



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců Mgr. Václava Trajera a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobce: P. B., narozený „X“,
bytem „X“,
zastoupený Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem vykonávajícím
advokacii jako společník KODAP legal s. r. o.,
sídlem 1. máje 97/25, 460 07 Liberec III - Jeřáb,

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 8. 2015, č. j. 25690/15/5200-10422-708855,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 8. 2015, č. j. 25690/15/5200-10422-708855, se pro nezákonnost zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 8. 2015, č. j. 25690/15/5200-10422-708855, jímž bylo změněno rozhodnutí o odvolání Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 7. 2014, č. j. 1656511/14/2514-24802-505695, tak, že se žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřuje daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 190 967 Kč a daňový bonus ve výši – 6 888 Kč a současně vzniká povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 39 531 Kč. Žalobce se současně v žalobě domáhal toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit náklady řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobce namítal, že nelze akceptovat závěr žalovaného, podle něhož byly příjmy žalobce obdržené od společnosti STAVKOM SERVIS, spol. s r. o., (dále jen „STAVKOM“) za rekonstrukci areálu v Husově ulici v Duchcově, a to stavby č. p. „X“, „X“, „X“ a skladové haly (dále jen „areál Duchcov“), posouzeny jako příjmy dle § 9 zákona o daních z příjmů. Stejně tak nelze akceptovat stanovisko žalovaného, podle něhož byly výdaje spojené s touto rekonstrukcí posouzeny jako výdaje související s příjmy z pronájmu dle § 9 zákona o daních z příjmů. Žalobce uvedl, že žalovaný nesprávně směšoval různé smluvní vztahy mezi žalobcem a společností STAVKOM. Finanční aspekty, které se týkaly vztahu mezi žalobcem jako podnikatelem (zhotovitelem dle smlouvy o dílo) a společností STAVKOM, nelze v žádném případě kvalifikovat v režimu § 9 zákona o daních z příjmů, který se týká výhradně finančních aspektů souvisejících se vztahem mezi žalobcem jako nepodnikatelem – pronajímatelem a společností STAVKOM. V rámci smluvního vztahu mezi žalobcem jako zhotovitelem dle smlouvy o dílo a společností STAVKOM žalobce v rámci své podnikatelské činnosti (tj. v režimu § 7 zákona o daních z příjmů) uskutečnil pro objednatele dílo dle uzavřené smlouvy, s čímž souvisely zdanitelné příjmy z podnikatelské činnosti, které daňový subjekt řádně zdanil, a taktéž i příslušné daňové náklady, které byly podrobeny šetření v rámci daňové kontroly. Nelze tak akceptovat závěr žalovaného, že by příslušné náklady nesouvisely s podnikatelskou činností daňového subjektu coby osoby samostatně výdělečně činné, ale měly být kvalifikovány jako výdaje spojené s nájmem dle § 9 zákona o daních z příjmů.
3. Žalobce dále namítal, že závěry správce daně jsou v rozporu s výsledky provedeného dokazování, které jednoznačně potvrdily, že příslušné stavební úpravy v roce 2010 v areálu Duchcov skutečně proběhly, přičemž byl prokázán jejich konkrétní charakter a rozsah, včetně skutečnosti, že tyto práce uskutečnili konkrétní dodavatelé, kteří následně vystavili kontrolované faktury. Veškeré tyto skutečnosti týkající se konkrétně faktur vystavených společností Grábštejn, společnost s ručením omezeným (dále jen „Grábštejn“), byly jednoznačně osvědčeny zejména na základě svědecké výpovědi pana Ing. J. Š., který byl v předmětné době u dotyčného dodavatele v pozici jednatele a jakožto jednatel společnosti Grábštejn byl schopen potvrdit příslušnou obchodní spolupráci se žalobcem, a pana J. R., který v předmětné době areál v Duchcově několikrát navštívil a s ohledem na svoje profesní zaměření byl schopen posoudit a potvrdit, jaké stavební činnosti zde byly vykonávány. Podle žalobce nelze mít zvláště z výpovědi Ing. Š. jakékoli pochybnosti o tom, že důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu žalobce ve vztahu k předmětným fakturám společnosti Grábštejn unesl. Nelze uvažovat o žádném průkaznějším způsobu Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

takového prokázání tvrzených skutečností, než je výpověď dodavatelského subjektu potvrzující, že šetřené stavební práce byly z jeho strany řádně vykonány a ze strany jeho odběratele (daňového subjektu) finančně vypořádány.

4. Žalobce namítal, že odmítnutí svědecké výpovědi Ing. J. Š. jakožto důkazu spočívá na důvodech, které nelze v žádném případě považovat za dostatečné. Správce daně uvedl, že věrohodnost příslušné výpovědi zpochybnil údajný její rozpor s dřívější výpovědí svědka. Dle přesvědčení žalobce žádný takto zásadní rozpor, který by měl vést k nevěrohodnosti svědka, v jeho výpovědi obsažen není. Zvláště v situaci, kdy obsah svědecké výpovědi koresponduje s ostatními důkazními prostředky, které jsou značného rozsahu a nesporně prokazují skutečnost provedení kontrolovaných prací.
5. Žalobce poukázal na zcela zásadní vadu řízení spočívající v tom, že správce daně zamlčel důležitý důkazní prostředek podporující tvrzení žalobce v podobě stavebního deníku, který měl správce daně k dispozici, avšak při hodnocení důkazů se správce daně s tímto listinným důkazem nevypořádal. Také v tomto případě se žalovaný v napadeném odvolacím rozhodnutí s příslušnou odvolací námitkou dostatečně nevypořádal. Nelze dále pominout skutečnost, že uskutečnění předmětných stavebních prací bylo prokázáno rovněž dalšími provedenými důkazy. Stanovisko daňových orgánů, podle kterého „žalobce neprokázal, že stavební práce, zejména od společnosti Grábštejn, byly skutečně provedeny deklarovanými dodavateli (plátcí), a žalobce neunesl své důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 92 odst. 3 DŘ“, je tedy s provedeným dokazováním v rozporu, neboť je zřejmé, že prostřednictvím tohoto dokazování byly ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu potvrzeny skutečnosti uvedené v kontrolovaném daňovém přiznání, které se příslušného kontrolního bodu týkaly. V případě, že na straně daňových orgánů přetrvávaly pochybnosti ohledně skutečností tvrzených daňovým subjektem, byly povinny ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu seznámit žalobce s důkazními prostředky, které prokázaná tvrzení daňového subjektu vyvracejí, což však správce daně ani žalovaný v projednávané věci neučinili; v této souvislosti žalobce odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 74/2009–111, č. j. 1 Afs 33/2009–124, č. j. 5 Afs 19/2009–128 a č. j. 2 Afs 97/2007–129.

Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Uvedl, že žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že výdaje vynaložené na úhradu faktur přijatých od dodavatele J. D. a společnosti Grábštejn jsou výdaji podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K námitce žalobce týkající se nesprávného posouzení jeho smluvních vztahů se společností STAVKOM žalovaný konstatoval, že plynoucí zdanitelný příjem je obecně nutno posuzovat podle toho, čeho se týká, nikoliv podle toho, z jaké smlouvy plyne. Pakliže nemá žalobce předmětné opravované nemovitosti v obchodním majetku, nelze příjem vyplývající z jejich opravy posuzovat jako příjem z podnikání dle § 7 zákona o daních z příjmů. Žalovaný doplnil, že prokazovanými skutečnostmi v této věci je to, zda byly žalobcem uplatněné výdaje na základě přezkoumávaných faktur vynaloženy v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů, tzn. zda byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Provedené svědecké výpovědi byly vyhodnoceny jako rozporuplné, nejasné a nekonkrétní. Předložené a provedené důkazní prostředky neosvědčily prokazované skutečnosti. V kontextu s tím, že žalobce nedoložil takové důkazní prostředky, které by jednoznačně prokázaly jeho tvrzení stran „nakoupených“ služeb, nebylo prokázáno reálné provedení prací Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

v deklarované hodnotě, tedy že výdaje vynaložené na úhradu faktur přijatých od dodavatele J. D. a společnosti Grábštejn jsou výdaji dle § 24 zákona o daních z příjmů. Žalovaný poukázal na zásadu volného hodnocení důkazů upravenou v § 8 odst. 1 daňového řádu. Při hodnocení důkazů nejsou daňové orgány vázány žádnými předem stanovenými pravidly, pokud jde o míru důkazů potřebných k prokázání určité skutečnosti nebo míru jejich věrohodnosti. Žalovaný tedy při hodnocení důkazů nijak nepochybil, přičemž nesouhlas žalobce se samotnými výsledky takového hodnocení není ekvivalentem pro závěr, že dokazování nebylo učiněno správně nebo že žalovaný nevycházel ze skutečného stavu věci. Všechny závěry žalovaného mají svůj relevantní podklad v podobě předkládaného spisového materiálu.

7. Žalovaný osvětlil, že druhou fází přenosu důkazního břemene je povinnost správce daně prokázat, že o důkazech existují vážné a důvodné pochyby, které činí předložené doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. V daném případě žalovaný této povinnosti dostal, když takové konkrétní skutečnosti identifikoval, čímž unesl své důkazní břemeno, které se tedy zpět přesunulo na žalobce. K unesení důkazního břemene správce daně tak není zapotřebí, aby on sám předkládal určité jiné důkazní prostředky, neboť hodnotí důkazní prostředky již zajištěné a konkrétně definuje jejich nesprávnost, nesoulad, nevěrohodnost atd. Jedná se přitom o proces hodnocení důkazních prostředků, kdy správce daně není v postavení protistrany, která má druhou stranu „přebíjet“ svými důkazy, ale jako správní orgán má hodnotit tvrzení a především důkazní prostředky předložené daňovým subjektem i jinak zajištěné.
8. Žalovaný dále uvedl, že daňové orgány nejsou povinny provést všechny navržené důkazní prostředky a toto posouzení závisí na zcela konkrétních okolnostech každého jednotlivého případu. Pokud však navržený důkazní prostředek správce daně odmítne provést, jeho povinností je relevantní zdůvodnění tohoto „nevyhovění“. Poukázal v tomto ohledu na nálezný Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09. Odmítnutí důkazních prostředků žalobce vztáhl na čestné prohlášení pana O., potažmo na odmítnutí provedení jeho svědecké výpovědi. Žalovaný již v odůvodnění svého rozhodnutí vysvětlil, proč není třeba přistupovat k výsledku této osoby, a sice, že konkrétní výdaje spojené s předmětnými nemovitostmi již nebylo třeba dále prověřovat, neboť v řádném daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za předmětné zdaňovací období uplatnil žalobce výdaje procentem z příjmů.

Replika žalobce k vyjádření žalovaného

9. Žalobce opětovně zdůraznil, že v dané věci je nutno rozlišit příjmy fyzické nepodnikající osoby na základě nájemní smlouvy z nájmu nemovitostí a příjmy plynoucí fyzické osobě podnikající na základě smlouvy o dílo. Skutečnost, že žalobce v předmětném zdaňovacím období nájemné z nemovitostí řádně deklaroval a zdanil jako příjmy z nájmu dle § 9 zákona o daních z příjmů, nezakládá automatické podřazení veškerých příjmů žalobce, které v jakékoli souvislosti s předmětnými nemovitostmi získá, pod příjmy dle § 9 zákona o daních z příjmů. Smlouvu o dílo, na základě které žalobce jako osoba samostatně výdělečně činná prováděl rekonstrukci předmětných nemovitostí, žalobce prokazatelně uzavřel se společností STAVKOM v rámci své podnikatelské činnosti. Příjem, kterého žalobce dosáhl provedením oprav předmětných nemovitostí, proto žalobce v souladu s § 7 zákona o daních z příjmů podřadil pod příjem ze samostatné výdělečné činnosti. Žalobce dále uvedl, že vzhledem k tomu, že závěr žalovaného ohledně překvalifikace předmětných příjmů žalobce je chybný, je chybný rovněž jeho závěr ohledně výše paušálních výdajů.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

V souvislosti s chybnou kvalifikací příjmu žalobce pod příjmy dle § 9 zákona o daních z příjmů podle názoru žalobce nabývá na významu závažné procesní pochybení žalovaného, který odmítl provést důkazní prostředek v podobě čestného prohlášení pana O., který prokazoval vynaložení předmětných výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je dle názoru žalobce zcela nepřípustné, aby daňové orgány konstatovaly, že žalobce neunesl v souvislosti s aplikací § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů své důkazní břemeno, a zároveň odmítly provedení žalobcem navržených důkazů pro údajnou nadbytečnost.

Správní spis

10. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. V přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 žalobce uvedl příjmy ze závislé činnosti 180 469 Kč, ztrátu z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti – 159 100 Kč a dílčí základ daně z pronájmu 199 920 Kč. Podle přílohy č. 1 k uvedenému přiznání k dani žalobce uvedl příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti 1 886 125 Kč, výdaje související s příjmy dle § 7 zákona o dani z příjmu 2 045 225 Kč (ztráta – 159 100 Kč), přičemž druhem hlavní (převažující) činnosti byly „ostatní stavební práce“. V příloze č. 2 k přiznání k dani z příjmů fyzických osob žalobce uvedl příjmy z pronájmu 285 600 Kč a výdaje uplatňované procentem z příjmů (30%) ve výši 85 680 Kč.
11. Podle protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 6. 11. 2012, č. j. 241217/12/210931506852, Finanční úřad v Teplicích (dále jen „finanční úřad“) zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období I. až IV. čtvrtletí roku 2010 a daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2010, a to v plném rozsahu.
12. Podle výpisu ze živnostenského rejstříku pořízeného prostřednictvím informačního systému ARES měl žalobce v živnostenském rejstříku zapsány následující živnosti: zednictví a výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona.
13. Z nedatované (uveden byl pouze rok 2010) smlouvy o zprostředkování soud zjistil, že žalobce se zavázal pro společnost Grábštejn aktivně vyhledávat osoby, které mají zájem uzavřít smlouvu o zprostředkování stavební činnosti. Za tuto činnost náležela žalobci provize, jejíž výše nebyla ve smlouvě určena. Tato smlouva byla uzavřena na dobu do 31. 12. 2010.
14. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 25. 1. 2013, č. j. 149053/13/2514-05401-506852, správce daně žalobce ve vztahu k dani z příjmů vyzval k tomu, aby do patnácti dnů od doručení výzvy vysvětlil, doložil a prokázal výdaje dle § 9 zákona o daních z příjmů ve výši 85 680 Kč a aby doložil a prokázal, že uplatněné výdaje v souhrnné výši 1 333 056,82 Kč byly uplatněny v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tato výzva byla daňovému poradci žalobce doručena dne 25. 1. 2013.
15. V odpovědi na tuto výzvu ze dne 21. 2. 2013 žalobce prostřednictvím svého daňového poradce uvedl, že příjmy z pronájmu areálu Duchcov činily 240 000 Kč a za nebytové prostory v Hrobě 45 600 Kč, příjmy z pronájmu činily tedy 285 600 Kč, čemuž odpovídají paušální náklady 85 680 Kč.
16. Z nájemní smlouvy ze dne 1. 1. 2009 soud zjistil, že žalobce (ve smlouvě je uvedeno rodné číslo žalobce) pronajal společnosti STAVKOM areál Duchcov od 1. 1. 2009 na dobu 10 let, přičemž nájem byl dohodou stran stanoven na 240 000 Kč bez DPH ročně. Z dodatku č. 2 k této nájemní smlouvě soud zjistil, že roční nájemné činí 240 000 Kč. Podle dohody o provedení stavebních úprav ze dne 1. 2. 2009 uzavřené mezi žalobcem jako pronajímatelem Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

a společností STAVKOM jako nájemcem soud zjistil, že pronajímatel souhlasil s provedením stavebních úprav (generální opravy a udržovací práce) na předmětu nájmu. Nájemce se zavázal provést práce vlastním nákladem.

17. Podle faktury č. 100100009 ze dne 19. 6. 2010 vyúčtoval žalobce společnosti STAVKOM částku 331 600 Kč za opravu střechy. Podle faktury č. 100100010 ze dne 22. 6. 2010 vyúčtoval žalobce společnosti STAVKOM částku 400 000 Kč za bourací práce, demontáž zárubní, oken a stávajících rozvodů, demontáž podlah, betonování podlah a montáž dřevěných podlah. Podle faktury č. 100100011 ze dne 25. 6. 2010 vyúčtoval žalobce společnosti STAVKOM částku 190 000 Kč za dodání a montáž „SDK“ včetně vymalování kanceláří. Podle faktury č. 100100012 ze dne 24. 9. 2010 vyúčtoval žalobce společnosti STAVKOM částku 352 400 Kč za nové omítky včetně štuky a vymalování administrativní budovy. Podle faktury č. 100100013 ze dne 27. 9. 2010 vyúčtoval žalobce společnosti STAVKOM částku 400 000 Kč za přípravu pro rozvody vody, kanalizace a topení, komplexní realizace sociálního zázemí. Na všech výše uvedených fakturách žalobce uvedl IČO: 65641973.
18. Ve velmi obsáhlé zprávě o daňové kontrole č. j. 1893881/13/2514-05401-506852, která byla se žalobcem, jehož zastupoval jeho daňový poradce, projednána dne 18. 10. 2013, správce daně popsal svá zjištění učiněná v průběhu daňové kontroly a vyjádřil se k jednotlivým provedeným důkazům. Na základě této zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dodatečný platební výměr ze dne 22. 10. 2013, č. j. 1919822/13/2514-24802-505695, jímž doměřil žalobci za zdaňovací období roku 2010 daň z příjmů fyzických osob ve výši 253 527 Kč, daňový bonus – 6 888 Kč a penále 52 083 Kč.
19. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání ze dne 20. 11. 2013, které doplnil podáním ze dne 11. 12. 2013. Rozhodnutím o odvolání ze dne 7. 7. 2014, č. j. 1656511/14/2514-24802-505695, správce daně částečně vyhověl odvolání žalobce a dodatečný platební výměr změnil tak, že doměřenou daň snížil na 221 562 Kč a snížil též doměřené penále na 45 690 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání ze dne 30. 7. 2014, které doplnil podáním ze dne 22. 8. 2014.
20. Žalovaný seznámil dle § 115 odst. 2 daňového řádu žalobce se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a vyzval žalobce k vyjádření se ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení. Následně vydal žalovaný žalobou napadené rozhodnutí, které nabylo právní moci dne 12. 8. 2015. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný uvedl, že v případě, že příjmy plynou daňovému subjektu v souvislosti s pronájmem nemovitosti, která není součástí jeho obchodního majetku, jedná se o příjem podle § 9 zákona o daních z příjmů. Žalovaný proto posoudil veškeré zdanitelné příjmy související s nemovitostmi v areálu Duchcov ve výši 1 394 944,20 Kč jako plnění za rekonstrukci předmětných nemovitostí pronajímateli (daňovému subjektu) jako příjmy dle § 9 zákona o daních z příjmů.

Posouzení věci soudem

21. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalobce a žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.
22. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

23. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
24. Stěžejní pro projednávanou věc je posouzení právní otázky, zda jsou příjmy žalobce, které obdržel od svého nájemce v souvislosti s prováděnou rekonstrukcí svých nemovitostí, jež nejsou součástí jeho obchodního majetku, příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů nebo dle § 9 téhož zákona.
25. Předně soud zdůrazňuje, že mezi účastníky není sporu o tom, že areál Duchcov byl v rozhodném období ve vlastnictví žalobce a že tyto nemovitosti žalobce nezahrnul do svého obchodního majetku.
26. Zákon o daních z příjmů rozděluje příjmy do několika kategorií (§ 6 až §10). Zařazení příjmů pod jednotlivé zákonné kategorie plyne ze skutečné povahy příjmů, a proto pokud konkrétní příjem dle své faktické povahy spadá pod jednu kategorii, nemůže být zařazen do odlišné kategorie. Nejvyšší správní soud soustavně judikoval, že „*k podnikání je způsobilý jen podnikatel ve smyslu (...) ustanovení § 2 odst. 2 obchodního zákoníku*“ (srov. rozsudek ze dne 26. 3. 2009, č. j. 9 Afs 63/2008-121, či rozsudek ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006-50, publikovaný pod č. 1396/2007 Sb. NSS). Podle jiného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 5 Afs 8/2005-79, publikovaného pod č. 1266/2007 Sb. NSS, lze pro účely vyměření daně z příjmů akceptovat jako podnikatele i fyzickou osobu (a její činnost tedy považovat za podnikání), která podnikala v určité oblasti bez příslušného oprávnění z toho důvodu, že překročila meze svého živnostenského oprávnění.
27. Podnikáním podle § 2 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2011 (dále jen „obchodní zákoník“), se rozumí soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku, přičemž podnikatelem podle tohoto zákona je mimo jiné osoba, která podniká na základě živnostenského oprávnění [§ 2 odst. 2 písm. b) obchodního zákoníku]. Rovněž § 2 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění účinném do 31. 12. 2010, definuje živnost jako soustavnou činnost provozovanou samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem.
28. Z toho je zřejmé, že není bez dalšího správný závěr žalovaného, že nelze příjem, který žalobce obdržel od nájemce za opravu a rekonstrukci vlastních nemovitostí, posuzovat jako příjem z podnikání dle § 7 zákona o daních z příjmu, jestliže žalobce nemá předmětné nemovitosti zahrnuté do svého obchodního majetku. Zákon o daních z příjmů nevylučuje, aby nepodnikající fyzická osoba pronajímala nemovitost a nájemné bylo hodnoceno jako příjem dle § 9 zákona o daních z příjmů, a zároveň aby tato fyzická osoba jako osoba samostatně výdělečně činná prováděla pro nájemce opravu či rekonstrukci předmětu nájmu a příjmy z této činnosti spadaly pod příjmy z podnikání ve smyslu § 7 zákona o daních Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

z příjmů. Rozhodující pro posouzení příjmů dle § 7 nebo § 9 zákona o daních z příjmů je povaha těchto příjmů, nikoli to, že žalobce neměl dotčené nemovitosti zahrnuté v obchodním majetku. Žalovaný se však vzhledem ke svému nesprávnému právnímu názoru nijak nezabýval tím, zda žalobce prováděl předmětnou rekonstrukci v rámci své podnikatelské činnosti, na základě jakého smluvního vztahu tyto práce pro společnost STAVKOM vykonával a zda měl žalobce k dané činnosti příslušné živnostenské oprávnění. Pokud by žalobce pro společnost STAVKOM prováděl opravu a rekonstrukci areálu Duchcov při své podnikatelské činnosti, tj. v rámci soustavné činnosti prováděné jeho jménem a na jeho odpovědnost za účelem dosažení zisku, měly by být příjmy plynoucí žalobci z této činnosti podřazeny pod příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů.

29. Soud tedy shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušil. Zároveň soud podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku.
30. Vzhledem k tomu, že žalobce měl ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit žalobci do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení o žalobě v celkové výši 15 342 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku 3 000 Kč, z částky 9 300 Kč za tři úkony právní služby právního zástupce žalobce po 3 100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů [převzetí a příprava zastoupení – písm. a); podání žaloby a podání repliky – písm. d)], z částky 900 Kč jako náhrady hotových výdajů advokáta [tři režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 9. 2006] a z částky 2 142 Kč představující 21 % DPH, kterou byl advokát podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z vyčíslené odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů. Soud nepřiznal žalobci odměnu za požadovaný úkon právní služby spočívající v další poradě s klientem k vyjádření žalovaného, neboť právní zástupce žalobce nijak nedoložil, že tato porada s klientem proběhla a že přesáhla jednu hodinu [k tomu srov. § 11 odst. 1 písm. c) advokátního tarifu], a že by tedy byly splněny podmínky pro přiznání odměny i za tento úkon právní služby.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty

na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 10. dubna 2018

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)