



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudců Mgr. Ondřeje Hrabce a Mgr. Kateřiny Kozákové v právní věci

žalobce: **P. V.**, nar. X
bytem X
zastoupený Mgr. Danielem Keprtou, advokátem
se sídlem Dlouhá 6, Ostrava

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

v řízení proti žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 2. 2020, č. j. 8189/20/5200-10422-711919,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Žalobce podal žalobu proti v záhlaví uvedenému rozhodnutí žalovaného, jímž bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“ či „prvostupňový správní orgán“) ze dne 24. 11. 2015, č. j. 7030445/15/2005-51523-108407, dodatečný platební výměr (dále též „prvostupňové správní rozhodnutí“), jímž byla žalobci podle ustanovení § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění rozhodném (dále též „daňový řád“), a podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném (dále jen „zákon o daních z příjmů“), doměřena za zdaňovací období roku 2012 daň z příjmů fyzických osob ve výši 337 708 Kč a současně byla žalobci uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 67 541 Kč.
2. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí shrnul skutkový stav věci a odvolací důvody žalobce, vymezil právní základ případu a aplikoval jej na skutkový stav věci. Následně uvedl, že stěžejním odvolacím důvodem v dané věci bylo posouzení oprávněnosti uplatnění výdajů ve výši 60 % z příjmů dle ust. § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů u profesionálního hráče kolektivního sportu. Žalovaný uvedl, že povaha činnosti profesionálního hráče kolektivního sportu již byla ujasněna Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 13. 07. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016-54, podle něhož je s ohledem na neujasněnost právní úpravy v zásadě možné vykonávat samostatnou činnost profesionálního hráče kolektivního sportu dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů buďto jako živnostenské podnikání na základě příslušného živnostenského oprávnění, nebo jako nezávislé povolání. Z rozsudku také vyplývá, že je toto svobodnou volbou daňového subjektu, podle žalovaného tím Nejvyšší správní soud *de facto* řekl, že je nutné rozlišovat, do které skupiny příjmy zařadit. Žalovaný proto shledal důvodnou odvolací argumentaci žalobce, že není možné daňový subjekt nutit, aby zvolil způsob vhodnější z hlediska fiskálních zájmů státu a dále proto nerozporoval skutečnost, že lze činnost hráče ledního hokeje vykonávat jako živnostenské podnikání.
3. Dle žalovaného ze spisového materiálu vyplývá, že žalobce v průběhu zdaňovacího období roku 2012 vykonával činnost hráče ledního hokeje jako nezávislé povolání. Po získání příslušného živnostenského oprávnění, tj. dne 10. 10. 2012 pak stejnou činnost vykonával jako živnostenské podnikání. Žalovaný proto v souladu se zákonem o daních z příjmů uplatnil výdaje dle ust. § 7 odst. 7 písm. b) a c) zákona o daních z příjmů, tj. k příjmům z výkonu nezávislého povolání dle ust. § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů uplatnil výdaje ve výši 40 % z příjmů a k příjmům ze živnosti dle ust. § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů uplatnil výdaje ve výši 60 % z příjmů.
4. Žalovaný odmítl odkaz žalobce na metodický pokyn GFŘ D-6, č. j. 32320/11-31 (dále jen „pokyn GFŘ“) s tím, že se část pokynu GFŘ týkajícího se ust. § 7 zákona o daních z příjmů podle něj na nyní posuzovaný případ neaplikuje, jelikož pokyn GFŘ se podle žalovaného vztahuje pouze na činnosti, k jejichž provozování je nutné povolení, registrace nebo jiný souhlas příslušného orgánu. Činnost profesionálního hráče kolektivního sportu však lze v souladu s výše uvedenou judikaturou provozovat bez jakéhokoliv povolení, registrace či jiného souhlasu příslušného orgánu, na činnost profesionálního hráče kolektivního sportu proto nelze uvedený pokyn GFŘ vůbec vztáhnout. Podle žalovaného je předmětná část

metodického pokynu GFŘ cílena na ty situace, kdy daňový subjekt nenaplnil požadavky právního řádu, když si před zahájením své podnikatelské činnosti neobstaral patřičné povolení, registraci nebo jiný souhlas příslušného orgánu a podnikatelskou činnost nebylo možno vykonávat jinak, např. jako nezávislé povolání. Žalovaný byl tudíž toho názoru, že je třeba rozlišovat příjmy dosažené výkonem nezávislého povolání a příjmy dosažené činností na základě příslušného živnostenského oprávnění, byť se v daném případě jedná o totožnou činnost. Žalovaný shrnul, že v případě žalobce je stěžejní, že do 9. 10. 2012 vykonával svou činnost jako nezávislé povolání a teprve od 10. 10. 2012 začal vykonávat činnost profesionálního hráče ledního hokeje na základě živnostenského oprávnění, teprve od 10. 10. 2012 se tedy mohlo jednat o příjmy ze živnosti. Žalovaný z tohoto titulu považoval za příjmy ze živnosti dle ust. § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů příjmy dosažené výkonem činnosti na základě živnostenského oprávnění. Příjmy dosažené činností v období před získáním živnostenského oprávnění považoval žalovaný za příjmy dle ust. § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů, tj. příjmy z nezávislého povolání, přestože byly žalobcem obdrženy po získání živnostenského oprávnění. Žalovaný dále uvedl, že od roku 2015 byl v souvislosti s rekodifikací zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, novelizován text ust. § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, což nově umožnilo zdanit příjmy z podnikatelské činnosti v rámci ust. § 7 zákona o daních z příjmů, i když daňový subjekt neměl příslušné oprávnění. Tím se podle žalovaného stal předmětný pokyn GFŘ zcela nadbytečný a nelze z něj dovodit možnost uplatnění stejné výše výdajů procentem jak z příjmů z výkonu nezávislého povolání tak i ze živnosti.

5. Žalovaný byl přesvědčen, že nepostupuje v rozporu s předmětným pokynem GFŘ D-6 ve vztahu k ust. § 7 zákona o daních z příjmů, neboť z pokynu GFŘ nevyplývá obecné pravidlo, že by bylo možno uplatňovat výdaje ve výši 60 % k příjmům prokazatelně dosaženým výkonem nezávislého povolání. Naopak z ust. § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů podle žalovaného vyplývá, že je nutno rozlišovat jednotlivé příjmy za účelem zvolení správné výše výdajů procentem z příjmů. S uvedeným závěrem byl žalobce podrobně seznámen písemností ze dne 29. 1. 2020, č. j. 4052/20/5200-10422-711919. Žalovaný vypočetl příjmy žalobce dle řádného daňového přiznání žalobce za zdaňovací období roku 2012, dále z předložených faktur a potvrzení. Za období leden - září, kdy žalobce vykonával činnost nezávislým povoláním, byla jeho výše příjmů 7 735 321 Kč, a za období říjen a listopad, kdy vykonával činnost na základě živnostenského oprávnění, byla výše příjmů žalobce 3 522 750 Kč. Žalovaný pro úplnost uvedl, že v daném případě postupoval ve prospěch žalobce a do příjmů ze živnosti zahrnul částku z celé faktury za říjen, přestože byl žalobce držitelem živnostenského oprávnění až od 10. 10. 2012.
6. Ke druhému odvolacímu důvodu týkajícího se námitky nezákonnosti celého řízení žalovaný uvedl, že měl s ohledem na charakter činnosti žalobce důvodný předpoklad, že daň nebyla přiznána ve správné výši, postupoval proto dle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu v návaznosti na ust. § 143 odst. 3 daňového řádu a vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. S ohledem na ust. § 91 odst. 1 daňového řádu bylo tímto úkonem zahájeno doměřovací řízení. Žalovaný konstatoval, že dílčí námitka žalobce stran neexistence žádného řízení je bezpředmětná. Žalobce na zaslanou výzvu k podání dodatečného daňového přiznání reagoval tak, že nesouhlasí s dodatečným doměřením daně. Dle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu, nevyhoví-li daňový subjekt výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek. K možnosti či nutnosti stanovení daně pomůckami žalovaný již v původním rozhodnutí o odvolání uvedl, že v ust. § 145 odst. 2 daňového řádu je dána pouze možnost použití pomůcek, což dává prostor pro správní úvahu správce daně. Nevyhovění

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

výzvě k podání dodatečného daňového přiznání však v důsledku nevedlo k nemožnosti stanovit daň dokazováním, správce daně proto nevyužil možnosti náhradního způsobu stanovení daně a daň stanovil prioritním způsobem, tj. dokazováním.

7. Žalovaný uvedl důkazní prostředky a svoji správní úvahu až v napadaném dodatečném platebním výměru, čímž došlo ke zkrácení práv žalobce, neboť mu nebylo umožněno vyjádřit se k závěrům správce daně. To bylo napraveno až po zrušení napadeného rozhodnutí rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 29. 8. 2019, č. j. 8 Af 54/2016-107 (dále též „zrušující rozsudek“), kdy žalovaný seznámil žalobce se skutečnostmi, na jejichž základě bude daň doměřena a umožnil mu se k tomu také vyjádřit (seznámení ze dne 29. 01. 2020, č. j. 4052/20/5200-10422-711919). Žalovaný vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 07. 2017, 6 Afs 278/2016-54, v němž soud uvedl, že změna v sazbě u daně z nemovitých věcí je pouze dílčí pochybení, pro které bylo zcela zbytečné zahajovat daňovou kontrolu. Žalovaný měl za to, že stejná situace je i v nyní projednávaném případě, kdy správce daně na základě důkazů získaných mimo daňovou kontrolu dospěl k závěru, že žalobce uplatnil nesprávnou výši sazby výdajů procentem z příjmů. Podle žalovaného nelze změnu sazby považovat za stanovení daně podle pomůcek, proto bylo stanovení daně považováno za stanovení daně dokazováním. Skutečnost, že v předmětném rozsudku se projednávaná věc týká daně z nemovitých věcí, není podle žalovaného na závadu. Zásadní je hodnocení postupu žalovaného, který stanovil daň dokazováním, přestože správce daně pouze vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání dle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu. Podle žalovaného použitelnost předmětného rozsudku nijak neovlivňuje ani skutečnost, že v nyní posuzovaném případě již správce daně stanovil daň dokazováním postupem dle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu. Dle žalovaného je podstatné to, že v obou případech byl následně v rámci odvolacího řízení daňový subjekt seznámen se zjištěnými skutečnostmi, které vedly k doměření daně, a bylo mu umožněno se ke zjištěným skutečnostem vyjádřit, což také žalobce učinil. Podle žalovaného se tak nejedná o stanovení daně bez součinnosti s žalobcem a bylo tím zhojeno procesní pochybení správce daně. Skutečnost, že vyjádření žalobce nevedla ke změně učiněných závěrů, není z procesního hlediska podstatná.
8. Žalovaný pro úplnost uvedl, že za daného skutkového stavu se jevílo zahájení daňové kontroly jako krajně formalistický úkon, neboť nebylo zřejmé, jaké skutečnosti by měly být tímto postupem zkoumány. Jelikož se jedná pouze o změnu sazby výdajů, pro kterou má žalovaný všechny podklady, postupoval v odvolacím řízení v souladu se základními zásadami správy daní dle ust. § 5 odst. 3 daňového řádu a ust. § 7 odst. 2 daňového řádu. Tedy v souladu se zásadou hospodárnosti, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady a použil jen takové prostředky, které žalobce nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Žalovaný na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že námítky stran bezdůvodnosti vydání dodatečného platebního výměru uvedené žalobcem v odvolání a současně i vyjádření ze dne 07. 02. 2020 na seznámení jsou bezpředmětné, neboť bylo napraveno pochybení s dopady na zákonnost shledané soudem. Možnost napravit procesní pochybení v odvolacím řízení pak také vyplývá z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 04. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS.

II.

Žaloba

9. Žalobce zrekapituloval průběh správního řízení a uvedl, že jakožto držitel živnostenského oprávnění uplatňoval výdaje ve výši 60 % z příjmů dle ust. § 7 odst. 7 písm. b) zákona o

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

daních z příjmů, prvostupňový správní orgán ale přiznal žalobci výdaje ve výši 40 % z příjmů, neboť shledal, že činnost žalobce nesplňuje znaky živnosti a dle jeho názoru se jedná o výkon nezávislého povolání. Žalovaný toto rozhodnutí potvrdil, žalobce proto podal žalobu, následně žalovaný vydal v průběhu soudního řízení nové rozhodnutí, jímž uspokojil žalobce tak, že rozdělil příjmy žalobce v roce 2012 na období před získáním živnostenského oprávnění a na období po získání živnostenského oprávnění, a dle shodného klíče tak uplatnil výdaje žalobce tzv. výdajovým paušálem za část zdaňovacího období ve výši 40 % a část ve výši 60 %. Žalobce se však s tímto rozhodnutím neztotožnil a trval na podané žalobě, Městský soud v Praze následně shledal žalobu důvodnou a zrušujícím rozsudkem vydaným pod sp. zn. 8 Af 54/2016 napadené rozhodnutí zrušil. Žalovaný vydal nové rozhodnutí, tj. žalobou napadené rozhodnutí, ve kterém uplatnil obdobné rozdělení výdajů jako ve svém návrhu na uspokojení žalobce.

10. Žalobce namítl nesprávný procesní postup žalovaného, který podle něj postupoval nezákonně, v rozporu s § 143 odst. 3, § 145 odst. 2 a § 8 odst. 2 daňového řádu. Žalobce měl za to, že mu byla upřena jeho práva daná např. § 6, 86, 87 a 88 daňového řádu. Žalobce uvedl, že žalovaný dále postupoval v rozporu s dikcí § 145 a § 143 daňového řádu, když mu bez součinnosti doměřil daň z moci úřední, ačkoliv žalobce reagoval na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob sdělením, že trvá na správnosti vyměřené daně. Podle žalobce je z formulace těchto ustanovení zřejmé, že správce daně je oprávněn k dodatečnému doměření daně toliko na základě výsledku daňové kontroly, nebo za situace, kdy daňový subjekt na výzvu správce daně nereaguje. Žalobce měl za to, že v situaci, kdy řádně reagoval na výzvu správce daně s tím, že důvody pro podání dodatečného daňového přiznání nenastaly, byl vyčerpán postup dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalobce zdůraznil, že bylo v poučení výzvy vydané správcem daně zmíněna toliko zákonná možnost vyměření daně dle pomůcek v případě nevyhovění výzvě. Procesní postup dodatečného doměření daně je tak podle žalobce nezákonný.
11. Žalobce dále uvedl, že ačkoliv žalovaný uznal nesprávnost postupu v tom, že nebyla zahájena daňová kontrola, ve svém rozhodnutí uvedl, že byl tento nedostatek zcela zhojen vydáním seznámení č. j. 4052/20/5200-10422-711919 (dále jen „seznámení“), ke kterému umožnil žalobci vyjádřit se ve lhůtě 10 dnů. Podle žalobce nemůže vydání pouhého sdělení zcela zhojit postup správce daně, jenž sdělením nahradil daňovou kontrolu, žalobci tím totiž byla upřena všechna práva vyplývající z daňové kontroly, jako např. právo vyvracet pochybnosti správce daně, předkládat, či navrhopvat důkazní prostředky, být seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, vyjádřit se k němu, či právo na projednání daňové kontroly. Žalobce namítl, že byl zásadně zkrácen na svých právech a byly zcela popřeny principy dvojinstančnosti řízení, když se žalobce k hodnocení důkazů a fakticky k celé věci, mohl vyjádřit poprvé až v odvolacím řízení.
12. Žalobce odmítl odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2019, č. j. 6 Afs 323/2018-38, s tím, že se jedná o zcela odlišnou věc, neboť v této věci je veden spor o to, zda vůbec a případně jakým způsobem lze dělit příjmy, resp. výdaje daňového subjektu, přičemž závěry správce daně i žalovaného v této věci jsou diametrálně odlišné, stejně jako výše doměřené daně. Nejvyšší správní soud v odkazovaném rozsudku nenegoval institut daňové kontroly, ale toliko připustil možnost doměřit daň bez zahájení daňové kontroly, a to v určitých specifických případech, kdy o správné výši daňové povinnosti není sporu.
13. Žalobce dále namítl rovněž rozpor s ustanovením § 8 odst. 2 daňového řádu, když podle něj nelze seznat, proč u něj nebyla zahájena daňová kontrola, když v případech relativně

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

jednoduchých věcech daňové kontroly obvykle zahájena byla a v jeho případě, který je dále značně komplikován otázkou, zda má dojít k rozdělení příjmu, a pokud ano, tak dle jakého klíče, byla dodatečná daňová povinnost stanovena zcela bez daňové kontroly.

14. Žalobce dále namítal nesprávně stanovenou daň. Podle žalobce nemělo dojít k rozdělení jeho příjmů na období, kdy nebyl žalobce v roce 2012 držitelem živnostenského oprávnění, a na období kdy držitelem živnostenského oprávnění byl, kdy následně žalovaný rozdělil tzv. paušální výdaje na 40 % z příjmů, které měly být dosaženy v období bez živnostenského oprávnění a 60 % z příjmů, které měly být dosaženy v období po získání živnostenského oprávnění. Podle žalobce žalovaný vůbec neměl příjmy do dvou různých sazeb paušálních výdajů rozdělit, navíc podle něj nerespektoval obecný rozdíl mezi definicí příjmů a výnosů. Podle žalovaného i Městský soud v Praze ve zrušujícím rozsudku poukázal na rozpor postupu při rozlišování příjmu s pravidly správní praxe vyplývající z pokynu GFŘ, dle kterého pro způsob zdanění postačuje, je-li živnostenské oprávnění získáno až v průběhu zdaňovacího období. Podle žalobce byla ze strany správce daně stejná záležitost neformálně přezkoumávána již v roce 2013, kdy bylo správcem daně akceptováno uplatnění výdajového procenta ve výši 60 % na celé zdaňovací období roku 2012, a je tak zcela nejasné, proč nyní žalovaný přehodnotil tuto správní praxi správce daně. Podle žalobce je tento postup v rozporu s ust. § 8 odst. 2 daňového řádu a žalovaný se s touto námitkou nevypořádal v rámci odvolacího řízení. Žalobce zopakoval, že žalovaný vykládal pokyn GFŘ v rozporu s jeho smyslem a obsahem, neboť by bylo nepřipustné a diskriminační, aby osoby porušující své právní povinnosti měly zajištěno výhodnější zdanění, na úkor osob, které v identické situaci (registrace k živnosti v průběhu zdaňovací období) své povinnosti neporušily. Podle stanoviska žalovaného k pokynu GFŘ by si totiž každý, kdo se registroval v průběhu roku opožděně, a porušil tím své právní povinnosti, mohl uplatnit výhodnější výdaje za celý rok. Naopak ten, kdo se registroval v průběhu roku dobrovolně, a nic tak neporušil, pak stejné výhody využít nemůže.
15. Žalobce uvedl, že napadá nejen samotné rozdělení příjmů, ale také způsob jejich rozdělení, kdy je úvaha žalovaného v rozporu s principem zdaňování příjmů, neboť rozdělení žalovaným nese znaky podvojného účetnictví, když žalovaný fakticky nerozděluje příjmy (tedy skutečně přijaté částky dle data přijetí), ale výnosy (tedy částky časově rozlišené dle období, za které byly dosaženy). Namítl, že při způsobu stanovení daňového základu a daně uplatněného daňovým subjektem se do příjmů zahrnují skutečné příjmy, tedy skutečně přijaté částky, bez ohledu na období poskytnutí plnění a datum vystavení příslušných faktur (období dodání předmětných plnění se naopak zohledňuje v podvojném účetnictví, kde se zdaňují výnosy, bez ohledu na datum jejich uhrazení). Uvedl, že faktura č. 120100003 byla sice vydaná dne 30. 9. 2012, ale datum splatnosti je stanoveno až na 14. 10. 2012, správci daně doložil, že předmětná faktura byla uhrazena až dne 23. 10. 2012, žalobce vydedukoval, že nezpochybnitelně tedy nelze takovýto příjem zahrnout do příjmů za období do 9. 10. 2012. Pro žalovaného bylo pro posouzení rozhodné období fakturované činnosti, podle žalobce je přitom charakteristický a typický znak zdaňování příjmů (na rozdíl od výnosů) rozhodné datum jeho přijetí. Žalobce uvedl příklady, na kterých demonstroval nesprávnost postupů žalovaného.
16. Žalobce zároveň namítl, že ve vztahu k výše rozvedeným námitkám ohledně toho, proč žalovaný považuje dosažené činnosti žalobce v období před získáním živnostenského oprávnění za příjmy z nezávislého povolání, a proč podrobil příjmy žalobce v jednom období dvěma různým sazbám paušálních výdajů a v rozporu s citovaným metodickým

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

pokynem, považuje žalobou napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, proč tak žalovaný rozhodl. Žalobce uvedl, že vzhledem k tomu, že podal daňové přiznání v materiálním smyslu, bylo takto zahájené řízení naplněno a fakticky zkonsumováno a pokud chtěl správce daně v přezkoumávání daňových povinností pokračovat i proti vůli žalobce, mohl a měl tak učinit pouze v režimu daňové kontroly. Žalobce považoval za nesrozumitelné tvrzení žalovaného, že se v dané věci jedná toliko o změnu sazby, neboť otázka změny sazby výdajů byla již v předchozím soudním řízení zcela vyřešena a to tak, že žalobce je oprávněn uplatnit výdaje jako živnostník a to ve výši 60 % z příjmů. Spor podle něj spočívá ve zcela odlišné otázce, zda je možné rozdělit příjmy a k nim náležející výdaje v rámci jednoho zdaňovacího období. A pokud ano, jak toto rozdělení provést, a na základě jakých důkazních prostředků. Žalovaný se podle žalobce při dokazování přiklonil k vydaným fakturám a nikoliv k výpisům z běžného účtu, jak navrhoval žalobce. Žalovaný podle něj nevěděl, proč tyto důkazní prostředky odmítl, což zakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů.

17. Žalobce uzavřel, že celý postup správce daně a žalovaného je nesprávný a daňová povinnost neměla být vůbec doměřena, a už vůbec ne v řízení fakticky jednostupňovém, kdy s ohledem na nejasnosti a nepřezkoumatelnost stávajícího rozhodnutí (odchýlení od správní praxe, jedna sazba procentuálních výdajů za celé zdaňovací období, rozdělování příjmů odlišně od obvyklého a zákonného principu zdaňování dle peněžních toků, absence dokazování, či vypořádání s návrhy žalobce) by mohly být procesní nedostatky zhojeny jen provedením daňové kontroly
18. Žalobce navrhl soudu, aby žalobou napadené rozhodnutí zrušil.

III.

Vyjádření žalovaného, replika žalobce

19. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 24. 6. 2020 rekapituloval průběh řízení a shrnul žalobní námitky žalobce. První odvolací námitku žalobce ohledně nesprávného a nezákonného postupu dle ust. § 145 a § 143 daňového řádu považoval žalovaný za irelevantní a odkázal na ust. § 141 odst. 5 daňového řádu s tím, že z citovaného ustanovení nevyplývá, že by žalobce nemohl podat dodatečné daňové přiznání, nadto žalobce výzvě správce daně vyhověl v materiálním slova smyslu, když uvedl, že je jeho přiznání správné a není důvod pro změnu. Žalovaný uvedl, že vyjádření žalobce, že je jeho původní daňové přiznání správné, automaticky nevedlo k nemožnosti stanovit daň dokazováním, tudíž nebyly splněny podmínky v ust. § 98 odst. 1 daňového řádu pro stanovení daně podle pomůcek. Žalovaný měl za to, že s ohledem na zajištěné důkazní prostředky stanovil daň zcela v souladu s ust. § 145 daňového řádu dokazováním. Žalovaný uznal dílčí pochybení představované skutečností, že důkazní prostředky a svoji správní úvahu uvedl až v odvoláním napadaném dodatečném platebním výměru, čímž došlo ke zkrácení práv žalobce, toto dílčí pochybení však bylo podle něj napraveno v rámci odvolacího řízení, kdy byl žalobce se zjištěnými skutečnostmi pro doměření daně seznámen a bylo mu umožněno se vyjádřit. Žalovaný konstatoval, že se tím nejedná o stanovení daně bez součinnosti žalobce, proto došlo ke zhojení procesního pochybení správce daně. Žalovaný k uvedenému odkázal a citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2018, č. j. 6 Afs 349/2017 – 31. Žalovaný odmítl také námitku, že vydáním seznámení nemohly být zhojeny veškeré nedostatky a odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2019, sp.

zn. 6 Afs 323/2018, kde soud obdobný postup považoval za souladný se zákonem, a dále na ust. § 115 odst. 1 daňového řádu s tím, že v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. Podle žalovaného ust. § 115 odst. 1 daňového řádu poskytuje žalovanému značný prostor pro nápravu případných pochybení vzešlých z prvostupňového řízení. Žalovaný citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2018, č. j. 8 Af 22/2014 – 73, z něhož podle žalovaného vyplývá, že seznámením žalobce s posouzením zjištěných skutečností v rámci odvolacího řízení došlo ke zhojení vytýkaných nedostatků, jelikož celé daňové řízení tvoří jeden celek a končí až pravomocným rozhodnutím. Žalovaný z uvedeného uzavřel, že je nedůvodná i námitka žalobce, že byly zcela popřeny principy dvojinstančnosti řízení. K námitce žalobce, že jedno seznámení nemůže nahradit daňovou kontrolu, žalovaný setrval na svém závěru v žalobou napadeném rozhodnutí, že za daného skutkového stavu by bylo zahájení daňové kontroly formalistickým úkonem, neboť nebylo zřejmé, jaké skutečnosti by měly být tímto postupem zkoumány, když se jednalo pouze o změnu sazby výdajů, pro kterou měl žalovaný všechny podklady. Žalovaný dále s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, uvedl, že žalobce pouze obecně namítal, že měla být zahájena daňová kontrola, aniž by řádně specifikoval, jaké skutečnosti by zahájení daňové kontroly odůvodňovaly. Žalovaný odmítl, že by tento postup byl v rozporu s ust. § 8 odst. 2 daňového řádu a uvedl, že stejně tak nelze přisvědčit ani námitce, že správce daně postupem dle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu obcházel institut daňové kontroly, pro jejíž zahájení nebyl důvod. Žalovaný odmítl, že by byl nepříhodný jeho odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 323/2018, jelikož se v něm soud zabýval obdobnou námitkou a dospěl přitom k závěru, že žalovaný daňovou kontrolu zahájit může, ale nemusí, jsou-li zjištění či důkazy získané mimo daňovou kontrolu takového charakteru, že naznačují izolované pochybení daňového subjektu. Žalovaný potom v napadeném rozhodnutí dostatečně zdůvodnil, proč má za to, že nebylo třeba daňovou kontrolu zahajovat, žalovaný tedy považuje i tuto námitku žalobce za nedůvodnou.

20. Žalovaný odmítl odvolací námitku žalobce ohledně nesprávně stanovené dani a uvedl, že v souladu se zákonem o daních z příjmů žalobci uznal výdaje dle ust. § 7 odst. 7 písm. b) a c) zákona o daních z příjmů, když k příjmům z výkonu nezávislého povolání dle ust. § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů uznal výdaje ve výši 40 % z příjmů a k příjmům ze živnosti dle ust. § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů uplatnil výdaje ve výši 60 % z příjmů. Tento závěr je dle žalovaného zcela v souladu se závěry Nejvyššího správního soudu a zohledňuje volbu daňového subjektu, zda bude vykonávat svoji činnost jako živnost či jako nezávislé povolání. Žalovaný odmítl, že by byl jeho postup rozdělení příjmů nesprávný a nerespektující obecný rozdíl mezi definicí příjmů a výnosů, neboť je podle žalovaného nutné v rámci konkrétního zdaňovacího období rozlišovat, zda příjmy daňového subjektu plynou z živnostenského podnikání či z nezávislého povolání, a nikoliv je posuzovat podle toho, kdy byly v daném zdaňovacím období obdrženy. Žalovaný měl za to, že postupoval zcela v souladu s ust. § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, když úhradu faktury č. 120100003 vydané dne 30. 9. 2012 považoval za příjem z titulu výkonu nezávislého povolání, ačkoliv byla předmětná úhrada přijata až v době, kdy byl žalobce držitelem živnostenského oprávnění. Žalovaný odmítl jako nedůvodnou i námitku žalobce, že žalobce postupuje v rozporu s ust. § 8 odst. 2 daňového řádu při uplatnění výdajového procenta. Žalovaný zopakoval, že daňové řízení tvoří jeden celek a smyslem odvolacího řízení je, aby bylo

prvostupňové rozhodnutí správce daně přezkoumáno s cílem odstranit případné nezákonnosti a pochybení. Pokud tedy dospěl žalovaný k odlišnému názoru od správce daně stran výše uplatňovaných paušálních výdajů, nebylo tímto v žádném případě porušeno ust. § 8 odst. 2 daňového řádu, jelikož teprve pravomocným rozhodnutím příslušný správní orgán konečným způsobem určí práva a povinnosti daňového subjektu. Stejně tak žalovaný odmítl porušení ust. § 116 odst. 2 daňového řádu a tvrzení, že žalobce obdobnou námitku vznesl již ve vyjádření k seznámení, ale žalovaný se s ní v napadeném rozhodnutí řádně nevypořádal. Žalovaný uvedl, že v napadeném rozhodnutí řádně své závěry odůvodnil, kdy z tohoto odůvodnění je zřejmé, proč nepovažoval postup správce daně za správný a proč se od tohoto závěru odchýlil.

21. K odvolací námitce žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí a diskriminačního postupu žalovaný uvedl, že má za to, že je z rozhodnutí zcela patrné, proč žalovaný považuje příjmy žalobce před získáním živnostenského oprávnění za příjmy z nezávislého povolání. Žalovaný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2018, č. j. 4 Afs 143/2018 – 32, uvedl, že považuje námitku nepřezkoumatelnosti za nedůvodnou, jelikož z napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, jakými úvahami se při hodnocení skutkových i právních otázek řídil a proč příjmy žalobce posoudil, tak jak je posoudil. Žalovaný odmítl, že by nepoužitím pokynu GŘF postupoval vůči žalobci diskriminačně a odkázal na žalobou napadeného rozhodnutí, kde jasně vyložil, proč není možné z pokyn GŘF v daném případě vycházet. Zopakoval, že pokyn GŘF se vztahuje pouze na činnosti provozované na základě povolení, registrace nebo jiného souhlasu příslušného orgánu, na žalobce vykonávajícího samostatnou činnost tedy nelze výše uvedený pokyn GŘF vůbec vztáhnout. Pokud by tak žalovaný učinil, zcela by tak musel odhlédnout od vůle žalobce, který po část roku provozoval dotčenou činnost jako nezávislé povolání a po část roku jako živnost. Podle žalovaného je tedy pro rozlišení toho, kdy se předmětný pokyn GŘF použije, a kdy nikoliv, rozhodné, zda daňový subjekt musí svou činnost vykonávat na základě živnostenského oprávnění, či je pro výkon takové činnosti třeba povolení, registrace nebo souhlas příslušného orgánu, tak tomu však v případě žalobce není. Žalovaný měl za to, že respektuje vůli žalobce, jenž si sám volí způsob své činnosti. Žalovaný uzavřel, že jeho postup není v rozporu s předmětným metodickým pokynem GŘF a ust. § 7 zákona o daních z příjmů, neboť pokyn GŘF na danou situaci nelze vůbec vztahovat, z ust. § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů podle žalovaného naopak vyplývá, že je nutno rozlišovat jednotlivé příjmy za účelem zvolení správné výše výdajů procentem z příjmů.
22. Žalovaný navrhl soudu, aby nedůvodnou žalobu zamítl.
23. Žalobce v replice ze dne 5. 8. 2020 uvedl, že žalovaný zcela pomíjí některé jeho žalobní námitky, jako je nevypořádání se s návrhem na provedení dokazování listinným důkazem - výpisy z účtu, a vyjadřuje se pouze ke skutečností, ke kterým zřejmě nachází argumentaci a vyvracejí tvrzení žalobce. Žalobce trval na tom, že žalovaný uváděnou judikaturu vykládá nesprávně, či se na danou věc vůbec nevztahuje. Žalobce odmítl strohou argumentaci žalovaného, že zahájení daňové kontroly by bylo úkonem formalistickým, když v dané věci šlo pouze o změnu sazby výdajů. Podle žalobce je veden zcela odlišný spor o rozdělení, jinak konzistentních, příjmů, s tím související hodnocení důkazů a v neposlední řadě i spor o důvodech změny ustálené správní praxe. Žalobce zdůraznil, že postup žalovaného byl možný pouze za účelem doplnění podkladů pro rozhodování či odstranění vad řízení, nikoliv za účelem vedení vlastního doměřovacího řízení. Žalobce zopakoval, že byl postupem žalovaného zkrácen na svých právech, neboť se proti *de facto* jednostupňovému

rozhodnutí nemohl odvolat a byla mu upřena veškerá práva náležející mu při obvyklém doměření daně postupem daňové kontroly.

24. Žalobce nezpochybnil skutečnost, že prvostupňové a odvolací řízení tvoří jeden celek, v dané věci se však nejednalo podle žalobce o jednotný proces, jelikož odvolací orgán stavěl své závěry na skutečnostech, které v prvním stupni nebyly zkoumány ani zmíněny. Podle žalobce princip apelace nepředpokládá, že bude dodatečná daň stanovena výhradně v rámci druhého stupně řízení. Žalobce měl za to, že dostatečně konkretizoval námitku, že jedno seznámení nemůže nahradit daňovou kontrolu. Měl také za to, že se žalovaný nevypořádal s argumentací ohledně jiných daňových subjektů – hokejistů, u nichž v obdobných případech týkajících se jednoduché změny sazby výdajů daňová kontrola nezřídka zahájena byla. Žalobce proto setrval na svých žalobních námitkách s tím, že mu byla daňová povinnost stanovena v rozporu s hmotněprávní úpravou, v rozporu s pokynem GFŘ a v rozporu se zavedenou správní praxí.
25. Žalobce považoval za nesrozumitelné vyjádření žalovaného ohledně uplatnění výnosového principu a měl za to, že jej žalovaný ve vyjádření popírá, ačkoliv je na něm postaveno žalobou napadené rozhodnutí. Žalobce uvedl, že ve věci není sporu o tom, že k datu přijetí faktury č. 120100003 byl žalobce živnostníkem, a jako takový by měl příjem zdaňovat jako živnostník. Žalobce zdůraznil, že v roce 2012 vykonával jednu a tu samou činnost, z níž měl jediný konzistentní druh příjmu, jednalo se tedy o příjem z totožné činnosti. Žalobce s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 8 Afs 6/2008-129, uvedl kritéria pro posouzení činnosti z hlediska ust. [§ 7 zákona o daních z příjmu a konstatoval](#), že je naplňuje, přičemž není sporu o dovolenosti této činnosti, neboť v průběhu účetního období vzniklo a svědčilo žalobci živnostenské oprávnění. Žalobce měl za to, že se k otázce vzniku živnostenského oprávnění v průběhu účetního období musí aplikovat pro správní orgány závazný pokyn GFŘ k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů, dle kterého se za příjmy podle tohoto ustanovení považují příjmy z činností vykonávaných na základě povolení, registrace nebo jiného souhlasu příslušného orgánu, pokud je ho k výkonu takové činnosti třeba, a to i tehdy, jestliže byly vydány v průběhu zdaňovacího období. Žalobce uvedl, že se jedná o princip jednotnosti a ucelenosti účetního období ve vztahu k totožným příjmům, kde není rozhodný okamžik ohlášení živnosti daňovým subjektem, nýbrž stav k poslednímu dni účetního období. Žalobce zdůraznil, že je nutné hodnotit povahu příjmů podle charakteru a způsobu vykonávané činnosti. Za situace, kdy žalobce v průběhu účetního období získá živnostenské oprávnění, by tak byl závěr, že je část jeho totožných příjmů příjmy z živnostenského podnikání a část příjmů příjmy ze svobodného povolání, v rozporu se zákonnou úpravou. Podle žalobce je navíc závěr o tom, že profesionální hráč kolektivního sportu může svou činnost vykonávat jako tzv. svobodné povolání, pouze reakcí právní praxe na absenci zákonné úpravy výkonu činnosti profesionálního hráče kolektivního sportu. Podle žalobce z uvedeného vyplývá, že výkon činnosti profesionálního hráče kolektivního sportu, ať už jako svobodné povolání či živnosti, je stále tou stejnou činností, a v případě, že v účetním období daňový subjekt formálně zvolí verzi podle živnostenského oprávnění, pak pro celé toto účetní období je nutno tento příjem klasifikovat jako totožný druh příjmu, a to dle ust. § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmu. Žalobce měl za to, že žalovaný neodůvodnil, proč přehodnotil správní praxi uplatňovanou v roce 2012 ve vztahu k aplikaci pokynu GFŘ, jenž byl podle žalovaného prakticky použitelný do roku 2014.

26. Žalobce měl dále za to, že se žalovaný dostatečně nevypořádal ani s žalobní námitkou ohledně nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, s námitkou ohledně nepřezkoumatelnosti hodnocení navržených důkazů se pak nevypořádal vůbec. Žalobce setrval na tom, že je přístup žalovaného diskriminační. Na závěr žalobce uvedl, že žalovaný nesprávně vyhodnotil aplikovatelnost pokynu GFŘ, žalobce přitom setrvává na tom, že se pokyn GFŘ na jeho věc vztahuje a měl za to, že mu zjevně přisvědčil i Městský soud v Praze ve zrušujícím rozsudku sp. zn. 8 Af 54/2016. S ohledem na výše uvedené žalobce setrval na svých stanoviscích

IV.

Posouzení žaloby

27. Na základě podané žaloby přezkoumal Městský soud v Praze napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 s. ř. s.].
28. Soud ve věci rozhodoval bez nařízení ústního jednání, neboť jak právní zástupce žalobce, tak žalovaný s tímto procesním postupem soudu souhlasili.
29. Žaloba není důvodná.
30. Soud se nejprve zabýval námitkou žalobce, že žalovaný postupoval v rozporu s dikcí § 145 a 143 daňového řádu, když doměřil žalobci daň z moci úřední bez součinnosti s daňovým subjektem, ačkoliv ten reagoval na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob sdělením, že trvá na správnosti vyměřené daně.
31. Soud ve věci vycházel z následující právní úpravy:
32. Podle ustanovení § 143 odst. 3 daňového řádu platí, že *„K doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.“*
33. Podle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu pak platí, že *„Pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.“*
34. Soud ze správního spisu zjistil, že žalobce, podal dne 17. 9. 2013 řádné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012. V předmětném daňovém přiznání žalobce vykázal příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů z titulu vykonávání sportovní činnosti. K vykázaným příjmům žalobce uplatnil výdaje dle ust. § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů ve výši 60 % ze zdanitelných příjmů čímž deklaroval, že dosahoval příjmů dle ust. § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, tedy příjmů ze živnosti. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti opatřil hráčskou smlouvu ze dne 13. 7. 2012 (dále též jen „hráčská smlouva“) uzavřenou mezi žalobcem a hokejovým klubem HC LEV, a. s. (dále též jen „klub“). Na základě této smlouvy vykonával žalobce činnost profesionálního hráče ledního hokeje pro klub, ze které mu v předmětných zdaňovacích obdobích plynuly příjmy uvedené v daňových přiznáních. Žalobce byl dne 10. 9. 2015 vyzván k podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2012 s odůvodněním, že zdanitelné příjmy v předmětném zdaňovacím období

roku neplynuly žalobci na základě živnostenského oprávnění, ale jednalo se o příjmy dosažené sportovcem kolektivního sportu dle ust. § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů (tj. příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů). Podle správce daně bylo možné k těmto příjmům podle ust. § 7 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů uplatnit výdaje pouze ve výši 40 % z dosažených příjmů, pokud nejsou uplatněny v prokázané výši. Žalobce na výzvu žalovaného odpověděl dne 24. 9. 2015, když ve svém vyjádření mimo jiné uvedl, že pokud by neměl živnostenský list, tak by k uvedeným příjmům uplatnil výdaje ve výši 40 %. Avšak vzhledem k tomu, že žalobci živnostenský list vystaven byl na základě profesionální hráčské smlouvy, uplatnil výdaje ve výši 60 %. Dále žalobce uvedl, že hráčská smlouva byla uzavřena jeho vlastním jménem, jeho trénink je individuální a musí se také samostatně připravovat. Daň tedy byla stanovena dle žalobce ve správné výši a nebyl důvod podávat dodatečné daňové přiznání. Správce daně na základě svých zjištění, která daňový subjekt nevyvrátil, doměřil daň z příjmů fyzických osob za předmětné zdaňovací období ve výši 337 708 Kč. V odůvodnění dodatečného platebního výměru ze dne 24. 11. 2015 (č. j. 7030445/15/2005-51523-108407) správce daně popsal své úvahy, na základě kterých k doměření daně dospěl. Žalobce se dne 22. 12. 2015 proti předmětnému platebnímu výměru odvolal, přičemž žalovaný odvolání zamítl rozhodnutím o odvolání ze dne 17. 05. 2016, č. j. 22128/16/5200-10422-711919. Žalobce podal proti rozhodnutí žalobu, o níž bylo vedeno řízení před zdejším soudem pod sp. zn. 8 Af 54/2016, přičemž žalovaný v uvedeném řízení přistoupil k uspokojení navrhovatele ve smyslu ust. § 124 odst. 1 daňového řádu. Žalobce však nebyl tímto postupem uspokojen ve vztahu k rozdělení příjmů žalobce na období před získáním a po získání živnostenského oprávnění; Městský soud v Praze proto přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a v rozsudku ze dne 29. 8. 2019, č. j. 8 Af 54/2016 - 107, dospěl k závěru, že je žaloba důvodná mimo jiné z důvodů nezákonnosti postupu žalovaného při doměření daně pro rozpor s ustanovením § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu. Městský soud v Praze uvedl, že žalovaný aplikoval § 145 odst. 2 daňového řádu, z něhož dovodil možnost stanovení daně dokazováním, k čemuž však přistoupil zcela bez součinnosti daňového subjektu, a dopustil se tak pochybení s dopady na zákonnost napadeného rozhodnutí.

35. Žalovaný po zrušujícím rozsudku zdejšího soudu ze dne 29. 1. 2020, č. j. 8 Af 54/2016 – 107, v daňovém vydal - Seznámení se zjištěními skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, č. j. 4052/20/5200-10422-711919 (dále jen „seznámení“). Žalovaný tímto seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a důkazy podle § 115 odst. 2 daňového řádu, zároveň jej vyzval k uplatnění práva vyjádřit se k těmto skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení a stanovil mu k tomu lhůtu 10 dnů ode dne doručení. Žalovaný v seznámení rozvedl, proč je třeba příjmy žalobce rozlišovat na příjmy dosažené činností za období, kdy žalobce neměl živnostenské oprávnění, a období, kdy jej měl. Žalovaný se také vypořádal s rozporem mezi přístupem žalovaného a pravidly správní praxe vyplývající z pokynu GFŘ, jak jej k tomu zavázal Městský soud v Praze ve zrušujícím rozsudku. V závěru uvedl, že má za to, že umožněním žalobci opětovně se vyjádřit k dosavadním zjištěním a závěrům a napravit tím pochybení správce daně při aplikaci ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu, kdy byla žalobci daň stanovena bez součinnosti žalobce. Žalovaný seznámením žalobce poučil, že po marném uplynutí lhůty bude o odvolání rozhodnuto v souladu s uvedenými závěry. Žalobce na seznámení reagoval vyjádřením ze dne 7. 2. 2020, kde uvedl, že považuje závěry, hodnocení a zjištění žalovaného za nesprávné, a že neodpovídají skutkovému stavu věci, obsahu spisu a jsou v rozporu se zrušujícím rozsudkem Městského soudu v Praze. Žalobce považoval za nesprávně rozdělení příjmů a uvedl, že

žalovaný postupoval v rozporu s pokynem GFŘ, jelikož se odchyluje od správní praxe a je vůči žalobci diskriminační. Žalobce také namítl, že mu žalovaný opět dodatečně doměřil daň dle dikce ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu, a to bez zahájení daňové kontroly. Podle žalobce se tak žalovaný opět dopouštěl stanovení daně v nesprávně výši, a to na základě zcela nesprávného procesního postupu. Žalovaný následně vydal žalobou napadené rozhodnutí.

36. Z výše uvedeného vyplývá, že žalovaný vydal žalobou napadené rozhodnutí po předchozím zrušujícím rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 8. 2019, č. j. 8 Af 54/2016-107, v rámci doměřovacího řízení, ve věci přitom není sporu o tom, že jím žalobci doměřil daň, aniž by zahájil daňovou kontrolu. Soud uvádí, že k doměření daně z moci úřední podle § 143 odst. 3 daňového řádu má zpravidla docházet právě na základě výsledků daňové kontroly. Na druhou stranu si je soud vědom rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2019, č. j. 6 Afs 323/2018-38, z něhož žalovaný vycházel a odkazoval na něj. V daném rozsudku se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, kdy má a kdy naopak nemá být v odvolacím řízení konána daňová kontrola, dospěl přitom k závěru, že postupem podle § 145 odst. 2 daňového řádu může dojít k doměření daně z moci úřední, a to bez předcházející daňové kontroly. Soud k tomu v odkazovaném rozsudku uvedl, že: „[p]odstatné je, že žalobkyni byla všechna její procesní práva zachována a rozhodně nebyla nijak krácena v důsledku toho, že žalovaný nezahájil daňovou kontrolu. Nejde o obligatorní zákonnou povinnost, jak již bylo uvedeno výše; ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu nepředpokládá nutné zahájení daňové kontroly, pokud daňový subjekt není pasivní – tedy reaguje na výzvu správce daně, ale dodatečné daňové přiznání nepodá, protože s důvody pro jeho podání nesouhlasí. Za takové situace sice žalovaný daňovou kontrolu zahájit může, ale nemusí, jsou-li zjištěny či důkazy získané mimo daňovou kontrolu takového charakteru, že naznačují izolované pochybení daňového subjektu, jako v případě žalobkyně – zde: bylo problémem pouze dílčí pochybení při zdanění jednoho konkrétního pozemku daní z nemovitých věcí (v příslušné sazbě). Nejednalo se o žádné širší nedostatky obecného rázu ve stanovení daňové povinnosti žalobkyně, pro které by bylo nezbytně nutné zahajovat daňovou kontrolu s očekáváním nějakého rozsáhlého a komplexního dokazování ve vztahu k dani z nemovitých věcí za každé jednotlivé zdaňovací období.“ Také v rozsudku ze dne 22. 7. 2021, č. j. 59 Af 3/2021-43, Krajský soud v Ústí nad Labem dospěl k závěru, že ačkoliv má k doměření daně z moci úřední podle § 143 odst. 3 daňového řádu zpravidla docházet na základě výsledků daňové kontroly, existují z povinnosti konat před doměření daně *ex offo* daňovou kontrolu určité výjimky, jimiž je také právě postup po výzvě k podání dodatečného daňového, jako je tomu v nyní projednávané věci.
37. S ohledem na shora uvedené soud nemůže dát za pravdu žalobci, že správce daně je oprávněn k dodatečnému doměření daně pouze v situaci, když daňový subjekt nereaguje na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. V případě, kdy daňový subjekt na výzvu soudu reaguje, ale dodatečné daňové přiznání nepodá, protože s důvody pro jeho podání nesouhlasí (jedná se o reakci, kterou by bylo možno považovat za daňové tvrzení v materiálním smyslu jako tzv. nulového daňového tvrzení), je možné daň doměřit dodatečně dokazováním mimo daňovou kontrolu. V nynější věci žalobce reagoval na výzvu žalovaného s tím, že nehodlá podat dodatečné daňové přiznání, neboť nesouhlasí s důvody pro jeho podání. Žalobce tedy podal tzv. nulové daňové přiznání v materiálním smyslu. Dle závěrů výše citovaného rozsudku není s ustanovením § 145 odst. 2 daňového řádu spojována obligatorní zákonná povinnost zahájit daňovou kontrolu, žalovaný tak mohl žalobci daň doměřit, ale za podmínky, že žalobci byla zachována všechna jeho procesní práva a zjištění či důkazy získané mimo daňovou kontrolu byly takového charakteru, že naznačují izolované pochybení daňového subjektu a ve věci není třeba rozsáhlého a komplexního dokazování.

38. Nejvyšší správní soud k tomu v rozsudku ze dne 20. 6. 2019, č. j. 9 Afs 394/2018-33, uvedl, že „Zároveň je však nutné připomenout, že jakkoliv může být správce daně přesvědčen o tom, že má dostatek podkladů pro stanovení daně dokazováním, dokazování při správě daní podléhá určitým pravidlům a nemůže proběhnout zcela bez účasti či dokonce bez vědomí daňového subjektu. Je-li totiž stanovení daně dokazováním mimo daňovou kontrolu vedeno úmyslem šetřit práva daňového subjektu zvolením méně „invazivního“ postupu, nesmí to znamenat, že tímto postupem zároveň dojde ke snížení ochrany jeho procesních práv. Dokazování při stanovení daně mimo daňovou kontrolu bude vždy podléhat základním zásadám a obecným ustanovením o dokazování v daňovém řízení, tedy zejména § 8 a § 92 a násl. daňového řádu. Daňový řád však zároveň neobsahuje konkrétní úpravu postupu před vydáním rozhodnutí o stanovení daně dokazováním mimo daňovou kontrolu. V takovém případě je nutné hledat vodítko v ustanoveních vztahujících se k ukončení jiných postupů, zejména k ukončení daňové kontroly (§ 88 odst. 2 daňového řádu), dokazování v rámci odvolacího řízení (§ 115 odst. 2 daňového řádu) či postupu k odstranění pochybností (§ 89 odst. 2 a § 90 odst. 2 daňového řádu). Všechny výše zmíněné postupy mají společného jmenovatele v tom, že daňovému subjektu je nejen umožněno navrhnout důkazy, neboť břemeno důkazní leží podle § 92 odst. 3 daňového řádu zčásti na něm, ale zejména seznámit se, a to ještě před vydáním rozhodnutí, se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, k výsledkům dokazování se vyjádřit, a případně také navrhnout provedení dalších důkazů. Ačkoliv je tedy správce daně při stanovení daně dokazováním mimo daňovou kontrolu oprostěn od nutnosti vyhotovit zprávu o daňové kontrole a seznámit s ní daňový subjekt, je nutné trvat na tom, aby daňovému subjektu umožnil přinejmenším zúčastnit se dokazování a vyjádřit se k jeho výsledkům ještě před vydáním rozhodnutí ve věci samé (viz také nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, a ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01).“
39. Rozhodnou otázkou proto je, zda žalovaný při doměření daně dokazováním mimo daňovou kontrolu šetřil práva žalobce. Soud dospěl k závěru, že žalobci takto jeho práva šetřena byla. Soud ze správního spisu zjistil, že žalovaný ve věci s žalobcem mimo formálně zahájenou a vedenou daňovou kontrolu komunikoval, žalobce byl seznámením vyzván k obeznámení se se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, zároveň jej žalovaný vyzval k uplatnění práva vyjádřit se k těmto skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení, podle soudu se tedy žalovaný do jisté míry choval tak, jako by vedl daňovou kontrolu. Nadto je ze správního spisu zřejmé, že také žalobce s žalovaným komunikoval, když vyjádřením ze dne 7. 2. 2020 reagoval na seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy. Podle soudu žalovaný v souladu s odkazovanou judikaturou umožnil žalobci zúčastnit se dokazování a vyjádřit se k jeho výsledkům ještě před vydáním rozhodnutí ve věci samé. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce byl s dokazováním seznámen, měl možnost se k němu vyjádřit, čehož také využil a vyvracel žalovaným zjištěné skutečnosti. Skutečnost, že se mu to nepodařilo, není podstatná. Podstatné je, že žalobci byla zachována jeho procesní práva a nebyl na nich nijak zkrácen v důsledku toho, že žalovaný nezahájil daňovou kontrolu (srov. s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2019, č. j. 6 Afs 323/2018-38).
40. Druhou rozhodnou otázkou pro zhodnocení toho, zda žalovaný pochybil tím, že nezahájil daňovou kontrolu, je posouzení skutečnosti, zda měl žalovaný dostatek podkladů pro stanovení daně dokazováním. Soud přitom předesílá, že dokazování mimo daňovou kontrolu by mělo být zpravidla přesnější než např. doměření daně na základě pomůcek. Z žalobou napadeného rozhodnutí přitom vyplývá, že žalovaný zahájení daňové kontroly považoval za zbytečné právě z toho důvodu, že ve věci není třeba rozsáhlého a komplexního dokazování, když „se jedná pouze o změnu sazby výdajů“ (viz. odst. 53 žalobou napadeného

rozhodnutí). Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 8. 2018, č. j. 6 Afs 349/2017-31, dospěl k obdobnému závěru a uvedl, že „[P]okud postup dle ustanovení § 143 odst. 3 věty druhé daňového řádu ve spojení s ustanovením 145 odst. 2 daňového řádu může být použit ve skutkové a právně jednodušších věcech, neshledává Nejvyšší správní soud za nutné, aby i v takových případech byla zabavována daňová kontrola jen na základě faktu, že daňový subjekt na výzvu reaguje a podá dodatečné daňové tvrzení (včetně dodatečného daňového tvrzení v materiálním slova smyslu).“

41. V nyní posuzované věci správní orgány zpochybnily žalobcem podané přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 s odůvodněním, že žalobce nesprávně vykázal veškeré příjmy ze své činnosti v roce 2012 jako příjmy z živnosti dle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, ačkoliv žalobce neměl po celé období roku 2012 živnostenské oprávnění. Vycházely přitom ze zjištění, že žalobce měl živnostenské oprávnění až od 10. 10. 2012. Správní orgány proto učinily závěr, že žalobce do 9. 10. 2012 vykonával svou činnost jako nezávislé povolání, z něhož příjmy nepředstavují příjmy z živnosti dle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů ani při samostatném výkonu sportovní činnosti. Žalovaný proto posoudil tyto příjmy jako příjmy z nezávislého povolání dle § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů, u nichž je možné uplatnit výdaje dle ust. § 7 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů ve výši 40 % z dosažených příjmů. Žalovaný uzavřel, že vzhledem k tomu, že žalobce začal vykonávat svou činnost na základě živnostenského oprávnění teprve od 10. 10. 2012, lze až od tohoto data příjmy žalobce ze sportovní činnosti považovat za příjmy z živnosti, u nichž je možné uplatnit výdaje dle ust. § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů ve výši 60 % z dosažených příjmů. Žalovaný přitom vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 07. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016-54, kde k ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů, soud uvedl následující: „*Samostatnou činnost profesionálního sportovce je možné vykonávat buďto jako živnostenské podnikání, nebo jako nezávislé povolání. Pokud daňový subjekt vykonává činnost profesionálního fotbalového hráče jako živnost na základě příslušného živnostenského oprávnění, příjmy z této činnosti představují příjmy ze živnosti dle § 7 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.*“
42. Soud považuje takto učiněný závěr žalovaného za správný a souladný s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 266/2017-31, Nejvyšší správní soud uvedl, že „*Právní úprava zdaňování příjmů profesionálních sportovců je neujasněná. Nejvyšší správní soud tudíž již v předchozích rozhodnutích dovodil, že samostatnou činnost profesionálního sportovce lze vykonávat buďto jako živnostenské podnikání na základě živnostenského oprávnění, nebo jako nezávislé povolání. Daňový subjekt nelze nutit, aby zvolil ten způsob, který je vhodnější z hlediska fiskálních zájmů státu. Právní jednání daňového subjektu je ovšem zároveň nutné interpretovat v souladu s jeho smyslem a účelem. Pokud profesionální sportovec vykonává svoji činnost samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost a nemá živnostenské oprávnění, je třeba toto jednání interpretovat tak, jak učinil správce daně a žalovaný. Lze předpokládat, že vůlí daňového subjektu je v takovém případě vykonávat sportovní činnost v souladu s objektivním právem jako nezávislé povolání a nikoliv protiprávně jako neoprávněné podnikání bez příslušného živnostenského oprávnění.*“ V rozsudku ze dne 9. 6. 2021, č. j. 6 Afs 95/2020-35, pak dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že: „*[n]ení stěžejní materiální charakter vykonávané činnosti, tedy naplnění znaků živnostenského podnikání, aniž by byl přítomen formální znak v podobě existence živnostenského oprávnění.*“ Soud má s ohledem na uvedené závěry za to, že žalovaný posoudil právní jednání žalobce v souladu s jeho smyslem a účelem. Ačkoliv totiž žalobce vykonával činnost profesionálního hokejisty samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost,

nedisponoval živnostenským oprávněním. Žalovaný proto správně posoudil činnost žalobce do 9. 10. 2012, tj. do získání živnostenského oprávnění, jako nezávislé povolání. Kdyby žalovaný přistoupil k posouzení činnosti žalobce tak, jak navrhoval v průběhu správního řízení žalobce, který se domáhal posouzení svých příjmů během celého roku 2012 jako příjmů z živnosti, musel by žalovaný posoudit příjmy žalobce do 9. 10. 2012 jako příjmy z neoprávněného podnikání dle § 10 zákona o daních z příjmů, kdy výkon činnosti žalobce naplňoval znaky živnosti a nebyl přitom držitelem živnostenského oprávnění. Takovéto posouzení by ovšem dle názoru soudu nedávalo žádný rozumný smysl za situace, kdy je možné činnost žalobce posoudit jako činnost vykonávanou formou nezávislého podnikání. Také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 6. 2021, č. j. 6 Afs 95/2020-35, uvedl, že by takový výklad vedl k absurdním závěrům, podle nichž by vykonávaná činnost byla na jedné straně neoprávněným podnikáním z pohledu živnostenského zákona, ale současně by daňovému subjektu mohla přinést benefit v podobě možnosti uplatnění výdajů ve vyšší paušální výši.

43. Soud proto uzavírá, že žalovaný posoudil příjmy žalobce správně a vycházel přitom z nesporných tvrzení žalobce a z podkladů obsažených ve správním spisu, se kterými se žalobce prokazatelně seznámil před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí. Soud rovněž konstatuje, že žalovaný měl dostatek podkladů pro stanovení daně dokazováním mimo daňovou kontrolu. Co se týká pochybností a námitek žalobce ohledně stanovení jeho daňové povinnosti uplatněných v průběhu celého řízení, pak má soud s ohledem na výše uvedené za to, že se nejedná o pochybnosti, pro které by bylo nezbytně nutné zahajovat daňovou kontrolu s očekáváním nějakého rozsáhlého a komplexního dokazování ve vztahu k dani z příjmů žalobce za předmětné zdaňovací období. Ve světle všech výše uvedených skutečností lze uzavřít, že žalovaný nebyl povinen v daném případě zahájit daňovou kontrolu, když doměřil žalobci daň z moci úřední. Soud tedy nemůže dát žalobci za pravdu, že žalovaný takto učinil bez součinnosti s žalobcem, žalobce nebyl oslaben v procení ochraně jeho práv a obhajobě jeho nesouhlasu s doměřením daně. Podle soudu tedy žalovaný postupoval v souladu s díkci ustanovení § 145 i ustanovení § 143 daňového řádu.
44. Co se týká žalobcoví námítky, že byl zásadně zkrácen na svých právech a byly zcela popřeny principy dvojinstančnosti řízení, když se k hodnocení důkazů a fakticky k celé věci mohl vyjádřit poprvé až v odvolacím řízení, pak k tomu soud uvádí následující. Daňový řád nezná možnost zrušení platebního výměru a vrácení věci správci daně k dalšímu řízení, odvolací orgán může odvoláním napadené rozhodnutí (platební výměr) změnit, nebo zrušit. Tímto rozhodnutím o odvolání daňové řízení končí, bez ohledu na to, o jaké rozhodnutí se jedná, a je rozhodnutím konečným. Jiný závěr zákon neumožňuje. Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, č. 1865/2009 Sb. NSS, k tomu konstatoval, že „*[P]roblémy nastávají při řešení situace, kdy daň byla stanovena nesprávným způsobem a je třeba provést „nové řízení“ právě tím správným způsobem, aniž by docházelo k nepřipustnému kumulování pomůcek a důkazů. Jestliže ovšem není možné platební výměr zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení správci daně prvního stupně, nezbývá než učinit závěr, že taková změna musí být možná v řízení odvolacím. Řešením tedy je, že veškeré zjištěné vady budou v takovém případě odstraněny v rámci odvolacího řízení.*“ Soud konstatuje, že domníval-li se žalobce, že vada řízení spočívající v neumožnění vyjádřit se k závěrům žalované nemohla být v odvolacím řízení žádným způsobem překonána, a správným postupem žalovaného proto mělo být zrušení rozhodnutí a vrácení věci správci daně, je takový názor nesprávný. Daňový řád totiž, obdobně jako předchozí právní úprava daňového řízení, takový postup žalovaného ani neumožňuje (srov. s usnesením rozšířeného senátu

Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Žalovaný správně po předchozí výtce zdejšího soudu, seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a důkazy zjištěnými v rámci odvolacího řízení a umožnil mu, se k nim vyjádřit.

45. Soud tak uzavírá, že námitka porušení principu dvojinstančnosti daňového řízení nebyla důvodná, neboť postup žalovaného odpovídá koncepci daňového řádu, která překvapivostí odvolacího rozhodnutí pro daňový subjekt brání § 115 odst. 2 daňového řádu.
46. Co se týká námitek ohledně nesprávně stanovené dani, pak má soud za to, že už ji vypořádal v rámci předchozích námitek, kde dospěl k závěru, že žalovaný postupoval správně, když posoudil část zdanitelných příjmů do 9. 10. 2012 žalobce v předmětném zdaňovacím období roku 2012 za příjmy, které neplynuly žalobci na základě živnostenského oprávnění, ale jednalo se o příjmy dosažené sportovcem kolektivního sportu dle ust. § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů, tj. příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů. Správce daně k těmto příjmům správně uplatnil podle ust. § 7 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů výdaje pouze ve výši 40 % z dosažených příjmů. Pokud měl žalobce za to, že je v tomto ohledu napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné a diskriminační, pak k tomu soud opakuje, že byl v dané věci dostatečně a spolehlivě zjištěn skutkový stav věci, a je přesvědčen, že z podkladů obsažených ve správním spisu lze dovodit, proč žalovaný považuje příjmy žalobce před získáním živnostenského oprávnění za příjmy z nezávislého povolání, žalovaný tento závěr odůvodnil a rovněž vyložil, jakými úvahami se při hodnocení ve spise obsažených důkazů řídil, přičemž z takto zjištěných skutkových závěrů žalovaný vyvodil právní závěry (srov. např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, č. 1566/2008 Sb. NSS).
47. Soud se dále zabýval námitkou ohledně nesprávného způsobu stanovení daně. Žalobce měl za to, že se při stanovení daňového základu a daně do příjmů zahrnují skutečné příjmy podle data přijetí platby (tj. obdržení finanční částky), a to bez ohledu na období poskytnutí plnění a bez ohledu na datum vystavení příslušných faktur. Žalovaný podle žalobce v napadeném rozhodnutí neuvedl, proč se při posuzování této otázky přiklonil k vydaným fakturám, a odmítl posouzení dle výpisu z účtu, jak navrhoval žalobce. Žalobce žalovanému konkrétně vytknul, že faktura č. 120100003 ze dne 30. 9. 2012 byla zahrnuta do příjmů za období do 9. 10. 2012, tj. za období před obdržením živnostenského povolení, ačkoliv její datum splatnosti je stanoveno až na 14. 10. 2012 a uhrazena byla až dne 23. 10. 2012, tj. již v období, kdy žalobci svědčilo živnostenské oprávnění. Podstatou námitek je tedy především zodpovězení otázky, zda měl být v daném případě do základu daně zahrnut příjem z faktury č. 120100003 jako příjem dle ust. § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů, nebo jako příjem dle ust. § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.
48. Soud v této souvislosti odkazuje jna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2020, č. j. 10 Afs 171/2019 – 51, jenž v bodě [17] popsal rozdílnost mezi způsobem zdanění smluvních sankcí, které se zdaňují až při jejich úhradě a obecným pravidlem zdanění příjmů zastoupeným v podobě tzv. akruálního principu spočívajícím v tom, že: *“[n]áklady a výnosy jsou zachyceny v momentě, kdy skutečně nastaly, a nikoli až v okamžiku, kdy jsou za ně přijaty či vydány peníze či jejich ekvivalent (platba obvykle probíhá později) (viz rozsudek ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Afs 36/2005-79)”*. Shodně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011, č. j. 8 Afs 35/2010-106, kde v bodě [20] soud zdůraznil, že: *“[i] v případě účtování na dohadný účet pasivní je třeba zachovat princip, že je účtováno pouze o plnění, které se reálně uskutečnilo, avšak dosud není známa jeho přesná výše. Městský soud ostatně toto pravidlo*

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

zdůrazňuje v souvislosti s aktuální zásadou, kterou je vedení účetnictví ovládáno.” Soud tedy shrnuje, že jak ze zákona o daních z příjmů, tak ze správní judikatury zásadně vyplývá, že při stanovení základu daně musí být respektována věcná a časová souvislost příjmů a výdajů vynaložených v daném zdaňovacím období, tj. tzv. aktuální princip (srov. s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2011, č. j. 1 Afs 67/2011 - 18), žalovaný proto postupoval správně a v souladu s citovaným principem, když příjmy z činnosti provedené žalobcem před získáním živnostenského oprávnění vtělené spolu s jejich konkrétní finanční částkou do obsahu sporované faktury ze dne dne 30. 9. 2012, vyhodnotil bez ohledu na její splatnost či připsání finanční částky na účet žalobce a tento příjem zahrnul do období před získáním živnostenského oprávnění. Žalovaný pro rozhodnutí ve věci vyšel z podkladů (např. sporované faktury), z nichž vyplývalo, kdy skutečně došlo na straně žalobce k vzniku zdanitelných příjmů; tudíž nehodnotit a neposuzovat obsah výpisů z účtů, v nichž nebyly uvedeny údaje pro meritum věci podstatné, již bylo nadbytečné a ostatně i rozporné se zásadou rychlosti a hospodárnosti daňového řízení.

49. S ohledem na výše uvedené závěry soud nevešel ani na obecně formulovanou výtku žalobce odkazující na princip jednotnosti a ucelenosti účetního období, již toliko podporoval své tvrzení o nemožnosti rozdělení příjmů dosažených během jednoho zdaňovacího období. Správce daně správně posuzoval toliko skutečnosti rozhodné pro vyměření daně v souladu s daňovým řádem.
50. V daném případě má taktéž soud za to, že žalovaný správně posuzoval oprávněnost daňových výdajů uplatněných výdajovým paušálem podle obsahu uskutečněné činnosti, ze které daňový výdaj vzešel. Ze znění zákona o daních z příjmů vyplývá, že zákonodárce uplatnil výdajový paušál v maximální výši tam, kde výkon živnostenského podnikání předpokládá dosažení určité kvalifikace, je zde totiž předpoklad určité úrovně při výkonu konkrétního živnostenského podnikání. Podle soudu proto nelze nalézt rozumný důvod, proč by měl požívat předmětného zvýhodnění (vyšší paušál) ten, kdo není držitelem živnostenského oprávnění k výkonu konkrétní živnosti (srov. s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2018, č. j. 7 Afs 232/2017-25). Soud uzavírá, že žalovaný postupoval logicky a plně v souladu se zněním zákona, pokud rozlišoval příjmy žalobce podle obsahu uskutečněné činnosti, nikoliv podle přijetí faktur, žalobce by totiž neměl mít právo čerpat vyšší paušální výdaje jako živnostník za činnost uskutečněnou v době, kdy živnostníkem nebyl.
51. Co se týká v této souvislosti zmiňovaném pokynu GFŘ, soud v tomto odkazuje níže na bod 49 tohoto rozsudku, kde se tímto pokynem podrobně zabývá.
52. Soud nevešel ani na žalobcovu námitku nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, kterou žalobce spatřoval v tom, že žalovaný nevysvětlil, proč při rozhodování o výši příjmu ve věci vyšel jen z v řízení doložených faktur a nikoli z výpisu z účtu. Dle soudu z napadeného rozhodnutí jasně vyplývá, že žalovaný při posuzování příjmu žalobce vycházel ze skutečnosti, že je nutné v rámci konkrétního zdaňovacího období rozlišovat, zda příjmy plynou žalobci z titulu výkonu nezávislého povolání nebo z titulu výkonu živnosti, a to bez ohledu na to, kdy jím byly předmětné úhrady za tu kterou činnost přijaty, tj. bez ohledu na to, zdali žalobce dotčené příjmy obdržel na základě faktury či převodem na účet. Soud shrnuje, že shledal napadené rozhodnutí srozumitelným, když z něj dostatečným způsobem vyplývá, jakými úvahami se žalovaný řídil při hodnocení důkazů (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009-46,

ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53, ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109, či ze dne 31. 3. 2004, č. j. 4 As 19/2014-35). Soud proto jen stručně opakuje, že správní orgány nemají povinnost detailně vypořádávat každou dílčí námitku či tvrzení, resp. jak je uvedeno v bodě [9] odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 7. 2018, č. j. 7 As 150/2018-36, správní orgány „[n]emají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: ‚Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.‘ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43).“

53. Soud neshledal důvodnou ani poslední žalobcovu námitku ohledně rozporu postupu při rozlišování příjmu s pravidly správní praxe vyplývající z pokynu GFŘ. Soud předmětný pokyn přezkoumal a zjistil, že k § 7 zákona o daních váže pravidlo, že „*Za příjmy podle tohoto ustanovení se považují příjmy z činností vykonávaných na základě povolení, registrace nebo jiného souhlasu příslušného orgánu, pokud je ho k výkonu takové činnosti třeba, a to i tehdy, jestliže toto povolení, registrace nebo souhlas byly vydány v průběhu zdaňovacího období, dále příjmy z pronájmu majetku vloženého do obchodního majetku poplatníka a příjmy plynoucí z veškerého nakládání s majetkem vloženým do obchodního majetku poplatníka, včetně příjmů z prodeje cenných papírů. Za příjmy podle § 7 zákona se považují i příjmy spolupracujících osob (§ 13 zákona)*“. Soud má ve shodě s žalovaným za to, že ze znění předmětné části metodického pokynu GFŘ k ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů vyplývá, že se tato vztahuje pouze k činnostem, k jejichž provozování je nutné povolení, registrace nebo jiného souhlasu příslušného orgánu. Jak přitom soud uvedl výše, žalobce jakožto profesionální sportovec může vykonávat svou činnost jako nezávislé povolání, nepotřebuje tedy žádné nutné povolení, registraci ani jiný souhlas příslušného orgánu. Soud tedy ve věci neshledal žádný rozpor mezi postupem žalovaného s pravidly správní praxe vyplývajícími z pokynu GFŘ, neboť předmětný pokyn na danou situaci vůbec nelze vztahovat. Ze stejného důvodu se žalovaný nemohl svým postupem dopustit diskriminačního jednání vůči žalobci. Soud má také za to, že se žalovaný povahou pokynu GFŘ v napadeném rozhodnutí dostatečně zabýval a vypořádal se tak s nedostatkem, jenž mu byl vytknut Městským soudem v Praze v rozsudku ze dne 29. 8. 2019, č. j. 8 Af 54/2016- 107.

V.

Závěr

54. Na základě shora uvedeného tak Městský soud v Praze dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako zamítl.
55. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého 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. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly.

Poučení:

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

56. Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.
57. Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.
58. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.
59. 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.
60. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 27. dubna 2023

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu