



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **M. P.**, zastoupen Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem se sídlem Velké náměstí 119, Písek, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 7. 5. 2008, č. j. 10 Ca 138/2007 – 48,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 7. 5. 2008, č. j. 10 Ca 138/2007 – 48, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 7. 5. 2008, č. j. 10 Ca 138/2007 - 48, zamítl žalobu podanou žalobcem proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 13. 6. 2007, č. j. 1820/07-1100, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Táboře ze dne 11. 9. 2006, č. j. 113885/06/110916/2572, jímž byla stěžovateli vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 396 532 Kč. Krajský soud vyšel při svém rozhodování z toho, že správce daně ani odvolací orgán nejsou podle ustanovení § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpis (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) povinni provést jakýkoliv navržený důkazní prostředek, ale musí ve svém rozhodnutí, pokud obsahuje odůvodnění, uvést proč tento důkaz neprovedly. Tomuto požadavku finanční ředitelství vyhovělo, neboť ve svém rozhodnutí uvedlo, proč dále neprovéřovalo rozhodnou okolnost (ukončení podnikání stěžovatele) u dalších institucí. Krajský soud nepřisvědčil obecně formulované žalobní námitce, že správní orgány vycházely jen z některých údajů živnostenského rejstříku. Aby totiž stěžovatel vyvrátil správnost údajů uvedených v tomto rejstříku, musel by především tvrdit, že je v rejstříku uvedena nepravdivá a nesprávná skutečnost, tj., že od 9. 11. 2004 do 8. 11. 2006 přerušil podnikání, jak v silniční motorové dopravě, tak v obchodní činnosti, jakož i to, že o tento zápis sám požádal. Neodpovídá skutečnosti ani žalobní tvrzení, že důkazní prostředky byly finančním ředitelstvím vyhodnoceny formálně a účelově. Pokud jde o žádost stěžovatele ze dne 25. 2. 2002 o zrušení registrace k dani

z přidané hodnoty, má krajský soud za to, že z takto blíže nespecifikovaného sdělení nelze dovodit, jakého časového období a jaké činnosti se tato informace týká. Naopak, správce daně zjistil, že ač stěžovatel požádal živnostenský úřad v roce 2004 o přerušení provozování obou živností na dobu 2 let, v rozporu s ustanovením § 38g odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném pro rok 2004, nepodal tento příznání k dani z příjmů za toto období. Jelikož stěžovatel nepřerušil, ani neukončil podnikání před rokem 2004, bylo jeho povinností podat za rok 2004 daňové příznání a podle ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) citovaného zákona zahrnout do základu daně zbývající část pohledávky za společností MEGAPAL servis, s. r. o., která po úhradách z předchozích let činila částku 6 199 537 Kč. Nelze proto přisvědčit stěžovateli, že mu správní orgány v rozporu se zákonem dodatečně vyměřily daň z příjmů ze základu daně odpovídající zbývající části pohledávky vzniklé v roce 2001 z titulu prodeje podniku. Opodstatněná pak není ani žalobní výtku, že v odůvodnění rozhodnutí finančního ředitelství jsou uváděny skutečnosti týkající se daňové povinnosti za rok 2001, za něž žádné šetření neprobíhalo. Je tomu tak proto, že stěžovateli stanovená daň z příjmů vychází ze skutečností, které měly svůj původ již v roce 2001, a přitom není na závadu, že jde o období, za které již je právo správních orgánů na vyměření daně prekludováno. Správním orgánům nelze vytýkat účelové posouzení tvrzení stěžovatele, že přestal podnikat již v roce 2001, a že tedy v letech 2002 - 2004 nepodnikal. Stěžovatel totiž nejen netvrdil, ale ani neprokázal, že by splnil povinnost, která mu vyplývá z ustanovení § 33 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Naopak z podkladů živnostenského úřadu je patrné, že požádal o přerušení provozování obou živností až dne 9. 11. 2004. V neposlední řadě nelze přisvědčit ani námitce, že by finanční ředitelství ve svém rozhodnutí neuvedlo, v čem mělo spočívat podnikání stěžovatele. Tento odvolací orgán v odůvodnění svého rozhodnutí poukázal na skutečnost, že společnost MEGAPAL servis, s. r. o. zaúčtovala při vzájemném vypořádání závazků a pohledávek jako pohledávku za stěžovatelem i úhradu přijatých faktur za telefonní poplatky, vedenou pod položkou „telefon Autodoprava“, tj. pod označením, pod kterým stěžovatel provozoval svou podnikatelskou činnost jako fyzická osoba. Krajský soud nevyhověl návrhu stěžovatele na doplnění dokazování, neboť by tímto postupem bylo potvrzeno jen to, že ohlásil u živnostenského úřadu ukončení činnosti a nikoliv, že skutečně ukončil podnikání.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, kterou opřel o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal nesprávné posouzení zásadní otázky, a to že v období 2002 - 2004 podnikal, ač tomu tak ve skutečnosti nebylo. V tomto směru však krajský soud pochybil i tím, že tuto zásadní žalobní námitku pozměnil a zabýval se jen tím, zda byl stěžovatel zapsán v živnostenském rejstříku. Nebyl tedy zjišťován pravý skutkový stav věci. Pod pojmem „podnikání“ se rozumí jen vlastní aktivní činnost podnikatele, a proto každý, kdo má vydáno živnostenské oprávnění, nemusí také současně podnikat. Stejně tak ne každý tuto okolnost oznámí příslušnému úřadu (včetně správce daně). Stěžovatel nepopřel, že mu bylo živnostenské oprávnění vydáno, ale rozhodně namítá, že „nepodnikal“. Ostatně, kromě své vlastní smrti, mu není znám pozitivní důkazní prostředek, kterým by byl schopen tuto okolnost (nepodnikání) prokázat. Nelze mu proto přičítat, že neprokázal negativní skutečnost. Byl to naopak správce daně, který měl předložit důkazy o tom, že jako daňový subjekt a fyzická osoba podnikal a jakým konkrétním způsobem. Svůj podnik ostatně v roce 2001 prodal a nadále již jako fyzická osoba nepodnikal. K 31. 1. 2001 se odhlásil i z evidence osob samostatně výdělečně činných a originál potvrzení Okresní správy sociálního zabezpečení v Táboře předložil krajskému soudu. Jelikož ho tato okolnost nezavazovala povinnosti podávat daňová příznání k dani z přidané hodnoty, podával i „proškrtnutá“ daňová příznání. Za důkaz svědčící o jeho nepodnikání nadále považuje i svou žádost z února 2002 o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty, kde výslovně uvedl, že nepodniká. Nemůže proto akceptovat závěr krajského soudu, že důkazem o jeho podnikání bylo zaúčtování faktury za telefon, jím založenou společností MEGAPAL servis, s. r. o., pod označením, pod nímž vykonával svou podnikatelskou činnost jako fyzická osoba. Ze všech uvedených důvodů navrhl,

aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Současně požádal i o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Finanční ředitelství se k podané kasační stížnosti vyjádřilo tak, že stěžovatel posuzovanou situaci značně zjednodušil. Předně se mýlí, pokud dovozuje, že to byly správní orgány, které měly prokazovat, že nepodnikal. Tuto skutečnost lze prokázat především oznámením o tomto záměru, adresovaném příslušnému živnostenskému úřadu. Toto však stěžovatel v roce 2001 neučinil. Obecnímu živnostenskému úřadu tuto okolnost oznámil až dne 9. 11. 2004 (přerušeni podnikatelské činnosti). Důkazem o ukončení podnikatelské činnosti nemůže být ani žádost ze dne 25. 2. 2002 o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty, v níž uvedl, že: „fyzická osoba M. P. zatím nepodniká“, ani následný úkon správce daně – zrušení jeho registrace jako plátce daně z přidané hodnoty. Stěžovateli je též evidentně zřejmé, že pro rok 2001 došlo již k prekluzi práva daň vyměřit, ale sám rozhodné okolnosti za toto období v souvislosti s prodejem podniku neuvedl do daňového přiznání. Současně nepopírá, že by neobdržel od společnosti MEGAPAL servis, s. r. o. v letech 2002 - 2004 finanční prostředky, ani jejich výši. Přesto v těchto letech daňové přiznání nepodal. Stěžovatel tedy neprokázal přerušeni ani ukončení podnikatelské činnosti v roce 2001 a ze spisového materiálu je naopak dostatečně zřejmé, že tak učinil až v listopadu roku 2004. Finanční ředitelství nesouhlasí ani s námitkou, že správce daně byl povinen provést šetření u Okresní správy sociálního zabezpečení v Táboře. Byl-li stěžovatel přesvědčen o tom, že za pomoci vyjádření této okresní správy mohl prokázat své tvrzení, měl tak učinit v daňovém řízení, což se nestalo. Nelze také v žádném případě pominout fakt, že předmětné příjmy stěžovateli plynuly z titulu úhrady kupní ceny za prodej podniku, kterou uzavíral dne 31. 1. 2001 jako podnikatel. Tyto příjmy proto mají jednoznačně charakter příjmů z podnikání. Finanční ředitelství proto navrhuje, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom i sám shledal vadu uvedenou v odstavci 3, k níž musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Z předloženého správního spisu vyplývá, že u stěžovatele byla provedena daňová kontrola daně z příjmů za zdaňovací období roků 2002 - 2004. Kontrola byla zahájena dne 16. 12. 2005 a její výsledek je popsán ve zprávě o daňové kontrole ze dne 30. 8. 2006. Jak správce daně, tak i finanční ředitelství vyšly po skutkové stránce z toho, že stěžovatel jako osoba nezapsaná v obchodním rejstříku uzavřel dne 31. 1. 2001 se společností MEGAPAL servis, s. r. o. smlouvu o prodeji podniku (dále také „kupující“), zastoupenou jediným společníkem a jednatelem M. P. Touto smlouvou stěžovatel převedl na kupujícího svůj podnik sestávající z veškerých aktiv a pasiv, příslušenství, práv a povinností váznoucích na podniku. Cena podniku byla vyčíslena v celkové výši 9 192 195,46 Kč a měla být uhrazena nejpozději do 31. 12. 2003. Podle kontrolního zjištění správce daně byl závazek kupujícího k úhradě kupní ceny postupně v letech 2001 - 2003 snižován. Dělo se tak osobními výběry jednatele kupujícího, tj. stěžovatele, a úhradami jeho osobních závazků, které byly v účetnictví společnosti MEGAPAL servis, s. r. o. zaúčtovány na účet 355 jako pohledávka vůči jednatelem a přeúčtováním na účet 365 – závazky vůči společníkům. Tímto způsobem na jedné straně (kupujícího) došlo ke snížení tohoto závazku tak, že na počátku zdaňovacího období roku 2004 činil částku 6 199 537,40 Kč. Na druhé straně se jednalo o příjem stěžovatele, který ho nezahrnul do příjmů z podnikání. O prodeji podniku účtoval pouze jako o pohledávce vůči kupujícímu ve výši 9 192 195,46 Kč. V průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že stěžovatel v kontrolovaném období nevedl daňovou evidenci a že dne 9. 11. 2004 podle ustanovení § 31 odst. 12 zákona č. 455/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „živnostenský zákon“) oznámil Městskému úřadu Tábor, obecnímu živnostenskému úřadu, že přerušuje provozování živnosti – obchodní činnosti, a to od 9. 11. 2004 do 8. 11. 2006. Součástí správního spisu je i žádost stěžovatele ze dne 25. 2. 2002 o

zrušení registrace k dani z přidané hodnoty, ve které výslovně uvedl, že „vznikla společnost MEGAPAL, servis s. r. o., která se stala plátcem DPH“ a že „fyzická osoba M. P. zatím nepodniká“. Na základě uvedených skutečností pak došly správní orgány k závěru, že stěžovatel ukončil, resp. Přerušil, podnikání až ke dni 9. 11. 2004, a proto mu podle ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) bod 3. zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) vznikla povinnost upravit rozdíly mezi příjmy a výdaji o výši pohledávek a závazků o částky příjmů, které hospodářsky patří do následujícího zdaňovacího období podle § 5 citovaného zákona.

Již v řízení před krajským soudem byla mezi stěžovatelem a finančním ředitelstvím spornou především otázka, zda ze strany stěžovatele došlo k ukončení podnikatelské činnosti v roce 2001 nebo až v roce 2004, a s tím spojené právní důsledky pro stanovení daně za rok 2002.

Podle ustanovení § 3 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti. Podle ustanovení § 7 odst. 1 citovaného zákona jsou příjmy z podnikání: a) příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství; b) příjmy ze živnosti; c) příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů; d) podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti na zisku.

Podle ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů se výsledek hospodaření 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 zahájení likvidace, upraví u poplatníků uvedených v § 2 pokud vedou daňovou evidenci, o výši pohledávek [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y)] a závazků, s výjimkou přijatých a zaplacených záloh, o cenu nespotřebovaných zásob a o zůstatky vytvořených rezerv; přitom nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí majaté 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.

Podle ustanovení § 31 odst. 12 živnostenského zákona lze provozování živnosti přerušit nejdéle na dobu 2 let. Hodlá-li podnikatel přerušit provozování živnosti na dobu delší než 6 měsíců, je povinen tuto skutečnost předem písemně oznámit živnostenskému úřadu. Podle odstavce 13 téhož ustanovení pokračování v provozování živnosti před uplynutím doby, na kterou bylo provozování živnosti přerušeno podle odstavce 12, je podnikatel povinen předem písemně oznámit živnostenskému úřadu. Na základě oznámení podle odstavců 12 a 13 živnostenský úřad zapíše tyto skutečnosti v živnostenském rejstříku a o provedeném zápise vyrozumí podnikatele (§ 31 odst. 14 citovaného zákona).

V předmětné věci bylo zásadní především posoudit, zda stěžovatel skutečně ukončil nebo přerušil svou podnikatelskou činnost ve smyslu ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů již v roce 2001 nebo až v roce 2004, a kdy byl proto povinen postupovat podle ustanovení

§ 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů, případně zda v tomto směru byl správními orgány i krajským soudem dostatečně zjištěn skutkový stav věci.

Zákon o daních z příjmů sám nepodává definici podnikání osob uvedených v ustanovení § 2 tohoto zákona. Je proto třeba v návaznosti na ustanovení § 3 odst. 1 písm. b) a § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů vyjít ze živnostenského zákona.

Podle ustanovení § 1 a 2 živnostenského zákona je „živnostenským podnikáním (živností)“ soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem. Podmínky, resp. předpoklady, stanovené živnostenským zákonem jsou uvedeny v následujících ustanoveních tohoto zákona (zejm. v ustanoveních § 6 a § 7). Skutečností prokazující naplnění předpokladů daných tímto zákonem, tj. že daná osoba splňuje zákonné podmínky pro provozování živností, jsou pak veřejné listiny - živnostenský list (příp. nahrazený osvědčením vydaným živnostenským úřadem) a koncesní listina s údaji podle živnostenského rejstříku; do jejího vydání pravomocné rozhodnutí, jímž byla udělena koncese.

Jen za splnění shora uvedených kumulativních podmínek lze hovořit o tom, že osoba uvedená v ustanovení § 2 zákona o daních z příjmů podniká ve smyslu zákona o živnostenském podnikání. Proto jen příjmy, které mají svůj původ v živnostenském podnikání, tj. v soustavné činnosti provozované samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených zákonem o živnostenském podnikání (příjmy z živnosti), a plynou osobám uvedeným v § 2 zákona o daních z příjmů, lze podřadit pod ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Obdobně ani zákon o daních z příjmů nedefinuje okamžik, ke kterému je třeba považovat, u poplatníků uvedených v ustanovení § 2 zákona o daních z příjmů, podnikatelskou činnost nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost (§ 7 zákona o daních z příjmů) za ukončenou nebo přerušenu pro účely ustanovení § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Ukončení, resp. přerušeni, výkonu podnikatelské činnosti nebylo v rozhodném zdaňovacím období upraveno ani v živnostenském zákoně (srov. § 31 odst. 12 živnostenského zákona, ve znění účinném pro rok 2004 a pro rok 2008), ani v jiném zákoně. Lze proto konstatovat, že „přerušeni podnikání“ je záležitostí zcela neformální, faktickou, nevyžadující žádné povolení či evidenci. Je pak pouze následnou povinností podnikatele oznámit přerušeni podnikání, např. živnostenskému úřadu, a to navíc jen v případě, má-li být podnikání přerušeno na dobu delší šesti měsíců, případně správci daně (§ 33 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků). Je tudíž projevem zásady upravené v § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, pokud je správní orgán povinen prioritně přihlížet ke stavu faktickému, a nikoliv jen stavu formálně vykázanému; není přitom rozhodné, zda formálně vykázaný stav má původ v jednání daňového subjektu nebo v jeho nečinnosti.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že podle právního stavu, který tu byl jak v roce 2002, tak i v roce 2004, je třeba ukončení, resp. přerušeni, podnikání stěžovatele posuzovat podle stavu faktického a ve smyslu ustanovení § 1 a 2 živnostenského zákona. Bylo proto třeba, aby se již správní orgány zabývaly otázkou, zda skutečně v letech 2001 - 2004 byly u stěžovatele naplněny obě kumulativně určené podmínky (soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem) nezbytné pro závěr, že v letech 2002 až 2004 (do 9. 11. 2004) podnikal a měl tak v tomto období příjmy, které by podléhaly dani z příjmů podle § 7 zákona o daních z příjmů. Byť to nebylo stěžovatelem v odvolání ani v žalobě zcela pregnantně a výslovně napadáno, měly se správní orgány zabývat otázkou, zda vůbec a od kdy stěžovatel samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost přestal (ať již dočasně nebo trvale) provozovat činnost za účelem dosažení zisku. To však nečinily. Místo toho se spokojily se zjištěním, že ke dni 9. 11. 2004

podal stěžovatel žádost podle § 31 odst. 12 živnostenského zákona. Správní orgány se již vůbec nezabývaly otázkou, zda uvedenou žádost stěžovatel nepodal pouze proto, aby narovnal formálně vykazovaný stav se stavem faktickým. Správní orgány tak rozhodovaly na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci, a proto nebylo možno s dostatečnou jistotou vyslovit, že stěžovateli vznikla povinnost vyplývající z ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) bod č. 2 zákona o daních z příjmů až v roce 2004, resp. že tomu tak nebylo ve skutečnosti již dříve (např. v roce 2001).

Stranou nebylo možno ponechat ani okolnost, že se správní orgány vůbec nezabývaly důsledky smlouvy o prodeji podniku na výkon podnikatelské činnosti stěžovatele. V tomto směru lze, byť to v této věci není zcela přílehavé, např. poukázat na ustanovení § 8 odst. 1 zákona o živnostenském podnikání. Procesně nedostatečný postup správního orgánu pak uvozuje i samotný obsah správního spisu, z něhož není zřejmé, jak správce daně naložil se žádostí stěžovatele podle ustanovení § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Pokud totiž na tuto žádost správní orgány nereflektovaly, nebylo možno ani po stěžovateli spravedlivě požadovat, aby bezpochybně a pregnantně formuloval své odvolací důvody, potažmo žalobní body v žalobě proti rozhodnutí finančního ředitelství.

Nejvyšší správní soud posoudil jako opodstatněnou námitku, že skutková podstata, z níž vyšel správní orgán, nemá oporu ve spisech. Ze zjištěného skutkového stavu věci, který byl podkladem pro správní rozhodnutí, nelze totiž s jistotou dovozovat, že již v zdaňovacím období roku 2001 nebyla dána prvá kumulativní podmínka (soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku), nutná k úsudku o tom, že stěžovatel vůbec vykonává podnikatelskou činnost. K vyslovení právního závěru, že stěžovatel nepodnikal až od roku 2004 ve smyslu živnostenského zákona, a nikoliv již od roku 2001, totiž nepostačuje naplnění pouze jednoho z předpokladů živnostenského podnikání v roce 2004, ale musí být najisto postaveno, zda nebyl naplněn jakýkoliv z předpokladů již dříve (např. v roce 2001). Pokud za tohoto neúplně a nepřesně zjištěného skutkového stavu věci krajský soud dovodil, že stěžovatel měl v roce 2004 příjmy z podnikání, je tento jeho závěr zatížený stejnou vadou, která byla již konstatována u správních orgánů.

Krajský soud rovněž pochybil, pokud dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal ukončení své podnikatelské činnosti již v roce 2001. Je tomu tak mimo jiné i proto, že pro postup správních orgánů v předmětné věci, tj. aplikaci ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů, postačovalo, aby zjištěný skutkový stav vypovídal o tom, že stěžovatel v tomto období „pouze podnikatelskou činnost přerušil“. Zásadní pro posouzení důkazního břemene stěžovatele, jako daňového subjektu, je však skutečnost, že mu není možné přičítat k tíži neprokázání negativní skutečnosti, resp. že neprokázal nevykonávání podnikatelské činnosti, příp. že ukončil nebo přerušil své podnikání. K nemožnosti prokázat negativní skutečnost se Nejvyšší správní soud vyslovil již dříve (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2006, č. j. 3 Azs 35/2006 - 104, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 951/2006). Nepřípadný je v tomto směru i argument krajského soudu, že stěžovatel neprokázal splnění své povinnosti vyplývající z ustanovení § 33 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, když mu zanikla jeho daňová povinnost, protože krajský soud je vázán dispoziční zásadou a stěžovatel v řízení před tímto soudem ani netvrdil, že mu zanikla daňová povinnost (ve smyslu, že neměl příjmy ke zdanění). Nadto porušení této povinnosti je samostatným správním deliktem, který je postižitelný podle ustanovení § 37 zákona o správě daní a poplatků. Obdobně je samostatně postižitelné porušení povinnosti vyplývající z ustanovení § 31 odst. 12 živnostenského zákona.

Stejně tak je důvodná i námitka stěžovatele týkající se hodnocení důkazů správními orgány, a to žádosti ze dne 25. 2. 2002 a faktura za telefon – „telefon Autodoprava“, jež byla zaúčtována v evidenci společnost MEGAPAL, servis s. r. o.), . z čehož krajský soud dovodil

souladnost závěru správního orgánu se zákonem o tom, že stěžovatel v letech 2002 - 2004 podnikal.

Podle ustanovení § 2 odst. 7, resp. § 21 odst. 6, zákona o správě daní a poplatků je rozhodný obsah podání stěžovatele, a nikoliv jeho forma. Pokud tedy z podání, byť bylo učiněno na typizovaném formuláři ministerstva financí, je zřejmé, že stěžovatel oznámil, že podnikání neukončil, ale že „dočasně nepodniká“, nelze z toho dovozovat nic jiného, než že požádal o zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty a že nepodniká (dočasně). Nelze v tomto směru pominout, že není povinností stěžovatele jednu a tutéž okolnost správci daně oznamovat jednotlivě vždy pro účely té které konkrétní daně nebo jak výslovně uvedl krajský soud pro účely daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob. Pokud z formulace „jiných důvodů pro zrušení registrace k DPH“, obsažených v žádosti stěžovatele ze dne 25. 2. 2002, nebylo bez pochybností zřejmé, v jakém konkrétním období stěžovatel „nepodniká“, bylo právě na správci daně, aby nejen z tohoto podání dovodil důsledky i pro daň z příjmů, ale aby též případně vyzval stěžovatele k upřesnění uvedených skutečností. Rozhodnou pro závěr o tom, zda stěžovatel vykonával nebo nevykonával podnikatelskou činnost, není sama o sobě, bez dalšího šetření v této věci, okolnost, že jiný subjekt (společnost MEGAPAL servis, s. r. o.) v roce 2002 účtoval o „telefonu za Autodopravu“. Tomuto naopak svědčí zjištění správce daně, že stěžovatel vůbec v tomto období nevedl daňovou evidenci a nepodal ani daňové přiznání.

Rozsudek krajského soudu je také zčásti i nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí krajských soudů se Nejvyšší správní soud zabýval již dříve. Např. v rozsudku ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, který byl uveřejněn pod č. 787/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž vyslovil, že „Opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (§ 103 odst. 1 písm. d/ s. ř. s.)“.

Vycházejí z premisy, že soud zná právo, resp. z toho, že bezvadnou žalobní námitkou není jen taková, která je explicitně podřazena pod konkrétní ustanovení zákona (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 13. 1. 2000, sp. zn. III. ÚS 236/99, uveřejněném pod č. 5 ve svazku č. 17 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, str. 35), je podle Nejvyššího správního soudu nesporné, že stěžovatel implicitně v podané žalobě namítal rozpor napadeného správního rozhodnutí s ustanovením § 7 zákona o daních z příjmů. Na tuto námitku však krajský soud nereagoval. Tato vada pak způsobuje, že rozsudek je v uvedeném rozsahu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, k čemuž je Nejvyšší správní soud povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud konstatuje, že je věcí úvahy správce daně, pokud dojde k závěru, že stěžovatel skutečně ukončil (přerušil) podnikání již v roce 2001, aby posoudil, zda příjmy které stěžovatel obdržel v zdaňovacím období roku 2002 nepodléhají dani z příjmu z jiného důvodu než z titulu ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů; tato úvaha krajskému soudu nepřísluší (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 18. 10. 1999, sp. zn. IV. ÚS 279/99, č. 142, viz. www.nalus.usoud.cz; příp. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 5 As 20/2003 - 64, který je dostupný na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud ze všech uvedených důvodů napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.), v němž je tento soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku Nejvyššího správního soudu.

Nejvyšší správní soud již nerozhodoval o návrhu stěžovatele na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, protože bez prodlení (ihned po předložení spisu a po nezbytném

poučení účastníků řízení) rozhodl o věci samé. Za této situace potom nemohou skutečnosti tvrzené jako důvod pro přiznání odkladného účinku ani nastat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2003, č. j. 2 Azs 3/2003 - 44, který byl publikován pod č. 173/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu).

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

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

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

V Brně dne 28. srpna 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu