



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: J. K.

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2015, č. j. 44040/15/5200-10422-709063,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále též pouze „správce daně“) ze dne 18. 5. 2015, č. j. 1032619/15/2704-50523-602646, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 11 940 Kč.
2. Žalobce provozoval ve zdaňovacím období roku 2014 samostatnou činnost na základě živnostenského oprávnění: výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1–3 zákona

č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (dále jen „živnostenský zákon“), obory činnosti: velkoobchod a maloobchod, údržba motorových vozidel a jejich příslušenství. V řádném přiznání k dani z příjmů fyzických osob za uvedené zdaňovací období vykázal příjmy z živnostenského podnikání podle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a k nim uplatnil výdaje ve výši 80 % z příjmů podle § 7 odst. 7 písm. a) uvedeného zákona. Správce daně však shledal, s ohledem na živnostenské oprávnění, kterým žalobce disponoval, že se jednalo o příjmy z živnosti volné, u nichž lze uplatnit výdaje pouze ve výši 60 % z příjmů ze živnostenského podnikání [dle § 7 odst. 7 písm. b) cit. zákona]. Z uvedeného důvodu správce daně vydal výše specifikovaný platební výměr.

3. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že žalobce neprokázal, že by vykonával živnost řemeslnou. Žalobce sice v odvolacím řízení navrhoval provedení důkazů, kterými hodlal prokázat, že jeho činnost byla v souladu s obsahovou náplní živnosti řemeslné (předložil faktury, které vystavil svým zákazníkům, dále navrhoval provedení výsledku těchto zákazníkům). Žalovaný však považoval za směrodatnou skutečnost pro uplatnění příslušné výše paušálních výdajů druh živnostenského oprávnění, který byl žalobci vystaven živnostenským úřadem. Vzhledem k tomu, že žalobce nedisponoval živnostenským listem k provozování živnosti řemeslné, nemohl uplatnit výdaje ve výši 80 % z příjmů.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

4. Žalobce namítl, že jak správce daně, tak i následně žalovaný mylně posoudili, jakou výdělečnou činnost žalobce vykonával. Ve svém daňovém tvrzení za zdaňovací období roku 2014 uvedl jako svou hlavní činnost klempířství a opravu karosérií. Tuto činnost skutečně vykonával a tato činnost byla i je také jediným zdrojem jeho zdanitelných příjmů.
5. Podle žalobce by správce daně měl v jakémkoliv řízení postupovat podle zásady materiální pravdy, která je zakotvena v § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Z této zásady vyplývá, že při správě daní má přednost obsah před formou a že důkazní břemeno nese v souladu s § 92 daňového řádu správce daně. Správce daně však v posuzované věci neověřil skutečný stav, ani nepředložil důkaz, že by žalobce prováděl jinou činnost, než kterou uvedl ve svém daňovém tvrzení. Správce daně pouze konstatoval, že žalobce nemá v živnostenském rejstříku registrovanou řemeslnou živnost. To je sice pravda, žalobce však namítá, že jde pouze o chybu učiněnou ve vztahu k živnostenskému úřadu a k ustanovením živnostenského zákona. Dané pochybení vyplynulo mimo jiné z toho, že žalobce byl pracovníky živnostenského úřadu mylně informován o tom, jaké oprávnění má mít. Popis činnosti, kterou vykonával, je totiž obsažen jak v náplni živnosti volné (oprava motorových vozidel a jejich příslušenství), tak v náplni živnosti řemeslné (klempířství a oprava karosérií). Toto své pochybení již žalobce napravil.
6. Navrhované a posléze předložené důkazní prostředky (faktury) žalovaný odmítl, protože dle něj neprokazovaly vlastnictví živnostenského listu. K navrhovanému výsledku svědků se nevyjádřil nijak. Oba důkazní prostředky však měly prokázat, jakou činnost žalobce skutečně vykonával, neměly prokazovat vlastnictví živnostenského oprávnění. Žalobce zpochybňuje výklad § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů podaný žalovaným, podle nějž výše sazby výdajů závisí pouze na tom, jaké živnostenské oprávnění vlastní daňový

subjekt. Žalobci není zřejmé, jak by při použití takového výkladu správce daně postupoval v případě, kdy by daňový subjekt přiznal příjmy z určité činnosti, avšak neměl by žádné živnostenské oprávnění. Žalobce klade otázky, zda by nesměl vůbec využít § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, případně zda by správce daně odmítl jeho daňové tvrzení s vysvětlením, že nemá živnostenské oprávnění a že tudíž nemůže mít ani žádné příjmy. Podle žalobce je takový výklad mylný, správně by správce daně měl v případě pochybností ověřit, jakou činnost daňový subjekt vykonával. Ani § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů nestanoví, že výše použitého výdajového paušálu závisí na vlastnictví živnostenského oprávnění.

7. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby krajský soud zrušil jak napadené rozhodnutí žalovaného, tak jemu předcházející platební výměr vydaný správcem daně, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobce neprokázal vlastnictví živnostenského oprávnění na živnost řemeslnou, na jejímž základě lze uplatnit výdaje ve výši 80 % z příjmů z živnostenského podnikání, byť tvrdil, že předmětnou činnost skutečně vykonával. Tím porušil § 10 odst. 3 písm. a) živnostenského zákona, podle kterého podnikatel prokazuje své živnostenské oprávnění výpisem z živnostenského rejstříku. Žalobce předložil v rámci doplnění odvolání faktury, jimiž dokazoval, že prováděl řemeslnou živnost (např. oprava laku, klempířské práce, lakování regálu, leštění laku apod.). Tyto faktury však nelze považovat za důkazní prostředek prokazující vlastnictví živnostenského oprávnění na živnost řemeslnou. Náplň oboru činnosti údržba motorových vozidel a jejich příslušenství se skutečně částečně shoduje s oborem činnosti živnosti řemeslné, tj. klempířství a oprava karoserií. Konkrétně se jedná např. o provádění povrchové úpravy karoserií tmelením, broušením, lakováním (stříkáním), výměna čelních skel, oken vozidel, těsnících prvků karoserie apod. Směrodatnou skutečností pro uplatnění příslušné výše paušálních výdajů, respektive pro stanovení živnosti, je však druh živnostenského oprávnění. U příjmů ze živnosti lze uplatnit výdaje ve výši 80 % z příjmů pouze u živností řemeslných, a to pouze tehdy, pokud daňový subjekt vlastní příslušný živnostenský list k provozování této činnosti. Pokud žalobce takovou činnost soustavně provozuje, přičemž příslušný živnostenský list nevlastní, jedná se z jeho strany jednak o porušení živnostenského zákona, jednak nemůže uplatnit výdaje ve výši 80 % z příjmů.

IV. Posouzení věci krajským soudem

9. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). O věci samé rozhodl bez jednání, neboť žalobce i žalovaný k takovému projednání věci udělili souhlas dle § 51 odst. 1 s. ř. s.
10. Předmětem 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 2014. Finanční orgány zdůvodnily doměření daně tím, 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 oprávněn. Vzhledem k tomu, že žalobce v rozhodném

období disponoval živnostenským oprávněním na živnost volnou, nikoliv na živnost řemeslnou, byl dle finančních orgánů oprávněn uplatnit výdaje pouze ve výši 60 % z příjmů ze živnostenského podnikání. 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.

11. Krajský soud v této věci nerozhoduje poprvé. Nejprve rozsudkem ze dne 31. 5. 2017, č. j. 31 Af 15/2017 – 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. Nyní tedy krajský soud rozhoduje o žalobě podruhé, přičemž je při svém rozhodování vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem.
12. 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 daňové 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.“
13. 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.“
14. 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.

V. Závěr a náklady řízení

15. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
16. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti 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 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.

Hradec Králové 18. prosince 2018

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu