



Zdanění příjmů profesionálních sportovců v oblasti kolektivních sportů

odborný seminář katedry finančního práva a finanční vědy

Katedra finančního práva a finanční vědy pořádá **dne 15. listopadu 2017 od 15 hod. v místnosti č. 220** odborný seminář na téma „Zdanění příjmů profesionálních sportovců v oblasti kolektivních sportů“.

Judikatura z posledních let a měsíců, která reflektuje právní úpravu regulující postavení profesionálních sportovců v oblasti kolektivních sportů, poodkrývá celou řadu sporných otázek. Cílem odborného semináře je nejdůležitější sporné aspekty představit a provést jejich odbornou analýzu jak z hlediska soukromoprávního, tak veřejnoprávního.

Program semináře:

- 1) Úvodní slovo vedoucí katedry finančního práva a finanční vědy prof. JUDr. **Marie Karfíková**, CSc.
- 2) Úvodní přednáška na téma „Zdanění příjmů profesionálních sportovců v oblasti kolektivních sportů“ JUDr. **Roman Vybíral**, Ph.D.
- 3) Panelová diskuse nad těmito okruhy:
 - profesionální sportovec jako zaměstnanec
 - profesionální sportovec jako vykonavatel nezávislého povolání
 - profesionální sportovec jako živnostník
 - návrhy *de lege ferenda*

Panelisté:

- **JUDr. Roman Vybíral, Ph.D.**,
katedra finančního práva a finanční vědy
- **doc. JUDr. Martin Štefko, Ph.D.**,
katedra pracovního práva a práva sociálního zabezpečení
- **JUDr. Ing. Josef Staša, CSc.**,
katedra správního práva a správní vědy
- **Ing. Bc. Marcel Pitterling, Ph.D.**,
Ministerstvo financí ČR
- **Zástupce Českého svazu ledního hokeje**

Seminář je pořádán v rámci spolupráce programů „PROGRES Q02 – Publicizace práva v evropském a mezinárodním srovnání“ a „PROGRES Q03 – Soukromé právo a výzvy dneška“ realizovaných v roce 2017 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy.



ve spolupráci s

VVV LEGAL

Vážené kolegyně, vážení kolegové,

dovolte mi, abych Vás jménem svým i jménem katedry finančního práva a finanční vědy Právnické fakulty Univerzity Karlovy přivítala na dnešním odborném semináři na téma „Zdanění příjmů profesionálních sportovců v oblasti kolektivních sportů“, který pořádáme ve spolupráci s advokátní kanceláří VVV Legal s.r.o.

Katedra finančního práva a finanční vědy tímto seminářem navazuje na obdobné akce pořádané v minulosti a doufá, že bude semináře na další aktuální témata pořádat i v budoucnu.

Tento odborný seminář je organizován v rámci spolupráce programů „PROGRES Q02 – Publicizace práva v evropském a mezinárodním srovnání“ a „PROGRES Q03 – Soukromé právo a výzvy dneška“ realizovaných v roce 2017 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy.

Věřím, že oceníte tuto příležitost k odborné diskusi nad tématem, které je především s ohledem na vývoj judikatury, a to zejména judikatury Nejvyššího správního soudu, velmi aktuální. Vyřešení otázky, jakým způsobem by měly být správně zdaňovány příjmy profesionálních sportovců v oblasti kolektivních sportů, je pro budoucí praxi velmi významné.

Věřím, že se v budoucnu na některém z dalších odborných a vědeckých seminářů společně opět shledáme, a to i na základě pozitivních zkušeností z dnešního semináře.

prof. JUDr. Marie Karfíková, CSc.

vedoucí katedry finančního práva a finanční vědy



UNIVERZITA KARLOVA
Právnická fakulta

Zdanění příjmů profesionálních sportovců v oblasti kolektivních sportů



15. listopadu 2017



JUDr. Roman Vybíral, Ph.D.
katedra finančního práva a
finanční vědy



18



Osnova

1. Relevantní právní úprava
2. Závislá, nebo samostatná činnost?
3. Judikatura
4. Návrhy *de lege ferenda*



1. Relevantní právní úprava

A. Zákon o daních z příjmů

- § 6
- § 7

B. Zákoník práce

- § 2

C. Živnostenský zákon

- § 2
- Nařízení vlády č. 278/2008 Sb.

3



A. Zákon o daní z příjmů

- § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů
 - *Příjmy ze závislé činnosti jsou plnění v podobě příjmu ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce*
- § 7 odst. 1 zákona o daních z příjmů
 - *Příjmem ze samostatné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6, je (...) příjem ze živnostenského podnikání*
- § 7 odst. 2 zákona o daních z příjmů
 - *Příjmem ze samostatné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6, je (...) příjem z výkonu nezávislého povolání*

4



B. Zákoník práce

- § 2 odst. 1 zákoníku práce
 - Závislou prací je práce, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, jménem zaměstnavatele, podle pokynů zaměstnavatele a zaměstnanec ji pro zaměstnavatele vykonává osobně



C. Živnostenský zákon

- § 2 živnostenského zákona
 - Živností je soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem



C. Živnostenský zákon

- Nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních jednotlivých živností
 - 74. Provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti
 - (...) Činnost výkonných sportovců, případně rozhodčích, provozovaná samostatně a za účelem dosažení zisku
 - „Samostatně“ = individuálně?
 - Nařízení „v mezích zákona“? (čl. 78 Ústavy)

7



2. Závislá nebo samostatná činnost?

- A. Režimy zdanění podle zákona o daních z příjmů
 - I. Příjmy ze závislé činnosti? (§ 6)
 - II. Příjmy ze samostatné činnosti? (§ 7)
 - Příjmy z výkonu nezávislého povolání
 - Příjmy ze živnostenského podnikání

8



2. Závislá nebo samostatná činnost?

I. Příjmy ze závislé činnosti

- Závislá činnost (zákon o daních z příjmů)
 - Pracovněprávní, služební nebo členský poměr a obdobný poměr, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce
 - Širší vymezení než závislá práce!
- Závislá práce (zákoník práce)
 - Nadřízenost (podřízenost)
 - Výkon jménem zaměstnavatele
 - Výkon podle pokynů zaměstnavatele
 - Osobní výkon

9



2. Závislá nebo samostatná činnost?

II. Příjmy ze samostatné činnosti (příjmy z výkonu nezávislého povolání)

- Definice nezávislého povolání
 - Judikatura (NSS, č. j. 8 Afs 56/2010 – 73): obdoba nezávislé činnosti podle § 22 zákona o daních z příjmů (*např. činnost architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobných profesí*)
- Znaky nezávislého povolání
 - Kreativita
 - Samostatnost

10



2. Závislá nebo samostatná činnost?

II. Příjmy ze samostatné činnosti (příjmy ze živnostenského podnikání)

- Znaky živnostenského podnikání
 - Soustavnost
 - Samostatnost
 - Vykonávání vlastním jménem
 - Vykonávání na vlastní odpovědnost
 - Vykonávání za účelem dosažení zisku
- Míra naplnění jednotlivých znaků
 - Plně x pouze částečně?

11



3. Judikatura

- A. Rozsudek NSS č. j. 6 Afs 278/2016 – 54
- B. Rozsudek NSS č. j. 2 Afs 16/2011 – 78
- C. Rozsudek NSS č. j. 8 Afs 56/2010 – 73
- D. Rozsudek NSS č. j. 2 Afs 176/2004 – 140;
rozsudek NSS č. j. 5 Afs 22/2003 – 55

12



3. Judikatura

A. Rozsudek NSS č. j. 6 Afs 278/2016 – 54

- nezávislé povolání x živnost
- při nejasné úpravě možná volba poplatníka (*in dubio pro mitius*)
- smluvní volnost?

13



3. Judikatura

B. Rozsudek NSS č. j. 2 Afs 16/2011 – 78

- (ne)naplnění znaku závislé práce při výkonu kolektivního sportu
- při nejasné úpravě možná volba poplatníka (pracovní smlouva x OSVČ)

14



3. Judikatura

C. Rozsudek NSS č. j. 8 Afs 56/2010 – 73

- vymezení nezávislého povolání
- kreativita a samostatnost jako hlavní znaky

D. Rozsudek NSS č. j. 2 Afs 176/2004 – 140; rozsudek NSS č. j. 5 Afs 22/2003 – 55

- vymezení závislé činnosti

15



4. Návrhy *de lege ferenda* (obsah)

- Profesionální sportovec jako osoba vykonávající
 - závislou činnost?
 - nezávislé povolání?
 - živnostenské podnikání?

16



4. Návrhy *de lege ferenda* (forma)

- Změna judikatury?
- Výslovná úprava v zákoně o daních z příjmů?
- Výslovná úprava v D-pokynu?
- Novelizace nařízení o obsahových náplních jednotlivých živností?
- Objasnění statusu sportovce ve zvláštním předpise?

17



UNIVERZITA KARLOVA
Právnická fakulta

Děkuji za pozornost



e-mail: vybiralr@prf.cuni.cz
tel.: +420 221 005 529



15. listopadu 2017



JUDr. Roman Vybíral, Ph.D.
katedra finančního práva a
finanční vědy



18



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **D. L.**, zastoupen JUDr. Irenou Pražanovou, advokátkou, se sídlem V Dolině 1516/1a, 101 00 Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, týkající se žalob proti rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 3. 2016, č. j. 9998/16/5200-10422-711919, č. j. 9996/16/5200-10422-711919, a č. j. 9995/16/5200-10422-711919, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 9. 2016, č. j. 51 Af 4/2016 – 30,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 9. 2016, č. j. 51 Af 4/2016 – 30, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne ze dne 14. 3. 2016, č. j. 9998/16/5200-10422-711919, č. j. 9996/16/5200-10422-711919, a č. j. 9995/16/5200-10422-711919, **se zruší a věc se vrátí** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám JUDr. Ireny Pražanové, advokáty, na náhradě nákladů řízení celkem **41 588 Kč** do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“), třemi dodatečnými platebními výměry ze dne 31. 7. 2015, č. j. 1632129/15/2201-52522-302599, č. j. 1635223/15/2201-52522-3029, a č. j. 1635763/15/2201-52522-3029, doměřil žalobci za zdaňovací období let 2011, 2012 a 2013 daň

z příjmů, kterých žalobce dosáhl jako profesionální fotbalista na základě Smlouvy o spolupráci při výkonu sportovní činnosti ze dne 30. 7. 2008, Profesionální smlouvy ze dne 4. 1. 2011 a Profesionální smlouvy ze dne 2. 1. 2012, uzavřených s fotbalovým klubem FK X, a.s., resp. Profesionální smlouvy ze dne 10. 1. 2013, uzavřené s fotbalovým klubem X, a.s., a příjmů, kterých žalobce dosahoval za účast ve fotbalové reprezentaci. Žalobci byla takto doměřena daň v celkové výši 870 730 Kč a současně mu bylo vyměřeno daňové penále v celkové výši 174 146 Kč. Po provedené daňové kontrole dospěl správce daně k závěru, že příjmy žalobce deklarované jím od data zápisu v živnostenském rejstříku, tj. 30. 3. 2011 do 31. 12. 2013 jako příjmy ze živnosti ve smyslu § 7 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), u nichž lze uplatnit paušálně vynaložené náklady ve výši 60 % z těchto příjmů, takovým příjmem nebyly. Příjmy správce daně posoudil jako příjmy z výkonu nezávislého povolání ve smyslu § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů, u nichž je možné uplatnit paušálně vynaložené náklady ve výši 40 % z těchto příjmů. S odkazem na § 2 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (dále jen „živnostenský zákon“), na přílohu č. 4, bod 74 nařízení vlády č. 278/2008 Sb., které vymezuje obsahové náplně jednotlivých živností a metodický pokyn Ministerstva průmyslu a obchodu č. 11/2000 (ze dne 27. 12. 2000, č. j. 59928/00/4110) k aplikaci živnostenského zákona v oblasti tělesné výchovy a sportu dovodil, že žalobce jako profesionální hráč fotbalu realizoval svou činnost v rámci fotbalového týmu, tedy sportovního kolektivu, a nejednalo se tak o činnost výkonných sportovců provozovanou samostatně ve smyslu přílohy č. 4, bod 74 vládního nařízení, a proto nešlo o příjmy z provozování živnosti. Správce daně tudíž neuznal žalobci část paušálně vynaložených nákladů, uplatněných ve výši 60% příjmů od data zápisu v živnostenském rejstříku, tj. 30. 3. 2011 do 31. 12. 2013.

[2] Odvolání žalobce proti uvedeným platebním výměrům zamítl žalovaný rozhodnutími ze dne 14. 3. 2016, č. j. 9998/16/5200-10422-711919, č. j. 9996/16/5200-10422-711919, a č. j. 9995/16/5200-10422-711919 (dále jen „napadená rozhodnutí“), a uvedené platební výměry potvrdil. Ve shodě se správcem daně dospěl k závěru, že činnost žalobce jako profesionálního hráče fotbalu nenaplnovala znaky živnosti ve smyslu § 2 živnostenského zákona. Činnost žalobce zejména nenaplnuje podmínku samostatnosti, jelikož žalobce se profesionálními smlouvami mimo jiné zavázal podřízovat se časovému a organizačnímu režimu vyplývajícímu z účasti fotbalového klubu v soutěžích, dodržovat pokyny trenérů a realizačního týmu, vystupovat na veřejnosti v oděvu stanoveném klubem, jednat v souladu se stanovami klubu, podřízovat se rozhodnutím orgánů klubu a neprovozovat bez souhlasu klubu jinou výdělečnou činnost. Žalobce nevykonával svou činnost vlastním jménem. Ačkoliv jsou fotbalisté zpravidla identifikováni jmenovkou na dresu, výkony všech hráčů jsou v konečném důsledku připisovány pouze klubu, který reprezentují. Žalobce konečně nenaplnil ani podmínku výkonu činnosti na vlastní odpovědnost. Hráče řídí a o jeho zapojení do sportovní činnosti rozhoduje klub. Ten zároveň inkasuje veškeré příjmy a nese náklady, zajišťuje např. lékařskou a terapeutickou péči, vytváří tréninkové prostředí a zapůjčuje sportovní potřeby, zajišťuje dopravu, stravu a ubytování v době zájezdu k utkání, při soustředění nebo při trénincích. K tomu se žalovaný odvolal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2015, č. j. 1 Afs 73/2011 - 167, bod 36, s tím, že „*Vykonávání činnosti nikoliv pod vlastním jménem ale pod jménem fotbalového klubu je nezbytným předpokladem jakéhokoli kolektivního sportu. Fotbalová jedenáctka jistě není sborem jedenácti solistů podnikajících nezávisle, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, ale vždy je týmem vystupujícím jednotně pod jedním pevně stanoveným jménem, s jednotným dresem, jednotnou reklamou. V konečném důsledku se ve výši odměny sportovců působících v kolektivních sportech promítá na prvním místě nikoliv individuální osobní nasazení a počet „odpracovaných hodin“, nýbrž zejména úspěšnost týmu jako celku. To je záležitost často dokonce i velmi nahodilá a ne vždy odpovídající jeho vlastní aktivitě.*“ Žalovaný rovněž odkázal na obsah profesionálních smluv (čl. I odst. 3), dle nichž „*Příjmy z této smlouvy jsou příjmy z výkonu nezávislého*

povolání ve smyslu § 7 odst. 2 písm. b) zákona ČNR č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů“. Shodně se správcem daně vyhodnotil i rozdíl mezi sporty individuálními a kolektivními ve smyslu vymezení oboru činnosti v příloze č. 4, bodu 74 vládního nařízení č. 278/2008 Sb. Ke skutečnosti, že je žalobce držitelem živnostenského listu, žalovaný uvedl, že živnost volnou může provozovat každý, kdo splní všeobecné podmínky pro provozování živnosti a ohlásí živnost na živnostenském úřadě. Pouhé držení živnostenského oprávnění nelze považovat bez reálného výkonu činnosti způsobem naplňujícím obsah vymezení dané živnosti za důkaz, prokazující, že daňový subjekt dosahuje příjmy dle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

[3] Proti napadeným rozhodnutím brojil žalobce třemi samostatnými žalobami, které Krajský soud v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) spojil ke společnému rozhodnutí a rozsudkem ze dne 23. 9. 2016, č. j. 51 Af 4/2016 – 30 (dále jen „napadený rozsudek“), je jako nedůvodné zamítl. Jako rozhodnou otázku, vzhledem k tomu, že se náhled na výkon činnosti profesionálního fotbalového hráče svou povahou vymyká evropskému standardu, vymezil obsah konkrétní profesionální hráčské smlouvy, neboť v České republice může být takový hráč považován za tzv. osobu samostatně výdělečně činnou (OSVČ), a to provozující živnost či vykonávající nezávislé povolání.

[4] Stejně jako žalovaný vycházel krajský soud z ustanovení § 2 živnostenského zákona, podle něhož je živností soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených živnostenským zákonem. Činnost profesionálního fotbalového hráče je nepochybně soustavná a jejím účelem je dosažení zisku. Nejde však o činnost samostatnou. Pokud by měl být naplněn znak samostatnosti výdělečné činnosti, musel by fotbalový hráč sám o sobě rozhodovat, zda bude nastupovat k jednotlivým utkáním, zda se bude účastnit tréninku, zda bude respektovat pokyny trenéra apod. Takovou samostatností profesionální fotbalový hráč s ohledem na obsah smluv vybaven není. Stejně tak nevykonává činnost fotbalového hráče vlastním jménem, jelikož jeho výkony jako hráče v kolektivním sportu jsou součástí výkonu celého mužstva. Profesionální fotbalista se neúčastní sportovní činnosti pod svým jménem, ale pod jménem sportovního klubu, jehož je součástí. Ani prvek vlastní odpovědnosti nemůže být v konkrétní souvislosti shledán jako naplněný. Fotbalový hráč neodpovídá za výsledky své činnosti sám, odpovědnost za jednání fotbalisty je opět přenášena na klub, pro který vykonává sportovní činnost.

[5] Žalovaný správně zkoumal naplnění obecných znaků živnosti v posuzovaném případě a rovněž správně zkoumal, zda činnost vykonávaná žalobcem je živností. Krajský soud neshledal důvodnou námitku žalobce, že žalovaný nesprávně rozlišoval mezi činnostmi sportovce v tzv. individuálních sportech a činnostmi v tzv. sportech kolektivních, a že učinil svou úvahu v rozporu s nařízením vlády č. 278/2008 Sb. Podle krajského soudu žalovaný „*zkoumal na základě tvrzení žalobce, zda činnost, kterou vykonává, tj. profesionální fotbalista je živností či nikoliv. Zkoumal proto naplnění obecných znaků živnosti a nezabýval se tím, zda může být činnost pojmenovaná jako činnost výkonného sportovce nějakým druhem živnosti. To totiž žalovaný správní orgán v žádném směru nerozporoval*“. Na příkladu tenisty jako individuálního sportovce vysvětloval, že většina sportovců v individuálních sportech si sama zvolí, jakého závodu se zúčastní, sportovci závodí sami za sebe a vybírají si výbavu a vlastní realizační tým. Činnost tenisty jako individuálního sportovce, ať již hraje sám či s jiným spoluhráčem ve čtyřhře, bude naplňovat znaky individuální a samostatné činnosti. Bude naplněn i znak vlastní odpovědnosti takového sportovce. Žádný právní předpis výslovně nerozlišuje mezi individuálními a kolektivními sporty. Vždy je třeba zkoumat naplnění definičních znaků živnosti s ohledem na obsah smluv, na základě kterých je konkrétní druh sportu vykonáván. Daňové orgány takto v dané věci postupovaly.

[6] Zcela nepřipadná je argumentace žalobce připodobněním činnosti profesionálního sportovce k činnosti výkonného umělce, a navazující úvaha, že dle autorského zákona může být vytvořeno společné dílo více výkonnými umělci, kteří ve svém souhrnu vystupují jako celek, ale přitom každý z nich je odpovědným výkonným umělcem. Uměleckým výkonem je totiž dle autorského zákona živé provozování autorského díla, zejména živé přednášeného literárního díla, živé prováděného hudebního díla s textem nebo bez textu nebo živé scénicky předváděného díla dramatického nebo hudebně dramatického, choreografického nebo pantomimického. Činnost profesionálního sportovce v žádném případě nepředstavuje zpřístupnění autorského díla a v tomto směru nelze v daňovém právu použít ani analogii zákona.

[7] Situaci profesionálního fotbalisty nelze přirovnat ani k činnosti subdodavatele, např. při realizaci stavby. V případě subdodavatelů bude záležet na konkrétní smlouvě, která je na dodávky nebo subdodávky uzavřena a na jejím základě hodnotit charakter konkrétní činnosti. Subdodavatel nemusí v této roli vystupovat vždy, v jiném obchodním vztahu může vystupovat nikoli jako subdodavatel, ale jako přímý dodavatel. V dané věci si však nelze představit situaci, kdy bude žalobce jako profesionální fotbalista fungovat samostatně jako sólový sportovec a hrát profesionální fotbal bez návaznosti na klub, ve kterém má uzavřenu profesionální smlouvu.

[8] Nepřipadná je rovněž argumentace zásadou *in dubio mitius*, respektive *in dubio contra fiscum*, neboť k použití tohoto principu je možné přistoupit až v případě, kdy žalobce předestře rovnocenný konkurenční výklad práva, nikoliv pouze výklad obtížně obhajitelný nebo formalistický, jako je tomu v nyní posuzovaném případě.

II. Kasační stížnost

[9] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Uvádí, že již dříve namítal nekonzistentnost žalovaného při posouzení znaku samostatnosti. Krajský soud poté dospěl stejně jako žalovaný k vnitřně rozpornému závěru, že v případě stěžovatele se nejedná o výkon samostatné činnosti, a proto je nutné jeho činnost zařadit jako jinou samostatně výdělečnou činnost ve smyslu § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů. Pokud by skutečně nebyl naplněn znak samostatnosti, nemohl by být příjem stěžovatele vůbec posouzen jako příjem dle § 7 zákona o daních z příjmů, tedy ani jako příjem z nezávislého povolání. K namítanému rozporu se krajský soud ani žalovaný nijak nevyjádřili. Závěr o nesamostatnosti výkonu činnosti stěžovatele je nutné zcela jednoznačně odmítnout. Naplnění znaku samostatnosti dokládá i skutečnost, že správce daně nezpochybnil účtování daně z přidané hodnoty za předmětnou činnost, přičemž nezbytným předpokladem pro účtování této daně je výkon samostatné ekonomické činnosti (§ 5 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).

[10] Výklad žalovaného považuje stěžovatel za zjednodušující a neodpovídající realitě. Stěžovatel se dobrovolně rozhodl uzavřít smlouvu a dodržet smluvené povinnosti a odpovídá za splnění svých závazků a dodržení svých povinností. Zcela jistě se může sám rozhodnout, že nenastoupí k utkání nebo se nezúčastní tréninku, ve smlouvě jsou pro tyto případy upraveny příslušné sankce. To, že stěžovatel dbá pokynů trenéra a dodržuje smluvené závazky, neznamená, že není při výkonu činnosti samostatný. Naopak, jeho samostatné vyhodnocení situace a schopnost samostatného rozhodování je pro řádný výkon jeho činnosti nezbytná. Svou činnost přirovnává stěžovatel k činnosti subdodavatele v případě větších projektů, na nichž se podílí více

subdodavatelů. Takoví subdodavatelé také musí dodržovat pokyny a časový harmonogram dodavatele, dostavit se na určené místo, budou mít ochranné prostředky s logem dodavatele apod. Skutečnost, že konečný výsledek závisí i na činnosti jiných subdodavatelů a je prezentován jménem dodavatele (nikoliv jménem subdodavatele), nemění nic na tom, že subdodavatel tuto činnost vykonal samostatně, vlastním jménem a za výkon své činnosti dodavateli odpovídá. I herec se zavazuje dbát pokynu režiséra, chodit na zkoušky, spolupracovat s jinými herci. Stěžovatel si je vědom skutečnosti, že činnost herce se bude řídit autorským zákonem. Má nicméně za to, že úprava práv výkonného sportovce a výkonného umělce je do jisté míry srovnatelná, neboť v obou případech se jedná o výkon, který je jedinečným výsledkem tvůrčí činnosti fyzické osoby a je vyjádřen v objektivně vnímatelné podobě.

[11] Skutečnost, že činnost stěžovatele je vykonávána jeho vlastním jménem a nikoliv jménem fotbalového klubu, dokládají mj. i články a reportáže o stěžovateli ve sdělovacích prostředcích. Výkon činnosti vlastním jménem je nadto implicitním požadavkem samostatnosti.

[12] Co se týče naplnění znaku výkonu činnosti na vlastní odpovědnost, žalovaný i krajský soud nesprávně zaměňují odpovědnost stěžovatele za jeho činnost hráče, ke které se smluvně zavázal, a odpovědnost fotbalového klubu za jeho vlastní závazky. Stěžovatel svému smluvnímu partnerovi plně odpovídá za plnění povinností ze smlouvy. Krajský soud v napadeném rozsudku neuvedl, z čeho dovodil, že odpovědnost za jednání stěžovatele je přenášena na klub. Stěžovatel zcela samostatně odpovídá za svůj výkon a nic nebrání tomu, aby výše jeho odměny byla určena částečně v závislosti na výsledku jeho činnosti a částečně na sportovním výsledku celého týmu.

[13] Dle přílohy č. 4, bodu 74. nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních jednotlivých živností, je obsahem náplně činnosti „Provozování tělovýchovných zařízení a organizování sportovní činnosti“ mimo jiné též *činnost výkonných sportovců, případně rozhodčích, provozovaná samostatně a za účelem dosažení zisku*. Uvedené nařízení nerozlišuje mezi činností výkonného sportovce v individuálním a kolektivním sportu, jak činí v napadených rozhodnutích žalovaný. Takové rozlišování je nepřípustné, neboť nezákonným způsobem zužuje výklad právní normy a zasahuje do práv sportovců jako daňových subjektů, zároveň je také nekonzistentní, nelogické a diskriminující hráče kolektivních sportů. Není zřejmé, zda je pro posouzení sportu jako individuálního či kolektivního rozhodující počet členů „týmu“ soutěžících společně. V takovém případě však nelze stanovit počet hráčů, na základě kterého by bylo možné toto rozlišení transparentně provést. Stěžovatel pokládá otázku, jak by se posuzoval např. volejbal, tenisová čtyřhra, dvojbob či čtyřbob, skif, dvojskif, čtyřka nebo osmiveslice. Není ani jasné, zda je určujícím kritériem pro rozlišování mezi individuálními a kolektivními sporty samostatnost sportovce v rozhodování, kterých závodů se zúčastní nebo vystupování vlastním jménem.

[14] Stěžovatel závěrem dodává, že v případech, kdy není v důsledku chybějící právní úpravy jednoznačně zřejmé, jakému režimu by měla být jeho činnost podřízena, musí být použito obecnějších právních principů. Pokud je totiž činnost profesionálních sportovců nejasněná a v důsledku chybějícího zákona o sportu doposud právně neupravená, nemůže být smluvním stranám vnucována jedna z možných forem jejich spolupráce a musí být použity základní právní principy, mezi něž patří i zásada *in dubio mitius*, v tomto případě tedy *in dubio contra fiscum* (k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011 – 78).

III.

Vyjádření žalovaného a replika žalobce

[15] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožňuje se závěry napadeného rozsudku. Z obsahu smluv předložených stěžovatelem správci daně je zřejmé, že činnost stěžovatele jakožto výkonného sportovce je zcela a výlučně závislá na klubu a nelze tedy dospět k závěru, že by činnost výkonného sportovce provozoval samostatně.

[16] Nelze se ani ztotožnit s argumentací stěžovatele přirovnávající činnost hráče kolektivního sportu k systému subdodávek v rámci jedné velké dodávky, neboť těžko si lze představit, že by subdodavatelé byli povinni vystupovat na veřejnosti pouze v oblečení schváleném dodavatelem, jakékoliv jiné zakázky by si mohli sjednávat pouze se souhlasem dodavatele, byli povinni se účastnit akcí pořádaných dodavatelem, které by přímo nesouvisely s vlastní subdodávkou a podobně. Subdodavatel také může vystupovat v obchodních vztazích samostatně, tedy v jiném obchodním vztahu může být na pozici dodavatele, není tedy ve výkonu své činnosti vázán pouze na hlavního dodavatele.

[17] Ačkoliv stěžovatel má živnostenské oprávnění k provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti, činnost, kterou vykonává jako hráč v rámci klubu, není činností podle tohoto živnostenského oprávnění, ale příjmem z nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů. Žalovaný zdůrazňuje, že v posuzované věci nebyly žádné pochybnosti ohledně posouzení činnosti stěžovatele, a proto nebyla možnost postupovat dle zásady *in dubio mitius*.

[18] Stěžovatel předložil ke kasační stížnosti „Vyjádření k povaze činnosti sportovců“ ze dne 16. 12. 2016, podepsané Ing. Bc. Petrem Kameníkem, ředitelem odboru živností Ministerstva průmyslu a obchodu. Není známo, jak byl stěžovatelem formulován dotaz, nicméně i toto vyjádření podporuje závěry správce daně. Uvádí se v něm, že *pokud však činnost profesionálního sportovce znaky živnosti dle § 2 živnostenského zákona naplní, je takováto činnost živností a zároveň zejména u kolektivních sportů nelze s jistotou dovozovat, že činnost je vykonávána vlastním jménem sportovce*. V případě kolektivních sportovců je tudíž nutno způsob výkonu jejich činnosti vždy individuálně posuzovat a teprve poté učinit závěr o tom, jakou činnost z pohledu zákona o daních z příjmů sportovec vykonává.

[19] Stěžovatel podal k vyjádření žalovaného repliku, v níž však pouze opakuje argumentaci uplatněnou již v kasační stížnosti.

IV.

Posouzení kasační stížnosti

[20] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[21] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[22] Ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů (ve znění v rozhodné době) pod nadpisem „*Příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti*“ obsahovalo taxativní výčet příjmů z podnikání (§ 7 odst. 1) a příjmů z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7 odst. 2). V posuzovaném případě je předmětem sporu otázka, zda příjmy stěžovatele z výkonu činnosti profesionálního fotbalisty na základě uzavřených profesionálních smluv představují příjmy z podnikání – ze živnosti dle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů; nebo příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti – příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů dle § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů.

[23] Žalovaný v napadených rozhodnutích vyzdvihuje prvky závislosti, které činnost stěžovatele vykazuje, a dochází k závěru, že není vykonávána samostatně. Zároveň ovšem považuje příjmy z této činnosti za příjmy z výkonu jiné samostatné výdělečné činnosti – nezávislého povolání. Stěžovateli lze dát plně za pravdu potud, že jde o závěry, které si vzájemně odporují a napadená rozhodnutí uvedený rozpor žádným způsobem neosvětlují, přestože stěžovatel jej namítl již v odvolání. Stejně tak krajský soud (ačkoli připustil, že činnost výkonného sportovce může být vykonávána jako živnost nebo jako jiná samostatně výdělečná činnost) v napadeném rozsudku argumentuje v zásadě obdobně jako žalovaný definicí živnosti dle § 2 živnostenského zákona, přičemž nesplnění podmínky provozování živnosti samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost dovozuje z uzavřené profesionální smlouvy. K rozporu ve výkladu obsahu pojmu „samostatnost“ v § 7 zákona o daních z příjmů jako alternativy pojmu „závislá činnost“ (§ 6 téhož zákona), podmínky „samostatnosti“ v definici živnosti a výkladu žalovaného dle přílohy č. 4, bod 74 nařízení vlády č. 278/2008 Sb., a tam vymezené „*činnosti výkonného sportovce provozované samostatně*“, jako činnosti provozované „individuálně“, se nijak nevyjadřuje, ačkoliv stěžovatel na něj v žalobě výslovně upozorňuje. Již z tohoto důvodu je na místě napadený rozsudek i napadená rozhodnutí zrušit, jelikož jsou v této části nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů. Ve zbytku jsou však úvahy krajského soudu i žalovaného plně přezkoumatelné a Nejvyšší správní soud tudíž přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích důvodů v ní uplatněných. Jedná se totiž o otázky, u nichž lze rozumně předpokládat, že budou mít význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 – 74).

[24] Povahou činnosti profesionálních sportovců v kolektivním sportu se zabýval Nejvyšší správní soud zejména v rozsudku ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011 – 78. Toto rozhodnutí se týkalo profesionálního hokejisty, nicméně učiněné závěry lze zobecnit i s ohledem na skutečnost, že profesionální smlouva hokejisty a fotbalisty se svým obsahem zpravidla zásadně neliší a Nejvyšší správní soud se stejnými východisky řídil i v případě profesionálních fotbalistů (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011 – 167, ze dne 24. 10. 2012, č. j. 2 Afs 20/2012 – 35, ze dne 18. 9. 2012, č. j. 2 Afs 21/2012 – 33, nebo ze dne 1. 8. 2012, č. j. 2 Afs 22/2012 – 31). Soud se zde však zabýval toliko otázkou, zda výkon činnosti profesionálního fotbalisty či hokejisty představuje za všech okolností výkon závislé práce. Dospěl přitom k závěru, že činnost profesionálních sportovců je natolik neujasněná a právně v podstatě neupravená, že nabízí relativní smluvní volnost v tom smyslu, že hráčská činnost pro sportovní klub může být smluvně zakotvena jak formou samostatné výdělečné činnosti, tak formou pracovní smlouvy, proto je vždy třeba vycházet z obsahu smlouvy, na jejímž základě je činnost vykonávána.

[25] Jedním z rozlišujících znaků výkonu samostatné činnosti a výkonu závislé práce je prvek samostatnosti. Ten je vykládán jako schopnost či možnost rozhodovat o všech organizačních a technických podmínkách výkonu dané činnosti, tedy zejména o tom, v jaké době a po jakou dobu bude činnost realizována, na jakém místě apod. Závislá práce je oproti

tomu charakterizována výkonem činnosti jménem zaměstnavatele, podle jeho pokynů a v podřízeném vztahu vůči zaměstnavateli. Povinnost dbát pokynů ovšem není možné coby rozhodné kritérium přeceňovat, jelikož je zřejmé, že povinnost „dbát pokynů“ má např. i každý řemeslník, vykonávající činnost na základě živnostenského oprávnění, který musí respektovat pokyny objednatele. Činnost profesionálního fotbalisty je přitom aktivitou v tomto ohledu hraniční. Na to upozorňuje i Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku, když uvádí, že činnost sportovce se pojmovému vymezení závislé činnosti sice velmi blíží, nicméně nedosahuje její intenzity. Sportovec takto sice „pracuje“ pouze pro jediného zaměstnavatele, který organizuje jeho činnost, poskytuje mu pracovní pomůcky, stravu, nebo dopravu k utkání. Na druhou stranu se jeho činnost vymyká zákoníku práce např. způsobem odměňování, způsobem ukončení smlouvy, povinností účastnit se marketingových aktivit klubu nebo, jak uvádí též stěžovatel, systémem sankcí za nedodržení smluvních povinností. Naopak, prvku samostatnosti se nijak nedotýká skutečnost, že stěžovatel uzavřel profesionální smlouvu na základě vlastního svobodného rozhodnutí, jelikož to je pojmovým znakem jakéhokoliv právního jednání ve sféře soukromého práva.

[26] Jak již bylo řečeno, rozhodující pro posouzení povahy činnosti stěžovatele je obsah soukromoprávní smlouvy, na jejímž základě je činnost fotbalového hráče vykonávána, přičemž nelze použít bez dalšího výklad, který je zjevně nevýhodný a nechtěný pro obě strany daného smluvního vztahu, tzn. pro sportovce i jeho klub. Ze všech shora uvedených profesionálních smluv stěžovatele jednoznačně vyplývá vůle obou smluvních stran upravit vzájemný vztah tak, že stěžovatel bude vykonávat činnost fotbalového hráče jako samostatnou výdělečnou činnost. Ve smlouvách s klubem FK X, a.s., je nadto výslovně uvedeno, že se jedná o nepojmenovanou smlouvu ve smyslu § 51 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku. Nejvyšší správní soud nehodlá zpochybnit závěry své předešlé judikatury a uzavírá, že stěžovatelovu činnost profesionálního hráče fotbalu je třeba z nastíněných důvodů považovat za samostatnou výdělečnou činnost ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů.

[27] Profesionální hráč a sportovní klub mají určitou míru volnosti v tom, jak upraví svůj smluvní vztah (zda půjde o výkon práce zaměstnancem nebo samostatný výkon sportovní činnosti). Daňové předpisy naproti tomu kogentně stanoví režim zdanění jednotlivých samostatných výdělečných činností, a to s ohledem na charakter vykonávané činnosti.

[28] Legální definici *nezávislého povolání* ani výčet činností, které pod daný pojem spadají, žádný právní předpis neobsahuje. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2011, č. j. 8 Afs 56/2010 – 73, ve vztahu k obsahu tohoto pojmu lze podpůrně využít § 22 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů, kde se v souvislosti s daňovými nerezidenty operuje s pojmem *nezávislá činnost*. Při vědomí, že některé z tam uvedených činností je třeba považovat za podnikání podle jiných právních předpisů (architekt, lékař, inženýr, právník), lze za *nezávislá povolání* považovat např. výkonné umělce, sportovce, jejich trenéry, rozhodčí, artisty apod. Pro zmíněné profese je charakteristická kreativita a samostatnost při volbě způsobu, jakým bude dosaženo předem stanoveného výsledku.

[29] *Živností* se dle § 2 živnostenského zákona rozumí *soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem*. Aby byla určitá činnost živností, je nutné kumulativní naplnění všech uvedených podmínek. Nelze přehlédnout, že uvedená definice se do značné míry překrývá z definicí podnikání dle § 2 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku. S určitou mírou zjednodušení je tedy živností podnikání za podmínek stanovených živnostenským zákonem. Dle přílohy č. 4, bodu 74. nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních jednotlivých živností,

pokračování

je obsahem náplně živnosti volné „Provozování tělovýchovných zařízení a organizování sportovní činnosti“ mimo jiné též *činnost výkonných sportovců, případně rozhodčích, provozovaná samostatně a za účelem dosažení zisku*. V ustanovení § 3 živnostenského zákona je uveden taxativní výčet činností, které nejsou živnostmi, přestože svým obsahem mohou naplňovat všechny znaky podnikání. Jedná se zejména o činnosti, jejichž výkon je regulován zvláštními právními předpisy. Činnost výkonných sportovců v tomto výčtu zahrnuta není.

[30] Mezi stranami není sporu o tom, že stěžovatel svou činnost vykonává soustavně a za účelem dosažení zisku. Ačkoliv vykazuje také silné prvky závislosti na sportovním klubu, lze jeho činnost s ohledem na obsah profesionálních smluv považovat za činnost ekonomicky samostatnou. Stejně jako je v případě činnosti stěžovatele oslaben znak samostatnosti, i dva naposledy uvedené znaky jsou oslabeny, avšak nikoliv zcela potlačeny.

[31] Živností je taková činnost, kterou subjekt vykonává svým jménem, nikoliv jménem jiného subjektu. Do smluvního vztahu s fotbalovým klubem stěžovatel vstupuje sám a vlastním jménem. Vlastním jménem také fotbalovému klubu za odvedené služby fakturuje a fotbalový klub fakturuje ohledně svých pohledávek vůči stěžovateli (jak vyplývá z podkladů založených ve správním spise). Smlouva obsahuje řadu vzájemných práv a povinností (pro stěžovatele např. účastnit se tréninků, dbát o svou fyzickou kondici apod.). Tyto povinnosti směřují k realizaci hlavního smyslu profesionální smlouvy, kterou je účast hráče v soutěžních utkáních v těch soutěžích, kterých se fotbalový klub účastní. Zde leží také ekonomické jádro činnosti profesionálního fotbalového klubu, v této činnosti se generují příjmy klubu ze samotné účasti v soutěži, ze vstupného, vysílacích práv, marketingové příjmy z prezentace obchodních partnerů apod. Také variabilní část smlouvené odměny stěžovatele se odvíjí od výsledku soutěžního utkání, ať již kolektivního (výsledek mužstva), nebo individuálního (např. počet vstřelených gólů). Fotbalový hráč přitom v soutěžním utkání figuruje na soupisce pod svým jménem, ale zároveň jako člen fotbalového týmu, který jej k utkání nominuje.

[32] Posledním znakem živnosti je výkon činnosti na vlastní odpovědnost. I tento prvek je v činnosti profesionálního fotbalisty částečně oslaben. Vyjadřuje tzv. podnikatelské riziko, tj. odpovědnost podnikatele za splnění svých závazků. Podnikáním, resp. živností je činnost na vlastní účet a na vlastní nebezpečí. Fotbalový hráč pod sankcí pokut dle příslušné smluvní sazby odpovídá fotbalovému klubu zjednodušeně řečeno za to, že bude dodržovat životosprávu, tréninkový proces, chránit zájmy klubu a veřejně vystupovat v souladu s těmito zájmy. Jeho odpovědnost v tomto ohledu není ničím omezená. Zároveň je ovšem problematické hovořit o podnikatelském riziku v pravém smyslu slova. V případě fotbalového hráče si lze představit pokles formy (hráči se přestane v soutěžních utkáních „dařit“), což se v jeho sféře odrazí v tom, že nebude nominován k dalšímu utkání, případně s ním v budoucnu nebude prodloužena smlouva, bude uzavřena za méně výhodných podmínek nebo bude nastupovat v méně prestižním fotbalovém týmu. Hráč však má od klubu po dobu trvání smlouvy zajištěn v podstatě fixní příjem. V souvislosti s dosažením, zachováním či udržením tohoto příjmu nevstupuje do žádného dalšího závazkového vztahu s jinými subjekty. Většinu nákladů spojených s výkonem činnosti fotbalového hráče přitom nese klub.

[33] Jednotlivé znaky živnosti tedy nejsou v případě profesionálního fotbalového hráče naplněny v „čisté“ podobě. Právní úprava však jednoznačně stanoví, že obsahem náplně činnosti „Provozování tělovýchovných zařízení a organizování sportovní činnosti“ je mimo jiné též *činnost výkonných sportovců provozovaná samostatně a za účelem dosažení zisku*. Podmínky samostatnosti a za účelem dosažení zisku jsou v prováděcím nařízení uvedeny nadbytečně, jelikož se jedná o obecné podmínky, které musí být naplněny u každé živnosti. Podstatné je, že právní úprava

připouští činnost výkonného sportovce živnostenským způsobem, aniž by výslovně odlišovala činnost v individuálním a kolektivním sportu.

[34] Ke stejnému závěru se kloní i komentářová literatura, která uvádí, že mezinárodními právními předpisy ani podle zákona o daních z příjmů není vyloučena činnost profesionálního veřejně vystupujícího umělce, sportovce, artisty a jejich spoluúčinkujících osob jakožto osob samostatně výdělečně činných, provozujících živnost, nebo jako osob vykonávajících nezávislé povolání (srov. Pelc, V., *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. Praha, C. H. Beck, 2015, s. 503). V této souvislosti je třeba zmínit, že také příslušný živnostenský úřad stěžovateli živnostenské oprávnění k činnosti „Provozování tělovýchovných zařízení a organizování sportovní činnosti“ vydal (udělil). Stěžovatel v souladu s možným a legitimním výkladem právní úpravy začal od dubna roku 2011 vykonávat svojí činnost živnostenským způsobem. Tento jeho postup nebyl až do zahájení daňové kontroly v roce 2015 zpochybněn ani správcem daně ani živnostenským úřadem [§ 45 odst. 1, 2 písm. e), odst. 4, § 48, § 61 odst. 3 písm. a) a odst. 4 živnostenského zákona].

[35] Nejvyšší správní soud je toho názoru, že pokud je s ohledem na nejasnost 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.

[36] V posuzovaném případě nelze odhlédnout ani od toho, že stěžovatel je registrován k dani z přidané hodnoty. Dle podkladů založených ve správním spise je příslušná daň z přidané hodnoty uvedena i na fakturách, kterými stěžovatel sportovní činnost fotbalovému klubu fakturuje. Je třeba zdůraznit, že stěžovatel nevykonává jinou výdělečnou činnost než činnost profesionálního fotbalového hráče. Podle § 5 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je osobou povinnou k dani z přidané hodnoty *fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti*. Eurokonformní výklad vyžaduje, aby byl pojem „samostatně uskutečňované ekonomické činnosti“ vykládán v souladu se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Za účelem určení, zda posuzovaná jednotka vykonává ekonomickou činnost samostatně, je třeba zjistit, zda se nachází ve vztahu podřízenosti vůči jednotce jiné. Pro posouzení existence takového vztahu podřízenosti je dle judikatury Soudního dvora třeba ověřit, zda dotyčná osoba provádí svou činnost vlastním jménem, na svůj účet a na vlastní odpovědnost, jakož i to, zda nese hospodářské riziko spojené s výkonem takové činnosti, svobodně si určuje podmínky výkonu práce a sama vybírá honoráře tvořící její příjem (srov. rozsudky ze dne 26. 3. 1987, věc 235/85, *Komise Evropských společenství proti Nizozemskému království*, ze dne 27. 1. 2000, věc C-23/98, *Staatssecretaris van Financiën proti J. Heerma*, a ze dne 18. 10. 2007, věc C-355/06, *J. A. van der Steen proti Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht*, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2016, č. j. 2 Afs 100/2016 – 29). Jestliže správce daně umožnil stěžovateli registraci k dani z přidané hodnoty, implicitně tím vyjádřil, že provádí svou činnost samostatně, vlastním jménem a na svůj účet a odpovědnost.

[37] I z tohoto pohledu je nepřipustnou situace, kdy správce daně registruje stěžovatele k dani z přidané hodnoty (když zákonnou podmínkou registrace k této dani je výkon samostatné ekonomické činnosti vlastním jménem a na vlastní odpovědnost), přičemž stejný správce daně následně stěžovateli za stejné období doměří daň včetně daňového penále s odůvodněním,

pokračování

že předmětnou činnost samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost nevykonává a nenaplňuje tak znaky živnosti.

V.

Závěr a náklady řízení

[38] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Vzhledem k tomu, že vytýkané vady nejsou odstranitelné v řízení před krajským soudem, zrušil Nejvyšší správní soud současně i rozhodnutí žalovaného, který je vázán v dalším řízení právním názorem vysloveným výše.

[39] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodl o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[40] Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu Nejvyšší správní soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 14 000 Kč za soudní poplatky (3 x soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnosti ve výši 5 000 Kč).

[41] Stěžovatel byl v řízení před krajským soudem zastoupen daňovým poradcem Ing. Zdeňkem Urbanem. Odměna daňového poradce a náhrada hotových výdajů byla stanovena v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), (dále jen „advokátní tarif“). Podle § 12 odst. 3 advokátního tarifu se při spojení dvou a více věcí, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno jiným právním předpisem, za tarifní hodnotu považuje součet tarifních hodnot spojených věcí. V daném případě tedy 3 x 50 000 Kč, tj. 150 000 Kč; podle § 7 bod 6. sazba mimosmluvní odměny za jeden úkon právní služby v řízení o žalobě činí 7 100 Kč. S ohledem na skutečnost, že jednotlivé podané žaloby byly totožné, s výjimkou identifikačních údajů jednotlivých rozhodnutí a období, soud přiznal zástupci náhradu nákladů pouze jednou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2015, č. j. Aprk 20/2015 – 88). Za řízení o žalobě tedy přiznal Nejvyšší správní soud odměnu za dva úkony právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a podání žaloby [§ 11 písm. a) a d) advokátního tarifu] v celkové výši 14 200 Kč. Paušální náhrada hotových výdajů však náleží ve výši 300 Kč za každý skutečně učiněný úkon, tedy 6 x 300, celkem 1 800 Kč. V řízení o kasační stížnosti byl stěžovatel zastoupen advokátkou JUDr. Irenou Pražanovou, která učinila dva úkony právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a podání kasační stížnosti [§ 11 písm. a) a d) advokátního tarifu], za něž náleží mimosmluvní odměna ve výši 2 x 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 2 x 300 Kč. Nejvyšší správní soud nepřiznal zástupkyni stěžovatele odměnu za podanou repliku, jelikož tato replika představovala pouze doslovné opakování již vznesených kasačních námitek. Celkem tedy odměna zástupců činí 22 800 Kč. Jelikož oba zástupci stěžovatele jsou plátcí DPH, je třeba zvýšit přiznanou odměnu o částku 4 788 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně. Mimosmluvní odměna a paušální náhrada hotových výdajů tudíž činí celkem 27 588 Kč.

[42] Celkem tak náklady řízení činí 41 588 Kč. Uvedenou částku je žalovaná povinna zaplatit stěžovateli k rukám jeho právní zástupkyně JUDr. Ireny Pražanové ve lhůtě 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 13. července 2017

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu



ČESKÁ REPUBLIKA
R O Z S U D E K
J M Ě N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **J. M.**, zastoupeného JUDr. Iljou Lamprechtem, advokátem se sídlem Holečkova 10, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 12. 2010, č. j. 10 Af 93/2010 - 41,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 12. 2010, č. j. 10 Af 93/2010 - 41, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1.] Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým byla zamítnuta jeho žaloba brojící proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „žalovaný“) ze dne 18. 8. 2010, č. j. 4145/10-1100.

[2.] Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Milevsku (dále též „správce daně“) ze dne 23. 3. 2010, č. j. 8961/10/098970306375, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 111 674 Kč a současně byla sdělena povinnost platit penále ve výši 22 334 Kč. Spornou otázkou bylo posouzení daňové uznatelnosti cestovních náhrad profesionálního hokejisty v návaznosti na místo výkonu činnosti v celkové výši 301 326 Kč.

II. Obsah kasační stížnosti

[3.] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a, b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“), tzn. namítá nezákonnost napadeného rozsudku krajského soudu a vady správního řízení.

[4.] Spornou právní otázkou bylo v daném případě posouzení činnosti stěžovatele jakožto profesionálního hráče ledního hokeje: zda se jednalo o výkon nezávislého povolání, anebo o pracovněprávní vztah. Krajský soud prý znovu posoudil zjištěný skutkový stav a vyhodnotil jej právně odlišně, než učinily správní orgány.

[5.] Stěžovatel tvrdí, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání místa výkonu jeho podnikatelské činnosti. Stěžovatel vychází z toho, že tímto místem je Milevsko, nicméně správní orgány za toto místo označily zimní stadion HC Sparta Praha, neboť právě za tento klub stěžovatel hraje. Z hráčské smlouvy prý však místo výkonu činnosti neplyne, přičemž je zřejmé, že profesionální hráč má i řadu jiných povinností než hrát hokej. Navíc, hráč pobírá odměnu, i pokud je zraněn a hrát nemůže.

[6.] Stěžovatel proto uvádí, že ze smluvních povinností hokejového hráče plyne, že tyto činnosti může plnit na různých místech, a to včetně místa trvalého bydliště. Pobyt v bydlišti přitom není stejný jako kompletní fyzická a psychická příprava. Souhrnně tvrdí, že prokázal pravdivost svých tvrzení a oprávněnost svého postupu, proto měl opak prokázat ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („daňový řád“) žalovaný, případně měl stěžovatele vyzvat k průkazu místa výkonu práce.

[7.] Z popsanych důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit.

III. Vyjádření žalovaného

[8.] Žalovaný ve svém vyjádření zdůrazňuje, že klíčovou otázkou je v daném případě posouzení daňové uznatelnosti cestovních náhrad v návaznosti na místo provozování výdělečné činnosti stěžovatele. Je třeba vycházet z toho, že stěžovatel dosahoval v roce 2007 příjmy pouze na základě hráčské smlouvy, přičemž mu nebyly uznány náklady výdajů za spotřebované pohonné hmoty vynaložené při každodenním dojíždění z Milevska do Prahy a zpět. Jednalo se vždy o cesty na tréninky a mistrovské zápasy. Stěžovatel vykonával jinou samostatně výdělečnou činnost, nicméně nebyl držitelem živnostenského oprávnění, kde by bylo uvedeno místo podnikání. Proto finanční orgány vycházely z toho, že pravidelným pracovištěm byl zimní stadion hokejového klubu Sparta; stěžovatel v tomto místě nemůže být na pracovní cestě a není přípustné, aby uplatňoval výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. k) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Ve skutečnosti se proto jednalo o výdaje na osobní potřebu daňového subjektu ve smyslu ustanovení § 25 odst. 1 písm. u) stejného zákona.

[9.] Žalovaný rovněž zpochybnil věrohodnost evidence pracovních cest s poukazem na nepravděpodobnost, že by po období téměř celého jednoho roku byl při každodenních jízdách ujet stejný počet kilometrů.

[10.] Navíc, podle hráčské smlouvy se klub zavazuje nést náklady spojené s přípravou hráče a s jeho účastí na utkáních a ostatních činnostech. Těmito náklady se rozumí též doprava a ubytování. Z toho žalovaný dovozuje, že klub hradí i náklady na dopravu na zápasy, tréninky a jiné aktivity.

[11.] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

IV. Vlastní argumentace soudu

[12.] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[13.] Jak bylo již předestřeno výše, stěžovatel výslovně uplatnil dva kasační důvody (nezákonnost rozsudku krajského soudu a vady správního řízení), nicméně je rozumné o nich pojednat souhrnně, neboť námitky k nim uplatněné se obsahově prolínají.

[14.] Soud konstatuje, že v nyní projednávaném případě považuje za nesporné následující skutečnosti:

- Daňovou kontrolou bylo zjištěno, že stěžovatel hrál v průběhu roku 2007 za klub HC Sparta Praha a že v období od 2. 1. do 20. 10. 2007 (s výjimkou období od 27. 6. do 21. 7.) vykazoval denně jízdu z Milevska do Prahy a zpět, a to vždy ve stejné délce 103 km.
- Z hráčské smlouvy ze dne 1. 6. 2005 zejména plyne, že hráč bere na vědomí, že sjednané odměny podléhají zdanění podle platných zákonů a že je osobou samostatně výdělečně činnou (OSVČ, viz bod II.9.). Klub se zavazuje hráči platit odměny a nést náklady spojené s přípravou hráče a s jeho účastí na utkáních a ostatních jednáních a činnostech konaných v zájmu klubu. Těmito náklady se rozumí zejména náklady na dopravu, ubytování, stravování, zdravotní péči, regeneraci a rehabilitaci (čl. III.A.3.).

[15.] Finanční orgány dospěly k názoru, že se nejednalo o pracovní cesty, nýbrž o cesty na místo, kde stěžovatel prováděl výkon práce jako hokejista, tzn. jednalo se o pravidelné pracoviště. V tomto směru byl pojem „pracovní cesta“ definován odkazem na ustanovení § 42 odst. 1 zákoníku práce, podle něhož se pracovní cestou rozumí časově omezené vyslání zaměstnance zaměstnavatelem k výkonu práce mimo sjednané místo výkonu práce. Místo výkonu práce je pravidelným pracovištěm sjednaným v pracovní smlouvě; u podnikatele se tedy analogicky jedná o místo výkonu podnikatelské činnosti. Žalovaný připustil, že na stěžovatele vykonávajícího jinou samostatně výdělečnou činnost nelze použít citovanou úpravu o dohodnutém pravidelném pracovišti dle zákoníku práce, neboť zde k žádné takové dohodě nedochází, a proto je třeba postupovat podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. k) bod 2. zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení se pravidelným pracovištěm pro poplatníky s příjmy podle § 7 rozumí místo podnikání uvedené v živnostenském nebo jiném obdobném povolení k podnikání. Protože stěžovatel nemá živnostenské oprávnění a ani ve smlouvě s hokejovým klubem žádné pravidelné pracoviště není dohodnuto, vycházel žalovaný z místa převážného výkonu činnosti, kterým byl stadion Sparty Praha.

[16.] Krajský soud - na rozdíl od žalovaného – vyhodnotil obsah předmětné hráčské smlouvy jako obdobný smlouvě pracovní, přičemž není rozhodující, jak smluvní strany chápaly postavení stěžovatele z hlediska daňového. Hráčská smlouva představovala „*zastřený pracovněprávní úkon a na základě tohoto zjištění a závěru správně žalovaný neuznal žalobci jízdné z místa bydliště do sídla HC Sparta Praha jako daňový výdaj.*“

[17.] Z uvedeného je zřejmé, že oba finanční orgány i krajský soud dospěly ke stejnému závěru o daňové neuznatelnosti předmětných výdajů stěžovatele; učinily tak však na základě odlišných právních názorů. Zatímco totiž finanční orgány akceptovaly, že stěžovatel vykonával samostatnou výdělečnou činnost, nicméně jezdil pouze na místo svého pravidelného pracoviště; dospěl krajský soud k závěru, že se ve skutečnosti jednalo o zastřený pracovněprávní úkon, jelikož v úvahu je, ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu, třeba brát skutečný obsah právního úkonu. Právní názor krajského soudu byl proto významně odlišný od názoru žalovaného obsaženého v přezkoumávaném rozhodnutí. Stěžovatel na tuto odlišnost v kasační stížnosti upozornil, a byť výslovně neuvedl kasační důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., je z obsahu této námítky zřejmé, že se ubírá právě tímto směrem. Je proto povinností soudu,

který hodnotí každý úkon z hlediska jeho obsahu a nikoliv označení (formy), vypořádat se i s tímto uplatněným důvodem.

[18.] V tomto ohledu spatřuje Nejvyšší správní soud pochybení krajského soudu, spočívající v *překvapivosti* jeho rozsudku. Jestliže totiž krajský soud přezkoumával pravomocné správní rozhodnutí podložené určitou právní argumentací, přičemž tento přezkum může činit zásadně vždy jen v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), nachází se žalobce ve stavu legitimního očekávání, že svojí žalobou (resp. jednotlivými žalobními body) nastavil referenční rámec soudního přezkumu. Tento rámec je důležitý i pro dokazování, které krajský soud provádí v rámci plné jurisdikce. Lze si sice velmi dobře představit, že krajský soud dospěje i k odlišné právní argumentaci, než učinil žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, a přesto neshledá důvod vyhovět žalobě. V takových případech je nicméně nutno trvat na možnosti žalobce vyjádřit se k tomuto odlišnému právnímu hodnocení, a to právě proto, aby nedocházelo k výše zmíněné překvapivosti rozhodnutí. Jak k překvapivosti rozhodnutí soudů uvedl Ústavní soud (nález sp. zn. IV. ÚS 544/98, in: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 15, str. 75), „*odchýlil-li se odvolací soud nejen od skutkových zjištění, jaká učinil soud prvního stupně na základě bezprostředně před ním provedených důkazů, ale také od právních závěrů z těchto zjištění vycházejících, a sám bez jakéhokoli dokazování, aniž by jakýmkoli způsobem umožnil účastníkovi řízení vyjádřit se k odvolacím soudem nově nastolenému meritu věci, odepřel mu tímto postupem právo na spravedlivý proces podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy a čl. 36 odst. 1 Listiny.*“

[19.] V nyní projednávaném případě získává zmíněná překvapivost rozsudku krajského soudu zcela zřejmé kontury porušení pravidel spravedlivého procesu tím, že krajský soud na straně jedné - pro stěžovatele nepochybně překvapivě - překvalifikoval jeho samostatnou výdělečnou činnost na zastřený pracovněprávní úkon, nicméně současně mu vytkl, že nepředložil dostatečné důkazy k uskutečněným pracovním cestám. Jinak řečeno, neunesení důkazního břemene bylo u stěžovatele shledáno ve vztahu k právní kvalifikaci, kterou bez dalšího nemohl s ohledem na průběh a závěry správního řízení očekávat.

[20.] Lze tak shrnout, že v daném případě stěžovatel zmiňovanou možnost zareagovat na odchylný právní názor krajského soudu neměl, jelikož soud rozhodl bez nařízení jednání a účastníky řízení s možností odchylného právního posouzení předem neseznámil. V tomto směru tedy Nejvyšší správní soud zjistil vadu řízení před krajským soudem. Ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. však vyžaduje, aby vada řízení byla takové intenzity, že měla (přínejmenším potenciálně) za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé.

[21.] Nejvyšší správní soud proto nemohl ustrnout na popsaném pochybení krajského soudu, protože by zjevně odporovalo zásadě hospodárnosti řízení, pokud by zrušil rozsudek krajského soudu, byť by si byl vědom, že krajský soud ve věci nově rozhodne s pravděpodobností hraničící s jistotou stejně, neboť z hlediska zaujatého právního názoru mu nelze nic zásadního vytknout. Proto zdejší soud musel přistoupit k hmotněprávnímu posouzení relevantní právní otázky daňové uznatelnosti předmětných cestovních náhrad, tj. výdajů na cesty z místa bydliště stěžovatele v Milevsku do sídla hokejového klubu Sparta Praha.

[22.] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval názorem krajského soudu ohledně vyhodnocení hráčské smlouvy jako zastřeného pracovněprávního úkonu. Tento názor odůvodnil krajský soud právy a povinnostmi z ní plynoucími, kdy např. stěžovatel je povinen hrát za klub hokej, účastnit se tréninků, soustředění, regenerace; klub je zase povinen mu hradit měsíční odměnu, nést náklady spojené s přípravou a účastí na utkáních. Protože místem výkonu práce bylo sídlo hokejového klubu, nemohlo se podle krajského soudu jednat o pracovní cesty. Skutečnost, že se stěžovatel zdržoval více v Milevsku než v Praze a že se připravoval i v Milevsku, byla podle názoru krajského soudu zcela irelevantní, neboť k těmto okolnostem nenavrhoval a nepředložil žádné důkazy.

[23.] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že výtka krajského soudu ohledně nepředložení důkazů týkajících se činnosti stěžovatele v místě jeho bydliště (Milevsko) není korektní právě

za situace, kdy se tento soud dopustil výše zmíněné překvapivosti spočívající v odlišném právním hodnocení případu, o kterém nebyl stěžovatel předem jakkoliv zpraven. Ohledně povahy vztahu mezi klubem a stěžovatelem pak zdejší soud odkazuje na právní názor obsažený v rozsudku sp. zn. 2 Afs 62/2004 (všechna rozhodnutí NSS viz www.nssoud.cz), kde se soud pokusil o materiální posouzení závislé činnosti. Zejména zde uvedl, že „definiční prvek závislosti tak bude dán zejména povahou vykonávané činnosti (typicky práce vykonávané na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele) a také tehdy, pokud se bude jednat o činnost dlouhodobou a kdy k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby, tuto činnost vykonávající, jelikož neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku její právní sféru poškozuje. ... Jinak řečeno: zvyšování zaměstnanosti nástroji působení státu, a to i daňovými, nemůže ve svých důsledcích vést k tomu, aby bylo za žádoucí považováno uzavírání pracovních vztahů i tehdy, jestliže na jejich uzavření není dán oboustranný zájem.“

[24.] V rozsudku ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 173/2005 - 69, vycházejí z výše uvedeného právního názoru, dodal: „*Pokud se smluvní strany rozhodnou, v souladu s obecnými principy smluvního práva (smluvní svoboda, dobrá víra, nezneužívání ekonomicky silnějšího postavení apod.) do tohoto smluvního vztahu vstoupit a dojde k jeho skutečné realizaci, nejedná se o právní úkon zastržený. Jinak by tomu ovšem bylo, pokud by žalobce přiměl k uzavření tohoto typu smluv o dílo své smluvní partnery za pomoci ekonomického nátlaku, zneužívaje jejich faktické ekonomické závislosti na nich, a přiměl je tak uzavřít takovou smlouvu, kterou ve skutečnosti neměli zájem uzavřít. (...) Snaha o minimalizaci nákladů a maximalizaci zisku, realizovaná tím, že podnikatel zajišťuje specifické činnosti pomocí smluv o dílo uzavřených s reálně ekonomicky samostatnými, i když z hlediska objemu tržeb a vlastního kapitálu nepoměrně slabšími zhotoviteli, je racionálním, nikoho nepoškozujícím, a tedy i právem dovoleným vzorcem chování a slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů.*“

[25.] V nyní projednávaném případě neshledal zdejší soud sebemenší důvod pro domněnku, že by bylo v zájmu stěžovatele (a koneckonců i hokejového klubu) uzavřít pracovní smlouvu, resp. smlouvu obdobnou pracovní smlouvě, stejně jako neshledal důvodu pochybovat o tom, že smlouva mezi stěžovatelem a klubem byla – i přes ekonomický nepoměr mezi smluvními stranami – uzavřena zcela svobodně. Konkrétní okolnosti tohoto případu ostatně dostatečně přesvědčivě ukazují, že smlouva vykládaná krajským soudem jako smlouva obdobná smlouvě pracovní by přinejmenším v tomto ohledu pro stěžovatele výhodná nebyla. Jak bylo ostatně zjištěno v průběhu místního šetření, stěžovateli kupř. nebyly ani vypláceny cestovní náhrady při jeho účasti na trénincích; tyto si hradil sám.

[26.] Je nicméně pravdou, že podle ustanovení § 2 odst. 3 zákoníku práce (č. 262/2006 Sb.) „[z]a závislou práci, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, se považuje výlučně osobní výkon práce zaměstnance pro zaměstnavatele, podle pokynů zaměstnavatele, jeho jménem, za mzdu, plat nebo odměnu za práci, v pracovní době nebo jinak stanovené nebo dohodnuté době na pracovišti zaměstnavatele, popřípadě na jiném dohodnutém místě, na náklady zaměstnavatele a na jeho odpovědnost.“ Podle ustanovení § 3 stejného zákona pak platí, že „[z]ávislá práce může být vykonávána výlučně v pracovněprávním vztahu podle tohoto zákona, není-li upravena zvláštními právními předpisy. Základními pracovněprávními vztahy podle tohoto zákona jsou pracovní poměr a právní vztahy založené dohodami o pracích konaných mimo pracovní poměr.“

[27.] Status profesionálních sportovců není v zákoníku práce výslovně zmíněn (tím se liší např. od slovenské úpravy - viz § 3 odst. 2 zákonníka práce č. 311/2001 Z. z.) a je proto dán daleko větší prostor pro výklad. Z citovaných zákonných ustanovení je přitom zřejmé, že podle zákoníku práce by se tento vztah musel řídit tehdy, pakliže by jeho povaha jednoznačně odpovídala zákonné definici závislé činnosti a případně ani neumožňovala výkon této činnosti osobou samostatně výdělečně činnou. Pokud však povaha činnosti umožňovala v rovině soukromého práva zvolit vícero alternativních smluvních úprav, pak bylo pouze na smluvních stranách, aby tuto volbu za zohlednění výhod a nevýhod toho či onoho smluvního typu, včetně zohlednění efektů daňových, učinily (srov. k tomu obdobně oddíl III. 3 - Smysl a účel dohody o provedení práce s přihlédnutím k hodnotám chráněným ústavním pořádkem usnesení rozšířeného senátu

Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 6 Ads 48/2009 – 87, publ. pod č. 2216/2011 Sb. NSS, zejména pak bod 21 uvedeného usnesení).

[28.] Povaha hráčské činnosti pro sportovní klub její smluvní zakotvení formou samostatné výdělečné činnosti rozhodně nevylučuje. V nyní projednávaném případě je totiž z obsahu hráčské smlouvy (koncipované jako nepojmenovaná smlouva a uzavřená podle ustanovení § 51 občanského zákoníku) zřejmé, že se činnost sportovce pojmovému vymezení závislé činnosti sice velmi blíží, nicméně nedosahuje její intenzity. Jakkoliv se totiž stěžovatel musel při své činnosti řídit pokyny svého smluvního partnera (klubu - „zaměstnavatele“) a měl právo od něj dostávat příslušnou sjednanou odměnu, zejména v povinnosti sportovce vykonávat práci „*v pracovní době nebo jinak stanovené nebo dohodnuté době na pracovišti zaměstnavatele, popřípadě na jiném dohodnutém místě*“, je činnost profesionálního sportovce natolik specifická, že se omezením plynoucím ze zaměření a výslovné reglementace zákoníku práce vymyká. Z povahy věci je totiž zřejmé, že součástí výkonu činnosti profesionálního sportovce není pouze účast na utkáních, případně trénincích, svého klubu, nýbrž i řada dalších aktivit, které jsou nezbytné jednak pro stoprocentní připravenost daného sportovce (proto např. předmětná hráčská smlouva zakotvuje povinnost udržovat se v dobré fyzické i psychické kondici a připravenosti, bod III.B.2.), a také z důvodů marketingových zájmů klubu (reklamní akce, autogramiády, setkání s fanoušky atp.). V konečném důsledku je proto obtížné představitelné, aby specifická činnost profesionálního sportovce v běžící sezóně byla svojí povahou slučitelná s takovými instituty zákoníku práce, jako jsou třeba nepřetržitý odpočinek mezi dvěma směny, přestávky v práci na jídlo a oddech, dny pracovního klidu anebo práce přesčas. I kdyby však tato úskalí byla tvořivou aplikací zákoníku práce překonána, je na smluvních stranách, aby i z důvodů obtížné použitelnosti zákoníku práce na činnost stěžovatele, zvolily jinou smluvní úpravu, byla-li podle soukromého práva možná.

[29.] Značně specifický a ne zcela odpovídající koncepci zákoníku práce je rovněž způsob odměňování profesionálních sportovců, založený na podstatně odlišných východiscích než pracovněprávní úprava. Jestliže totiž je pro pracovní právo typické odměňování podle tarifů, odpracovaných hodin či splnění určitých úkolů, je koncepce hráčské smlouvy postavena zejména na motivační složce odměny (např. bonusy za dosažený počet bodů), doplněný velmi tvrdým systémem pokut za porušení hráčských povinností. V konečném důsledku se tak ve výši odměny sportovců působících v kolektivních sportech primárně nepromítá individuální osobní nasazení a počet „odpracovaných hodin“, nýbrž zejména úspěšnost týmu jako celku, což – jak je dobře známo – je záležitost často dokonce i velmi nahodilá a ne vždy odpovídající jeho vlastní aktivitě.

[30.] Lze tak učinit dílčí závěr, že činnost profesionálního sportovce není jednoduše podřaditelná pod pojem „závislá práce“ ve smyslu zákoníku práce. Nelze proto vyloučit, resp. dokonce považovat za protiprávní, uzavírání i jiných než pracovních smluv mezi sportovci a jejich kluby. Tento závěr lze ostatně opřít i o faktickou situaci, kdy je v praxi obecně akceptováno, že profesionální sportovec může - z daňového hlediska – působit též jako OSVČ (k tomu podrobněji např. R. Vybíral, *Zdaňování příjmů profesionálních sportovců ze sportovní činnosti*, Daně a finance č. 3/2011, str. 17 a násl.). K odklonu od této obecně akceptované praxe by proto musel existovat velmi silný důvod, spočívající např. ve výslovné změně zákonné úpravy. Jinak totiž lze argumentovat i prostřednictvím určité míry normativní síly fakticity.

[31.] Současně však je třeba podotknout, že výše uvedené neznamená, že by mezi profesionálním sportovcem a klubem, za který hraje, pracovní smlouva uzavřena být nemohla či dokonce nesměla. Nejvyšší správní soud toliko zastává názor, že za současné situace značné nejasnosti právního postavení profesionálních sportovců (viz níže část označená „obiter dictum“) stát nemůže vynucovat jen jednu z možných forem jejich smluvní spolupráce s kluby, a to ani prostřednictvím daňové politiky.

[32.] Nejvyšší správní soud se proto neztotožňuje se způsobem vyhodnocení předmětné hráčské smlouvy tak, jak to učinil krajský soud. Z obsahu této smlouvy je totiž zřejmé, že se jedná

o smlouvu časově omezenou a výslovně z ní plyne, že stěžovatel je osobou samostatně výdělečně činnou a že právě on je povinen obdržené odměny podrobit zdanění. Nejvyšší správní soud má za to, že při hodnocení tohoto ujednání, u něhož nemá žádné pochybnosti co do svobody projevené vůle obou smluvních aktérů, je namístě zdrženlivost státních orgánů. Na rozdíl od krajského soudu se tedy nedomnívá, že v tomto konkrétním případě lze oběma kontrahentům podsouvat záměr uzavřít ve skutečnosti pracovní smlouvu.

[33.] Proto soud přistoupil k hodnocení právního posouzení případu finančními orgány, tj. k hodnocení stěžovatele jako osoby samostatně výdělečně činné.

[34.] Podle ustanovení § 24 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů platí, že „*výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*“ K tomu ustáleně zdejší soud judikuje (viz např. rozsudek sp. zn. 2 Afs 44/2004), že nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem racionálně vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „*věcné a časové souvislosti*“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah; v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů (obdobně viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 - 64, publ. pod č. 1984/2010 Sb. NSS).

[35.] V nyní projednávaném případě považuje soud zmíněnou věcnou a časovou souvislost za zcela jednoznačnou: cesta z místa bydliště ke stadionu HC Sparta Praha byla nezbytná k plnění povinností plynoucích pro stěžovatele z hráčské smlouvy. Skutečnost, že pokračující dopravu např. na venkovní zápasy zajišťoval již tento klub sám, je z tohoto hlediska zcela nevýznamná.

[36.] Zákon o daních z příjmů ostatně v ustanovení § 24 odst. 2 písm. k) výslovně počítá s tím, že doprava vlastním silničním vozidlem spadá pod výdaje (náklady) na pracovní cesty; v tomto směru proto nelze ani vznášet důvodné pochybnosti. Žalovaný ale zastává názor, že se nemohlo jednat o pracovní cesty, pakliže všechny vedly na jediné místo (hokejový stadión HC Sparta Praha), kde byla provozována výdělečná činnost stěžovatele.

[37.] S tímto názorem se Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit a domnívá se, že pro něj není dána ani dostatečná zákonná opora. Jak bylo totiž rozebráno výše, činnost profesionálního sportovce je natolik osobitá, že ji nelze omezit na „domovský“ zimní stadion. Jak k tomu správně uvedl stěžovatel, povinností ligového hokejisty není toliko hrát hokej na jednom stadionu, nýbrž k této profesi patří i celá řada dalších povinností popsanych i v hráčské smlouvě: pečovat o svoji fyzickou kondici a dobrou psychiku, absolvovat tréninkové kempy, účastnit se soustředění, regenerace, propagačních, charitativních a dalších akcí atp. V případě zranění či nemoci je sportovec povinen absolvovat příslušné lékařské procedury, případně rekonvalescence a rehabilitace. Řada popsanych činností se přitom zcela zjevně neodehrává na zmiňovaném zimním stadionu, není ani nikým přímo zajišťována či kontrolována. Nelze konečně pominout, že profesionální sportovec má i řadu činností zapovězenou, což se samozřejmě nezřídka promítá i do jeho soukromého života (např. nesmí provozovat jiné rizikové sporty bez souhlasu svého klubu).

[38.] Je třeba podotknout, že právě v tomto segmentu činností profesionálního sportovce, které nezajišťuje a ani přímo nekontroluje klub, opět spočívá její výrazná odlišnost oproti závislé práci vykonávané dle zákoníku práce. Lapidárně řečeno, jestliže se sportovec smluvně zaváže udržovat si a zvyšovat fyzické dovednosti a schopnosti a jestliže proto např. chodí do posilovny či běhat do parku, je zřejmé, že z povahy věci takto „odpracované hodiny“ nebude nárokovat k proplacení u svého zaměstnavatele např. jako přesčasy, nýbrž že jde jednak o plnění jeho

obecné smluvní povinnosti a také o jeho vlastní zájem na stále se zlepšujících sportovních výsledcích, které mu např. zvýší šance na nějaký zajímavý přestup a tedy i na uzavření daleko výhodnější a prestižnější smlouvy.

[39.] Lze proto uzavřít, že se Nejvyšší správní soud neztotožňuje ani s právním názorem žalovaného, že je pojmově vyloučeno, aby byly pracovní cesty profesionálního hokejisty vykonávány mezi místem jeho bydliště a zimním stadionem; tento názor považuje za neudržitelný. Pro názornost, kvalitativně podobný je totiž např. i vztah mezi řemeslníkem disponujícím živnostenským oprávněním, provádějícím dlouhodobou (třeba i několikaletou) činnost na jediném místě, kdy rovněž nelze apriorně vyloučit, že se bude jednat o každodenní pracovní cesty (naopak je velmi dobře představitelné, že bude-li na určitém místě dlouhodobě činnost vyvíjet, bude tam každý den ze svého místa podnikání dojíždět).

[40.] Jinou otázkou je samozřejmě věrohodnost evidence předmětných pracovních cest, kdy ve vyjádření ke kasační stížnosti stejně jako v závěru odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný zpochybnil, zda je vůbec fyzicky možné, aby byl po téměř celý jeden rok stěžovatelem najet každodenně vždy zcela stejný počet kilometrů. To je nicméně problém toliko průkaznosti konkrétních daňových dokladů, kdy důkazní břemeno leží na daňovém subjektu (§ 31 odst. 9 daňového řádu); nikoliv jejich apriorního vyloučení z důvodu, že předmětné cesty jako celek nelze považovat za pracovní. Lze však podotknout, že zásadně není důvodu považovat za nevěrohodnou evidenci ujetých kilometrů založenou nikoli na fyzické kontrole počítadla ujetých kilometrů na předmětném automobilu, nýbrž vycházející např. z údaje o délce nejvhodnějšího (tedy zpravidla – podle povahy trasy – z hlediska počtu kilometrů nebo z hlediska potřebné doby jízdy nejkratšího) spojení mezi dvěma body, vycházející ze spolehlivých zdrojů, např. z údajů navigace GPS či autoatlasu, není-li jinak pochyb o tom, že daná cesta byla v danou dobu opravdu uskutečněna. Bazírovat na každodenní fyzické kontrole ujetých kilometrů na počítadle kilometrů v automobilu nelze za normálních okolností považovat za proporcionální. Za takové situace pak nelze považovat za *a priori* nevěrohodnou evidenci, v níž se počet ujetých kilometrů mezi dvěma identickými body po identické trase (např. jako u stěžovatele na trase z bydliště stěžovatele na stadion a zpět) opakuje.

[41.] Jak uvedl zdejší soud v jiné věci (rozsudek sp. zn. 1 Afs 97/2009), „*uskutečnění pracovních cest osobním automobilem (§ 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) a jejich souvislost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů (§ 23 odst. 1 téhož zákona) lze zpravidla prokázat např. svědeckými výpověďmi, parkovacími lístky, výpisy z platebních karet (jimi lze prokázat, že se daňový subjekt zdržoval na určitém místě), dodacími listy potvrzujícími osobní dodání (či odběr) zboží, pokladními doklady (osobní převzetí či předání hotovosti), obchodní korespondencí (např. elektronickou, jejímž předmětem je sjednání místa a času schůzky) či jinými obchodními dokumenty, které souvisí s účelem cesty.*“ V nyní projednávaném případě soud nemá pochyb o tom, že muselo být ze strany správce daně poměrně jednoduše zjistitelné, kdy a kde se např. odehrávaly mistrovské či přípravné zápasy, zda se jich stěžovatel skutečně účastnil, jaké byly tréninkové plány, kdy a na jakém místě proběhla soustředění, zda byl stěžovatel zraněn či nemocný apod. Bylo tedy věcí správce daně, aby případně vyvrátil konkrétní daňové doklady, případně tvrzení stěžovatele podložená příslušnými evidencemi; nikoliv však aby paušálně odmítl možnost daňově uznat všechny tyto pracovní cesty.

V. Obiter dictum

[42.] Nad rámec nosných důvodů rozhodnutí soud uvádí, že spornost řešené právní otázky v tomto konkrétním případě je dána zejména absencí zvláštní zákonné úpravy, která by náležitě zohledňovala specifika činnosti profesionálních sportovců. Je totiž skutečností, že oblast profesionálního sportu je právně velmi neujasněná a v praxi ani v doktríně není postaveno najisto, které z možných řešení nejlépe odpovídá znění a smyslu zákonné úpravy. Ostatně,

i v nyní řešené věci je zřejmé, že se finanční orgány a krajský soud právě z důvodu této nevyjasněnosti postavily na dvě protichůdná stanoviska: na charakteristiku činnosti stěžovatele jako OSVČ (žalovaný) i jako výlučné pracovní činnosti vykonávané pro jednoho zaměstnavatele (krajský soud). Bylo proto úkolem Nejvyššího správního soudu, kterého se zhostil v nyní vydaném rozsudku, aby uvedenou právní nejistotu odstranil.

[43.] Na straně jedné je totiž pravdou, že vnější znaky činnosti profesionálního sportovce se velmi podobají klasickému pracovnímu poměru (sportovec „pracuje“ pouze pro jediného zaměstnavatele, dostává od něj pracovní pomůcky, stravuje se u něj apod.). Současně je však zřejmé, že jednoznačné podřazení do režimu zákoníku práce v jeho stávající podobě, založené na kogentních ustanoveních, by značně ohrozilo samotnou existenci profesionálního sportu, a také i pro jednotlivé sportovce by se jevilo jako velmi nevýhodné. Je např. obtížně představitelné, že by profesionální sportovec mohl ukončit vztah ke svému klubu jednostrannou výpovědí (tzn. že by následně mohl přestoupit „zadarmo“ do jiného klubu, ačkoliv klub předchozí jej vychoval, resp. „koupil“), anebo že by na činnost sportovců byla aplikovatelná všechna ustanovení týkající se pracovní doby (včetně přesčasů) či omezení stanovených pro uzavírání pracovních smluv na dobu určitou (§ 39 zákoníku práce) apod.

[44.] Za této situace zdejší soud musel v nyní řešeném daňovém případě přistoupit k použití obecnějších právních principů *in dubio mitius*, resp. *in dubiis contra fiscum*. Pokud je totiž činnost profesionálních sportovců natolik neujasněná a právně v podstatě neupravená, nemůže správní soud, na jehož rozhodovací činnost se také vztahuje čl. 4 Ústavy („*Základní práva a svobody jsou po ochranou soudní moci.*“), použít bez dalšího výklad, který je zjevně nevýhodný a nechtěný pro obě strany daného smluvního vztahu, tzn. pro sportovce i jeho klub.

VI. Shrnutí

[45.] Lze tak uzavřít, že Nejvyšší správní soud na základě shora předestřené argumentace dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, neboť shledal naplněnými tři zákonné důvody: nezákonnost rozsudku krajského soudu, vady správního řízení a vady řízení před soudem [§ 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.] Proto jej podle ustanovení § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je tento soud vázán shora uvedeným právním názorem.

[46.] V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud též o nákladech řízení (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 29. listopadu 2011

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu