



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně **PharmDr. D. L.**, zastoupené JUDr. Markem Jakubíkem, advokátem se sídlem v Českém Těšíně, Havlíčkova 190/12, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2008, č. j. 22 Ca 348/2007 - 24,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2008, č. j. 22 Ca 348/2007 - 24. Tímto rozsudkem byla zamítnuta žaloba, kterou žalobkyně brojila proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (žalovaného) ze dne 21. 8. 2007, č. j. 16640/06-1101-807013, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Havířově ze dne 14. 8. 2006, č. j. 75547/06/370912/2048 (dodatečný platební výměr č. 1060000412) na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003. Dodatečným platebním výměrem byl žalobkyni dodatečně stanoven za zdaňovací období roku 2003 základ daně v částce 785 243 Kč a daň z příjmů v částce 251 296 Kč. Rozhodnutím žalovaného byl dodatečný platební výměr k odvolání žalobkyně změněn v její neprospěch tak, že základ daně byl zvýšen na částku 1 270 466 Kč a daň byla zvýšena na částku 406 560 Kč.

Z odůvodnění napadeného rozsudku vyplývá, že krajský soud při svém rozhodování vycházel z následujícího skutkového stavu. Správce daně (Finanční úřad v Havířově) zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 a 2003 v jejímž rámci bylo zjištěno, že ke dni 31. 12. 2003 byla žalobkyní, na její návrh, zrušena registrace nestátního zdravotnického zařízení v oblasti lékárenské péče – *Lékárna Na kopci*. Mimo to byla žalobkyně oprávněna nadále podnikat na základě živnostenského oprávnění vydaného živnostenským úřadem v předmětu činnosti koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej s účinností od 1. 7. 1993. Rozhodnutím Krajského úřadu Moravskoslezského kraje ze dne 22. 12. 2003 bylo (s účinností od 1. 1. 2004) registrováno nestátní zdravotnické zařízení *Lékárna Na kopci*, jehož provozovatelem byla obchodní společnost K.L.M. Havířov, spol. s r. o. Dne 7. 1. 2004 byla uzavřena kupní smlouva mezi žalobkyní a provozovatelem lékárny o prodeji lékárenských zásob. Téhož dne byla podepsána i další smlouva mezi žalobkyní a provozovatelem lékárny o narovnání vzájemných pohledávek. Žalobkyně vstoupila do zaměstnaneckého poměru k provozovateli lékárny v pozici odpovědné vedoucí dle zvláštních právních předpisů; provozovatel lékárny od ní smluvně převzal majetek, práva a povinnosti vztahující se k provozování lékárny. Dle sdělení žalobkyně v rámci daňové kontroly, v roce 2004 vykonávala žalobkyně lékárenskou činnost již pouze v zaměstnaneckém poměru a neuskutečňovala nákupy zboží pro prodej mimo lékárnou. Správce daně z předložených dokladů dále zjistil, že žalobkyně v roce 2004 vykazovala příjmy a výdaje související se zdaňovacím obdobím roku 2003; část výdajů sice spadá do zdaňovacího období roku 2004, jedná se však o režijní náklady (např. bankovní poplatky, nákup známek, úhrady zdravotního a sociálního pojištění).

Spornou právní otázkou v daném řízení je, zda ze strany žalobkyně došlo k přerušení podnikatelské činnosti ke dni 31. 12. 2003, poté co jí byla na vlastní žádost zrušena registrace nestátního zdravotnického zařízení – *Lékárny Na kopci*, ačkoli stále disponuje živnostenským oprávněním k výkonu živnosti - nákup zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej. Krajský soud dospěl k závěru, že podnikatelskou činností není stav, kdy žalobkyně sice provádí úhrady a přijímá platby a činí další úkony, sleduje-li tím vyrovnaní práv a závazků vyplývajících z již ukončeného či přerušného podnikání. Ve zdaňovacím období roku 2004 žalobkyně žádnou jinou podnikatelskou činnost nevykonávala, nicméně z jejího vyjádření v rámci řízení lze usuzovat, že hodlá v podnikání někdy v budoucnu pokračovat, a proto nelze její podnikání považovat za ukončené, ale pouze za přerušené. Za tohoto stavu bylo její povinností upravit základ daně za zdaňovací období roku 2003 podle ust. § 23 odst. 8 písm. b) bodu 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) o výši pohledávek a závazků a o cenu nespotřebovaných zásob.

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadá výše uvedený rozsudek kasační stížností, opírající se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Obdobně jako v žalobě namítá nesprávné právní posouzení otázky, a sice zda zrušení registrace nestátního zdravotnického zařízení ve spojení s nadále platným živnostenským oprávněním pro jinou činnost lze charakterizovat jako přerušení podnikání, a zda na tuto situaci lze aplikovat ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) bod 2 zákona

o daních z příjmů. Pokud by tomu tak bylo (jak ostatně shodně tvrdí žalovaný i krajský soud), pak není možné okamžikem ukončení podnikání vyčíslit veškeré závazky a pohledávky, neboť některé mohou ještě v budoucnu vzniknout (dobropisy, smluvní penále, úroky z prodlení atd.). Pokud by se stěžovatelka řídila postupem, který jí uložil žalovaný a aproboval krajský soud, pak by příjmy a výdaje za období od 1. ledna 2004 musela zahrnout do § 10 zákona o daních z příjmů. Dle tohoto ustanovení však nelze vykázat vyšší výdaje než příjmy; výdaje by tak stěžovatelka musela hradit ze soukromých prostředků. Postupem žalovaného je stěžovatelce upírána možnost projít fází likvidace, jak je to umožněno právníckým osobám. Proces likvidace právnícké osoby není časově nijak omezen a stěžovatelka má za to, že nelze v tomto ohledu fyzické osoby znevýhodňovat. Mezeru v právu nelze vykládat v neprospěch daňového subjektu. Stejně tak je stěžovatelce znemožněno uplatnit zákonem uznané výdaje (§ 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů). Přechodná absence příjmů nemůže nutně znamenat, že činnost stěžovatelky nenaplnuje definici podnikání.

Stěžovatelka poukazuje též na *běžnou praxi* při ukončování provozování živnosti dle ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů, kdy živnostník sám požádá o zrušení živnosti až v okamžiku, kdy jsou mu známy veškeré pohledávky a závazky z minulého podnikání; ty pak uplatňuje v režimu § 7 zákona o daních z příjmů, a tuto skutečnost (oznámení ukončení činnosti) oznámí správci daně a živnostenskému úřadu za účelem zrušení registrace.

Krajský soud ani žalovaný a správce daně se rovněž nevypořádali s tím, že fyzická osoba nemůže současně provozovat jedno nestátní zdravotnické zařízení, a současně být osobou odpovědnou pro další nestátní zdravotnické zařízení provozované právníckou osobou.

Dále stěžovatelka namítá, že ačkoli bylo její podnikání opakovaně prohlášeno za přerušené ke dni 31. 12. 2003, správce daně přijímal daňová přiznání za roky 2004 až 2007 a vyměřoval základ daně a daň dle ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů. S touto námitkou se nevypořádali žalovaný ani krajský soud. Žalovaný přitom zcela pominul skutečnost, že stěžovatelka v roce 2004 vystavovala faktury, hradila mzdy, sociální a zdravotní pojištění za sebe i své zaměstnance, platila poplatky, přijímala úroky a hradila běžné režijní výdaje související s provozováním podniku fyzické osoby.

Žalovaný se k podané kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval jednotlivými kasačními námitkami z pohledu jejich přípustnosti. Podle ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. totiž *kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které*

stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Uvedené ustanovení brání tomu, aby stěžovatelé rozšiřovali právní důvody tvrzené nezákonnosti správního rozhodnutí, které neuplatnili v žalobním řízení, ač tak učinit mohli (k tomu srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, sp. zn. 1 Azs 34/2004, publikovaný pod č. 419/2004 Sb. NSS).

Argumentuje-li proto stěžovatelka poprvé až v kasační stížnosti, *běžnou praxi* při rušení živnosti a namítá-li, že se správní orgány ani krajský soud nevypořádaly se skutečností, že fyzická osoba nemůže současně provozovat nestátní zdravotnické zařízení a být odpovědnou osobou v jiném nestátním zdravotnickém zařízení provozovaném osobou právnickou, pak nejde o kasační námitky přípustné, neboť stěžovatelce nic nebránilo uplatnit je již v řízení před krajským soudem..

Pokud jde o námitky meritorně projednatelné, je vhodné zopakovat, že předmětem sporu je posouzení daňových dopadů situace, kdy stěžovatelce byla zrušena s účinností k 31. 12. 2003 registrace nestátního zdravotnického zařízení dle zákona č. 160/1992 Sb., o nestátních zdravotnických zařízeních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o nestátních zdravotnických zařízeních“), přičemž živnostenské oprávnění s předmětem koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, vydané s účinností od 1. 7. 1993, jí zůstalo zachováno.

Mezi účastníky řízení i krajským soudem není pochyb o tom, že provozování nestátního zdravotnického zařízení (zde lékárny) lze považovat za podnikání, ve smyslu obecné definice tohoto pojmu uvedené v § 2 odst. 1 a odst. 2 písm. c) obchodního zákoníku. Za nesporný lze považovat i fakt, že nejde o podnikání živnostenské a nelze proto při výkladu pojmu *přerušení podnikání* vycházet z ustanovení § 31 zákona č. 455/1991 Sb., živnostenského zákona, ve znění pozdějších předpisů. Jelikož tento pojem obecná úprava podnikání uvedená v obchodním zákoníku neobsahuje, je nutné dovodit jeho obsah vždy s ohledem na konkrétní okolnosti věci.

Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem krajského soudu, že pokud u stěžovatelky došlo na její vlastní žádost ke zrušení registrace nestátního zdravotnického zařízení k 31. 12. 2003 (tedy pozbyla k tomuto datu oprávnění k podnikání dle zvláštních předpisů), ale současně nedošlo k ukončení platnosti jejího živnostenského oprávnění, nelze na tento stav nazírat jako na ukončení podnikání. Činnost stěžovatelky po zrušení registrace nestátního zdravotnického zařízení směřovala pouze k vyrovnání závazků a pohledávek, jejichž výše v době ukončení provozování nestátního zdravotnického zařízení nebyla známa; to ostatně stěžovatelka sama uvedla v rámci daňové kontroly a vyplývá to i z předložených listinných důkazních prostředků, na které odkazuje v rozsudku krajský soud. Podnikatelskou činnost, na kterou měla i po 31. 12. 2003 platné oprávnění, pak fakticky nevykonávala; sama k tomu uvádí, že byla v pracovněprávním (zaměstnaneckém) poměru k provozovateli nestátního zdravotnického zařízení v pozici odpovědného zástupce. Mimo činnost související s její pozicí odpovědného zástupce stěžovatelka, dle svého vyjádření, jiné aktivity (vyjma úkonů spojených s ukončeným podnikáním v nestátním zdravotnickém zařízení) nevykonávala. Nejvyšší správní soud má shodně za to, že pokud stěžovatelka hradí zdravotní a sociální pojištění za svou osobu, nelze z toho dovozovat, že podniká. Stejně tak není podnikáním hrazení závazků a přijímání pohledávek souvisejících se

zdaňovacím obdobím roku 2003 a ukončením činnosti nestátního zdravotnického zařízení. Krajský soud zcela správně dovodil, že rozhodující je faktické počínání podnikatele, nikoli stav formálně právní; k tomu sluší jen doplnit, že i případné nesplnění oznamovací povinnosti stran rozhodnutí podnikatele přerušit provozování živnosti v rámci živnostenského podnikání nemá za následek neplatnost takového kroku. Za této situace je nutné pohlížet na podnikání stěžovatelky jako na fakticky přerušené.

Jestliže tedy úkony prováděné stěžovatelkou po 31. 12. 2003 souvisely výlučně s vyrovnáváním závazků a pohledávek v souvislosti s dříve provozovanou lékařskou činností, nemohla o nich po tomto datu účtovat jako o příjmech z podnikání za následující zdaňovací období dle § 7 zákona o daních z příjmů. Povinností stěžovatelky, účtující v soustavě jednoduchého účetnictví (viz zpráva o daňové kontrole), bylo vykázat tyto příjmy a výdaje ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2003. Toto mohla učinit sama formou podání dodatečného daňového přiznání, jak jí to umožňuje ust. § 41 odst. 1 daňového řádu, jestliže jejich výše v termínu pro podání řádného daňového přiznání nebyla známa. Pokud tak neučinila, mohl tak učinit správce daně na základě výsledků daňové kontroly, v souladu s požadavkem plynoucím z ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů, což se také v tomto případě stalo. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem i v tom, že pokud by stěžovatelka poté, co jí byla na vlastní žádost zrušena registrace nestátního zdravotnického zařízení, v takové činnosti dále pokračovala (byť i jen ve smyslu tvrzené administrace závazků z ukončeného podnikání), bylo by na místě postupovat dle ust. § 10 zákona o daních z příjmů. Je tomu tak proto, že příjmy z takto provozované činnosti (provozování nestátního zdravotnického zařízení bez udělené registrace podle zvláštního předpisu) nelze podřazovat pod příjmy dle ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů. Zcela přiléhavý je i jeho odkaz na rozsudek zdejšího soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 50, publikovaný pod č. 1396/2007 Sb. NSS), dle kterého *“[p]rovozuje-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. Příjmy dosažené z této činnosti nelze podřadit pod § 7 odst. 1 písm. b) zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a tvoří dílčí základ daně z příjmů podle § 10 citovaného zákona“*. Tento vyslovený názor je plně aplikovatelný i na případ, kdy byla ukončená podnikatelská činnost provozována dle zvláštního předpisu. Konečně ani skutečnost, že by při aplikaci ust. § 10 zákona o daních z příjmů stěžovatelka přišla o možnost uplatnění výdajů dle ust. § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů není z tohoto pohledu relevantní, neboť zákon tyto případy zvláštním způsobem neupravuje.

Jestliže stěžovatelka dále namítá nepřezkoumatelnost rozsudku spočívající v nedostatku odůvodnění, pak ani v tomto bodu ji nelze dát za pravdu. Tato argumentace se vztahuje k části žaloby, kde stěžovatelka uvádí výši svých příjmů a výdajů ve zdaňovacích obdobích roku 2004 až 2006 s tím, že všechna podaná daňová přiznání za tato období správce daně akceptoval, coby příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů, zatímco nyní tvrdí, že má stěžovatelka v této době již přerušenou činnost. K tomu je třeba říci, že tuto skutečnost stěžovatelka v žalobě (na straně 3) skutečně zmiňuje, není však formulována jako žalobní důvod ve smyslu ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Krajský soud se nicméně k této otázce měl v odůvodnění svého rozsudku alespoň vyjádřit a stěžovatelce tak lze přisvědčit v tom, že napadený rozsudek vykazuje v tomto směru jistý

argumentační deficit. Dle názoru zdejšího soudu však nejde o natolik vážný procesní nedostatek, který by, ve smyslu ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., mohl mít za následek nezákonnost samotného rozsudku. Podstatné totiž je, že se krajský soud bezezbytku vypořádal s argumentací stěžovatelky vztahující se k posuzovanému zdaňovacímu období; považuje-li některé žalobní argumenty za *per se* irelevantní z hlediska jím použité argumentace, postačí, vypořádá-li se dostatečně se závěrem o jejich nepodstatnosti (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2005, č. j. 8 Aps 1/2005 - 82, publikovaný pod č. 932/2009 Sb. NSS). To sice krajský soud neučinil, je však zcela evidentní, že shora uvedená zmínka stěžovatelky jde mimo rámec posuzované věci. Lze přitom odkázat na stranu 4 odůvodnění rozhodnutí žalovaného, kde je stěžovatelkou uváděná skutečnost reflektována a stěžovatelka byla upozorněna na možnost dodatečné úpravy nesprávně vyměřené daňové povinnosti za rok 2004. Je tedy evidentní, že mezi stěžovatelkou a daňovými orgány není sporu o tom, že v následujícím zdaňovacím období nebyly základ daně a daň z příjmů stanoveny správně; tento fakt však nemá žádný vliv na daňovou povinnost stěžovatelky za rok 2003 (naopak zapadá do kontextu výtek ke způsobu účtování za toto zdaňovací období). Konečně i v případě kasační námitky, dle které bylo stěžovatelce postupem žalovaného upíráno právo projít fází likvidace tak, jak je to umožněno právníky osobám (v důsledku čehož se cítí poškozena), nelze hovořit o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Takový argument nejenže nebyl explicitně uveden v žalobě, ale krajský soud se s ním, v rámci popisu postupu, jakým mělo být o přijatých a vydaných platbách po datu 31. 12. 2003 účtováno *eo ipso* vypořádal a konstatoval též, že případné stěžovatelkou negativně vnímané konsekvence nejsou z hlediska zákona podstatné.

S ohledem na shora uvedené skutečnosti tedy Nejvyšší správní soud kasační stížnost rozsudkem zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti procesně úspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly.

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

V Brně dne 30. října 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu