



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Markéty Fialové a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobkyně: **D. V.**
sídlem X
zastoupená daňovým poradcem Ing. R. L.
sídlem X

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2021, č. j. 47809/21/5200-10422-711621, ve věci daně z příjmů fyzických osob,

takto:

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

Odůvodnění:

A. Vymezení věci a obsahu podání účastníků

1. Dodatečným platebním výměrem ze dne 11. 11. 2020, č. j. 1962621/20/3103-00551-803569 doměřil Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) žalobkyni po provedeném postupu k odstranění pochybností daň z příjmů za zdaňovací období roku 2017 ve výši 45 462 Kč a penále ve výši 14 244 Kč. Správce daně snížil žalobkyni paušálně uplatněné výdaje ve výši 60 % z příjmů podle § 7 odst. 7 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a namísto nich uplatnil paušální výdaje ve výši 40 % z příjmů podle § 7 odst. 7 písm. d)

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

téhož zákona. Podle správce daně příjmy žalobkyně z překladatelské a tlumočnické činnosti (což odpovídá živnosti volné) nemohou být v daném případě posouzeny jako příjmy z živnostenského podnikání podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů (ke kterým se váže možnost uplatnění paušálních výdajů z příjmu ve výši 60 %), protože v roce 2017 žalobkyně disponovala živnostenským oprávněním až ode dne 19. 12. 2017 (po tomto dni však již žádné zdanitelné příjmy neměla). Tyto příjmy je proto nutné posoudit jako příjmy z jiného podnikání, ke kterému je potřeba podnikatelské oprávnění ve smyslu § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, k nimž se váže možnost uplatnit paušální výdaje ve výši 40 % z příjmů. Podmínka získání živnostenského oprávnění vyplývá z § 2 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon). Žalovaný se s tímto názorem ztotožnil, odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu (NSS) ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006-50, č. 1396/2007 Sb. NSS a ze dne 9. 6. 2021, č. j. 6 Afs 95/2020-35, ve kterých byl vyjádřen totožný právní názor, a předmětný dodatečný platební výměr napadeným rozhodnutím potvrdil.

2. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného. V žalobě namítala, že:
 - fakticky vykonávala živnostenské podnikání (pobírala příjmy z překladatelské činnosti), čímž naplnila podmínky uvedené v § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. Není podstatné, zda byly naplněny všechny formální znaky živnosti, ale zda žalobkyně fakticky vykonávala živnost. Žalobkyni v získání živnostenského oprávnění nic nebránilo, jednalo se z její strany pouze o formální opomenutí. Žalovaný měl jednat v souladu se zásadou materiální pravdy a podle § 8 odst. 3 daňového řádu měl vycházet ze skutečného a nikoli formálně právního obsahu právního jednání. Neurčitost daňových zákonů lze dle Ústavního soudu překlenout jedině výkladem ve prospěch daňového subjektu (*in dubio mitius*), žalovaný ale provedl naopak výklad v neprospěch s odkazem na nepřiléhavé judikáty. Přílehlavé jsou naopak rozsudky NSS akcentující přednost skutečného obsahu činnosti (5 Afs 73/2012) a skutečnost, že pro vyměření daně není směrodatné podnikání bez oprávnění (5 Afs 8/2005);
 - správce daně namísto odůvodnění dodatečného platebního výměru v rozporu s § 147 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, odkázal na úřední záznam a nikoli na protokol o projednání výsledků postupu k odstranění pochybností;
 - výklad žalovaného vede k možnému porušení zákazu dvojího trestání. Uvalení vyšší daňové zátěže na daňový subjekt z důvodu, že podniká bez oprávnění, je de facto majetkovou sankcí. Současně ale může být takové osobě podle § 61 odst. 3 živnostenského zákona uložena pokuta za přestupek spočívající v provozování živnostenské činnosti bez živnostenského oprávnění. Smyslem § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů je zvýhodnit ty poplatníky, kteří fakticky vykonávají živnostenskou činnost a tím podpořit živnostenské podnikání, nikoli trestat ty, kteří nesplňují všechny formální podmínky;
3. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout a odkázal na napadené rozhodnutí. Uvedl, že princip *in dubio pro libertate* (mitius) má své uplatnění jen stojí-li vedle sebe dva rovnocenné výklady. Žalobkyně ale žádný rovnocenný výklad nepřinesla a rozsudky NSS, na které odkázala, se týkají zcela jiné věci. Dodatečný platební výměr byl vskutku zatížen procesní vadou, avšak ta zjevně neměla vliv na jeho výrok. Žádné zkrácení na svých právech neidentifikovala žalobkyně ani v žalobě.

B. Posouzení věci krajským soudem

4. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
5. Podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů platí, že „*příjmem ze samostatné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6, je příjem ze živnostenského podnikání*“.
6. Podle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů platí, že „*neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje, s výjimkou uvedenou v § 12, ve výši 60 % z příjmů ze živnostenského podnikání; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 1 200 000 Kč.*“
7. Podle § 420 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník platí, že „*kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele*“.
8. Podle § 2 živnostenského zákona platí, že „*živností je soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem*“ (podtržení provedl krajský soud pro zdůraznění).
9. Předně soud uvádí, že se již totožnou věcí v případě žalobkyně zabýval v rozsudcích ze dne 26. 5. 2020, č. j. 65 Af 30/2019-41 a ze dne 9. 11. 2022, č. j. 60 Af 43/2021-35, ve kterých dospěl k závěru, že daňový subjekt, který nedisponuje živnostenským oprávněním, nemůže dosahovat příjmů ze živnostenského podnikání, přičemž nemá žádný důvod se od vysloveného závěru v této věci jakkoli odchýlit. Precizně odůvodněnému a relevantní judikaturou podloženému závěru žalovaného, nemá soud co vytknout.
10. Aby bylo možné konkrétní činnost považovat za podnikání, musí být splněno 5 znaků: samostatnost, soustavnost, výkon vlastním jménem, na vlastní odpovědnost a za účelem dosažení zisku. Stejně znaky je nutné splnit i k tomu, aby konkrétní činnosti bylo možné označit za živnost ve smyslu § 2 živnostenského zákona. Nadto však musí být podle uvedeného ustanovení splněn také další znak, a sice dodržení podmínek stanovených živnostenským zákonem, mezi něž náleží získání živnostenského oprávnění (srov. § 10, § 45, § 47, resp. § 50 živnostenského zákona). V tomto směru soud vedle rozsudků NSS, na které poukázal již žalovaný, připomíná ještě rozsudky NSS ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 266/2017-31 a ze dne 16. 8. 2022, č. j. 7 Afs 145/2020-25. Jakkoli tedy žalobkyně mohla materiálně provozovat překladatelskou a tlumočnickou činnost odpovídající volné živnosti, nemohly být příjmy z této činnosti vyhodnoceny jako příjmy ze živnostenského podnikání ve smyslu § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, neboť žalobkyně i dle svého vlastního tvrzení žádným živnostenským oprávněním nedisponovala (resp. získala jej až v samém závěru kalendářního roku, kdy už žádné zdanitelné příjmy nezískala). Výklad žalovaného je proto správný a naopak výklad žalobkyně, zcela pomíjející definici živnosti uvedenou v § 2 živnostenského zákona, nelze označit za jemu rovnocenný, a tudíž skutečně nebylo namístě aplikovat zásadu *in dubio mitius*. Samostatnou činnost žalobkyně je sice bezesporu možné označit za podnikání ve smyslu § 420 odst. 1 občanského zákoníku, nikoli však za podnikání živnostenské podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

11. Pro tvrzení, že se provozováním živnosti rozumí i podnikání bez živnostenského oprávnění, není relevantní ani argumentace § 61 odst. 3 živnostenského zákona, podle nějž se fyzická osoba dopustí přestupku tím, že provozuje činnost, která je živností volnou, řemeslnou či koncesovanou, aniž by pro ně měla živnostenské oprávnění. Naopak, uvedené ustanovení zcela záměrně hovoří o činnosti, nikoliv o živnosti. Za přestupek označuje toto ustanovení jednání osoby, která vykonává činnost, jež naplňuje znaky konkrétní živnosti, bez příslušného oprávnění. Nelze z něj tudíž dovodit, že by jednání naplňující znaky konkrétní živnosti bez současné existence živnostenského oprávnění bylo možné posoudit jako živnost.
12. Rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2006, č. j. 5 Afs 8/2005-79, č. 1266/2007 Sb. NSS, jehož se žalobkyně dovolávala, není na věc přílehlavý. NSS v něm omezeně připustil klasifikaci příjmů jako příjmů z živnosti dle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů i v případech, kdy došlo k vykročení z mezí rozsahu vydaného živnostenského oprávnění. Nepochybně je ale významný rozdíl mezi tím, kdy daňový subjekt nedisponuje živnostenským oprávněním vůbec, a případem, kdy jím disponuje, avšak částečně získal příjmy z jiné živnosti, pro kterou toto oprávnění neměl. NSS dospěl k závěru, že není namístě za této situace tyto příjmy posoudit jako příjmy ostatní podle § 10 zákona o daních z příjmů (shodně na použitelnost uvedeného rozsudku nahlíží také NSS, srov. jeho rozsudek ze dne 16. 8. 2022, č. j. 7 Afs 145/2020-25).
13. Totéž platí o rozsudku NSS ze dne 13. 3. 2013, č. j. 5 Afs 73/2012, č. 2841/2013 Sb. NSS, v němž se NSS zabýval výkladem § 20 odst. 7 dnes již zrušeného zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, který upravoval osvobození od daně pro první úplatný převod bytu, pokud k němu došlo v souvislosti s podnikatelskou činností převodce. NSS dospěl k závěru, že podmínky pro osvobození od daně mohou být naplněny i tehdy, pokud má podnikatel zapsány jiné předměty činnosti, než jsou vyžadovány příslušným ustanovením, pokud je fakticky jako podnikatelskou činnost vykonává. V nynější věci šlo ale o něco zcela jiného, neboť žalobkyně nebyla v situaci, kdy by měla živnostenské oprávnění na jinou činnost, než z níž vzešly její příjmy. Žalobkyně v rozhodné době neměla žádné živnostenské oprávnění, a tudíž její příjmy nemohly být za žádných okolností posouzeny jako příjmy z živnostenského podnikání, neboť existence živnostenského oprávnění je pojmovým znakem živnosti podle § 2 živnostenského zákona. Příjmy žalobkyně byly proto posouzeny jako příjmy z jiného (než živnostenského) podnikání, ke kterému je potřeba podnikatelské oprávnění.
14. Důvod ke zrušení rozhodnutí žalovaného neshledal krajský soud ani v druhém žalobním bodu.
15. Podle § 147 odst. 3 daňového řádu platí, že *„dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností“*.
16. Žalobkyně v žalobě zastává názor, že kvůli odkazu na úřední záznam namísto protokolu je dodatečný platební výměr nezákonný pro rozpor s § 147 odst. 3 daňového řádu, přičemž pro tento závěr není podle ní rozhodné, zda tím byl daňový subjekt zkrácen na svých právech. Žalobkyně tak zřetelně v žalobě reagovala na odst. 39 až 44 napadeného rozhodnutí. V této pasáži se žalovaný v souladu s § 116 odst. 2 daňového řádu vypořádal s námitkou, že dodatečný platební výměr nesprávně odkazuje na úřední záznam a nikoli na

protokol. Žalovaný konstatoval, že správce daně vskutku nepostupoval striktně podle § 147 odst. 3 daňového řádu ani podle metodické pomůcky č. j. 65447/14, neboť úřední záznam se může stát odůvodněním dodatečného platebního výměru jedině přepsáním jeho textu do tohoto odůvodnění, na rozdíl od protokolu, na nějž stačí odkázat. Vada, kterou tak správce daně platební výměr zatížil, ale nebyla dle žalovaného způsobila založit nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť žalobkyně nebyla uvedeným postupem krácena na svých právech. Žalovaný akcentoval, že úřední záznam, v němž správce daně jednoznačně sdělil svou právní úvahu, byl žalobkyni doručen a ta se s jeho obsahem seznámila a reagovala na něj, tudíž byla s výsledkem postupu k odstranění pochybností seznámena obdobně, jako by tomu bylo v případě, pokud by byla s průběhem a výsledkem postupu k odstranění pochybností seznámena během protokolovaného jednání.

17. Postup žalovaného krajský soud hodnotí jako zcela správný. Z obsahu správního spisu soud ověřil, že výzva k odstranění pochybností ze dne 10. 12. 2019 byla žalobkyni doručena dne 18. 12. 2019. Tato se k ní vyjádřila podáním ze dne 17. 1. 2020, v němž předeštlá svůj právní názor, že je nutné pojem „příjmy z živnostenského podnikání“ vyložit materiálně. Následně správce daně sepsal dne 17. 8. 2020 úřední záznam o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností, ve kterém celý průběh postupu vyhodnotil a popsal svůj právní názor na věc. Tento záznam byl doručen žalobkyni dne 21. 8. 2020 a žalobkyně se k němu vyjádřila podáním ze dne 27. 8. 2020, v němž pouze setrvala na svém právním závěru. Posléze správce daně zaslal žalobkyni „opravný“ úřední záznam datovaný dnem 2. 10. 2020, který byl žalobkyni doručen dne 6. 10. 2020. Žalobkyně se k němu vyjádřila podáním ze dne 21. 10. 2020, ve kterém setrvala na svém názoru na věc. Následně správce daně vydal dodatečný platební výměr, za jehož odůvodnění označil „opravný“ úřední záznam ze dne 2. 10. 2020. Žalovanému lze proto plně přisvědčit, že procesní práva žalobkyně byla plně zachována, a tudíž zjištěná procesní vada nemohla mít vliv na zákonnost správcem daně vydaného rozhodnutí.
18. Žalobkyně nahlíží na věc nesprávně, pokud ztotožňuje procesní vadu s nezákonností rozhodnutí. Závěr o rozporu určitého postupu správního orgánu se zákonem (procesní vada) sice není sám o sobě závislý na tom, zda došlo tímto postupem k zásahu do práv účastníka řízení, avšak důvodem pro zrušení prvostupňového orgánu může být procesní vada zásadně jen tehdy, pokud skutečně do práv účastníka zasáhla. Nadto je třeba zdůraznit, že daňové řízení je důsledně uplatňován princip apelační, který nedává odvolacímu orgánu možnost zrušit rozhodnutí a vrátit věc správci daně prvního stupně k novému rozhodnutí (viz § 116 odst. 1 daňového řádu). Žalovaný proto se zjištěním o procesní vadě naložil zcela správně, tj. dovodil, že na zákonnost rozhodnutí samotného nemůže mít žádný vliv.
19. Otázka, zda došlo do práv žalobce, je pak zcela zásadní také pro poskytnutí soudní ochrany. Soudy ve správním soudnictví poskytují ochranu veřejným subjektivním právům osob (§ 2 s. ř. s.) a nejsou strážci objektivní zákonnosti činnosti správních orgánů. Procesní vada proto může vést ke zrušení napadeného rozhodnutí toliko za situace, kdy mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2017. č. j. 2 As 322/2016-39). Žalobkyně ale takový vliv namítané vady v žalobě netvrdila a soud se ztotožnil s žalovaným, že vliv na zákonnost dodatečného platebního výměru zjištěná vada neměla.
20. K poslednímu žalobnímu bodu krajský soud uvádí, že porušení zákazu dvojího trestání (zásady *ne bis in idem*) zmínila žalobkyně jen jako hypotetický důsledek výkladu

žalovaného a netvrdila, že s ní bylo řízení o přestupku zahájeno. Argumentaci žalobkyně však považuje soud za lichou. Výklad žalovanému k takovému důsledku nevede. Správce měl povinnost zkoumat, zda žalobkyně naplnila požadavky § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, přičemž dospěl k odlišnému výkladu zákona než žalobkyně. Ačkoli žalobkyně hodnotí výsledek daňového řízení jako negativní zásah do své majetkové sféry, nelze přisvědčit, že by ji správce daně vyloučením aplikace § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů na její případ jakkoli trestal. Daň nemá povahu trestní sankce ve smyslu Úmluvy. Jejím účelem totiž není potrestat konkrétní osobu za určité protiprávní jednání, nýbrž získat prostředky do veřejných rozpočtů. Ve snížení uplatněných výdajů, což ve finále vedlo ke zvýšení daně, tedy správní trestání spatřovat nelze, a tudíž ani nemůže dojít ke kolizi se skutkovou podstatou jakéhokoli přestupku.

21. Nad rámec žalobní námitky, pouze pro úplnost, krajský soud dodává, že povahu trestní sankce má pouze penále, které bylo žalobkyni rovněž stanoveno (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS). To ale představuje obligatorní sankci za porušení povinnosti uvést správná daňová tvrzení, zatímco v případě uložení pokuty za přestupek upravený v § 61 odst. 3 písm. a) živnostenského zákona je pachatel přestupku sankcionován za to, že vykonával činnost, která odpovídá volné živnosti, aniž by disponoval živnostenským oprávněním. Jedná se tedy o zcela odlišná jednání a obě sankce chrání zcela odlišné veřejné zájmy. V takovém případě nemůže k dvojímu potrestání dojít (chybí „idem“).

C. Závěr a náhrada nákladů řízení

22. Krajský soud neshledal žalobní body důvodnými, a proto podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl.
23. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně v řízení úspěšná nebyla a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

Olomouc 4. ledna 2023

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu