



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Evy Šonkové a soudců Tomáše Kocourka a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Daniela Vaverková**, IČO: 06696732, se sídlem Štachlovice 67, Vidnava, zastoupená 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 16. 12. 2021, č. j. 47809/21/5200-10422-711621, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 4. 1. 2023, č. j. 60 Af 5/2022-38,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

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 v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2017 uplatnila paušální výdaje ve výši 60 % dle § 7 odst. 7 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále „zákon o daních z příjmů“). Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 11. 11. 2020, č. j. 1962621/20/3103-00551-803569, doměřil žalobkyni po provedení postupu k odstranění

pochybností daň ve výši 45 462 Kč a penále ve výši 14 244 Kč, přičemž uplatnil paušální výdaje ve výši 40 % z příjmů podle § 7 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů. Odkázal přitom na skutečnost, že žalobkyně disponovala příslušným živnostenským oprávněním až od 19. 12. 2017 a že po tomto datu již žádné zdanitelné příjmy neměla. Na příjmy žalobkyně za příslušné zdaňovací období je potřeba nahlížet jako na příjmy z jiného podnikání, ke kterému je potřeba podnikatelské oprávnění, podle § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Proti výměru správce daně 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 u Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci (dále „krajský soud“), jenž ji shora označeným rozsudkem zamítl. Krajský soud aproboval výklad žalovaného, podle kterého příjem žalobkyně nebylo 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, č. j. 6 Afs 266/2017-31, a ze dne 16. 8. 2022, č. j. 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 ve smyslu § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. 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. Daň nemá povahu sankce – jejím účelem není trestat jednotlivce, ale zabezpečit prostředky do veřejných rozpočtů. Zásada *ne bis in idem* nebyla porušena.

II. Argumentace účastníků řízení

[4] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Předně tvrdí, že trvá na všech argumentech, které uvedla v žalobě, a s nimiž se dle jejího názoru žalovaný ani krajský soud řádně nevypořádali. Tvrdí, že pokud se věnovala činnosti, pro kterou je možné získat živnostenské oprávnění, má právo uplatnit paušální výdaje ve stejné výši, kterou zákon stanoví u příjmů ze živnostenského podnikání. Svoji činnost měla ohlásit živnostenskému úřadu. Pokud tak však neučinila, nebrání to tomu, aby si uplatnila paušální výdaje ve výši 60 %. Živnostenské oprávnění podle stěžovatelky není podmínkou provozování živnosti ve smyslu § 2 živnostenského zákona, a tedy i ve smyslu § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů.

[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, 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

pokračování

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 podmínky daňový subjekt splní, aniž by měl příslušné oprávnění, živnostensky podniká. Ohlásit živnost živnostenskému úřadu je povinností živnostenského podnikatele, nikoliv podmínkou, 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] Dále se stěžovatelka odkázala na § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, 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, č. j. 5 Afs 73/2012-41, č. 2841/2013 Sb. NSS (dále „rozsudek ve věci *Tichá Šárka Apartments*“), dovodil, 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. Zákonodárce podle stěžovatelky jistě neměl v úmyslu sankcionovat daňovou legislativou porušení formálních podmínek živnostenského podnikání.

[7] Konečně, stěžovatelka je přesvědčena o tom, že krajský soud svým rozsudkem porušil zásadu *ne bis in idem*. Pokud 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.

[8] 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 Nejvyššího správního soudu vyřešena. Z rozsudku NSS ze dne 21. 9. 2007, č. j. 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 z živnostenského podnikání, a to bez ohledu na materiální charakter jeho činnosti. K námitce ohledně povinnosti správních orgánů vycházet ze skutečného obsahu právního jednání žalovaný uvedl, že správní orgány jsou při své činnosti povinny respektovat také princip materiální publicity veřejného rejstříku. Správce daně tudíž postupoval správně, když činnost stěžovatelky podřadil pod § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů a uplatnění vyšších paušálních výdajů jí neumožnil.

[9] Rozsudek ve věci *Tichá Šárka Apartments* není na stěžovatelčin případ nijak přílehlavý, zabýval se totiž situací, kdy osoba samostatně výdělečně činná získala příjmy jak z činnosti odpovídající jejímu živnostenskému oprávnění, tak z činnosti, pro kterou živnostenské oprávnění zřízené neměla. Nejvyšší správní soud dovodil, že i na činnost, kterou podnikatel ze svého živnostenského oprávnění vybočí, je možné uplatnit paušální

výdaje ve výši 60 %. Stěžovatelka si nicméně nezřídila živnostenské oprávnění žádné. Žalovaný odmítl také tvrzení stěžovatelky stran porušení zákazu dvojího trestání. Větší daňové zvýhodnění a případný přestupek podle živnostenského zákona zmiňované žalobkyní jsou zcela nesouvisejícími instituty, stěžovatelka navíc hovořila o pouze hypotetické možnosti zahájení řízení o přestupku.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud již o totožné právní otázce rozhodoval v rozsudku ze dne 29. 8. 2024, č. j. 8 Afs 290/2022-40, jímž zamítl kasační stížnost téže stěžovatelky, která se opírala o identické důvody jako kasační stížnost podaná v nyní řešené věci. Skutková odlišnost mezi oběma případy spočívala pouze v tom, že kasační stížností ve věci sp. zn. 8 Afs 290/2022 napadala stěžovatelka rozhodnutí žalovaného, které se týkalo zdaňovacího období 2016, v jehož celé délce nedisponovala žádným živnostenským oprávněním. S ohledem na to, že předmětem sporu v obou případech je tatáž právní otázka, Nejvyšší správní soud v nyní řešené věci přejal nosné důvody, o které se opírá rozsudek č. j. 8 Afs 290/2022-40.

[12] Stěžovatelka v kasační stížnosti opakuje svoji žalobní argumentaci ohledně zákazu dvojího trestání. Totožně jako v žalobě se také odkázala na rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2005, č. j. 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, že by s ní bylo řízení o přestupku zahájeno. Daň nemá povahu trestní sankce. Jejím účelem 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 u přestupku, 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 sankční ustanovení chrání zcela odlišné veřejné zájmy. Nemůže tak dojít ke dvojímu trestání v téže věci.

[13] Nejvyšší správní soud k námitkám stěžovatelky ohledně porušení zásady zákazu dvojího trestání konstatuje, že se krajský soud se zcela shodnými námitkami podrobně vypořádal. Stěžovatelka na jeho argumentaci nikterak nereaguje a setrvává na svých tvrzeních, která však nemohou proti závěrům krajského soudu obstát. Proto jsou tyto námitky nepřijatelné. 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 lidských práv a základních 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

pokračování

sankci. Naopak krajský soud jednoznačně vysvětlil, z jakého důvodu doměření daně za trest nepovažuje, na což stěžovatelka nikterak nereaguje. Ostatně 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.

[14] 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 námitka nepřipustná.

[15] 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 soudu zkoumá Nejvyšší správní soud i bez námitky [§ 109 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], proto se nepřezkoumatelností zabýval.

[16] 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, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 7. 2005, č. j. 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, č. j. 5 Afs 115/2006-91).

[17] Nejvyšší správní soud k obecným námitkám 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 námitky neznamená, 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, č. j. 9 Afs 70/2008-130). Krajský soud se jednoznačně vypořádal se smyslem žalobní argumentace, byť se výslovně nevyjádřil ke každé větě žaloby. 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 % nepřísluší. 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 obsahuje související úřední záznam o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 24. 2. 2020. Ani jeho rozhodnutí tak není nepřezkoumatelné.

[18] Jádrem sporu se týká otázka, 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 č. j. 5 Afs 148/2006-50, č. j. 6 Afs 266/2017-31, bod 20, a č. j. 7 Afs 145/2020-25, 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.

[19] 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 oprávněním. 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.

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

[21] 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).

[22] 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).

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

[24] Rozhodné pro posouzení toho, zda si stěžovatelka může uplatnit paušální výdaje ve výši 60 %, je zodpovězení otázky, zda musela v rozhodném období disponovat

pokračování

živnostenským oprávněním k tomu, aby jí vykonávanou činnost 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 oprávněním. Judikatura tento závěr odůvodňuje však pouze tím, že povinnost podnikatele disponovat živnostenským oprávněním vyplývá z § 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 o příslušné živnostenské oprávnění.

[25] Zákon o daních z příjmů poskytuje poplatníkům možnost 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, č. j. 6 Afs 95/2020-35, bodě 22. V něm dospěl 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. Nejvyšší správní soud k tomu v rozsudku č. j. 8 Afs 290/2022-40 doplnil, 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 v 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 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 poplatník může uplatnit paušální výdaje ve výši 40 % z jiných příjmů ze samostatné činnosti.

[26] 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 č. j. 5 Afs 148/2006-50). 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.

[27] 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.

[28] 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 rozhodne 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.

[29] 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 osoba neprovozuje živnostenské podnikání.

[30] Z uvedeného je zřejmé, že disponování 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). Disponování 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

pokračování

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.

[31] Také z právní úpravy přestupků v živnostenském zákoně vyplývá, že disponování živnostenským oprávněním je nutným předpokladem k tomu, aby bylo možné výkon určité činnosti považovat za živnostenské podnikání. Živnostenský zákon v § 61 až § 64 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.

[32] 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 disponování živnostenským oprávněním.

[33] Provozování činnosti odpovídající živnosti bez živnostenského oprávnění je tedy činností 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.

[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.

[35] Tento závěr však nevylučuje 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 nich 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 Nejvyššího správního soudu text daného ustanovení připouštěl bez významných pochybností i možnost, že subjekt danou činnost pouze fakticky vykonává. Proto Nejvyšší správní soud 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 Nejvyšší správní soud posuzoval splnění odlišných zákoných 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 disponování živnostenským oprávněním. Činnost bez živnostenského oprávnění totiž není živnostenským podnikáním, ale naopak nelegálním podnikáním. Podmínka disponování živnostenským oprávněním tak jasně vyplývá ze systematiky, smyslu i účelu zákona.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[39] Krajský soud rozhodnou právní otázku posoudil správně, stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. Nejvyšší správní soud nezjistil ani žádný důvod pro zrušení napadeného rozsudku z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl tedy kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[40] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 téhož zákona. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, kterému by jinak jako úspěšnému účastníku právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Soud mu proto náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

pokračování

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

V Brně dne 26. září 2024

Eva Šonková
předsedkyně

s
e
n
á
t
u