



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **Ing. K. Ch.**, zastoupený JUDr. Milošem Jirmanem, advokátem se sídlem Nádražní 21, Žďár nad Sázavou, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 3. 2008, č. j. 31 Ca 180/2006 - 30,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** 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 :

Rozhodnutím ze dne 17. 7. 2006, č. j. 9823/06/Fř 110-0107, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Žďáru nad Sázavou ze dne 21. 9. 2005, č. j. 85645/05/351911/5356, jímž správce daně žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 519 048 Kč.

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Brně, přičemž hlavní pochybení žalovaného a správce daně spatřoval v aplikaci § 23 odst. 8 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění relevantním pro dané zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Dané ustanovení nemohlo být aplikováno, jelikož žalobce podnikatelskou činnost neukončil, jeho podnikání stále pokračovalo. Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 27. 3. 2008, č. j. 31 Ca 180/2006 - 30, žalobu zamítl, přičemž svůj rozsudek odůvodnil následujícím způsobem:

Krajský soud konstatoval, že žalobce jako příjmy z podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti po zrušení živnostenského oprávnění deklaroval provizi od společnosti ZFP,

s. r. o., která v roce 2002 činila celkem 3499 Kč; ta byla potvrzena dožádáním k příslušnému správci daně. K výzvám správce daně dále žalobce předložil výdajový pokladní doklad, dle něhož mu byl vyplacen nájem za období od 1. 3. 2003 do 31. 3. 2003, dále výdajový pokladní doklad na platbu za materiál a práci, výdajový pokladní doklad za nájem v období od dubna do května 2003 a osm příjmových pokladních dokladů za poradenské služby. Mimo uvedené účetní doklady předložil i smlouvy se společností ZFP, s. r. o., potvrzení o absolvování vzdělávacího semináře u jmenované společnosti a osvědčení o registraci ze dne 20. 10. 2004, ze kterého vyplývá registrace na finančním úřadu až od 2. 7. 2003. Ze správního spisu vyplynulo, že žalobci bylo zrušeno živnostenské oprávnění z důvodů ztráty bezúhonnosti jako jedné ze základních podmínek pro provozování živnosti. Z rozhodnutí Městského úřadu Žďár nad Sázavou ze dne 12. 11. 2002, č. j. Živ/1/1735/02/Se (odvolání žalobce zamítl a uvedené rozhodnutí I. stupně potvrdil Okresní úřad Žďár nad Sázavou rozhodnutím ze dne 11. 12. 2002, č. j. Živ/O/2915/R/02/Kt) vyplývá, že ke zrušení živnostenského oprávnění došlo na základě trestního příkazu ze dne 28. 2. 2002, který nabyl právní moci dne 20. 4. 2002. Tím byl žalobce uznán vinným ze spáchání trestných činů v souvislosti s podnikáním. Smlouvy o obchodním zastoupení a mandátní smlouvu se společností ZFP, s. r. o. uzavřel žalobce dne 1. 5. 2002. Na základě těchto smluv bylo žalobci v roce 2002 vyplaceno v měsíci květnu 2066 Kč a v měsíci červnu 1433 Kč. Ostatní žalobcem předložené doklady se vztahovaly k účetnímu období roku 2003.

Dále krajský soud odkázal na definici podnikání dle § 2 odst. 1 obchodního zákoníku. Podle tohoto ustanovení se podnikáním rozumí soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku. Z toho vyplývá, že základním znakem podnikání je mj. jeho soustavnost. Stejně tak soustavnost a další znaky obdobné podnikání jsou předpokládány u tzv. jiné samostatné výdělečné činnosti než podnikání, neboť jinak by pro daňové účely nemohla být jiná samostatná výdělečná činnost zařazena pod § 7 zákona o daních z příjmů, nýbrž pod § 10 odst. 1 písm. a) tohoto zákona, který zahrnuje příjmy z příležitostných činností.

Dle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů byl žalobce povinen zahájit podnikání nebo jinou samostatnou činnost do dne 31. 3. 2003. Činnost pro společnost ZFP, s. r. o. v roce 2002, z níž měl žalobce příjmy pouze v měsících květnu a červnu roku 2002, byla tedy ještě činností za doby platnosti jeho živnostenského oprávnění, byť tyto příjmy nebyly podle krajského soudu příjmy v oblasti, pro kterou měl žalobce vydané živnostenské oprávnění.

Krajský soud konstatoval, že bylo nutno zjistit, zda v období od zrušení živnostenského oprávnění (tedy od 11. 12. 2002) do 31. 3. 2003, žalobce zahájil jinou samostatnou výdělečnou činnost ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů, resp. zda zahájení činnosti v tomto období prokázal. Z žalobcem předložených dokladů se předmětného období týkaly doklady, kterými žalobce dokládal pronájem skladových prostor za období od 1. 1. 2003 do 31. 3. 2003 (výdajový pokladní doklad č. 03 ze dne 13. 3. 2003 od J. P. na částku 7500 Kč), prodej materiálu a práci na dřevěném obložení kanceláře (výdajový doklad č. 05 ze dne 13. 3. 2003 od J. P. na částku 9030 Kč) a činnost v rámci finančního poradenství – životního pojištění (příjmový pokladní doklad bez číselného označení ze dne 15. 3. 2003 vydaný žalobcem na částku 450 Kč).

Vzhledem k tomu, že příjmy z pronájmu nebyly předmětem podnikání žalobce, správce daně je správně posoudil jako příjmy dle § 9 zákona o daních z příjmů. Příjem z práce na dřevěném obložení kanceláře a z dodání materiálu k této práci taktéž nebyl příjmem z podnikání žalobce. Navíc ze správního spisu vyplynulo, že se jednalo o činnost jednorázovou. Správce daně tedy oprávněně zařadil tento příjem mezi příjmy dle § 10 citovaného zákona.

Ohledně příjmu z finančního poradenství správce daně i žalovaný argumentovali ustanoveními smluv mezi žalobcem a společností ZFP, s. r. o. Žalobce v žalobě tuto argumentaci nijak nezpochybnil. Uvedl, že předmětem jeho činnosti bylo vyhledávání zájemců o služby v oblasti pojišťovnictví a stavebního spoření. Krajský soud z obsahu smluv mezi žalobcem a společností ZFP, s. r. o. dovedl stejný závěr jako správce daně, tedy že částky za zprostředkování měly být vypláceny přímo společnosti ZFP, s. r. o. K inkasu peněz z této činnosti na svůj účet neměl žalobce ze smluv oprávnění, resp. takové oprávnění nedoložil.

Kromě toho bylo nutné zhodnotit, zda činnost žalobce splňovala podmínky, které by jej opravňovaly příjmy z ní zahrnout do příjmů z jiné samostatné výdělečné činnosti dle § 7 zákona o daních z příjmů, jak se toho domáhal. Z dokladů doložených ve správním spise vyplývá, že žalobce celkově dosáhl v souvislosti s činnostmi - bez ohledu na to, zda byly v souladu nebo v rozporu s uzavřenými smlouvami - tyto příjmy: květen 2002 - 2066 Kč, červen 2002 - 1433 Kč, 15. 3. 2003 - 450 Kč, 17. 4. 2003 - 250 Kč, 20. 6. 2003 - 300 Kč, 30. 6. 2003 - 300 Kč, 30. 9. 2003 - 300 Kč, 30. 10. 2003 - 250 Kč, 27. 11. 2003 - 350 Kč, 14. 12. 2003 - 300 Kč a 15. 12. 2003 - 400 Kč. Dále žalobce předložil potvrzení, že se od 23. 3. 2002 účastnil vzdělávacích seminářů a programů.

Jelikož žalobce nepředložil jiné důkazy o soustavnosti své činnosti ve věci finančního poradenství než předložené doklady, dovedl krajský soud, že činnost žalobce nevykazovala znaky soustavnosti a snahy o dosažení zisku, neboť, byť příjmy z ní, bez ohledu na to, zda byly získány v souladu s uzavřenými smlouvami, jsou opakované, nevykazují pravidelnost takového charakteru, která by vyvolala důvodné přesvědčení, že činnost pro společnost ZFP, s. r. o. měla soustavný a nikoliv nahodilý charakter a že směřovala k dosažení zisku; částky získané žalobcem z této činnosti byly zanedbatelné ve vztahu nejenom k příjmům, které dosahoval v rámci podnikání, ale i k těm, které lze dle krajského soudu považovat za „existenční minimum“. K tomu krajský soud zopakoval zjištění správce daně, podle něhož žalobcem uvedené příjmy nebyly zaneseny v jeho účetnictví, které předložil správci daně při zahájení daňové kontroly dne 4. 11. 2004. Krajský soud se ztotožnil se závěrem správce daně, který tyto příjmy zařadil pod příjmy dle § 9 zákona o daních z příjmů.

Žalobci dal krajský soud za pravdu k žalobní námitce, podle níž se žalovaný v rozhodnutí nevypořádal s tvrzením žalobce ohledně řádného placení silniční daně. Krajský soud však neshledal toto pochybení natolik závažným, aby jeho rozhodnutí zrušil, neboť v roce 2002 byl žalobce držitelem živnostenského oprávnění až do 11. 12. 2002 a ze správního spisu a také z tvrzení žalobce vyplývá, že v roce 2002 vykonával podnikatelskou činnost a navíc k ní měl i živnostenské oprávnění. Argumentovat tedy tím, že byl za zdaňovací období roku 2002 povinen platit silniční daň, bylo nepatřičné. Naopak pro zdaňovací období roku 2003 se žalovaný ve svém rozhodnutí č. j. 9824/06/FŘ 110-0107 s námitkou týkající se silniční daně vypořádal. Toto rozhodnutí je však předmětem přezkumu v jiném, samostatném soudním řízení vedeném u krajského soudu pod sp. zn. 31 Ca 23/2007.

Z podkladů shromážděných správcem daně, ze skutečnosti, že správce daně dal žalobci dostatek prostoru k prokázání faktického pokračování v jiné samostatné výdělečné činnosti (prostřednictvím výzev i umožněním doplnění podkladů po projednání zprávy o daňové kontrole), i ze skutečnosti, že správce daně prováděl šetření ve věci jednotlivých smluv i dokladů u dotčeného správce daně místně příslušného pro společnost ZFP s. r. o., dle krajského soudu vyplynulo, že správce daně a poté i žalovaný rozhodoval za situace, kdy dbal na úplné zjištění rozhodných skutečností, postupoval v součinnosti s daňovým subjektem a řádně hodnotil jednotlivé důkazy.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, v níž uplatnil stížní důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy tvrdil nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel především uvádí, že i přes zrušení živnostenského oprávnění nedošlo k ukončení jeho podnikatelské či jiné samostatně výdělečné činnosti. Na základě ujednání se společností ZFP, s. r. o. měl od 1. 5. 2005 uzavřenu mandátní smlouvu a smlouvu o obchodním zastoupení. Předmětem tohoto podnikání bylo vyhledávání zájemců o služby v oblasti pojišťovnictví a stavebního spoření; k této činnosti nebylo třeba živnostenského oprávnění.

Dle stěžovatele krajský soud nesprávně aplikoval § 2 odst. 1 obchodního zákoníku. Stěžovatel totiž ze svého subjektivního i objektivního hlediska prováděl samostatnou výdělečnou činnost, která nepostrádala znak soustavnosti. Je přirozené, že po zrušení živnostenského oprávnění hledal jinou možnost zajištění finančních prostředků a činnost prováděná na základě výše uvedených smluv byla pro něj nová, kvalifikaci si doplňoval a je pochopitelné, že dosahoval nižších příjmů. Navíc dosahoval i jiných příjmů, a to z pronájmu nebytových prostor nebo z prodeje materiálu a prací.

Ve zdaňovacím období roku 2002 navíc byl i nadále považován za daňového poplatníka ohledně daně z příjmů fyzických osob a měl přiděleno daňové identifikační číslo. Rovněž po něm byla správcem daně požadována úhrada silniční daně, kterou byl povinen platit s ohledem na to, že vozidlo používal k podnikání. Tento postoj správce daně je vnitřně rozporný.

Stěžovatel shrnuje, že krajský soud pochybil, pokud dospěl k závěru, že stěžovatel v průběhu zdaňovacího období přerušil podnikatelskou nebo jinou samostatně výdělečnou činnost a nevzal v úvahu, že i po zrušení živnostenského oprávnění prováděl výdělečnou činnost, ke které nebylo nutné živnostenské oprávnění; jednalo se o soustavnou činnost se záměrem dosažení zisku.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí. Ztotožnil se tedy s právními závěry krajského soudu. Rekapituloval svůj postup po zrušení živnostenského oprávnění stěžovatelí a důvody, proč aplikoval § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Činnost stěžovatele dle jeho názoru nenaplnila definici podnikání. Činnost prováděná pro společnost ZFP, s. r. o. byla realizována ještě za doby platnosti živnostenského oprávnění; příjmy z této činnosti však nebyly příjmy, pro které měl stěžovatel předmětné oprávnění. V období od zrušení živnostenského oprávnění (od 11. 12. 2002 do 31. 3. 2003) pak stěžovatel nezačal jinou samostatnou výdělečnou činnost. Žalovaný taktéž vyhodnotil výše specifikované smlouvy tak, že stěžovatel nedisponoval oprávněním k poskytování fakturovaných služeb za úplaty a také nebyl naplněn znak soustavnosti dle § 2 odst. 1 obchodního zákoníku. Taktéž výdajové doklady o nájmu nebytových prostor nebyly předmětem podnikatelské či jiné samostatně výdělečné činnosti, a proto byly posouzeny jako příjmy z pronájmu dle § 9 zákona o daních z příjmů. Obdobné konstatování se týká prodeje a montáže dřevěného obložení. Předmětné příjmy nebyly zaneseny v účetnictví stěžovatele, a byly posouzeny jako příjmy dle § 10 citovaného zákona. Ze samotného faktu přidělení daňového identifikačního čísla nelze ve zde posuzované věci nic dovozovat.

Kasační stížnost není důvodná.

O kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, jsa vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, takto:

Základní otázkou v dané věci je otázka, zda krajský soud správně vyhodnotil postup správce daně a žalovaného dle § 23 odst. 8 písm. b) bod 2. zákona o daních z příjmů, podle něhož „*hospodářský výsledek nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází pro zjištění základu daně za zdaňovací období (část zdaňovacího období) předcházející dni ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, pronájmu nebo zabavení likvidace, se upraví u poplatníků uvedených v § 2, pokud účtují v soustavě jednoduchého účetnictví, o vyšší pohledávek [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y)] a závazků, s výjimkou přijatých záloh, o cenu nespotřebovaných zásob a o zůstatky vytvořených rezerv; přitom nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci se do základu daně zahrne pouze v poměrné výši připadající ze sjednané doby na příslušné zdaňovací období do ukončení podnikatelské činnosti nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo do ukončení pronájmu. Do základu daně se zahrne při dalším prodeji nespotřebovaných zásob již zahrnutých do základu daně pouze rozdíl, o který převyšuje cena, za kterou byly nespotřebované zásoby prodány, cenu nespotřebovaných zásob zahrnutých do základu daně. Obdobně se postupuje u poplatníků, kteří měli příjmy z pronájmu (§ 9) a kteří nevedou účetnictví, ale výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatňují nebo uplatňovali v prokázané výši. Stejným způsobem postupují poplatníci uvedení v § 2, pokud v průběhu zdaňovacího období přeruší podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost (§ 7) nebo pronájem (§ 9), a podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost (§ 7) nebo pronájem (§ 9) nezahájí do termínu pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období, ve kterém byly podnikatelská nebo jiná samostatná výdělečná činnost (§ 7) nebo pronájem (§ 9) přerušeny. Stejným způsobem dále postupují poplatníci uvedení v § 2 při změně způsobu uplatňování výdajů podle § 24 na způsob podle § 7 odst. 9 nebo § 9 odst. 4 anebo při zabavení účtování, jestliže nebyli účetní jednotkou. Základ daně (dílní základ daně) se upraví za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo“.* V rámci zde projednávaného případu je třeba posoudit, zda v době od zrušení živnostenského oprávnění do dne 31. 3. 2003 provozoval stěžovatel podnikatelskou či jinou samostatně výdělečnou činnost ve smyslu zákona o daních z příjmů. (Nejvyšší správní soud zde upřesňuje, že dle doložky právní moci vyznačené na rozhodnutí Městského úřadu Žďár nad Sázavou ze dne 12. 11. 2002 o zrušení živnostenského oprávnění stěžovatele nabylo toto rozhodnutí právní moci dne 30. 12. 2002).

Zákon o daních z příjmů uvádí v § 7 odst. 1 příjmy z podnikání, samostatnou definici podnikání však neobsahuje. Je proto třeba vyjit, jak to učinil krajský soud i žalovaný, z definice podnikání dle § 2 odst. 1 obchodního zákoníku. Podle tohoto ustanovení se podnikáním rozumí „*soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku*“. Všechny tyto znaky musí být naplněny kumulativně, tzn. že taková činnost musí být, kromě svých obsahových náležitostí, prováděna způsobilým subjektem, tedy podnikatelem. Kdo je podnikatelem, uvádí § 2 odst. 2 obchodního zákoníku: „*a) osoba zapsaná v obchodním rejstříku, b) osoba, která podniká na základě živnostenského oprávnění, c) osoba, která podniká na základě jiného než živnostenského oprávnění podle zvláštních předpisů, d) osoba, která provozuje zemědělskou výrobu a je zapsána do evidence podle zvláštního předpisu.*“

Na tomto místě je třeba konstatovat, že stěžovatelem uváděnou činnost nelze považovat za podnikání už proto, že on sám neměl status podnikatele, neboť v rozhodném období nebyl osobou, kterou by bylo možno podřadit pod kteroukoli z výše uvedených kategorií. V jeho případě se totiž nejednalo o osobu zapsanou do obchodního rejstříku; z důvodu zrušení živnostenského oprávnění nemohl stěžovatel podnikat na základě živnostenského oprávnění; nebyl podnikatelem dle zvláštních předpisů (tzv. svobodná povolání - např. advokáti, lékaři, veterináři, lékárníci, daňoví poradci, auditori apod.; také je třeba zvláštního oprávnění k některým speciálním činnostem - hornická činnost, výroba a rozvod elektřiny, plynu a tepla, provozování rozhlasového a televizního vysílání, drážní provoz, bankovníctví, pojišťovnictví apod.) ani osobou provozující zemědělskou výrobu.

V otázce výkladu pojmu „podnikání“ pro daňové účely ostatně může Nejvyšší správní soud odkázat na svou precedenci. Například v rozsudku ze dne 26. 3. 2009, č. j. 9 Afs 63/2008 - 121, www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*ke podnikání je způsobilý jen podnikatel ve smyslu (...) ustanovení § 2 odst. 2 obchodního zákoníku*“, přičemž odkázal na obdobný závěr, k němuž Nejvyšší správní soud dospěl již ve svém rozsudku ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 50, publikovaném pod č. 1396/2007 Sb. NSS. Na tom nic nemění ani závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 5 Afs 8/2005 - 79, publikovaném pod č. 1266/2007 Sb. NSS, dle něhož lze pro účely vyměření daně z příjmů akceptovat jako podnikatele i fyzickou osobu (a její činnost tedy považovat za podnikání), která podnikala v určité oblasti bez příslušného oprávnění z toho důvodu, že překročila meze svého živnostenského oprávnění; z citovaného rozsudku totiž vyplývá, že i zda je podmínkou, aby taková osoba nějakým živnostenským oprávněním, které překročila, disponovala.

Pokud tedy posuzovaná činnost stěžovatele nemohla být podnikáním, je třeba dále posoudit, zda by mohla být považována za jinou samostatnou výdělečnou činnost ve smyslu § 7 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Z tohoto hlediska je tedy třeba zvážit, jak to uváděl stěžovatel, zda jeho činnost není možné hodnotit jako „*výkon nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů*“ dle § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů, neboť ostatní druhy jiné samostatné výdělečné činnosti uvedené v taxativním výčtu dle § 7 odst. 2 zákona o daních z příjmů u stěžovatele vůbec nepřipadají v úvahu. Činnost dle § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů je tedy dle Nejvyššího správního soudu třeba hodnotit podle obdobných měřítek, které stanoví obchodní zákoník pro podnikání s výjimkou toho, že by musela být prováděna podnikatelem. Lze tedy akceptovat přístup krajského soudu, podle kterého je jedním ze základních požadavků na podnikání jeho soustavnost a stejně tak soustavnost a znaky obdobné podnikání jsou předpokládány u činnosti dle § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů, neboť jinak by pro daňové účely musely být příjmy z takové činnosti zařazeny pod § 10 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů (příjmy z příležitostných činností) a nikoli pod § 7 zákona o daních z příjmů. Pro dokreslení Nejvyšší správní soud dodává, že příkladem činností dle § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů je soustavná činnost např. přednášejících, výkonných umělců, trenérů, rozhodčích, artistů apod. (viz např. Staidl, F., Špát, M. Příjmy fyzických osob z jiného podnikání, nezávislého povolání a z autorských práv. Daně a Právo v praxi, 2006, č. 7, s. 2 a násl.).

Právě z tohoto pohledu (soustavnosti) je třeba považovat příjmy stěžovatele za příjmy z příležitostných činností (nebo činností jiných), a nikoli za příjmy ze soustavné činnosti. Jak již uvedl krajský soud, činnost pro společnost ZFP, s. r. o., za kterou byly stěžovateli vyplaceny příslušné částky za květen a červen roku 2002, vykonával stěžovatel ještě před zrušením živnostenského oprávnění. Provozování „jiné výdělečné činnosti“ je třeba posuzovat za období od 30. 12. 2002 do 31. 3. 2003. Za toto období, pokud jde o vyhledávání zájemců o služby v oblasti pojišťovnictví a stavebního spoření, stěžovatel vykázal pouze jediný příjem, a to 450 Kč na základě faktury ze dne 15. 3. 2003. Soustavnost jeho činnosti tak nelze shledat. Obdobně je nutno hodnotit i jeho pozdější činnost v této oblasti, kdy, jak již bylo popsáno výše, od měsíce dubna do prosince roku 2003 zaznamenal pouze osm výdělků ve výši od 250 do 400 Kč. Tato činnost a tyto příjmy dle Nejvyššího správního soudu odpovídají kategorii příjmů z příležitostných činností dle § 10 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Je samozřejmě pravdou, že dosažený výtěžek z dané činnosti nemůže být jediným kritériem pro posouzení charakteru dané činnosti. Podstatné je nikoliv to, zda stěžovatel fakticky dosáhl zisku a v jaké výši, ale to, zda stěžovatel provozoval danou činnost nejen soustavně, ale také za účelem dosažení zisku (viz závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2009, č. j. 9 Afs 63/2008 - 121, www.nssoud.cz). V daném případě však četnost příjmů

stěžovatele ze zprostředkovatelské činnosti i výše těchto inkasovaných částek společně s dalšími dále zmíněnými skutečnostmi podporují závěr o tom, že se nejednalo o činnost prováděnou soustavně za účelem dosažení zisku.

Stejného druhu (příležitostná činnost) pak byla i jednorázová práce na dřevěném obložení kanceláře. Příjmy z pronájmu nebytových prostor pak žalovaný i krajský soud správně vyhodnotili, i s ohledem na definiční znaky podnikání či jiné samostatné výdělečné činnosti, jako příjem z pronájmu dle § 9 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

V úvahu je nutno vzít také skutečnost, k níž přihlížel i krajský soud, že příjmy, které stěžovatel uváděl, nebyly zachyceny v jeho účetnictví. Další relevantní skutečností je i to, že podle předložených smluv se společností ZFP, s. r. o. stěžovatel neměl oprávnění k inkasu peněz z této činnosti na svůj účet.

Stěžovatel také namítal, že byl ve zdaňovacím období roku 2002 považován za daňového poplatníka daně z příjmů fyzických osob a měl přiděleno daňové identifikační číslo a byla po něm správcem daně požadována úhrada silniční daně, kterou byl povinen platit, jelikož vozidlo používal k podnikání.

K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že tato argumentace není vzhledem k předmětu sporu relevantní. Je logické, že měl stěžovatel přiděleno ve zdaňovacím období roku 2002 daňové identifikační číslo, neboť do 30. 12. 2002 disponoval živnostenským oprávněním, byl tedy podnikatelem. Obdobné konstatování se týká i silniční daně – i ta byla stěžovateli za zdaňovací období roku 2002 vyměřena, neboť v tomto roce měl příjmy z podnikatelské činnosti.

Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěrem žalovaného i krajského soudu, že postup dle ustanovení § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů byl v případě stěžovatele namístě.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení, které mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 9. července 2009

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu