



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 přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 8.8.2016 č.j. 35080/16/5200-10422-708855, č.j. 35081/16/5200-10422-708855, č.j. 35082/16/5200-10422-708855, ve věci daní z příjmů fyzických osob

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8.8.2016 č.j. 35080/16/5200-10422-708855, č.j. 35081/16/5200-10422-708855 a č.j. 35082/16/5200-10422-708855 se **zrušují** a věci se **vracejí** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen **zaplatit** žalobci na náhradě nákladů řízení částku 17 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí k rukám advokáta JUDr. Jaromíra Josefa, sídlem Velkomoravská 378/1, 695 01 Hodonín.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 8.8.2016 č.j. 35080/16/5200-10422-708855, č.j. 35081/16/5200-10422-708855 a č.j. 35082/16/5200-10422-708855, jimiž byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště Ostrava II ze dne 31.3.2016, č.j. 1068084/16/3202-50522-803670, č.j. 1068247/16/3202-50522-803670 a č.j. 1091752/16/3202-50522-803670, kterými byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2012, 2013 a 2014.
2. V podané žalobě žalobce uvedl, že napadená rozhodnutí byla zdůvodněna tím, že příloha č. 1 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), v platném znění (dále jen „živnostenský zákon“) živnost žalobce jako řemeslnou nedefinuje, a proto nebyla splněna podmínka pro uplatnění výdajů podle § 7 odst. 7 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“). Na druhé straně žalovaný konstatoval, že pro uplatnění paušálních výdajů je směrodatná skutečně provozovaná činnost, nikoliv druh živnostenského oprávnění přiděleného živnostenským úřadem. Žalovaný se žádným způsobem nevypořádal s podstatou argumentace uplatněnou v odvolání. Žalobce již v odvolání tvrdil, že jím fakticky vykonávaná činnost je činností řemeslnou, neboť při výstavbě stánků se v současné době nepoužívají montážní prvky, které by se pouze nějakým konkrétním spojovacím materiálem spojily, ale jde o činnost založenou na řadě řemeslných činností, jako jsou činnosti zámečnická, nástrojařská, truhlářská a malířská atp. Žalobce tedy vykonává typicky řemeslné činnosti, a proto podal řádná a správná daňová přiznání za kontrolovaná zdaňovací období. V té době také měl oprávnění k provozování řemeslné činnosti, o čemž svědčí jeho současný živnostenský list. Od roku 2015 má živnostenský list nový, avšak povaha jím vykonávané práce se nezměnila. V minulosti nebylo možno zařadit činnost montáž a demontáž výstavnických stánků pod jinou činnost, než stavby jinde neuvedené, u níž je možnost uplatnění paušálních výdajů ve výši 80%.
3. Žalovaný ve vyjádření odkázal na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí a dále uvedl, že výše paušálních výdajů se vztahuje ke konkrétnímu druhu obdrženého příjmu, a proto je nutné důsledně rozlišovat, z jaké samostatné výdělečné činnosti jednotlivé příjmy plynou. Živnostenský zákon v § 2 vymezuje, které činnosti jsou živností, přičemž obsahové náplně jednotlivých živností (oborů činností) jsou vymezeny v nařízení vlády o obsahových náplních jednotlivých živností č. 278/2008 Sb. Žalobce v kontrolovaných zdaňovacích obdobích disponoval živnostenským oprávněním s předmětem podnikání „výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1-3 živnostenského zákona“ s obory činnosti: koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, montáž a demontáž výstavnických stánků, pronájem výstavních a prodejních stánků a zprostředkovatelská činnost. Tato živnost patří mezi živnosti ohlašovací volné. Žalobci plynuly zdanitelné příjmy dle ust. § 7 ZDP z příjmů z provádění montáží a demontáží výstavnických stánků, tj. z provozování předmětné živnosti. Zdanitelné příjmy obdržené v kontrolovaných zdaňovacích obdobích jsou tedy příjmy podle ust. § 7 odst. 1 písm. b) ZDP. Pro uplatnění správné výše výdajů podle § 7 odst. 7 ZDP je stěžejní nejen, zda je vykonávaná podnikatelská činnost živností, ale také, zda je vykonávaná živnost ze zákona živností řemeslnou či nikoliv. V daném případě žalobce vykonával podnikatelskou činnost od

4.2.1993 na základě uvedeného živnostenského oprávnění, které nepatří podle živnostenského zákona a přílohy č. 1 k tomuto zákonu mezi živnosti řemeslné, tudíž k zdanitelným příjmům mohl uplatnit pouze výdaje ve výši 60% ze zdanitelných příjmů (§ 7 odst. 7 písm. b) ZDP). Za rozhodující má žalovaný to, zda živnostenský zákon předmětnou živnost, na níž měl žalobce živnostenské oprávnění, definuje jako řemeslnou. V případě žalobce tato podmínka splněna nebyla, takže mu nevznikl nárok na uplatnění výdajů podle § 7 odst. 7 písm. a) ZDP. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

4. Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s.r.s.) a byl vázán obsahem žaloby.
5. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že protokolem ze dne 21.10.2015 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 až 2014. K dotazu správce daně žalobce uvedl, že ve sledovaném období podnikal v činnosti výstavby a montáže výstavnických stánků a následné demontáže. Dále uvedl, že stánky vyrábí z 80 % z dřevotřísky, dřevěných hranolů, lamina, železných konstrukcí. Protokolem ze dne 13.1.2016 správce daně seznámil žalobce s výsledky kontrolního zjištění a sdělil mu, že pro uplatnění paušálních výdajů je rozhodující druh živnostenského oprávnění přidělený oprávněným živnostenským úřadem a nikoliv skutečně provozovaná činnost. 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 činnost řemeslnou ve smyslu živnostenského zákona. V rámci tohoto projednání byl žalobce seznámen také s úředním záznamem č.j. 21467/16/3202-60562-803095, jímž byly dodatečně vyměřeny daně za sledovaná zdaňovací období při uplatnění paušálních výdajů ve výši 60%. Žalobce v písemném vyjádření doručeném správci daně 20.1.2016 uvedl, že činnost jím fakticky vykonávaná je činností řemeslnou, přičemž argumentoval shodně jako v následně podané správní žalobě. Navrhl, aby správce daně doplnil kontrolní zjištění zhlédnutím jeho konkrétní činnosti při stavbě výstavních expozic, neboť se jedná o obdobnou, resp. totožnou činnost jako ve sledovaném zdaňovacím období. Dále žalobce uvedl, že předloží správci daně fotodokumentaci výstavních expozic a stavební plány jeho činnosti ve lhůtě 14-ti dnů, což také učinil podáním ze dne 3.2.2016, jehož přílohou je fotodokumentace. Protokolem ze dne 24.3.2016 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, v němž správce daně k předložené fotodokumentaci uvedl, že neprokazuje žádnou novou či jinak rozhodnou skutečnost, kterou by správce daně při svém původním rozhodování nevzal v úvahu, takže nemohla ovlivnit závěr správce daně, že směrodatnou skutečností pro uplatnění výše paušálních výdajů je druh živnostenského oprávnění přidělený živnostenským úřadem a nikoliv skutečně provozovaná činnost. Součástí správního spisu je zpráva o daňové kontrole, která byla s žalobcem projednána rovněž dne 24.3.2016. Rozhodnutími ze dne 31.3.2016 vydal správce daně dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2012, 2013 a 2014. Žalobce v podaném odvolání argumentoval shodně jako v následně podané správní žalobě. Žalovaný rozhodl o podaném odvolání napadeným rozhodnutím, v němž uzavřel, že pro uplatnění správné výše výdajů podle ust. § 7 odst. 7 ZDP je stěžejní nejen to, zda je vykonávaná podnikatelská činnost živností, ale také, zda je vykonávaná živnost ze zákona živností řemeslnou či nikoliv, přičemž žalobce byl držitelem živnostenského oprávnění, které nepatří mezi živnosti řemeslné ve smyslu živnostenského zákona. Žalobce proto mohl ve smyslu ust. § 7 odst. 7 písm. b) ZDP uplatnit výdaje paušální částkou 60% ze

zdanitelných příjmů. Dále žalovaný uvedl, že nerozporuje tvrzení žalobce, že pro uplatnění paušálních výdajů je směrodatná skutečně provozovaná činnost a nikoliv druh živnostenského oprávnění přiděleného živnostenským úřadem. Pro účely ust. § 7 odst. 7 ZDP je nutné rozlišit, z jakého reálného provozování podnikatelské či samostatné výdělečné činnosti zdanitelné příjmy plynou, což pouhé držení živnostenského oprávnění neprokazuje, avšak v posuzované věci je prokázáno, že žalobci zdanitelné příjmy z provozování příslušného živnostenského oprávnění skutečně plynou. Pak je rozhodující, zda živnostenský zákon předmětnou živnost definuje jako řemeslnou, což v případě žalobce nebylo doplněno (str. 4-5 napadeného rozhodnutí).

6. Podle ust. § 7 odst. 1 písm. b) ZDP příjmy z podnikání jsou příjmy ze živnosti.
7. Podle ust. § 7 odst. 7 písm. a) ZDP neuplatní-li daňový subjekt výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje s výjimkou uvedenou v ust. § 11 nebo § 12 ZDP ve výši 80% z příjmů podle odst. 1 písm. a), tj. příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a z příjmů podle odst. 1 písm. b) z příjmů ze živností řemeslných.
8. Podle ust. § 7 odst. 7 písm. b) ZDP neuplatní-li daňový subjekt výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje s výjimkou uvedenou v ust. § 11 nebo § 12 ZDP ve výši 60% z příjmů podle odst. 1 písm. b) – ze živnosti, s výjimkou příjmů ze živností řemeslných.
9. Na základě shora uvedené citace právních předpisů lze souhlasit se závěrem žalovaného, že výše paušálních výdajů se vztahuje ke konkrétnímu druhu obdržného příjmu, a proto je nutné důsledně rozlišovat, z jaké samostatné výdělečné činnosti jednotlivé příjmy plynou (str. 3 napadeného rozhodnutí).
10. Obsahem správního spisu má krajský soud za prokázané, že jediným kritériem, které při posuzování druhu příjmů správce daně vyhodnocoval, byl druh živnostenského oprávnění přidělený žalobci živnostenským úřadem. Správce daně v průběhu daňové kontroly opakovaně výslovně uvedl, že rozhodující není skutečně provozovaná činnost, ale činnost uvedená v živnostenském oprávnění. Tento závěr správce daně se zcela míjí s ustálenou judikaturou správních soudů, podle níž správce daně posuzuje především skutečnosti rozhodné pro správné vyměření daně a nikoliv skutečnosti spadající do působnosti živnostenského úřadu (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu – dále jen „NSS“ – ze dne 28.2.2006 č.j. 5 Afs 8/2005-79).
11. Žalobce od počátku daňové kontroly konzistentně 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. K prokázání svého tvrzení navrhl správci daně místní šetření za účelem faktického seznámení s charakterem jím vykonávané činnosti a rovněž předložil fotodokumentaci zachycující jeho pracovní činnost. Správce daně na první z navržených důkazů žádným způsobem nereagoval a ani nevyhodnotil, z jakých důvodů k provedení tohoto důkazu nepřistoupil. Předloženou fotodokumentaci pak vyhodnotil zcela nepřezkoumatelným způsobem, kdy pouze v obecné rovině konstatoval, že nemůže nijak ovlivnit jeho závěry, že směrodatnou skutečností je druh živnostenského oprávnění přiděleného živnostenským úřadem (protokol ze dne 24.3.2016).

12. Žalovaný v napadeném rozhodnutí tento závěr správce daně převzal (str. 4 odst. 5 a 6), současně však vyjádřil souhlas také s tvrzením daňového subjektu, že je pro uplatnění paušálních výdajů směrodatná skutečně provozovaná činnost a nikoliv druh živnostenského oprávnění (str. 5 odst. 1 napadeného rozhodnutí), čímž de facto popřel své předchozí tvrzení. Následně žalovaný dodal, že bylo prokázáno, že žalobci plynou zdanitelné příjmy z provozování příslušného živnostenského oprávnění, které nebylo vydáno na řemeslnou živnost (str. 5 odst. 2 a 3 napadeného rozhodnutí).
13. Citované závěry žalovaného svou rozporuplností způsobují nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Argumentace obecným tvrzením žalobce ohledně skutečně provozované činnosti (str. 5 odst. 1 napadeného rozhodnutí) je pak v rozporu s obsahem správního spisu, neboť žalobce zcela konkrétně tvrdil, z jakých důvodu považuje vykonávanou činnost za řemeslnou. K prokázání svého tvrzení také navrhl důkazy, které však nebyly správcem daně reflektovány.
14. Lze přisvědčit žalobci, že žalovaný se rovněž nijak nevypořádal s odvolací argumentací týkající se faktické náplně jím provozované činnosti, čímž porušil ust. § 114 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění – dále jen „daňový řád“), podle kterého je odvolací orgán povinen přezkoumat odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání.
15. Na základě uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že správní orgány obou stupňů v posuzované věci nedostaly své povinnosti náležitě zjistit skutečnosti rozhodné pro správné vyměření daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu), když vycházely toliko z obsahu živnostenského oprávnění a zcela pominuly faktickou stránku žalobcovy činnosti. V dalším řízení proto bude nezbytné doplnění dokazování v tom směru, aby správní orgány získaly konkrétní představu o faktické náplni činnosti vykonávané žalobcem a teprve na základě náležitě zjištěného skutkového stavu mohou vyhodnotit charakter jeho činnosti z hlediska ust. § 7 odst. 7 ZDP.
16. Na základě uvedené právní argumentace krajský soud napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení, a to pro nepřezkoumatelnost, spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů rozhodnutí (§ 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s.), a proto, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, vyžaduje zásadní doplnění (§ 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s.). Důvodem zrušení napadeného rozhodnutí je také podstatné porušení povinností o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (§ 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.). V dalším řízení jsou správní orgány vázány právním názorem vysloveným soudem (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).
17. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalobci vznikly náklady řízení zaplacením soudních poplatků v celkové výši 9 000 Kč a dále v souvislosti s právním zastoupením, a to za 2 úkony právní služby po 3 100 Kč a dvakrát režijní paušál po 300 Kč (§ 6 odst. 1, § 7, § 9 odst. 1, § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v platném znění). Náklady právního zastoupení činí 6 800 Kč, přičemž tato částka byla v souladu s ust. § 35 odst. 8 s.ř.s. zvýšena o částku odpovídající daně z přidané hodnoty, kterou je advokát povinen zaplatit podle zvláštního právního předpisu, tj. na částku 8 228 Kč. Náhrada nákladů řízení tedy představuje celkovou částku 17 228 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 8. března 2018

JUDr. Monika Javorová, v.r.
předsedkyně senátu