



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudkyň JUDr. Evy Pechové a Mgr. Martiny Weissové ve věci

žalobce: **Y. B. I.**
zastoupený advokátem Mgr. Ing. Petrem Ivanco
sídlem Bryksova 761/42, 198 00 Praha 9

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 2. 2016, č. j. 8429/16/5200-10421-711070

takto:

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

Odůvodnění:

I.
Základ sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 6 (dále jen „správce daně“)

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

ze dne 17. 2. 2015, č. j. 1021589/15/2006-52523-110637, platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013, kterým správce daně vyměřil daň ve výši 3 990 980 Kč, daňovou ztrátu ve výši 0 Kč a daňový bonus ve výši 0 Kč a současně žalobci podle § 139 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění rozhodném (dále jen „daňový řád“) stanovil povinnost uhradit kladný rozdíl mezi vyměřenou daní a daní tvrzenou v daňovém přiznání v úhrnné výši 291 062 Kč v náhradní lhůtě (dále jen „platební výměr“).

II.

Obsah žaloby, vyjádření žalovaného a replika žalobce

2. Žalobce podal žalobu, neboť nesouhlasil s právním názorem správce daně týkajícího se výkladu § 7 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném (dále „zákon o daních z příjmů“).
3. Žalobce uvedl, že je českým daňovým rezidentem, který pobírá příjmy mj. z činnosti ve Spojených státech amerických, přičemž tato jeho činnost spočívá v dlouhodobé spolupráci s tamní společností, se kterou má uzavřenou smlouvu o poradenské činnosti. Žalobce poskytoval poradenské a konzultační služby a do Spojených států amerických cestoval několikrát ročně, vždy na několik dnů. Dodal, že způsob mezinárodního zdanění předmětných příjmů se řídí smlouvou uzavřenou mezi Českou republikou a Spojeným státy americkými o zamezení dvojího zdanění a jako takový je tento jeho příjem zdaňován pouze v České republice.
4. Žalobce uvedl, že je nesporné, že vykonával podnikatelskou činnost a že pokud by tuto činnost vykonával na území České republiky, jednalo by se o činnost, pro niž by bylo vyžadováno živnostenské oprávnění. Žalobce však nesouhlasil s tím, že podle správce daně nemůže příjmy z této činnosti deklarovat jako příjmy dle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, ale musí je deklarovat jako ostatní příjmy podle § 10 zákona o daních z příjmů, a to z důvodu, že žalobce nevlastní české živnostenské oprávnění. Doplnil, že ve vztahu k příjmům podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů (na rozdíl od příjmů podle § 10 zákona o daních z příjmů) lze uplatňovat tzv. paušální výdaje procentem z příjmů.
5. Žalobce namítal nesprávné právní posouzení věci žalovaným s diskriminačními důsledky. Zdůraznil, že způsob, jakým žalovaný příslušná zákonná ustanovení vyložil, by byl správný pouze v případech, které nezahrnují mezinárodní zdanění. Uvedl, že bez přihlédnutí k aspektům mezinárodního zdanění slouží ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) a § 10 zákona o daních z příjmů k odlišení zdanění českých poplatníků, kteří musí mít živnostenské oprávnění a mají jej, od poplatníků, kteří podle zákona živnostenské oprávnění mít musí, avšak nemají jej. Žalobce v této souvislosti poukázal na pokyn GFŘ-D-6 a na důvodovou zprávu k zákonu č. 267/2014 Sb. a příslušnou novelu.
6. Žalobce namítal, že žalovaný zcela přehlédl skutečnost, že žalobce není poplatníkem, který podle zákona musí mít živnostenské oprávnění, avšak nemá jej, nýbrž je poplatníkem, který předmět činnosti nevykonává v České republice, a proto nemusí mít ani živnostenské oprávnění.
7. Žalobce uvedl, že v důsledku výkladu žalovaného by docházelo ke zcela nelegitimnímu a diskriminačnímu rozdílu ve zdanění příjmů poplatníků, kteří v České republice zdaňují příjmy ze své činnosti v zahraničí v důsledku uplatnění příslušné dohody o zamezení

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

dvojího zdanění, oproti poplatníkům, kteří v České republice zdaňují příjmy z téže činnosti vykonávané na území České republiky. K ještě zjevnějšímu diskriminačnímu rozdílu by docházelo ve zdanění příjmů poplatníků, kteří v České republice zdaňují příjmy ze své činnosti v zahraničí v důsledku uplatnění příslušné dohody o zamezení dvojího zdanění a kteří nemají české živnostenské oprávnění, protože jej nepotřebují, oproti poplatníkům, kteří v České republice taktéž zdaňují příjmy ze své činnosti v zahraničí v důsledku uplatnění příslušné dohody o zamezení dvojího zdanění, avšak z jakéhokoli důvodu české živnostenské oprávnění mají.

8. Žalobce namítal, že uvedený výklad žalovaného odporuje zásadě uvedené v § 8 odst. 2 daňového řádu, podle které správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly, a zásadě legitimního očekávání. Uvedl, že daňoví rezidenti, kteří v České republice zdaňují příjmy ze své činnosti v zahraničí, očekávají, že jejich zdanění nebude diskriminačním způsobem rozdílné oproti zdanění příjmů ze skutkově shodné činnosti vykonávané na území České republiky.
9. Žalobce nesouhlasil s tím, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 5 Afs 8/2005 a sp. zn. 5 Afs 9/2005, na situaci nedopadají. Zdůraznil zásadu, že správce daně právně hodnotí skutečnosti rozhodné pro správné vyměření daně, nikoli (pouze) skutečnosti spadající do působnosti jiného, např. živnostenského orgánu.
10. Závěrem uvedl, že při zpracování daňového přiznání byl žalobce v dobré víře, že jeho postup odpovídá účelu a smyslu příslušných právních předpisů.
11. Žalobce soudu navrhl, aby žalobou napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 16. 6. 2016 odmítl veškeré žalobní námitky. Žalovaný konstatoval, že podstata žalobních námitek je totožná jako v případech námitek odvolacích a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Uvedl, že podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů se za příjmy z podnikání považují příjmy ze živnosti. Zdůraznil, že byť žalobce tvrdí, že vykonával samostatně soustavnou činnost pod vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, nesplnil další z podmínek, aby mohla být tato činnost považována za výkon živnosti, neboť nevlastnil živnostenské oprávnění a činnost nevykonával za podmínek stanovených zákonem č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění rozhodném (dále „živnostenský zákon“). Nelze-li činnost žalobce považovat za živnost, nelze ani příjmy z takové činnosti podřadit pod příjmy z živnosti. Žalovaný uvedl, že s ohledem na povahu dosažených příjmů se nemohlo jednat ani o žádný jiný příjem podřaditelný pod § 7 odst. 1 a odst. 2 zákona o daních z příjmů. Uvedl, že za příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů se nepovažují příjmy z činností vykazujících znaky podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, které lze vykonávat pouze na základě povolení, registrace nebo jiného souhlasu příslušného orgánu a poplatník toto povolení, registraci nebo souhlas nemá. Jedná se tedy o příjmy podle § 10 zákona o daních z příjmů. Zdůraznil, že jako příjmy ze živnosti lze zdaňovat pouze příjmy ze živnosti ve smyslu § 2 živnostenského zákona, přičemž žalobce sám uvádí, že činnost vykonával ve Spojených státech amerických v režimu právního řádu Spojených států amerických, nikoli v režimu českého právního řádu.
13. Odmítl i námitku, že požadavek živnostenského oprávnění je diskriminační a v rozporu se zásadou legitimního očekávání. Zdaňuje-li daňový rezident činnost, k jejímuž výkonu je

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

povinen mít živnostenské oprávnění, pak ho musí mít bez ohledu na to, kde činnost vykonává. Oponoval, že diskriminační by byl opačný postup, a to vůči subjektům vykonávajícím srovnatelnou činnost v tuzemsku, po nichž je živnostenské oprávnění vyžadováno.

14. Zdůraznil, že správce daně je při výkonu správy daní vázán zásadou zákonnosti zakotvenou v § 5 odst. 1 daňového řádu, jejímž ústavním základem je čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky. Konstatoval, že žalobce se domáhá toho, aby správce daně zjišťoval obsah právních předpisů Spojených států amerických a jejich výklad, neboť požaduje, aby správce daně ověřoval podmínky výkonu deklarované poradenské činnosti žalobce ve Spojených státech amerických, zejm. zda je pro výkon této činnosti zapotřebí registrace nebo jiný souhlas příslušného orgánu; k tomu však správce daně není ani povinen ani oprávněn, neboť je při výkonu vrchnostenské správy vázán výhradně tuzemským právním řádem.
15. Žalovaný setrval na svém závěru, že v případě žalobce nelze aplikovat závěry obsažené v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, sp. zn. 5 Afs 8/2005, a ze dne 28. 6. 2006, sp. zn. 5 Afs 9/2005, neboť skutkové základy v odkazovaných rozhodnutích a v žalobcově věci se liší.
16. Žalovaný navrhl soudu, aby nedůvodnou žalobu zamítl.
17. Žalobce se v replice ze dne 1. 9. 2016 blíže vyjádřil k několika tvrzením žalovaného obsaženým ve vyjádření k žalobě. Odmítl tvrzení žalovaného, že by opačný přístup byl diskriminační vůči subjektům vykonávajícím srovnatelnou činnost v tuzemsku, neboť po subjektech vykonávajících srovnatelnou činnost jak v tuzemsku, tak i v zahraničí, je shodně požadováno, aby řádně plnily své související zákonné povinnosti. Uvedl, že požadavek živnostenského oprávnění není dán primárně daňovými předpisy, umožnění využití paušálních nákladů není odměnou za získání živnostenského oprávnění, naopak je sankcionováno neoprávněné podnikání bez náležitého živnostenského oprávnění tím, že pak institutu paušálních nákladů využít nelze. Zdůraznil, že žalobce se neoprávněného podnikání nedopustil. Žalobce dále uvedl, že se nedomáhá toho, aby správce daně zjišťoval obsah právních předpisů Spojených států amerických a jejich výklad. Žalobce žádal pouze to, aby správce daně uvažil, že živnostenské oprávnění je potřeba získat předem, o daňovém rezidenství cizinců se rozhoduje ex post, a že pouze v důsledku daňového rezidenství je žalobce podle příslušné dohody o zamezení dvojího zdanění povinen v České republice deklarovat a zdanit rovněž příjmy ze své činnosti ve Spojených státech amerických. Žalobce se tedy domáhal toho, aby jeho příjem z činnosti v zahraničí byl posouzen stejně jako příjem ze skutkově shodné činnosti vykonávané na území České republiky a s přihlédnutím k tomu, že nebyly porušeny české živnostenské právní předpisy, zejména že se žalobce nedopustil neoprávněného podnikání bez náležitého živnostenského oprávnění. Zdůraznil, že by bylo diskriminační, kdyby pro umožnění využití institutu paušálních nákladů musel poplatník ještě před započítáním předmětné činnosti ve Spojených státech amerických získat české živnostenské oprávnění, ačkoliv by neměl v úmyslu podnikat v České republice, a to v době, kdy by ještě nebylo jisté, zda se pro dané zdaňovací období stane českým daňovým rezidentem.

III.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

Obsah správního spisu

18. Dne 12. 3. 2014 podal žalobce u Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště Brno I, přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2013 a současně sdělil změnu adresy bydliště a požádal o převedení spisu příslušnému územnímu pracovišti. V daňovém přiznání žalobce uvedl příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků podle § 6 zákona o daních z příjmů a dále příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů, přičemž při výpočtu dílčího základu daně z příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti uplatnil výdaje procentem z příjmů (jako druh činnosti uvedl poradenskou činnost a jako sazbu příjmů 60 % z příjmů).
19. Dne 24. 4. 2014 vydal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště Brno I, výzvu k odstranění pochybností, č. j. 1909887/14/3001-24901-708874, mj. ohledně skutečnosti, že daňový subjekt nevlastní oprávnění k podnikání a příjmy z poradenské činnosti podřadil pod § 7 zákona o daních z příjmů.
20. Žalobce na výzvu reagoval podáním ze dne 22. 5. 2014, ve kterém uvedl, že poskytuje konzultační služby společnosti se sídlem ve Spojených státech amerických při jejím soudním sporu ve Spojených státech amerických. Protože tyto služby nevykonává na území České republiky, není si povinen obstarat české živnostenské oprávnění pro tuto činnost. Shrnuje, že legálně vykonává činnost podle cizích právních předpisů, kterou zákon o daních z příjmů považuje za činnost ze živnosti, tudíž byl povinen deklarovat tento příjem dle § 7 zákona o daních z příjmů a zároveň měl možnost uplatnit výdaje paušální částkou procentem z příjmů.
21. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 30. 10. 2014, č. j. 6120269/14/2006-05403-109383, správce daně žalobce vyzval, aby doložil a prokázal, že příjmy uvedené v příloze č. 1 daňového přiznání na řádku č. 101 jsou příjmem podle § 7 zákona o daních z příjmů, a to vzhledem k tomu, že za příjmy podle toho ustanovení se považují příjmy z činností vykonávaných na základě povolení, registrace nebo jiného souhlasu příslušného orgánu, pokud je ho k výkonu takové činnosti třeba, a to i tehdy, jestliže toto povolení, registrace nebo souhlas byly vydány v průběhu zdaňovacího období.
22. Žalobce v reakci na výzvu k prokázání skutečností odpověděl podáním ze dne 21. 11. 2014, ve kterém blíže vysvětlil své aktivity, z nichž mu příslušné příjmy plynou, a doložil kopie smlouvy o poradenské činnosti, ukončení smluv ze dne 12. 3. 2010 a 9. 4. 2013 a elektronického výpisu z bankovního účtu. Zdůraznil, že v České republice k výkonu této ani jiné poradenské činnosti žalobcem nedochází. Uvedl, že je přesvědčen, že tato jeho činnost naplňuje charakter podnikatelské činnosti a pokud by ji vykonával v České republice, byl by si povinen obstarat živnostenský list. Zopakoval, že je českým daňovým rezidentem a jako takový je povinen deklarovat své příjmy v České republice, a to dle stejných pravidel, jako kdyby se jednalo o příjmy z České republiky, tedy v tomto případě jako příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů.
23. O výsledku postupu k odstranění pochybností správce daně sepsal úřední záznam ze dne 12. 1. 2015, č. j. 6793984/14/2006-60050-109383, ze kterého vyplývá, že správce daně dospěl k závěru, že žalobce neodstranil pochybnosti správce daně a proto jeho předmětné příjmy ze Spojených států amerických budou zahrnuty do dílčího základu daně ostatních příjmů dle § 10 zákona o daních z příjmů, protože bude žalobci zvýšena daňová povinnost. Správce daně v úředním záznamu mj. uvedl, že provozuje-li fyzická osoba, byť dlouhodobě

a samostatně, soustavnou činnost pod vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, aniž by měla živnostenské oprávnění, tvoří dílčí základ daně podle § 10 zákona o daních z příjmů; v takovém případě lze uplatnit pouze výdaje prokazatelně vynaložené. Žalobcem předložené důkazní prostředky tak neprokázaly jeho tvrzení, že uvedené příjmy jsou příjmy ze živnosti. Žalobce byl s úředním záznamem seznámen sdělením správce daně ze dne 12. 1. 2015. Správce daně následně vydal platební výměr.

24. O odvolání žalobce ze dne 19. 3. 2015 proti platebnímu výměru rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím tak, že odvolání zamítl a platební výměr potvrdil. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že k podnikání je způsobilý pouze podnikatel ve smyslu § 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění rozhodném (dále jen „obchodní zákoník“). Uvedl, že jakkoli žalobce tvrdí, že vykonával samostatně výdělečnou činnost pod vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, nevlastní živnostenské oprávnění a činnost tak nevykonával za podmínek stanovených živnostenským zákonem. Uvedl, že § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů za příjmy z podnikání považuje příjmy ze živnosti, přičemž podmínkou, aby byla činnost považována za živnost, je dle živnostenského zákona živnostenské oprávnění. Nestačí pouze vykonávat činnost, která má charakter živnosti. Konstatoval, že nelze-li činnost žalobce považovat za živnost, nelze příjmy z takovéto činnosti podřadit pod příjmy ze živnosti. V § 7 zákona o daních z příjmů je přitom přesně definováno, jaké příjmy se z pohledu daně z příjmů považují za příjmy z podnikání. Uvedl, že aplikaci zdanění dle § 10 zákona o daních z příjmů nebrání soustavné (tj. nikoli příležitostné) vykonávání činnosti, neboť příjmy podle § 10 zákona o daních z příjmů jsou předně příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, nejde-li o příjmy podle § 6 až § 9 zákona o daních z příjmů. Žalovaný proto dospěl k závěru, že správce daně nepochybil, když dotčené příjmy žalobce zahrnul do dílčího základu daně podle § 10 zákona o daních z příjmů, tj. nikoli pod § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Dodal, že v tom případě lze uplatnit výdaje prokazatelně vynaložené v souladu s § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů, nikoli paušální výdaje podle § 7 zákona o daních z příjmů. K žalobcem citované judikatuře Nejvyššího správního soudu uvedl, že nedopadá na situaci žalobce, neboť v ní je řešena problematika překročení mezí živnostenského oprávnění; žalobce však žádné živnostenské oprávnění nevlastnil a tedy ho ani nepřekročil.

IV.

Posouzení žaloby

25. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání podle § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), neboť žalobce s tímto postupem souhlasil a žalovaný se ve stanovené lhůtě k rozhodování soudu bez nařízení jednání nevyjádřil.
26. Na základě podané žaloby přezkoumal Městský soud v Praze napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.).
27. Žaloba není důvodná.
28. Při posouzení věci soud vyšel z následující právní úpravy:
29. Podle § 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů poplatníci, kteří mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na

příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.

30. Podle § 3 odst. 1 zákona o daních z příjmů předmětem daně z příjmů fyzických osob (dále jen „daň“) jsou a) příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky (§ 6), b) příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7), c) příjmy z kapitálového majetku (§ 8), d) příjmy z pronájmu (§ 9), e) ostatní příjmy (§ 10).
31. Podle § 7 odst. 1 zákona o daních z příjmů příjmy z podnikání jsou 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.
32. Podle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje, s výjimkou uvedenou v § 11 nebo 12, ve výši 60 % z příjmů podle odstavce 1 písm. b), s výjimkou příjmů ze živností řemeslných. Způsob uplatnění výdajů podle tohoto odstavce nelze zpětně měnit.
33. Podle § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů „ostatními příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud nejde o příjmy podle § 6 až 9, jsou zejména...“, přičemž následuje příkladný výčet.
34. Podle § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů základem daně (dílčím základem daně) je příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Jsou-li výdaje spojené s jednotlivým druhem příjmu uvedeným v odstavci 1 vyšší než příjem, k rozdílu se nepřihlíží. Plynou-li příjmy podle odstavce 1 písm. h) a ch) ze zdrojů v zahraničí, je základem daně (dílčím základem daně) příjem nesnížený o výdaje. Jde-li o příjmy ze zemědělské výroby, lze výdaje uplatnit podle § 7 odst. 7 písm. a). Poplatník, který uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 7 písm. a), je povinen vždy vést záznamy o příjmech. Příjmy plynoucí ze splátek na základě uzavřené kupní smlouvy nebo ze zálohy na základě uzavřené smlouvy o budoucím prodeji nemovitosti, se zahrnou do dílčího základu daně za zdaňovací období, ve kterém byly dosaženy. Plynou-li příjmy podle odstavce 1 písm. k), jsou samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně (§ 36). Plynou-li příjmy podle odstavce 9 písm. a), jsou nesnížené o výdaje samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně (§ 36).
35. Podle § 1 živnostenského zákona tento zákon upravuje podmínky živnostenského podnikání (dále jen „živnost“) a kontrolu nad jejich dodržováním.
36. Podle § 2 živnostenského zákona je živností soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem.
37. Mezi účastníky je nesporné, že žalobce byl v rozhodné době českým daňovým rezidentem; nevlastnil české živnostenské oprávnění; měl příjmy nejen ze závislé činnosti podle § 6 zákona o daních z příjmů, nýbrž i z poradenské činnosti vykonávané žalobcem na území Spojených států amerických. Sporným je pouze právní posouzení povahy těchto příjmů ze zahraničí, resp. to, zda je možné je podřadit pod příjmy ze živnosti podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.
38. Soud předně konstatuje ke smlouvám o zamezení dvojího zdanění, že v souladu s bodem [15] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2017, č. j. 2 Afs 166/2016-35:

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

„[ú]čelem smluv o zamezení dvojího zdanění je primárně určení státu, kde se příjem (či náklad) daňově uplatní, a způsob zamezení dvojímu zdanění. Samotná pravidla pro zdanění příjmů či odečtení nákladů (tedy kdo je povinen platit daň, co je předmětem daně, co je základem daně, jaká je sazba daně, kdy vzniká daňová povinnost atd.) však zůstávají vyhrazena vnitrostátnímu právu.“ V bodě [20] rozsudku se pak uvádí, že „[s]těžovatelce se dostalo téhož zacházení, jakého by se jí dostalo, kdyby byla společností se sídlem v Německu, což je zcela obvyklý a žádoucí výsledek aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění. Účelem mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění není harmonizovat příslušnou daňovou úpravu, nýbrž pouze určit, který stát je příslušný ke zdanění daného příjmu, a v případě dvojího zdanění stanovit způsob zamezení takovému zdanění.“

39. Soud dále poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006-50, jehož právní věty zní: „I. Provozuje-li fyzická osoba, byť dlouhodobě a samostatně, soustavnou činnost pod vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, aniž by měla živnostenské oprávnění, nejedná se o provozování živnosti ve smyslu § 2 odst. 2 zákona č. 455/1991 Sb., živnostenského zákona. Příjmy dosažené z této činnosti nelze podřadit pod § 7 odst. 1 písm. b) zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a tvoří dílčí základ daně z příjmů podle § 10 citovaného zákona. II. Ostatními příjmy podle § 10 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jsou předně příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud však nejde o příjmy podle § 6 až § 9 citovaného zákona. Uvedené ustanovení obsahuje pouze demonstrativní výčet příjmů, o které by se mohlo jednat. Tento výčet přichází však v úvahu vždy až teprve tehdy, lze-li dospět k závěru o tom, že nelze příjem podřadit pod některé z předchozích ustanovení § 6 až § 9 (v daném případě nebylo možno příjem stěžovatele posoudit jako příjem z podnikání dle § 7, neboť činnost vykonával bez oprávnění).“ Soud poukazuje rovněž na odůvodnění tohoto rozsudku, kde se mj. konstatuje, že „[p]odle ústavních zásad ukládání daní a jejich správy finančními orgány je v souladu s Ústavou České republiky takové zdanění příjmů, které vychází z nákladů skutečně vynaložených na jejich dosažení. Finanční orgány musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které s jeho podnikatelskou činností nesouvisí nebo jsou nepřiměřené. Bez této kontroly by daňové subjekty mohly uplatňovat jakékoli výdaje. Stát by potom jen s obtížemi plnil své úkoly, neboť by nemohl vybírat daně z příjmů v dostatečné výši.“
40. Žalobce se naopak dovolával rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 5 Afs 8/2005-79, jehož právní věta zní: „Skutečnost, že fyzická osoba podnikala v určité oblasti bez příslušného oprávnění, není pro vyměření daně z příjmů jediná směrodatná, neboť správce daně posuzuje především skutečnosti rozhodné pro správné vyměření daně, nikoliv skutečnosti spadající do působnosti jiného (zde živnostenského) úřadu. Příjmy z rekonstrukce budovy, která trvala tři roky, nelze považovat za příjmy z příležitostné činnosti [§ 10 odst. 1 písm. a) zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů], nýbrž za příjmy z podnikání [§ 7 citovaného zákona], a to i přesto, že daňový subjekt prováděním rekonstrukce překročil meze svého živnostenského oprávnění.“ Odkaz žalobce na uvedený rozsudek však není zcela přiléhavý. Soud souhlasí, že vykročení z rozsahu mezi živnostenského podnikání při zachování soustavnosti posuzované činnosti by nemělo příjem automaticky diskvalifikovat při hodnocení jako příjmu ze živnosti. V projednávané věci však nebyly překročeny meze živnostenského oprávnění, neboť žalobce žádným živnostenským oprávněním nedisponuje. Naopak je sporné, jak má být žalobcem vykonávaná činnost posuzována, resp. zda je vůbec možné ji považovat za živnost. Odkaz na uvedený rozsudek není přiléhavý i proto, že v odkazované věci byly uplatněny reálné, nikoli paušální výdaje, zatímco v nyní projednávané věci se žalobce domáhá právě toho, aby mu bylo umožněno

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

uplatňovat paušální výdaje procentem z příjmů. Ze stejných důvodů považuje soud za nepřiléhavý rovněž odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 5 Afs 9/2005-76.

41. Soud v této souvislosti odkazuje především na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2018, č. j. 7 Afs 232/2017-25, ve kterém se Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda je určujícím kritériem pro výši uplatnitelných paušálních daňově účinných výdajů dle § 7 odst. 7 písm. a) nebo b) zákona o daních z příjmů, které je poplatník oprávněn uplatnit z příjmů z živnostenského podnikání [§ 7 odst. 1 písm. b)], výhradně vymezení živnosti v živnostenském oprávnění uděleném poplatníkovi. Nejvyšší správní soud v bodě [20] rozsudku uvedl, že je: *„[t]řeba posoudit, zda lze u příjmů získaných z činnosti bez živnostenského oprávnění rovněž uplatnit paušální výdaje ve výši 80% namísto 60%, což je problém kvalitativně odlišný. Nejvyšší správní soud sice konstatoval, že „skutečnost, že stěžovatel podnikal bez konkrétního oprávnění, vztahujícího se přímo k provádění činnosti rekonstrukce kotelny, není pro daný případ rozhodná, neboť správce daně posuzuje pouze skutečnosti rozhodné pro správné vyměření daně, nikoliv skutečnosti spadající do působnosti jiného, zde živnostenského, správního orgánu“, současně je však třeba vidět, že v uvedené věci byly uplatněny reálné nikoli paušální výdaje a v nyní projednávané věci to byl žalobce, kdo využil „uživatelského komfortu“ při uplatnění výdajů v nejvýhodnější výši, oproti „běžnému“ rozsahu paušálních výdajů u příjmů z živnostenského podnikání podle § 7 odst. 7 písm. b). Zde již nejde o podřazení příjmů (resp. výdajů) do kategorie, která obsahově nejvíce konvenuje skutečně vykonávané činnosti, aby kvalifikace příjmů co nejvěrněji odpovídala skutečnému stavu, ale o rozsah daňové vstřícnosti k těm, kteří nedisponují živnostenským oprávněním k činnosti, ze které uplatňují nejvýhodnější výdajový paušál.“* Nejvyšší správní soud následně s odkazem na komentářovou literaturu v bodě [21] konstatoval, že jedním z důvodů zavedení výdajových paušálů je skutečnost, že v některých případech nejsou příjmy živnostníků vysoké, náklady na vedení účetnictví, a tím i náklady na daňové inkaso, vzhledem k nim, by vysoké byly, a uplatněním reálných výdajů tvorbou skutečného základu daně by ke zvýšení daňového inkasa nedošlo. Za splnění zákonných předpokladů se může daňový subjekt rozhodnout využít mnohem jednoduššího způsobu uplatnění daňových výdajů výdajovým paušálem, což je pro daňový subjekt výhodná možnost (jak vyplývá i z následného „zastropování“ těchto výdajů a následného razantního snížení této „zastropované“ částky). Nejvyšší správní soud dále uvedl, že: *„[o]proti co nejvěrnějšímu vyjádření a uplatnění daňových výdajů jakožto výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se daňovému subjektu dostává oprávnění do jisté míry rezignovat na co nejvěrnější zachycení daňově rozhodných skutečností ve prospěch efektivní správy vlastních daňových záležitostí. Za této situace je však plně odůvodněné, aby rovněž správce daně mohl takto uplatněné daňové výdaje posoudit způsobem, který by byl efektivní a jednoznačný co do klasifikace oprávněnosti uplatnění paušálních výdajů v konkrétním rozsahu.“* Nejvyšší správní soud dále v bodě [22] uvedl, že *„ve věci nebylo sporu, že žalobce uplatnil výdaje k činnosti klempířství a oprava karoserií, že jde o činnost, kterou příloha 1 k živnostenskému zákonu vymezuje jako živnost řemeslnou a rovněž nebylo sporné, že žalobce nebyl držitelem živnostenského oprávnění k této řemeslné živnosti. Zákon o daních z příjmů bezpečně mluví v § 7 odst. 7 písm. a) do působnosti živnostenského zákona. Nelze nalézt vysvětlení, proč by zákon o daních z příjmů odkazoval při interpretaci „živnostenského podnikání řemeslného“ k živnostenskému zákonu, aby pak z těchto kritérií následně nevycházel a překlenul je poukazem na potřebu materiálního posouzení obsahu každé konkrétní činnosti daňového subjektu.“*

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

42. Soud konstatuje, že to, že příjmy dosažené žalobcem v zahraničí mají být zahrnuty do českého daňového základu, vyplývá z neomezené daňové povinnosti žalobce v České republice jako českého daňového rezidenta. Úprava pravidel zdanění je přitom svrchovaným právem každého státu.
43. Podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů jsou příjmy z podnikání příjmy ze živnosti. Živností je podle § 2 živnostenského zákona soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem. Základní podmínkou vyplývající z živnostenského zákona je přitom oprávnění provozovat živnost v souladu s vydaným živnostenským oprávněním (§ 10 odst. 1 živnostenského zákona). Soud má za to, že pokud jde o vymezení živnosti, zákon o daních z příjmů vychází z živnostenského zákona. Soud se proto ztotožňuje se žalovaným, že v tomto ohledu žalobcovy příjmy ze zahraničí nelze považovat za příjmy ze živnosti.
44. Soud nepředjímá, zda lze o příjmu ze živnosti hovořit i za situace, kdy žalobce sice nedisponuje živnostenským oprávněním, avšak činnost, kterou v zahraničí legálně vykonává, materiálně koresponduje s činností vykonávanou v České republice v rozsahu živnostenského oprávnění. Ve věci totiž primárně nejde o podřazení příjmů žalobce ze zahraničí do kategorie, do které by patřily, pokud by žalobce svou činnost vykonával na území České republiky, ale o možnost uplatnit tzv. výdajový paušál namísto výdajů prokazatelně vynaložených, ačkoliv žalobce nedisponuje živnostenským oprávněním k činnosti, ze které uplatňuje nejvýhodnější výdajový paušál.
45. Ze zákona o daních z příjmů vyplývá, že daňový subjekt může uplatnit výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení příjmů, a to jak v případě příjmů podle § 7, tak i v případě příjmů podle § 10 zákona o daních z příjmů. V případě příjmů podle § 7 má daňový subjekt „výhodu“, a to možnost rozhodnout se pro využití jednoduššího způsobu uplatnění výdajů paušálem. Uplatní-li však daňový subjekt výdaje paušálem, musí mít správce daně možnost efektivně a jednoznačně posoudit oprávněnost uplatnění paušálních výdajů v konkrétním rozsahu. Nelze totiž po správci daně požadovat, aby v případě paušálně uplatněných výdajů materiálně posuzoval obsah uskutečněné činnosti, ze které výdaj vzešel, bez ohledu na to, zda vůbec lze činnost kvalifikovat jako živnostenské podnikání. (Srov. výše odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2018, č. j. 7 Afs 232/2017-25.) Správce daně by v daném případě byl nucen nejen materiálně posuzovat obsah činnosti vykonávané žalobcem v zahraničí a to, zda danou činnost žalobce vykonával v souladu se zahraničními předpisy, ale následně by obsah této činnosti ještě musel srovnávat s kategoriemi živností podle českého práva. Soud se proto ztotožnil s žalovaným, že absenci živnostenského oprávnění žalobce pro účely uplatnění výdajů paušálem nebylo možné nahradit prokazováním toho, jakou činnost žalobce v zahraničí skutečně vykonával. Žalobci přitom nic nebránilo v uplatnění reálných výdajů.
46. Žalobcova argumentace aspekty mezinárodního zdanění není přílehlavá, neboť účelem smluv o zamezení dvojího zdanění je v souladu s výše citovanou judikaturou primárně určení státu, kde se příjem či náklad daňově uplatní. Soud v přístupu žalovaného neshledal ani žalobcem tvrzené diskriminační zacházení, neboť žalobci se dostalo stejného zacházení, jakého by se dostalo jakémukoliv jinému daňovému poplatníkovi v České republice. Pokud by totiž jakýkoliv český daňový subjekt vykonával výdělečnou činnost pouze v zahraničí (a nikoli v České republice), musel by uplatnit skutečně vynaložené výdaje

nebo získat české živnostenské oprávnění. Zákon o daních z příjmů tedy v tomto ohledu platí stejně pro všechny případy splňující stanovené podmínky.

V.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

47. Lze tak uzavřít, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a judikaturou soudů, soud ve správním řízení neshledal ani procesní pochybení, která by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, proto soud nedůvodnou žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
48. Výrok o nákladech řízení pod bodem II. rozhodnutí je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve věci samé úspěšný a úspěšnému žalovanému však prokazatelné náklady řízení nad rámec běžných činností správního úřadu nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 29. dubna 2020

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.