Spis 9 Afs 8/2009 byl spojen se spisem číslo 9 Afs 63/2008 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:

9 Afs 63/2008 - 121

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce: **P. H.**, zastoupeného JUDr. Ing. Vojtěchem Levorou, advokátem se sídlem Slovanská tř. 136, Plzeň, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni,** se sídlem Hálkova 14, Plzeň, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 3. 2006, č. j. 6126/05-110Ga, č. j. 7038/05-110Ga, č. j. 7039/05-110Ga, a ze dne 30. 3. 2006, č. j. 7040/05-110Ga, ve věci daně z příjmů fyzických osob, o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 3. 2008, č. j. 30 Ca 47/2006 - 72, ze dne 28. 3. 2008, č. j. 57 Ca 79/2006 - 65, ze dne 30. 9. 2008, č. j. 30 Ca 46/2006 - 68, a ze dne 31. 10. 2008, č. j. 30 Ca 54/2006 - 54,

takto:

Rozsudky Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 3. 2008, č. j. 30 Ca 47/2006 - 72, ze dne 28. 3. 2008, č. j. 57 Ca 79/2006 - 65, ze dne 30. 9. 2008, č. j. 30 Ca 46/2006 - 68, a ze dne 31. 10. 2008, č. j. 30 Ca 54/2006 - 54, **se zrušují** a věci **se vrací** tomuto soudu zpět k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanými kasačními stížnostmi se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení shora označených pravomocných rozsudků Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), jimiž byly zamítnuty jím podané žaloby ve shora specifikovaných věcech.

I. Vymezení projednávaných věcí

9 Afs 63/2008

Rozsudkem ze dne 28. 3. 2008, č. j. 30 Ca 47/2006 - 72, zamítl krajský soud žalobu, kterou stěžovatel napadl rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (dále jen „žalovaný“) ze dne 16. 3. 2006, č. j. 7039/05-110Ga, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 5. 2002, č. j. 161751/02/138913/1574, dodatečný platební výměr (č. 1020000679) na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 1999, přičemž dodatečně vyměřená daň byla stanovena z částky 0 Kč na částku 120 Kč.

9 Afs 64/2008

Rozsudkem ze dne 28. 3. 2008, č. j. 57 Ca 79/2006 - 65, zamítl krajský soud žalobu, kterou stěžovatel napadl rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 3. 2006, č. j. 7038/05-110Ga, kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně ze dne 16. 5. 2002, č. j. 161740/02/138913/1574, dodatečný platební výměr (č. 1020000678) na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 1998, přičemž dodatečně vyměřená daň byla stanovena z částky 22 185 Kč na částku 88 132 Kč.

9 Afs 8/2009

Rozsudkem ze dne 31. 10. 2008, č. j. 30 Ca 54/2006 - 54, zamítl krajský soud žalobu, kterou stěžovatel napadl rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2006, č. j. 7040/05-110Ga, kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně ze dne 16. 5. 2002, č. j. 161773/02/138913/1574, dodatečný platební výměr (č. 1020000681) na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 2000, přičemž dodatečně vyměřená daň byla stanovena z částky 178 768 Kč na částku 364 944 Kč.

9 Afs 9/2009

Rozsudkem ze dne 30. 9. 2008, č. j. 30 Ca 46/2006 - 68, zamítl krajský soud žalobu, kterou stěžovatel napadl rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 3. 2006, č. j. 6126/05-110Ga, kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně ze dne 16. 5. 2002, č. j. 161711/02/138913/1574, dodatečný platební výměr (č. 1020000677) na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 1997, přičemž dodatečně vyměřená daň byla stanovena z částky 0 Kč na částku 25 700 Kč.

Shora citovanými rozsudky, napadenými kasačními stížnostmi, krajský soud přezkoumal výše citovaná rozhodnutí žalovaného odvolacího orgánu a stěžovatelem podané (samostatné) žaloby jako nedůvodné zamítl podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."). Krajský soud přitom ve svých rozsudcích obdobně jako žalovaný odvolací orgán vyšel z následujících závěrů.

Za prvé – částka 324 000 Kč, jejíž část stěžovatel obdržel v roce 1997 (210 000 Kč) a část v roce 1998 (114 000 Kč), dle názoru krajského soudu představovala finanční ekvivalent za stěžovatelův podíl na movitých věcech, které patřily do obchodního majetku sdružení SHS Autoopravna Starý Plzenec (dále jen „sdružení") a které stěžovatel – v souvislosti se svým vystoupením ze sdružení – ponechal (prodal) druhému účastníkovi sdružení k dalšímu, již samostatnému provozování živnosti. Příjem stěžovatele v podobě výplaty jeho vypořádacího podílu na movitých věcech, které patřily do majetku sdružení, jehož byl účastníkem, tedy krajský soud vyhodnotil jako příjem, který stěžovatel přijal při vlastním podnikání, a bylo jeho povinností poplatníka zařadit ho do zdanitelných příjmů, neboť nebylo prokázáno, že nebyl předmětem daně anebo že sice byl jejím předmětem, ale od placení daně byl osvobozen [§ 39g odst. 3, § 3 odst. 1 písm. b), § 3 odst. 4, § 7 odst. 1 písm. b), § 4 odst. 1, § 23 odst. 4 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro posuzovanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů")]. Stěžovatel však takto nepostupoval, a proto žalovaný odvolací orgán (a před ním i správce daně) v souladu se zákonem zařadil uvedenou částku mezi stěžovatelovy zdanitelné příjmy – zvýšil mu základ daně a vyměřil daň [§ 5 odst. 1, § 23 odst. 1 a § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů].

Za druhé – ohledně povahy stěžovatelem prováděné ubytovací činnosti v letech 1997 až 2000 se krajský soud ztotožnil se závěrem žalovaného, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, a proto nebylo možné jeho činnost považovat za podnikání a v důsledku toho pak snížit základ daně o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 7 zákona o daních z příjmů. Dle krajského soudu žalovaný při vymezení pojmu podnikání správně vycházel z obchodního zákoníku (zákona č. 513/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů) a ze zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „živnostenský zákon"), s tím, že pojmovým znakem podnikání je mimo jiné jeho soustavnost, tedy činnost prováděná opakovaně (nikoliv jednorázově, příležitostně nebo nahodile). V daném případě však stěžovatel soustavnost ubytovací činnosti v kontextu čtyř posuzovaných let 1997 až 2000 neprokázal a bylo tedy na místě tuto činnost posuzovat jako příležitostnou a příjmy z ní jako nahodilé příjmy zdaňované dle § 10 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, u nichž je třeba postupovat dle § 10 odst. 4 citovaného zákona a snížit dílčí základ daně pouze o výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení.V této souvislosti krajský soud vycházel především z předloženého spisového materiálu

a z provedeného dokazování, jehož rozsah stěžovatel nezpochybňoval (blíže viz bod III. Podstatné skutečnosti vyplývající z předloženého spisového materiálu).

II. Shrnutí základních argumentů uvedených v kasačních stížnostech a ve vyjádřeních žalovaného

V jednotlivých kasačních stížnostech podaných proti shora označeným rozsudkům krajského soudu stěžovatel shodně uvedl, že je podává z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., jejichž naplnění spatřuje v následujících skutečnostech, jež lze v zásadě rozdělit na tři základní (nosné) stížní námitky.

1) Jako první námitku – týkající se pouze dvou projednávaných věcí, a sice dodatečně doměřené daně za zdaňovací období (kalendářní rok) 1997 (9 Afs 9/2009) a 1998 (9 Afs 64/2008) – lze vzít tvrzení stěžovatele, jimiž brojí proti závěru krajského soudu ohledně zdanění výplaty vypořádacího podílu stěžovatele na movitých věcech patřících do majetku sdružení, jehož byl účastníkem. Zahrnutím výplaty vypořádacího podílu do příjmů stěžovatele podléhajících zdanění došlo dle jeho názoru k pominutí § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve kterém je uvedeno, že základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Stěžovatel příjmy z činnosti sdružení a stejně tak i výdaje z činnosti sdružení za dobu jeho existence do svého účetnictví zahrnul jako příjmy a výdaje ovlivňující základ daně v plné výši. Dále stěžovatel dovozuje porušení § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů a uvádí, že je to stejné, jako kdyby po zdanění všech účastníků sdružení zůstal tomuto sdružení majetek, členové se rozhodli činnost sdružení ukončit a byli povinni znovu odvést daň z příjmů z majetku sdružení, který jim zůstal po zdanění. Stěžovateli vyplacená částka je totiž částkou vyplývající z účetní závěrky sdružení k 31. 8. 1997, neboť k tomuto dni uvedené sdružení fakticky zaniklo. Jedná se tak o peníze již jednou zdaněné. Současně stěžovatel poukázal na to, že majetek sdružení dle § 829 a násl. občanského zákoníku (zákona č. 40/1964 Sb., ve znění pozdějších předpisů) je nabýván výlučně do podílového spoluvlastnictví a vypořádání majetku sdružení je tedy de iure i de facto vypořádáním podílového spoluvlastnictví, nikoliv vypořádáním obchodního podílu. Jako omyl žalovaného pak stěžovatel napadá také to, že vypořádání sdružení nazývá koupí majetku a že odděluje příjmy z činnosti sdružení (podnikání) od příjmů z činnosti sdružení (prodej jakéhokoli majetku sdružení).

2) Další námitka – týkající se již všech čtyř projednávaných věcí – směřuje vůči závěru, dle kterého nelze činnost stěžovatele považovat za podnikání. V této souvislosti stěžovatel namítl, že podnikáním se rozumí soustavná činnost za účelem dosažení zisku, kterou není „jen vybírání peněz“, ale i soustavné budování předpokladů a příležitostí pro budoucí zisk. Dále namítl, že získané důkazy nebyly správně vyhodnoceny a podléhaly jednostranné interpretaci v neprospěch stěžovatele, zejména pokud jde o výsledky výslechu svědků (ubytovaných hostů a

sousedů bydlících vedle objektu M. 65). Současně stěžovatel připomněl, že díky dodatečně vyměřené dani z příjmů zaplatil ve splátkách 180 000 Kč na této dani a jsou mu tak vytrvale odčerpávány finanční prostředky, které by mohl použít na dokončení rozšíření ubytovací kapacity svého objektu a mohl již konečně začít provozovat podnikatelskou činnost, která by svými parametry uspokojila i žalovaného. Nehledě na to, že k zajištění této daně bylo vydáno rozhodnutí o zřízení zástavního práva k uvedené nemovitosti, což také nepřímo negativně ovlivnilo podnikatelskou aktivitu žalobce. Za daných okolností lze dle stěžovatele jen obtížně investovat peníze do soustavné reklamní kampaně, když výsledek daňového řízení je značně nejistý a na jeho konci může být exekuce majetku, který je hlavním prostředkem provozování podnikání. Správce daně, resp. žalovaný dle stěžovatele rovněž nevzal v úvahu každoročně zvyšující se počty ubytovaných osob a stejně tak pominul fakt, že v roce 2003 tentýž správce daně u stěžovatele provedl daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty za období 1. čtvrtletí 2000 až 4. čtvrtletí 2001 a v rámci této kontroly nedospěl k závěru, že stěžovatel nepodniká. Stěžovatel tedy od roku 2003 žije v právní nejistotě, kdy je stejná skutečnost správci daně interpretována zcela opačně, tak, aby mohl za každou cenu doměřit daň.

Krajský soud však argumenty výše uvedené nevzal v úvahu a své rozhodnutí postavil na tom, že činnost stěžovatele nevykazuje znaky soustavné činnosti, což ovšem dle stěžovatele nemá oporu ve spisech; tvrdí přitom, že bylo prokázáno, že:

- živnostenské povolení je vydáno již v r. 1997 a v témže roce byla ohlášena provozovna,
- ubytovací služby jsou poskytovány za ceníkovou úplatu již od roku 1998,
- ubytovací služby jsou poskytovány dodnes.

Podle názoru stěžovatele byla v řízení též nesprávně posouzena právní otázka soustavnosti podnikání, kdy správce daně, resp. žalovaný, jakož i krajský soud, spatřují nesoustavnost v následujícím:

- v nízké obsazenosti ubytování (úspěch či neúspěch v činnosti nemůže být kritériem pro hodnocení charakteru činnosti);
- v tom, že stěžovatel nepropaguje své služby (rovněž tento argument nemůže být kritériem pro hodnocení charakteru činnosti, navíc inzerce je též podmíněna množstvím volných hotových prostředků pro opatrného podnikatele, který se nechce zadlužovat);
- v údajně omezeném okruhu hostů (ani toto kritérium neobstojí, je též odrazem opatrnosti a je spojeno s předchozím bodem, neboť ubytování osob blízkých představuje jednu z variant, jak možno začít podnikat bez reklamy a jak rozšířit jejich prostřednictvím okruh zákazníků);
- ve skutečnosti, že nebyly na objektu provedeny změny, a to jak faktické stavební, tak i změny stavebně-právní (pokud by vůbec došlo k porušení

stavebního zákona, hygienických či jiných norem, nemá to vliv na vlastní posuzování činnosti stěžovatele; nehledě na to, že se příslušné změny postupně prováděly).

Dále stěžovatel uvedl, že pokud je argumentováno nesprávně přiznanou daní z nemovitostí, znamená to pouze a jedině porušení zákona o dani z nemovitostí, nemá to však žádný vliv na faktický charakter jeho činnosti. Závěrem pak namítl, že pokud jde o svědecké výpovědi:

- bylo jednoznačně prokázáno svědkem Š., že předmětná nemovitost je pravidelně, zejména sezónně využívána a
- výpovědi D. a K. nejsou rozhodující, neboť není vyloučeno, že se někdo ubytoval pod jejich jménem nebo tyto osoby nemají zájem, aby tato skutečnost vyšla najevo, popř. se může jednat i o jiné osoby.

3) Poslední stížní námitka – týkající se opět všech čtyř projednávaných věcí – napadá nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí krajského soudu a vychází z toho, že správce daně se vůbec nezaobíral charakterem činnosti stěžovatele, tj. zda se jedná či nejedná o podnikání. Tím se dle stěžovatele stává toto prvoinstanční rozhodnutí nepřezkoumatelným a tuto skutečnost nemůže zhojit ani fakt, že se tím začal zabývat žalovaný odvolací orgán. Tuto vadu pak přehlédl i krajský soud, a proto jeho rozhodnutí trpí nepřezkoumatelností.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti stěžovatel žádá Nejvyšší správní soud, aby napadené rozsudky krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k novému řízení.

Žalovaný se vyjádřil toliko ke kasačním stížnostem vedeným zdejším soudem pod sp. zn. 9 Afs 8/2009 a 9 Afs 9/2009. Uvedl přitom, že souhlasí s názorem krajského soudu vyplývajícím z napadených rozhodnutí, a proto nepovažuje za nutné se podrobněji vyjadřovat. Pouze k námitce týkající se toho, že v rámci daňové kontroly na dani z přidané hodnoty správce daně nedospěl k závěru, že stěžovatel nepodniká, doplnil následující. Správce daně prováděl kontrolu na dani z přidané hodnoty pouze v období od 1. čtvrtletí r. 2000 do 4. čtvrtletí r. 2001. Kontrola na dani z příjmů fyzických osob byla provedena v podstatně větším rozsahu, když byla kontrolována daň za zdaňovací období r. 1997 až 2000. V tomto směru se žalovaný zcela ztotožňuje s názorem krajského soudu, dle kterého: „*pracovníci správce daně daňovými kontrolami zjišťují nebo prověřují daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně za různá období a do různé hloubky. Např. namátková kontrolní zjištění (k jedné dani) za kratší období nemusejí vždy korespondovat s důkladnějšími kontrolními zjištěními (k jiné dani) za delší období.... Postup Finančního úřadu v Plzni při kontrole daně z přidané hodnoty za období 1. čtvrtletí 2000 až 4. čtvrtletí 2001 není bez dalšího s to zpochybnit zákonnost závěru žalovaného ohledně daně z příjmů fyzických osob za roky 1997, 1998, 1999 a 2000... To,*

co se v kratším horizontu může jevit jako budování předpokladů a příležitostí pro budoucí zisk, může být v delším horizontu (a při podrobnější analýze) shledáno něčím jiným, kupř. právě činností příležitostnou."

Vzhledem k výše uvedenému žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud o předmětných kasačních stížnostech rozhodl tak, že se zamítají.

III. Podstatné skutečnosti vyplývající z předloženého spisového materiálu

S ohledem na shora nastíněné závěry krajského soudu, jakož i charakter námitek obsažených v kasačních stížnostech, především námitky ad 2), směřující mimo jiné proti nesprávnému vyhodnocení provedených důkazů a jejich jednostranné interpretaci, bylo nutno přezkoumat celý spisový materiál, zejména pak spis žalovaného a správce daně.

Ze spisového materiálu Nejvyšší správní soud ověřil, že u stěžovatele byla dne 16. 11. 2001 zahájena daňová kontrola podle § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění rozhodném pro posuzovanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků"), a to:

- u daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1997, 1998, 1999 a 2000, a
- u daně silniční za rok 1997, 1998, 1999 a 2000.

Ve zdaňovacím období roku 1997 byl stěžovatel účastníkem sdružení a při kontrole bylo zjištěno, že do zdanitelných příjmů za období 1997 a 1998 nezahrnul částky 210 000 Kč (v roce 1997) a 114 000 Kč (v roce 1998) zaúčtované jako část podílu na věcech movitých a vyrovnání sdružení, z něhož stěžovatel vystoupil. Výzvou správce daně ze dne 4. 4. 2002, č. j. 107958/02/138932, byl vyzván k předložení věrohodných důkazních prostředků, kterými by prokázal, že se jedná o příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozené. V této souvislosti stěžovatel předložil účetní závěrky sdružení ke dni 31. 8. 1997 a dohodu ze dne 30. 8. 1997 o svém vystoupení ze sdružení ke dni 31. 8. 1997, v níž bylo uvedeno, že stěžovateli bude vyplacen podíl na věcech movitých vypočtených dle účetní závěrky, a to tak, že ke dni podpisu dohody poplatník obdrží částku 150 000 Kč a počínaje měsícem listopadem 1997 pravidelné měsíční splátky ve výši 30 000 Kč. Dle předložené uzávěrky činila celková částka k výplatě stěžovateli 324 100 Kč. Předložené doklady však nevyvrátily pochybnosti správce daně, jenž dospěl k závěru, že v případě stěžovatelem obdržené částky se jedná o zdanitelné příjmy, které nezahrnul do základu daně.

Dále bylo správcem daně zjištěno, že v souvislosti s provozováním ubytovacích služeb v objektu Měcholupy 65 stěžovatel vykazoval v přiznáních k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období:

- 1997 - nulové příjmy a výdaje ve výši 156 130 Kč;
- 1998 - příjmy ve výši 4098 Kč a výdaje ve výši 259 100 Kč,
- 1999 - příjmy ve výši 1066 Kč a výdaje ve výši 61 540 Kč,
- 2000 - nulové příjmy a výdaje ve výši 894 225 Kč.

Správce daně přitom dospěl k závěru, že vzhledem k tomu, že stěžovatel nevyužíval daný objekt v roce 1997 k ubytovací činnosti, nelze uznat uplatněný odpis nemovitosti v částce 3453 Kč jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, přičemž další vynaložené výdaje na budoucí ubytovací činnost ve výši 152 677 Kč za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů uznal.

Do daňově uznatelných výdajů v roce 1998 správce daně neuznal částku ve výši 5301,64 Kč za pořízení sekačky na trávu s odkazem na to, že do obchodního majetku stěžovatele byla vložena pouze část objektu M. 65 – obytná budova a nelze tedy uplatňovat výdaje na ostatní plochy nezahrnuté do podnikání.

S odkazem na to, že stěžovatel neprovozuje žádné stravovací služby, správce daně neuznal výdaj vynaložený na pořízení pípy a narážeče ve výši 1248,78 Kč jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 1999, nýbrž jako výdaj vynaložený na osobní potřebu. Jako daňově uznatelný výdaj v tomto roce správce daně taktéž neuznal částku 16 020,50 Kč za pořízení atypické sedací soupravy s tím, že při místním šetření se v objektu M. 65 nenacházela.

Za daňově uznatelné výdaje v roce 2000 pak správce daně nepovažoval výdaje vynaložené na plynové topení, montáž vodovodu, montáž koupelny s doplňky a stavební úpravy s tím, že se jedná o technické zhodnocení dle § 33 zákona o daních z příjmů. Správce daně rovněž neuznal výdaje na pořízení šatní skříně s nástavci, kuchyně, stolu, 6 židlí a korkové podlahy, neboť se jedná o věci evidované jako hmotný investiční majetek a drobný hmotný investiční majetek, který se v objektu nenachází a neslouží tedy k podnikatelské činnosti stěžovatele. Dále správce daně neuznal výdaje na pořízení míchačky, cirkulárky a motorové pily, tašek na střechu, latí a vrat ke stodole, cihel, stavebního dříví, lešení, stolů a lavic s odůvodněním, že jde jednak o neprokázané výdaje za nákup materiálu na opravu stodoly, která není součástí obchodního majetku stěžovatele, a jednak o předměty, které neslouží k uváděné podnikatelské činnosti stěžovatele – ubytovací činnosti. Vzhledem k tomu, že stěžovatel objekt M. 65 v roce 2000 nevyužíval k ubytovací činnosti, neuznal správce daně také uplatněný odpis nemovitosti. Předmětné výdaje, které správce daně v daném roce neuznal jako daňové výdaje, přitom činily celkovou částku ve výši 355 077,87 Kč.

Tyto skutečnosti byly stěžovateli sděleny ve zprávě o daňové kontrole, č. j. 140391/02/138932, která byla se stěžovatelem, resp. jeho zástupcem (Ing. R. P.)

projednána dne 13. 5. 2002, a která byla podkladem pro vydání následujících rozhodnutí správce daně ze dne 16. 5. 2002:

- č. j. 161711/02/138913/1574, dodatečného platebního výměru (č. 1020000677) na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 1997,
- č. j. 161740/02/138913/1574, dodatečného platebního výměru na daň (č. 1020000678) z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 1998,
- č. j. 161751/02/138913/1574, dodatečného platebního výměru (č. 1020000679) na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 1999,
- č. j. 161773/02/138913/1574, dodatečného platebního výměru (č. 1020000681) na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 2000.

Na základě odvolání stěžovatele pak byly shora citované dodatečné platební výměry přezkoumány žalovaným odvolacím orgánem, který s odkazem na ustanovení § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků přistoupil k jejich změně v neprospěch stěžovatele, s odůvodněním, že vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim při rozhodování přihlédnout, aniž by byl přitom odvolací orgán vázán návrhy odvolatele (stěžovatele), a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v jeho neprospěch (§ 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků).

Rok 1997 - rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 2. 2003, č. j. 8225/110/2002, byl dodatečně stanovený základ daně změněn z částky 40 529, 70 Kč na částku 193 206,70 Kč a dodatečně vyměřená daň z částky 0 Kč na částku 25 700 Kč.

Rok 1998 - rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 2. 2003, č. j. 8226/110/2002, byl dodatečně stanovený základ daně změněn z částky 104 576,94 Kč na částku 325 042 Kč a dodatečně vyměřená daň z částky 22 185 Kč na částku 88 132 Kč.

Rok 1999 - rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 2. 2003, č. j. 8227/110/2002, byl dodatečně stanovený základ daně změněn z částky 0 Kč na částku 598 Kč a dodatečně vyměřená daň z částky 0 Kč na částku 120 Kč.

Rok 2000 - rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 3. 2003, č. j. 8224/110/2002, byl dodatečně stanovený základ daně změněn z částky 355 077,87 Kč na částku 894 225 Kč a dodatečně vyměřená daň z částky 178 768 Kč na částku 364 944 Kč.

Argumentace, z níž žalovaný odvolací orgán ve svých rozhodnutích vycházel, byla přitom shodná a lze ji rozdělit v zásadě do dvou rovin. První argumentační rovina se týkala zdanění výplaty vypořádacího podílu stěžovatele na

movitých věcech, které patřily do majetku sdružení, jehož byl účastníkem. V této souvislosti žalovaný – navazuje na odvolací námitky – uvedl, že nedošlo k porušení ustanovení § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů, dle kterého se do základu daně nezahrnují částky, které již byly u téhož poplatníka zdaněny podle tohoto zákona. V případě částek vyplacených za vypořádací podíl se totiž nejedná o částky, které již byly jednou zdaněny. V průběhu existence sdružení byly zdaňovány pouze příjmy a výdaje vyplývající z činnosti sdružení, nikoli příjmy z prodeje majetku (movitých věcí) sdružení. K prodeji majetku došlo až při vystoupení stěžovatele ze sdružení, kdy prodal svůj spoluvlastnický podíl na tomto majetku. Stěžovatel tím, že druhému účastníku sdružení přenechal aktiva, tj. prodal mu svůj podíl na majetku sdružení v celkové částce 324 000 Kč, získal zdanitelný příjem, který nebyl osvobozen od daně z příjmů fyzických osob v souladu s ustanovením § 4 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že daný příjem stěžovatel získal v souvislosti s podnikáním, lze dle žalovaného konstatovat, že přijaté finanční vyrovnání nezahrnul do příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti dle § 7 zákona o daních z příjmů, z čehož plyne, že tento příjem nebyl zahrnut ani v základu daně za kontrolovaná zdaňovací období (kalendářní roku 1997 a 1998) v souladu s § 5 zákona o daních z příjmů, podle kterého je základem daně částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi (stěžovateli) v kalendářním roce přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů (§ 6 až § 10) není stanoveno jinak.

Druhá argumentační rovina – jdoucí mimo rámec odvolacích námitek zpochybňujících pouze vyloučení uplatněných odpisů na nemovitost M. 65 (rok 1997 a 2000), jakož i některých dalších výdajů vynaložených na pořízení sekačky (rok 1998), pípy a narážeče (rok 1999), na montáž vodovodu a koupelny s doplňky, na stavební úpravy a na pořízení kuchyní, míchačky, cirkulárky, motorové pily, cihel, stavebního dříví, lešení, stolů a lavic (rok 2000) – se týkala vlastní ubytovací činnosti stěžovatele, kterou žalovaný vyhodnotil jako činnost, jež byla v průběhu let 1997 až 2000 provozována příležitostně, nahodile a nesoustavně. Nejednalo se o provozování živnosti v souladu s ustanovením § 2 živnostenského zákona, ani o podnikání v souladu s ustanovením § 2 odst. 1 obchodního zákoníku, a tudíž ani příjmy z této činnosti nelze považovat za příjmy z podnikání v souladu s § 7 zákona o daních z příjmů. Podle názoru žalovaného je třeba nahodilé příjmy poplatníka chápat jako příjmy dosažené ve smyslu ustanovení § 10 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, a proto je třeba postupovat v souladu s ustanovením § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů, podle kterého je dílčím základem daně příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení, avšak jsou-li výdaje spojené s jednotlivým druhem příjmu uvedeným v odstavci 1 vyšší než příjem, k rozdílu se nepřihlíží. Vzhledem k tomu, že stěžovatel ve zdaňovacím období roku 1997 a 2000 nevykázal žádné příjmy z příležitostně provozované činnosti – ubytovacích služeb – konstatoval žalovaný odvolací orgán, že k výdajům vynaloženým na dosažení příjmů z této činnosti nelze v uvedených letech přihlédnout. Ve vztahu ke zbývajícím zdaňovacím obdobím roku 1998 a 1999

žalovaný konstatoval, že k vynaloženým výdajům lze přihlédnout maximálně do výše vykázaných příjmů, tj. do výše částky 4098 Kč, resp. 1066 Kč. Ve výsledku proto žalovaný zvýšil stěžovateli základ daně z příjmů fyzických osob ve všech kontrolovaných obdobích o částku výdajů neoprávněně zahrnutých do základu daně a změnil dodatečné platební výměry ve shora uvedeném rozsahu.

Proti těmto rozhodnutím žalovaného podal stěžovatel žaloby, o nichž krajský soud rozsudky ze dne 26. 5. 2004, pod sp. zn. 58 Ca 56/2003, 58 Ca 57/2003 a 58 Ca 58/2003, a rozsudkem ze dne 31. 5. 2004 pod sp. zn. 58 Ca 68/2003, rozhodl tak, že napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, když shledal jako nezákonný závěr žalovaného, že činnost stěžovatele při poskytování ubytovacích služeb nebyla soustavná, nýbrž nahodilá. Skutkový stav, který vzal žalovaný za základ pro svůj závěr, byl nedostatečný. Ve vztahu k otázce zdanění výplaty vypořádacího podílu stěžovatele naopak krajský soud závěr žalovaného potvrdil, přičemž vycházel v zásadě ze stejné argumentace.

V návaznosti na to bylo ze strany žalovaného, resp. správce daně přistoupeno k doplnění daného daňového řízení, s tím, že jak uvedl krajský soud, břemeno tvrzení a břemeno důkazní ve věci zahájení provozování živnosti a prokázání konkrétních kroků svědčících o soustavné činnosti leží na stěžovateli, neboť jde ve svém důsledku o skutečnosti (daňové výdaje a zdanitelné příjmy), které je stěžovatel povinen uvádět v přiznání k dani.

Výzvou správce daně ze dne 30. 9. 2009, č. j. 252119/04/138932/0210, byl proto stěžovatel v souladu s § 31 odst. 9 a § 48 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků vyzván, aby prokázal, že se v případě ubytovací činnosti – provozované v letech 1997 až 2000 - jednalo o podnikatelskou činnost provozovanou prostřednictvím živnosti a nikoli o činnost příležitostnou. Na základě této výzvy stěžovatel předložil knihy ubytovaných hostů za roky 1998, 1999, 2001, 2002, 2003 a první pololetí 2004, jakož i doklady o platbách za ubytování z let 2001 – 2004. Současně uvedl, že v roce 2000 nebyl v objektu M. 65 z důvodu jeho rozsáhlých oprav nikdo ubytován a že ubytovací služby jsou poskytovány stále a s rostoucím počtem ubytovaných.

Následně správce daně provedl další úkony směřující k doplnění daňového řízení za účelem vyslovení závěru, zda stěžovatel v letech 1997 až 2000 provozoval ubytovací činnost jako podnikání nebo jako příležitostnou činnost.

Dne 19. 1. 2005 bylo správcem daně na Finančním úřadě v Blovicích zjištěno, že stěžovatel platil daň z nemovitosti za objekt M. 65 v letech 1997, 1998, 1999 a 2000 za použití sazby pro obytný dům, s tím, že dne 7. 1. 2002 byla za výše uvedená léta podána dodatečná daňová přiznání, kde bylo uvedeno, že 98 m² nebytového prostoru je využíváno k podnikatelské činnosti (viz úřední záznam ze dne 19. 1. 2005).

Dne 25. 1. 2005 při místní šetření na Obecním úřadě v Měcholupech jednal správce daně se starostou (Václavem Janochem) a s účetní (J. V.), jež se k dané záležitosti vyjádřili tak, že s určitostí nemohou říci, zda jsou v objektu M. 65 ubytováni zákazníci nebo přátelé rodiny stěžovatele; zda toto ubytování probíhalo již od roku 1998, jim také není známo. Dále uvedli, že stěžovatel neplatí poplatky z ubytování, neboť to není ve vyhlášce obecního úřadu uvedeno – poplatky z ubytovací kapacity nejsou stanoveny (viz protokol ze dne 25. 1. 2005, č. j 15482/05/138932/0210).

Dne 26. 1. 2005 při místním šetření přímo v objektu M. 65 správce daně jednal se stěžovatelem a s jeho zástupcem, a zjistil, že daný objekt je (na okně) označen jako ubytovací zařízení a že v objektu je vyvěšen ubytovací řád. Dále zjistil, že se v daném objektu nenachází některé z předmětů (např. šatní skříně, stůl, židle, korková podlaha), které stěžovatel nakoupil za účelem jeho vybavení a provozování jako ubytovacího zařízení (viz protokol ze dne 26. 1. 2005, č. j. 15474/05/138932/0210).

Ve dnech 8. 2. a 9. 2. 2005 proběhly na Finančním úřadě v Blovicích výslechy svědků, a sice osob bydlících v sousedství objektu M. 65, ze kterých vyplývá následující:

- J. S. - uvedl, že žádné cizí lidi kromě rodinných příslušníků neviděl (viz protokol ze dne 8. 2. 2005, č. j. 2147/05/141930).
- J. Š. – uvedl, že objekt je pronajímán a že na požádání stěžovatele předává klíče od objektu ubytovaným osobám; zda se jedná o vzdálené příbuzné, přátele nebo naprosto cizí osoby, nemůže říci, neboť rodina stěžovatele je značně rozvětvená. Taktéž nemůže říci, zda je objekt poskytován za úplatu či nikoliv, protože to neví (viz protokol ze dne 9. 2. 2009, č. j. 2148/05/141930).
- J. Šp. – uvedla, že objekt stěžovatele navštěvují pouze jeho rodinní příslušníci (viz protokol ze dne 9. 2. 2009, č. j. 2149/05/141930).

Z knih ubytovaných, předložených stěžovatelem na základě výše uvedené výzvy, správce daně namátkou vybral osoby, které měly být v objektu M. 65 ubytovány a které učinily následující výpovědi.

- M. B. (r. 1955) – uvedla, že v daném objektu byla ubytována v červnu 2004; ubytována však zde byla vícekrát na rekreaci, ale přesný termín si nepamatuje. O možnosti ubytování se dověděla přes dceru. Doklad o zaplacení nemá (viz protokol ze dne 9. 2. 2005, č. j. 27493/05/138932/0210).
- M. B. (r. 1978) – uvedla, že zde byla ubytována na rekreaci během víkendu na podzim asi v roce 2001. O možnosti ubytování se dověděla

od spolužačky J. H. Doklad o zaplacení nemá (viz protokol ze dne 9. 2. 2005, č. j. 27571/05/138932/0210).

- L. V. – uvedl, že zde byl ubytován o víkendu na podzim 2001 za účelem sešlosti známých. O možnosti ubytování se dověděl od stěžovatele a jeho dcery. Doklad o zaplacení nemá (viz protokol ze dne 9. 2. 2005, č. j. 27598/05/138932/0210).
- P. J. – uvedla, že zde byla ubytována asi v červnu 2004, v roce 2003 na jaře a v roce 2001 na podzim, a to za účelem rekreace zaměřené na cyklistiku. Je dlouholetou známou rodiny stěžovatele. Doklad o zaplacení dostala, ale nemá jej schovaný (viz protokol ze dne 10. 2. 2005, č. j. 27618/05/138932/0210).
- M. H. – uvedl, že jezdí do daného objektu dvakrát do roka s přáteli na kola. Zná stěžovatele a o možnosti ubytování ví od něho. K dokladu o zaplacení uvedl, že si myslí, že doma nějaký má a případně ho přinese do týdne (viz protokol ze dne 10. 2. 2005, č. j. 27639/05/138932/0210). Podpisy na následně přinesených příjmových pokladních dokladech č. PP 200014 ze dne 31. 12. 2002 a č. PP 4003 ze dne 2. 5. 2004 však neodpovídají podpisům na dokladech se stejným číslem, jež předložil stěžovatel.
- J. Va. – uvedla, že zde byla ubytována třikrát nebo čtyřikrát většinou o víkendu za účelem výletů po okolí na kolech. Se stěžovatelem se zná, doklad o zaplacení nemá (viz protokol ze dne 10. 2. 2005, č. j. 27628/05/138932/0210).
- J. H. – uvedl, že zde byl ubytován asi před třemi a půl lety. O možnosti ubytování se dověděl od P. H. Doklad o zaplacení nemá (viz protokol ze dne 11. 2. 2005, č. j. 27650/05/138932/0210).
- Ing. V. S. – uvedl, že v daném objektu nebyl ani soukromě ani pracovně nikdy ubytován (viz protokol ze dne 7. 3. 2005, č. j. 4857/05/079930/4415).
- Ing. M. H. – uvedl, že zde byl ubytován před pěti nebo šesti lety. O možnosti ubytování se dověděl od svého spolužáka. Doklad o zaplacení již nemá (viz protokol ze dne 16. 3. 2005, č. j. 89463/05/004931/4523).

Následně na základě návrhu stěžovatele byl proveden ještě výslech dvou osob, jež vypověděly následující:

- Ing. M. D. – uvedl, že v daném objektu v M. ubytován nebyl, neví o jakou nemovitost se jedná (viz protokol ze dne 22. 12. 2005, č. j. 138373/05/346931/5627).
- A. K. – uvedl, že v objektu M. 65 nebyl ubytován v roce 1998 ani v dalších letech (viz protokol ze dne 8. 12. 2005, č. j. 164498/05/128911/1066).

Ze všech shora uvedených osob se ubytování v objektu M. 65 v kontrolovaném období let 1997 až 2000 týkalo toliko Ing. H., Ing. S., A. K. a Ing. D., jež měli být v objektu ubytováni dvakrát od 24. 8. 1998 do 26. 8. 1998 a od 26. 10. 1998 do 28. 10. 1998, a to vždy ještě společně s M. Hr. Kromě těchto pěti osob v uvedených dvou termínech nikdo další dle knihy ubytovaných v daném objektu v roce 1998 ubytován nebyl. Dle knihy ubytovaných v roce 1999 pak výčet ubytovaných činil dvě osoby, M. H. a D. H., ubytované dvakrát od 14. 7. 1999 do 15. 7. 1999 a od 27. 10. do 1. 11. 1999. V roce 1997 a 2000 v daném objektu nebyl ubytován nikdo.

Prezentovaná zjištění plynoucí ze svědeckých výpovědí a z místních šetření měla rozhodující vliv na výsledek doplněného daňového řízení, avšak žalovaný odvolací orgán vzal v úvahu rovněž některé další skutečnosti.

Jedná se o znalecký posudek ze dne 15. 10. 1997 o ceně obytné části bývalé zemědělské usedlosti č. p. 65 a stavby vedlejší – chléva při č. p. 65 před započetím oprav obou objektů, vypracovaný J. B. Z daného posudku – zpracovaného v době, kdy stěžovatel uvedený objekt M. 65 zdědil a zanesl (dne 6. 10. 1997) jako provozovnu pro svou živnost „ubytovací služby“ do živnostenského rejstříku – vyplývá, že stavba odpovídá svým uspořádáním požadavkům na rodinné bydlení, nikoli požadavkům na poskytování ubytovacích služeb. Dále vzal žalovaný v úvahu také ohlášení udržovacích prací zaslané stěžovatelem na Městský úřad v Blovicích dne 7. 10. 1997, ze kterého vyplývá, že stěžovatel provedl na objektu M. 65 tyto práce – oprava střešní krytiny, oprava vnitřních a vnějších omítek, výměna oken při zachování původních rozměrů, výměna vodovodu, oprava komína; to znamená, že neprovedl takové úpravy, které by změnily uspořádání stavby. V úvahu vzal žalovaný rovněž protokol o ústním jednání ze dne 19. 3. 2002, č. j. 88645/02/138932, uskutečněném v objektu M. 65, z něhož vyplývá, že: v objektu je pouze jedna obytná místnost, kde je dle sdělení stěžovatele možné ubytování; nebyla předložena kniha ubytovaných; stěžovatel neví, zda byl někdo v roce 2001 v objektu ubytován; ceny za ubytování jsou nabízeny dohodou; ubytování není nabízeno formou inzerce.

Na základě všech výše uvedených skutečností dospěl žalovaný odvolací orgán k závěru, že v průběhu daného daňového řízení nebylo prokázáno, že stěžovatel provozoval v objektu M. 65 v letech 1997 až 2000 podnikatelskou činnost, a proto vydal rozhodnutí, jimiž změnil dodatečné platební výměry tak, jako v původním odvolacím řízení.

IV. Spojení věcí

Usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2009, č. j. 9 Afs 63/2008 - 113, byly podle § 39 odst. 1 s. ř. s., za použití § 120 s. ř. s., věci vedené pod sp. zn. 9 Afs 63/2008, sp. zn. 9 Afs 64/2008, sp. zn. 9 Afs 8/2009 a sp.

zn. 9 Afs 9/2009 předsedou senátu spojeny ke společnému projednání a rozhodnutí, a nadále jsou vedeny pod sp. zn. 9 Afs 63/2008. Podmínky uvedené v ustanovení § 39 odst. 1 s. ř. s. byly v daném případě splněny, neboť pluralitou shora označených kasačních stížností je požadováno přezkoumání v záhlaví označených rozsudků krajského soudu, jimiž byly zamítnuty všechny žaloby stěžovatele směřující proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí. Tato souvislost (nejen skutková, ale i právní) je přitom dána především předmětem sporu, kterým je (ve všech čtyřech posuzovaných případech) otázka, zda bylo možné činnost stěžovatele považovat za podnikání a v důsledku toho pak uznat jím vynaložené výdaje en bloc jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a dále (ve dvou posuzovaných případech) také otázka zdanění výplaty vypořádacího podílu stěžovatele na movitých věcech, které patřily do majetku sdružení, jehož byl účastníkem. Nadto je třeba poznamenat, že krajský soud také všechny v záhlaví označené pravomocné rozsudky v podstatě shodně odůvodnil a totožné jsou pak v zásadě i důvody (okruhy námitek) obsažené v jednotlivých kasačních stížnostech.

V. Právní hodnocení

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasačních stížností a konstatoval, že kasační stížnosti byly podány včas, jde o rozhodnutí, proti nimž jsou kasační stížnosti přípustné, a stěžovatel je ve všech předložených případech řádně zastoupen advokátem. Poté zdejší soud přezkoumal napadené rozsudky krajského soudu v rozsahu kasačních stížností a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a zkoumal při tom, zda napadená rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Poté dospěl k závěru, že kasační stížnosti jsou z části důvodné.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že přednostně se zabýval námitkou týkající se nepřezkoumatelnosti napadených rozsudků. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je totiž vadou tak závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by to stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti. Je-li totiž rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu kasačním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat. Nelze se zabývat hmotněprávní argumentací, pokud přezkoumávané rozhodnutí soudu neobstojí ani po formální stránce.

Na tomto místě je třeba nejprve zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí může nastat z důvodu jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. To prakticky znamená např. situaci, kdy by se krajský soud nevypořádal vůbec či alespoň dostatečně s uplatněnými žalobními body, neprovedl by navržené důkazy a ani by řádně nevyložil, proč tak neučinil (tzv. opomenutý důkaz), z rozhodnutí by nebyly seznatelné jeho nosné důvody (ratio decidendi) anebo by tyto důvody neměly oporu ve výsledcích provedeného řízení. Nic takového však Nejvyšší správní soud v projednávané věci nezjistil. Naopak z

odůvodnění napadených rozsudků je jednoznačně seznatelné, které otázky krajský soud považoval za rozhodné, a vzájemná souvislost jednotlivých úvah, jež soud v napadených rozhodnutích vyslovil, je zřetelná. Závěry, ke kterým krajský soud dospěl, vychází ze shora rekapitulovaného skutkového stavu a mají oporu ve spisovém materiálu. Napadené rozsudky proto považuje kasační soud za přezkoumatelné. Se závěry, o které krajský soud opřel výroky napadených rozsudků, ostatně stěžovatel v kasačních stížnostech sám dostatečně podrobně polemizuje, což by v případě jejich nepřezkoumatelnosti nebylo možné.

Stěžovatel napadá nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí krajského soudu v souvislosti s tím, že se správce daně, tj. finanční úřad, v průběhu daňové kontroly vůbec nezaobíral charakterem činnosti stěžovatele, tj. zda se jedná či nejedná o podnikání, a že tuto skutečnost nemůže zhojit fakt, že se tím začal zabývat žalovaný odvolací orgán.

Tato námitka však není důvodná. Správní orgány se nemohou nikterak zprostit své povinnosti jednat při správě daně v daňovém řízení v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, jež je zakotvena v § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Proto také není v daňovém řízení odvolací orgán vázán jen návrhy odvolatele, ale může v případě, kdy vyjdou v průběhu odvolacího řízení najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, k těmto při svém rozhodování přihlédnout, a dále je oprávněn daňové řízení doplňovat a odstraňovat vady řízení (§ 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků). Z toho lze dovodit, že postup odvolacího orgánu, kdy přehodnotí důkazní prostředky a následně pak dovodí jiný právní názor, než byl závěr správce daně, není v rozporu se zákonem; srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2005, č. j. 5 Afs 33/2003 – 82, www.nssoud.cz. Neplatí zde zásada zákazu reformace in peius, a proto odvolací orgán může rozhodnout i v neprospěch odvolatele tak, jako se tomu stalo i v projednávaných věcech. Podle ustálené judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu má daňový subjekt při dokazování prováděném v odvolacím řízení obdobná práva jako při dokazování prováděném v rámci daňové kontroly, tedy zejména právo být přítomen při výslechu svědků či při místním šetření a právo klást svědkům otázky. V této souvislosti je také nutné poznamenat, že odvolací orgán může rozhodnout i ve prospěch odvolatele (nad rámec jeho návrhu obsaženého v odvolání), neboť platí, že při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené; srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, publikovaný pod č. 85 Sb. n. u. ÚS, sv. 41, str. 105, dostupný na http://nalus.usoud.cz.

Lze tedy shrnout, že postup žalovaného odvolacího orgánu byl v tomto ohledu v souladu se zákonem a námitce nepřezkoumatelnosti napadených rozsudků Nejvyšší správní soud nevyhověl, neboť žádné vady, které by nepřezkoumatelnost mohly způsobit, v napadených rozsudcích neshledal.

K námitce ad 1) směřující proti zdanění příjmů obdržených za prodej vypořádacího podílu stěžovatele na movitých věcech patřících do majetku sdružení, druhému účastníku sdružení , zdejší soud uvádí následující.

Sdružení fyzických osob je relativně jednoduchou a dostupnou formou spolupráce několika fyzických osob při podnikání, která je založena na základě smlouvy o sdružení podle § 829 a násl. občanského zákoníku. Touto smlouvou však nevzniká nová právnická osoba, neboť sdružení nemá vlastní právní subjektivitu, a proto také veškerý majetek získaný při realizaci činnosti sdružení nabývají do svého majetku účastníci, protože pouze oni jsou způsobilými subjekty práv a povinností. Takto získaný majetek se přitom podle § 834 občanského zákoníku stává spoluvlastnictvím všech účastníků; přímo ze zákona (ex lege) zde tedy vzniká spoluvlastnický vztah k věcem získaným při realizaci činnosti sdružení.

Ze sdružení může každý z účastníků vystoupit, případně může být také vyloučen, přičemž je třeba, aby se s ním sdružení majetkově vypořádalo ve smyslu § 839 občanského zákoníku, podle kterého se účastníku vrátí věci vnesené do sdružení a podíl na majetku se mu vyplatí v penězích podle stavu v den vystoupení nebo vyloučení. Při skončení účasti jednoho z účastníků dvoučlenného sdružení dochází vždy k zániku (a tedy rozpuštění) sdružení, neboť sdružení pouze s jedním účastníkem nemůže dále trvat, a na majetkové vypořádání jeho účastníků je nutno aplikovat ustanovení § 841 občanského zákoníku, jež stanoví, že účastníci mají nárok na vrácení hodnot poskytnutých k účelu sdružení a vypořádají se mezi sebou o majetek získaný výkonem společné činnosti sdružení způsobem stanoveným ve smlouvě, jinak rovným dílem; nedohodnou-li se, lze podat návrh na zrušení podílového spoluvlastnictví podle § 142 občanského zákoníku (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18. 12. 2001, sp. zn. 29 Odo 93/2001, publikovaný pod č. 33/2002 Sb. NS, sv. 5, str. 305) .

V projednávané věci stěžovatel vystoupil z dvoučlenného sdružení (k 31. 8. 1997) a na základě společné dohody stěžovatele a druhého účastníka sdružení (ze dne 30. 8. 1997) mu byla postupně v letech 1997 a 1998 vyplacena úhrada za podíl na movitých věcech v majetku sdružení, přenechaných druhému z účastníků sdružení, a to v částkách 210 000 Kč v roce 1997 a 114 000 Kč v roce 1998, jež byly vypočteny dle účetní závěrky sdružení přiložené k dané dohodě. V souvislosti s rozpuštěním sdružení tedy došlo k zákonem předpokládanému majetkovému vypořádání obou účastníků na základě jejich dohody s tím, že stěžovatel svůj vypořádací podíl na movitých věcech přenechal za úplatu (prodal) druhému účastníkovi sdružení.

Z tohoto pohledu je nutno konstatovat, že vypořádání majetku sdružení je sice vypořádáním podílového spoluvlastnictví, jak tvrdí stěžovatel, avšak v rámci tohoto vypořádání je třeba důsledně lišit mezi vypořádáním jako takovým, tj. mezi

reálným rozdělením movitých věcí každému z účastníků sdružení, a mezi prodejem takto určeného vypořádacího podílu v podobě konkrétně určených movitých věcí. Ponechá-li si totiž bývalý účastník sdružení svůj spoluvlastnický podíl na majetku, nejde u něho o zdanitelný příjem (k němu by došlo až při jeho případném následném prodeji). Naopak prodá-li bývalý účastník sdružení druhému bývalému účastníku sdružení svůj spoluvlastnický podíl na majetku, představuje kupní cena prodaného podílu zdanitelný příjem. Tento rozdíl však stěžovatel ve své argumentaci nijak nezohledňuje a jakkoli lze jistě souhlasit s tím, že vypořádání majetku sdružení je vypořádáním podílového spoluvlastnictví, je třeba vyjít z toho, že v projednávané věci nešlo o pouhé majetkové vypořádání podílového spoluvlastnictví, nýbrž o úplatné přenechání vypořádacího podílu na movitých věcech v majetku sdružení bývalému, druhému účastníku sdružení.

Danou námitku lze tedy uzavřít s tím, že stěžovatel prodal svůj spoluvlastnický podíl na movitých věcech druhému bývalému účastníku sdružení a měl tedy zahrnout do zdanitelných příjmů v letech 1997 a 1998 částky, za které tento svůj podíl prodal, neboť se nejedná o částky, které by již byly jednou zdaněny [§ 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů].

Pokud jde o námitku ad 2) týkající se toho, zda lze ubytovací činnost provozovanou stěžovatelem v letech 1997 – 2000 považovat za podnikání, vyšel Nejvyšší správní soud z předloženého spisového materiálu a v návaznosti na jednotlivá dílčí tvrzení stěžovatele uvádí následující.

Předně je třeba poznamenat, že podnikáním se rozumí ve smyslu § 2 odst. 1 obchodního zákoníku soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku. Všechny podmínky pro to, aby se mohlo jednat o podnikání - tj. samostatnost, soustavnost, jakož i to, že činnost je prováděná podnikatelem za účelem dosažení zisku - musejí být splněny současně; takto vymezený pojem podnikání se přitom ve výše uvedených podmínkách kryje s pojmem živnost podle živnostenského zákona (§ 2).

Podnikatelem ve smyslu § 2 odst. 2 obchodního zákoníku je:

- osoba zapsaná v obchodním rejstříku,
- osoba, která podniká na základě živnostenského oprávnění,
- osoba, která podniká na základě jiného než živnostenského oprávnění podle zvláštních předpisů,
- a osoba, která provozuje zemědělskou výrobu a je zapsána do evidence podle zvláštního předpisu.

Stěžovateli bylo na základě ohlášení ze dne 6. 10. 1997 vydáno živnostenské oprávnění (živnostenský list vydaný dne 10. 10. 1997, č. j. Rgm 6056/97) s předmětem podnikání ubytovací služby, přičemž jako provozovna k danému

předmětu podnikání byl do živnostenského rejstříku zanesen objekt M. 65; dne 6. 10. 1997 také bylo zahájeno provozování dané živnosti a pouze pro úplnost je třeba poznamenat, že z údajů živnostenského rejstříku plyne, že provozování této živnosti již bylo ukončeno a živnostenské oprávnění stěžovatele zaniklo dne 30. 6. 2008 (viz www.rzp.cz).

Skutečnost, že měl stěžovatel živnostenské oprávnění k provozování živnosti - ubytovací služby však samo o sobě ještě nedokládá, že skutečně podnikal. Jedná se pouze o nutný předpoklad, neboť k podnikání je způsobilý jen podnikatel ve smyslu výše uvedeného ustanovení § 2 odst. 2 obchodního zákoníku; srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 – 50, publikovaný pod č. 1396/2007 Sb. NSS, z něhož vyplývá, že provozuje-li fyzická osoba, byť dlouhodobě a samostatně, soustavnou činnost pod vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, aniž by měla živnostenské oprávnění, nejedná se o provozování živnosti ve smyslu § 2 odst. 2 zákona č. 455/1991 Sb., živnostenského zákona. Jako určující pro závěr, zda se ze strany stěžovatele jednalo o podnikání nebo o příležitostnou činnost, je tedy samotná faktická činnost stěžovatele, a to z hlediska naplnění shora uvedených podmínek, resp. pojmových znaků podnikání.

V tomto směru se ostatně také ubírala úvaha žalovaného odvolacího orgánu, který dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal, že jeho činnost týkající se ubytovacích služeb byla od roku 1997 provozována soustavně, samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a že se jednalo o provozování živnosti ve smyslu § 2 živnostenského zákona a o podnikání ve smyslu § 2 odst. 1 obchodního zákoníku.

Krajský soud se s tímto závěrem ztotožnil a konstatoval, že vychází z důkazů obsažených ve správním spise, argumentace žalovaného je založena na zásadách logiky a není důvodu, aby z provedených důkazů vyvodil jiné závěry o skutkovém stavu. Uvedl přitom, že obecně lze souhlasit se stěžovatelem v tom, že soustavná činnost není jen vybírání peněz, nýbrž je jí i soustavné budování předpokladů pro budoucí zisk. S tímto závěrem se zdejší soud plně ztotožňuje.

Naopak závěr krajského soudu o tom, že z důvodu četnosti ubytování a zisku z toho plynoucího nelze uvažovat o soustavnosti ubytovací činnosti, Nejvyšší správní soud nesdílí a připomíná, že četnost ubytování, která se v posuzovaném období 1997 - 2000 jeví jako velmi malá, jakož i zisk, který byl minimální, ještě neznamenají, že se ze strany stěžovatele nejednalo o soustavnou činnost provozovanou za účelem dosažení zisku. Pro posouzení soustavnosti není totiž rozhodné, jestli činnost stěžovatele ve výsledku skutečně vedla k zisku na základě počtu ubytovaných osob, rozhodující je, zda činnost stěžovatele byla skutečně činností soustavně vyvíjenou s cílem zisku dosáhnout. Vždyť naprosto převažujícím motivem pro podnikání je právě vydobytí zisku a podnikatelská strategie v sobě zahrnuje mnohost jednotlivých rozhodnutí - od rozhodnutí jaké služby či hodnoty

bude podnikatel trhu poskytovat, s kým bude spolupracovat a na jakém základě, jak svůj podnikatelský záměr bude financovat, až po úvahu, jakého zisku a v jakém časovém horizontu hodlá dosahovat. Je totiž věcí podnikatelského záměru či strategie, jak daňový subjekt svoje příjmy hodlá načasovat, neboť náklad vynaložený v jednom zdaňovacím období může přinést příjem až v časově vzdálenější době a nebo dokonce v případě neúspěšného podnikání může vést až ke ztrátě. Nelze tedy vycházet pouze z úspěšnosti či neúspěšnosti činnosti podnikatele, v souzené věci pak pouze z četnosti poskytnutých ubytování a zisku z toho plynoucího.

Na druhé straně je však nutno připomenout, že je na stěžovateli, aby osvětlil svůj podnikatelský záměr a zejména pak přesvědčivě prokázal, jaké konkrétní předpoklady pro budoucí zisk z ubytovací činnosti v letech 1997 – 2000 vybudoval a jak usiloval o to, aby i v průběhu tohoto budování dosáhl maximální možné využitelnosti ubytovacích služeb.

Stěžovateli lze přisvědčit v tom smyslu, že pro naplnění znaku soustavnosti není důležité kolik osob bylo v objektu M. 65 skutečně ubytováno, tj. jakási úspěšnost či neúspěšnost činnosti stěžovatele ve výsledku; rozhodující je to, zda byla činnost stěžovatele uskutečňována opravdu s cílem zisku dosáhnout. Jinými slovy, co všechno se stěžovatel soustavně snažil činit pro to, aby mu jeho živnost – provozování ubytovacích služeb – produkovala zisk, ať již aktuálně nebo do budoucna (pro futuro). Pro případný budoucí příjem je totiž zpravidla třeba vynaložit nějaké výdaje.

Ke skutečnosti, že stěžovatel ubytovací kapacity dostatečně nepropagoval, tj. nenabízel je prostřednictvím inzerce, zdejší soud uvádí, že vyčlenění určitých finančních prostředků na tuto činnost např. v podobě časopisecké inzerce může být někdy obtížné pro svoji finanční nákladnost, jak tvrdí stěžovatel, na druhou stranu zvláště v počátcích podnikatelské činnosti se jistá forma reklamy v podobě inzerce ubytovacích služeb jeví jako opodstatněná a v tomto ohledu by bylo bezesporu možné využít nějakou méně nákladnou formu propagace v místě, např. na Obecním úřadě v Měcholupech a v bezprostředním okolí. V každém případě se však primárně jedná o strategické podnikatelské rozhodnutí, které je závislé na mnoha faktorech a které nelze hodnotit izolovaně tak, že pokud stěžovatel své služby nijak nenabízel a nepropagoval, neprovozoval podnikatelskou činnost. Podnikatelská taktika v sobě ukrývá mnoho rizik a ty také musí podnikatel sdílet. Pokud se totiž jeho úvaha týkající se vynaložených nákladů ukáže nesprávnou, nepřinášející zisk, pak je to právě on sám, kdo takový ekonomický deficit pocítí.

Lze si jistě představit, že jednou z variant, jak začít podnikat bez reklamy a rozšířit okruh zákazníků, je i případné ubytovávání osob blízkých a známých, jak ostatně uvádí sám stěžovatel. Současně je třeba poznamenat, že omezený okruh hostů v podobě známých či příbuzných činnost stěžovatele z hlediska naplnění

znaků podnikání nijak nediskvalifikuje. Skutečnost, že stěžovatel zejména v počátcích svých podnikatelských aktivit ubytovával své příbuzné a známé, totiž může představovat již výše zmíněnou podnikatelskou taktiku a nijak nevypovídá o tom, zda stěžovatel skutečně podnikal či nikoliv.

Jako nepodstatné ve vztahu k charakteru činnosti stěžovatele se jeví také zjištění o nesprávně přiznané dani z nemovitostí, zvláště pak za situace, kdy stěžovatel podal dodatečná daňová přiznání, v nichž uvedl, že část objektu M. 65 je užívána k podnikatelské činnosti. Ostatně žalovaný odvolací orgán tuto skutečnost ani nijak blíže nehodnotil s tím, zda se jednalo o účelové jednání stěžovatele nebo o nápravu jeho opomenutí a konstatoval, že k závěru o charakteru činnosti stěžovatele ho vedly především svědecké výpovědi ubytovaných a údajně ubytovaných osob.

Pokud jde o výpovědi osob bydlících v sousedství objektu M. 65, dle názoru zdejšího soudu tyto výpovědi neprokázaly nic ve prospěch tvrzení stěžovatele o tom, že uvedený objekt slouží k jeho podnikatelské činnosti. V tomto ohledu se lze plně ztotožnit se závěry krajského soudu a připomenout vzájemnou rozpornost, jakož i omezenou vypovídací hodnotu provedených svědeckých výpovědí, dle kterých svědek Š. potvrdil pouze pronajímání daného objektu s tím, že přesně neví, komu je objekt pronajímán, ani zda se tak děje za úplatu; naopak svědci S. a Šp. uvedli, že v objektu žádné cizí lidi neviděli, resp. že objekt navštěvují pouze rodinní příslušníci stěžovatele.

Pokud jde ovšem o výpovědi ostatních svědků vybraných namátkou ze stěžovatelem předložených knih ubytovaných, v jejich vyhodnocení spatřuje Nejvyšší správní soud zásadní deficit projednávané věci. Jak již bylo uvedeno výše, zjištění plynoucí z těchto svědeckých výpovědí měla rozhodující vliv na výsledek doplňovaného daňového řízení, jež skončilo v neprospěch stěžovatele. Z celkem 11 provedených svědeckých výpovědí lze přitom jako výpovědi v neprospěch stěžovatele vyhodnotit pouze 3, a sice výpovědi Ing. V. S., Ing. M. D. a A. K., jež shodně uvedli, že v objektu M. 65 ubytováni nebyli. Ostatních 7 svědků (M. B., r. 1955, M. B., r. 1978, L. V., P. J., M. H., J. Va., J. H. a Ing. M. H.) ve svých výpovědích potvrdilo, že v daném objektu ubytováni byli a že za ubytování platili. Skutečnost, že nepředložili doklad o zaplacení, přitom není rozhodná. Jedná se o soukromé osoby bez jakékoli povinnosti uchovávat doklad o zaplacení a z jeho nepředložení nelze dedukovat, že ubytované osoby stěžovateli za poskytnuté služby nezaplatily. Navíc závěr o tom, že vyslechnuté osoby, které potvrdily ubytování v objektu, neplatily, ani neodpovídá provedeným svědeckým výpovědím, z nichž vyplývá pravý opak. Jakou vypovídací schopnost má absence dokladu o zaplacení ve vazbě na charakter posuzované činnosti stěžovatele, není soudu zřejmá.

Jakkoliv v kontrolovaném období let 1997 až 2000 se tvrzené ubytování týkalo toliko Ing. H., Ing. S., A. K. a Ing. D., jež měli být v objektu ubytováni

dvakrát od 24. 8. 1998 do 26. 8. 1998 a od 26. 10. 1998 do 28. 10. 1998, a to vždy ještě společně s M. H., jeví se jako relevantní rovněž výpovědi ostatních ubytovaných, a to zejména v souvislosti s posouzením stěžovatelem tvrzeného budování předpokladů pro budoucí zisk.

Stěžovatel v tomto ohledu hovoří o jednostranné interpretaci svědeckých výpovědí v jeho neprospěch a dle názoru Nejvyššího správního soudu mu lze dát za pravdu. Žalovaný totiž předmětné svědecké výpovědi skutečně vyhodnotil v neprospěch stěžovatele s poukazem na to, že se vždy jednalo o známé či přátele rodiny a osoby, které dle důkazních prostředků předložených stěžovatelem měly být v objektu ubytovány a nebyly známými či přáteli rodiny, uvedly ve svých svědeckých výpovědích, že objekt nikdy nenavštívily. Takto zkratkovitou úvahu však učinit nelze. Nehledě na to, že např. Ing. M. H. vypověděl, že: „*o možnosti tohoto ubytování jsem se dozvěděl od svého spolužáka*“, z čehož bez dalšího rozhodně nelze usuzovat, že se jedná o známého či příbuzného rodiny stěžovatele.

Navíc jak již bylo shora uvedeno, ubytovávání známých či příbuzných může být součástí podnikatelské strategie a z tohoto pouhého faktu nelze vyloučit věrohodnost a objektivnost svědeckých výpovědí a odmítnout je jako základ skutkových zjištění. Svědecká výpověď je jedním z důkazních prostředků, kterým lze zjistit stav věci a který je pro tyto účely v daňovém řízení běžně využíván. V souzené věci byly svědecké výpovědi provedeny na základě stěžovatelem předložených knih ubytovaných, avšak v další fázi řízení – při hodnocení důkazů – byl tento důkazní prostředek využit toliko v neprospěch stěžovatele, což nelze aprobovat.

Jakkoli lze totiž v obecné rovině souhlasit s tím, že příbuzenský či jiný vztah k daňovému subjektu může znamenat jistou míru osobní angažovanosti ve vztahu k věci samé, nemůže sám o sobě znamenat důvod k pochybnostem o věrohodnosti (pravdivosti) výpovědi svědka, který je příbuzným či známým daňového subjektu (stěžovatele). Je proto nezbytné, aby tyto pochybnosti měly oporu v konkrétních skutkových okolnostech a byly výsledkem vyhodnocení daného důkazního prostředku ve všech jeho souvislostech. Zákon o správě daní a poplatků přitom pro hodnocení důkazu svědeckou výpovědí, jakož i dalších důkazů provedených v daňovém řízení, z hlediska jejich pravdivosti nepředepisuje formální postup a ani nevylučuje váhu jednotlivých důkazů tím, že by některým z nich přiznával vyšší pravdivostní hodnotu nebo naopak jiným důkazní sílu zcela nebo zčásti odpíral. Pro konstatování, že provedený důkaz svědeckou výpovědí není věrohodný (pravdivý) a následné odmítnutí daného důkazu jako základu skutkových zjištění, je proto třeba doložit konkrétní skutkové okolnosti, což se v daném případě (s výjimkou rozporů na dokladech o úhradě předložených svědkem M. H.) nestalo. Fakt, že se někteří ze svědků se stěžovatelem nebo s někým z jeho rodiny znali, totiž za takovou okolnost považovat nelze a nijak nesnižuje váhu jednotlivých svědeckých výpovědí.

Ostatně obdobně uvažoval i krajský soud, který uvedl, že: „*váhu svědectví nesnižoval fakt, že jde o osoby příbuzné, nýbrž rozpory svědeckých výpovědí s dalšími důkazy, na které žalovaný v odůvodnění rozhodnutí poukázal (např. podpisy na dokladech o úhradě).*“ Tímto tvrzením však krajský soud nahradil úvahu žalovaného odvolacího orgánu vlastní úvahou, aniž by ji přitom jakkoli dále rozvedl. Z pohledu projednávané věci je jistě v pořádku, že se ji krajský soud snažil přezkoumat ve vztahu k závěrům ohledně charakteru činnosti stěžovatele komplexně a v celém rozsahu, avšak svou úvahu nijak blíže nerozvedl a s výjimkou jednoho rozporu (podpisy na dokladech o úhradě) nijak nespecifikoval další důkazy vyvracející výpovědi svědčící ve prospěch stěžovatele.

Přitom rozporů je zde z pohledu zdejšího soudu několik – především je třeba poukázat na nevyjasněné stavebně-technické úpravy objektu M. 65 prováděné stěžovatelem. Na jedné straně totiž stěžovatel tvrdí, že nějaké stavební úpravy postupně prováděl, na druhé straně je zde tvrzení žalovaného, že objekt není od roku 1997 až do současné doby, tj. do roku 2006, kdy byla vydána napadená rozhodnutí žalovaného, upraven pro poskytování ubytovací činnosti. Ve spisovém materiálu však stav objektu není nijak přesvědčivě doložen, např. pomocí fotografií objektu či popisu jeho vnitřních dispozic s určením prostor využívaných pro ubytování hostů, či alespoň prostřednictvím výslechů svědků, a v tomto směru zdejší soud konstatuje důkazní nedostatečnost přičitatelnou jak stěžovateli, tak žalovanému.

Stěžovatel předložil pouze doklady k provedeným stavebním pracem, z nichž ovšem není patrné, nakolik tyto práce souvisely s opravou objektu jako takového, a nakolik byly skutečně cíleny na podporu provozování ubytovacích služeb. Žalovaný zase vycházel zejména: (i) ze znaleckého posudku z r. 1997 vypovídajícího o tom, že objekt M. 65 svým uspořádáním neodpovídá požadavkům na poskytování ubytovacích služeb, (ii) z ohlášených udržovacích prací na objektu M. 65, (iii) z protokolu z místního šetření v daném objektu ze dne 19. 3. 2002, v němž je uvedeno, že: „*v současné době je v objektu pouze 1 obytná místnost, kde je dle sdělení poplatníka možnost ubytování*“ a (iv) z protokolu z místního šetření v daném objektu ze dne 26. 1. 2005, dle kterého: „*je objekt celoročně využíván pro zákazníky, neslouží pouze k ubytování rodiny pana H. Objekt je označen jako ubytovací zařízení na okně objektu. V objektu je vyvěšen ubytovací řád.*“ Z těchto skutečností však nelze jednoznačně, přesvědčivě a autenticky dovodit, zda a případně jakým způsobem byl objekt upravován pro poskytování ubytovacích služeb, což se z hlediska řádného posouzení celé věci jeví jako velmi podstatné pro závěr, zda stěžovatel skutečně soustavně budoval předpoklady pro budoucí zisk a zda tyto předpoklady doznaly naplnění v podobě nějaké finální renovace objektu a jeho uzpůsobení pro ubytovací služby v kategorii „chaty – chalupy“.

Za podstatný považuje zdejší soud také další rozpor, který tkví v rozdílných závěrech správních orgánů o charakteru činnosti stěžovatele v letech 1997 až 2000, kdy dle závěrů na dani z příjmů fyzických osob stěžovatel v oblasti ubytovacích služeb nepodnikal, zatímco během kontroly na dani z přidané hodnoty za období 1. čtvrtletí 2000 až 4. čtvrtletí 2001 naopak k žádnému takovému závěru údajně dospět nelze. Dle stěžovatele je správními orgány stejná činnost posuzována zcela opačně tak, aby mohl za každou cenu doměřit daň, přičemž dle vysvětlení žalovaného kontrolní zjištění (k jedné dani) za kratší období nemusejí vždy korespondovat s důkladnějšími kontrolními zjištěními (k jiné dani) za delší období.

Závěry z těchto dvou kontrol, které se týkaly minimálně jednoho stejného zdaňovacího období, však nemohou být v tak zásadní otázce jako je charakter činnosti stěžovatele ve vzájemném rozporu. Pro účely DPH se v rozhodné době obecně považovalo za zdanitelné plnění pouze plnění uskutečněné při podnikání, a to i v případě, že se jedná o činnost vykazující všechny znaky podnikání, kromě toho, že je prováděna podnikatelem.

U stěžovatele navíc neprobíhala nejprve namátková kontrola na dani z přidané hodnoty a teprve poté důkladná kontrola na dani z příjmů, která by byla provedena v podstatně větším rozsahu. V daném případě tomu bylo naopak, a pokud v roce 2003 žalovaný odvolací orgán posoudil na základě hloubkových kontrolních zjištění k dani z příjmů, že stěžovatel nepodnikal, tím spíše bylo na místě, aby taktéž postupoval i správce daně, který v témže roce posuzoval tutéž činnost stěžovatele v souvislosti s kontrolou na dani z přidané hodnoty.

Jinými slovy přinesla-li hloubková a rozsáhlá kontrola na dani z příjmů nějaký závěr, byť modifikovaný žalovaným odvolacím orgánem, dle kterého stěžovatel nepodnikal, není možné, aby byl tento závěr negován v rámci následné nikoli tak podrobné kontroly na dani z přidané hodnoty vztahující se k totožné činnosti stěžovatele. Ve vztahu k daňovým subjektům je třeba při správě daní zachovávat jednotný a vnitřně soudržný postup naplňující princip právní jistoty, jehož nepominutelným komponentem je nejen předvídatelnost práva, nýbrž i legitimní předvídatelnost postupu finančních orgánů, jakožto orgánů veřejné moci, v souladu s právem a zákonem stanovenými požadavky. Pouze takto předvídatelné chování naplňuje v praxi fungování materiálně chápaného demokratického právního státu a vylučuje prostor pro případnou svévoli; srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 13. 12. 2007, sp. zn. II. ÚS 2070/07, dostupný na http://nalus.usoud.cz.

Nejvyšší správní soud tak po podrobném přezkoumání zejména skutkového stavu dospěl k závěru, že předložený spisový materiál přesvědčivě neosvědčuje, že se v případě stěžovatelem provozované ubytovací činnosti jednalo o činnost příležitostnou a nikoli podnikatelskou, při jejímž posuzování je třeba důsledně vycházet z výše předestřených úvah. Námitku ad 2) proto zdejší soud uznal jako

důvodnou a závěrem, vycházeje z principů právního státu, připomíná již jednou zmíněné, a sice to, že při výběru daní a jejich správě finančními orgány nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Sledování zájmu státu na vybírání daně nelze vnímat jako princip jakkoliv přednostní či řídící; srov. nález Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05, publikovaný pod č. 218 Sb. n. u. ÚS, sv. 43, str. 419, dostupný na http://nalus.usoud.cz.

VI. Shrnutí

S ohledem na výše vyslovené závěry byly kasační stížnosti shledány částečně důvodnými, a proto Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. napadené rozsudky krajského soudu zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je tento soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. března 2009

JUDr. Radan Malík
předseda senátu