



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce: **I. M.**, zastoupeného JUDr. Vítězslavem Blahutem, advokátem se sídlem Škrobálkova 17, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 1. 2006, č. j. 11868/110/2005, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 8. 2007, č. j. 22 Ca 195/2007 – 62,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- IV.** Odměna advokáta JUDr. Vítězslava Blahuta **s e u r č u j e** částkou 2856 Kč, která bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Včasnou kasační stížností se stěžovatel (dále i „žalobce“) domáhal zrušení rozsudku krajského soudu, kterým soud zamítl jeho žalobu proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného. Jím žalovaný zamítl žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu Ostrava II ze dne 28. 7. 2005, č. j. 105302/05/389913/7138; tím byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 5640 Kč.

Krajský soud v odůvodnění uvedl zejména, že žalobce provozoval autoškolu od roku 1995. V průběhu roku 2004 přerušil svoji podnikatelskou činnost; tuto skutečnost ohlásil

správci daně; svoji podnikatelskou činnost přerušil v období od 26. 6. 2004 do 20. 9. 2004 a dále od 30. 11. 2004 do 11. 1. 2005.

Pro nejasnosti ve vztahu k daňovému přiznání za rok 2004 ve vazbě na § 7c zákona o daních z příjmů jej správce daně vyzval výzvou podle § 43 daňového řádu k prokázání výše příjmů a výdajů za toto zdaňovací období. Po ukončení vytýkacího řízení mu správce daně vyměřil daň z příjmů podle § 7c zákona o daních z příjmů, přičemž poměřoval výši skutečného základu daně s poměrnou částí minimálního základu daně. Žalobce podnikal jen část roku (9 měsíců), proto mu byla vyměřena daň z poměrné části minimálního základu daně.

Soud odkázal na § 7c, § 23 a § 5 zákona o daních z příjmů a ztotožnil se s odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že z hlášenek podaných žalobcem je zřejmé, že neukončil podnikatelskou činnost, pouze ji přerušil. Kdyby činnost ukončil, bylo jeho povinností rovněž tuto skutečnost správci daně postupem podle § 33 daňového řádu ohlásit, to se však nestalo. Z důvodů zde uvedených soud žalobu zamítl.

Rozsudek krajského soudu žalobce napadl včas podanou kasační stížností, v níž uvedl důvody, podřaditelné pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Zdůraznil, že soud nesprávně vyložil pojem přerušení podnikání ve vztahu k vyměřené dani. Soud nesprávně dovodil, že přerušení podnikání není současně i ukončením podnikání. Zákon o daních z příjmů výslovně uvádí, že ukončí-li subjekt podnikání, nemusí platit minimální daň. Skutečnost, že osoba má živnostenský list ještě neznamená, že také podniká. Žalobce tvrdí, že přerušil-li provozování živnosti, automaticky tím ukončil podnikání.

Soud navíc nesprávně směšuje pojmy „provozování živnosti“ a „podnikání“.

Soud nepostupoval správně, neboť jej nevyzval k projevu zájmu být přítomen jednání, ačkoliv to výslovně požadoval.

Závěrem požádal soud o přiznání náhrady nákladů řízení ve výši 60 051 000 Kč (za jeho duševní bohatství vložené do žaloby, za užití kancelářských potřeb) a navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal, že kasační námitky se shodují s námitkami žalobními. Žalobce se mylí, pokud ztotožňuje pojem ukončení podnikání s pojmem přerušení podnikání. Ustanovení § 7c odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů aplikovat nelze, neboť žalobce nezahájil ani neukončil v předmětném zdaňovacím období (r. 2004) svoji podnikatelskou činnost. Žalovaný navrhl kasační stížnost k zamítnutí pro její nedůvodnost.

Ustanovený advokát žalobce soudu sdělil, že se mu nepodařilo, ač se o to snažil, s žalobcem navázat žádný kontakt, z něhož by získal podklady pro věc samou rozhodné.

Nejvyšší správní soud přezkoumal rozhodnutí krajského soudu v mezích uplatněných kasačních důvodů a neshledal kasační stížnost důvodnou.

V daném případě je předmětem sporu aplikace a interpretace § 7c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2004). Podle jeho odst. 1 u poplatníka s příjmy podle § 7 odst. 1 písm. a), b) nebo c) musí základ

daně podle § 5 a 23 činit alespoň 50 % částky, která se stanoví jako součin všeobecného vyměřovacího základu podle zákona o důchodovém pojištění za kalendářní rok, který o 2 roky předchází zdaňovacímu období, přepočítacího koeficientu podle zákona o důchodovém pojištění pro úpravu tohoto všeobecného základu a počtu kalendářních měsíců, v jejichž průběhu poplatník provozoval činnost podle § 7 odst. 1 písm. a), b) nebo c). Tato částka se zaokrouhluje na celé stokoruny dolů.

Podle odst. 3 tohoto ustanovení se však odst. 1 nevztahuje mj. na poplatníka, ve zdaňovacím období ve kterém zahájil nebo ukončil podnikatelskou činnost.

Zákon o daních z příjmů tak zavádí od roku 2004 tzv. minimální základ daně, který se týká nejen osob, které mají příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství či příjmy ze živnosti, ale i příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů.

Má-li poplatník příjmy z podnikání (jak je tomu i u žalobce), potom platí, že jeho základ daně musí být alespoň roven minimálnímu základu daně. Ten se odvozuje od stejných parametrů jako minimální vyměřovací základ pojistného na důchodové pojištění osob samostatně výdělečně činných, tj. od všeobecného vyměřovacího základu a koeficientu růstu průměrné mzdy. Ten byl pro zdaňovací období roku 2004 ve výši 101 000 Kč.

Povinnost minimálního základu daně se vztahuje na všechny podnikatele; nižší než minimální základ daně mohou mít jen osoby které pobírají starobní nebo invalidní důchod, i po část zdaňovacího období, nebo ty, které studují a nedosáhly 26 let k prvnímu dni zdaňovacího období, které pobírají rodičovský příspěvek alespoň po část zdaňovacího období, které mají nárok na slevu na dani, půjde zejména o slevu na zaměstnance se změněnou pracovní schopností, a nebo které v tomto nebo předešlém zdaňovacím období zahájily podnikání. Žádná z uvedených výjimek se však na žalobce nevztahuje.

Do daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob podaného za zdaňovací období roku 2004 žalobce sám uvedl, že v období od 26. 6. do 21. 9. a od 1. 12. do 31. 12. 2004 přerušil svoji podnikatelskou činnost a že v tomto zdaňovacím období podnikal 9 měsíců. Uvedl rovněž výši příjmů i výdajů. K výzvě správce daně o zahájeném vytýkáčím řízení předložil svoji daňovou evidenci (přehled o příjmech a výdajích).

Z předloženého správního spisu je tedy zřejmé, že žalobce v předmětném zdaňovacím období podnikal celkem 9 kalendářních měsíců a proto jeho základ daně musí být roven devíti dvanáctinám minimálního základu daně podle § 7c zákona o daních z příjmů, tedy částky 101 000 Kč.

Žalobcovo tvrzení, že přerušením podnikatelské činnosti došlo i k jejímu ukončení a usuzující i na daňové důsledky (neexistence daňové povinnosti) však odporuje logice, pravidlům a charakteru institutu podnikání a zásadám zdanění příjmů z něho plynoucích.

Podnikáním se rozumí soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku (§ 2 odst. 1 obchodního zákoníku), přičemž podnikatelem je mj. osoba, která podniká na základě živnostenského oprávnění. Obsahově shodně upravuje podmínky živnostenského podnikání zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání. Ten ve svém § 2 uvádí, že je jím soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem.

Jak je shora naznačeno, podnikáním je proto jenom činnost, která vykazuje všechny uváděné znaky, tzn. samostatnost, soustavnost, uskutečňování vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku. Pojmovým znakem podnikání je jeho soustavnost, tedy činnost prováděná opakovaně (nikoli jednorázově, příležitostně nebo nahodile). Přitom soustavnost podnikání neznamena, že by muselo jít o činnost nepřetržitou a trvalou. Může se např. jednat o činnost sezónní, činnost s určitými přestávkami apod. Oba shora uvedené zákony stanoví podmínky jak pro zahájení podnikání, tak i pro jeho ukončení. Při ukončení podnikání musí být minimálně tato skutečnost příslušným rejstříkům oznámena; oznámena musí být však i daňovému úřadu (postupem podle § 33 daňového řádu). Žádné takové oznámení o ukončení své podnikatelské činnosti žalobce neprovedl, naopak je zřejmé, že podnikal i nadále a v dalším zdaňovacím období (roku 2005) podnikal a za toto období podával daňové přiznání.

Závěr žalobce, že podnikání může probíhat tak, že je každé zdaňovací období ukončeno a v následujícím období opět zahájeno, aby mohlo být za několik měsíců opět ukončeno, je nesprávný. Takové pojetí interpretace významu „podnikání“ nemá oporu ani v obchodním zákoníku, zákoně o živnostenském podnikání, ani ve smyslu zkoumaného ustanovení § 7c zákona o daních z příjmů.

Zmíněný § 7c zákona o daních z příjmů od roku 2004 zavedl povinnost pro podnikatele platit daň alespoň z tzv. minimálního základu daně, tedy z částky rozdílu, který je v minimu stanoven pro příjmy a výdaje příslušného zdaňovacího období. Pro případy přerušení činnosti (jak tomu bylo v souzeném případě) vychází daňové orgány z poměru mezi minimálním základem daně pro příslušné celé zdaňovací období a skutečné doby, v níž podnikatel podnikal. Pokud daňové orgány počítaly daň z devíti dvanáctin minimálního základu daně a daň stanovily částkou 5640 Kč, postupovaly ve shodě se zmíněným ustanovením zákona o daních z příjmů.

Jiná by byla situace, kdyby subjekt v zdaňovacím období nepodnikal ani jeden měsíc. Podle § 7c odst. 1 zákona o daních z příjmů se minimální základ daně vypočítá mimo jiné s přihlédnutím k počtu kalendářních měsíců, v jejichž průběhu poplatník provozoval vyjmenovanou podnikatelskou činnost. Pokud by poplatník po celé zdaňovací období podnikatelskou činnost neprovozoval (měl činnost přerušenu), pak se na něj ustanovení o minimálním základu daně nevztahuje. To však není (jak shora popsáno) žalobcův případ.

Daňové zákony jednoznačně odlišují důsledky „přerušení podnikání“ a „ukončení podnikání“. Vychází mj. i z trvalosti daného stavu. Zatímco přerušení podnikání je vnímáno jako dočasné, přechodné, přičemž v období, kdy subjekt nepodniká a tedy zřejmě nemá ani zdroj ke zdanění, zavedl zákon o dani z příjmu tzv. minimální základ daně, jež je tvořen pouze za měsíce v příslušném zdaňovacím období, v nichž daňový subjekt podnikal, byl činný a lze proto předpokládat, že pobíral příjmy ke zdanění.

Naproti tomu ukončení podnikání lze vnímat jako trvalý stav, kdy subjekt podnikání ukončil a již v něm nepokračuje.

K tomu soud pouze připomíná, že daňové zákony spojují s ukončením podnikatelské činnosti odlišné důsledky, nežli s jejím pouhým přerušením. Je-li podnikatelská činnost daňového subjektu ukončena, pak v souladu s § 23 odst. 8 písm. b) bodem 2 zákona o daních

z příjmů je nutno upravit základ daně (rozdíl mezi příjmy a výdaji) za příslušné zdaňovací období, v němž byla podnikatelská činnost ukončena (tzn. navýšit o hodnotu zásob a pohledávek, příp. rezervy na opravy, a snížit o závazky podle stavu ke dni ukončení podnikání, o příjmy z prodeje zásob, podle pravidla v cit. ustanovení uvedeném apod.). Jak je však zřejmé z podaného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2004, žalobce takto nepostupoval.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů zamítl kasační námitku žalobce stojící na tvrzení, že přerušil-li ve zdaňovacím období své podnikání, pak jej současně i ukončil a neměla mu být proto stanovena žádná daň.

Soud musí zamítnout i další námitku, mířící do vadného postupu krajského soudu, který žalobce nevyzval k projevu zájmu být přítomen jednání ve věci.

Ze soudního spisu se podává, že žalobce sám již v žalobě podané soudu vyjádřil vůli, neúčastnit se soudního jednání. Vyhověl-li soud žalobci a věc projednal bez nařízení jednání (pro shodný projev vůle žalovaného), pak nevybočil z pravidel, jež mu § 51 s. ř. s. stanovuje.

Ze všech shora uvedených důvodů a vzhledem k tomu, že v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

O žalobcově návrhu na přiznání nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovaný neuplatnil nárok na náhradu nákladů řízení a ani ze soudního spisu nevyplynulo, že by mu nějaké náklady řízení vznikly.

Odměna a hotové výdaje ustanoveného advokáta (§ 35 odst. 8 s. ř. s.) byly stanoveny podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v tomto případě za jeden úkon právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení v řízení o kasační stížnosti žalobce, a náhrady hotových výdajů, tedy ve výši 1x 2100 Kč a 1x 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. b), § 13 odst. 3 citované vyhlášky], celkem 2400 Kč. Protože ustanovený advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 456 Kč, odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Ustanovenému advokátovi se tedy přiznává náhrada nákladů v celkové výši 2856 Kč.

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

V Brně dne 17. prosince 2007

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu