



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 Háčkova 14, Plzeň, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. října 2004, č. j. 30 Ca 204/2001 - 59,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 26. října 2004, č. j. 30 Ca 204/2001 – 59, **se z r u š u j e** a věc **se mu v r a c í** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

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. 4168/110/2000, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Kdyni č. 1000000120 ze dne 3. července 2000, č. j. 11871/00/120970/2032. Tímto prvoinstančním rozhodnutím správce daně byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 ve výši 394 636 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 TJ 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 své tvrzení o „prodeji subdodávek“ nijak 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 neprávosti 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.

Pokud stěžovatel v žalobě namítal, že finanční úřad a žalovaný nesprávně posoudili charakter výdajů, které žalobce vynaložil při služební cestě do Japonska v souvislosti s prezentací softwaru, krajský soud považoval tyto námitky za nedůvodné a zcela se ztotožňuje se stanoviskem žalovaného, vyjádřeným v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Stěžovatel při cestě do Japonska jednak nabízel k prodeji textilní stroje a příslušenství, a to v rámci svého živnostenského oprávnění koupě zboží za účelem jeho prodeje a prodej, když disponoval i plnou mocí od výrobce textilních strojů, kterou prokazoval své oprávnění textilní stroje nabízet. Stěžovatel však v souvislosti s cestou do Japonska uzavřel smlouvu i s I. I. O., a. s., když předmětem této smlouvy byl závazek žalobce využít akviziční cesty do Japonska k tomu, aby projednal spolupráci s japonskými firmami zabývajícími se regulací spotřeby energií u středních a velkých odběratelů s tím, že software pro takové řízení má ve svém programu I. I. O. s. r. o., který má zájem jej rozšířit do Japonska, popř. inovovat ve spolupráci s vhodným japonským partnerem. Předmětem činnosti stěžovatele v Japonsku na základě smlouvy s I. I. O. s. r. o., tudíž nebyla ani koupě zboží za účelem jeho prodeje ani prodej zboží, nýbrž prezentace výrobků a nabídky ke spolupráci jiné osoby. Takováto činnost nebyla v rozhodné době předmětem živnostenského oprávnění stěžovatele, a proto výdaje s touto činností spojené nebyly finančními správními orgány obou stupňů zcela správně uznány za výdaje sloužící na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Z tohoto důvodu nemohly být finančním úřadem ani žalovaným stěžovateli uznány za výdaje dle § 24 odst. 1 ZDP spojené s prezentací softwaru. Daňově nemohly být dle uvedeného zákonného ustanovení uznány ani náklady Ing. D. souvislosti s jeho účastí při jednáních ohledně textilních strojů, neboť jak sám stěžovatel uvedl a jak vyplývá i z písemného prohlášení Ing. D., zúčastnil se těchto jednání (na rozdíl od nabídek softwaru) jen pasivně, z čehož lze dovodit, že jeho přítomnost nijak nevedla k dosažení, zajištění ani udržení skutečných, popř. potencionálních příjmů stěžovatele.

Poslední okruh žalobních námitek, s nimiž se krajský soud ve svém rozhodnutí zabýval, se týkal nesouhlasu stěžovatele s tím, že mu žalovaný neumožnil uplatnit daňovou ztrátu dle § 34 ZDP.

V tomto případě, jak vyhodnotil Krajský soud v Plzni, se jednalo o situaci, kdy u stěžovatele byla zahájena daňová kontrola, která vyústila ve vydání dodatečných platebních výměrů, jimiž došlo ke zvýšení základu daně v konkrétních zdaňovacích obdobích roků 1996 a 1998 a naopak ke snížení základu daně a vzniku vyšší daňové ztráty v období roku 1997. Nejedná se tedy o situaci, kdy sám daňový subjekt zjistí vyšší daňovou ztrátu, tuto

za podmínek § 38p ZDP přizná v dodatečném daňovém přiznání a následně ji může za podmínek § 34 odst. 1 ZDP uplatnit při odečtu od základu daně v nejvýše sedmi bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích. Odečtení si od základu daně v příslušném zdaňovacím období daňové ztráty z období předchozího je dle § 34 odst. 1 ZDP dobrovolné (fakultativní) a je v plné dispozici daňového subjektu. Daňový subjekt může v dodatečném daňovém přiznání uplatnit daňovou ztrátu, kterou neuplatnil v řádném daňovém přiznání, ale jen tehdy, jestliže se taková daňová ztráta vztahuje ke zvýšenému základu daně, jak jej daňový subjekt dodatečně zjistil. V tomto případě však žalobce žádné dodatečné daňové přiznání na vyšší základ daně za zdaňovací období roku 1998 nepodal, vyšší základ daně byl stanoven správcem daně jako výsledek daňové kontroly, a tudíž stěžovatel nemůže uplatnit za rok 1998 ani nárok na odečet vyšší daňové ztráty z bezprostředně předchozího zdaňovacího období roku 1997, než jakou uplatnil v řádném daňovém přiznání. Právo uplatnit daňovou ztrátu z předchozího zdaňovacího období je výlučným právem daňového subjektu, který toto právo může, ale nemusí ve smyslu § 40 odst. 16 ZSDP využít v rámci daňového přiznání (ať již řádného či dodatečného). Není však ani povinností ani právem správce daně, aby sám při vyměřování základu daně, výše daně a výše daňové ztráty v rámci vydávání dodatečného platebního výměru po provedené daňové kontrole rozhodoval o tom, zda a v jaké výši uplatní odečet daňové ztráty z předchozího období. Finanční úřad ani žalovaný proto nepochybili a neporušili § 16 odst. 8 ZSDP, když v rámci vyměření základu daně za zdaňovací období roku 1998 vzali do úvahy jen daňovou ztrátu ve výši, v jaké byla stěžovatelem v jeho daňovém přiznání uplatněna. Co se týče názorů na tvrdost takového postupu, vyjádřených jak v odvolání, tak ve vyjádření JUDr. B., tak i v žalobě, měl krajský soud za to, že nemožnost uplatnit vyšší daňové ztráty v případě, že daň je vyměřována nikoliv na základě daňového přiznání, ale na základě zjištění daňové kontroly, je určitým druhem sankce vůči daňovému subjektu, který jej postihuje za to, že daň nepřiznal řádně. Případná tvrdost tohoto ustanovení je pak otázkou vůle zákonodárce, kterou soudu v tomto řízení nepřísluší zkoumat ani hodnotit. Námitku žalobce týkající se vztahu § 34 odst. 1 ZDP a § 3 ZDP spočívající v tom, že § 38p ZDP hovoří výlučně o poplatníkovi, s využitím argumentu „a contrario“ proto nelze pro jiný subjekt než poplatníka užít a je nutné užít obecné ustanovení § 34 odst. 1 ZDP, není důvodná. Je tomu již jen proto, že je to právě § 38p, který důsledně užívá pojmu „daňový subjekt“, narozdíl od (dle názoru stěžovatele obecnějšího) § 34 odst. 1 ZDP, který užívá pojmu „poplatník“. Lze tedy dovodit, že vyloučit užití § 38p ZDP na základě tohoto zdůvodnění možné není. Pokud pak stěžovatel poukazoval na nerovné postavení dvou modelových daňových subjektů, z nichž u jednoho se daňová povinnost po „přesunu“ výdajů z jednoho zdaňovacího období do druhého nezmění, zatímco u druhého ano, musí soud odkázat na svůj výše uvedený závěr o určité sankční povaze doměření daně na základě výsledků daňové kontroly. To, že takové doměření daně nemusí mít vždy pro dotčený daňový subjekt nepříznivé důsledky a může se z hlediska delšího časového úseku jevit jako daňově neutrální je za určitého stavu příjmů a výdajů v jednotlivých obdobích, možným výsledkem. Stejně tak je ale možných výsledkem stav, který nastal v případě stěžovatele, kdy doměření daně na základě výsledků daňové kontroly došlo za daňová období let 1996 až 1998 ke zvýšení daňové zátěže. Krajský soud tedy žalobu zamítl.

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 Sokolovně 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 1998 byly: technologie 974 000 Kč, materiál 26 956,80 Kč, dopravné 2484 Kč, režie 48 864 Kč; celkové náklady činily: technologie 1 279 670 Kč, materiál 90 505,50 Kč, dopravné 22 222,80 Kč, ostatní služby 79 201,80 Kč, cestovné 9146,50 Kč, režie 92 510,40 Kč, celkem 1 573 257,00 Kč. Po daňové kontrole, která byla provedena Finančním úřadem ve Kdyni a uzavřena dne 24. 3. 2000, týkala se zdaňovacího období - roku 1998 (dále pak i roku 1997 a 1996), 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 nespádající 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 popsána 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 zpřisňuje daný výklad, když uvádí, že musí být ještě zachována povaha živnosti při realizaci uvedených činností. Z uvedené novely je ovšem rovněž patrné, 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 započítáním 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 být 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. prvním 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 stěžovatele 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 1030 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.

Další kasační námitkou stěžovatele je posouzení charakteru výdajů, které stěžovatel vynaložil při služební cestě do Japonska.

Poslední kasační námitka představuje otázku možnosti uplatnění daňové ztráty. Stěžovatel požádal o uplatnění daňové ztráty za zdaňovací období roku 1997 podle § 34 odst. 1 ZDP, čemuž nebylo vyhověno. Stěžovatel má za to, že postup žalovaného je v rozporu s platnou právní úpravou, ústavním pořádkem ČR, jakož i s obecnými právními zásadami. Postupem žalovaného byl původní daňový základ za r. 1996 ve výši 344 911 Kč zvýšen mimo jiné o částku představovanou výdaji související s rekonstrukcí kotelny, které nebyly uznány, tj. o částku cca 781 000 Kč, čímž došlo k podstatnému zvýšení daňové povinnosti. Totéž pak identicky nastalo, pokud jde o daňový základ za rok 1998, kdy byly opět vyloučeny výdaje související s rekonstrukcí kotelny ve výši cca 1 052 000 Kč a byly

přesunuty do roku 1997. V roce 1997 stěžovatel vykázal daňovou ztrátu ve výši 29 000 Kč, která byla následně ještě zvýšena o výdaje posouzené účastníkem dle § 10 zák. 586/1992 Sb., a to o částku cca 1 782 000 Kč, čímž celková ztráta v roce 1997 činila namísto původní 29 000 Kč ztrátu 1 812 000 Kč. Tedy stručně shrnuto postupem žalovaného bez možnosti ovlivnit toto stěžovatelem byly výdaje z roku 1996 a 1998 přesunuty do roku 1997, kde v přímém důsledku toho vznikla nemalá daňová ztráta a naopak v roce 1996 a 1998 se daňová povinnost úměrně tomu zvýšila. Postupem účastníka a zejména jeho nesprávným výkladem ZDP dochází k nelogické disproporci, neboť přesunem výdaje z jednoho roku do druhého dojde v roce, ve kterém jsou výdaje vyloučeny ke zvýšení daňového základu a tím dojde i ke zvýšení daně, když v roce, ve kterém se pak výdaje uplatní, dojde ke ztrátě, kterou však dle názoru žalovaného není možno uplatnit, resp. odečíst od daňového základu v následujících letech, což je postup umožněný výslovně zákonem, konkrétně pak § 34 odst. 1 zák. ZDP. Postup žalovaného dále popsáný je v rozporu jak s duchem zákona, tak i s faktickou logikou věci, neboť sice dochází formálně k přesunu výdaje z jednoho roku do druhého, v konečném důsledku však dochází díky neumožnění uplatnění ztráty k vyloučení výdaje vůbec, což je princip, který je nutno striktně odmítnout, jako výklad nesouladný s právním řádem i ústavním pořádkem. Když stěžovatel požádal o uplatnění daňové ztráty, odmítl žalovaný daný požadavek s argumentací, že v § 16 odst. 8 ZSDP je stanoveno, že správce daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny, když bez jakékoliv právní ani faktické argumentace uvádí, že správce daně je povinen zjišťovat, zda nedošlo v rozporu se zákonem k neoprávněnému snížení základu daně. Stejným způsobem uvádí, že ke skutečnostem svědčícím ve prospěch daňového subjektu přihlédne správce daně pouze v případě, že tyto skutečnosti jsou stanoveny přímo zákonem.

Ustanovení § 16 odst. 8 předposlední věta ZSDP stanoví, že při dodatečném stanovení daně správce daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Je tedy zřejmé, že výklad žalovaného, že správce daně je povinen zjišťovat, zda nedošlo k neoprávněnému snížení základu daně, je výkladem zužujícím, kdy dochází k omezení skupiny případů vymezených zákonem, tedy tento výklad je v přímém rozporu s tímto zákonným ustanovením. Rovněž tak tvrzení, že ke skutečnostem svědčícím ve prospěch daňového subjektu přihlédne správce daně pouze, jsou-li tyto stanoveny přímo zákonem, postrádá oporu v zákoně s argumentací shora uvedenou. Rovněž tak ustanovení § 2 odst. 3 in fine stanoví, že správce daně přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyjde najevo. Při výkladu konkrétního ustanovení je nutno reflektovat i obecné zásady vyjádřené v úvodních ustanoveních zákona, je patrné, že tyto zásady musí být dodrženy za každých okolností. Zcela jistě nelze považovat postup žalovaného za postup v souladu s těmito zásadami, konkrétně pak se zásadou uvedenou v § 2 odst. 1, že správce daně jedná v souladu se zákony a dbá přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů. Uvedený postup je rovněž v rozporu se zásadou uvedenou v odst. 2, kde je stanoveno, že správce daně volí jen takové prostředky, které daňové subjekty co nejméně zatěžují a ještě dosáhnou cíle řízení. tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Je-li uplatněno právo založené zákonem a správce daně uplatnění tohoto práva neumožní, nelze toto jistě považovat za postup v souladu s daným ustanovením, neboť nedochází ke zkrácení daně ani k jinému ovlivnění stanovení či vybrání daně v daném účetním období. Sekundárně pak dochází de facto k dvojímu postihu, když správce daně změní základ daně tak, že v jednom účetním období se tento základ daně zvýší, přičemž však v dalším účetním období, kam jsou náklady přesunuty, vzniká situace, že ztráta v daňové rovině vzniklá na základě postupu správce daně není pak odečtena v následujícím účetním období, což je postup, který nezachovává práva a právem chráněné zájmy stěžovatele jako daňového subjektu. Argumentaci žalovaného, že právo a uplatnění odpočtu ztráty je spojeno

s povinností přiznat základ daně v zákonné výši s tím, že porušení této povinnosti zakládá sankci v podobě ztráty možnosti uplatnit ztrátu, postrádá oporu v zákoně a je dokonce v přímém rozporu s ústavními principy, když je zde bez opory v zákoně sankcionováno určité jednání resp. nejednání. Právo představované možností uplatnit odpočet ztráty je založeno zákonem a tudíž opět jen zákon může toto právo omezit či vyloučit za určitých stanovených podmínek. Je nutno poukázat na to, že § 34 ZDP a související ustanovení, tzn. § 23 - 33 a § 38n stanoví různé podmínky, mezi nimiž však není uvedeno nic, co by podporovalo stanovisko žalovaného a naopak vyvracelo stanovisko stěžovatele a právních názorů vyplývajících z níže uvedené judikatury a odborného stanoviska. Možnost uplatnit právo musí vždy odviset od konkrétních daných okolností, což dle názoru stěžovatele znamená, že je-li situace taková, že právo uplatnit možno není, když nejsou pro jeho uplatnění podmínky, tedy není možno uplatnit nárok na odpočet ztráty, když ztráta vykázána není. Naopak nastanou-li podmínky pro uplatnění práva, když zákon nikde nestanoví v tomto případě omezení těchto podmínek pro uplatnění práva, je možno právo bez dalšího využít. Nestanoví-li zákon omezení těchto podmínek, nestanoví tedy ani že by nebylo možno uplatnit odpočet ztráty, pokud tato byla vyměřena správcem daně.

Stěžovatel zároveň předložil vyjádření vedoucího sektoru veřejného práva Ústavu státu a práva AV ČR JUDr. J. B., CSc., o který kromě jiného opíral své stanovisko. K tomu žalovaný uvedl, že tento výklad nemá právně závazný charakter. Toto stanovisko je jistě správné, na druhou stranu je nutno uvést, že stěžovatel předložil uvedené stanovisko na podporu svého stanoviska, když má za to, že byť uvedený výklad nemá právní závaznost ve striktním pojetí právního řádu, na druhou stranu však vyjádření předního odborníka na oblast správního práva má svoji váhu, zejména pokud je podpořeno právní argumentací. Stěžovatel si dovoluje poukázat na to, že žalovaný se ve svém rozhodnutí s uvedenou argumentací nijak nevypořádal.

K doplnění celé problematiky se poukazuje i stávající judikaturu, např. rozhodnutí KS v Českých Budějovicích ze dne 4. 11. 1998 č. j. 10 Ca 306/98 (publ. v časopise Správní judikatura 4/99. str. 116), které zastává uvedené stanovisko. Pro objektivitu je však nutno dodat, že existuje i judikatura prezentující stanovisko odlišné. Z tohoto důvodu bude mít rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v posouzení otázky zásadního právního významu sjednocující charakter.

Právním výkladem ZDP jako celku s přihlédnutím k souvislostem mezi jednotlivými ustanoveními za použití klasických metod výkladu lze dospět k jedinému závěru, že stanovisko žalovaného postrádá opory v zákoně. Ustanovení § 34 odst. 1 ZDP umožňuje jako obecné ustanovení uplatnit daňovou ztrátu jako odečitatelnou položku od základu daně. Jak již uvedeno, související ustanovení stanoví pak různé omezující podmínky, když však nelze uvedená ustanovení aplikovat bez naplnění podmínek v nich uvedených. Lze se setkat i s názorem, že postup uplatnění daňové ztráty vylučuje § 38p ZDP, což je názor nesprávný, když naopak správným výkladem tohoto ustanovení je nutno dospět k závěru, který je v souladu se stanoviskem stěžovatele. Ustanovení § 38p ZDP skutečně neumožňuje odečíst daňovou ztrátu ve vyšší částce, než jak byla původně uplatněna. kromě roku, ve kterém dojde na základě dodatečně podaného daňového přiznání ke zvýšení základu daně. V tomto ustanovení jsou dva základní principy, které podporují stanovisko stěžovatele a vylučují stanovisko žalovaného. První princip spočívá v tom, že je možno odečíst ztrátu ve vyšší než původně uplatněné výši, avšak pouze od základu daně, který byl v důsledku dodatečného daňového přiznání zvýšen. Druhý zásadní princip pak spočívá v tom, že uvedené ustanovení hovoří toliko výlučně o poplatníkovi, tedy s použitím základního výkladového

argumentu „a contrario“, pro jiný subjekt než poplatníka dané ustanovení použít nelze. Pak nezbyvá, než použít obecné ustanovení § 34 odst. 1 ZDP, které uplatnění ztráty jako odčitatelné položky bez dalšího umožňuje. Měl-li by zákonodárce v úmyslu dané ustanovení uplatnit jako obecný princip, zcela jistě by nepoužil omezení pojmem „poplatník a zcela jednoduše by uvedený princip formuloval jako princip obecný tak, jak tomu učinil v mnoha dalších případech § 23- 33 ZDP. Konečně je nutno uvést, že byl-li by výklad žalovaného v souladu se zákonem, tak by to znamenalo, že právní řád umožňuje za stejných podmínek různé uplatnění práv rovných subjektů - daňových poplatníků, což je v přímé kontrapozici jak se základními obecnými zásadami právními tak i s ústavními principy. Vezme-li se pro názornost naprosto modelový příklad s použitím obou postupů, vyplyne argumentace stěžovatele jako jediná možná. Poukazuje se na to, že pro zachování čistoty principu není zvažován rozdíl mezi daní z příjmu fyzických osob a její progresivní nárůst a daní z příjmu právnických osob, neboť v uvedené problematice se nejedná o podstatný aspekt. K tomu stěžovatel předkládá různé příklady a jejich řešení. Krajský soud v Plzni se v odůvodnění svého rozhodnutí přiklonil na stranu žalovaného, když podstatou jeho odůvodnění je závěr, že „... nemožnost uplatnění vyšší daňové ztráty v případě, že daň je vyměřována nikoliv na základě daňového přiznání, ale na základě zjištění daňové kontroly, je určitým druhem sankce vůči daňovému subjektu“. Se závěrem Krajského soudu v Plzni by bylo možné se ztotožnit pouze za předpokladu, že by uvedený sankční charakter předmětného postupu postihovat veškeré adresáty právní normy rovným způsobem. Nelze souhlasit s možností existence sankce, která působí v různých případech různě, a to bez možnosti ovlivnění ze strany daňového subjektu, takový stav je jak v rozporu s logikou a duchem zákona, jeho výkladem, tak i základními právními zásadami, jakož i v rozporu s ústavním pořádkem, zejména pak s právem na rovné postavení, rovné podmínky podnikání, jak je vyjádřeno v čl. I Listiny základních práv a svobod, dále v Čl. 3, zejména pak v čl. 4 a čl. 26 Listiny. Nelze přijmout výklad, který ve svém důsledku postihne jeden daňový subjekt a druhý nikoli, ačkoli se oba chovali stejně, oba stejným způsobem „porušili“ (dle výkladu soudu) povinnost přiznat daň resp. daňovou povinnost řádně. Jak vyplývá z lapidárního příkladu uvedeného jak v žalobě tak v předcházejícím článku této stížnosti, na základě takového výkladu založená nerovnost subjektů postrádá v jakémkoli ohledu oporu v zákoně. Takový závěr Krajského soudu v Plzni považuje stěžovatel za nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím způsobem.

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 1998 ze dne 31. 3. 1999, došlé Finančnímu úřadu ve Kdyni dne 31. 3. 1999, je založeno na č. 1. 5 správního spisu Finančního úřadu ve Kdyni Dodatečné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 ze dne 3. 5. 1999, došlé Finančnímu úřadu ve Kdyni dne 4. 5. 1999, je založeno na č. 1. 6 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 popsáním 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 členění 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.

Stěžovatel uzavřel dne 13. 3. 1998 smlouvu o občanské výpomoci s Ing. M. D., jejímž předmětem byl závazek Ing. D. absolvovat od 26. 3. do 11. 4. 1998 se stěžovatelem služební cestu do Japonska a jako expert na problematiku výpočetní techniky poskytovat stěžovateli na této cestě expertní služby a zajistit odbornou komunikaci. Stěžovatel se zavázal nést náklady Ing. D. spojené s touto cestou a vyplatit mu diety. Zprávou z agentury C. I. je prokázáno, že stěžovatel akviziční cestu do Japonska ve shora uvedeném termínu realizoval a byl v trvalém kontaktu se zastoupením agentury v J., které mu bylo nápomocno při určení akvizičních cílů. Z pověření společnosti E. M., s. r. o. ze dne 14. 10. 1997 vyplývá, že stěžovatel byl touto společností pověřen zastupováním jejích obchodních zájmů při prodeji strojů na výrobu netkaných textilií řady A. a jejích náhradních dílů. Plán akviziční cesty žalobce do Japonska a vyúčtování této cesty je založeno ve správním spise. Z protokolu o ústním jednání uskutečněném se žalobcem ve dnech 15. a 16. 2. 2000 vyplývá, že stěžovatel uvedl, že Ing. D. při cestě do Japonska prezentoval software, prezentaci textilních strojů byl většinou přítomen, ale jako pasivní účastník; byla to žalobcova jednání.

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 1998 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 Sokolovně 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 1998 se jednalo o výdaje v celkové výši 1 052 305,50 Kč a o tutéž částku finanční úřad snížil výdaje pro zjištění základu daně. Dále byly výdaje pro účely základu daně sníženy o částku 120 012,90 Kč, a to o výdaje spojené s cestou stěžovatele a Ing. D. do Japonska (2 letenky, pojištění, kolky, vízum, stravné Ing. D.a, věcné výdaje stěžovatele ve výši 33 307,70 Kč), když finanční úřad dospěl k závěru, že tyto výdaje nebyly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP.

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 Sokolovny K. opíral o výklad živnostenského úřadu, který vzhledem k podstatnému procentu nakupované části technologie, dopravnému, cestovnímu 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 cestovního 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. Ohledně cesty do Japonska se stěžovatel vyjádřil jednak k povaze cesty z hlediska prodeje textilních strojů, i ke své účasti a Ing. D. při prezentaci softwaru; uvedl, že podmínky byly jasně dány smlouvou o spolupráci se smluvním partnerem, kterou současně předložil. Jednání s japonskými partnery nelze považovat za uzavřená, všichni partneři si ponechali demo verzi a dosud jsou vyjasňovány odborné náležitosti. Účast Ing. D. na jednáních o textilních strojích byla odůvodněna požadavkem více počtu účastných osob.

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 letech 1996 až 1998 jednorázově provedl akci pro TJ 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 cestovního 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. Stěžovatel přiložil k vyjádření ke zprávě o daňové kontrole Smlouvu o spolupráci mezi stěžovatelem a I. I. O., s. r. o., jejímž předmětem je závazek stěžovatele využít akviziční cesty do Japonska k tomu, aby projednal spolupráci s japonskými firmami zabývajícími se regulací spotřeby energií středních a velkých odběratelů s tím, že software pro takové řízení má ve svém programu I. I. O., s. r. o., který má zájem jej rozšířit do Japonska, popř. inovovat ve spolupráci s vhodným japonským partnerem. Ve smlouvě jsou uvedeny názvy 3 japonských společností, s nimiž má stěžovatel minimálně jednat. Dále bylo sjednáno, že vznikne-li na základě výsledků cesty možnost úpravy a následného prodeje softwaru do Japonska či jiných zemí, bude se prodej uskutečňovat výhradně jménem I. I. Ostrava, s. r. o., zastoupeného stěžovatelem, avšak na účet stěžovatele. Dojde-li v důsledku jednání v Japonsku k vytvoření nového produktu, který bude prodáván jménem a na účet I. I. O., s. r. o., bude stěžovatel na zisku participovat 10%. Náklady na cestu nese v plné výši stěžovatel, jejich plná úhrada bude provedena z výnosu první akce vzniklé z této spolupráce.

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 1998 finanční úřad změnil tak, že namísto původní částky 120 012,90 Kč neuznal stěžovateli jako výdaje dle § 7 ZDP částku 85 343,90 Kč související s výdaji stěžovatele na prezentaci softwaru a celé výdaje Ing. D. Naopak finanční úřad jako výdaje dle § 7 ZDP uznal částku 34 669 Kč, představující výdaje samotného žalobce v souvislosti s prezentací textilních strojů (1 letenka,

vízum, 1/3 věcných nákladů v Japonsku). Dále finanční úřad zvýšil výdaje pro účely zjištění základu daně dle § 7 o celkovou částku 10 694 Kč ve vztahu k dalším výdajům žalobce.

Stěžovatel 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 stanoviskem JUDr. J. B., CSc. Stěžovatel tvrdil, že ve zprávě nově vyčíslené daňové základy v letech 1996 a 1998 vznikly jednak potřebou financování subdodávky v okamžiku opoždění smluvně zakotveného dodavatelského úvěru, jednak platbami až v okamžiku splnění předmětu smlouvy subdodavatelem. Pokud by tyto předem nepředvídatelné skutečnosti nastaly, byl by i při klasifikaci finančního úřadu v rámci § 10 ZDP zjištěn souběh nákladů a příjmů.

Finanční úřad ve Kdyni na to vydal dne 3. 7. 2000 dodatečný platební výměr č. 10000000120, č. j. 118718/00/120970/2032, jímž na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 stanovil základ daně na 1 277 465,80 Kč, vyměřil daň ve výši 394 636 Kč a vyměřil daňovou ztrátu ve výši 0 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. Stěžovatel setrval na tvrzení, že cílem jeho cesty do Japonska byly akvizice a jednání v obchodu s textilními stroji i softwarové spolupráci, které jsou obě záležitosti dlouhodobé. Spolupráce v oblasti softwaru byla řádně smluvně doložena a účast Ing. D. měla podpořit úspěch při jednání s japonskými partnery. Stěžovatel rovněž setrval na žádosti o možnosti uplatnění dodatečně stanovené ztráty za rok 1997 ke snížení základu daně dle § 34 odst. 1 ZDP s odkazem na stanovisko JUDr. B., CSc.

Po podání odvolání byl proveden správcem daně I. stupně výslech svědka J. P., společníka společnosti A. S., s. r. o., která se zabývá prodejem softwaru a jejímž majoritním vlastníkem je I. I. O., s. r. o. Svědek potvrdil, že stěžovatel byl při prezentaci softwaru v Japonsku provázen odborníkem na příslušný software Ing. D. Ing. D. písemným prohlášením ze dne 1. 12. 2000 zaslaným finančnímu úřadu potvrdil svoji účast při jednáních stěžovatele v Japonsku, uvedl, že prezentace softwaru v podstatě vedl, účastnil se i jednání o textilních strojích, při nichž stěžovateli asistoval.

Žalovaný o odvolání stěžovatele proti rozhodnutí finančního úřadu rozhodl dne 2. 5. 2001, č. j. 4168/110/2000 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 kotelný v Sokolovně 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. Ohledně cesty stěžovatele do Japonska byly uznány výdaje ve výši 34 669 Kč, související s nabídkou textilních strojů. Výdaje související s druhým cílem cesty, tj. získáním partnera pro uplatnění softwaru, ve výši 85 343,90 Kč nebyly jako daňové uznány, neboť nebyly vynaloženy v souvislosti s předmětem podnikání stěžovatele ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Získávání partnerů pro společné uplatnění softwaru není předmětem podnikání stěžovatele a žádný obchodní případ nebyl dosud realizován. Ze smlouvy plyne, že I. I. O., s. r. o., uhradí z případného realizovaného obchodu náklady cesty stěžovatele, taková částka by v budoucnu nebyla zahrnuta do zdanitelných příjmů stěžovatele v souladu s § 23 ZDP. Ing. D. byl jednáním o textilních strojích přítomen jen jako pasivní účastník, což uvedl do protokolu sám stěžovatel a vyplývá to i z písemného stanoviska Ing. D. Smlouva mezi stěžovatelem a Ing. D. se pak týkala jen výpočetní techniky, nikoliv textilních strojů. Stěžovatel neprokázal, že výdaje související s účastí Ing. D. na cestě do Japonska jsou výdaji daňově uznatelnými dle § 24 odst. 1 ZDP. Dále se žalovaný zabýval žádostí žalobce o možnost uplatnění dodatečně vyměřené daňové ztráty za rok 1997 dle § 34 odst. 1 ZDP. Žalovaný uvedl, že stanovisko JUDr. B., CSc., nemá závazný charakter, oba správní orgány postupovaly v souladu s § 2 odst. 1 ZSDP, § 34 odst. 1 ZDP a § 16 odst. 1 ZSDP. Správce daně není oprávněn zohledňovat při stanovení daně skutečnosti, které jsou plně v dispozici daňového subjektu a nebyly řádně uplatněny zákonným způsobem. Právo odpočtu ztráty uplatňuje daňový subjekt v souladu s § 40 odst. 16 ZSDP v daňovém přiznání a jeho dodatečné uplatnění je vymezeno a omezeno v § 38p ZDP ve znění platném pro rok 1998. Právo na uplatnění odpočtu ztráty je spojeno s povinností přiznat základ daně v zákonné výši. Pokud daňový subjekt tuto povinnost nesplní a toto nesplnění zjistí správce daně, ztrácí daňový subjekt možnost uplatnění odpočtu ztráty v příslušném zdaňovacím období v maximální možné výši.

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 I. 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 práv 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 *Dangeville, a. s., proti Francii*, 2002). V důsledku toho může daňová či poplatková povinnost porušit záruku obsaženou v tomto ustanovení jen tehdy, ukládá-li daně osobě či subjektu přílišné břemeno, anebo zásadním způsobem zasahuje do její finanční situace (viz výše cit. *Buffalo, 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. *Baláz 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).

Za shora popsané situace, kdy mají být příjmy posuzovány podle § 7 odst. 1 ZDP, stává se řešení otázky uplatnění daňové ztráty za zdaňovací období 1997 ve smyslu § 34 ZDP bezpředmětným. Soud se však zcela ztotožňuje s postojem správce daně i krajského soudu, pokud jde o posouzení povahy výdajů vynaložených při služební cestě do Japonska, neboť v rozporované části nelze dovodit přímou souvislost mezi přítomností Ing. D. a dosažením, zajištěním, resp. udržením příjmů stěžovatele.

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 soudu I. stupně pojedná v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u ě 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