



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudkyň Mgr. Jany Volkové a Mgr. Barbory Berkové ve věci

žalobkyně: **D. V.**, IČO X
sídlem Š. 67, X V.
zastoupená daňovým poradcem Ing. Romanem Landgráfem
sídlem Ke Kačí louži 3, 326 00 Plzeň

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 8. 2019, č. j. X, ve věci daně z příjmů fyzických osob,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

A) Vymezení věci

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

1. Žalobkyně se žalobou podanou dne 14. 10. 2019 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 8. 2019, č. j. X (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 12. 2018, č. j. X, kterým byla žalobkyni vyměřena za zdaňovací období roku 2015 daň z příjmů fyzických osob ve výši 66 960 Kč.

B) Žaloba

2. Žalobkyně navrhovala, aby krajský soud zrušil napadené rozhodnutí a současně i rozhodnutí správce daně. Uvedla, že podstatou sporu je otázka, zda byla oprávněna uplatnit výdaje procentem z příjmů ve výši 60 % podle § 7 odst. 7 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalobkyně v roce 2015 fakticky vykonávala živnostenské podnikání (pobírala příjmy z překladatelské činnosti), tedy *„materiálně (substantivně) nablíženo jistě platilo, že se jednalo o příjmy ze živnostenského podnikání“*. Žalobkyně tak naplnila podmínky uvedené v § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů a byla oprávněna uplatnit výdaje ve výši 60 % příjmů. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že pro uplatnění výdajů ve výši 60 % je rozhodující existence formálního živnostenského oprávnění. Tak tomu dle žalobkyně není. Pro uplatnění výdajů není podstatné, zda byly naplněny všechny formální znaky živnosti, ale zda žalobkyně fakticky vykonávala živnost: Překladatelská a tlumočnická činnost. Podle přílohy 4 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), a přílohy 4 nařízení vlády č. 278/2008 Sb., se jedná o živnost volnou; k získání příslušného živnostenského oprávnění dle § 25 živnostenského zákona postačí splnění všeobecných podmínek, není potřeba splnění žádných dalších zvláštních (odborných a jiných) podmínek. Žalobkyni by tak v získání živnostenského oprávnění nic nebránilo, jednalo se z její strany pouze o formální opomenutí. Žalobkyně měla za to, že správce daně měl jednat v souladu se zásadou materiální pravdy a podle § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, měl povinnost vycházet ze skutečného a nikoli formálně právního obsahu právního jednání. Záměrem zákonodárce nebylo dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů *„trestat“* ty poplatníky, kteří nebudou plnit všechny formální podmínky, ale naopak *„fakticky zvýhodňovat ty poplatníky, kteří fakticky (materiálně; tj. bez ohledu na jejich formálně právní status) vykonávají živnostenskou činnost, zjevně jako projev (daňové) politiky na podporu živnostenského podnikání“*.
3. Žalobkyně dále namítala porušení zákazu dvojího trestání. Uvedla, že dle § 61 odst. 3 živnostenského zákona se osoba dopustí přestupku, pokud provozuje živnostenskou činnost, aniž by pro tuto živnost měla živnostenské oprávnění. Provozování živnostenského podnikání bez živnostenského oprávnění je postižitelné v rámci správního trestání prostřednictvím pokuty uložené živnostenským úřadem. Dle žalobkyně by tedy bylo porušením zásady zákazu dvojího trestání, pokud by za stejný přestupek byla postižena ještě tím, že jí byla odepřena možnost uplatnění výdajů ve výši 60 % příjmu. Správce daně tak porušil zásadu dvojího trestání, protože žalobkyni potrestal prostřednictvím daní za to, že provozovala živnostenské podnikání bez živnostenského oprávnění, ačkoli za stejný skutek je žalobkyně postižitelná v rámci správního trestání podle živnostenského práva.

C) Vyjádření žalovaného

4. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 10. 6. 2019 navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

5. Uvedl, že pojem živnost je pojmem užším než pojem podnikání dle § 420 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále jen „občanský zákoník“). U živnosti musí být splněny stejné znaky jako u podnikání (soustavnost, samostatnost, výkon vlastním jménem, na vlastní odpovědnost a za účelem dosažení zisku), přičemž živnostenský zákon zavedl pro definici živnosti ještě jeden znak navíc, a to, že živnost je činností, která je vykonávána za podmínek stanovených živnostenským zákonem. Živnost je tedy oproti podnikání charakterizována šesti znaky, přičemž je nutné je splnit všechny současně, aby bylo možné jednoznačně konstatovat, že daná činnost je živností, tedy podnikáním v režimu živnostenského zákona. Pokud tedy daňový subjekt provádí činnost vykazující veškeré znaky podnikání dle § 420 odst. 1 občanského zákoníku s tím, že na vykonávanou činnost je třeba mít příslušné živnostenské oprávnění ve smyslu živnostenského zákona (bez ohledu na to, že se jedná „jen“ o živnost volnou ve smyslu ustanovení § 25 živnostenského zákona), ale daňový subjekt tuto činnost vykonává bez živnostenského oprávnění, není v takovém případě splněn šestý znak živnosti. U příjmů z takovéto činnosti se proto nejedná o příjmy ze živnostenského podnikání dle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, ale o příjmy z podnikání, ke kterému je mimo jiné potřeba podnikatelské oprávnění dle § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Pokud tedy žalobkyně vykonávala činnost, pro kterou by měla mít živnostenské oprávnění (ale takovým oprávněním nedisponovala), je nutno její příjem považovat za příjem dle § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, a to včetně možnosti využití výdajů ve výši 40 % z příjmů dle § 7 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů.
6. Správní orgány jsou povinny při výkonu své činnosti zachovávat a respektovat princip materiální publicity veřejného rejstříku (zde živnostenského rejstříku), je pro ně proto rozhodující formální a nikoli faktický stav. Pokud žalobkyně v rozhodném období nedisponovala živnostenským oprávněním (což sama ani nepopírá), nebylo možné, aby uplatnila výdaje ve výši 60 % příjmů.
7. K námitce porušení zákazu dvojího trestání žalovaný uvedl, že podstata zákazu dvojího trestání (*ne bis in idem*) spočívá zejména v tom, že tatáž osoba nesmí být vícekrát trestána za tentýž skutek. O takový případ se v daném případě nejednalo, neboť větší daňové zvýhodnění (zde výdaje ve výši 60 % z příjmů) a případný přestupek fyzické osoby dle § 61 odst. 3 písm. a) živnostenského zákona jsou zcela odlišné a samostatné instituty. Jejich případné souběžné užití proto není porušením zásady *ne bis in idem*.

D) Obsah správního spisu

8. Dne 22. 11. 2018 podala žalobkyně řádné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015, ve kterém vykázala příjmy ze samostatné činnosti dle § 7 zákona o daních z příjmů. K těmto příjmům uplatnila výdaje dle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů ve výši 60 %. Jako předmět podnikatelské činnosti uvedla překladatelské a tlumočnické práce.
9. Protože žalobkyně ve zdaňovacím období kalendářního roku 2015 nevlastnila žádné živnostenské oprávnění, stanovil správce daně výdaje ve výši 40 % z příjmů dle § 7 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů a platebním výměrem ze dne 18. 12. 2018, č. j. 2069169/18/3103-00551-803569, vyměřil žalobkyni daň ve výši 66 960 Kč.
10. Proti tomuto platebnímu výměru se žalobkyně dne 18. 1. 2019 odvolala. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání žalobkyně zamítl.

E) Posouzení věci krajským soudem

11. Krajský soud ověřil, že žalobu podala osoba k tomu oprávněná, po vyčerpání řádných opravných prostředků a žaloba splňuje všechny formální náležitosti. Žalobkyně podala žalobu ve lhůtě dle § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Je tedy věcně projednatelná.
12. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s. ř. s., přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
13. Podstatou sporu je posouzení, zda byla žalobkyně oprávněna uplatnit výdaje ve výši 60 % z příjmů dle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, pokud v předmětném zdaňovacím období nevlastnila žádné živnostenské oprávnění.
14. Dle § 7 odst. 1 zákona o daních z příjmů je *příjmem ze samostatné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v ust. § 6 zákona o daních z příjmů,*
 - a) *příjem ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,*
 - b) *příjem ze živnostenského podnikání,*
 - c) *příjem z jiného podnikání neuvedeného v písmenech a) a b), ke kterému je potřeba podnikatelské oprávnění,*
 - d) *podíl společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na zisku.*
15. Neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů uplatnit výdaje ve výši
 - a) *80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a z příjmů z živnostenského podnikání řemeslného; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 1 600 000 Kč,*
 - b) *60 % z příjmů ze živnostenského podnikání; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 1 200 000 Kč,*
 - c) *30 % z příjmů z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 600 000 Kč,*
 - d) *40 % z jiných příjmů ze samostatné činnosti, s výjimkou příjmů podle § 7 odst. 1 písm. d) a § 7 odst. 6 zákona o daních z příjmů; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 800 000 Kč.*
16. Z výše uvedeného vyplývá, že podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů by byla žalobkyně oprávněna uplatnit výdaje ve výši 60 % z příjmů při splnění podmínky, že by se jednalo o příjmy ze živnostenského podnikání.
17. Pojem podnikání je upraven v § 420 občanského zákoníku, podle kterého je ten, kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele. Aby se jednalo o podnikání, musí být tedy naplněno pět znaků: samostatnost, soustavnost, výkon vlastním jménem, na vlastní odpovědnost a za účelem dosažení zisku.
18. Pojem živnost upravuje § 2 živnostenského zákona tak, že živností je soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem. Živnostenský zákon tak stanovuje pro

živnost šest znaků, a to samostatnost, soustavnost, výkon vlastním jménem, na vlastní odpovědnost a za účelem dosažení zisku a provozování činnosti za podmínek stanovených živnostenským zákonem. „Všechny uvedené znaky jsou shodné s obecnou definicí podnikání uvedenou v § 2 zák. č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (zrušený k 1. 1. 2014), potažmo činnosti podnikatele (podle obč. zák.). Pojem živnost je však pojmem užším, proto živnostenský zákon zavedl pro definici živnosti ještě jeden znak navíc, a to, že živnost je činností, která je vykonávána za podmínek stanovených živnostenským zákonem. Jedná se tedy o podnikání, které je upraveno živnostenským zákonem. Živností tak nejsou ty činnosti, u kterých je podnikání upraveno v jiných právních předpisech, a proto, i když ve skutečnosti jde o podnikatelskou činnost, se o živnostenské podnikání nejedná“ (Kameník, P., Hrabánková, M., Orlová, M. Živnostenský zákon: Komentář. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014).

19. Živnostenský zákon rozlišuje dva druhy živností, živnosti ohlašovací (§ 19-25 živnostenského zákona) a koncesované (§ 26-27 živnostenského zákona). Mezi ohlašovací živnosti patří živnosti řemeslné, vázané a volné. Volnou živnost definuje § 25 živnostenského zákona jako živnost opravňující k výkonu činností, pro jejichž provozování tento zákon nevyžaduje prokazování odborné ani jiné způsobilosti. K získání živnostenského oprávnění pro živnost volnou musí být splněny všeobecné podmínky (§ 6 odst. 1). Těmito podmínkami jsou plná svéprávnost, kterou lze nahradit přívolením soudu k souhlasu zákonného zástupce nezletilého k samostatnému provozování podnikatelské činnosti, a bezúhonnost. Podle § 25 odst. 2 živnostenského zákona živnost volná a obory činností, které náleží do živnosti volné, jsou uvedeny v příloze 4 živnostenského zákona. Podle bodu 69 této přílohy je živností volnou i překladatelská a tlumočnická činnost. Žalobkyně dle svého tvrzení vykonávala v rozhodném období překladatelskou a tlumočnickou činnost, z výše uvedeného vyplývá, že se mělo jednat o živnost volnou, ohlašovací.
20. Podle § 10 odst. 1 písm. a) živnostenského zákona *oprávnění provozovat živnost (dále jen "živnostenské oprávnění") vzniká s výjimkou uvedenou v odstavci 5 právnickým osobám již zapsaným do obchodního nebo obdobného rejstříku, právnickým osobám, které se do obchodního nebo obdobného rejstříku nezapisují, a fyzickým osobám u ohlašovacích živností dnem ohlášení.* Dalším znakem živnosti, vyplývajícím ze živnostenského zákona, je tak živnostenské oprávnění, u živnosti ohlašovací vznikající ohlášením živnosti. Žalobkyně v posuzované věci sama učinila nesporným, že živnostenským oprávněním v předmětném období nedisponovala. V žalobě uvedla, že k získání živnostenského oprávnění jí nic nebránilo, jednalo se z její strany pouze o formální opomenutí. Měla za to, že pro správce daně mělo být rozhodující, že fakticky živnost vykonávala, nikoli nenaplnění formálních znaků živnosti. S tímto závěrem se krajský soud neztotožňuje.
21. Jak již krajský soud vysvětlil, živnostenské podnikání je podskupinou podnikání vymezeného v občanském zákoníku. Živnostenský zákon stanovil speciální podmínky, které musí být naplněny, aby mohla být živnost provozována. Touto podmínkou je existence živnostenského oprávnění, které u ohlašovacích živností vzniká dnem ohlášení. Žalobkyně živnostenské oprávnění nezískala, nenaplnila tedy podmínku stanovenou živnostenským zákonem pro vznik živnosti.
22. Krajský soud připomíná, že žalovaný sice žalobkyni neumožnil uplatnit výdaje ve výši 60 % z příjmů z důvodu neprovozování živnosti, ale poukázal na to, že stále naplňovala znaky podnikatele, a proto byla oprávněna uplatnit výdaje z příjmů, avšak v nižší – než jí požadované – výši. Krajský soud se ztotožňuje s žalovaným, že podmínky pro uplatnění 60

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

% výdajů z příjmů jsou v § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů striktně vázány na živnostenské podnikání (...60 % z příjmů ze živnostenského podnikání). Pokud žalobkyně živnost s ohledem na absenci živnostenského oprávnění ve smyslu živnostenského zákona neprovozovala, dospěl správce daně a následně i žalovaný ke správnému závěru, že žalobkyně nenaplnila podmínky § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů a nebyla oprávněna uplatnit výdaje podle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. Shodně se závěry žalovaného má krajský soud za to, že žalobkyně byla oprávněna uplatnit toliko výdaje ve výši 40 % z příjmů dle § 7 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů.

23. Krajský soud uzavírá, že pro uplatnění výdajů dle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů byly správní orgány povinny zkoumat, zda byly naplněny znaky živnosti podle živnostenského zákona. Pouze splněním zákonných podmínek vzniká živnost, na kterou je navázáno ustanovení § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. Správní orgány tak nebyly oprávněny zohlednit, že žalobkyně ve skutečnosti prováděla tlumočnickou a překladatelskou činnost, tedy činnost, která by – ale až po splnění podmínek dle živnostenského zákona – mohla být provozována jako živnost ohlašovací. Žalobní námitka není důvodná.
24. Krajský soud se dále zabýval námitkou porušení zákazu dvojího trestání. Zásada *ne bis in idem*, tedy právo nebýt souzen nebo potrestán dvakrát za týž čin, je na ústavní úrovni zakotvena v čl. 40 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen "Listina"). Povinnost ctít uvedenou zásadu dále plyne z mezinárodních závazků České republiky, zejména z čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.; dále jen "Úmluva"), podle nějž "[n]ikdo nemůže být stíhán nebo potrestán v trestním řízení podléhajícím pravomoci téhož státu za trestný čin, za který již byl osvobozen nebo odsouzen konečným rozsudkem podle zákona a trestního řádu tohoto státu". Ačkoliv uvedená ustanovení hovoří pouze o "trestním stíhání" či "trestním řízení", danou zásadu je třeba vztáhnout i na řízení o přestupcích a o správních deliktech, jak již Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2005, č. j. A 6/2003-44, nebo ze dne 11. 1. 2012, č. j. 1 As 125/2011-163). Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2005, č. j. A 6/2003-44, *i pro správní trestání platí zásada ne bis in idem, podle níž nikdo nemůže být dvakrát potrestán pro stejný skutek. Předpokladem jejího uplatnění je, aby se jednalo o stejný skutek, tj. aby byla dána totožnost skutku*. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 2. 2011, č. j. 9 As 67/2010-74, konstatoval, že stíhání jednoho a téhož skutku podle dvou skutkových podstat je přípustné tehdy, pokud se tyto od sebe navzájem liší v podstatných prvcích (okolnostech). Naopak tam, kde panuje alespoň částečná shoda v podstatných okolnostech skutku, půjde ve vztahu k aplikaci článku 4 Protokolu č. 7 Úmluvy o uplatnění zásady *ne bis in idem*.
25. Jak ve svém rozsudku ze dne 10. 2. 2011, č. j. 9 As 67/2010-74, uvedl Nejvyšší správní soud, zásada *ne bis in idem* ve smyslu Úmluvy platí nejen pro činy patřící podle českého právního řádu mezi trestné činy, ale i pro činy spadající mezi přestupky či jiné správní delikty, a to ve všech kombinacích, které mezi nimi přicházejí v úvahu. V posuzovaném případě se mělo jednat o kombinaci řízení o přestupku podle § 61 odst. 3 písm. a) živnostenského zákona (podle kterého se fyzická osoba dopustí přestupku tím, že provozuje činnost, která je živností volnou, aniž by pro tuto živnost měla živnostenské oprávnění) a nepřiznání výdajů ve výši 60 % příjmů podle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. Krajský soud zdůrazňuje, že žalobkyně hovoří pouze o hypotetické možnosti stíhání za spáchání přestupku, aniž by v žalobě tvrdila, že s ní bylo řízení o přestupku zahájeno. Žalobkyni

dále, ačkoli výsledek daňového řízení pociťuje jako negativní zásah do své sféry, nelze přisvědčit, že by ji správce daně vyloučením aplikace § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů jakkoli trestal. Správce měl povinnost zkoumat, zda žalobkyně naplnila všechny znaky živnosti a naplnila požadavky § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, přičemž dospěl k odlišnému výkladu zákona než žalobkyně. V této skutečnosti správní trestání spatřovat nelze.

26. Dle krajského soudu tak nebyla naplněna podstata zásady *ne bis in idem*, tedy že má být zabráněno dvojímu potrestání za tentýž skutek. Námitka není důvodná.

F) Závěr a náklady řízení

27. Jelikož neshledal krajský soud žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
28. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně procesně úspěšný žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 26. května 2020

JUDr. Zuzana Šnejdrová, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu