ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Plzni,** se sídlem v Plzni, Hálkova 14, za účasti **Š. L.**, zastoupeného RNDr. Liborem Fialou, daňovým poradcem se sídlem v Plzni, Alej Svobody 56, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 6. 12. 2006, č. j. 58 Ca 41/2005 - 36,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 6. 12. 2006, č. j. 58 Ca 41/2005-36, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Stěžovatel včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 20. 4. 2005, č. j. 3168/05-110. Tímto rozhodnutím byl na základě podaného odvolání změněn platební výměr Finančního úřadu v Kralovicích (dále jen „správce daně“), vydaný dne 1. 4. 2004 pod č. 1040000047, č. j. 11162/04/146970/1492, kterým správce daně po provedeném vytýkacím řízení stanovil Š. L. (dále jen „žalobce“) základ daně ve výši 288 461 Kč a vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 46 220 Kč. Rozhodnutím stěžovatele byl základ daně změněn na částku 270 754 Kč a vyměřená daň na částku 41 795 Kč.

Stěžovatel označil jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Nesouhlasí se závěry krajského soudu ohledně výkladu ustanovení § 7 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou

věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a na něj navazujících ustanovení § 23 odst. 1 a 2, § 24 odst. 1 téhož zákona. Stěžovatel má zato, že při určování toho, zda příjmy (a taktéž související výdaje) z určité činnosti patří do režimu ustanovení § 7 (příjmy z podnikání) či § 10 (ostatní příjmy) zákona o daních z příjmů, nelze vycházet z kvalifikace těchto příjmů jako příjmů příležitostných, jak to učinil krajský soud, neboť ustanovení § 10 zákona o daních z příjmů obsahuje demonstrativní, nikoli taxativní výčet příjmů, které jsou ve smyslu zákona o daních považovány za příjmy ostatní. Stěžovatel se naopak domnívá, že aby mohl být určitý příjem kvalifikován jako ostatní příjem dle § 10 citovaného zákona, musí se jednat o příjem, při kterém dochází ke zvýšení majetku, pokud se ovšem nejedná o příjem podle § 6 až § 9 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel uvádí, že k příjmům z podnikání dle § 7 odst. 1 zákona o daních z příjmů patří mj. příjmy ze živnosti vykonávané na základě živnostenského oprávnění. Pokud tedy je daňovým subjektem vykonávána činnost bez živnostenského oprávnění, či nad jeho rámec, jak v daném případě činil žalobce, nejedná se u příjmů plynoucích z této činnosti o příjmy ze živnosti (a potažmo o příjmy z podnikání dle § 7 zákona o daních z příjmů), ale o ostatní příjmy podle § 10 téhož zákona, ačkoli se jedná o činnost soustavnou. Stěžovatel v dané souvislosti poukazuje na pokyny Ministerstva financí č. D-190, č. j. 15/2 444/1999, a č. D-300, č. j. 15/107 705/2006, jakož i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j. 1 Afs 1/2006 - 62, podle kterých vykonává-li určitá osoba činnost bez příslušného oprávnění (živnostenského listu), nejedná se o podnikání ve smyslu obchodního zákoníku, a tedy ani případné příjmy z této činnosti nelze zahrnout pod příjmy z podnikání ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů. Z výše uvedených důvodů proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce v písemném vyjádření nesouhlasí se závěry stěžovatele, ani krajského soudu, že by svou činností, spočívající ve vyhledávání lokalit vhodných pro umístění malých vodních elektráren, fakticky provozoval nějakou živnost bez živnostenského oprávnění. Namítá, že ačkoli vyhledávání vhodných lokalit a zjišťování základních informací o těchto lokalitách má pouze podpůrný charakter, představuje nezbytnou součást realizace obchodní činnosti žalobce spočívající v nákupu a následném prodeji malých vodních elektráren, neboť žalobci umožňuje činit potenciálním zákazníkům komplexní nabídky a získat tak na trhu konkurenční výhodu. Žalobce poukazuje na skutečnost, že výsledky jeho vyhledávací činnosti měly sloužit výhradně jeho podnikatelskému záměru, tj. nakupovat a prodávat agregáty malých vodních elektráren, nikoli k prodeji takto získaných informací, čímž by zjevně rámec svého podnikatelského oprávnění překročil. Navrhuje proto, aby kasační stížnost byla pro svou nedůvodnost zamítnuta.

Z obsahu spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti.

Žalobce podal dne 31. 3. 2003 přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002. Základ daně snížený o nezdanitelné části základu daně a o položky odčitatelné od základu daně vyčíslil částkou 56 446 Kč a daň z příjmů fyzických osob částkou 8460 Kč.

V rámci vytýkacího řízení vedeného ve smyslu § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), byl žalobce správcem daně vyzván k odstranění pochybností ohledně stanoveného základu daně. Při ústních jednáních se žalobce vyjádřil ke své podnikatelské činnosti prováděné v roce

2002. Uvedl, že se zabývá měřením emisí vozidel v pronajaté dílně v P. a od roku 2000 také průzkumem lokalit pro umístění malých vodních elektráren. Žalobce vypověděl, že průzkum lokalit probíhá tím způsobem, že žalobce zjistí umístění vzdouvacích zařízení na vodních tocích, kvalitu podloží a majitele nemovitosti a poté osloví potenciálního zákazníka. Přestože již vytipoval řadu vhodných lokalit a jednal s řadou potenciálních zájemců, dosud se mu nepodařilo uskutečnit konkrétní dodávku zařízení. Z uvedené činnosti tedy nemá žádné příjmy. Na podporu svých tvrzení žalobce navrhl jako důkazy zápisy z uskutečněných jednání s potenciálními zákazníky, případně svědecké výpovědi těchto osob.

Na základě výše uvedeného správce daně vyloučil ze základu daně cestovní výdaje ve výši 125 385 Kč vynaložené žalobcem v souvislosti s vyhledáváním a průzkumem vhodných lokalit a zjišťováním základních informací o těchto lokalitách, neboť se dle jeho názoru nejedná o výdaje dle § 7 zákona o daních z příjmů, ale podle § 10 tohoto zákona. Správce daně učinil závěr, že předmětné výdaje nesouvisí s činností, na kterou má žalobce živnostenské oprávnění, tj. koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, neboť žalobce dosud nedosáhl z této činnosti žádného příjmu a tedy fakticky tuto činnost nevykonával. Na průzkum lokalit žalobce nevlastní živnostenské oprávnění, z této činnosti nemá do dnešního dne žádné příjmy, a proto nemůže uplatňovat ani žádné výdaje. Platebním výměrem ze dne 1. 4. 2004, č. 1040000047, č. j. 11162/04/146970/1492, proto správce daně stanovil žalobci za zdaňovací období roku 2002 základ daně částkou 288 461 Kč, daň z příjmů částkou 46 220 Kč a daňovou ztrátu ve výši 0 Kč.

Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce včasné odvolání, které z části směřovalo proti vyloučení výdajů souvisejících s průzkumem lokalit vhodných pro malé vodní elektrárny v částce 125 385 Kč za pracovní cesty a v částce 1560 Kč za ostatní výdaje. Žalobce uvedl, že již od roku 1992 je držitelem živnostenského oprávnění k podnikatelské činnosti „koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej“ a jeho podnikatelským záměrem je prodej agregátů nezbytných pro provoz malých vodních elektráren novým provozovatelům. Cena jednoho agregátu se pohybuje v rozmezí od 2 mil. do 20 mil. Kč, proto není možné pořídit takový agregát bez řádného zabezpečení a podpory jeho dalšího prodeje. Z uvedených důvodů výdaje žalobce na pracovní cesty souvisely s činností nákup - prodej, tedy s podnikáním, k němuž má žalobce živnostenské oprávnění. Skutečnost, že žádný prodej agregátu dosud nebyl uskutečněn, nemůže znamenat neexistenci takové souvislosti a pro podřazení vynaložených výdajů pod § 10 zákona o daních z příjmů proto nebyl právní důvod.

V rámci odvolacího řízení žalobce předložil technickou dokumentaci k lokalitám H., R. n. L., N. a Ž., sestávající z popisu území, způsobu řešení malých vodních elektráren, technických plánků a fotodokumentace. Uvedl, že dokumentace předložená k těmto čtyřem lokalitám představuje pouze malou část z těch, které byly v roce 2002 žalobcem navštíveny a zkoumány. Žalobce zároveň navrhl výslechy svědků (Ing. L. R., Ing. J. V., V. Z. a P. K.), s nimiž vedl v roce 2002 jednání.

Stěžovatel odvolání žalobce částečně vyhověl, když rozhodnutím ze dne 20. 4. 2005, č. j. 3168/05-110, změnil stanovený základ daně z 288 461 Kč na 270 754 Kč a daň z 46 220 Kč na 41 795 Kč. Ohledně výdajů spojených s pracovními cestami žalobce uskutečněnými v souvislosti s průzkumem lokalit pro výstavbu malých vodních elektráren se však stěžovatel ztotožnil se závěry správce daně o jejich zařazení do § 10 zákona o daních z příjmů. Svůj závěr odůvodnil tím, že žalobce dosud nejednal o žádné konkrétní dodávce, ani si u něj nikdo dodávku agregátů pro malé vodní elektrárny neobjednal. Žalobce

do dnešního dne nemá z průzkumu lokalit žádný příjem a tedy nelze souhlasit s jeho tvrzením, že předmětné výdaje přímo souvisejí s jeho činností „koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej“, když tato činnost nebyla z jeho strany prakticky vykonávána. Stěžovatel ve svém rozhodnutí nezpochybňuje nutnost podpory prodeje, avšak konstatuje, že i v případě, že by předmětné výdaje byly posouzeny jako související s činností vykonávanou na základě živnostenského oprávnění, z níž dosažené příjmy se zahrnují do § 7 zákona o daních z příjmů (příjmy z podnikání), je nutno oprávněnost takto uplatněných výdajů posuzovat právě v přímé souvislosti s dosahovanými příjmy. Vzhledem k tomu, že žalobci v souvislosti s výdaji uplatněnými v roce 2002 neplynuly příjmy ještě ani v roce 2004, a tedy žádné příjmy vztahující se k těmto výdajům nevznikly, nejedná se o výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, tj. výdaje, o které by bylo možno v roce 2002 snížit daňový základ. Z tohoto důvodu pak stěžovatel nepovažoval za rozhodující ani skutečnosti, které vyplynuly ze svědeckých výpovědí (přestože svědci uvedli, že s žalobcem jednali o prodeji agregátů pro provoz malých vodních elektráren), ani žalobcem předloženou dokumentaci ověřovaných lokalit.

Žalobce napadl výše uvedené rozhodnutí stěžovatele žalobou u krajského soudu, v níž namítl jeho nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky a tím porušení ustanovení § 7 odst. 3 a § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Dle názoru žalobce jím vynaložené výdaje v roce 2002 na průzkum lokalit vhodných pro umístění a výstavbu malých vodních elektráren jsou výdaji vynaloženými v souvislosti s příjmem z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti ve smyslu ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů, a nikoli výdaji souvisejícími s ostatními příjmy dle § 10 citovaného zákona. K otázce věcné souvislosti příjmů a výdajů žalobce uvedl, že souvisejí-li výdaje s podnikáním, pak zřejmě příjmy a výdaje spolu rovněž věcně souvisejí. Pokud se jedná o časovou souvislost, její absolutní uplatňování v případě poplatníků účtujících v soustavě jednoduchého účetnictví by dle názoru žalobce v konečném důsledku vedlo k popření § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Proto skutečnost, že v roce 2002 neexistovala u žalobce časová souvislost mezi příjmy a výdaji, neboť mu z prováděné činnosti dosud žádné příjmy neplynuly, nemůže být důvodem pro vyloučení uskutečněných výdajů ze základu daně.

Krajský soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí stěžovatele včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Ve shodě se závěry stěžovatele krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí poukázal na skutečnost, že žalobce svou činností, spočívající v průzkumu lokalit a zjišťování podmínek pro výstavbu malých vodních elektráren, zjevně překročil meze svého živnostenského oprávnění k nákupu zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, kterým v roce 2002 disponoval. Na rozdíl od stěžovatele však krajský soud pouze z této skutečnosti nedovodil automatické podřazení této činnosti pod režim § 10 zákona o daních z příjmů, ale dospěl k závěru, že pokud by v daňovém řízení bylo prokázáno, že žalobce vyvíjel soustavnou činnost v podobě průzkumu lokalit a zjišťování podmínek pro výstavbu malých vodních elektráren za účelem dosažení zisku (byť nad rámec svého živnostenského oprávnění), bylo by možné, že při výkonu této činnosti splnil podmínky stanovené zákonnou definicí pro podnikání. V takovém případě by skutečnost, že žalobce podnikal bez konkrétního oprávnění, vztahujícího se přímo k provádění průzkumu lokalit a zjišťování podmínek pro výstavbu malých vodních elektráren, nebyla pro daný případ rozhodná, neboť správce daně posuzuje pouze skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně, nikoli skutečnosti spadající do působnosti jiného správního orgánu. Krajský soud podotkl, že v daném případě stěžovatel učinil závěr, že žalobcem vynaložené výdaje nesouvisí s činností, na kterou má živnostenské oprávnění, a tedy již z tohoto důvodu se nejedná o příjmy a výdaje posuzované ve smyslu

§ 7 zákona o daních z příjmů, ale podle § 10 téhož zákona. Krajský soud však nepovažoval tuto interpretaci stěžovatele za správnou. Upozornil na skutečnost, že pokud by žalobce prokázal, že průzkumnou činnost lokalit vhodných pro výstavbu malých vodních elektráren prováděl soustavně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku (byť při překročení živnostenského oprávnění nebo bez něho), pak by dosažené příjmy a vynaložené výdaje nepochybně spadaly do režimu § 7 zákona o daních z příjmů. Právě znak soustavnosti při provozování činnosti bez živnostenského oprávnění totiž dle krajského soudu představuje dělicí kritérium mezi daňovým režimem dle § 7 a daňovým režimem dle § 10 zákona o daních z příjmů. Krajský soud poté uzavřel, že v tomto smyslu stěžovatel ani správce daně skutková zjištění neposoudily, a je tedy na nich, aby zjištěný skutkový stav právně posoudily v duchu shora nastíněné interpretace.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a důvody v ní uplatněné stěžovatel opírá o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem, týkající se výkladu ustanovení § 7 a § 10 zákona o daních z příjmů a podřazení určité činnosti režimu některého z těchto ustanovení v případě, kdy je daňovým subjektem vykonávána bez živnostenského oprávnění. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel má zato, že při určování toho, zda příjmy (a taktéž související výdaje) z určité činnosti patří do režimu ustanovení § 7 (příjmy z podnikání) či § 10 (ostatní příjmy) zákona o daních z příjmů, nelze vycházet z kvalifikace těchto příjmů jako příjmů příležitostných, jak to učinil krajský soud. Stěžovatel se naopak domnívá, že aby mohl být určitý příjem kvalifikován jako ostatní příjem dle § 10 citovaného zákona, musí se jednat o příjem, při kterém dochází ke zvýšení majetku, pokud se ovšem nejedná o příjem podle § 6 až § 9 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel dále uvádí, že k příjmům z podnikání dle § 7 odst. 1 zákona o daních z příjmů patří mj. příjmy ze živnosti vykonávané na základě živnostenského oprávnění. Pokud však daňový subjekt vykonává činnost bez živnostenského oprávnění či nad jeho rámec (v daném případě žalobcem prováděný průzkum lokalit a shromažďování informací o těchto lokalitách), nejedná se u příjmů plynoucích z této činnosti o příjmy ze živnosti (a potažmo o příjmy z podnikání dle § 7 zákona o daních z příjmů), ale o ostatní příjmy podle § 10 téhož zákona, ačkoli se jedná o činnost soustavnou. Při posuzování takto uplatněných kasačních námitek Nejvyšší správní soud vycházel z následujících úvah.

Mezi účastníky je nesporné, že žalobce v roce 2002 disponoval živnostenským oprávněním k provozování živnosti „koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej“. Z obsahu spisu je dále patrné, že žalobce ve zdaňovacím období roku 2002 prozkoumával lokality vhodné pro umístění malých vodních elektráren, přičemž dle výpovědi žalobce tak činil za účelem shromáždění co největšího množství relevantních informací, které by následně mohl poskytnout jako prodávající potenciálním zájemcům o koupi agregátů malých vodních elektráren, jejichž nákup a následný prodej představoval podnikatelský záměr žalobce.

Mezi účastníky řízení je nicméně veden spor o to, zda cestovní výdaje, které žalobce v souvislosti se shora popsanou činností vynaložil, bylo možné zahrnout do základu daně v režimu ustanovení § 7 (příjmy z podnikání) zákona o daních z příjmů, kdy výdaje mohou

převyšovat dosažené příjmy, nebo tyto výdaje nebylo možné do základu daně zahrnout, neboť v režimu ustanovení § 10 (ostatní příjmy) téhož zákona, pod který byla činnost žalobce podřazena, tyto výdaje s ohledem na nulové příjmy z prodeje agregátů uplatněny být nemohly.

Finanční orgány obou stupňů dospěly v dané věci k závěru, že žalobce při provádění průzkumné činnosti neoprávněně podniká (provádí činnost nad rámec svého živnostenského oprávnění „nákup zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej“), a tedy tato jeho činnost nemůže být nikdy, ani přes naplnění znaku soustavnosti, podnikáním ve smyslu příslušných ustanovení zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, v platném znění (dále jen „obchodní zákoník“), a ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů.

Krajský soud naproti tomu dovodil, že i přesto, že žalobce provozuje činnost spočívající v průzkumu lokalit bez živnostenského oprávnění (resp. nad rámec živnostenského oprávnění „nákup zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej“), je nutno zkoumat, zda tuto činnost žalobce vyvíjel soustavně ve smyslu definice podnikání obsažené v obchodním zákoníku, neboť právě znak soustavnosti je oním dělicím kritériem mezi daňovým režimem dle § 7 zákona o daních z příjmů a daňovým režimem dle § 10 téhož zákona.

Dle názoru Nejvyššího správního soudu však finanční orgány obou stupňů a následně i krajský soud učinily chybnou úvahu již na samém počátku, když shromažďování informací o lokalitách vhodných pro umístění malých vodních elektráren považovaly za výkon samostatné živnosti (průzkumná činnost), která nemůže souviset s živností „koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej“, přičemž se žádný z nich nevyrovnal s námitkami žalobce poukazujícími na nesprávnost tohoto závěru. Žalobce již v odvolání proti prvostupňovému platebnímu výměru namítal, že jeho záměrem v dané věci nebylo zpracovávat studie lokalit za úplatu na základě předaných zadání, či dále prodávat takto získané informace. Poukazoval na skutečnost, že informace shromažďoval pro zajištění podpory prodeje, neboť vzhledem k vysoké ceně nabízeného zboží musel zájemcům poskytnout podrobné informace. Stěžovatel se s touto námitkou ve svém rozhodnutí o odvolání nijak nevypořádal, pouze bez dalšího konstatoval, že výdaje na cesty, které žalobce uskutečnil v souvislosti s průzkumem lokalit pro případnou výstavbu malých vodních elektráren, nesouvisí s jeho živností. Dále však stěžovatel v rozporu s tímto závěrem uvedl (strana 3, třetí odstavec písemného vyhotovení rozhodnutí o odvolání), že nezpochybňuje nutnost podpory prodeje, ale i v případě, že by předmětné výdaje posoudil jako výdaje související s živností žalobce, neuznal by je jako výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů z důvodu absence dosažení příjmů souvisejících s těmito výdaji. Z uvedených závěrů stěžovatele tedy není jednoznačné, zda předmětné výdaje vyloučil z daňového základu proto, že se nevztahují k předmětu živnosti žalobce či z důvodu následného nedosažení zisku ze zamýšlených obchodů.

Ani krajský soud se nedostatkem v odůvodnění napadeného rozhodnutí stěžovatele nezabýval, pouze opět bez dalšího konstatoval, že průzkumem lokalit a zjišťováním podmínek pro výstavbu malých vodních elektráren žalobce zjevně překročil meze svého živnostenského oprávnění k nákupu zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej. Stejně jako stěžovatel se však krajský soud nezabýval tím, jaký je vlastní obsah uvedené živnosti, co do činností spojených s nákupem zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej ještě lze zahrnout, a naopak, co a z jakých důvodů meze této živnosti překračuje, přestože žalobce se této úvahy svými námitkami domáhal. Dle tvrzení žalobce měl průzkum lokalit vhodných pro umístění malých vodních elektráren ve vztahu k jeho podnikatelskému záměru sice doplňkový,

avšak klíčový význam, neboť jeho účelem bylo dosáhnout realizace a obsahového naplnění živnosti „nákup zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej“, k níž žalobce živnostenským oprávněním disponoval. V projednávané věci tak nebylo ze strany správce daně prokázáno, že předmětné výdaje nesouvisí s živností žalobce, přičemž tento závěr byl stěžejní pro následné vyloučení těchto výdajů ze základu daně.

Krajský soud však stěžovateli vytkl nesprávnou interpretaci § 10 a § 7 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Dle jeho názoru i příjmy z činnosti, která je vykonávána mimo meze živnostenského oprávnění daňového subjektu, mohou být posouzeny jako příjmy z podnikání dle § 7 zákona o daních z příjmů, jsou-li tyto činnosti prováděny daňovým subjektem soustavně a za účelem dosažení zisku ve smyslu ustanovení § 2 obchodního zákoníku. Nejdříve na základě následného zjištění správce daně, že žalobcem vykonávaná činnost nenaplnila byť i jen jediný ze znaků podnikání (tj. nebude možno ji podřadit pod ustanovení § 7), ji bude třeba posuzovat dle § 10 zákona o daních z příjmů.

Dle § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti, to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné, nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.

Z výše uvedeného vyplývá, že krajský soud se nevypořádal s námitkou žalobce, která měla zásadní význam na další posouzení věci. Úvaha, na které založil krajský soud své rozhodnutí a i výrok o zrušení rozhodnutí stěžovatele, vychází nejprve z posouzení, že žalobce vykonával průzkum lokalit vhodných pro umístění malých vodních elektráren mimo rámec své živnosti „nákup zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej“, přičemž z rozhodnutí není zřejmé, z jakého důvodu soud k tomuto závěru dospěl. Řádné zodpovězení a odůvodnění této otázky je však pro věc zásadní, neboť v případě, že by výdaje související s průzkumem lokalit bylo možno zahrnout pod činnosti související s živností žalobce, bylo by nadbytečné uvažovat o případné aplikaci § 10 zákona o daních z příjmů a argumentace krajského soudu uvedená v odůvodnění napadeného rozhodnutí by byla bezúčelná.

Vzhledem k tomu, že se od výše uvedeného závěru následně odvíjí další posouzení věci, nelze opomenutí zodpovězení této námitky krajským soudem nahradit úvahou provedenou Nejvyšším správním soudem. Nejvyšší správní soud není oprávněn předjímat, jakým způsobem krajský soud o této věci rozhodne, takovým postupem by byli účastníci řízení zkráceni o jednu instanci soudního řízení, neboť závěr Nejvyššího správního soudu takto vyslovený by byl pro krajský soud závazný.

Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že rozhodnutí krajského soudu je zatíženo vadou, ke které je dle § 109 odst. 3 s. ř. s. povinen přihlédnout i bez námitky stěžovatele, neboť krajský soud se ve svém rozhodnutí nevypořádal s námitkou zásadní pro celkové posouzení věci, jeho rozhodnutí je z tohoto důvodu nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Rozhodnutí krajského soudu proto zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

V dalším řízení je krajský soud v souladu s ustanovením § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu a je tedy povinen vypořádat se s tvrzením žalobce, dle něhož činnosti spojené se zjišťováním informací o lokalitách vhodných

pro výstavbu malých vodních elektráren přímo souvisely s jeho živností, neboť jejich cílem nebyl prodej informací, nýbrž zboží. Až po řádně odůvodněném závěru týkajícím se této otázky je možno dále rozvíjet argumentaci týkající se splnění podmínek § 24 zákona o daních z příjmů, případně aplikace § 7 či § 10 téhož zákona.

Nejvyšší správní soud se nemohl v této fázi řízení vyslovit k důvodnosti námitek stěžovatele v kasační stížnosti, neboť ty se vztahují k závěru krajského soudu o aplikaci § 7 či § 10 zákona o daních z příjmů. Jak je uvedeno výše, prozatím nelze předvídat, zda se touto otázkou bude krajský soud v novém rozhodnutí zabývat.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne dle ustanovení § 110 odst. 2 s. ř. s. také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 13. prosince 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu