



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **P. V.**, zast. Mgr. Ing. Danielem Keprtou, advokátem, se sídlem Dlouhá 6, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 2. 2020, č. j. 8189/20/5200-10422-711919, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 4. 2023, č. j. 5 Af 19/2020-47,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu dodatečným platebním výměrem ze dne 24. 11. 2015, č. j. 7030445/15/2005-51523-108407, žalobci doměřil za zdaňovací období roku 2012 daň z příjmů fyzických osob ve výši 337.708 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 67.541 Kč. Žalovaný nadepsaným rozhodnutím změnil platební výměr tak, že doměřená daň činí 157.467 Kč a penále činí 31.493 Kč.

[2] Žalobce v žalobě namítal, že žalovaný v rozporu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, žalobci doměřil daň z moci úřední bez součinnosti s žalobcem, přestože ten reagoval na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob sdělením, že trvá na správnosti přiznané daně. Žalovaný nesprávně 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, pro rozpor s pokynem GFR č. D-6, podle kterého žalobce

postupoval.

[3] V replice ze dne 5. 8. 2020 žalobce uvedl, že za situace, kdy profesionální sportovec v průběhu účetního období získá živnostenské oprávnění, nelze část jeho totožných příjmů považovat za příjem z živnostenského podnikání a část příjmů považovat za příjem ze svobodného povolání. Takový závěr je v rozporu se zákonnou úpravou, metodickým pokynem GFŘ i správní a rozhodovací praxí. Žalobce byl živnostník, jehož příjmy se plně subsumují pod § 7 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „ZDP“). Svou registrací v roce 2012 žalobce jasně deklaroval, že chce svou činnost za celý rok 2012 vykonávat jako živnostník. Sám žalovaný v bodu 39 svého rozhodnutí uvádí, že postup uvedený v pokynu D-6 byl prakticky použitelný do roku 2014. Pokud žalovaný rozhodnutím z roku 2020 zpětně mění ustálenou správní praxi uplatňovanou v roce 2012, která byla používána do roku 2014 a poté nahrazena novou správní praxí z důvodu legislativní změny, měl by obzvláště pečlivě zdůvodnit, proč tak činí. To se však nestalo.

[4] Městský soud žalobu zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem. Žalovaný při doměření daně dokazováním mimo daňovou kontrolu šetřil práva žalobce a měl dostatek podkladů pro stanovení daně dokazováním. Žalovaný nebyl povinen zahájit daňovou kontrolu, když doměřil žalobci daň z moci úřední a postupoval v souladu s § 143 a 145 daňového řádu.

[5] Městský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že jestliže 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 § 7 odst. 7 písm. b) ZDP ve výši 60 % z dosažených příjmů. Žalovaný posoudil právní jednání žalobce v souladu s jeho smyslem a účelem, a proto správně vyhodnotil činnost žalobce do dne 9. 10. 2012, kdy získal živnostenské oprávnění, jako nezávislé povolání. Kdyby žalovaný přistoupil k posouzení činnosti žalobce tak, jak navrhoval 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 ZDP, kdy výkon činnosti žalobce naplňoval znaky živnosti a nebyl přitom držitelem živnostenského oprávnění. Takovéto posouzení by ovšem nedávalo žádný rozumný smysl za situace, kdy je možné činnost žalobce posoudit jako činnost vykonávanou formou nezávislého povolání.

[6] Žalovaný postupoval v souladu s tzv. akruálním principem, podle kterého při stanovení základu daně musí být respektována věcná a časová souvislost příjmů a výdajů vynaložených v daném zdaňovacím období, když finanční plnění za činnost provedenou stěžovatelem před získáním živnostenského oprávnění vyčíslené fakturou ze 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. Městský soud nepřisvědčil ani tvrzení žalobce, že s ohledem na princip jednotnosti a ucelenosti účetního období není možné rozdělit příjmy dosažené během jednoho zdaňovacího období. Žalobce neměl právo čerpat vyšší paušální výdaje jako živnostník za činnost uskutečněnou v době, kdy živnostníkem nebyl.

[7] Rozhodnutí žalovaného není nepřezkoumatelné, neboť z něj vyplývá, že žalovaný při posuzování příjmu žalobce vycházel ze skutečnosti, že je nutné v rámci konkrétního

pokračování

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. Rozhodnutí žalovaného je i srozumitelné, neboť z něj dostatečným způsobem vyplývá, jakými úvahami se žalovaný řídil při hodnocení důkazů.

[8] Rozhodnutí žalovaného není ani v rozporu s pravidly správní praxe vyplývající z pokynu GFŘ. Ze znění předmětné části metodického pokynu GFŘ k ustanovení § 7 ZDP vyplývá, že se vztahuje pouze k činnostem, k jejichž provozování je nutné povolení, registrace nebo jiného souhlasu příslušného orgánu. Žalobce jakožto profesionální sportovec může vykonávat svou činnost jako nezávislé povolání a nepotřebuje povolení, registraci ani jiný souhlas příslušného orgánu. Předmětný pokyn tak na danou situaci vůbec nelze vztahovat. Ze stejného důvodu se žalovaný nemohl svým postupem dopustit diskriminačního jednání vůči žalobci.

II. Obsah kasační stížnosti a další podání stran

[9] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) **kasační stížnost**. Namítal, že zdaňovací období je jednotné a nedělitelné, a správní orgány proto nesprávně rozdělily zdaňovací období na dobu před a po ohlášení živnosti. Vytkl žalovanému nerespektování pokynu GFŘ D-22 v části k § 7 zákona o daních z příjmů, který jednotnost zdaňovacího období předvídá. Postup žalovaného založil nedůvodnou diskriminaci stěžovatele, jakožto profesionálního sportovce, oproti jiným daňovým subjektům, které by vykonávaly výdělečnou činnost, a nejednalo by se o výkon nezávislého povolání. Neobstojí argument o neoprávněném podnikání. Nesprávné posouzení časové a věcné jednotnosti spatřuje stěžovatel v zaměňování zdaňovacího období a měsíční fakturace. Zdaňovacím obdobím je rok 2012 a tento musí být posuzován jednotně, nikoliv každá fakturace samostatně. Nebyla odstraněna nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného.

[10] Žalovaný se ve **vyjádření** ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry napadeného rozsudku a odkázal na ně. K námitce jednotnosti daňového období žalovaný odkázal na body 31 a 32 svého rozhodnutí, rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016-54, a konstatoval, že je zcela svobodnou volbou daňového subjektu, jestli svou činnost bude vykonávat na základě příslušného živnostenského oprávnění, nebo zda zvolí možnost výkonu dané činnosti jako nezávislého povolání. Pokud soud připustil, že lze činnost profesionálního sportovce vykonávat jako živnost, nebo i jako nezávislé povolání, *de facto* tím řekl, že je nutné rozlišovat, do které skupiny příjmy zařadit. Žalovaný tak v souladu se ZDP a výše uvedenou judikaturou k příjmům z výkonu nezávislého povolání dle § 7 odst. 2 písm. b) ZDP uznal stěžovateli výdaje ve výši 40 % z příjmů a k příjmům ze živnosti dle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP uplatnil výdaje ve výši 60 % z příjmů.

[11] V rámci konkrétního zdaňovacího období je nutné rozlišovat, z jaké činnosti příjmy daňového subjektu plynou, a nikoliv je posuzovat podle toho, v daném zdaňovacím období je daňový subjekt obdržel. Uplatnění výdajového procenta podle toho, z jaké činnosti ty které konkrétní příjmy plynou, nepředstavuje uplatňování výnosového principu, ale pouze aplikaci § 7 odst. 7 ZDP, ze kterého takový postup vyplývá. Žalovaný tak postupoval zcela v souladu se zákonem, když úhradu faktury č. 120100003 vydané dne

30. 9. 2012 za služby vykonané jako nezávislé povolání považoval za příjem z titulu výkonu nezávislého povolání, ačkoliv byla předmětná úhrada přijata až v době, kdy již byl stěžovatelem držitelem živnostenského oprávnění.

[12] K námitce diskriminace v souvislosti s nepoužitím pokynu GFŘ D - 6 (stěžovatel v kasační stížnosti nesprávně uvádí pokyn GFŘ D - 22), žalovaný odkázal na body 34 až 36 svého rozhodnutí, v nichž vysvětlil, že GFŘ D - 6 se vztahuje pouze na činnosti, k jejichž provozování je nutné povolení, registrace nebo jiný souhlas příslušného orgánu. To však k vykonávání samostatné činnosti profesionálního sportovce nutné není. Postup žalovaného tak není v rozporu s předmětným metodickým pokynem GFŘ a § 7 ZDP.

[13] K tvrzené nepřezkoumatelnosti svého rozhodnutí žalovaný uvedl, že se vypořádal s odvolacími námitkami. Pouhá skutečnost, že stěžovatel nesouhlasí se závěry v rozhodnutí o odvolání, nezakládá jeho nepřezkoumatelnost, resp. nezákonnost.

[14] Stěžovatel v **replíce** ze dne 9. 6. 2023 uvedl, že rozdělení příjmů považuje nadále za nesprávné. Normy daňového práva vůbec nepřipouštějí, aby byly v rámci jednoho zdaňovacího období uplatněny z téže činnosti dva rozdílné způsoby zdaňování. Tato skutečnost byla rovněž smyslem a obsahem pokynu GFŘ, dle kterého i tehdy, dojde-li k získání živnostenského oprávnění až v průběhu zdaňovacího období, zdaňují se příjmy jednotně za celé zdaňovací období. Městský soud nesprávně vykládá formulaci, „*pokud je ho k takové činnosti třeba*“, uvedenou v předmětném pokynu, ze které vyvozuje, že se tento pokyn týká pouze osob, které podnikaly tzv. „načerno“, tedy bez příslušného povolení, ačkoliv byly povinny toto povolení získat před vlastním výkonem činnosti. Jedná se však o podmínku doplňující, nikoliv vylučující.

[15] Městským soudem aplikovaný výklad uvedeného pokynu je v rozporu s jeho smyslem a obsahem. Nelze si vůbec představit, že ti, kteří se registrují v průběhu roku tzv. nepovinně, budou mít daňový režim horší než ti, kteří měli takovou registraci povinnou, ale této své povinnosti nedostáli. To by zakládalo zcela nepřipustnou a nepřijatelnou diskriminaci, když by osoby porušující své právní povinnosti měly zajištěno výhodnější zdanění, na úkor osob, které v identické situaci (registrace v průběhu zdaňovacího období) své povinnosti neporušily. Fakticky by se tak jednalo o pokyn, jehož hlavním smyslem by, namísto sjednocení zdaňování příjmů v rámci jednoho zdaňovacího období (jak je správný výklad), bylo „legalizovat výnosy z ilegální činnosti“, tedy pomoci legalizovat příjmy z neoprávněného podnikání těm, kteří podnikali bez povinného povolení, či registrace (jak tento pokyn vykládá městský soud). Aplikovaný výklad pokynu GFŘ je nejen nesprávný, ale i zcela nepřijatelný, neboť zvýhodňuje osoby neoprávněně podnikající. Stěžovateli by výkladem předmětného pokynu měla být přiznána minimálně stejná práva jako osobám porušujícím pravidla výkonu výdělečné činnosti, a mohl tedy své výdaje uplatnit za celé zdaňovací období ve výši 60 % z příjmů. Stěžovatel byl hrubě znevýhodněn vůči osobám podnikajícím bez povinné registrace.

[16] Pokud si stěžovatel požádal o živnostenské oprávnění až před koncem roku 2012, nečinil tak proto, aby mohl co nejdéle odvádět vyšší daně a ani tím nedeklaroval svou snahu co nejdéle vykonávat nezávislé povolání, ale vycházel právě z díkce a tehdejšího výkladu předmětného pokynu. Což akceptoval původně i správce daně, když pravomocně stanovil základ daně „jako živnostníkovi“, za celý rok 2012. Námitka odchylky od ustálené

pokračování

správní praxe tak nesměrovala k výkladu pokynu GFŘ žalovaným (jak vypořádal, zjevně nesprávně, tuto námitku soud v bodu 53 rozsudku), ale k tomu, že žalovaný při svém výkladu tohoto pokynu v roce 2020 zpětně mění ustálenou správní praxi uplatňovanou v roce 2012, která byla aplikována do roku 2014, a poté nahrazena novou správní praxí z důvodu legislativní změny. Správní praxe za zdaňovací období roku 2012 byla zjevně odlišná, než ta, kterou aplikuje městský soud. Správní orgán je jistě oprávněn ustálenou správní praxi změnit, avšak jen při naplnění určitých podmínek a měl by obzvláště pečlivě vysvětlit z jakých důvodů tak činní a proč. Vždy však toliko *pro futuro*, nikoliv retroaktivně. Nic takového v napadeném rozsudku městského soudu uvedeno není a ani se zde nenachází žádné relevantní vypořádání takovéto žalobní námítky, což má za následek nepřezkoumatelnost kasační stížností napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů.

[17] Nesprávný je samotný způsob, jak bylo rozdělení nákladů v jednom zdaňovacím období provedeno. Úvaha městského soudu k této otázce uvedená v bodech 47 a 48 napadeného rozsudku nemůže obstát. Pokud žalovaný vycházel z dat vystavení příslušných faktur, a zahrnul tedy fakturu č. 120100003 ve výši 1.740.550 Kč za období září 2012 do příjmů do data 9. 10. 2012 (kdy žalobce ještě nedisponoval živnostenským oprávněním), postupoval nesprávně. Tato faktura sice byla vydaná dne 30. 9. 2012, ale datum splatnosti je stanoveno až na 14. 10. 2012. Předmětná faktura byla uhrazena až dne 23. 10. 2012, a tedy nelze takovýto příjem zahrnout do příjmů za období do 9. 10. 2012.

[18] Žalovaný se zjevně domnívá, že pro posouzení příjmů není rozhodné datum jejich přijetí, ale období činnosti, za které příjmy plynou. Tento závěr aproboval také městský soud v bodu 48 napadeného rozsudku, kde citoval judikaturu Nejvyššího správního soudu a poukázal na akruální princip. Jedná se však o nepochopení akruálního principu a rozdílu mezi podvojným účetnictvím a evidencí příjmů a výdajů. Akruální princip je typický pro účetnictví a je právě tou podstatnou věcí, která odlišuje účetnictví od prosté evidence příjmů a výdajů. Akruální princip je jedna ze základních účetních zásad, která říká, že účtování nákladů a výnosů patří do období, se kterým věcně a časově souvisí, aniž by bylo bráno v úvahu, kdy došlo k reálnému pohybu peněz, zatímco v evidenci příjmů se evidují skutečně přijaté úhrady. Judikáty uváděné městským soudem se týkají výhradně účetnictví (u kterého se akruální princip skutečně uplatní), a na danou věc tak vůbec nedopadají. Aplikace akruálního principu na evidenci příjmů je zcela v rozporu se zákonem o účetnictví, zákonem o daních z příjmů (§ 5 či § 7 apod.) a obvyklou dosavadní správní praxí všech správců daně za posledních minimálně 30 let.

[19] Pokud by měl být akruální princip aplikován i na evidenci příjmů a výdajů, znamenalo by to v konečném důsledku, že výsledek zjištěný v účetnictví, by musel být shodný jako výsledek vyplývající z evidence příjmů a výdajů. To není správné, ZDP předpokládá pravý opak a rozlišuje mezi účetnictvím, daňovou evidencí a záznamem o příjmech a výdajích. Dikce § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů jednoznačně hovoří o uplatňování výdajů procentem z příjmů – tedy ze skutečně přijatých částek. Nikoliv z výnosů, zjištěných dle principů účetnictví. Akruální princip nelze na takto stanovený daňový základ vůbec aplikovat. Posouzení věci městským soudem je nesprávné, mívá se nejen s podstatou žalobních námítek, ale dokonce i s podstatou věci samé.

[20] Stěžovatel v žalobě uvedl k této věci i řadu příkladů dokládajících správnost jeho

názoru. Městský soud tyto žalobní námitky pominul. Argumentace soudu ve věci způsobu rozdělení příjmů, resp. rozdělení přiřazení výdajů je nesprávná, v rozporu s právní úpravou ZDP a v konečném důsledku nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů.

[21] Žalovaný v **duplice** zopakoval, že část metodického pokynu GFŘ D-6 týkající se § 7 ZDP se v posuzované věci neuplatní, jelikož se vztahuje pouze na činnosti, k jejichž provozování je nutné povolení, registrace nebo jiného souhlasu příslušného orgánu. To však k vykonávání samostatné činnosti profesionálního sportovce není nutné. Na činnost sportovce proto nelze výše uvedený pokyn vůbec vztáhnout. Stěžovatel vykonával svoji činnost až do 9. 10. 2012 bez živnostenského oprávnění, a mohl si tedy zvolit způsob, jakým svoji činnost bude v tomto období vykonávat a žalovaný pouze toto jeho rozhodnutí respektoval. Takový postup tedy nelze považovat za diskriminační.

III. Posouzení kasační stížnosti

[22] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] Podle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2012, *příjmy z podnikání jsou příjmy ze živnosti*. Podle odst. 2 písm. b) téhož ustanovení, *příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6, jsou příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů*.

[25] Podle § 7 odst. 7 ZDP, ve znění účinném do 31. 12. 2012, *neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje, s výjimkou uvedenou v § 11 nebo 12, ve výši:*

- a) 80 % z příjmů podle odstavce 1 písm. a) a odstavce 1 písm. b) z příjmů ze živností řemeslných,
- b) 60 % z příjmů podle odstavce 1 písm. b), s výjimkou příjmů ze živností řemeslných,
- c) 40 % z příjmů podle odstavce 1 písm. c) nebo z příjmů podle odstavce 2 písm. a), s výjimkou příjmů podle odstavce 6, anebo z příjmů podle odstavce 2 písm. b) až d),
- d) 30 % z příjmů podle odstavce 2 písm. e).

Způsob uplatnění výdajů podle tohoto odstavce nelze zpětně měnit.

[26] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná především o posouzení, zda žalovaný postupoval správně při zdanění příjmů stěžovatele, když za zdaňovací období roku 2012 příjmy stěžovatele z činnosti profesionálního hráče ledního hokeje rozdělil na příjmy ze živnosti podle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP, ve vztahu k nimž uznal podle § 7 odst. 7 písm. b) ZDP výdaje ve výši 60 % z příjmů, a na příjmy z výkonu nezávislého povolání podle § 7 odst. 2 písm. b) ZDP, u kterých podle § 7 odst. 7 písm. c) ZDP uznal výdaje ve výši 40 % z příjmů.

pokračování

[27] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku městského soudu. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku je přitom vadou tak závažnou, že by se jí Nejvyšší správní soud musel podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, tedy i tehdy, pokud by ji stěžovatel sám nenamítl.

[28] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu uvedenou vadu vykazují taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52) nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. např. rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74).

[29] Stěžovatelem namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spočívající v nedostatečném vypořádání argumentace stěžovatele ohledně změny správní praxe žalovaným Nejvyšší správní soud neshledal, neboť městský soud se touto argumentací stěžovatele zabýval v bodu 53 rozsudku, kde dospěl k závěru, že ve věci není dán rozpor mezi postupem žalovaného a pravidly správní praxe vyplývajícími z pokynu GFŘ, neboť předmětný pokyn na posuzovanou věc nelze vůbec vztahovat. Stěžovatel ostatně v kasační stížnosti s tímto závěrem městského soudu polemizuje, což by nebylo možné, pokud by se jednalo o nepřezkoumatelný závěr.

[30] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nezakládá ani to, že se městský soud nevyjádřil k příkladům žalobce uvedeným v žalobě, jimiž stěžovatel dokládal správnost svého názoru. Městský soud totiž vystihl podstatu věci a s žalobními námitkami stěžovatele se přehledně, srozumitelně a dostatečně podrobně vypořádal. Ostatně sám stěžovatel připouští, že městský soud předložil svůj vlastní argumentační systém. Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33). Nejvyšší správní soud dále již v rozsudku ze dne 23. 11. 2017, č.j. 1 As 299/2016 - 59, vyslovil, že *„rozsah reakce soudu na konkrétní námitky by měl být co do šíře odůvodnění přiměřený. Soudy proto nemusejí odpovědět na každou jednotlivou dílčí argumentaci, zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13).“* Ústavní soud v bodě 68 nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, pak výstižně uvádí, že *„[n]ení 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.“* Sama skutečnost, že stěžovatel nesouhlasí se závěry napadeného rozsudku, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost.

[31] Nejvyšší správní soud neshledal stěžovatelem namítanou nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu, mohl tedy přikročit k posouzení merita věci, tj. otázky zákonnosti napadeného rozsudku.

[32] K argumentaci stěžovatele, že zdaňovací období je jednotné a nedělitelné, a správní orgány proto nesprávně rozdělily daňové období na dobu do ohlášení živnosti a na dobu po ohlášení činnosti, je na místě v první řadě poukázat na bod 35 rozsudku ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016–54, v němž zdejší soud vyslovil, že *„...pokud je s ohledem na neujasněnost právní úpravy v zásadě možné vykonávat samostatnou činnost profesionálního sportovce dle § 7 zákona o daních z příjmů buďto jako živnostenské podnikání, nebo jako nezávislé povolání, nelze za daného právního stavu daňový subjekt nutit, aby zvolil ten způsob, který je vhodnější z hlediska fiskálních zájmů státu. Pokud stěžovatel vykonával 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 o daních z příjmů.“* V bodu 21 rozsudku ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 266/2017–31, pak zdejší soud uvedl, že *„...již v předchozích rozhodnutích dovodil, že samostatnou činnost profesionálního sportovce lze vykonávat buďto jako živnostenské podnikání na základě živnostenského oprávnění, nebo jako nezávislé povolání“.*

[33] Dále je třeba uvést, že procentuální výše paušálních výdajů a omezení jejich maximální výše uvedené v § 7 odst. 7 ZDP se týkají samostatně jednotlivých druhů (kategorií) příjmů. Poplatník tedy může uplatnit za jedno zdaňovací období paušální výdaje v různé výši, pokud má více druhů příjmů uvedených v § 7 odst. 7 ZDP. V posuzované věci se jednalo o specifickou situaci, kdy stěžovatel vykonával činnost profesionálního hráče ledního hokeje. Z výše uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že příjmy za činnost profesionálního sportovce mohou z hlediska ZDP představovat příjmy ze živnosti podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, pokud profesionální sportovec disponuje živnostenským oprávněním, nebo se může jednat o příjmy z nezávislého povolání podle § 7 odst. 2 písm. b) ZDP, pokud živnostenským oprávněním nedisponuje.

[34] Jestliže tedy stěžovatel mohl činnost profesionálního hráče vykonávat jako živnost nebo nezávislé povolání a měl živnostenské oprávnění pouze po část roku 2012, nemůže jeho činnost profesionálního hráče ledního hokeje být po celé toto období považována za živnost. Z hlediska § 7 odst. 7 ZDP tak nastala situace, kdy měl stěžovatel nejprve příjem z nezávislého povolání a poté ze živnosti. Ačkoli věcně vykonával stále tutéž činnost profesionálního hráče ledního hokeje, její právní povaha se změnila. Ani příjmy stěžovatele proto nemohou být po celé zdaňovací období hodnoceny jako příjmy ze živnosti a výdaje nemohou být po celé zdaňovací období uznány jako výdaje za účelem dosažení příjmů ze živnosti. Po část roku, po kterou stěžovatel neměl živnostenské oprávnění, proto musí být činnost stěžovatele hodnocena jako nezávislé povolání a tomu odpovídajícím způsobem musí být podle ZDP nahlíženo i na příjmy a výdaje stěžovatele za toto období.

[35] Tento způsob uplatnění (stanovení) paušálních výdajů v posuzované věci považuje Nejvyšší správní soud za souladný s koncepcí ustanovení § 7 odst. 7 ZDP, které příjmy dělí do kategorií, pro které stanoví různou procentní sazbu paušálních výdajů a jejich maximální výši, což má za následek, že poplatník, který má příjmy spadající do různých

pokračování

těchto kategorií, má povinnost rozlišovat své příjmy za účelem zvolení správné výše výdajů procentem z příjmů. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěrem žalovaného a městského soudu, že ve zdaňovacím období 2012 je třeba k příjmům stěžovatele z výkonu nezávislého povolání podle § 7 odst. 2 písm. b) ZDP uznat výdaje ve výši 40 % z příjmů podle § 7 odst. 7 písm. c) ZDP a k příjmům ze živnosti podle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP je třeba uznat výdaje ve výši 60 % z příjmů podle § 7 odst. 7 písm. b) ZDP. O správnosti tohoto závěru je Nejvyšší správní soud přesvědčen také proto, že odpovídá skutečnému stavu. Jestliže totiž žalobce získal živnostenské oprávnění dne 10. 10. 2012, je na místě nahlížet na jeho příjmy z činnosti vykonávané do tohoto data jako na příjmy z nezávislého povolání a až na příjmy stěžovatele z činnosti vykonávané od tohoto data lze nahlížet jako na příjmy ze živnostenského povolání. Stěžovatel totiž před 10. 10. 2012 živnostníkem nebyl, a není proto ani možné, aby na tyto příjmy uplatnil výdajový paušál určený pro příjmy ze živnostenského povolání. Nejvyšší správní soud proto ve shodě s městským soudem konstatuje, že žalovaný správně posoudil činnost žalobce do dne 9. 10. 2012, kdy získal živnostenské oprávnění, jako nezávislé povolání podle § 7 odst. 2 písm. b) ZDP.

[36] Stěžovatel dále v kasační stížnosti žalovanému vytknul nerespektování pokynu GFŘ č. D-22. Tento pokyn však lze podle jeho čl. III použít poprvé za zdaňovací období, které započalo v roce 2014. Nejvyšší správní soud proto vycházel z toho, že stěžovatel poukazyval na pokyn GFŘ č. D-6, který zmínil již v žalobě. Tento pokyn totiž lze poprvé použít za zdaňovací období, které započalo v roce 2011. V části k § 7 ZDP se v něm uvádí, 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).“*

[37] Stěžovateli lze přisvědčit potud, že pokyn GFŘ v této části vychází z jednotnosti zdaňovacího období, neboť příjmy z činnosti vykonávané na základě povolení, registrace nebo jiného souhlasu příslušného orgánu považuje za příjmy podle § 7 ZDP nezávisle na tom, kdy bylo v průběhu zdaňovacího období povolení, registrace nebo jiný souhlas příslušného orgánu vydán. Na posuzovanou věc však tento pokyn nedopadá, neboť se týká činností, k nimž je třeba povolení, registrace nebo jiného souhlasu příslušného orgánu, což činnost profesionálního sportovce není, jelikož jak vyplývá z výše uvedených rozsudků zdejšího soudu č. j. 6 Afs 278/2016-54 a č. j. 6 Afs 266/2017-31, samostatnou činnost profesionálního sportovce lze vykonávat buďto jako živnostenské podnikání, nebo jako nezávislé povolání. To, že se uvedená část pokynu jednoznačně týká příjmů z činností, k jejichž výkonu je třeba povolení, registrace nebo jiného souhlasu příslušného orgánu, potvrzuje také další text pokynu, v němž se uvádí, že *„za příjmy podle § 7 zákona se nepovažují příjmy z činností vykazujících znaky podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, které lze vykonávat pouze na základě povolení, registrace nebo jiného souhlasu příslušného orgánu a poplatník toto povolení, registraci nebo jiný souhlas příslušného orgánu nemá. Jedná se o příjmy zdaňované podle § 10 zákona.“*

[38] Procentuální výše paušálních výdajů a maximální výše těchto výdajů podle § 7 odst. 7 ZDP se týkají samostatně jednotlivých druhů (kategorií) příjmů. Jestliže tedy žalovaný pro zdaňovací období 2012 stanovil výši paušálních výdajů stěžovatele v návaznosti na druh jeho příjmů tak, že u činnosti vykonávané do 9. 10. 2012 se jednalo o příjmy z nezávislého povolání podle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP a u činnosti od 10. 10. 2012, kdy stěžovateli vzniklo živnostenské oprávnění, se jednalo o příjmy ze živnosti podle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP, postupoval v souladu s § 7 odst. 7 tohoto zákona, respektoval vůli žalobce vykonávat svou činnost profesionálního hráče ledního hokeje po část roku jako nezávislé povolání a po část roku jako živnost a zároveň vycházel ze skutečného stavu. Nelze proto stěžovateli přisvědčit, že došlo k jeho diskriminaci jakožto profesionálního sportovce, oproti jiným daňovým subjektům, kteří by vykonávali výdělečnou činnost jinak než nezávislým povoláním. Nejvyšší správní soud v této souvislosti opětovně poukazuje na již zmíněný rozsudek zdejšího soudu č. j. 6 Afs 266/2017–31, v němž konstatoval, že pokud profesionální sportovec vykonává svoji činnost samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost a nemá živnostenské oprávnění, lze předpokládat, že vůli daňového subjektu je v takovém případě vykonávat sportovní činnost v souladu s objektivním právem jako nezávislé povolání.

[39] Přesvědčení stěžovatele, že neobstojí argument městského soudu o neoprávněném podnikání, Nejvyšší správní soud nesdílí. Závěr městského soudu, že za situace, kdy je možné činnost stěžovatele posoudit jako nezávislé podnikání, nedává rozumný smysl posuzovat činnost stěžovatele jako výkon živnosti, aniž by přitom byl stěžovatel držitelem živnostenského oprávnění, a na příjmy stěžovatele tak nahlížet jako na příjmy z neoprávněného podnikání podle § 10 ZDP, totiž koresponduje s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Zdejší soud totiž v bodech 21 a 22 již zmíněného rozsudku ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 266/2017-31 uvedl, že „...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 vůli 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. Ze strany stěžovatele nadto v posuzovaném případě nedává žádný rozumný smysl, pokud se de facto domáhá posouzení svých příjmů jako příjmů z neoprávněného podnikání dle § 10 zákona o daních z příjmů (výkonu činnosti naplňující znaky živnosti bez živnostenského oprávnění), u nichž nelze uplatnit výdaje paušální částkou, namísto posouzení jeho příjmů jako příjmů z výkonu nezávislého povolání dle § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů, u nichž je možné uplatnit výdaje ve výši 40 % z dosažených příjmů.“ Obdobně se Nejvyšší správní soud vyjádřil v bodu 21 rozsudku ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 266/2017–31.

[40] V bodu 22 rozsudku ze dne 9. 6. 2021, č.j. 6 Afs 95/2020–35, pak Nejvyšší správní soud konstatoval, že „žalobce vykonával činnost profesionálního hokejisty samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, nedisponoval však živnostenským oprávněním. Nelze se ztotožnit s argumentací krajského soudu, podle níž je stěžejní materiální charakter vykonávané činnosti, tedy naplnění znaků živnostenského podnikání, aniž by byl přítomen formální znak v podobě existence živnostenského oprávnění. Tento výklad by vedl k absurdním závěrům, podle nichž by vykonávaná činnost byla na jedné straně neoprávněným podnikáním

pokračování

z pohledu živnostenského zákona, ale současně by stejnému subjektu mohla přinést benefit v podobě možnosti uplatnění výdajů ve vyšší paušální výši.“

[41] Příjmy z neoprávněného podnikání se až do roku 2014 (jak přílehavě konstatoval žalovaný v bodu 39 svého rozhodnutí) považovaly za ostatní příjmy podle § 10 ZDP (viz také bod 21 rozsudku ze dne 10. 1. 2012, č.j. 2 Afs 52/2011–46, kde zdejší soud vyslovil, že „jako tzv. ostatní příjmy je tedy nutné zdaňovat i příjmy získané z neoprávněného podnikání“). U těchto příjmů lze podle § 10 odst. 4 ZDP uplatnit pouze výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení (viz např. rozsudek ze dne NSS ze dne 21. 9. 2007, čj. 5 Afs 148/2006-50, č. 1396/2007 Sb. NSS). Stěžovatel argumentoval, že výklad předmětného pokynu GFŘ zaujatý městským soudem je rozporný s jeho smyslem a obsahem, neboť není možné, aby ti, kteří se dobrovolně registrují v průběhu roku, měli daňový režim horší než ti, kteří měli takovou registraci povinnou. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že paušální výdaje mohou být vyšší, ale také nižší, než výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení příjmů z neoprávněného podnikání. Záležet bude vždy na konkrétních okolnostech. Podstatné však je, že z jiného způsobu uplatnění výdajů za účelem dosažení příjmů z neoprávněného podnikání nelze dovozovat, že stěžovatel mohl své výdaje uplatnit na příjmy z veškeré činnosti v daném zdaňovacím období ve výši 60 % z příjmů podle § 7 odst. 7 písm. b) ZDP, a nelze v něm ani spatřovat diskriminaci či zvýhodnění poplatníků podnikajících bez povolení či registrace oproti poplatníkům uplatňujícím paušální výdaje podle § 7 odst. 7 ZDP.

[42] Ke stěžovatelem namítanému nesprávnému posouzení časové a věcné jednotnosti v důsledku zaměňování zdaňovacího období a měsíční fakturace nedošlo, neboť žalovaný v rámci zdaňovacího období roku 2012 rozdělil příjmy stěžovatele, které stěžovatel doložil fakturami, podle toho, zda jeho činnost profesionálního hráče ledního hokeje byla ve fakturovaném období živností nebo nezávislým povoláním a tomu odpovídajícím způsobem uznal paušální výdaje stěžovatele k těmto příjmům.

[43] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou námitku stěžovatele, že nebyla odstraněna nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Žalovaný své závěry přehledně, srozumitelně a přesvědčivě zdůvodnil a vysvětlil, jakým způsobem postupoval při posouzení příjmů stěžovatele a tomu odpovídajících výdajů stěžovatele. V kasační stížnosti stěžovatel ostatně ani neuvádí, v čem konkrétně by rozhodnutí žalovaného mělo být nepřezkoumatelné.

[44] Stěžovatel dále tvrdil, že jeho námitka odchylky od ustálené správní praxe nesměřovala k výkladu pokynu GFŘ, jak ji nesprávně vypořádal městský soud. V tom mu Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit. Stěžovatel totiž změnu správní praxe správce daně uvedl v replice v souvislosti s pokynem GFŘ, a městský soud proto nepochybil, když námitku změny správní praxe vypořádal ve vztahu k tomuto pokynu. Ostatně smyslem a účelem pokynů GFŘ je mimo jiné sjednocení správní praxe. Již výše bylo uvedeno, že stěžovatelem zmíněný pokyn GFŘ na posuzovanou věc nedopadá, a proto se ani žalovaný nemohl od správní praxe vyplývající z pokynu GFŘ odchýlit či ji měnit. Z tohoto důvodu nemohly ani být výklad předmětného pokynu a navazující správní praxe za zdaňovací období roku 2012 odlišné od rozhodnutí v posuzované věci, jak se domnívá stěžovatel. Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovatel svou argumentací zpochybňuje zejména právní

posouzení věci žalovaným, nikoli správní praxi správních orgánů, kterou ostatně ani nijak nedokládá. V návaznosti na výše uvedené Nejvyšší správní soud konstatuje, že v posuzované věci nebylo potřeba, aby městský soud uváděl úvahy o podmínkách změny správní praxe. Neuvedení těchto úvah proto nemá za následek stěžovatelem tvrzenou nepřezkoumatelnost kasační stížností napadeného rozsudku.

[45] Stěžovatel se mýlí v tom, že mu správce daně původně stanovil základ daně „jako živnostníkovi“, za celý rok 2012. V odůvodnění dodatečného platebního výměru ze dne 24. 11. 2015, č. j. 7030445/15/2005-51523-108407, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2012 totiž správce daně konstatoval, že příjmy dosažené stěžovatelem na základě smlouvy s klubem jsou příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP, u nichž lze, pokud nejsou výdaje uplatněny v prokázané výši, uplatnit výdaje ve výši 40 % podle § 7 odst. 7 písm. c) ZDP. Pokud měl stěžovatel na mysli původní stanovení daně platebním výměrem dle § 140 odst. 1 daňového řádu na základě jím podaného daňového přiznání, je třeba poukázat na ustálenou judikaturu, podle níž konkludentní stanovení daně nemůže daňovému subjektu založit jakákoliv očekávání budoucího postupu, jelikož při něm správce daně nijak nehodnotí ani neposuzuje zákonnost jeho nároku; pouze vychází z tvrzení daňového subjektu a vyměří takovou daň, jakou tvrdil daňový subjekt sám (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2022, č. j. 1 Afs 306/2021-35).

[46] Nesouhlas stěžovatele se zahrnutím částky 1.740.550 Kč za září 2012 na faktuře č. 120100003 vydané stěžovatelem dne 30. 9. 2012 do příjmů z nezávislého povolání není opodstatněný, neboť na této faktuře stěžovatel zřetelně uvedl: „*Fakturuji Vám odměnu za měsíc září*“. Živnostenským oprávněním stěžovatel disponoval až od 10. 10. 2012. Proto je tento jeho příjem (odměna vyúčtovaná za činnost vykonanou v září 2012) příjmem z nezávislého povolání podle § 7 odst. 2 písm. b) ZDP, u něhož lze podle § 7 odst. 7 písm. c) téhož zákona uplatnit paušální výdaje ve výši 40 % z příjmů. Nejvyšší správní soud ve shodě s žalovaným konstatuje, že je třeba rozlišovat, z jaké činnosti příjmy daňového subjektu plynou, a nikoliv je posuzovat podle toho, kdy byly v daném zdaňovacím období stěžovateli uhrazeny. Datum splatnosti faktury stanovené na den 14. 10. 2012 ani stěžovatelem zmíněné uhrazení předmětné faktury dne 23. 10. 2012 na výše uvedeném nic nemění.

[47] Podstata akruálního principu, na který poukázal městský soud, spočívá v tom, že při stanovení základu daně musí být respektována věcná a časová souvislost příjmů a výdajů vynaložených v daném zdaňovacím období. Stěžovateli je třeba přisvědčit potud, že akruální princip je typický pro účetnictví. V dané věci se ovšem polemika stěžovatele míjí s meritem věci, jakkoli reaguje na zmínku v tomto smyslu učiněnou městským soudem. Jak již Nejvyšší správní soud opakovaně vysvětlil výše, pro rozhodnutí projednávané věci je podstatné přiřazení jednotlivých stěžovatelem dosažených příjmů k jednotlivým kategoriím příjmů uvedeným v § 7 ZDP, které mají odlišnou úpravu ve vztahu k uplatnění paušálních výdajů procentem z příjmů. V této souvislosti je podstatné to, k jaké podnikatelské, resp. samostatné výdělečné činnosti se ten který příjem vztahuje. Tato zásada platí pro daňové subjekty bez ohledu na to, zda vedou účetnictví nebo daňovou evidenci.

pokračování

[48] Z výše uvedeného tak vyplývá, že obstojí závěr městského soudu o správnosti postupu žalovaného, kterým finanční plnění za činnost provedenou stěžovatelem před získáním živnostenského oprávnění vyčíslené fakturou ze dne 30. 9. 2012 vyhodnotil bez ohledu na datum její splatnosti či připsání finanční částky na účet stěžovatele a tento příjem přiřadil k příjmům dosaženým dle § 7 odst. 2 písm. b) ZDP.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[49] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[50] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 21. března 2024

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu