

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **J. K.,** proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 5. 2017, č. j. 31 Af 15/2016 – 29,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 5. 2017, č. j. 31 Af 15/2016 – 29, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 16. 12. 2015, č. j. 44040/15/5200-10422-709063, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 5. 2015, č. j. 1032619/15/2704-50523-602646, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 11 940 Kč.

II.

[2] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Hradci králové, který rozsudkem ze dne 31. 5. 2017, č. j. 31 Af 15/2016 – 29, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[3] Krajský soud konstatoval, že jádrem sporu mezi žalobcem a žalovaným je posouzení právní otázky, zda je určujícím kritériem pro stanovení výše tzv. paušálních daňově účinných výdajů, které je poplatník oprávněn uplatnit z příjmů z živnostenského podnikání podle § 7 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), výhradně vymezení živnosti

v živnostenském oprávnění uděleném poplatníkovi. Podle krajského soudu naplnění formálního kritéria (držba živnostenského oprávnění) bylo nezbytné pro to, aby bylo možné považovat určité příjmy za příjmy ze živnosti, tj. příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů, za právní úpravy účinné před rokem 2014. Avšak i tehdy platilo, že v případě, že daňový subjekt překročil meze vydaného živnostenského oprávnění, bylo nutné na tyto příjmy pohlížet jako na příjmy ze živnosti. Počínaje zdaňovacím obdobím roku 2014 pak podřazení dosažených příjmů pod příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů není podmíněno naplněním formálního kritéria. Ze zákona o daních z příjmů ani ze zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „živnostenský zákon“), pak nelze dovodit jako podmínku pro uplatnění příslušného paušálního výdaje držbu příslušného živnostenského oprávnění. Absence příslušného živnostenského oprávnění znamená pro daňový subjekt pouze to, že musí být schopen prokázat jinými důkazními prostředky, že příjmy, z nichž paušální výdaje uplatňuje, jsou příjmy ze živnostenského podnikání. V nyní posuzovaném případě to znamená, že žalobce byl povinen takovými jinými prostředky prokázat, že příjmy, z nichž uplatňoval paušální výdaje, byly příjmy z živnostenského podnikání řemeslného. Žalobce tvrdil, že skutečně vykonává jako svou hlavní činnost klempířství a opravu karoserií a že tato činnost je jediným zdrojem jeho zdanitelných příjmů. Na podporu daného tvrzení žalobce navrhl přezkoumat obsahovou náplň jeho činnosti podle jím vystavených faktur (které správci daně zároveň předložil), popřípadě provedení výslechu svědků, žalobcových zákazníků. Těmito důkazy se finanční orgány blíže nezabývaly, podle žalovaného totiž neprokazují držbu živnostenského oprávnění na živnost řemeslnou. S daným závěrem žalovaného však krajský soud nesouhlasil. Povinností žalovaného (respektive správce daně) bylo zabývat se blíže důkazy, respektive důkazními návrhy, kterými žalobce hodlal prokazovat, že příjmy, z nichž uplatňoval paušální výdaje, byly skutečně příjmy z živnostenského podnikání řemeslného.

III.

[4] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[5] Krajský soud podle jeho názoru pochybil při posouzení, zda je určujícím kritériem pro stanovení paušálních daňově účinných výdajů, které je daňový subjekt oprávněn uplatnit z příjmů ze živnostenského podnikání podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, výhradně rozsah živnosti v živnostenském oprávnění uděleném daňovému subjektu.

[6] Jednou z podmínek, která musí být splněna, aby se jednalo o živnostenské podnikání, je naplnění podmínek podle živnostenského zákona, tj. v případě řemeslné živnosti splnění odborné způsobilosti, na jejímž základě je vydáno řemeslné živnostenské oprávnění. Živnost lze provozovat pouze na základě živnostenského oprávnění, což je v souladu s § 10 živnostenského zákona prokazováno výpisem z živnostenského rejstříku. V případě absence tohoto oprávnění se nejedná o živnostenské podnikání, jehož příjmy lze podřadit pod § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, nýbrž o podnikání, jehož příjmy spadají pod písm. c) téhož ustanovení, což má zásadní vliv na případné uplatnění výdajů paušální částkou podle § 7 odst. 7 téhož zákona. Pod živnostenské podnikání lze tedy příjem podřadit tehdy, pokud poplatník příslušné živnostenské oprávnění vlastní. V

posuzovaném případě zdaňovacího období roku 2014 žalobce nedisponoval živnostenským oprávněním na živnost řemeslnou, ale pouze živností volnou, jejíž náplň se prolínala s jím deklarovanou řemeslnou živností „klempířství a oprava karoserií“.

[7] Stěžovatel nerozporuje názor krajského soudu, že držba živnostenského oprávnění není podmínkou pro podřazení příjmů obecně pod příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů. Nicméně má-li se jednat o příjmy podle § 7 odst. 1 písm. b) citovaného zákona, musí se jednat o příjmy ze živnostenského podnikání. Aby se jednalo o živnostenské podnikání, je nutné příslušné živnostenské oprávnění vlastnit, přičemž žalobce takovéto příslušné oprávnění nevlastnil, pročež se nemohlo jednat o příjmy ze živnostenského podnikání řemeslného. Žalobce byl držitelem živnostenského oprávnění pro živnost volnou, tj. tuto činnost byl oprávněn v souladu s příslušnými právními předpisy vykonávat, a také ji vykonával. Nebyl však držitelem živnostenského oprávnění pro živnost řemeslnou, proto nebyl v souladu s příslušnými právními předpisy oprávněn tuto činnost vykonávat. V daném případě proto byly žalobci přiznány výdaje paušální částkou podle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů pouze ve výši 60 % v souladu se zákonem.

[8] Rozsudek krajského soudu je podle názoru stěžovatele značně strohý, argumentace je vystavena toliko na odkazu na závěry uvedenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 5 Afs 8/2005 - 87. Krajský soud však aplikoval závěry tohoto rozsudku izolovaně a bez přihlédnutí ke všem souvisejícím okolnostem, aniž by se dostatečně argumentačně zabýval skutkovým stavem věci.

[9] Stěžovatel nerozporuje rozsah kompetence živnostenských úřadů stran kontroly naplňování povinností stanovených živnostenským zákonem, avšak považuje za chybný závěr krajského soudu, že pro vyměření daně z příjmů tato skutečnost není směrodatnou. Vzhledem k tomu, že pro určení výše paušálních výdajů je nezbytné posoudit, z jakého druhu živnostenského podnikání příjmy plynou, je nezbytné vycházet ze zjištění, jakým druhem živnostenského oprávnění daňový subjekt disponuje. V případě, že by správce daně nezkoumal soulad daňovým subjektem uplatněných paušálních výdajů se stavem formálním, tj. dispozice příslušným živnostenským oprávněním, mohl by tento výklad učiněný krajským soudem vést k situaci, kdy bude přiznáno stejné nebo větší daňové zvýhodnění i těm subjektům, které právní předpisy porušují, oproti těm, kteří se chovají v souladu s právním řádem.

[10] Stěžovatel tedy setrvává na svém stanovisku, že uplatnění určité výše paušálních výdajů je vázáno na druh živnostenského oprávnění, kterým daňový subjekt disponuje. Žalobce byl držitelem živnostenského oprávnění pro živnost volnou, avšak nebyl držitelem živnostenského oprávnění pro živnost řemeslnou, pročež nemohl uplatňovat paušální výdaje ve výši 80% z dosažených příjmů podle § 7 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů.

[11] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[12] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost je důvodná.

[14] Jelikož stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu také pro jeho nepřezkoumatelnost, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve touto stížní námitkou, protože by bylo předčasné, aby se zabýval právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[15] Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75). Meritorní přezkum rozsudku je tak možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Tato kritéria napadený rozsudek splňuje, neboť je z jeho odůvodnění zcela zřejmé, jakými úvahami byl při posouzení věci v rozsahu žalobních bodů krajský soud veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl. Skutečnost, že stěžovatel se závěry krajského soudu nesouhlasí, nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro jeho údajnou nepřezkoumatelnost.

[16] Ze správního spisu vyplývá, že žalobce provozoval ve zdaňovacím období roku 2014 samostatnou činnost na základě živnostenského oprávnění pro činnost: výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1–3 živnostenského zákona, obory činnosti: velkoobchod a maloobchod, údržba motorových vozidel a jejich příslušenství. V řádném přiznání k dani z příjmů fyzických osob za uvedené zdaňovací období vykázal příjmy z živnostenského podnikání podle § 7 zákona o daních z příjmů a k nim uplatnil výdaje ve výši 80 % z příjmů podle § 7 odst. 7 písm. a) uvedeného zákona. Správce daně však shledal, s ohledem na živnostenské oprávnění, kterým žalobce disponoval, že se jednalo o příjmy z živnosti volné, u nichž lze uplatnit výdaje pouze ve výši 60 % z příjmů ze živnostenského podnikání podle § 7 odst. 7 písm. b) živnostenského zákona. Z uvedeného důvodu správce daně vydal platební výměr, kterým doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za předmětné zdaňovací období.

[17] Podle § 7 odst. 7 písm. a) a b) zákona o daních z příjmů *neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje, s výjimkou uvedenou v § 12, ve výši a) 80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a z příjmů z živnostenského podnikání řemeslného, b) 60 % z příjmů z živnostenského podnikání, s výjimkou příjmů ze živnostenského podnikání řemeslného.*

[18] Nejvyššímu správnímu soudu je předloženo k posouzení, zda je určujícím kritériem pro výši uplatnitelných paušálních daňově účinných výdajů dle § 7 odst. 7 písm. a) nebo b) zákona o daních z příjmů, které je poplatník oprávněn uplatnit z příjmů z živnostenského podnikání [§ 7 odst. 1 písm. b)], výhradně vymezení živnosti v živnostenském oprávnění uděleném poplatníkovi. Krajský soud založil odůvodnění svého rozsudku na předpokladu, že pro podřazení daňově relevantních příjmů do kategorie „příjem ze živnostenského oprávnění“ dle § 7 odst. 1 písm. b) již není po účinnosti zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, nezbytné, aby dotčená osoba rovněž disponovala příslušným oprávněním k činnosti. Z rozdílnosti pojmů užitých v § 7 odst. 1 písm. b) ve znění účinném do 31. 12. 2013 a po tomto datu („příjmy ze živnosti“ resp. „příjem ze živnostenského podnikání“) dovodil nezbytnost materiálního hodnocení konkrétní činnosti bez ohledu na to, zda daňový subjekt rovněž disponuje příslušným veřejnoprávním oprávněním. Uvedené východisko pak přenesl do subtilnější roviny při úvaze, jak nahlížet na „příjmy z živnostenského podnikání řemeslného“ dle § 7 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů účinného pro rozhodné zdaňovací období.

[19] Nejvyšší správní soud je však přesvědčen, že obě nastíněné souvislosti nejsou ve skutečnosti natolik silně provázány. Je tomu tak jednak z důvodu subjektivních, neboť nebylo sporu, že žalobce byl držitelem živnostenského listu pro živnost volnou a ani správce daně nezpochybňoval, že by se v jeho případě nejednalo o příjmy a související náklady z živnostenského podnikání. Rovněž však z důvodů objektivních, souvisejících s povahou právní úpravy uplatňování výdajů nikoli ve skutečné, ale v paušální výši.

[20] Nejvyšší správní soud proto nepředjímá, zda lze o příjmu z živnostenského podnikání obecně hovořit i za situace, kdy daňový subjekt sice nedisponuje živnostenským oprávněním, avšak vykonávaná činnost materiálně koresponduje činnosti vykonávané jinak v rozsahu živnostenského oprávnění. Daňový subjekt měl živnostenské oprávnění pro volnou živnost, pro výrobu, obchod a služby neuvedené v přílohách 1–3 živnostenského zákona. Lze proto jen poznamenat, že odkaz krajského soudu na rozsudek ze dne 28. 2. 2006, č. j. 5 Afs 8/2005 - 87, není v této věci zcela přiléhavý. Lze nepochybně souhlasit s přístupem, podle kterého vykročení z rozsahu mezí živnostenského podnikání při zachování soustavnosti posuzované činnosti by nemělo příjem automaticky diskvalifikovat při hodnocení jako příjmu ze živnosti a činit z něj ostatní příjem z příležitostné činnosti podle § 10. Nyní je však třeba posoudit, zda lze u příjmů získaných z činnosti bez živnostenského oprávnění rovněž uplatnit paušální výdaje ve výši 80% namísto 60%, což je problém kvalitativně odlišný. Nejvyšší správní soud sice konstatoval, že *„skutečnost, že stěžovatel podnikal bez konkrétního oprávnění, vztahujícího se přímo k provádění činnosti rekonstrukce kotelny, není pro daný případ rozhodná, neboť správce daně posuzuje pouze skutečnosti rozhodné pro správné vyměření daně, nikoliv skutečnosti spadající do působnosti jiného, zde živnostenského, správního orgánu*“, současně je však třeba vidět, že v uvedené věci byly uplatněny reálné nikoli paušální výdaje a v nyní projednávané věci to byl žalobce, kdo využil „uživatelského komfortu“ při uplatnění výdajů v nejvýhodnější výši, oproti „běžnému“ rozsahu paušálních výdajů u příjmů z živnostenského podnikání podle § 7 odst. 7 písm. b). Zde již nejde o podřazení příjmů (resp. výdajů) do kategorie, která obsahově nejvíce konvenuje skutečně vykonávané činnosti, aby kvalifikace příjmů co nejvěrněji odpovídala skutečnému stavu, ale o rozsah daňové vstřícnosti k těm, kteří

nedisponují živnostenským oprávněním k činnosti, ze které uplatňují nejvýhodnější výdajový paušál.

[21] Jako jeden z důvodů zavedení výdajových paušálů se uvádí, že v některých případech nejsou příjmy živnostníků vysoké, náklady na vedení účetnictví, a tím i náklady na daňové inkaso, vzhledem k nim, by vysoké byly, a uplatněním reálných výdajů tvorbou skutečného základu daně by ke zvýšení daňového inkasa nedošlo (shodně Pelc V.: Zákon o daních z příjmů, 2. vydání 2015). Za splnění zákonných předpokladů se může daňový subjekt rozhodnout využít mnohem jednoduššího způsobu uplatnění daňových výdajů výdajovým paušálem. Že jde o pro daňový subjekt výhodnou možnost, zřetelně vyplývá i z následného „zastropování" výdajů, které lze ve zdaňovacím období takto uplatnit (od 1. 1. 2015) a následného razantního snížení této částky s účinností od 1. 7. 2017 z předchozích 1 600 000 Kč na nynějších 800 000 Kč. Oproti co nejvěrnějšímu vyjádření a uplatnění daňových výdajů jakožto výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se daňovému subjektu dostává oprávnění do jisté míry rezignovat na co nejvěrnější zachycení daňově rozhodných skutečností ve prospěch efektivní správy vlastních daňových záležitostí. Za této situace je však plně odůvodněné, aby rovněž správce daně mohl takto uplatněné daňové výdaje posoudit způsobem, který by byl efektivní a jednoznačný co do klasifikace oprávněnosti uplatnění paušálních výdajů v konkrétním rozsahu. Krajský soud však ukládá správci daně i v případě takto uplatněných výdajů povinnost materiálně posuzovat obsah uskutečněné činnosti, ze které daňový výdaj vzešel, bez ohledu na to, zda vůbec lze činnost kvalifikovat jako řemeslné živnostenské podnikání.

[22] Zákon o daních z příjmů neobsahuje a ani nemůže obsahovat vymezení příjmů z živnostenského podnikání řemeslného. Ve věci nebylo sporu, že žalobce uplatnil výdaje k činnosti klempířství a oprava karoserií, že jde o činnost, kterou příloha 1 k živnostenskému zákonu vymezuje jako živnost řemeslnou a rovněž nebylo sporné, že žalobce nebyl držitelem živnostenského oprávnění k této řemeslné živnosti. Zákon o daních z příjmů bezpečně míří v § 7 odst. 7 písm. a) do působnosti živnostenského zákona. Nelze nalézt vysvětlení, proč by zákon o daních z příjmů odkazoval při interpretaci „živnostenského podnikání řemeslného" k živnostenskému zákonu, aby pak z těchto kritérií následně nevycházel a překlenul je poukazem na potřebu materiálního posouzení obsahu každé konkrétní činnosti daňového subjektu.

[23] Živností je podle § 2 soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem. Základní podmínkou vyplývající z živnostenského zákona je oprávnění provozovat živnost v souladu s vydaným živnostenským oprávněním (§ 10 odst. 1). Ustanovení § 21 pak upravuje, jakým způsobem lze v případě řemeslných živností prokazovat odbornou způsobilost, na rozdíl od živností volných, u kterých není třeba odbornou ani jinou způsobilost prokazovat (§ 25). Je plně v souladu se zněním zákona a plně logické, pokud zákonodárce svazuje oprávnění uplatnit výdajový paušál v maximální výši tam, kde výkon živnostenského podnikání předpokládá dosažení určité kvalifikace. Ta pak skýtá předpoklad určité úrovně při výkonu živnostenského podnikání, při výkonu řemesla. Právě živnostenské oprávnění deklaruje, že řemeslnou činnost provádí osoba, která má k této činnosti kvalifikační předpoklady. Na druhou stranu nelze nalézt rozumný

důvod, pro který by předmětného zvýhodnění měli požívat rovněž ti, kteří tuto kvalifikaci buď nemají, nebo minimálně nejsou držiteli živnostenského oprávnění k výkonu konkrétní řemeslné živnosti. Těm pak nezbývá než případně postupovat podle § 7 odst. 7 písm. b) a uplatnit paušální výdaje v menším rozsahu. Správce daně proto postupoval správně, pokud žalobci doměřil zjištěný rozdíl.

[24] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[25] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. září 2018

Mgr. David Hipšr
předseda senátu