžovatel požádal v souvislosti s předmětnou akcí „rekonstrukce kotelny“, a to ještě před započetím akce, o stanovisko příslušný živnostenský úřad, který sdělil, že danou činnost lze podřadit pod uvedené živnostenské oprávnění. Základním principem, ze kterého živnostenský úřad vychází, je ten, že pokud podstatná část zmíněné rekonstrukce představovala nákup movitých věcí a prací a jejich následný prodej, pak činnost jako celek spadá do rámce živnostenského oprávnění a nelze dovodit, že jedná-li se v nepodstatné části o činnost, která by mohla býti realizována v rámci jiného živnostenského oprávnění, pak činnost jako celek je nutno posuzovat jako činnost vybočující z živnostenského oprávnění. Jak žalovaný ve svém vyjádření uvedl, ze zprávy o kontrole FÚ Kdyně v kapitole dvě, rok 1997 odst. pět vyplývá, že FÚ uznává jako prokazatelně vynaložené náklady na dosažení příjmů za rekonstrukci kotelny částku 1 537 747,60 Kč (řádek „h“ tabulky). Stanovisko se zmiňuje v rámci textu o tom, že „objem nákupu včetně vybavení, dopravného a cestovného“, tedy zmíněných 1 537 747,60 Kč, které po odpočtu režijních položek spolu s náklady na cestovné a dopravné odpovídají částce 1 497 703,25 Kč (řádek „i“ tabulky), tedy zaokrouhleně představují 96,5 % nákladů uznaných FÚ jako náklady na dosažení příjmu za rekonstrukci kotelny. Žalovaný dále uvádí na straně tři v odst. prvém svého vyjádření, že „ze spisového materiálu vyplývá, že žalobce technologie nejen nakoupil a prodal, ale rekonstrukci kotelny včetně stavebních prací koordinoval a řídil, nakupoval materiál a nářadí, které v nezměněném stavu neprodával ... a že podíl těchto dalších činností byl vyšší, než uváděných 3,5 %. Jak je zřejmé ze zmíněné skladby nákladů v řádku „i“ tabulky, všechny uvedené náklady byly stěžovatelem zohledněny a jsou v žádosti adresované živnostenskému úřadu uvedeny, přičemž jejich podíl na nákladech činí skutečně zmíněných 3,5 %. Žalovaný ve vztahu ke stěžovatelem vykázaným hodinám v počtu 1 030 dovozuje, že se jednalo o hodiny odpracované ve smyslu realizace samotné dodávky. Ve skutečnosti se však jednalo o hodiny, které stěžovatel strávil na stavbě v převážné míře při kontrole subdodávek. Nelze samozřejmě tuto skutečnost dále prokázat, neboť nelze prokazovat něco, co nenastalo. Nelze tedy prokazovat, že stěžovatel nepracoval ve smyslu provádění samotných dodavatelských, montážních a jiných prací. Vzhledem k tomu, že se stěžovatel snažil o minimalizaci nákladů, tak zajišťoval sám i nákup některého materiálu pro subdodavatelské firmy, neboť je obvyklou praxí, že subdodavatelské firmy při nákupu materiálu, který použijí při realizaci zakázky, účtují navíc svůj zisk nejen za práci, ale právě i za tento nákup materiálu. Toto je pak zahrnuto ve vztahu k vyjádření živnostenského úřadu do nákladů uznaných FÚ jako náklady na dosažení příjmu za rekonstrukci kotelny, nářadí je pak v plném rozsahu zahrnuto do režie

tvořících 3,5 % nad rámec podílu nákladů uvedených ve stanovisku živnostenského úřadu. Stěžovatel má za to, že jím uvedený poměr v žádosti adresované živnostenskému úřadu byl správný a že rozsah prací skutečně prováděných stěžovatelem je z hlediska objemu zakázky zanedbatelný.

Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti podáno nebylo, resp. žalovaný se zcela ztotožnil s názorem Krajského soudu v Plzni, vysloveným v napadeném rozhodnutí tohoto soudu.

Ze správního spisu předloženého Nejvyššímu správnímu soudu vyplynuly tyto skutečnosti: Řádné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 ze dne 27. 3. 1997, došlé Finančnímu úřadu ve Kdyni dne 28. 3. 1997, je založeno na č. l. 1 správního spisu Finančního úřadu ve Kdyni. Dne 12. 10. 1999 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za roky 1996, 1997 a 1998, daně z přidané hodnoty za III. čtvrtletí roku 1996 až IV. čtvrtletí roku 1998 a daně silniční za roky 1996, 1997 a 1998. Ze smlouvy o dílo uzavřené dle § 536 a násl. obchodního zákoníku ze dne 28. 6. 1996 mezi Tělocvičnou jednotou S. K. jako objednatelem a stěžovatelem jako zhotovitelem vyplývá, že se stěžovatel zavázal provést rekonstrukci kotelny S. K. ve K., M. 243, a to v členění a způsobem podrobně popsaným ve smlouvě. Byla sjednána cena díla ve výši 2 584 000 Kč včetně daně z přidané hodnoty, jakož i termíny zahájení prací a dokončení jednotlivých etap. Bylo sjednáno uhrazení ceny předmětu díla na základě stěžovatelem vystavené faktury s tím, že je možné se dohodnout i na postupné úhradě před datem splatnosti. Dále byly sjednány smluvní pokuty za neplnění závazků obou smluvních strana a záruka stěžovatele jako zhotovitele za dílo. Stěžovatel jako objednatel uzavřel dne 10. 12. 1996 smlouvu o dílo se společností P. & N. s. r. o. jako zhotovitelem, když předmětem smlouvy je provedení díla rekonstrukce kotelny S. K. ve K., M. 243 a členěn a způsob provedení díla je zčásti vymezen shodně jako ve shora uvedené smlouvě mezi Tělocvičnou jednotou S. K. a stěžovatelem, cena díla je sjednána na 1 274 000 Kč + daň z přidané hodnoty a jsou sjednány termíny zahájení prací a dokončení jednotlivých etap, podmínky platby za dílo, smluvní pokuty a záruka za dílo.

Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 24. 3. 2000, č. j. 4673/00/120930/0611, s kterou byl stěžovatel seznámen dne 30. 3. 2000, vyplývá, že ohledně daně z příjmů fyzických osob za rok 1996 dospěl finanční úřad k závěru, že část z výdajů uplatněných stěžovatelem, se nevztahuje k jeho podnikatelské činnosti, ale byla vynaložena v souvislosti s akcí „rekonstrukce kotelny v S. ve K.“ na základě smlouvy s Tělocvičnou jednotou S. K. ze dne 28. 6. 1996. Na zajištění rekonstrukce, která byla předmětem díla, uzavřel stěžovatel na hlavní dodávku odborných prací dne 10. 12. 1996 smlouvu o dílo se společností P. a N. s. r. o., práce výkopové a nátěrové prováděl sám nebo, z menší části, byly zajištěny jinou osobou. Dále stěžovatel zajišťoval koordinaci prací a jiné úkony související s provedením tohoto díla. Činnosti, které stěžovatel v souvislosti s plněním předmětu díla prováděl a zajišťoval, tak i samotný předmět díla i smluvní zajištění této akce nekoresponduje s předmětem činnosti, ke kterému měl žalobce živnostenské oprávnění a svým charakterem se jednalo o výjimečnou jednorázovou akci. V takovém případě se nejedná o příjmy z podnikání dle § 7 ZDP, ale o příjmy dle § 10 odst. 1 písm. a) téhož zákona. Výdaje související s rekonstrukcí Sokolovny nesouvisejí s příjmy z podnikání a byly uplatněny v daňovém přiznání v rozporu s § 7 odst. 3 ZDP. V roce 1996 se jednalo o výdaje v celkové výši 781 892,35 Kč a o částku 781 892,30 Kč finanční úřad snížil výdaje pro zjištění základu daně. Stěžovatel se ke zprávě o daňové kontrole vyjádřil podáním ze dne 22. 4. 2000, doručeném finančnímu úřadu dne 27. 4. 2000. Odkázal na to, že již při daňové kontrole uváděl, že se při zaúčtování nákladů na rekonstrukci

kotelny S. K. opíral o výklad živnostenského úřadu, který vzhledem k podstatnému procentu nakupované části technologie, dopravnému, cestovnému apod. umožňuje akci provést v rámci živnostenského oprávnění stěžovatele. Správci daně ani stěžovateli nepřísluší posuzovat tuto otázku v souvislosti s výkladem živnostenského zákona. Stěžovatel dále uvedl, že při formulaci otázky živnostenskému úřadu použil údaje uvedené ve zprávě z kontroly, kde je vyčíslen objem nákupu na předmětnou akci včetně vybavení, dopravného a cestovného na 96,5 % z celkových nákladů. Živnostenský úřad jednoznačně konstatoval, že akci lze považovat za podnikatelskou činnost v rámci předmětu podnikání stěžovatele. Rovněž činnost prováděná podle smlouvy o dílo by neměla být posuzována podle názvu smlouvy, ale dle skutečného obsahu, ze kterého je patrný převažující charakter nákupu a následného prodeje. Úprava daně v souvislosti s překlasifikováním z § 7 ZDP na § 10 ZDP nemá oporu v zákoně. K vyjádření ke zprávě o daňové kontrole připojil stěžovatel jako přílohu kopii své žádosti o stanovisko ze dne 12. 4. 2000 adresované Živnostenskému úřadu Kdyně, v němž uvedl, že v létech 1996 až 1998 jednorázově provedl akci pro T. S. K. tím způsobem, že nakoupil technologii a subdodávky a celé jako komplet je potom prodal objednatel. Vzhledem k tomu, že objem nákupu včetně vybavení, dopravného a cestovného činil cca 96,5 % veškerých nákladů veškerých nákladů, domnívá se, že tato podnikatelská činnost má charakter činnosti obchodní dle § 32 živnostenského zákona a spadá v souladu s § 33 odst. a) téhož zákona do rámce jeho předmětu činnosti. Živnostenský úřad v odpovědi uvedl, že pokud údaje odpovídají skutečnosti, lze stanovenou jednorázovou akci považovat za podnikatelskou činnost v rámci předmětu činnosti koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej. V reakci na posledně uvedené Finanční úřad vypracoval dne 26. 5. 2000 dodatek ke zprávě o daňové kontrole, č. j. 9872/00/120930/0611, se kterým byl žalobce seznámen dne 29. 5. 2000. Zprávu o daňové kontrole daně z přidané hodnoty za rok 1996 finanční úřad doplnil o zvýšení výdajů pro účely zjištění základu daně dle § 7 o celkovou částku 9363 Kč. Žalobce se k dodatku vyjádřil podáním ze dne 14. 6. 2000, když uvedl, že s ohledem na to, že není schopen změnit výklad finančního úřadu ohledně klasifikace výdajů na akci rekonstrukce kotelny, žádá o možnost uplatnění finančním úřadem vyčíslené ztráty v roce 1997 na pokrytí vyčísleného základu daně za rok 1998. Svoji žádost doložil i stanoviskem JUDr. J. B. CSc. Ve vztahu k roku 1996 stěžovatel žádné nové stanovisko ani důkazy neuvedl.

Finanční úřad ve Kdyni na to vydal dne 3. 7. 2000 dodatečný platební výměr č. 10000000118, č. j. 11858/00/120970/2032, jímž na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 stanovil základ daně na 789 221,40 Kč, vyměřil daň ve výši 270 140 Kč a vyměřil daňovou ztrátu ve výši 53 191 Kč.

Proti rozhodnutí finančního úřadu výše uvedenému podal stěžovatel dne 24. 7. 2000 odvolání, které zčásti směřovalo proti shora uvedenému rozhodnutí, zčásti proti jiným rozhodnutím finančního úřadu. Žalovaný o odvolání stěžovatele proti rozhodnutí finančního úřadu rozhodl dne 2. 5. 2001, č. j. 10053/110/2000 tak, že odvolání zamítl. Žalovaný rozhodnutí odůvodnil tím, že v žádosti o stanovisko, kterou žalobce zaslal Městskému úřadu Kdyně, byly uváděny stěžovatelem zavádějící údaje. Jedná se především o „objem nákupu“, kde je duplicitně zahrnuta poskytnutá záloha na akci ve výši 700 000 Kč. Dále v žádosti není uvedeno, že stěžovatel sám prováděl stavební a další práce v rozsahu více než 1000 hodin. Vzhledem k tomu, že došlo ke zkreslení skutečností týkajících se výše uvedené smlouvy, nelze poplatníkem předložené vyjádření Městského úřadu Kdyně považovat za závazné. V samotném vyjádření živnostenského odboru je totiž uvedeno, že výše uvedenou akci lze považovat za podnikatelskou činnost v rámci předmětu činnosti stanoveného živnostenským oprávněním jen v případě, že údaje odpovídají skutečnosti. Údaje uvedené stěžovatelem v žádosti o stanovisko ale skutečnosti neodpovídají. Správce daně při posuzování charakteru

příjmů vycházel z § 33 a § 34 živnostenského zákona. V § 34 tohoto zákona jsou uvedeny činnosti, které je podnikatel provozující obchodní činnost uvedenou v § 33 odst. 1 písm. a) téhož zákona oprávněn provádět, zůstane-li zachována povaha živnosti. Stěžovatelem uskutečněná jednorázová akce „rekonstrukce kotelny v S. ve K.“ však není uvedena mezi těmito činnostmi. Rozdělení příjmů vztahujících se k akci na příjmy ze subdodávek zdaněné podle § 7 ZDP a příjmy z vlastních prací zdaněné podle § 10 ZDP tak, jak navrhuje stěžovatel, není možné. Celá akce byla zadána komplexně (smlouva o dílo ze dne 28. 6. 1999, kterou žalobce uzavřel s Tělocvičnou jednotou S. K.) a také byla jako celek předávána a fakturována. Jednalo se o poskytnutí služby — provedení rekonstrukce, nikoliv o prodej zboží v nezměněném stavu.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni v rozsahu důvodů kasační stížnosti uplatněných dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V souladu s ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné (ust. § 103 odst. 1 písm. c) cit. zák.) nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné (ust. § 103 odst. 1 písm. d) cit. zák.), jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlédne. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí. Při svém rozhodování vycházel Nejvyšší správní soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ust. § 75 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

K tvrzené nezákonnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. konstatuje Nejvyšší správní soud, že tato spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Jako další důvod podání kasační stížnosti uplatnil stěžovatel § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.; dle tohoto ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

Důvodem pro podání kasační stížnosti z dalšího důvodu, a to podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je nepřezkoumatelnost, spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Při posuzování kasační stížnosti stěžovatele považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné zabývat se otázkou, nastíněnou na prvním místě v kasační stížnosti, a to zda

stěžovatelův příjem měl být správcem daně i žalovaným, potažmo Krajským soudem v Plzni, považován za příjem z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti ve smyslu § 7 ZDP či za ostatní příjem ve smyslu § 10 ZDP. Tato otázka se totiž jeví jako klíčová pro posouzení vztahu vytýčeného mezi stěžovatelem a žalovaným, a lze z ní dále vycházet při hledání odpovědi na ostatní kasační námitky. Mezi účastníky řízení je nesporné, že stěžovatel v době provádění rekonstrukce kotelny S. K. podnikal jako živnostník s živnostenským oprávněním, kdy předmětem podnikání byla koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej. Je zcela nepochybné, že smlouva o dílo, jejímž předmětem byla rekonstrukce kotelny S. K., ze dne 28. 6. 1996, touto smlouvou, tedy o dílo ve smyslu obchodního zákoníku, skutečně je. Sporným momentem je tedy pojetí příjmu, jež stěžovateli plynul z této smlouvy, a to pro účely daňové, konkrétně daň z příjmů fyzických osob, zde za zdaňovací období roku 1996. Správce daně 1. stupně, žalovaný i krajský soud přijali názor, vyslovený již ve správním řízení před Finančním úřadem ve Kdyni, tedy že příjem stěžovatele za rekonstrukci kotelny je příjmem dle § 10 ZDP, tedy příjem z příležitostné činnosti, nikoli z podnikání.

Dle § 10 odst. 1 ZDP, platného pro posuzované období se ostatními rozumí příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud nejde o příjmy podle § 6 až 9, jsou zejména a) příjmy z příležitostných činností nebo z příležitostného pronájmu movitých věcí, včetně příjmů ze zemědělské výroby, která není provozována podnikatelem (samostatně hospodařícím rolníkem), b) příjmy z převodu vlastních nemovitostí, movitých věcí a cenných papírů s výjimkou uvedenou v § 4, c) příjmy z převodu účasti na společnosti s ručením omezeným, komanditní společnosti nebo podílu na základním jmění družstva včetně majetkových podílů na transformovaném družstvu s výjimkou uvedenou v § 4, d) příjmy ze zděděných práv z průmyslového a jiného duševního vlastnictví, včetně práv autorských a práv příbuzných právu autorskému, e) přijaté výživné, důchody a obdobné opakující se požitky s výjimkou uvedenou v § 4, f) podíl společníka obchodní společnosti s výjimkou společníka veřejné obchodní společnosti, komplementáře komanditní společnosti nebo podíl člena družstva na likvidačním zůstatku při likvidaci společnosti nebo družstva, g) vypořádací podíl při zániku účasti společníka obchodní společnosti, s výjimkou společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti, nebo při zániku členství v družstvu a další podíl na majetku družstva, h) výhry v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách a výhry z reklamních soutěží a slosování s výjimkou uvedenou v odstavci 3 písm. b) a v § 4, ch) ceny z veřejných soutěží a ze sportovních soutěží s výjimkou uvedenou v § 4.

Dle § 7 odst. 1 ZDP se v posuzovaném období jako příjmy z podnikání rozuměly a) příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, b) příjmy ze živnosti, c) příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů, d) podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti na zisku.

Stěžovatel při rekonstrukci předmětu smlouvy o dílo do určité míry vykročil z meze živnostenského oprávnění, jímž v předmětném období disponoval, avšak Nejvyšší správní soud má zato, že tato jeho neoprávněnost podnikání nelze kvalifikovat jako např. příležitostný příjem, byť by poměr neoprávněného příležitostného příjmu byl větší než oprávněného příjmu z podnikání. Toto úzké pojetí, prezentované shora, Nejvyšší správní soud nepovažuje za přiléhavé, proto se přiklání k širšímu pojetí, jemuž svědčí i teleologie zákona o daních z příjmů. Toto širší pojetí bere v úvahu definici podnikání ve smyslu obchodního zákoníku, kde se v § 2 odst. 1 podnikáním rozumí soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku. Přestože v odst. 2 téhož ustanovení lze nalézt vymezení, kdo je podnikatelem podle tohoto zákona: a) osoba zapsaná v obchodním rejstříku, b) osoba, která podniká na základě živnostenského

oprávnění, c) osoba, která podniká na základě jiného než živnostenského oprávnění podle zvláštních předpisů, d) fyzická osoba, která provozuje zemědělskou výrobu a je zapsána do evidence podle zvláštního předpisu; lze vzít za prokázané, že stěžovatel byl bezesporu podnikatelem, předmětnou rekonstrukci prováděl při výkonu své podnikatelské činnosti, byť neoprávněné, a splnil tedy při výkonu této činnosti podmínky stanovené definicí podnikání. Skutečnost, že stěžovatel podnikal bez konkrétního oprávnění, vztahujícího se přímo k provádění činnosti rekonstrukce kotelny, není pro daný případ rozhodná, neboť správce daně posuzuje pouze skutečnosti rozhodné pro správné vyměření daně, nikoliv skutečnosti spadající do působnosti jiného, zde živnostenského, správního orgánu. Vzal-li by správce daně tuto skutečnost za rozhodnou a posuzoval-li by ji v rámci své činnosti, jak se tomu v daném případě stalo, mohl by dojít ke zcela nesprávnému úsudku, jež by mohl mít za výsledek nesprávné vyměření daňové povinnosti subjektu. Je však třeba mít na paměti, jak již Nejvyšší správní soud vyslovil ve svém rozhodnutí ze dne 30. listopadu 2005, č. j. 6 A 69/2000-55, že daňové povinnosti představují zásah do práva na pokojné užívání majetku ve smyslu čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně základních práv a svobod a do práva vlastnit majetek podle čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Z tohoto důvodu je nezbytné, aby právní úprava, její výklad a používání respektovaly princip proporcionality ve všech jeho komponentech (tj. co se týče vhodnosti, potřebnosti, závažnosti a minimalizace zásahů do základních práv a svobod). Evropský soud pro lidská práva k tomu konstatuje, že *„ve smyslu první věty prvního odstavce čl. 1 Protokolu č. 1 musí tedy Soud zkoumat, zda byla dodržena spravedlivá rovnováha mezi požadavky obecného zájmu společenství a nutností chránit základní práva jedince (viz D., a. s., proti Francii, 2002). V důsledku toho může daňová či poplatková povinnost porušit záruku obsaženou v tomto ustanovení jen tehdy, ukládá-li dané osobě či subjektu přílišné břemeno, anebo zásadním způsobem zasahuje do její finanční situace (viz výše cit. B., s. r. o. v likvidaci proti Itálii). Vnitrostátním orgánům však v první řadě přísluší, aby rozhodly o typu daní či poplatků, které je třeba vybírat. Rozhodnutí spadající do této oblasti totiž vyžadují zhodnocení politických, ekonomických a sociálních problémů, které Úmluva ponechává v kompetenci smluvních států. Tyto tedy disponují širokou mírou uvážení (viz rozh. B. proti Slovensku, 2003).“* (Rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva ze dne 13. 1. 2004 ve věci O. B., s. r. o., proti České republice, č. stížnosti 43783/98; Přehled rozsudků Evropského soudu pro lidská práva 1/2004, s. 7).

S přihlédnutím ke všem zde nastíněným úvahám má Nejvyšší správní soud zato, že činnost stěžovatele popsaná shora, tj. všechny složky akce rekonstrukce kotelny, je třeba posuzovat a uznat jako příjem z podnikání ve smyslu § 7 odst. 1 písm. b) ZDP, nikoli § 10 odst. 1 písm. a) téhož zákona, neboť stěžovatel při této své činnosti podnikal, byť částečně neoprávněně, a tato akce nevykazuje znaky příležitostnosti s ohledem na její tříleté trvání.

Z výše uvedeného Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než z důvodu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí krajského soudu zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení (§ 110 s. ř. s.), neboť tento soud věc nesprávně právně posoudil.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti sodu I. stupně pojedná v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 28. února 2006

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu