



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY  
KY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažkave věci

žalobce: J. K.  
proti  
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, IČ 72080043  
Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o přezkum rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2017, 4910/17/5200-10422-705050

takto:

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

**Odůvodnění:**

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání do rozhodnutí Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, tedy dodatečného platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 a současně změnil dodatečný platební výměr tak, že se uvedená daň doměřuje na základě dokazování.

1) **Obsah žalobních bodů**

2. Žalobce namítal, že předmětem sporu je nezákonný postup správce daně i odvolacího orgánu ve vyměřovacím řízení, vady řízení a nesprávně zhodnocená skutková stránka věci a z ní špatně vyvozené právní závěry. Žalobce tak považoval napadené rozhodnutí se nezákonné a tvrdil, že jím byl zkrácen na svých právech.
3. Žalobce měl za to, že žalovaný nesprávně zhodnotil postup správce daně, a to především s ohledem na vyhodnocení poznatků z vyhledávacího řízení ve vztahu k tvrzení, která žalobce uvedl ve svém daňovém tvrzení za rok 2013. Dále uvedl, že žalovaný správně vyhodnotil otázku vyměření daně dle pomůcek ve smyslu § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Správce daně měl totiž vyměřit daň dokazováním v souladu s ust. § 92 dané právní úpravy. Žalobce zdůraznil, že důkazní řízení má však svá pravidla a při jejich aplikaci selhal jak správce daně tak žalovaný.
4. Dále žalobce upozornil, že předmětem sporu mezi účastníky řízení je posouzení typu podnikatelské činnosti žalobce, který ke svým příjmům uplatňuje výdaje, přičemž výše paušálních výdajů se vztahuje ke konkrétnímu druhu obdrženého příjmu. Dle názoru žalovaného je nucen důsledně rozlišovat, z jaké samostatné výdělečné činnosti jednotlivé příjmy plynou. S touto úvahou žalovaného se však žalobce neztotožnil. K věci dále uvedl, že ve svém daňovém tvrzení za zdaňovací období roku 2013 jako svoji hlavní činnost uvedl klempířství a opravu karosérií. Tuto činnost skutečně vykonával a byla tak jediným zdrojem jeho zdanitelných příjmů. Upozornil, že správce daně měl v řízení postupovat podle zásady materiální pravdy, která je zakotvena v § 8 odst. 3 daňového řádu. Z ní vyplývá, že při správě daní má přednost obsah před formou a zároveň určuje, že důkazní břemeno nese v souladu s § 92 daňového řádu správce daně. Ten však, stejně tak jako žalovaný, neověřil skutečný stav, ani nepředložil důkaz, že by žalobce prováděl jinou činnost, než jakou uvedl ve svém daňovém tvrzení. Správce daně pouze konstatoval, že podle živnostenského rejstříku nemá žalobce registrovanou řemeslnou živnost. Žalobce sice připustil pravdivost tohoto názoru, nicméně dále uvedl, že tato skutečnost je chybou, kterou učinil ve vztahu k živnostenskému úřadu a potažmo k zákonu č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o živnostenském podnikání“). Toto pochybení vyplynulo i z toho, že byl mylně informován pracovníky uvedeného živnostenského úřadu o tom, jaké oprávnění má mít, neboť popis činností, kterou vykonával, se částečně shoduje a je obsažena jak v náplni živnosti volné (oprava motorových vozidel a jejich příslušenství), tak v náplni živnosti řemeslné (klempířství a oprava karosérií). K tomu žalobce dále uvedl, že toto svoje pochybení již napravil a bylo mu vystaveno živnostenské oprávnění na živnost řemeslnou.
5. K věci dále konstatoval, že navrhované důkazní prostředky – faktury s popisem vykonané práce – žalovaný odmítl, protože dle něho neprokazovaly vlastnictví živnostenského listu. Dále upozornil, že k navrhovanému výslechu svědků se nevyjádřil ani správce daně ani žalovaný. Oba navrhované důkazní prostředky měly prokázat, jakou činnost žalobce skutečně vykonával. Neměly prokazovat vlastnictví živnostenského listu, jak se mylně žalovaný domnívá. Žalobce měl za to, že správce daně by měl v případě pochybností dostatečně prokazatelným způsobem ověřit, jakou činnost žalobce vykonával. Navíc upozornil, že ust. § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) nestanoví, že výše použitelného výdajového paušálu závisí na vlastnictví živnostenského oprávnění, ale určuje se podle

druhu zdanitelného příjmu. Žalobce požadoval, aby správce daně postupoval podle daných ustanovení daňového řádu a prokazatelně určil druh činnosti, z které plynuly žalobci zdanitelné příjmy a který byly východiskem pro uplatnění ust. § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů za použití zásady in dubio mitius.

6. Na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2013, jak dále uvedl, žalobce nereagoval, neboť podle jeho mínění nenastaly žádné skutečnosti, které by v souladu s § 3 daňového řádu zakládaly povinnost podat dodatečné daňové přiznání. Pokud by nedobrovolně na základě výzvy správce daně podal dodatečné daňové přiznání, popřel by jednak svoje tvrzení, z jaké činnosti mu plynuly příjmy v roce 2013, a zároveň by ztratil jakoukoliv možnost se proti vyměřené dani bránit, neboť by si ji v podstatě stanovil sám svým dodatečným tvrzením. Nepodání dodatečného daňového přiznání se tak stalo jedinou možností, jak se i nadále bránit proti špatnému postupu správce daně při hodnocení důkazních prostředků. Nejednalo se tudíž o nesoučinnost se správcem daně. Tu naopak vidí žalobce na straně žalovaného a především správce daně, kteří odmítli navrhované důkazní prostředky a ani nevyužili například možnosti místního šetření. Dle názoru žalobce žalovaný nedodrжуje základní zásady správy daní: zásadu zákonnosti dle § 5 odst. 1, § 8 odst. 1 a 3 a ust. § 92 daňového řádu.

## 2) Vyjádření žalovaného

7. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že závěry obsažené v žalobou napadeném rozhodnutí odpovídají zjištěnému skutkovému stavu podloženému obsahem předkládaného spisového materiálu. Napadené rozhodnutí netrpí nezákonnostmi tvrzenými žalobcem.
8. K namítanému nesprávnému procesnímu postupu žalovaný uvedl, že správce daně v rámci vyhledávací činnosti učinil zjištění, že žalobce nebyl oprávněn ve svém daňovém přiznání uplatnit výdaje k deklarovaným příjmům ve výši 80 % dle ust. § 7 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů, proto postupoval podle § 145 odst. 2 daňového řádu a vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. Tímto úkonem bylo ve smyslu ust. § 91 odst. 1 daňového řádu zahájeno doměřovací řízení. Na předmětnou výzvu žalobce nereagoval. Správce daně dospěl k závěru, že se dané situace je oprávněn ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu stanovit daň podle pomůcek. Při stanovení daně použil správce daně nezpochybněné důkazní prostředky ve smyslu ust. § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu. Těmito důkazními prostředky byly příjmy z provozované podnikatelské činnosti za předmětné zdaňovací období, které žalobce uvedl v daňovém přiznání k dani z příjmu fyzických osob. K těmto příjmům správce daně uplatnil výdaje ve výši 60 % ve smyslu ust. § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. Při stanovení daně rovněž správce daně zohlednil slevu na poplatníka dle ust. § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů a odečet daňové ztráty ve smyslu ust. § 34 odst. 1 uvedeného zákona.
9. Ke stanovení daňové povinnosti na základě pomůcek žalovaný uvedl, že dospěl k jinému právnímu názoru než správce daně. Žalobou napadeným rozhodnutím byl proto změněn způsob stanovení daně z pomůcek na dokazování. Upozornil, že stanovení daně na základě dokazování má vždy přednost před stanovením daně podle pomůcek. Povinností správce daně bylo za dané situace především vyhodnotit, zda lze stanovit daň

dokazováním, i když žalobce dodatečné daňové přiznání nepodal. Žalovaný považoval za nepochybné, že správce daně měl v této situaci dostatek důkazních prostředků, na základě nichž mohl daň doměřit.

10. Dále žalovaný provedl podrobný rozbor ust. § 2 ust. § 5 odst. 1 zákona o živnostenském podnikání. Uvedl, že zákon o daních z příjmů neupravuje obsahovou náplň řemeslných živností, ani podmínky, za jakých je poplatník oprávněn řemeslnou činností vykonávat. Tento zákon umožňuje pouze možnost uplatnění procentních výdajů k příjmům ze živností řemeslných či k příjmům z jiných druhů živností. Vzhledem k tomu, že si žalobce zvolil způsob uplatnění výdajů procentem z příjmů, přičemž si uplatnil výdaje ve výši 80 %, bylo tak zcela na něm, aby prokázal, že jeho deklarované příjmy z realizované činnosti splňují pouze obsahovou náplň řemeslné živnosti, a zároveň, aby prokázal, že jím realizovaná činnost byla živností řemeslnou v kontextu podmínek pro provozování jednotlivých živností dle zákona o živnostenském podnikání.
11. Žalovaný zdůraznil, že správce daně neporušil pravidla při dokazování. Při svém rozhodování vycházel ze skutečností rozhodných pro správu daní ve smyslu ust. § 8 odst. 3 daňového řádu a v souladu ust. § 5 odst. 1 uvedeného zákona. V kontextu pravidel zakotvených v zákoně o živnostenském podnikání bylo na žalobci, aby správci daně předložil živnostenské oprávnění a prokázal ve smyslu ust. § 92 odst. 3 daňového řádu jím zvolený způsob uplatnění výdajů v daňovém přiznání dle zákona o daních z příjmů. Žalovaný uvedl, že navzdory tomu, že příjmy z realizované činnosti žalobce splňují obsahovou náplň řemeslné živnosti „klempířství a oprava karoserií“, žalobce nedisponuje živnostenským oprávněním k provozování této činnosti. Za takové absence nelze považovat příjmy realizované žalobcem za příjmy z řemeslné živnosti dle podmínek zákona o živnostenském podnikání. Žalobce nebyl oprávněn uplatnit výdaje ve výši 80 % z těchto příjmů dle ust. § 7 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů. Žalovaný připomenul, že žalobce je povinen dle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Jakkoliv je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není vázán jen návrhy daňových subjektů, daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí.

### 3) Projednání věci před krajským soudem

12. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) bez nařízení jednání, když žalobce i žalovaný vyslovili s tímto postupem souhlas. Po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.
13. Z obsahu správního spisu vyplynulo, že dne 31. 3. 2014 podal žalobce přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2013. V něm vykázal dosažené příjmy z provozované podnikatelské činnosti (klempířství a oprava karoserií) ve výši 748 294 Kč a k těmto příjmům uplatnil výdaje ve výši 80 %, ve smyslu ust. § 7 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů. Výslednou daňovou povinnost uvedenou v daňovém přiznání správce daně vyměřil konkludentně dle ust. § 139, § 140 a § 147 daňového řádu. Dále je

z průběhu správního řízení zřejmé, že z vyhledávací činnosti správce daně vyplynulo, že žalobci bylo vydáno živnostenské oprávnění pouze k provozování živnosti ohlašovací volné, tedy k oboru činnosti, která není řemeslnou činností. Správce daně proto žalobce vyzval ve smyslu ust. § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání za předmětné zdaňovací období a ve výzvě uvedl důvody, které jej k tomuto úkonu vedly. Následně dne 7. 7. 2016 vydal platební výměr, kterým byla žalobci vyměřena daň za použití pomůcek. Žalovaný pak odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí zamítl a postup správce daně překvalifikoval tak, že daň byla žalobci vyměřena ve stejné výši na základě dokazování.

14. Krajský soud k věci uvádí, že ze shora naznačených skutkových okolností je zřejmé, že předmětem sporu a tudíž i soudního přezkumu je dodatečný platební výměr (a na něj navazující rozhodnutí žalovaného), kterým správce daně doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013. Žalovaný i správce daně shledali důvody pro doměření daně v tom, že žalobce uplatnil v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za uvedené zdaňovací období výdaje ve výši 80 % z příjmů podle § 7 odst. 7 písm. a) živnostenského zákona, k čemuž však nebyl dle jejich názoru oprávněn. Nabyli totiž přesvědčení, že vzhledem k tomu, že žalobce v rozhodném období disponoval živnostenským oprávněním na živnost volnou, nikoliv na živnost řemeslnou, mohl si uplatnit výdaje pouze ve výši 60 % z příjmů ze živnostenského podnikání. Z průběhu daňového řízení a ostatně i z žaloby samotné je přitom zřejmé, že žalobce nijak nezpochybňuje skutečnost, že v rozhodném období měl vydáno živnostenské oprávnění pouze na živnost volnou. Jádrem sporu mezi žalobcem a žalovaným tak je posouzení právní otázky, zda je určujícím kritériem pro stanovení výše tzv. paušálních daňově účinných výdajů, které je poplatník oprávněn uplatnit z příjmů z živnostenského podnikání dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, výhradně vymezení živnosti v živnostenském oprávnění uděleném poplatníkovi.
15. Krajskému soudu je z jeho úřední činnosti známo, že se žalobce obrátil na zdejší soud v předešlém období s žalobou napadající rozhodnutí správce daně a potažmo žalovaného o vyměření daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2014, kdy předmětem sporu bylo posouzení shodného problému a to uplatnění daňových výdajů ve výši 80 % v případě, kdy žalobce nedisponoval živnostenským oprávněním na živnost řemeslnou. Zdejší soud nejprve rozsudkem ze dne 31. 5. 2017, č. j. 31 Af 15/2016-29, žalobě vyhověl a zrušil rozhodnutí žalovaného. Následně však Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 18. 9. 2018, č. j. 7 Afs 232/2017-25, zrušil uvedené rozhodnutí a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud svým dalším rozsudkem ze dne 18. 12. 2018, č. j. 31 Af 15/2016-58, žalobu zamítl. Při svém rozhodování byl vázán závazným názorem Nejvyššího správního soudu.
16. Krajský soud ve svém rozsudku ze dne 18. 12. 2018, č. j. 31 Af 15/2016-58, uvedl, že: *„Nejvyšší správní soud se při posuzování výše nastíněné otázky ztotožnil se závěry žalovaného. S odkazem na komentářovou literaturu 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).*

*Podle Nejvyššího správního soudu tak „[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.“*

17. *Dále Nejvyšší správní soud odkázal na § 10 odst. 1, § 21 a § 25 živnostenského zákona a dodal, že je v souladu se zněním zákona a „plně 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 živnostenského podnikání, 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 nezbyvá než případně postupovat podle § 7 odst. 7 písm. b) a uplatnit paušální výdaje v menším rozsahu. Správce daně proto postupoval správně, pokud žalobci doměřil zjištěný rozdíl.“*
18. *S ohledem na citované závěry Nejvyššího správního soudu je zřejmé, že neobstojí argumentace žalobce, podle níž uplatnění výdajových paušálů ve výši 80 % z příjmů nebránila skutečnost, že žalobce neměl v živnostenském rejstříku registrovanou řemeslnou živnost, ale pouze živnost volnou. Tato skutečnost je naopak pro volbu výdajového paušálu zcela zásadní. Absenci příslušného živnostenského oprávnění nebylo možné nahradit prokazováním toho, jakou činnost žalobce skutečně vykonával. Finanční orgány tak nijak nepochybily, pokud neprovedly důkazy, které žalobce navrhoval za účelem prokázání svých tvrzení o tom, že povaha jeho činnosti odpovídala řemeslné živnosti. V podrobnostech krajský soud odkazuje na odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 232/2017-25.“*
19. *S těmito závěry se zdejší soud ztotožňuje i v projednávané věci, která je skutkově obdobná, neboť zachycuje shodnou právní problematiku dopadající pouze na jiné zdaňovací období, a proto na tyto závěry v plném rozsahu odkazuje. Krajský soud dále podotýká, že při posouzení žalobních bodů vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho shora označeném rozsudku, neboť názory v něm vyslovené jsou pro něho závazné. V projednávané věci pak musel označit žalobní námitky za nedůvodné a tento závěr odůvodňuje shodně jako ve věci rozsudku ze dne 18. 12. 2018, č.j. 31 Af 15/2016-58 (viz výše). Na základě uvedeného se nelze přiklonit k závěru žalobce, že by postup správce daně i žalovaného byl nezákonný nebo že by vykazoval vady řízení, které by měly za následek špatně vyvozené právní závěry.*
20. *Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné, a proto žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.*
21. *Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nevzniklo. Ze spisu nevyplývalo, že by žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly.*

**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 nejblíže 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](http://www.nssoud.cz).

Hradec Králové 25. ledna 2019

JUDr. Magdalena Ježková v. r.  
předsedkyně senátu