



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **Daniela Vaverková**, IČO: 06696732, se sídlem Štachlovice 67, Vidnava, zast. Mgr. Michalem Korandou, advokátem se sídlem Jeseniova 1169/51, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 8. 2021, čj. 29134/21/5200 10422-711621, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka Olomouc ze dne 9. 11. 2022, čj. 60 Af 43/2021-35,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu je to, zda je možné činnost pouze materiálně odpovídající určité živnosti považovat pro účely daně z příjmů za živnostenské podnikání, nebo zda je nutné, aby byl podnikatel zároveň držitelem živnostenského oprávnění k této činnosti k tomu, aby si mohl uplatnit paušální výdaje ve výši 60 % namísto jen 40 %.

[2] Žalobkyně si v podaném daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2016 uplatnila paušální výdaje ve výši 60 % dle § 7 odst. 7 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Uvedla, že provozovala živnost „Překladatelská a tlumočnická činnost“. Protože žalobkyně nebyla držitelkou živnostenské oprávnění pro

tuto činnost, správce daně považoval uplatnění paušálních výdajů ve výši 60 % za nesprávné a vyzval ji k doplnění rozhodných skutečností. Po provedeném dokazování jí správce daně doměřil daň, jelikož její činnost podle něj nebyla živnostenským podnikáním. Proti tomuto výměru se žalobkyně odvolala. Žalovaný s odkazem na definici živnostenského podnikání v zákoně č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon) a judikaturu Nejvyššího správního soudu rozhodnutí správce daně potvrdil a odvolání zamítl.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou. Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci ji shora uvedeným rozsudkem zamítl. Podle krajského soudu není příjem žalobkyně možné považovat za příjem ze živnostenského podnikání. Výdělečná činnost je považována za podnikání, pokud je vykonávána samostatně, soustavně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost a za účelem dosažení zisku. Ustanovení § 2 živnostenského zákona však obsahuje ještě další definiční znak, a to podnikání „za podmínek stanovených tímto zákonem“. Podle krajského soudu z rozsudků NSS ze dne 18. 7. 2018, čj. 6 Afs 266/2017-31, a ze dne 16. 8. 2022, čj. 7 Afs 145/2020-25, vyplývá, že touto podmínkou je právě to, aby byl podnikatel držitelem živnostenského oprávnění. Pokud tedy žalobkyně nebyla držitelkou odpovídajícího živnostenského oprávnění, nesplnila podmínky stanovené živnostenským zákonem. Její činnost tak nelze posoudit jako živnostenské podnikání. Pokud žalobkyně neprovozovala živnostenské podnikání, nemohla si z něj ani uplatnit odpovídající paušální výdaje. Jestliže správce daně uplatní paušální výdaje jen v nižší výši a daň doměří, není možné tuto vyšší daňovou povinnost považovat za „sankci“. Správce daně jen vyměřil daň ve správné výši. Jeho záměrem nebylo žalobkyni trestat. Zásada *ne bis in idem* nebyla porušena.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Předně tvrdí, že trvá na všech svých argumentech v žalobě, se kterými se dle jejího názoru žalovaný ani krajský soud řádně nevypořádal. Tvrdí, že pokud se věnovala činnosti, pro kterou je možné získat živnostenské oprávnění, má právo na to si příjmy z této činnosti zdanit jako příjmy ze živnostenského podnikání. Svoji činnost měla ohlásit živnostenskému úřadu. Pokud tak však neučinila, nebrání to tomu, aby si uplatnila paušální výdaje ve výši 60 %. Dále se odkázala na § 8 odst. 3 daňového řádu, dle kterého má správce daně povinnost vycházet ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daně. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 3. 2013, čj. 5 Afs 73/2012-41, č. 2841/2013 Sb. NSS, *Tichá Šárka Apartments*, dovedl, že pro posouzení splnění podmínek osvobození od daně je podstatný nejen formální zápis v obchodním rejstříku, ale primárně skutečný obsah vykonávané činnosti. Proto má správce daně povinnost upřednostnit obsah činnosti před její formou.

[5] Stěžovatelka dále poukazuje na § 61 odst. 3 písm. a) živnostenského zákona, podle kterého se dopustí přestupku ten, kdo provozuje činnost, která je živností volnou, aniž by pro tuto živnost držel živnostenské oprávnění. Z toho dovozuje to, že za určitých okolností je možné posoudit konkrétní činnost jako živnostenské podnikání, i pokud si k ní podnikatel živnostenské oprávnění nezřídil. Pokud by činnost stěžovatelky živnostenským podnikáním nebyla, nevztahovaly by se na ni ani podmínky tímto předpisem stanovené a nevztahovala by se na ni pravomoc živnostenského úřadu. Poslední definiční znak živnostenského podnikání dle § 2 živnostenského zákona je třeba vykládat restriktivně. Pokud tyto

pokračování

podmínky daňový subjekt splní, aniž by měl příslušné oprávnění, živnostensky podniká. Ohlásit živnost živnostenskému úřadu je povinností živnostenského podnikatele, nikoliv podmínka, aby mohl svoji činnost provozovat, nebo aby byla jeho činnost posouzena jako živnostenské podnikání. Pokud podnikatel záměr provozovat živnost ohlašovací ohlásí, živnostenský úřad vydá jen osvědčení, tedy akt toliko deklaratorní.

[6] Konečně, stěžovatelka je přesvědčena o tom, že krajský soud svým rozsudkem porušil zásadu *ne bis in idem*. Živnostenské oprávnění si nezřídila včas nedopatřením. Pokud tedy správce daně odmítl posoudit její činnost jako živnostenské podnikání a vyměřil jí daň s uplatněním nižších paušálních výdajů, potrestal ji tím (dopadem do její majetkové sféry) za to, že si živnostenské oprávnění včas nezřídila. Provozování „živnosti“ bez živnostenského oprávnění je přitom primárně sankcionováno jako přestupek podle § 61 odst. 3 živnostenského zákona. Pokud jí tedy vznikla přestupková odpovědnost, neměla by být za stejné opomenutí trestána ještě tím, že jí nebude umožněno uplatnit vyšší paušální výdaje. Závěrem kasační stížnosti stěžovatelka namítla, že rozhodnutí krajského soudu, odvolacího orgánu i správce daně jsou nepřezkoumatelná.

[7] Žalovaný se k podané kasační stížnosti vyjádřil tak, že je přesvědčený, že činnost stěžovatelky není možné zdanit toliko podle její faktické náplně. Tato otázka je již judikaturou NSS vyřešena. Z rozsudku NSS ze dne 21. 9. 2007, čj. 5 Afs 148/2006-50, č. 1396/2007 Sb. NSS, žalovaný dovozuje, že zřízení živnostenského oprávnění je nezbytným předpokladem pro klasifikaci příjmů jako příjmů ze živnosti dle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Jestliže daňový subjekt takové oprávnění neměl, nelze jeho příjmy považovat za příjmy ze živnostenského podnikání, a to bez ohledu na materiální charakter jeho činnosti.

[8] Nejvyšší správní soud se v rozsudku *Tichá Šárka Apartments* zabýval situací, kdy OSVČ získala příjmy jak z činnosti odpovídající jejímu živnostenskému oprávnění, tak z činnosti, pro kterou živnostenské oprávnění zřízené neměla. NSS dovodil, že i na činnost, kterou podnikatel ze svého živnostenského oprávnění vybočí, je možné uplatnit paušální výdaje ve výši 60 %. Žalovaný však rozsudek nepovažuje za relevantní pro řešenou věc. Stěžovatelka si totiž nezřídila živnostenské oprávnění žádné. Správce daně postupoval správně, když činnost stěžovatelky podřadil pod § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů a uplatnění vyšších paušálních výdajů jí neumožnil.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je totiž kasační stížnost nepřípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Stěžovatelka musí podle § 104 odst. 4 s. ř. s. v kasační stížnosti mj. reagovat na argumentaci městského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou jeho závěry nesprávné. Pokud pouze opakuje námitky, které uvedla v žalobě, aniž by jakkoliv reflektovala argumentaci městského soudu, tak za předpokladu, že uvedené námitky městský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům městského soudu, nejsou

takové námitky přípustné (usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009 77, č. 2103/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 6. 2016, čj. 1 As 271/2015 36).

[11] Stěžovatelka v kasační stížnosti opakuje svoji žalobní argumentaci ohledně zákazu dvojího trestání (bod [6]). Totožně jako v žalobě se také odkázala na rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2005, čj. 6 A 69/2000-55. Krajský soud v bodě 20 napadeného rozsudku k těmto námitkám uvedl, že stěžovatelka porušení zákazu dvojího trestání zmínila pouze jako hypotetický důsledek. Netvrdí totiž to, že by s ní bylo řízení o přestupku zahájeno. Daň nemá povahu trestní sankce. Jejím účelem totiž není trestat, nýbrž získat prostředky do veřejných rozpočtů. Snížení uplatněných výdajů nelze považovat za správní trestání. Nemůže proto dojít ke kolizi se skutkovou podstatou jakéhokoli přestupku. V bodě 21 krajský soud nad rámec žalobní námitky pro úplnost dodal, že povahu trestní sankce má pouze penále. To však představuje obligatorní sankci za porušení povinnosti. Naopak za přestupek, na který poukazuje stěžovatelka, je pachatel 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. Nemůže tak dojít k dvojímu trestání v téže věci.

[12] Nejvyšší správní soud k námitkám stěžovatelky ohledně porušení zásady dvojího trestání konstatuje, že se krajský soud se zcela shodnými námitkami podrobně vypořádal. Stěžovatelka na jeho argumentaci nikterak nereaguje a setrvává na svých tvrzeních, které však nemohou proti závěrům krajského soudu obstát. Proto jsou tyto námitky nepřipustné. Částečně lze krajskému soudu vytknout snad jen to, že se výslovně nevypořádal s rozsudkem NSS, na který se stěžovatelka odkazovala. V něm NSS uvedl, jak tvrdí stěžovatelka, že rozhodnutí týkající se daňové povinnosti je rozhodnutím zasahujícím do majetkové sféry daňového subjektu, a vztahuje se na něj tedy článek 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně základních práv a svobod, garantující každému právo pokojně užívat majetek, a článek 11 Listiny základních práv a svobod, jenž mj. zaručuje právo vlastnit majetek, jakož i povinnost ukládat daně jenom na základě zákona. Z tohoto rozsudku však nelze nikterak dovodit, že by doměření daně bylo možné považovat za trest, resp. trestní sankci. Naopak krajský soud jednoznačně vysvětlil, z jakého důvodu doměření daně za trest nepovažuje, na což stěžovatelka nikterak nereaguje. Ostatně ta nereaguje ani na závěr krajského soudu, že její námitka je ryze hypotetická, jelikož ani netvrdí, že pokutu za podnikání bez živnostenského podnikání skutečně dostala. Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud posoudil námitku jako nepřipustnou.

[13] Stěžovatelka dále tvrdí, že trvá na všech svých argumentech v žalobě, se kterými se, dle jejího názoru, žalovaný ani krajský soud řádně nevypořádali. Nejvyšší správní soud k této námitce konstatuje, že je zcela obecná. Krajský soud v napadeném rozsudku jednoznačně vysvětlil, z jakých důvodů se s argumentací stěžovatelky neztotožnil. Stěžovatelka přitom v této námitce nikterak nereaguje na odůvodnění napadeného rozsudku. Proto je tato nepřipustná.

[14] Stěžovatelka dále pouze velmi obecně namítá, že je napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Totéž namítá i ve vztahu k napadenému rozhodnutí a rozhodnutí správce daně. Ačkoliv jde o námitku obecnou, nepřezkoumatelnost rozsudku krajského

pokračování

soudu zkoumá Nejvyšší správní soud i bez námítky (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Proto se nepřezkoumatelností zabýval.

[15] Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí (rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS). Rozhodnutí krajského soudu je mimo jiné nepřezkoumatelné i tehdy, přezkoumá-li krajský soud rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které pro chybějící odůvodnění nebo pro nesrozumitelnost vůbec nebylo přezkoumání způsobilé (rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2007, čj. 5 Afs 115/2006-91).

[16] Nejvyšší správní soud k obecným námítkám nepřezkoumatelnosti konstatuje, že z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, jakými úvahami byl krajský soud při posouzení věci v rozsahu žalobních bodů veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl. Povinnost soudu posoudit všechny námítky neznámá, že by byl povinen reagovat na každou dílčí argumentaci žalobce a tu obsáhle vyvracet. Jeho úkolem bylo uchopit obsah a smysl žalobní argumentace a vypořádat se s ní (rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, čj. 9 Afs 70/2008-130). Krajský soud se jednoznačně vypořádal se smyslem žalobní argumentace, byť se výslovně nevyjádřil ke každé větě žaloby (viz bod [11]). Jednoznačně však vysvětlil, z jakého důvodu má za to, že si stěžovatelka nemohla uplatnit paušální výdaje ve výši 60 %. To přitom bylo jádrem sporu. Zároveň se vypořádal se všemi dílčími argumenty, kterými stěžovatelka svá tvrzení podporovala. Napadený rozsudek proto není nepřezkoumatelný. Totéž platí pro napadené rozhodnutí. Stěžovatelka sice tvrdí, že rozhodnutí daňových orgánů jsou nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost jejich správní úvahy, svá tvrzení však nijak nerozvedla. Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné nepovažuje. Obdobně jako městský soud se žalovaný relevantně vypořádal s argumentací stěžovatelky a vysvětlil, z jakého důvodu dospěl k závěru, že stěžovatelce uplatnění paušálních výdajů ve výši 60 % nepřisluší. Jeho argumentace je srozumitelná a nikterak si v ní neodporuje. I správce daně v dodatečném platebním výměru alespoň stručně vysvětlil, z jakého důvodu rozhodl tak, jak uvedl ve výroku. Podrobnější odůvodnění uvedl v souvisejícím úředním záznamu o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 24. 2. 2020. Ani jeho rozhodnutí tak není nepřezkoumatelné.

[17] Jádro sporu se týká otázky, zda stěžovatelka musí disponovat oprávněním k živnostenskému podnikání k tomu, aby si mohla uplatnit paušální výdaje ve výši 60 %. Nejvyšší správní soud se touto otázkou již opakovaně zabýval. Dospěl přitom vždy k závěru, že provozuje-li fyzická osoba, byť dlouhodobě a samostatně, soustavnou činnost pod vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, aniž by měla živnostenské oprávnění, nejedná se o provozování živnosti ve smyslu § 2 živnostenského zákona. Pokud daňový subjekt provozuje tuto činnost bez živnostenského oprávnění, nevykonává ji za podmínek stanovených živnostenským zákonem (§ 10, § 45, § 47, respektive § 50 živnostenského zákona). Příjmy dosažené z této činnosti proto nelze podřadit pod § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů (rozsudky NSS ve věcech sp. zn. 5 Afs 148/2006, 6 Afs 266/2017, bod 20, a 7 Afs 145/2020, bod 19). Výše uvedené závěry jsou plně aplikovatelné na nyní posuzovanou

věc. Rozhodující senát neshledal dostatečně silné důvody se od této judikatury odklonit. To by ostatně mohl učinit pouze prostřednictvím postoupení věci rozšířenému senátu NSS (§ 17 odst. 1 s. ř. s.). Zároveň však uznává, že zákonodárce nevymezil definiční znaky živnosti tak jednoznačně, jak by se mohlo na první pohled zdát z dosavadní judikatury.

[18] Stěžovatelka uplatnění paušálních výdajů ve výši 60 % obhájí tím, že provozovala činnost, která je živností volnou, pouze k ní neměla oprávnění. Tvrdí, že pokud v § 2 zákona o živnostenském podnikání hovoří o podmínkách stanovených zákonem, tak podmínky výkonu živnosti jsou stanoveny v § 6 a § 7. V nich se však nehovoří o nutnosti disponovat živnostenským podnikáním. Z toho lze dovodit, že se nejedná o podmínku živnostenského podnikání dle § 2 živnostenského zákona. Zároveň se odkazuje na zásadu materiální pravdy dle § 8 odst. 3 daňového řádu.

[19] Dle § 1 živnostenského zákona platí, že *tento zákon upravuje podmínky živnostenského podnikání (dále jen „živnost“) a kontrolu nad jejich dodržováním.*

[20] Dle § 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* (pozn. zvýraznění provedl NSS).

[21] Dle § 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* (pozn. zvýraznění provedl NSS).

[22] Dle § 8 odst. 3 daňového řádu platí, že *správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.*

[23] Rozhodné pro posouzení toho, zda si stěžovatelka může uplatnit paušální výdaje ve výši 60 % je zodpovězení otázky, zda musela v rozhodném období disponovat živnostenským oprávněním k tomu, aby jí vykonávanou činností bylo možné považovat za živnostenské podnikání dle zákona o daních z příjmů. Mezi stranami není sporné to, že živnostenským oprávněním nedisponovala a že její příjem plynul z činnosti, která obsahově odpovídala živnosti volné. Z výše citované judikatury vyplývá, že jednou z podmínek stanovených živnostenským zákonem k tomu, aby bylo možné výkon činnosti považovat za živnostenské podnikání je to, že podnikatel disponuje živnostenským podnikáním. Judikatura tento závěr odůvodňuje však pouze tím, že povinnost podnikatele disponovat živnostenským oprávněním vyplývá § 10, § 45, § 47, respektive § 50 živnostenského zákona. Ty ovšem podle doslovného znění zákona podmínky živnostenského podnikání nestanovují, ale stanovují odkdy vzniká oprávnění provozovat živnost a povinnost požádat si o příslušné živnostenské oprávnění.

[24] Zákon o daních z příjmů poskytuje poplatníkům možnost si uplatnit paušální výdaje ve výši 60 % z příjmů ze živnostenského podnikání. Stěžovatelka s odkazem na § 8 odst. 3 daňového řádu tvrdí, že je nutné upřednostnit obsah před formou a že obsahově provozovala živnost. Nejvyšší správní soud však této argumentaci nepřisvědčil. Obdobnou námitkou se ostatně zabýval již v rozsudku ze dne 9. 6. 2021, čj. 6 Afs 95/2020-35, bodě 22. V něm dospěl

pokračování

k závěru, že není rozhodný materiální charakter vykonávané činnosti, tedy naplnění znaků živnostenského podnikání, aniž by byl přítomen formální znak v podobě existence živnostenského oprávnění. Opačný výklad by totiž vedl k absurdním závěrům, podle nichž by vykonávaná činnost byla na jedné straně neoprávněným podnikáním z pohledu živnostenského zákona, ale současně by stejnému subjektu mohla přinést výhodu v podobě možnosti uplatnění výdajů ve vyšší paušální výši. Nyní rozhodující senát k tomu doplňuje, že § 8 odst. 3 daňového řádu nepochybně neslouží k tomu, aby si daňový subjekt mohl uplatnit vyšší paušální výdaje i přes nesplnění zákonných podmínek. Naopak závěr, že stěžovatelka neprovozovala živnostenské podnikání je zcela souladu se zásadou materiální pravdy dle § 8 odst. 3 daňového řádu. Podle této zásady totiž platí, že *správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní*. Stěžovatelce materiálně neplynuly příjmy z živnostenského podnikání, nýbrž z neoprávněného podnikání. Dle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, si však stěžovatelka může uplatnit paušál ve výši 60 % pouze z živnostenského podnikání, nikoliv z neoprávněného podnikání, byť by obsahově odpovídalo živnosti. Proto na uplatnění paušálních výdajů v této výši nemá nárok. Naopak na příjmy z neoprávněného podnikání plně dopadá § 7 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů, dle kterého si poplatník může uplatnit paušální výdaje ve výši 40 % z jiných příjmů ze samostatné činnosti.

[25] Stěžovatelka je nepochybně podnikatelkou z pohledu soukromého práva, tedy dle § 420 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Podnikání bez příslušného oprávnění má však ve sféře veřejného práva, tedy i práva daňového, dopady, byť soukromoprávní důsledky mít nemusí. Nelze totiž stejná nebo dokonce větší daňová zvýhodnění, či jako v tomto případě možnost uplatnění vyšších paušálních výdajů, přiznat subjektům, jež právní předpisy porušují, oproti těm, kteří jednají v souladu s právem (rozsudek NSS ve věci sp. zn. 5 Afs 148/2006). Zákon o daních z příjmů vychází z předpokladu, že s živnostenským podnikáním jsou obecně spojeny vyšší výdaje, než je tomu u jiných způsobů podnikání. To vyplývá z odstupňování paušálních výdajů s ohledem na vykonávanou činnost dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Nelegální podnikání se oproti tomu naopak často pojí s nižšími náklady.

[26] Stěžovatelka dále setrvává na tom, že živnost provozovala, pouze k jejímu výkonu neměla příslušné oprávnění. Argumentuje tím, že pojmový znak živnostenského podnikání dle § 2 živnostenského zákona, tedy „za podmínek stanovených tímto zákonem“, zahrnuje pouze podmínky v § 6 a § 7 živnostenského zákona. Povinnost disponovat živnostenským oprávněním v nich stanovena není. Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovatelce v tom, že zákonodárce jednoznačně nevymezil, které podmínky lze považovat za definiční znak živnostenského podnikání. Výklad stěžovatelky, tedy že těmito podmínkami jsou pouze podmínky uvedené v § 6 a § 7 živnostenského zákona a že živnostenské oprávnění jednou z těchto podmínek není, je však očividně v rozporu s ostatními ustanoveními i smyslem a účelem živnostenského zákona.

[27] Živnostenské oprávnění je základem živnostenského podnikání. Oprávnění provozovat živnost u ohlašovacích živností obecně vzniká dnem ohlášení [§ 10 odst. 1 písm. a) živnostenského zákona]. Pokud by ohlášení obsahovalo vady, které by po výzvě živnostenského úřadu nebyly odstraněny, živnostenský úřad rozhodně o tom, že živnostenské oprávnění ohlášením nevzniklo [§ 47 odst. 5 živnostenského zákona]. Nejedná

se však o pouhou formalitu, jak naznačuje stěžovatelka v kasační stížnosti. Zákon o živnostenském podnikání jednoznačně počátek výkonu živnosti volně spojuje až s ohlášením, nikoliv s faktickým zahájením činnosti, což jednoznačně svědčí o tom, že je nezbytné, aby podnikatel disponoval živnostenským oprávněním k tomu, aby bylo možné jeho činnost považovat za řádnou živnost.

[28] Výklad stěžovatelky, že živnostensky podniká ten, kdo splňuje podmínky § 6 a § 7 živnostenského zákona, není správný. Musel by totiž mimo jiné vést k závěru, že pokud podnikatel přestane splňovat podmínky živnostenského zákona stanovené v § 6 či § 7, tak jím vykonávanou činnost nelze již nadále bez čehokoliv dalšího považovat za živnostenské podnikání. Tak tomu ovšem není. Lze poukázat na podmínku bezúhonnosti, jakožto všeobecnou podmínku provozování živnosti [§ 6 odst. 1 písm. a) živnostenského zákona]. Pokud by byl podnikatel provozující živnost pravomocně odsouzen pro úmyslný trestný čin spáchaný v souvislosti s podnikáním anebo s předmětem podnikání, nepochybně by nesplňoval tuto podmínku bezúhonnosti. To však neznamená, že by okamžikem nabytí právní moci odsuzujícího rozsudku nebyla jeho činnost dále živnostenským podnikáním, tedy byla bez dalšího nelegálním podnikáním. Živnostenské oprávnění musí zrušit živnostenský úřad [§ 58 odst. 1 písm. a) živnostenského zákona]. Teprve až poté neprovozuje živnostenské podnikání.

[29] Z uvedeného je zřejmé, že dispozice živnostenským oprávněním je nezbytnou podmínkou klasifikace určité činnosti jako výkonu živnosti. To že ji zákonodárce mezi podmínky v § 6 či § 7 živnostenského zákona nezařadil má své logické vysvětlení. Splnění podmínek stanovených zákonem zkoumá živnostenský úřad. Pokud dospěje k závěru, že je podnikatel splňuje, zapíše jej do živnostenského rejstříku [§ 47 odst. 1 živnostenského zákona]. Nesplňuje-li podnikatel podmínky stanovené živnostenským zákonem u živnosti ohlašovací, živnostenský úřad zahájí řízení a rozhodne o tom, že živnostenské oprávnění ohlášením nevzniklo [§ 47 odst. 5 živnostenského zákona]. Dispozice živnostenským oprávněním proto nemůže být jednou z podmínek v § 6 či § 7 živnostenského zákona. Jedná se až o důsledek ohlášení a splnění zákonných podmínek. Není proto rozhodné, že disponování živnostenským oprávněním není jednou z podmínek v § 6 a § 7 živnostenského zákona. Naopak podmínky uvedené v těchto ustanoveních samy o sobě nemají vliv na to, zda lze výkon určité činnosti klasifikovat jako živnostenské podnikání (bod [28]).

[30] Také z právní úpravy přestupků v živnostenském zákoně vyplývá, že dispozice živnostenským oprávněním je nutným předpokladem k tomu, aby bylo možné výkon určité činnosti považovat za živnostenské podnikání. Živnostenský zákon v § 61 až § 64 živnostenského zákona rozlišuje přestupky (a) fyzických osob a právnických osob v § 61 a § 63, do kterých patří právě i výkon činnosti odpovídající živnosti bez živnostenského oprávnění, a b) podnikajících fyzických a právnických osob v § 62, do kterých spadají porušení dílčích povinností v rámci živnostenského podnikání (např. neoznačení prodejny, neoznačení sídla nebo odštěpného závodu či nevydání dokladu na žádost zákazníka). Živnostenský zákon tedy nepovažuje fyzické osoby vykonávající činnost bez živnostenského oprávnění za podnikatele dle tohoto zákona, protože by jinak šlo z povahy věci vždy o přestupek podnikající fyzické či právnické osoby.

pokračování

[31] Na rozdíl od tvrzení stěžovatelky jejímu názoru nesvědčí ani doslovné znění § 61 odst. 3 písm. a) živnostenského zákona, dle kterého *fyzická osoba se dopustí přestupku dále tím, že provozuje činnost, která je živností volnou, aniž by pro tuto živnost měla živnostenské oprávnění* [obdobně pro právnické osoby v § 63 odst. 1 písm. a)]. Ani jazykovým výkladem tohoto ustanovení totiž nelze dospět k závěru, že živností je také výkon činnosti odpovídající živnosti bez živnostenského oprávnění. Zákon totiž hovoří o provozování činnosti, která je živností volnou, nikoliv o provozování živnosti. Zákonodárce tedy mezi oběma pojmy rozlišuje, přičemž rozlišovacím kritériem je právě dispozice živnostenským oprávněním.

[32] Provozování činnosti odpovídající živnosti bez živnostenského oprávnění je tedy činnost v rozporu s živnostenským zákonem a jedná se o jedno z nejzávažnějších porušení živnostenského zákona, což vyplývá i z maximální výše možných pokut (§ 61 až § 63 živnostenského zákona). Společenskou škodlivost provozování činnosti bez příslušného oprávnění dokresluje také to, že takové jednání může naplnit skutkovou podstatu trestného činu neoprávněného podnikání dle § 251 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník. Nejedná se tedy o podnikání za podmínek stanovených živnostenským zákonem, což je jeden z definičních znaků živnosti, nýbrž o podnikání v hrubém rozporu s tímto zákonem.

[33] Tyto závěry potvrzuje také odborná literatura, dle které je živností pouze taková podnikatelská činnost, která je provozována na základě živnostenského oprávnění (KUNŠTÁTOVÁ, Tatiana. § 2 [Definice živnosti]. In: SOLOMONOVÁ, Kristýna, et. al. Živnostenský zákon. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 138, marg. č. 9.).

[34] Je tak zřejmé, že dle živnostenského zákona není výkon činnosti bez živnostenského oprávnění považován za výkon podnikání, resp. živnostenského podnikání. I proto tedy nelze výkon činnosti odpovídající živnosti bez živnostenského oprávnění považovat za provozování živnostenského podnikání tak, jak jej má zjevně na mysli zákon o daních z příjmů (body [24] a [25]).

[35] Tento závěr však nevyklučuje to, že živnostenský zákon dopadá v omezeném rozsahu také na osoby bez živnostenského oprávnění, provozují-li činnost odpovídající živnosti. Je tomu však právě a pouze v rozsahu přestupkové odpovědnosti za provozování činnosti obsahově odpovídající živnosti bez živnostenského oprávnění.

[36] Nejde o nijak neobvyklou konstrukci. Obdobné přestupky ve vztahu k výkonu činnosti bez příslušného oprávnění stanoví i další právní předpisy, které dopadají na podnikání na základě jiného než živnostenského oprávnění. Jde například o poskytování právních služeb neoprávněnou osobou dle § 52d odst. 1 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii nebo o zahájení činnosti, ke které je třeba licence, bez obstarání této licence dle §36a odst. 1 písm. b) a § 36c odst. 1 písm. c) zákona č. 21/1992 Sb., o bankách. Konstrukce přestupků v živnostenském zákoně je obsahově totožná jako v těchto jiných zákonech. Ani z těchto zákonů však nelze dovodit to, že neoprávněná osoba poskytující právní služby vykonává advokacii, či že osoba provozující činnost vyhrazenou bankám je bankou, byť nemá licenci. Stejně tak z konstrukce přestupků v živnostenském zákoně nelze dovodit, že by osoba bez živnostenského oprávnění vykonávající činnost odpovídající živnosti provozovala živnost.

[37] Stěžovatelka přednost obsahu před formou dovozuje také z rozsudku *Tichá Šárka Apartments*. Nezohledňuje však podstatný rozdíl v obou věcech. Stěžovatelkou odkazovaný rozsudek se zabýval výkladem § 20 odst. 7 již zrušeného zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Zákonným kritériem pro uplatnění osvobození od daně byla souvislost s podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů nebo pokud předmětem činnosti byla výstavba nebo prodej staveb a bytů. Podle NSS text daného ustanovení připouštěl bez významných pochybností i možnost, že subjekt danou činnost pouze fakticky vykonává. Proto NSS zohlednil právě faktickou činnost daňového subjektu a nevycházel pouze z toho, že v rozhodné době neměl zapsaný v obchodním rejstříku předmět podnikání spočívající ve výstavbě nebo prodeji staveb a bytů. V nyní posuzované věci je však rozhodné to, zda lze příjmy stěžovatelky klasifikovat jako příjmy ze živnostenského podnikání. Ve stěžovatelkou odkazovaném rozsudku tak NSS posuzoval splnění odlišných zákonných kritérií.

[38] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že stěžovatelka nevykonávala živnost ve smyslu § 2 živnostenského zákona. Neměla totiž živnostenské oprávnění. Živností se rozumí pouze činnost vykonávaná za podmínek živnostenského zákona. Za nezbytnou podmínku je nutné považovat dispozici živnostenským oprávněním. Činnost bez živnostenského oprávnění totiž není živnostenským podnikáním, ale naopak nelegálním podnikáním. Podmínka dispozice živnostenským oprávněním tak jasně vyplývá ze systematiky, smyslu i účelu zákona. Z těchto důvodů se rozhodující senát ztotožnil se závěry dosavadní judikatury NSS, dle kterých je podmínkou živnostenského podnikání dispozice živnostenským oprávněním, byť částečně vyšel z jiných východisek.

IV. Závěr a náklady řízení

[39] Kasační stížnost není důvodná a proto ji dle § 100 odst. 1 věty druhé s. ř. s. Nejvyšší správní soud zamítl.

[40] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Žalovanému, který měl ve věci úspěch, nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 29. srpna 2024

Petr Mikeš
předseda senátu