

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **D. S.**, zastoupeného JUDr. Jaroslavou Krybusovou, advokátkou se sídlem Nám. Přemysla Otakara II. 58/16, České Budějovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 1803/3a, České Budějovice, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 16. 5. 2011, č.j. 10 Af 14/2011 – 21,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 16. 5. 2011, č. j. 10 Af 14/2011 - 21, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

[1] Žalobci byla dodatečnými platebními výměry Finančního úřadu v Písku (dále též „správce daně“) ze dne 13. 9. 2010, č. j. 69766/10/097910305536 a č. j. 69770/10/097910305536, vyměřena daň z příjmů fyzických osob, a to za zdaňovací období 2007 ve výši 77 724 Kč a penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 15 544 Kč, a za zdaňovací období 2008 ve výši 70 980 Kč a penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 14 196 Kč. Žalobce se proti těmto rozhodnutím odvolal, rozhodnutím Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále „stěžovatel“) ze dne 1. 2. 2011, č. j. 492/11-1100, však byla odvolání žalobce zamítnuta.

[2] Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl o žalobě žalobce proti rozhodnutí stěžovatele tak, že je zrušil pro vady řízení a věc stěžovateli vrátil k dalšímu řízení. Vady

řízení krajský soud spatřoval v nepřípustném rozšíření důkazního břemene daňového subjektu ze strany správce daně a dále v tom, že závěry o zjištěném skutkovém stavu nemají oporu ve spise.

II. Obsah kasační stížnosti

[3] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."). Namítá tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení.

[4] Stěžovatel uvádí, že žalobce nepodal přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 a 2008, přičemž na výzvu správce daně reagoval pouze sdělením, že v uvedených zdaňovacích obdobích dosáhl jen příjmů od daně osvobozených. Správce daně tedy v souladu s ustanovením § 44 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, předpokládal, že žalobce vykázal v daňovém přiznání daň ve výši nula. Vzhledem k tomu, že správci daně v rámci vyhledávací činnosti poskytla společnost Aukro s. r. o. informace o tom, že žalobce v roce 2007 a 2008 průběžně prodával a nakupoval movité věci prostřednictvím jejího internetového obchodu, zahájil správce daně u žalobce dne 1. 12. 2009 kontrolu daně z příjmu fyzických osob za rok 2007 a 2008.

[5] Správce daně zjistil, že prostřednictvím internetového obchodu Aukro s. r. o. žalobce uskutečnil obchody, z nichž v kontrolovaných letech dosáhl příjem v celkové výši 2 659 400,20 Kč (v roce 2007 příjem ve výši 1 001 831,70 Kč a v roce 2008 příjem ve výši 1 657 568,50 Kč). Dosažení těchto příjmů žalobce nerozporoval, pouze k tomu uváděl, že se jedná o příjem od daně osvobozený, což podporoval tvrzením, že se jedná o příjem z prodeje předmětů, které nakoupil, vyměnil, popř. dostal v mládí. Sběrem starožitností se zabývá celá léta, věci soustřeďoval v domě své matky, která hodlá nemovitost prodat, a proto se rozhodl pro prodej přes internetový obchod. Správce daně však zjistil, že žalobce prodával mj. i předměty, které v průběhu kontrolovaných zdaňovacích období koupil.

[6] Správce daně po žalobci nepožadoval prokázání způsobu nabytí movitých věcí, prodaných přes internetový obchod, nýbrž požadoval prokázání žalobcova tvrzení, že příjem z činnosti, která naplňovala veškeré znaky podnikání, jak jsou definovány v § 2 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, je příjmem od daně osvobozeným.

[7] Stěžovatel zdůrazňuje, že ustálená soudní judikatura neposkytuje ochranu takovému výkonu práva, který je jeho zneužitím (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, publ. pod č. 869/2006 Sb. NSS, či rozsudek Soudního dvora EU ve věci Halifax ze dne 21. 2. 2006, C-255/02). Stěžovatel má za to, že neoprávněným získáním daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí je v rozporu s cílem sledovaným ustanovením § 4 odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů"), dle něhož je příjem z prodeje movitých věcí od daně osvobozen, je situace, kdy poplatník bez platného živnostenského oprávnění prokazatelně nejen prodává, ale také nakupuje movité věci, přičemž takto dosažený příjem právě s odvoláním na ustanovení § 4 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů nezdaní.

[8] V důvodové zprávě k zákonu o daních z příjmů je uvedeno, že *„předmětem daně jsou zásadně všechny příjmy s výjimkou příjmů plynoucích z činností, které nemohou být předmětem právně účinné smlouvy. Rozsah příjmů, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny, reaguje na potřebu vyloučení dvojího zdanění a na specifický charakter některých druhů příjmů, u nichž není i při tendenci k maximálně širokému daňovému základu účelné, aby byly zdaňovány“*. Podle stěžovatele zákonodárce nepochybně nepovažoval za neúčelné zdaňovat příjem ze soustavného prodeje movitých věcí takového rozsahu a takové výše, jak jej dosahoval v daném případě žalobce. K tomu lze uvést, že v letech, ve kterých bylo ustanovení § 4 odst. 1 písm. c) do zákona o daních z příjmů vloženo, nebyla možnost uskutečňovat soustavný prodej movitých věcí v takovém rozsahu jinak než prostřednictvím „kamenného obchodu“, tj. na základě živnostenského oprávnění. V daném případě je přitom zřejmé, že činnost, kterou žalobce vykonával v kontrolovaných zdaňovacích obdobích, naplňovala všechny znaky podnikání (samostatnost, soustavnost, ziskovost, kromě skutečnosti, že byla vykonávána „podnikatelem“) – žalobce prodával starožitné předměty pravidelně několikrát měsíčně, prodej uskutečňoval pod vlastním jménem a na vlastní odpovědnost; žalobce rovněž potvrdil, že v letech 2007 a 2008 neměl jiné příjmy. V současnosti je přitom hlavním zdrojem příjmů žalobce právě prodej starožitností, přičemž žalobce starožitnosti nakupoval a prodával nejen v kontrolovaných zdaňovacích obdobích, ale též v letech předcházejících i následujících. Stěžovatel má tedy za to, že v případě žalobce šlo o neoprávněné podnikání ve smyslu § 3a obchodního zákoníku.

[9] Stěžovatel nemůže souhlasit s konstatováním krajského soudu, že z obsahu spisu nevyplývá, že by žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích nějaké movité věci za účelem prodeje zakoupil. Spis obsahuje nejen soupis předmětů prodaných, ale i předmětů žalobcem nakoupených, poskytnutých společností Aukro s. r. o. Z tohoto soupisu je zřejmé, že žalobce předměty, které v kontrolovaných obdobích nakoupil, obratem za vyšší cenu prodal. Tuto činnost tak podle stěžovatele nelze definovat jinak než jako činnost uskutečňovanou za účelem dosažení zisku.

[10] Jak je patrno z výzvy správce daně ze dne 3. 6. 2010, č. j. 51639/10/097930302592, žalobce nebyl vyzván k prokázání způsobu nabytých věcí, nýbrž k prokázání výše zdanitelných příjmů a výdajů na ně prokazatelně vynaložených. Důvod k této výzvě je vymezen v ustanovení § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Žalobce totiž dosahoval příjmů z prodeje movitých věcí bez platného živnostenského oprávnění. Za příjmy podle ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů se přitom nepovažují příjmy z činností vykazujících znaky podnikání, které lze vykonávat pouze na základě povolení, registrace nebo jiného souhlasu příslušného orgánu. Vzhledem k tomu, že žalobce toto povolení, registraci nebo jiný souhlas příslušného orgánu nemá, jde o ostatní příjmy podle ustanovení § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. K těmto příjmům může žalobce, v souladu s ustanovením § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů, uplatnit jako výdaj cenu, za kterou věc prokazatelně nabyl, a jde-li o věc zděděnou nebo darovanou, cenu zjištěnou pro účely daně dědické nebo darovací. Skutečnost, v jakém zdaňovacím období k vynaložení tohoto výdaje, tj. k pořízení věci, došlo, přitom není podstatná, neboť u ostatních příjmů dle § 10 a výdajů na ně prokazatelně vynaložených, zákon o daních z příjmů přímou časovou souvislost mezi příjmy a výdaji nepožaduje.

[11] Správce daně tak vyzval žalobce k prokázání ceny, za kterou movité věci prokazatelně nabyl, zcela v souladu se zněním zákona o daních z příjmů. Vzhledem

k tomu, že žalobce tuto skutečnost neprokázal, nemohla být daňová povinnost za kontrolovaná zdaňovací období stanovena dokazováním. Správce daně totiž nemohl najisto postavit výši prokazatelně vynaložených výdajů v souladu s § 10 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů, neboť vyhledávací činností zjistil nákupní ceny pouze části prodaného zboží, které žalobce nakoupil prostřednictvím internetového obchodu společnosti Aukro s. r. o. Správce daně však učinil logický závěr, že žalobce mohl nakupovat zboží i jiným způsobem než prostřednictvím uvedené aukční společnosti. Za takové situace byl správce daně oprávněn přistoupit k použití pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb.

[12] S odvoláním na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 50, publ. pod č. 1396/2007 Sb. NSS, stěžovatel dospívá k závěru, že osoba, která provozuje neoprávněné podnikání, porušuje právo veřejné, tedy i daňové. Toto porušení má zvláštní dopad, neboť nelze stejná nebo dokonce větší daňová zvýhodnění přiznat těm subjektům, kteří právní předpisy porušují, oproti těm, kteří se chovají podle zákona. Dle názoru stěžovatele nelze přisvědčit domněnce žalobce, že osoba, která se nestane podnikatelem ve smyslu obchodního zákoníku, a přesto nejen prokazatelně prodává, ale také nakupuje movité věci, není povinna příjem z prodeje zdanit s odkazem na to, že příjem z prodeje movitých věcí je od daně osvobozen.

[13] Na základě uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalobce

[14] Žalobce se na výzvu soudu ke kasační stížnosti stěžovatele nevyjádřil.

IV. Relevantní informace plynoucí ze spisu

[15] Nejvyšší správní soud ze spisového materiálu konstatuje následující skutečnosti, podstatné pro rozhodnutí v dané věci:

- Spisový materiál potvrzuje, že žalobce ve zdaňovacím období roku 2007 a 2008 prodával přes internetový obchod společnosti Aukro s. r. o. větší množství starožitných věcí. Z prodeje těchto věcí žalobce získal v roce 2007 příjem ve výši 1 001 831,70 Kč a v roce 2008 příjem ve výši 1 657 568,50 Kč, daňové přiznání však nepodal. Správce daně vyzval žalobce k odstranění pochybností, že se jedná pouze o příjmy od daně z příjmů osvobozené, a to prodej soukromých movitých věcí, jak žalobce tvrdil. Žalobce byl též vyzván k prokázání správné výše zdanitelných příjmů a výdajů na ně prokazatelně vynaložených, v souladu s ustanovením § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů (výzva správce daně ze dne 3. 6. 2010, č. j. 51639/10/097930302592).
- Žalobce ve svém vyjádření ze dne 11. 6. 2010 potvrdil, že prodejem starožitností přes internet získal příjmy v rozsahu, který správce daně zjistil. Uvedl, že v letech 2007 a 2008 neměl žádné podnikatelské oprávnění. Prodávané starožitnosti představovaly předměty, které – jakožto dlouhodobý sběratel – za léta nashromáždil. Tyto předměty přitom soustřeďoval v domě své matky, která hodlá nemovitost prodat, a proto se rozhodl pro jejich prodej.
- Na to správce daně zahájil u žalobce dne 1. 12. 2009 daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 9. 9. 2009 správce daně mj. uvedl, že žalobce v kontrolovaných zdaňovacích obdobích starožitné předměty i

nakupoval; ke zprávě o daňové kontrole je pak přiložena příloha 1 čítající 37 věcí nakoupených v roce 2007 o celkové hodnotě 67 589 Kč, a příloha 2 čítající 15 věcí nakoupených v roce 2008 o celkové hodnotě 32 047 Kč. V této zprávě poukázal správce daně na soustavnost, četnost a rozsah prodaných věcí, přičemž žalobcem tvrzenou skutečnost o plánovaném prodeji domu své matky vyhodnotil též jako nevěrohodnou z důvodu, že „motivace k prodeji nastala až v roce 2010“.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[17] Stěžejní právní otázkou v dané věci je, zda příjmy žalobce bylo nutné posoudit jako ostatní příjmy ve smyslu § 10 zákona o daních z příjmů, jak to učinil správce daně, či zda se jednalo o příjmy od daně osvobozené ve smyslu § 4 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů.

[18] Podle § 4 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů jsou, až na některé zákonem specifikované výjimky, od daně osvobozeny příjmy z prodeje movitých věcí. Těmito výjimkami jsou příjmy z prodeje motorových vozidel, letadel a lodí, pokud doba mezi nabytím a prodejem nepřesahuje dobu jednoho roku, a dále příjmy z prodeje movitých věcí, pokud jsou, nebo byly zahrnuty do obchodního majetku pro výkon podnikatelské a jiné samostatné výdělečné činnosti poplatníka, a to do pěti let od jejich vyřazení z obchodního majetku. Fyzická osoba, která má pouze příjmy od daně osvobozené, není povinna podat daňové přiznání (§ 38g odst. 1 zákona o daních z příjmů).

[19] Příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7 zákona o daních z příjmů) jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob. Jak potvrzuje dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 50, publ. pod č. 1396/2007 Sb. NSS) i daňová praxe (viz pokyn Ministerstva financí D-300, vydaný k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmu), za příjmy z podnikání a jiné výdělečné činnosti nelze považovat příjmy z neoprávněného podnikání, tedy z takové činnosti, která sice vykazuje znaky podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, nicméně pro niž poplatník nedisponuje potřebným, tj. právní úpravou vyžadovaným, povolením, registrací či jiným souhlasem příslušného orgánu. Od tohoto výkladu Nejvyšší správní soud neshledal žádný důvod se odchýlit.

[20] Jak zdůraznil Nejvyšší správní soud v naposled uvedeném rozsudku, ve sféře práva daňového nelze stejná nebo dokonce větší daňová zvýhodnění přiznat těm subjektům, jejichž jednání je v rozporu s právními předpisy, oproti těm subjektům, které jednají *secundum legem*. V případě příjmů získaných z neoprávněného podnikání tedy není možné z hlediska daňového opomíjet skutečnost, že k jejich získání došlo na základě činnosti vykonávané *contra legem*. Jiný postup by byl rozporu se samotným účelem právního státu, neboť bezdůvodným poskytnutím neoprávněného daňového zvýhodnění by došlo k založení nerovného přístupu ve vztahu k jednotlivým adresátům obecně závazných právních norem.

[21] Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou vedle příjmů z podnikání a jiné výdělečné činnosti, příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky, příjmy z podnikání a z

jiné samostatné výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu a ostatní příjmy (§ 3 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Právě poslední kategorie zdaňovaných příjmů, která zahrnuje příjmy rozličného původu, jak je patrno z demonstrativního výčtu ustanovení § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů, představuje zbytkovou kategorii pro zdaňované příjmy, jež není možné podřadit do některé z ostatních kategorií. Jako tzv. ostatní příjmy je tedy nutné zdaňovat i příjmy získané z neoprávněného podnikání (viz též rozsudek ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 50, publ. pod č. 1396/2007 Sb. NSS).

[22] Aby bylo možné v posuzované věci rozhodnout, zda se v případě příjmů žalobce jednalo o příjmy podléhající zdanění jakožto příjmů z neoprávněného podnikání, musí být učiněna úvaha o tom, zda skutečně činnost žalobce, z níž mu příjmy vznikly, vykazovala znaky takového jednání. Pojem „podnikání“ vymezuje zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, v ustanovení § 2 odst. 1 jako soustavnou činnost prováděnou samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku. Pojmovými znaky podnikání, jež jsou vymezeny kumulativně, jsou tedy: 1) soustavnost, tzn. pravidelné opakování činnosti, 2) samostatnost, tedy schopnost podnikajícího subjektu rozhodovat o podmínkách výkonu podnikatelské činnosti, 3) výkon činnosti vlastním jménem, 4) výkon činnosti na vlastní odpovědnost, 5) provozování činnosti za účelem dosažení zisku; není přitom rozhodující, zda zisku bylo skutečně dosaženo, a 6) realizace činnosti podnikatelem; tím je ve smyslu ustanovení § 2 odst. 2 obchodního zákoníku osoba zapsaná v obchodním rejstříku, osoba, která podniká na základě živnostenského oprávnění, osoba, která podniká na základě jiného než živnostenského oprávnění podle zvláštních předpisů, či osoba, která provozuje zemědělskou výrobu a je zapsána do evidence podle zvláštního předpisu. Neoprávněným podnikatelem se rozumí osoba, která vykonává činnost, k níž je nutné získání příslušného podnikatelského oprávnění, bez tohoto oprávnění (§ 3a odst. 1 obchodního zákoníku), je jím však obecně též osoba, která překračuje rozsah podnikatelského oprávnění, jímž disponuje, resp. osoba, jenž provozuje činnost vykazující znaky podnikání i přes uložený zákaz výkonu této činnosti.

[23] Na základě uvedeného lze z hlediska daňového vymezit příjmy z neoprávněného podnikání, jež budou zdaňovány jako tzv. ostatní příjmy (§ 10 zákona o daních z příjmů), jako příjmy získané soustavnou a samostatnou činností, vykonávanou vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku, avšak bez příslušného podnikatelského oprávnění, jež platné právní předpisy pro výkon takové činnosti vyžadují. Nejvyšší správní soud ze skutkových okolností případu nemá pochybnosti o tom, že žalobce prodával po kontrolovaná zdaňovací období starožitnosti samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost. Rozporovat netřeba ani skutečnost, že žalobce nedisponoval žádným podnikatelským oprávněním, což ostatně sám tvrdil.

[24] Zbývá tak uvážit, zda se rovněž jednalo o činnost soustavnou a realizovanou za účelem dosažení zisku. K tomu je vhodné zkraje uvést, že sběratelskou činnost (sběratelství) lze obecně vymezit jako zájmovou činnost spočívající v získávání specifického druhu předmětů a jejich uchovávání. Sběratel může předměty svého sběratelského zájmu získávat různými způsoby, např. nákupem, výměnou, darem apod., stejně tak je běžné, pokud tyto předměty nejen uchovává (ve své sbírce), ale též se jich zbavuje, typicky prodejem či výměnou, a to za účelem získání či možnosti získání dalších sběratelských předmětů, jež jsou předmětem jeho sběratelského zájmu. Stanovení hranice, kdy se

v případě sběratelské činnosti – s ohledem na kritéria soustavnosti a ziskovosti – již nejedná o „koníčka“, nýbrž o podnikatelskou činnost, je možné vždy dle okolností konkrétního případu. O podnikání se tak nebude jednat v případech, kdy je sice soustavně (tedy pravidelně, v určitých opakujících se intervalech) vykonávána sběratelská činnost, jejím účelem je však především ukojení sběratelské vášně, nikoli získávání příjmů (byť ty zde vzniknout mohou) sloužících k obživě. O podnikání však nebude možné hovořit ani v případech, kdy sice příjem z prodeje sběratelských předmětů poslouží k zisku příjmů, nicméně tento příjem vznikne toliko jednorázově či nahodile (např. jednorázový prodej starožitných předmětů získaných dědictvím).

[25] Z daňového hlediska je třeba doplnit, že logika osvobození od daně z příjmů prodeje movitých věcí dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů je zjevně založena na tom, že tímto prodejem v podmínkách tržního prostředí *a priori* nedochází k navýšení majetku daňového subjektu, nýbrž pouze k jeho vyjádření odpovídajícím peněžním ekvivalentem. Ve skutečnosti tak nevzniká příjem ve vlastním slova smyslu, který by bylo možno zdaňovat. To však samozřejmě platí za standardní situace, kdy k prodeji movitých věcí dochází nesoustavně, nesystematicky a kdy jeho smyslem není takto fakticky podnikat, tzn. soustavně dosahovat zisk ve shora popsaném smyslu.

[26] Nejvyšší správní soud má za to, že správce daně (žalovaný) v nyní projednávaném případě s ohledem na jeho konkrétní okolnosti správně vyhodnotil činnost žalobce jako činnost soustavnou. Žalobce starožitnosti prodával pravidelně, prakticky po celá kontrolovaná zdaňovací období; nebylo lze proto hovořit o prodeji jednorázovém či nahodilém, nýbrž o prodeji systematickém a opakujícím se. Jednalo-li by se o situaci, kdy by se žalobce potřeboval zbavit dosud nahromaděných starožitností, jak uváděl (a odůvodňoval prodejem nemovitosti, kde předměty uchovával), racionálním a tedy i věrohodnějším postupem by byl jejich jednorázový prodej. Věrohodnost žalobcova tvrzení o nutnosti zbavení se starožitných předmětů oslabuje skutečnost, že o záměru (nikoli realizaci) tohoto prodeje žalobce hovoří v průběhu daňové kontroly bez předložení důkazů, že prodej byl v letech 2007 či 2008 skutečně zamýšlen (např. předložením inzerátové nabídky).

[27] Z pohledu kritéria soustavnosti je relevantní rovněž zjištěná skutečnost, že žalobce v kontrolovaných zdaňovacích obdobích některé starožitnosti prostřednictvím stejných internetových stránek nakoupil. Nejednalo se nicméně ve srovnání s objemem prodaných věcí (co do množství i ceny) o takový objem nákupů, z nichž by bylo možné bez dalšího dovozovat ziskovost činnosti žalobce, neboť z přehledu realizovaných obchodů, jak jsou založeny ve spise, není zcela zřejmé (přestože to stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí), že totožné zakoupené předměty žalobce v kontrolovaném zdaňovacím období rovněž stejnou cestou za vyšší cenu prodal.

[28] Naplnění znaku soustavnosti této činnosti by však samo o sobě nestačilo ke kvalifikaci žalobcova jednání jakožto neoprávněného podnikání; musí zde být dále splněn znak realizace takového jednání za účelem zisku. Nejvyšší správní soud má za to, že stanovení hranice, kdy je tento účel již naplněn, je v daném případě nutné odvozovat primárně od výše takto získaných pravidelných příjmů. Jsou-li v případě sběratelské činnosti prodejem sběratelských předmětů pravidelně získávány nikoli zanedbatelné částky, tedy takové, které reálně mohou sloužit a fakticky slouží k obživě sběratele, je nutné hovořit o sběratelské činnosti realizované za účelem zisku. Jak vyplynulo ze

skutkových zjištění, finanční částky, které žalobce získal prodejem starožitností prostřednictvím internetového obchodu, dosahovaly měsíčně řádově desítky tisíc korun českých. Naplnění tohoto znaku navíc v případě žalobce umocňuje skutečnost, že v kontrolovaném zdaňovacím období neměl jiné příjmy než příjmy získané prodejem starožitností.

[29] Lze tedy dospět k závěru, že činnost žalobce správce daně správně vyhodnotil jako činnost vykazující všechny znaky neoprávněného podnikání. Příjmy z této činnost pak v souladu se zavedeným výkladem právní úpravy podřadil pod ostatní příjmy ve smyslu ustanovení § 10 zákona o daních z příjmů. Nutno uvést, že argumentaci správce daně, potažmo žalovaného, stran závěru o neoprávněném podnikání žalobce, ponechal krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku fakticky bez povšimnutí a soustředil se především na procesní stránku věci. V tomto ohledu je nutno konstatovat i částečnou nepřezkoumatelnost tohoto rozhodnutí spočívající v nedostatku jeho důvodů, tedy důvod kasační stížnosti vymezený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., k němuž je Nejvyšší správní soud povinen přihlížet i bez návrhu (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[30] Z odůvodnění tohoto rozsudku krajského soudu totiž vyplývá (s. 5), že správce daně měl prokázat, že žalobce měl v kontrolovaném období příjem z podnikatelské či jiné výdělečné činnosti, popřípadě jiný příjem podřaditelný pod ustanovení § 7, § 8, § 9 nebo § 10 zákona o daních z příjmů. Vyslovil proto názor, že správce daně nepřípustně rozšířil důkazní břemeno daňového subjektu (žalobce), pokud vázal svou výzvu na předložení důkazních prostředků, uváděl-li žalobce, že žádné doklady prokazující způsob nabytí starožitných věcí nemá a nedisponuje ani doklady, které by potvrzovaly, že se jednalo o prodej soukromých věcí osvobozených od daně z příjmů (s. 5 rozsudku). Tento závěr Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedenou argumentaci nesdílí. Za situace, kdy správce daně v rámci vyhledávací činnosti zjistil, že žalobce v kontrolovaných zdaňovacích obdobích dosáhl příjmů v celkové částce přesahující 2,5 mil. Kč, a pokud žalobce tvrdil, že se jednalo o příjmy od daně osvobozené ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, bylo na žalobci, aby tato svá tvrzení hodnověrně prokázal; důkazní břemeno v takové situaci nestíhá správce daně, nýbrž daňový subjekt. Správce daně pak postupoval správně, pokud vedle odstranění pochybností o tom, že příjmy žalobce jsou od daně osvobozené, požadoval též prokázání správné výše zdanitelných příjmů a výdajů na ně prokazatelně vynaložených. Žalobce však žádné důkazy nenavrhl ani nepředložil.

[31] Přestože je možné přisvědčit závěru krajského soudu o neprokázání skutečnosti, že by žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích nějaké věci movité zakoupil za účelem jejich prodeje právě v tomto období, resp., že by starožitnosti prokazatelně zakoupené prostřednictvím internetových stránek společnosti Aukro s. r. o. v kontrolovaném období obratem se ziskem prodal, nejedná se o skutečnost, která by s ohledem na okolnosti konkrétního případu mohla vyvrátit závěr o realizaci činnosti žalobce za účelem zisku. Starožitnosti totiž představují specifický typ „zboží“, jehož hodnota vyjádřitelná v penězích může narůstat postupně a v případě prodeje tak vytvářet zisk až v dlouhodobějším časovém horizontu. Je přitom nutné trvat na odlišování případů, kdy již sběratelská činnost se všemi jejími aspekty (nejen získávání, ale též zbavování se sběratelských předmětů) překročila hranici pouhé zájmové činnosti a přerostla (v případě absence příslušného podnikatelského oprávnění) v neoprávněné podnikání, jak se stalo v případě žalobce.

VI. Shrnutí a náklady řízení

[32] Krajský soud dospěl v této věci k nesprávnému závěru, pokud rozhodnutí žalovaného zrušil z důvodu, že v daňovém řízení došlo k nepřípustnému rozšíření důkazního břemene, resp. z důvodu, že závěry správce daně o zjištěném skutkovém stavu nemají oporu ve spisu.

[33] Nejvyšší správní soud konstatuje, že došlo k naplnění kasačních důvodů vymezených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., a proto napadený rozsudek krajského soudu podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

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

V Brně dne 10. ledna 2012

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu