

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27.10.2015, sp. zn. 32 Cdo 4092/2014, ECLI:CZ:NS:2015:32.CDO.4092.2014.1

Číslo: 88/2016

Právní věta: Zpracování daňového přiznání pro jiné subjekty podnikatelským způsobem nespadá pod živnost „činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence“; je-li proto pojistná smlouva sjednána k pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou v souvislosti s provozováním této živnosti, nevztahuje se na škodu způsobenou pochybením učiněným až při samotném zpracování daňového přiznání. O to nejde tam, kde k pochybení došlo již v rámci vedení daňové evidence a do daňového přiznání bylo pouze přeneseno.

Soud: Nejvyšší soud

Datum rozhodnutí: 27.10.2015

Spisová značka: 32 Cdo 4092/2014

Číslo rozhodnutí: 88

Číslo sešitu: 8

Typ rozhodnutí: Rozsudek

Hesla: Daň z příjmů, Pojištění odpovědnosti za škodu, Živnostenské podnikání

Předpisy: § 7b předpisu č. 586/1992Sb.

Druh: Rozhodnutí ve věcech občanskoprávních, obchodních a správních

Sbírkový text rozhodnutí:

Nejvyšší soud k dovolání žalobkyně zrušil rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 5. 11. 2013, sp. zn. 16 Co 417/2013, jakož i rozsudek Obvodního soudu pro Prahu 1 ze dne 22. 8. 2013, sp. zn. 27 C 89/2012, a věc vrátil Obvodnímu soudu pro Prahu 1 k dalšímu řízení.

I.

Dosavadní průběh řízení

1. Žalobkyně se v souzené věci domáhala zaplacení částky 172 762 Kč z titulu nároku na pojistné plnění z pojistné smlouvy, kterou byla pojištěna její odpovědnost za škodu.
2. M ě s t s k ý s o u d v Praze rozhodnutím ze dne 5. 11. 2013, č. j. 16 Co 417/2013-62, potvrdil rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 27 C 89/2012-42, jímž O b v o d n í s o u d pro Prahu 1 žalobu zamítl a rozhodl o nákladech řízení. Odvolací soud rozhodl též o nákladech odvolacího řízení.
3. Odvolací soud vyšel ze zjištění soudu prvního stupně, doplněných dokazováním v odvolacím řízení, podle nichž mezi žalobkyní a právní předchůdkyní žalované byla dne 25. 4. 2001 uzavřena pojistná smlouva vztahující se na odpovědnost žalobkyně za škodu způsobenou v souvislosti s její

podnikatelskou činností, vymezenou odkazem na živnostenský list, vystavený dne 14. 2. 2001. Ten žalobkyni opravňoval provozovat činnost účetních poradců a vedení účetnictví. Dne 1. 1. 2003 žalobkyně uzavřela s P. volejbalovým klubem, o. s. (dále jen „občanské sdružení“), smlouvu o provádění účetních prací, v níž se mimo jiné zavázala též ke zpracování daňového přiznání z příjmu právnických osob. Finanční úřad vyměřil občanskému sdružení daňové penále za roky 2004 a 2005 ve výši 438 774 Kč, z nichž mu poté část ve výši 271 783 Kč prominul. Důvodem pro vyměření penále za rok 2004 byla úprava daňového základu (jeho snížení) o hospodářský výsledek z reklamní činnosti, který je u poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, vždy předmětem daně. Penále za rok 2005 pak bylo vyměřeno z důvodu nezahrnutí příspěvku na činnost města do daňového základu a z důvodu snížení daňového základu o hospodářský výsledek z reklamní činnosti. Rozsudkem Okresního soudu v Přerově ve spojení s rozsudkem Krajského soudu v Ostravě bylo žalobkyni uloženo zaplatit občanskému sdružení z titulu náhrady škody částku 125 243 Kč a na nákladech řízení částku 47 519 Kč, žalovaná jí však odmítla poskytnout pojistné plnění s odůvodněním, že škoda nevznikla v souvislosti s činností účetních poradců.

4. Odvolací soud se ztotožnil s právními závěry soudu prvního stupně. Shodně s ním dovodil, že úkon, kterým žalobkyně způsobila škodu, nebyl úkonem vedení daňové evidence, nýbrž zpracováním daňového přiznání, a usoudil, že zpracování daňového přiznání nespadá pod oblast živnosti „činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence“ (dále též jen „účetní poradenství“), nýbrž jde o daňové poradenství. Na základě toho pak uzavřel, že škoda nebyla způsobena úkonem učiněným v rámci podnikatelské činnosti kryté sjednaným pojištěním.

II.

Dovolání a vyjádření k němu

5. Rozsudek odvolacího soudu napadla žalobkyně dovoláním, podle obsahu toliko ve výroku o věci samé. Splnění předpokladů přípustnosti dovolání shledává v tom, že napadené rozhodnutí závisí na vyřešení otázky hmotného práva, která v rozhodování odvolacího soudu nebyla dosud vyřešena. Touto otázkou má být „výklad pojmu vedení účetnictví a daňové evidence, jak toto bylo v rozhodné době upraveno ve vládním nařízení č. 469/2000 Sb., příloha 2, skupina 214“.

6. Dovolatelka argumentuje ve prospěch názoru, že výčet činností spadajících pod pojem „vedení účetnictví a daňové evidence“ je v uvedeném vládním nařízení uveden toliko demonstrativně, poukazuje na to, že vedení daňové evidence slouží ke stanovení základu daně z příjmů, a prosazuje závěr, že zpracování přiznání k dani z příjmů právnické osoby lze podřadit pod pojem „vyhotovování účetních dokladů“. Podle jejího mínění soudy nižších stupňů vyložily oprávnění k vedení účetnictví a daňové evidence příliš restriktivně, jestliže do něj nezahrnuly i úkon spočívající v přípravě a vyhotovení daňového přiznání; v tom spatřuje nesprávné právní posouzení věci.

7. Dovolatelka navrhuje, aby dovolací soud zrušil jak rozhodnutí odvolacího soudu, tak i rozhodnutí soudu prvního stupně, a věc vrátil soudu prvního stupně k dalšímu řízení.

8. Žalovaná se k dovolání nevyjádřila.

III.

Přípustnost dovolání

9. Se zřetelem k době vydání napadeného rozhodnutí odvolacího soudu se uplatní pro dovolací řízení - v souladu s bodem 7. článku II, části první, přechodných ustanovení zákona č. 404/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, a s bodem 2. článku II, části první, přechodných ustanovení zákona č. 293/2013 Sb., kterým se mění zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, a některé

další zákony - občanský soudní řád ve znění účinném od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 (dále též jen „o. s. ř.“).

10. Po zjištění, že dovolání bylo podáno ve lhůtě stanovené v § 240 odst. 1 o. s. ř. oprávněnou osobou při splnění podmínky povinného zastoupení (§ 241 odst. 1 a 4 o. s. ř.), se Nejvyšší soud jako soud dovolací (§ 10a o. s. ř.) nejprve zabýval otázkou přípustnosti dovolání, neboť dovoláním lze napadnout pravomocné rozhodnutí odvolacího soudu jen za předpokladu, že to zákon připouští (§ 236 odst. 1 o. s. ř.).

11. Podle ustanovení § 237 o. s. ř. je dovolání přípustné proti každému rozhodnutí odvolacího soudu, kterým se odvolací řízení končí, jestliže napadené rozhodnutí závisí na vyřešení otázky hmotného nebo procesního práva, při jejímž řešení se odvolací soud odchýlil od ustálené rozhodovací praxe odvolacího soudu nebo která v rozhodování odvolacího soudu dosud nebyla vyřešena nebo je dovolacím soudem rozhodována rozdílně anebo má-li být dovolacím soudem posouzena jinak.

12. Nejvyšší soud shledal dovolání přípustným, neboť otázku výkladu pojmu „vedení daňové evidence“ ve vztahu ke zpracování daňového přiznání k dani z příjmu (dále též jen „daňové přiznání“), na jejímž vyřešení napadené rozhodnutí závisí, ve své rozhodovací praxi dosud neřešil.

IV. Důvodnost dovolání

13. Dovolání je též důvodné, byť nikoliv všem dovolacím argumentům lze přisvědčit.

14. V příloze 2 nařízení vlády č. 469/2000 Sb., kterým se stanoví obsahové náplně jednotlivých živností, ve znění účinném od 1. 1. 2001 do 31. 10. 2004, tedy v době, kdy byl dovolatelce vystaven živnostenský list a došlo k uzavření pojistné smlouvy, byla v rámci vázaných živností ve skupině 214 vymezena živnost „činnost účetních poradců, vedení účetnictví“ tak, že jde o „poskytování rad v otázkách vedení účetnictví v rámci právních předpisů, zejména v otázkách používání účetních metod, vyhotovování účetních dokladů, sestavování účtového rozvrhu, účtování o účetních případech v účetních knihách, sestavování účetní uzávěrky a konsolidované účetní uzávěrky, výroční zprávy a konsolidované výroční zprávy, provádění analýz finanční situace účetních jednotek, jakož i zpracování podkladů (návodu) pro systém vedení účetnictví. Provádění účetních operací dle zvláštního předpisu“.

15. Ve znění účinném od 1. 11. 2004 do 13. 8. 2008, kdy bylo toto nařízení zrušeno, byla v něm tato živnost označena jako „činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence“ a vymezena tak, že jde o „poskytování rad v otázkách vedení účetnictví a daňové evidence v rámci právních předpisů, zejména v otázkách používání účetních metod, vyhotovování účetních dokladů, sestavování účtového rozvrhu, účtování o účetních případech v účetních knihách, sestavování účetní uzávěrky a konsolidované účetní uzávěrky, výroční zprávy a konsolidované výroční zprávy, provádění analýz finanční situace účetních jednotek, jakož i zpracování podkladů (návodu) pro systém vedení účetnictví. Provádění účetních operací dle zvláštního právního předpisu. Vedení daňové evidence“.

16. Zcela stejně (doslova) je pak obsah této živnosti vymezen též v příloze 2 nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních jednotlivých živností, účinného od 14. 8. 2008.

17. Podle ustanovení § 4 odst. 4 věty první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), obchodním majetkem se pro účely daně z příjmů fyzických osob rozumí souhrn majetkových hodnot (věcí, pohledávek a jiných práv a penězi ocenitelných jiných hodnot), které jsou ve vlastnictví poplatníka a o kterých bylo nebo je účtováno anebo jsou nebo byly uvedeny v evidenci majetku a závazků pro účely stanovení základu

daně a daně z příjmů (dále jen „daňová evidence“).

18. Podle ustanovení § 7b zákona daních z příjmů daňová evidence zajišťuje zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o a) příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, b) majetku a závazcích (odstavec 1). Zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků provede poplatník k poslednímu dni zdaňovacího období. O tomto zjištění provede zápis. O případné rozdíly upraví základ daně podle § 24 a 25 (odstavec 4).

19. Tato ustanovení nedoznala následnou novelizací, provedenou k 1. 1. 2014 zákonným opatřením senátu č. 344/2013 Sb., z pohledu otázky řešené v souzené věci podstatných změn. V ustanovení § 4 odst. 4 věty první je obsažen již jen samotný pojem „daňová evidence“ a vymezení tohoto pojmu je vyhrazeno ustanovení § 7b odst. 1, podle něhož, daňovou evidencí se pro účely daní z příjmů rozumí evidence pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů. Tato evidence obsahuje údaje o a) příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, b) majetku a dlužích“. Text v odstavci 4 zůstal beze změny.

20. Zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky (dále jen „zákon o daňovém poradenství“), definuje daňové poradenství v ustanovení § 1 písm. a) jako poskytování právní pomoci a finančně ekonomických rad ve věcech daní, odvodů, poplatků a jiných plateb (dále jen „daně“), jakož i ve věcech, které s daněmi přímo souvisejí.

21. Podle dovoláním nezpochybněného závěru odvolacího soudu byla příčinou předmětné škody pochybení dovolatelky spočívající v neoprávněném snížení základu daně o tržby z reklamní činnosti a v nesprávném posouzení daňového režimu určitého výdaje – dovolatelka jej zahrнула mezi daňově účinné výdaje, přestože tomu tak podle zákona o daních z příjmů nemělo být. Odvolací soud zaujal názor, že tyto úkony nejsou operacemi účetními, neboť jde o posouzení, jak uvedené příjmy zdaňovat, tedy o daňové poradenství. Jinými slovy řečeno, šlo-li v případě předmětných pochybení věcně o posouzení otázek daňových, a nikoliv účetních, nejednalo se o součást poradenství účetního, nýbrž daňového. Východisko založené na takto zjednodušeném, mechanickém oddělení daňových a účetních otázek obstát nemůže.

22. Soudy nižších stupňů vycházely z poznatku, který dovolatelka rovněž nezpochybňuje, nýbrž na něm naopak staví svou argumentaci, a jenž tudíž není otevřen dovolacímu přezkumu, že dovolatelka daňová přiznání za roky 2004 a 2005 zpracovala na základě daňové evidence, které pro občanské sdružení vedla. Z vymezení účelu a obsahu daňové evidence v ustanovení § 7b zákona o daních z příjmů vyplývá, že nezbytnou součástí daňové evidence je vždy i rozčlenění příjmů a výdajů potřebné pro zjištění základu daně, tedy jejich klasifikace a roztrídění z toho hlediska, zda jde o příjmy a výdaje daňové, nebo nedaňové. Též odborná literatura shodně dovozuje (srov. např. HLAVÁČKOVÁ, H., Příjmy a výdaje v daňové evidenci podnikatelského subjektu, Účetnictví, daně a právo v zemědělství, Wolters Kluwer, ročník 2012, číslo 8, s. 25), že při vedení daňové evidence je nutno odděleně sledovat výdaje a příjmy, které základ daně ovlivní (výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů a zdanitelné příjmy), a ty, které základ daně neovlivní (příjmy, které se nezdaňují, a nedaňové výdaje), má-li proto poplatník vést tuto evidenci správně, musí vědět, jaké výdaje jsou daňové a jaké nedaňové.

23. Při vedení daňové evidence je tedy vždy třeba řešit daňový režim příjmů a výdajů; bez tohoto posouzení není řádné provedení služby spočívající ve vedení (popř. v jednorázovém sestavení) daňové evidence uskutečnitelné. Účetní a daňové otázky tu proto nelze stavět do protikladu – v rozsahu potřebném pro řádné vedení daňové evidence je i řešení daňové problematiky nezbytnou součástí činnosti účetního poradce a činnosti daňového a účetního poradenství se v tomto rozsahu při řešení daňových otázek překrývají. I pochybení při řešení právě těchto daňových souvislostí proto může být pochybením, k němuž došlo v rámci výkonu živnosti účetního poradenství.

24. Vymezení rozsahu účetního poradenství poskytovaného v souvislosti s daňovou evidencí tedy závisí na posouzení, které činnosti jsou a které již nejsou nezbytné pro řádné vedení daňové evidence.

25. Názor prosazovaný dovolatelkou, podle něhož mezi činnosti, z nichž sestává vedení daňové evidence, náleží též zpracování daňového přiznání, správný není.

26. Zpracování daňového přiznání pro jiný subjekt náleží do oblasti daňového poradenství, neboť jde o činnost, při níž se bezprostředně uplatní „poskytování právní pomoci a finančně ekonomických rad ve věcech daní“ ve smyslu ustanovení § 1 písm. a) zákona o daňovém poradenství. Z ustanovení § 7b zákona o daních z příjmů, vymezujícího obsah pojmu daňová evidence, lze přitom spolehlivě dovodit, že zpracování daňového přiznání mezi úkony nezbytné pro samotné vedení daňové evidence nepatří; jde již o činnost navazující, nadstavbovou. Služba spočívající ve zpracování daňového přiznání podnikatelským způsobem je proto - ve vztahu mezi účetním a daňovým poradenstvím - výhradní součástí poradenství daňového a pod živnost „činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence“ nespadá.

27. Pro správnost tohoto závěru svědčí podpůrně i zřejmá odlišnost daňového poradenství od poradenství účetního ve vztahu k podávání daňového přiznání, vyplývající ze speciálního statutu daňového poradce jako zmocněnce daňového subjektu v daňovém řízení jak podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, zrušeného ke dni 1. 1. 2011 a účinného v době rozhodné v souzené věci, tak podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, účinného od 1. 1. 2011. Pouze daňový poradce (podobně jako advokát) mohl (resp. může) v daňovém řízení vystupovat v pozici „daňového poradce“ (§ 11 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb.), resp. „poradce“ (§ 29 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb.), s níž se v režimu obou uvedených předpisů pojí zvláštní (určitým způsobem privilegované) procesní postavení, např. v otázkách vyloučení ze zastupování, doručování, lhůty k podání daňového přiznání (srov. §§ 11, 17 a 40 zákona č. 337/1992 Sb.), resp. v otázkách ustanoveného zástupce, omezení zmocnění, lhůty k podání daňového přiznání a povinnosti k mlčenlivosti (srov. §§ 26, 29, 136 odst. 1 a 255 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb.).

28. Porovnávané činnosti se pak - jak se to projevuje právě v souzené věci - liší mimo jiné též různým rozsahem rizik spojených s jejich výkonem. Daňový poradce při své činnosti přebírá odpovědnost i za posouzení dalších, nadstavbových daňově relevantních právních i ekonomických souvislostí, přesahujících rámec řešení nezbytných pro řádné vedení daňové evidence. Proto také speciální úprava této profese, obsažená v zákoně o daňovém poradenství, stanoví nejen zvláštní předpoklady pro oprávnění k výkonu této činnosti (vzdělání, podle úpravy účinné do 30. 4. 2004 středoškolské, podle pozdější úpravy vysokoškolské, složení kvalifikační zkoušky z oboru finančního, správního, občanského a obchodního práva, financí a ekonomiky a účetnictví a zápis do seznamu daňových poradců, popř. registrace v něm, srov. §§ 4 a 5), nýbrž zakotvuje též zvláštní odpovědnost za škodu způsobenou v souvislosti s výkonem daňového poradenství (srov. § 6 odst. 7 citovaného zákona, ve znění účinném do 31. 8. 2008, ve znění pozdějších předpisů pak § 6 odst. 8).

29. Zcela zjevně chybná je pak argumentace dovolatelky, že daňové přiznání je účetním dokladem. Daňové přiznání nade vši pochybnost neodpovídá definičním znakům účetního dokladu, vyplývajícím z ustanovení § 11 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), ve spojení s ustanovením § 6 odst. 1 tohoto zákona, vymezujícím pojem „účetní případ“.

30. S otázkou, zda vedení daňové evidence zahrnuje též zpracování daňového přiznání, se tedy odvolací soud vypořádal ve výsledku správně. Posouzení úkonů, při nichž došlo k pochybení, jako zpracování daňového přiznání však neobstojí.

31. V důsledku nepřesného vyhodnocení obsahu daňové evidence (rozsahu činností spočívajících v

jejím vedení) odvolací soud nevzal na zřetel, že nesprávnost obsažená v daňovém přiznání může věcně spočívat v pochybení, k němuž došlo již při vedení daňové evidence a do daňového přiznání byla tato nesprávnost pouze přenesena; účetní poradce se při vedení daňové evidence dopustil chyby při členění příjmů a výdajů z hlediska jejich daňového režimu, v důsledku čehož byl nesprávně zjištěn základ daně (resp. nesprávně stanoven základ daně a daň). Na faktu, že k pochybení došlo nesprávným posouzením daňového režimu příjmu či výdaje v rámci vedení daňové evidence, se přenosem nesprávnosti do daňového přiznání ničeho nemění; samotný přenos, i pokud by byl proveden účetním poradcem, není skutečností, která by měla za důsledek přetržení příčinné souvislosti mezi takovým pochybením a výslednou škodou. Chyba daňové evidence se při přenesení údajů do daňového přiznání projeví jak v případě, že tento přenos provede daňový subjekt sám, tak i v případě, že tento úkon učiní přímo účetní poradce, který daňovou evidenci sestavil. Příčinou škody proto bude v takovém případě pochybení v postupu, který spadá pod oblast živnosti „činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence“, a je tudíž pokryt pojištěním, jež bylo sjednáno v souzené věci.

32. Chyba v daňovém přiznání mohla být též způsobena až při řešení dalších, s vedením daňové evidence již přímo nesouvisejících daňových otázek, jako např. až dodatečnými úpravami při zjišťování konečného daňového základu, nesprávnou aplikací daňových sazeb či manipulací s nimi, aplikací určité daňové strategie přesahující dané účetní období apod. Tyto činnosti již do živnosti „činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence“ nespádají, a není proto pojistnou smlouvou pokryto ani riziko pochybení, jichž se při takové činnosti účetní poradce může dopustit, pokud ji (případně i v rozporu se svým podnikatelským oprávněním) vykonává.

33. Nakonec pak mohlo k chybě dojít i při samotném přepisu, resp. přenosu údajů z daňové evidence do daňového přiznání, chyba mohla být způsobena také při aktu podávání přiznání, při komunikaci se správcem daně, případně dokonce při zastupování v daňovém řízení. I v tomto případě jde již o pochybení ve sféře, která do živnosti účetního poradenství nenáleží, a příslušné riziko tudíž není pokryto pojištěním, jehož rozsah je sjednán odkazem na tuto živnost.

34. Bez vyhodnocení, zda nesprávnost obsažená v daňovém přiznání věcně spočívá v pochybení, k němuž došlo již při vedení daňové evidence, či v pochybení při činnostech, které vedení daňové evidence překračují, nelze náležitě posoudit, zda byla škoda způsobena činností náležející do sféry účetního poradenství, či do oblasti vyhrazené poradenství daňovému. Takové hodnocení však odvolací soud v souzené věci neprovedl. Z jeho rozhodnutí tak není například patrné, proč pochybení, kterého se dovolatelka dopustila tím, že neoprávněně zahrnula určitý výdaj do kategorie výdajů daňově účinných, nepovažuje za součást vedení daňové evidence. Spokojil se zřejmě s tím, že dovolatelka se s žalovanou shodly v názoru, že k pochybení došlo při vyhotovení daňového přiznání. Otázka příčinné souvislosti je sice otázkou skutkovou (srov. např. důvody usnesení Nejvyššího soudu ze dne 27.1. 2009, sp. zn. [25 Cdo 490/2007](#), uveřejněného pod č. 109/2009 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek), v souzené věci však jde o posouzení povahy úkonu, při němž došlo k pochybení, jež mělo za následek vznik škody, tedy o otázku právního posouzení. Právní kvalifikace skutku předkládaná účastníkem řízení pro soud závazná není (srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 7. 2003, sp. zn. [25 Cdo 1934/2001](#), uveřejněný pod č. 78/2004 Sb. roz. obč.), proto ani skutečnost, že se na ní strany sporu shodly, nezbavuje soud povinnosti posoudit příslušnou otázku z hlediska práva a (v duchu zásady „*iura novit curia*“) učinit příslušný právní závěr sám.

35. Vady řízení, k nimž se v dovolacím řízení v případě přípustnosti dovolání přihlíží z úřední povinnosti (§ 242 odst. 3 věta druhá o. s. ř.), se z obsahu spisu nepodávají.

36. Protože právní posouzení, na němž spočívá napadený rozsudek odvolacího soudu ve výroku o věci samé, je neúplné, a tudíž nesprávné, a protože podmínky pro změnu tohoto rozhodnutí v takovéto procesní situaci dány nejsou, Nejvyšší soud je, aniž nařídil jednání (§ 243a odst. 1 věta první

o. s. ř.), podle ustanovení § 243e odst. 1 o. s. ř. zrušil, spolu se závislými výroky o nákladech řízení (§ 243e odst. 2, věta třetí, o. s. ř.). Důvody, pro které bylo zrušeno rozhodnutí odvolacího soudu, platí i na rozhodnutí soudu prvního stupně, Nejvyšší soud tedy v souladu s ustanovením § 243e odst. 2 věty druhé o. s. ř. zrušil též toto rozhodnutí a věc vrátil soudu prvního stupně k dalšímu řízení.

37. Právní názor dovolacího soudu je pro soudy nižších stupňů závazný (§ 243g odst. 1, část věty za středníkem, ve spojení s § 226 odst. 1 o. s. ř.).

38. Nad rámec uvedeného Nejvyšší soud zdůrazňuje, že se zabýval vztahem řešení daňové problematiky k vedení daňové evidence, nikoliv k vedení účetnictví, jsa vázán mezemi dovolacího přezkumu vytyčenými uplatněným dovolacím důvodem (§ 242 odst. 3 věta první o. s. ř.) a v jeho rámci tou konkrétní otázkou, na jejímž řešení odvolací soud založil své rozhodnutí. Nepřehlédl však, že občanské sdružení jako právnická osoba (srov. § 2 odst. 3 větu první zákona č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, zrušeného k 1. 1. 2014) ve skutečnosti vést daňovou evidenci oprávněno nebylo. Ustanovení § 7b zákona o daních z příjmů, umožňující vést namísto účetnictví daňovou evidenci, je totiž obsaženo v části první tohoto zákona, upravující, jak se výslovně deklaruje v její rubrice, výlučně daň z příjmů fyzických osob. Část druhá, předmětem jejíž úpravy je daň z příjmů právnických osob, obdobné ustanovení nemá. Občanské sdružení tak bylo povinno vést účetnictví (bylo ze zákona účetní jednotkou), přičemž, pokud ke dni 31. 12. 2004 vedlo účetnictví v soustavě jednoduchého účetnictví, mohlo podle ustanovení § 38a zákona o účetnictví, ve znění účinném od 1. 1. 2005, vést i nadále jednoduché účetnictví (srov. shodně např. STEJSKAL, J., Neziskový sektor – úvod do problematiky, UNeS. – UNES – účetnictví neziskového sektoru, Wolters Kluwer, 2011, číslo 2, s. 17, či tamtéž PETRLÍKOVÁ, B., Občanský spolek – odepisování majetku v daňové evidenci, ročník 2015, číslo 5, s. 23), původně po omezenou dobu, nejprve do 31. 12. 2006, poté do 31. 12. 2007, a po novele provedené s účinností od 1. 1. 2008 zákonem č. 348/2007 Sb. již po dobu časově neomezenou, avšak nově za předpokladu, že jeho celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3 000 000 Kč.

39. Soud prvního stupně, s jehož právním posouzením se odvolací soud bez výhrad ztotožnil, sice konstatoval, že daňová evidence je určena pro podnikající fyzické osoby, ve svých úvahách však tuto okolnost nezohlednil; vycházel z názoru, že daňová evidence je jednoduché účetnictví. Tak tomu ale není. Byť lze v odborné literatuře nalézt názor, že tyto dva typy evidence mají mnoho společného, včetně toho, že jsou obě založeny na sledování příjmů a výdajů v členění potřebném pro zjištění základu daně, a obě tedy musí splňovat z hlediska členění údajů a průkaznosti zápisů požadavky daňových předpisů, a že daňová evidence je vlastně obdobou jednoduchého účetnictví s tím rozdílem, že zákon vymezuje pouze její obsah, nikoliv způsob vedení (srov. VLASÁKOVÁ, H., Zrušení soustavy jednoduchého účetnictví, Účetnictví v praxi, Wolters Kluwer, 2004, číslo 2, s. 7), ztotožňovat je či zaměňovat rozhodně nelze (srov. shodně např. STEJSKAL, J., Několik poznámek k jednoduchému účetnictví, UNeS. – UNES – účetnictví neziskového sektoru, Wolters Kluwer, 2015, číslo 3, s. 27). Zatímco daňová evidence není účetnictvím (jeho zvláštním typem), nýbrž je speciální evidencí vyplývající z ustanovení § 7b zákona o daních z příjmů, vedenou pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů těch fyzických osob, které nevedou účetnictví (nejsou účetními jednotkami), jednoduché účetnictví účetnictvím je, a to účetnictvím, které jsou oprávněny vést právnické osoby taxativně vypočtené v ustanovení § 38a zákona o účetnictví a při jehož vedení se postupuje zejména podle ustanovení § 15 zákona o účetnictví, ve znění účinném do 31. 12. 2003, a podle vyhlášky č. 507/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví, zrušené ke dni 1. 1. 2004 (srov. shodně např. PETRLÍKOVÁ, B., v již citovaném článku „Občanský spolek – odepisování majetku v daňové evidenci“, a STEJSKAL, J., Účetnictví nestátních neziskových organizací v otázkách a odpovědích, UNeS. – UNES – účetnictví neziskového sektoru, Wolters Kluwer, 2011, číslo 12, s. 22).

40. V zájmu hospodárnosti dalšího řízení proto Nejvyšší soud upozorňuje, že v něm bude zapotřebí vypořádat se v první řadě s otázkou, zda a v jakém ohledu se shora přijaté závěry o vztahu řešení daňové problematiky k vedení daňové evidence uplatní též ve vztahu k vedení jednoduchého účetnictví.