



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Martina Láníčka ve věci

žalobce: **R. Č.**
zastoupený advokátem JUDr. Jaromírem Josefem
sídlem Velkomoravská 378/1, 695 01 Hodonín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2018, č. j. 42226/18/5200-10422-708855,
ve věci daně z příjmů fyzických osob

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předcházející řízení

1. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 31. 3. 2016 tři dodatečné platební výměry, kterými doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2012 (č.j. 1068084/16/3202-50522-803670), 2013 (č.j. 1068247/16/3202-50522-803670) a 2014 (č.j. 1091752/16/3202-50522-803670) a současně mu uložil povinnost zaplatit z doměřených částek penále. Důvodem pro doměření daně byla korekce výše výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, které žalobce v daňových přiznáních uplatnil v paušální sazbě 80 % z příjmů ze samostatné výdělečné činnosti podle § 7 odst. 7 písm. a) zákona číslo 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Správce daně dospěl k závěru, že žalobce v rozhodných obdobích neprovozoval řemeslnou živnost, která by odůvodňovala uplatnění paušálních výdajů v sazbě 80 %, ale podnikal na základě živnostenského oprávnění spadajícího pod živnosti volné a k příjmům z této živnosti lze uplatnit výdaje toliko ve výši 60 % z příjmů. V rozsahu rozdílu mezi uvedenými sazbami (80 % a 60 %) správce daně žalobci v dodatečných platebních výměrech navýšil za jednotlivá zdaňovací období daňové základy a doměřil daně.
2. Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, která žalovaný rozhodnutími ze dne 8. 8. 2016 zamítl a odvoláními napadené dodatečné platební výměry potvrdil.
3. Proti odvolacím rozhodnutím podal žalobce žalobu, které Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) vyhověl a rozsudkem ze dne 8. 3. 2018, č. j. 22 Af 77/2016 - 45, rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2016 zrušil, za současného vrácení věci žalovanému zpět k dalšímu řízení. Krajský soud vytkl daňovým orgánům, že při posuzování druhu příjmů žalobce vyhodnocovaly výhradně druh živnostenského oprávnění přidělený žalobci živnostenským úřadem a nikoliv skutečně provozovanou činnost. Žalobce přitom od počátku daňové kontroly tvrdil, že činnost jím fakticky vykonávaná je činností řemeslnou bez ohledu na to, že živnostenské oprávnění mu bylo ve sledovaném zdaňovacím období vydáno na živnost volnou. Krajský soud uložil žalovanému, aby se zabýval faktickou náplní žalobcem provozované činnosti a na základě náležitě zjištěného skutkového stavu vyhodnotil její charakter z hlediska § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
4. Žalovaný opětovně rozhodl o odvoláních žalobce rozhodnutím uvedeným v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“) a shodně jako v předchozím případě odvolání žalobce zamítl a odvoláními napadené dodatečné platební výměry potvrdil. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že žalobce v rozhodných zdaňovacích obdobích disponoval živnostenským oprávněním s předmětem podnikání „Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách číslo 1 až 3 živnostenského zákona“ a s obory činnosti: „Koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej“, „Montáž a demontáž výstavnických stánků“, „Pronájem výstavnických a prodejních stánků“ a „Zprostředkovatelská činnost“. Uvedené živnosti patří podle žalovaného mezi živnosti volné, protože nejsou uvedeny v příloze číslo 1 zákona číslo 455/1991 Sb.,

o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „živnostenský zákon“). Žalovaný dále v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že s ohledem na předchozí rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 77/2016 – 45 podrobně zkoumal faktickou činnost žalobce, avšak žalobce ani na výzvu správce daně ze dne 16. 5. 2018 neprokázal, že v předmětných zdaňovacích obdobích činnost řemeslnou provozoval, dosažené příjmy přes výzvu nerozdělil podle charakteru vykonávané činnosti, tudíž neprokázal svá tvrzení, že část příjmů je dosažena provozováním řemeslné živnosti.

II. Žaloba

5. Proti napadenému rozhodnutí podal žalobce u Krajského soudu v Brně dne 4. 10. 2018 žalobu, ve které navrhoval jeho zrušení. Žalobce nesouhlasil se závěrem žalovaného, podle kterého neprokázal výkon řemeslné činnosti při výstavbě výstavních expozic a popřel, že by pouze montoval a demontoval komponenty sloužící k výstavbě výstavních stánků. Žalobce poukázal na výslech svědka Z. Š., který ve své výpovědi potvrdil, že některé komponenty si žalobce vyrobil. Žalobce zdůraznil, že musel ještě před montáží jednotlivé komponenty řemeslně upravit tak, aby je mohl smontovat a aby konečný výsledek odpovídal projektové dokumentaci a hlavně místním podmínkám. Žalobce dále nesouhlasil se závěrem žalovaného, podle kterého předložené faktury neprokazují, že by provozoval řemeslnou činnost. K tomu žalobce uvedl, že fakturami prokazoval vykonanou práci pro společnost EXPO TEAM s. r. o., přičemž faktury obsahují obecný výraz „příprava expozic“, což ve svém důsledku zahrnuje řemeslné práce nutné k tomu, aby expozice mohla být montována. Žalobce setrval na závěru, že fakticky vykonával podle povahy práce řemeslné a za posuzovaná zdaňovací období podal správná daňová přiznání. Závěrem dodal, že měl a také má oprávnění k provozování řemeslné živnosti, o čemž svědčí jeho současný živnostenský list, který má od roku 2015 nový, ačkoliv povaha jím vykonávané práce se nezměnila.
6. Usnesením ze dne 11. 10. 2018, č. j. 31 Af 80/2018 – 11, postoupil Krajský soud v Brně věc zdejšímu krajskému soudu.

III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě zdůraznil, že uplatnění paušálních výdajů procentem z příjmů se vztahuje ke konkrétnímu druhu obdrženého příjmu, proto je nutné rozlišovat, z jaké činnosti tento příjem plyne. Žalobce v předmětných obdobích (zdaňovací období r. 2012, 2013 a 2014) disponoval živnostenským oprávněním s předmětem podnikání výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona a s obory činnosti koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, pronájem výstavníkových a prodejních stánků, montáž a demontáž výstavníkových stánků a zprostředkovatelská činnost, které jsou volnými živnostmi. Žalobce vykonával podnikatelskou činnost od 4. 2. 1993 na základě výše uvedeného živnostenského oprávnění, které nepatří podle přílohy číslo 1 živnostenského zákona mezi živnosti řemeslné, proto byl oprávněn podle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů uplatnit výdaje ve výši 60 % ze zdanitelných příjmů. Žalovaný dále konstatoval, že se při vázanosti rozsudkem krajského soudu zabýval tím, zda přesto, že je žalobce držitelem živnostenského oprávnění k provozování živnosti volné, fakticky neprovozoval činnost řemeslnou, ale ani z výsledků doplněného dokazování nevyplývalo, že žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích realizoval byť jen z části živnost řemeslnou.

IV. Obsah správního spisu

8. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že žalobce v daňových přiznáních k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní roky) 2012, 2013 a 2014 vykázal příjmy ze samostatné výdělečné činnosti spočívající ve „výstavbě ostatních staveb JN“ a proti příjmům uplatnil výdaje v sazbě 80 % z příjmů. Správce daně zahájil dne 21. 10. 2015 u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů za uvedená zdaňovací období. Součástí spisové dokumentace je výpis z živnostenského rejstříku žalobce, podle kterého měl žalobce v rozhodném období let 2012 až 2014 živnostenské oprávnění k podnikání s předmětem „Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona“ a s obory činnosti „Koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej“, „Pronájem výstavnických a prodejních stánků“, „Montáž a demontáž výstavnických stánků“ a „Zprostředkovatelská činnost“. Dne 13. 1. 2016 byl žalobce seznámen s výsledky kontrolního zjištění a s názorem správce daně, že pro uplatnění paušálních výdajů je rozhodující druh živnostenského oprávnění přidělený živnostenským úřadem a nikoliv skutečně provozovaná činnost s tím, že pokud žalobce podnikal na základě živnostenského oprávnění „montáž a demontáž výstavnických stánků“, která spadá pod živnosti volné, tak mohl nárokovat uplatnění výdajů paušálem pouze ve výši 60%, neboť se nejedná o živnost řemeslnou ve smyslu živnostenského zákona. Žalobce v písemném vyjádření doručeném správci daně 20. 1. 2016 uvedl, že činnost jím fakticky vykonávaná je činností řemeslnou, přičemž argumentoval obdobně jako v podané správní žalobě. Svě závěry správce daně shrnul ve zprávě o daňové kontrole, která byla s žalobcem projednána dne 24. 3. 2016. Výsledkem daňové kontroly byl „přepočít“ žalobcem uplatněných paušálních výdajů v jednotlivých zkoumaných zdaňovacích obdobích z 80 % na 60 % a tomu odpovídající navýšení daňového základu a daně. Dodatečnými platebními výměry ze dne 31. 3. 2016 pak správce daně žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2012, 2013 a 2014 v návaznosti na výsledky daňové kontroly doměřil.
9. Ohledně dalšího vývoje daňového řízení krajský soud odkazuje na úvodní část tohoto odůvodnění s tím, že žalovaný po zrušení původních odvolacích rozhodnutí ze dne 8. 8. 2016 rozsudkem krajského soudu č. j. 22 Af 77/2016 – 45 pokračoval v odvolacím řízení a uložil správci daně doplnit dokazování. Správce daně výzvou ze dne 16. 5. 2018 vyzval žalobce k prokázání charakteru jeho činnosti v předmětných zdaňovacích obdobích, k doložení důkazních prostředků ke všem zdanitelným příjmům plynoucím mu v daných zdaňovacích obdobích, kterými by prokázal předmět vykonávané činnosti, k doložení veškerých smluv s odběrateli, včetně všech dodatků a příloh, vydaných faktur, dodacích listů, evidencí pohledávek a korespondence s odběrateli a k rozdělení těchto příjmů dle druhu jím vykonávaných činností. Na výzvu žalobce doložil správci daně mimo jiné fotokopie faktur vystavených společností EXPO TEAM s. r. o. (číslo 01/12 až 05/2012, 01/13 až 05/2013 a 01/2014 až 05/2014), ze kterých se podává, že žalobce svému odběrateli fakturoval vždy „přípravné, montážní a demontážní práce výstavních stánků“ na vyjmenovaných akcích. Dále doložil kopie projektových dokumentací a fotografie. Správce daně dále doplnil dokazování výsledkem svědka Ing. Z. Š. ze společnosti EXPO TEAM s. r. o., který uvedl, že spolupráce žalobce a uvedené společnosti započala v roce 1996 nebo 1997 a trvala do února 2018. Žalobce měl pro společnost EXPO TEAM s. r. o. zajišťovat montáže a demontáže na akcích (veletrzích). Spolupráce probíhala podle svědka tak, že se žalobce po dohodě dostavil na akci, domluvili se, jak má stánek vypadat, ukázali mu

projekt a následně byly dohodnuty technické detaily. Žalobce si pak ve skladu nachystal materiál, který potřeboval, a následně to jel smontovat. K dotazu správce daně, jaké konkrétní práce žalobce prováděl a jak probíhala koordinace s dalšími případnými subdodavateli, svědek uvedl, že žalobce montoval stánky, a pokud bylo potřeba, tak si některé drobné prvky v jejich skladu vyrobil. Větší součásti stánku však dodávají zámečnické, stolařské a tiskařské firmy. Stánky pak většinou demontovali ti, kteří je stavěli. Cena byla stanovena podle počtu strávených hodin na akci, u menších zakázek se někdy domluvila cena dopředu. Žalobce v návaznosti na seznámení s výsledky odvolacího řízení setrval na názoru, že fakticky vykonávanou činností je činnost řemeslná s tím, že v současné době se při výstavbě stánků nepoužívají montážní prvky, které by se pouze nějakým spojovacím materiálem spojili, ale jeho práce je založena na řadě řemeslných činností (zámečnická, nástrojářská, truhlářská, malířská apod.). Poukázal také na to, že od roku 2015 má živnostenský list na řemeslné činnosti, ačkoliv se jím vykonávané činnosti nezměnila.

10. Žalovaný po doplněném dokazování rozhodl opětovně napadeným rozhodnutím tak, že odvolání zamítl a napadené dodatečné platební výměry potvrdil. Se závěry žalovaného uvedenými v odůvodnění napadeného rozhodnutí se krajský soud vypořádá níže v rámci právního hodnocení. Podle doručanky datové zprávy bylo napadené rozhodnutí doručeno do datové schránky zmocněnce žalobce dne 24. 9. 2018, což krajský soud zohlednil při posuzování včasnosti žaloby.

V. Ústní jednání

11. Krajský soud nařídil k projednání věci ústní jednání, kterého se zúčastnili žalobce, jeho zástupce a pověřená zaměstnankyně žalovaného. Účastníci u jednání setrvali na svých dosavadních stanoviscích. Žalobce navrhl doplnění dokazování svým účastnickým výslechem, kterým jednak hodlal vyvrátit závěr žalovaného, že pouze montoval a demontoval komponenty a dále prokázat faktický obsah jeho činnosti, konkrétně že si musel připravovat komponenty za použití nástrojů jako je hoblík, pila, vrtáky, tmely, barvy apod.

VI. Posouzení věci krajským soudem

12. Po skutkové stránce považuje krajský soud za rozhodující shora uvedené závěry žalovaného o rozsahu živnostenského oprávnění žalobce (předmětu podnikání a oborech) v letech 2012 až 2014, které mají oporu ve spise (konkrétně vyplývají z výpisu z živnostenského rejstříku) a nebyly žalobcem v žalobě zpochybněny.
13. Podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů (ve znění účinném v posuzovaných zdaňovacích obdobích) neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje, s výjimkou uvedenou v § 12, ve výši a) 80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a z příjmů z živnostenského podnikání řemeslného a b) 60 % z příjmů z živnostenského podnikání, s výjimkou příjmů ze živnostenského podnikání řemeslného, (další sazby paušálních výdajů nejsou pro projednávanou věc podstatné).

14. Jádrem sporu mezi účastníky je výše paušálních výdajů podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, kterou lze uplatnit proti příjmům ze samostatné výdělečné činnosti. Konkrétně šlo o to, jaké skutečnosti jsou rozhodující pro určení velikosti sazby těchto výdajů, zda výhradně vymezení živnosti v živnostenské oprávnění nebo faktický výkon samostatné výdělečné činnosti.
15. Krajský soud předně konstatuje, že přistoupil k částečné korekci svých závěrů uvedených v předchozím kasačním rozsudku č. j. 22 Af 77/2016 – 45, a to s ohledem na aktuální vývoj soudní judikatury, konkrétně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2018, č. j. 7 Afs 232/2017-25, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod Sb. NSS 3826/2019 s právní větou: *„Daňový poplatník je oprávněn uplatnit výdaje ve výši 80 % z příjmů z živnostenského podnikání řemeslného [§ 7 odst. 7 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů] pouze tehdy, pokud je držitelem živnostenského oprávnění k tzv. řemeslné živnosti. Nepostačuje oprávnění k živnosti volné spolu s prokazováním konkrétního obsahu uskutečněné činnosti, ze které daňový výdaj vyplývá.“* Uvedený závěr odůvodnil Nejvyšší správní soud mimo jiné tím, že je plně v souladu se zněním zákona a logické, pokud zákonodárce svazuje oprávnění uplatnit výdajový paušál v maximální výši tam, kde výkon živnostenského podnikání předpokládá dosažení určité kvalifikace. Ta pak skýtá předpoklad určité úrovně při výkonu řemesla. Právě živnostenské oprávnění deklaruje, že řemeslnou činnost provádí osoba, která má k této činnosti kvalifikační předpoklady. Na druhou stranu nelze nalézt rozumný důvod, pro který by předmětného zvýhodnění měli požívat rovněž ti, kteří tuto kvalifikaci buď nemají, nebo minimálně nejsou držiteli živnostenského oprávnění k výkonu konkrétní řemeslné živnosti. Těm pak nezbývá než případně postupovat podle § 7 odst. 7 písm. b) a uplatnit paušální výdaje v menším rozsahu.
16. Krajský soud v nyní projednávané věci neshledal důvody postupovat jinak než podle citovaných závěrů Nejvyššího správního soudu, jejichž přesvědčivost byla podpořena publikací rozhodnutí ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Za tohoto stavu je tak pro právní posouzení věci rozhodující, k jakým činnostem měl žalobce v rozhodném období živnostenské oprávnění. Žalobce nijak nevyvrátil shora uvedená zjištění a závěry žalovaného učiněné z výpisu z živnostenského rejstříku, jejichž správnost krajský soud ověřil z obsahu spisu. Stejně tak nebyl vyvrácen závěr žalovaného, že se ani v jednom případě nejednalo o živnosti uvedené v příloze číslo 1 živnostenského zákona, která obsahuje taxativní výčet řemeslných živností (§ 20 živnostenského zákona). Nelze tak než v souladu se shora uvedenými závěry Nejvyššího správního soudu uzavřít, že žalobce nebyl držitelem živnostenského oprávnění k výkonu konkrétní řemeslné živnosti, proto nemohl při zdanění svých příjmů využívat výdajové paušály určené pro řemeslné živnosti. Za tohoto stavu tak nebylo ani třeba doplnit dokazování výsledkem žalobce, kterým měl být prokazován faktický výkon jeho činnosti v rozhodných obdobích a nikoliv obsah živnostenského oprávnění.
17. Nad rámec shora uvedeného krajský soud dodává, že závěr žalovaného by obstál i v intencích původního právního názoru krajského soudu vyjádřeného v rozsudku č. j. 22 Af 77/2016 – 45. Krajský soud v tomto rozsudku uložil daňovým orgánům, aby získaly konkrétní představu o faktické náplni činnosti vykonávané žalobcem a na základě náležitě zjištěného skutkového stavu vyhodnotily její charakter z hlediska § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalovaný závazný pokyn krajského soudu dodržel, umožnil žalobci doplnit důkazní návrhy za účelem prokázání obsahu jeho faktické činnosti a v potřebném

rozsahu doplnil dokazování. V odůvodnění napadeného rozhodnutí sice žalovaný opětovně zopakoval své prvotní závěry ohledně rozsahu živnostenského oprávnění žalobce, současně se však v souladu se závazným právním názorem krajského soudu vypořádal také s důkazy týkajícími se faktického obsahu žalobcem vykonávané činnosti. Žalovaný učinil závěr, že žalobce poskytoval odběrateli práce spočívající v montáži a demontáži výstavních stánků, což odpovídá volné živnosti a pokud si některé prvky vyrobil, jednalo se o doplňující práce, které sloužily k naplnění uvedené hlavní činnosti. Takové závěry mají oporu v provedených důkazech (zejména v jednotlivých fakturách a ve výsledku svědka Š.). Ani z předchozího závěru krajského soudu přitom nevyplývá, že by k uplatnění vyšších výdajů odpovídajících řemeslným živnostem postačovala jakákoliv doplňková činnost žalobce (byť by svým obsahem odpovídala některé z řemeslných živností), ze které žalobci neplynuly samostatné příjmy a kterou žalobce ani nebyl schopen v rámci výkonu hlavní činnosti ocenit. Ve shodě se žalovaným krajským soudem dále konstatuje, že na věci nic nemění ani současné živnostenské oprávnění žalobce (od roku 2015) k výkonu řemeslné živnosti.

18. Stejně tak nebylo zapotřebí doplnit dokazování místním šetřením, které by bylo způsobilé prokázat aktuální stav, nic by to však nezměnilo na tom, že žalobce v letech 2012 až 2014 živnostenské oprávnění k řemeslné živnosti neměl, což je z výše uvedených důvodů pro právní posouzení věci rozhodující.

VII. Závěr a náklady řízení

19. Krajský soud uzavírá, že žalobní námitky shledal jako nedůvodné, a protože v napadeném rozhodnutí ani v postupu daňových orgánů předcházejícím jeho vydání neshledal ani žádné vady, ke kterým by byl povinen přihlédnout z moci úřední, žalobu pro její nedůvodnost podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), zamítl.
20. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle pravidel uvedených v § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal; žalobce v řízení úspěšný nebyl a procesně úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 19. června 2019

JUDr. Monika Javorová

předsedkyně senátu