



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., v právní věci

žalobce: **E. H.**
zastoupený advokátem Mgr. Piotrem Adamczykem
sídlem nám. Svobody 527, 739 61 Třinec

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 5. 2019, č. j. 21904/19/5200-10423-708571

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce podniká jako profesionální sportovec, a to na základě živnostenského oprávnění vydaného ke dni 22. 2. 2012. Ve zdaňovacích obdobích let 2012 až 2014 uplatňoval k příjmům vykázaným v daňových přiznáních paušální výdaje podle § 7 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve výši 60 % z příjmů. V daňových přiznáních

týkajících se zdaňovacích období let 2015 a 2016 žalobce při výpočtu základu daně vycházel z hospodářského výsledku zjištěného v účetnictví, v rámci dílčího základu daně dle § 7 zákona o daních z příjmu tudíž uplatnil tzv. skutečné výdaje. Dle těchto daňových přiznání Finanční úřad pro Zlínský kraj („dále též „správce daně“) vyměřil daňovou povinnost. Dne 2. 3. 2018 žalobce podal dodatečná přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2015 a 2016, v nichž uplatnil paušální výdaje dle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů; v relaci k roku 2015 pak upravil rozdíl mezi příjmy a výdaji o pohledávky ve výši 150 000 Kč. Ohledně roku 2015 tak snížil poslední známou daň o částku 71 190 Kč, ve vztahu k roku 2016 pak o částku 43 688 Kč. Jako důvod pro podání dodatečných daňových přiznání uvedl rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016-54, č. 3612/201 Sb. NSS (věc *Lafata*; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

2. Vzhledem k pouhé změně způsobu uplatnění výdajů v dodatečných daňových přiznáních na nižší daňovou povinnost správce daně zahájil výzvami ze dne 24. a 25. 5. 2018 postupy k odstranění pochybností. V interakci se žalobcem následně dospěl k závěru, že k odstranění pochybností nedošlo, a posléze ani neshledal důvody k pokračování v dokazování. Dne 8. 8. 2018 proto vydal dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2015 (č. j. 1647244/18/3312-50521-712266) a 2016 (č. j. 1651055/18/3312-50521-712266), ve kterých setrval na výši daně vycházející z výsledků žalobcova účetnictví. Ve zdaňovacím období roku 2015 pak správce daně při výpočtu daně vyloučil položky upravující základ daně uplatněné daňovým subjektem v řádném daňovém přiznání, neboť ke změně způsobu uplatnění výdajů ze způsobu podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů na způsob dle § 24 téhož zákona došlo v roce 2015 a základ daně tak měl být dle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů upraven prostřednictvím dodatečného daňového přiznání za rok 2014. Pro rok 2015 tak byla doměřena daň ve výši -21 032 Kč, pro rok 2016 pak ve výši 0 Kč.
3. Proti těmto dodatečným platebním výměrům žalobce brojil odvoláními, jimž však žalovaný nevyhověl rozhodnutím ze dne 28. 5. 2019. V odůvodnění se žalovaný ztotožnil se závěry správce daně.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. Ve včas podané žalobě žalobce v první řadě namítl, že správce daně při vyřizování podaných dodatečných platebních výměrů postupoval dle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, přestože pro tento postup k odstranění pochybností nebyly splněny zákonné podmínky. Správce daně nevyjádřil žádné pochybnosti, k nimž by se mohl žalobce vyjádřit, ve výzvách toliko vyslovil svůj právní názor. V průběhu postupu k odstranění pochybností se pak nevypořádal s argumentací žalobce. Zároveň není ani zřejmé, že by ve věci došlo k dokazování.
5. Žalobce dále poukázal na § 7 odst. 7 *in fine* zákona o daních z příjmů, podle něhož platí, že způsob uplatnění výdajů *podle tohoto odstavce* nelze zpětně měnit. Dle dostupných odborných názorů je dané ustanovení nutné vykládat tak, že zákon o daních z příjmů zakazuje pouze následnou změnu výdajů paušálních na výdaje skutečné. Druhý typ změny, tedy zvolení výdajů paušálních namísto výdajů skutečných v rámci dodatečného daňového přiznání, je možný. Ustanovení zákona tedy nikterak nezakazuje postup žalobce.

6. Nelze přitom odhlédnout od zvláštních okolností případu, jejichž podstata tkví v dřívějším nesprávném postupu správců daně při posuzování příjmů z činnosti profesionálních sportovců. Finanční správa v období let 2015 a 2016 nepovažovala příjmy z činnosti profesionálních sportovců s živnostenským oprávněním za příjmy ze živnosti s možným uplatněním výdajového paušálu ve výši 60 % z příjmů. V případech, kdy u takových osob byly výdaje v uvedeném rozsahu uplatněny, zpětně doměřovala daň s příslušnými sankcemi. Tato skutečnost vedla u řady dotčených osob k dočasnému uplatňování výdajů ve skutečné výši podle § 24 zákona o daních z příjmů s tím, že po sjednocení výkladu případně tuto újmu napraví formou dodatečného daňového přiznání. Nejvyšší správní soud následně v rozsudku ve věci *Lafata* skutečně shledal postup orgánů finanční správy nezákonným, neboť dospěl k závěru, že činnost profesionálního sportovce lze vykonávat jako živnostenské podnikání a lze tak uplatňovat výdaje ve výši 60 % z příjmů. V daném případě nebylo sporné, že žalobce v rozhodném období vykonával svou sportovní činnost na základě živnostenského oprávnění. Je též nesporné, že nebýt situace vyvolané daňovou správou, uplatnil by žalobce výdaje skrze výdajový paušál ve správné a zákonné výši 60 % příjmů. Podáním dodatečného daňového přiznání tak žalobce *de facto* reagoval na situaci vzniklou změnou výkladu zákona, resp. vyvrácením nesprávné interpretace orgánů finanční správy, ve smyslu napravení újmy mu vzniklé.
7. Poukázal-li žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 204/2014-31, nutno vytknout, že toto rozhodnutí vycházelo z jiného skutkového základu. Z judikatury plyne, že pokud sám zákon o daních z příjmů zpětnou změnu v uplatňování skutečných výdajů na paušální nevylučuje, nemůže být legitimním důvodem pro znemožnění takové změny pouhá skutečnost, že by žalobce na základě své původní úvahy byl povinen do státního rozpočtu odvést více.
8. Nad rámec uvedeného pak žalobce podotkl, že z bodu [32] napadeného rozhodnutí plyne, že sám žalovaný ve vztahu k dodatečnému daňovému přiznání za rok 2015 sám připustil, že daň za rok 2015 byla stanovena v nesprávné výši. Žalobce tak byl oprávněn dodatečné daňové přiznání podat.
9. Žalovaný se dále nijak nevypořádal s argumentací žalobce týkající se zavinění celé situace orgány finanční správy. Tyto skutečnosti přitom odůvodňují legitimitu žalobcova postupu, a to ve smyslu zásady, že nikdo nemůže těžit z nesprávného či nepoctivého činu.
10. Na základě uvedeného žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

11. Ve vyjádření k žalobě ze dne 22. 11. 2019 žalovaný setrval na argumentaci uvedené již v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci

12. Soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.
13. Předmětem sporu je možnost změny způsobu uplatnění výdajů ze skutečných na paušální v rámci podaného dodatečného daňového přiznání na daň nižší.

14. Podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu (tedy dle § 24 zákona), může u konkrétně specifikovaných příjmů uplatnit výdaje v paušální (percentuálně stanovené) výši. Jak je uvedeno na konci daného odstavce „[z]působ uplatnění výdajů podle tohoto odstavce nelze zpětně měnit“. Již žalovaný pod body [26] a [27] napadeného rozhodnutí citoval judikaturu zabývající se aplikací dotčeného ustanovení (zejména usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2008, č. j. 1 Afs 123/2006-59, č. 1543/2008 Sb. NSS, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 204/2014-31, č. 3202/2015 Sb. NSS), a v zásadě není sporu o tom, že zpětná změna způsobu uplatnění výdajů z výdajů skutečných na výdaje paušální je teoreticky, tedy v závislosti na konkrétních okolnostech, možná (srov. např. bod [28] napadeného rozhodnutí). Mezi žalobcem a žalovaným však vznikl spor o rozsahu této možnosti. Soud se přitom ztotožnil se závěry žalovaného.
15. Tu je nutno konstatovat, že klíčem k řešení sporné otázky není ani tak samo ustanovení § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, jako spíše § 141 odst. 2 daňového řádu, resp. současné užití obou těchto ustanovení. Podle § 141 odst. 2 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn ve lhůtě podle odstavce 1 podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování *na daň nižší*, než je poslední známá daň, *jestliže daň byla pravomocně stanovena v nesprávné výši*. V dané věci žalobce podával dodatečná daňová přiznání na daň nižší, nelze však zároveň dospět k závěru, že tak činil proto, že poslední známá daň byla stanovena v nesprávné výši. Jak plyne z § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, prvotní způsob uplatnění výdajů, tedy buď výdajů skutečných nebo paušálních, je plně na vůli daňového subjektu. Zvolil-li tedy žalobce v řádných daňových přiznáních týkajících se předmětných zdaňovacích období uplatnění výdajů skutečných, je nutno takto stanovenou daň považovat za daň správnou, neboť byla stanovena v plném souladu se zákonem, a to bez ohledu na to, jaké skutečné důvody daňový subjekt k jeho postupu vedly. Není na správci daně, aby jakkoli zasahoval do vyjádření vůle daňového subjektu, či aby posuzoval motivy, které daňový subjekt vedly k uplatnění toho kterého způsobu uplatnění výdajů.
16. Přestože v dané věci lze do jisté míry chápat případné roztrpčení žalobce nad tím, že z jeho pohledu byl „potrestán“ za následování rozhodovací praxe daňové správy, která se následně ukázala být nezákonnou, nutno konstatovat, že vzhledem ke shora akcentované konstelaci možností uplatňování výdajů, nelze dospět k závěru o vzniku žalobcova legitimního očekávání ohledně případné nápravy žalobcova postupu tak, aby byla daňová povinnost pro žalobce ve výsledku stanovena výhodněji. V této souvislosti nutno dodat, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné z důvodu, že se žalovaný nevyjádřil k žalobcově argumentaci ohledně jeho postupu na základě předchozí rozhodovací praxe žalovaného. Není povinností správního orgánu reagovat výslovně na jednotlivé argumenty uplatněné v odvolání, postačí, vystaví-li správní orgán takové odůvodnění svého rozhodnutí zabývající se spornou problematikou jako celkem. Tak se v daném případě stalo. Tomu, že si byl žalovaný uplatněné argumentace vědom, pak svědčí i přímý odkaz uvedený v bodě [41] napadeného rozhodnutí.
17. Možnost změny způsobu uplatnění výdajů alespoň pro rok 2015 neplyne ani z bodu [32] napadeného rozhodnutí, na nějž poukazoval žalobce. Žalovaný toliko zdůraznil, že úprava základu daně dle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů měla s ohledem na změnu způsobu uplatňování výdajů mezi roky 2014 a 2015 proběhnout formou dodatečného daňového přiznání ke zdaňovacímu období roku 2014. Právě a jedině v tomto aspektu bylo

možno konstatovat nesprávnost daně stanovené za zdaňovací období roku 2015. Tato změna však nemohla vést ke změně způsobu uplatnění výdajů za rok 2015.

18. Pokud pak žalobce namítl nesprávnost postupu správce daně dle § 89 daňového řádu, nutno v prvé řadě uvést, že není zřejmé, proč by správce daně nemohl postup k odstranění pochybností aplikovat i v řízení o dodatečném daňovém přiznání, má-li *konkrétní pochybnosti o správnosti* daňového tvrzení. Tyto pochybnosti správce daně vyjádřil a vedl se žalobcem právní diskurz. Pokud samotný výsledek tohoto diskurzu nebyl pro žalobce příznivý, nelze spatřovat problém v použití procesního institutu vedoucího k vydání rozhodnutí. Ostatně, jak správně podotkl žalovaný v bodě [38] napadeného rozhodnutí, žalobce ani neuvedl, jaký správný procesní postup měl správce daně zvolit. Každopádně, i kdyby byl postup k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu v dané věci správcem daně zvolen nesprávně, není zřejmé, jak se tato skutečnost mohla negativně projevit v žalobcově právní sféře. Ani tato námitka tudíž není důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

19. Soud shledal námitky žalobce nedůvodnými. V řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti. Z těchto důvodů zdejší soud žalobu zamítl jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
20. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 31. ledna 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu