



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudkyň Mgr. et Mgr. Lenky Bahýřové, Ph.D., a JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D., v právní věci

žalobce: **P. V.**
sídlem U N., P.

zastoupený daňovou poradkyní Ing. Ilonou Vošvrdovou Prsteckou
sídlem Nivnická 446/14, 709 00 Ostrava

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 5. 2016, č. j. 22128/16/5200-10422-711919,
č. j. 22129/16/5200-10422-711919 a č. j. 22126/16/5200-10422-711919

takto:

- I. Řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17. 5. 2016, č. j. 22129/16/5200-10422-711919, se zastavuje.
- II. Řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17. 5. 2016, č. j. 22126/16/5200-10422-711919, se zastavuje.
- III. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17. 5. 2016, č. j. 22128/16/5200-10422-711919 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- IV. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 200 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobce daňové poradkyně Ing. Ilony Vošvrdové Prstecké.

- V. Žalobci se vrací zaplacený soudní poplatek ve výši 4 000 Kč. Částka 4 000 Kč bude žalobci vrácena z účtu Městského soudu v Praze, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Základ sporu a průběh předcházejícího řízení

1. Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal zrušení tří rozhodnutí žalovaného označených v záhlaví tohoto rozsudku (dále též společně „napadená rozhodnutí“).
2. Napadeným rozhodnutím ze dne 17. 5. 2016, č. j. 22128/16/5200-10422-711919 žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též jen „správce daně“) ze dne 24. 11. 2015, č. j. 7030445/15/2005-51523-108407 a napadený platební výměr potvrdil. Správce daně platebním výměrem 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.
3. Napadeným rozhodnutím ze dne 17. 5. 2016, č. j. 22129/16/5200-10422-711919 žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru správce daně ze dne 24. 11. 2015, č. j. 7036166/15/2005-51523-108407 a napadený platební výměr potvrdil. Správce daně platebním výměrem žalobci doměřil za zdaňovací období roku 2013 daň z příjmů fyzických osob ve výši 2 778 709 Kč a současně mu uložil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 555 741 Kč.
4. Napadeným rozhodnutím ze dne 17. 5. 2016, č. j. 22126/16/5200-10422-711919 žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru správce daně ze dne 11. 11. 2015, č. j. 6842158/15/2005/51523-108407 a napadený platební výměr potvrdil. Správce daně platebním výměrem žalobci doměřil za zdaňovací období roku 2014 daň z příjmů fyzických osob ve výši 3 019 481 Kč a současně mu uložil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené dan ve výši 361 170 Kč.
5. Odůvodnění všech tří napadených rozhodnutí jsou formulována obdobně, přičemž z daňových spisů vyplývají následující skutečnosti:
6. Žalobce, zastoupený na základě generální plné moci daňovou poradkyní Ing. Ilonou Vošvrdovou Prsteckou, podal dne 17. 9. 2013 a dne 1. 7. 2014 řádné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013. Dne 27. 7. 2015 podal dodatečné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014. V předmětných daňových přiznáních žalobce vykázal příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti dle ust. § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) z titulu vykonávání sportovní činnosti. K vykázaným příjmům žalobce uplatnil výdaje dle ust. § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů (tj. ve výši 60 % ze zdanitelných příjmů).
7. Správce daně si v rámci vyhledávací činnosti opatřil hráčskou smlouvu ze dne 13. 7. 2012 (dále též jen „hráčská smlouva“) uzavřenou mezi žalobcem a hokejovým klubem HC LEV, a. s. (dále též jen „klub“). Na základě této smlouvy vykonával žalobce činnost

profesionálního hráče ledního hokeje pro hokejový klub, ze které mu v předmětných zdaňovacích obdobích plynuly příjmy uvedené v daňových přiznáních.

8. Žalobce byl dne 10. 9. 2015 vyzván k podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2012 a 2013 s odůvodněním, že zdanitelné příjmy v předmětném zdaňovacím období roku neplynuly žalobci na základě živnostenského oprávnění, ale jednalo se o příjmy dosažené sportovcem kolektivního sportu dle ust. § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů (tj. příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů). Podle správce daně bylo možné k těmto příjmům podle ust. § 7 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů uplatnit výdaje pouze ve výši 40 % z dosažených příjmů, pokud nejsou uplatněny v prokázané výši. Jelikož měl správce daně pochybnosti i o správnosti uplatněné výše výdajů za rok 2014, vydal dne 14. 9. 2015 výzvu, ve které byl žalobce vyzván k prokázání oprávněnosti uplatnění výdajů ve výši 60 % ze všech příjmů dosažených ve zdaňovacím období roku 2014.
9. Na tyto výzvy žalobce odpověděl dne 24. 9. 2015, když ve svém vyjádření mimo jiné uvedl, že pokud by neměl živnostenský list, tak by k uvedeným příjmům uplatnil výdaje ve výši 40 %. Avšak vzhledem k tomu, že žalobci živnostenský list vystaven byl na základě profesionální hráčské smlouvy, uplatnil výdaje ve výši 60 %. Dále žalobce uvedl, že hráčská smlouva byla uzavřena jeho vlastním jménem, jeho trénink je individuální a musí se také samostatně připravovat. Daň tedy byla stanovena dle žalobce ve správné výši a nebyl důvod podávat dodatečné daňové přiznání.
10. Dne 12. 10. 2015 bylo žalobci ve věci vyměření daně za zdaňovací období roku 2014 zasláno sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností, ve kterém správce daně konstatoval, že s ohledem na uvedená zjištění a z povahy hokeje (kolektivní sport) nejsou naplněny základní znaky živnosti dle ust. § 2 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, (dále jen „živnostenský zákon“), neboť hráč hraje pod hlavičkou klubu a na odpovědnost klubu, kterým je jeho činnost řízena. Správce daně konstatoval, že příjmy dle hráčské smlouvy jsou příjmy z výkonu nezávislého povolání dle ust. § 7 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, ke kterým lze uplatnit výdaje pouze ve výši 40 % z příjmů, avšak nejvýše do částky 800 000 Kč [ust. § 7 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů]. Dne 27. 10. 2015 doručil žalobce správci daně vyjádření ke sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností, ve kterém navrhl pokračování v dokazování a namítal absolutní nesprávnost a neobjektivnost dosavadního postupu správce daně. V rámci návrhu na provedení důkazních prostředků žalobce navrhl, aby se správce daně na základě skutečností obecně známých, případně na základě vlastního šetření, seznámil podrobněji s veškerými činnostmi profesionálního hokejisty, které činí za účelem dosažení zisku.
11. Vzhledem k tomu, že po vyhodnocení vyjádření žalobce ze dne 27. 10. 2015 nedošlo ke změně výsledku postupu k odstranění pochybností, vydal správce daně za zdaňovací období roku 2014 dne 11. 11. 2015 dodatečný platební výměr č. j. 6842158/15/2005-51523-108407, a to ve výši 3 019 481 Kč.
12. Žalovaný pak ohledně zdaňovacích období roku 2012 a 2013 vyzval žalobce ve smyslu ustanovení § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) k podání dodatečných daňových přiznání s odůvodněním, že zdanitelné příjmy v předmětném zdaňovacím období roku 2012 a 2013 neplynuly žalobci na základě

živnostenského oprávnění, ale jednalo se o příjmy dosažené sportovcem kolektivního sportu dle ustanovení § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů (tj. příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů). K těmto příjmům lze dle ustanovení § 7 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů uplatnit výdaje pouze ve výši 40 % dosažených příjmů, pokud nejsou uplatněny v prokázané výši. Na tuto výzvu žalobce odpověděl dne 24. 9. 2015 obdobně jako u zdaňovacího období roku 2014.

13. Na základě uvedeného pak správce daně doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osoba za zdaňovací období roku 2012 ve výši 337 708 Kč (rozhodnutí ze dne 24. 11. 2015, č.j. 7030445/ 15/2005-51523-108407) a za zdaňovací období roku 2013 ve výši 2 778 709 Kč (rozhodnutí ze dne 24. 11. 2015, č. j. 7036166/15/2005-51523-108407).
14. Proti těmto třem rozhodnutím podal žalobce v řádné lhůtě odvolání, která žalovaný zamítl a potvrdil rozhodnutí správce daně. Žalovaný uvedl, že správce daně měl s ohledem na charakter činnosti žalobce důvodný předpoklad, že daň nebyla přiznána ve správné výši. Správce daně proto postupoval dle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu v návaznosti na ust. § 143 odst. 3 daňového řádu a vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. S ohledem na § 91 odst. 1 daňového řádu bylo tímto úkonem zahájeno doměřovací řízení. Správce daně jako důkaz osvědčil hráčskou smlouvu uzavřenou s klubem, na jejímž základě žalobci plynuly příjmy z výkonu kolektivního sportu. Dále správce daně stupně využil způsob uplatnění výdajů, který žalobce využil v řádném daňovém přiznání, a to dle ust. § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Správní úvaha správce daně vycházela ze skutečnosti, že lední hokej je činnost provozovaná kolektivně, nikoliv samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, a tudíž nejsou naplněny základní znaky živnosti podle § 2 živnostenského zákona.
15. Žalovaný uvedl, že z hlediska kategorizace příjmů hokejisty nelze jeho činnost rozdělovat na pouhou hru pod hlavičkou klubu a činnosti vykonávající např. pod dozorem klubového trenéra a přípravné činnosti, které hokejista vykonává zcela individuálně mimo klub a které nejsou klubem zajišťovány. Podle žalovaného není v dané věci sporu o tom, že žalobce byl v předmětných zdaňovacích obdobích profesionálním hráčem ledního hokeje, a to na základě hráčské smlouvy uzavřené s klubem. Zdanitelné příjmy uvedené v řádném daňovém přiznání byly tedy příjmy dosažené z činnosti profesionálního hráče ledního hokeje. Žalobce realizoval za předmětná zdaňovací období svou činnost (sportovní činnost) v rámci hokejového týmu - „sportovního kolektivu“ ve spojení a za pomoci sportovních výkonů partnerů a spoluhráčů (kolektivní sporty). Žalovaný dovodil, že žalobce nemůže naplnit znak samostatnosti, jelikož dle hráčské smlouvy se zavázal dodržovat sportovní režim stanovený klubem a plnit klubový plán přípravy na účast v soutěžích, přísně dodržovat tréninkový plán, stejně jako denní a stravovací režim určený trenéry a lékaři klubu, bez předchozího písemného souhlasu klubu neposkytovat rozhovory médiím, ani bez předchozího souhlasu klubu nešířit jiným způsobem názory o klubu a jeho týmech, hokejistech týmů klubu, rozhodčích sportovních soutěží a organizátorech soutěží, jichž se klub účastní. Žalobce jakožto hokejista nebyl oprávněn poskytovat informace, které diskreditují klub a osoby s ním spojené, byl povinen účastnit se sportovních soutěží v souladu s pokyny klubu, jakož i na reklamních akcích klubu, které jsou určeny klubem. Dále se žalobce zavázal vyžádat si pro jakoukoli léčbu či preventivní opatření souhlas

klubu (jeho vedení a lékaře), při poskytování služeb klubu používat klubem stanovenou hokejovou výstroj, dodržovat ustanovení vnitřních normativních aktů klubu atd.

16. Žalobce podle žalovaného za výsledky sportovního klubu nenesl přímou odpovědnost. Příjmy hráče se odvíjejí nejenom od jeho individuálního výkonu, ale také od výkonu mužstva, neboť část jeho odměny je obvykle přímo závislá na výsledcích mužstva v podobě bonusů za postup mužstva, prémie za výsledky utkání, bonusy za vstřelený gól vázaný na výsledek utkání atd. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167. Pokud tedy žalobce neuplatnil výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, mohl uplatnit pouze výdaje ve výši 40 % z těchto jím dosažených příjmů, jak je taxativně uvedeno v ust. § 7 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů, a to bez ohledu na to, jestli je držitelem živnostenského listu.
17. Žalovaný dále uvedl, že ačkoli žalobce některé činnosti vykonával samostatně, jedná se v kontextu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011-78 a hráčské smlouvy stále o činnost, ke které se dle hráčské smlouvy zavázal. Nečiní tak ani v tomto případě samostatně ve smyslu živnostenského zákona, ale právě v návaznosti na uzavřenou hráčskou smlouvu. Je sice pravdou, že svou vlastní činností (zvyšování kondice) zvyšuje také své případné možnosti stran zvýšení příjmů (např. výhodnější smlouva), jedná se však o vedlejší výsledek činnosti, ke které se zavázal hráčskou smlouvou.
18. Žalovaný tedy dospěl ke stejnému závěru jako správce daně, a to že žalobce nesplňoval znaky živnosti dle ust. § 2 živnostenského zákona a nejednalo se ani o výkon jiného podnikání dle § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Činnost hráče ledního hokeje spadá dle žalovaného pod výkon nezávislého povolání dle ust. § 7 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů. Z těchto důvodů pak rozhodnutími ze dne 17. 5. 2016, č. j. 22128/16/5200-10422-711919, ze dne 17. 5. 2016, č. j. 22129/16/5200-10422-711919 a ze dne 17. 5. 2016, č. j. 22126/16/5200-10422-711919 podaná odvolání zamítl a potvrdil rozhodnutí správce daně.

II. Obsah žaloby

19. Žalobce úvodem konstatoval, že napadená rozhodnutí považuje za nesprávná a nezákonná a že byl v řízení, které předcházelo jejich vydání, zkrácen na svých právech.
20. Uvedl, že žalovaný zpochybnil otázku samostatnosti činnosti, pokud uvedl, že žalobce jako sportovec kolektivního sportu tuto podmínku nesplňuje, neboť nevykonává činnost samostatně. Žalobce je držitelem živnostenského oprávnění pod číslem oboru činnosti 74 dle přílohy č. 4 nařízení vlády č. 278/2008 Sb., která obsahuje seznam obsahových náplní živností volných. Obsahovou náplní této živnosti (oboru činnosti) je mimo jiné i „Činnost výkonných sportovců, provozována samostatně a za účelem dosažení zisku“. V předmětném oboru činnosti tak, jak je definován, jsou stanoveny tři podmínky, které je nutno naplnit: musí se jednat o výkonného sportovce, musí být provozována činnost samostatně a za účelem zisku. Fakt, že je žalobce profesionálním hokejistou (výkonným sportovcem), který vykonává svou činnost za účelem zisku, je nespochybnitelný.
21. Zákon o daních z příjmů ve znění účinném pro předmětné období, stejně jako obecně i další zákony, rozlišuje příjmy ze závislé činnosti dle díkce § 6 zákona o daních z příjmů a příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti dle díkce § 7 tohoto zákona,

příčemž osoby s příjmy podle § 7 zákona o daních jsou obecně považovány za osoby samostatně výdělečně činné. Podle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167 může být sportovec kolektivního sportu osobou samostatně výdělečně činnou. Rozlišování osob samostatně výdělečně činných na osoby skutečně samostatné a méně samostatné, či dokonce zcela nesamostatné, tedy nesplňující při výkonu samostatné výdělečné činnosti podmínku samostatnosti, je dle žalobce ryze umělým konstruktem nemajícím oporu v legislativě ani v judikatuře. Samostatnost činnosti je zcela obecný pojem, je-li hokejový hráč jednou považován za osobu samostatně výdělečně činnou, mající dle příslušných zákonů příjmy ze samostatné činnosti, je zcela nadbytečná jakákoliv úvaha o tom, zda vykonává činnost samostatně či ne.

22. Dále žalobce namítl, že z odůvodnění rozhodnutí žalovaného mělo zřejmě vyplývat, že nesplňoval podmínky či znaky živnosti, jak jsou uvedeny v § 2 živnostenského zákona. Z výčtu tam uvedených znaků žalobce dle žalovaného nesplňuje podmínku samostatnosti, výkonu činnosti vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, neboť vykonává činnost jako sportovec kolektivního sportu. Takové hodnocení je však zjevně nesprávné, jednostranné a zcela účelové a v rozporu se skutkovým stavem. Žalovaný, stejně jako správce daně, zjevně hodnotil toliko nepatrnou část činnosti profesionálního hokejisty – tedy účast ve hře – a zcela opomněl veškeré souvislosti.
23. Hokejista dostává zaplacen za hraní hokeje, kdy je ovšem zcela absurdní a v rozporu se skutkovým stavem se domnívat, že hraje toliko hokej a všem ostatním činnostem a aktivitám s tím spojeným (jako je psychická a fyzická příprava, trénink, životospráva, rehabilitace a řada dalších souvisejících činností) se věnuje jaksi bokem, ve volných chvílích, a kdyby tak nečinil, stejně by měl příjmy z hokeje. Podle žalobce nelze hodnotit pouhou povahu hokejové hry, ale veškeré činnosti sportovce nezbytné pro dosažení, udržení a zajištění příjmů. Předmětný obor činnosti vymezuje obsahovou náplň této živnosti jako „*činnosti výkonných sportovců...*“ a nikoliv jako „*sportovní výkony sportovců*“. Hodnoceny tedy mají být veškeré činnosti výkonného sportovce a nikoliv toliko jeho sportovní výkon. Podle žalobce je odůvodnění napadených rozhodnutí vedeno zcela v duchu direktivního určení, že příjmy plynoucí z hraní hokeje spadají pod dikci § 7 odst. 2 zákona o daních z příjmů, kdy však je účelově zaměřováno hodnocení hokeje jako hry s hodnocením veškeré činnosti sportovce.
24. Žalobce nepochybnil, že hokej je kolektivním sportem, avšak není zjevné, proč by hokejista nesplnil podmínku samostatnosti, vlastního jména či vlastní odpovědnosti; není pochyb, že hokejista za svůj vlastní výkon nese odpovědnost a nemůže být pochyb, že tak činí pod vlastním jménem, už proto, že ho má uvedeno na dresu a obvykle bývá jeho individuální výkon po zápase přemítán v různých více či méně odborných médiích. Zároveň uvedl, že správní orgány zcela pominuly to, že výdělečná činnost profesionálního hokejisty neobsahuje pouze účast v soutěžích, ale celou řadu dalších důležitých aktivit, svým rozsahem mnohonásobně převyšujících vlastní hokejové utkání. Činnost hokejisty ve smyslu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14.3.2011 č. j. 2 Afs 16/2011-78 nespočívá jen v krátkých chvílích kolektivního výkonu, ale rovněž v řadě dalších činností, které mnohdy nejsou nikým zajišťovány a kontrolovány, např. fyzická a psychická příprava k činnosti.

25. Zcela je však pominuta specifičnost činnosti profesionálního sportovce v ledním hokeji, kdy hráči je sice klubem dodána potřebná výzbroj, ale náhradní výzbroj si musí pořizovat na vlastní náklady (brusle, hokejky, tréninkové dresy, pásky na hokejky apod.). Na svou letní přípravu musí mít dvě kola – horské a trekkingové, která mu klub také nehradí, letní příprava je přitom potřebná k udržení kondice. Dalším výdajem sportovce, který nelze opomenout, je jeho manažer, který mu zajišťuje angažmá a prodává jeho jméno, či zajištění lékařské péče při závažnějších úrazech.
26. Dle žalobce je z rozhodnutí správce daně zjevné, že fakticky hodnotí činnost tzv. rekreačního hráče, u kterého lze předpokládat, že se skutečně občas dostaví na stadion a zahraje si hokej, zatímco zbytek času se věnuje zcela odlišným pracovním, sociálním či volnočasovým aktivitám. Profesionálního hráče však takto hodnotit nelze, neboť vyjma vlastního hraní hokeje zahrnují jeho podnikatelské aktivity celou řadu dalších činností, z nichž mnohé se odehrávají mimo stadion a nejsou ani nikým organizovány, jak je uvedeno např. v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011-78. Podle žalobce nelze spatřovat důvody, pro které by se daňový režim sportovce lišil dle druhu jím provozovaného sportu. U některých sportů není ani jasné, jak by to bylo rozlišováno, typicky např. u tenisu, kde dvouhra (pokud nepovažujeme soupeře za „spoluhráče“) je zřejmě sportem individuálním, zatímco čtyřhra již sportem kolektivním (nemluvě o soutěžích družstev). Dle žalobce je pak zcela absurdní se domnívat, že tito sportovci by svou stejnou sportovní činnost zdaňovali ve dvou různých daňových režimech. Napadená rozhodnutí jsou v rozporu se skutkovým stavem a generují prakticky neaplikovatelné závěry. Důvody pro zdanění rozdílné u sportovců kolektivních a individuálních nejsou zjevné a nejsou ani nijak odůvodněny.
27. K odvolací námitce, že činnost hokejisty nespočívá jen v hraní zápasů, žalovaný uvedl, že činnost hokejisty nelze rozdělovat, neuvedl však již, z jakého důvodu. To činí všechna tři rozhodnutí nepřezkoumatelnými. Žalovaný sice uvedl, že žalobce svou činnost realizoval v rámci hokejového týmu za pomoci spoluhráčů, ale pominul skutečnost, že řadu činností realizoval zcela bez jejich účasti. Není tak zřejmé, proč by činnost hokejisty měla být hodnocena výhradně dle druhu vykonávaného sportu, a ostatní aktivity by měly být pominuty.
28. K podmínce vlastní odpovědnosti žalobce namítal, že samotný popis skutkového stavu je nesprávný. Žalobce sám si například hradí svého manažera (tzv. agenta), který mu zajišťuje angažmá a nemalou část výdajů si hradí sám. Za své výkony, stejně jako za závazky vyplývající z uzavřené smlouvy, hráč nepochybně ručí. Dle žalobce se jeví jako nesmyslné, že by tyto závazky hráče vůči klubu přebíral právě klub, a ručil tak sám sobě. K hodnocení odměňování hráče pak žalobce uvedl, že to jsou především jeho vlastní individuální výkony, které rozhodují o tom, jakou smlouvu, a tedy jakou výši příjmů si zajistí. Od této smlouvy se odvíjí výše základní odměny i nastavení dalších odměn; i ty se však odvíjejí zejména od výkonu hráče a jeho individuální úspěšnosti ve hře. Byť tedy výkony mužstva nepochybně mohou výši odměny ovlivnit, je to především jeho samostatný a individuální výkon, který rozhoduje o výši jednak tzv. základní odměny a jednak o výši či nastavení případných dalších odměn.
29. K výši své odměny žalobce uvedl, že nastavení základní odměny, stejně jako nastavení případných dalších motivačních odměn, je dáno výhradně dle individuálních schopností

hráče. Záleží taktéž na výkonu kolektivu, který nepochybně může konečnou výši příjmů hokejisty ovlivnit, což však nic nemění na faktu, že celková výše odměny je nastavena primárně a výhradně dle individuálních schopností a výkonu jednotlivého hráče. Je faktem, že v jednom týmu mohou být příjmy hráčů diametrálně odlišné, právě dle nastavení jejich jednotlivých smluv. Rozhodná přitom není úspěšnost kolektivu, neboť všichni tito hráči hrají v jednom a též stejné úspěšném kolektivu a přitom jsou rozdíly mezi jejich příjmy několikanásobné, ve výjimečných případech mohou být i řádové. Poměry hodnocení v profesionálním hokeji jsou tak odlišné od toho, jak bylo hodnoceno v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011-78.

30. K otázce rozdílu mezi sportovci individuálními a kolektivními žalobce uvedl, že podmínka samostatnosti znamená, že při vykonávání činnosti není osoba vázána pokyny jiné osoby. Je zjevné, že většina individuálních sportovců je při svém výkonu vázána pokyny trenéra, rozhodčího či dokonce reaguje na úkony protihráče, což silně determinuje jejich činnost a rozhodování. Hranice mezi sportovci individuálními a kolektivními je velmi nejasná.
31. Co se týče období roku 2012, žalovaný zakončil odůvodnění tohoto bodu konstatováním, že žalobce získal živnostenský list až dne 10. 12. 2012, a tudíž nemohl své příjmy za celé období roku 2012 považovat za příjmy z provozování živnosti. V tomto ohledu žalovaný nerespektoval vlastní metodický pokyn GŘ D-6, č. j. 32320/11-31 a jeho výklad pod bodem 1 k § 7 zákona o daních z příjmů, dle kterého se akceptuje, pokud bylo povolení, registrace nebo souhlas příslušného orgánu vydány v průběhu zdaňovacího období. Zvláště je to překvapivé v situaci, kdy žalobce v řádném daňovém přiznání za rok 2012 uplatnil výdaje ve výši 60 % příjmů a pracovníci správce daně právě tuto skutečnost neformálně ověřovali. Po neformální komunikaci byl postup žalobce shledán správným a výše uplatňovaných výdajů uznána.
32. Žalobce dále poukázal na fakt, že způsob uplatňování výdajů byl správcem daně po tři roky akceptován a prakticky aprobován tím, že daňová povinnost byla v této výši i vyměřena. Následně v září roku 2015 seznal správce daně, že daňovou povinnost vyměřoval po tři roky nesprávně a stanovil daňovou povinnost odlišně, a to včetně penále. Žalobce tak namítal, že byla porušena základní podmínka existence právního státu, kterou je předvídatelnost práva. Způsob zdaňování příjmů, který byl správcem daně po tři roky akceptován, nemůže nyní být předmětem doměrku.
33. V části napadených rozhodnutí, kde žalovaný odkázal na aplikaci rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011-78 s poukazem na jeho body 37 a 38 svědčící žalobci, považuje žalobce hodnocení žalovaného za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Žalovaný totiž konstatoval, že žalobce vykonává činnosti, ke kterým se zavázal i v hráčské smlouvě, chybí však závěr, který z toho vyvodil. K tomu žalobce poznamenal, že pokud např. zvyšuje svou kondici, činí tak především proto, aby vůbec mohl hrát hokej a měl šanci uzavřít hráčskou smlouvu. To je hlavní a primární účel této činnosti. To, že je tato okolnost uvedena v hráčské smlouvě, je prostým vyjádřením skutečnosti, že se jedná o obvyklou činnost výkonného sportovce. Žalobce by tak nepochybně činil, a zejména musel činit, i kdyby tato podmínka ve smlouvě uvedena nebyla. Žalobce měl však zejména za nejasné, čeho tímto hodnocením chtěl žalovaný docílit.

34. K vyjádření ohledně výdajů, které si sportovec musí hradit sám, žalobce podotkl, že stanovisko žalovaného se s podstatou odvolacích námitek zcela míjí, pokud žalovaný uvedl, že je na žalobci, jak se rozhodne uplatňovat výdaje. Nic takového však nebylo namítáno, žalobce nepožadoval jiný způsob uplatnění výdajů, ale poukazoval na řadu činností, které vykonává zcela mimo hokejový klub a které jsou bezezbytku činy samostatně, na vlastní jméno a zodpovědnost. Tato jeho výhrada zůstala v rozhodnutí o odvolání nevyporádána, což je v rozporu s dikcí § 116 odst. 2 daňového řádu.
35. Dále se žalovaný nesprávně vyjádřil k námitce nesprávného rozlišení na sportovce kolektivní a individuální. K tomu žalobce uvedl, že individuální sportovec, chce-li se sportem opravdu uživit, obvykle uzavírá sponzorskou či reklamní smlouvu, ze které je obvykle zavázán povinnostmi zcela obdobnými těm, které uvádí žalovaný v napadených rozhodnutích. Individuální sportovec se rovněž zavazuje v účasti na akcích svého klienta, užití jeho výstroje či pomůcek, a tento klient nezřídka i spolurozhoduje o tom, jakých sportovních soutěží se bude individuální sportovec účastnit (neboť na tuto účast přispívá). Nelze pak shledat principiálních rozdílů mezi sportovci individuálními a kolektivními.
36. Žalovaný se taktéž vyjádřil v napadených rozhodnutích tak, že rozporoval samostatnost činnosti; přitom uznává, že žalobce je osobou samostatně výdělečně činnou. Žalovaný vyjma citací judikatury a legislativy a obecných proklamací ve věci samostatnosti neuvedl žádnou přezkoumatelnou argumentaci, kterou by byla tato odvolací námitka vyvrácena. I zde tak kromě nesprávnosti a nezákonnosti postupu žalovaného žalobce uvedl, že tato výhrada zůstala nevyporádána, což je v rozporu s dikcí § 116 odst. 2 daňového řádu.
37. Žalobce dále namítl nezákonnost a nesprávnost způsobu, jakým správní orgány dodatečně stanovily jeho daňovou povinnost.
38. V dané věci za roky 2012 a 2013 správce daně vydal výzvy k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Na ty žalobce reagoval a sdělil stručně důvody, proč považuje řádně přiznanou daňovou povinnost za správnou; důvody k podání dodatečného daňového přiznání tedy neshledal. Fakticky tak uloženou povinnost splnil, když deklaroval výši daně shodnou s řádným daňovým přiznáním, neboť podání dodatečného daňového přiznání bez jakékoliv změny údajů daňový řád nepřipouští. Následně správce daně žalobci doměřil vyšší daňovou povinnost, jako by na výzvy k podání dodatečného daňového přiznání nereagoval. Žalobce v žalobě namítl zjevnou nesprávnost a nezákonnost takového postupu a rozpor s dikcí § 145 a § 143 daňového řádu. Správce daně je nepochybně oprávněn či přímo povinen vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, shledá-li důvody pro předpoklad, že bude daň doměřena. Po doručení takovéto výzvy mohou nastat v zásadě dvě situace. Daňový subjekt výzvě nevyhoví, tedy vůbec na ní nereaguje. Následně je správce daně oprávněn stanovit daň dle pomůcek, tedy bez součinnosti s daňovým subjektem. Jiné zákonné oprávnění zde správce daně nemá, a nepochybně platí, že stanovit daň odlišně od tvrzení daňového subjektu lze toliko v případě daňového subjektu nereagujícího. Druhá situace nastane, pokud daňový subjekt na výzvu reaguje, tedy jí vyhoví, ať již podáním dodatečného daňového tvrzení či sdělením důvodů, proč považuje svou přiznanou povinnost za správnou a trvá na ní. Správce daně není oprávněn ani zmocněn k tomu, aby nutil daňový subjekt k podání

daňového tvrzení na výši daně, se kterou daňový subjekt nesouhlasí či ji považuje za nesprávnou.

39. Podle žalobce je absurdní se domnívat, že pokud dikce zákona umožňuje správci daně dodatečně doměřit daň dle pomůcek u subjektu, který na výzvu nereaguje, tak z toho vyplývá, že u subjektu, který na výzvu reaguje, lze dodatečně doměřit daň dokazováním. Jednoznačné zmocnění dané dikcí zákona pro správce daně, tedy doměřit daň dle pomůcek u subjektu, který nereaguje na výzvu, nelze vykládat opačně jako zmocnění doměřit daň dokazováním u subjektu, který na výzvu reaguje. Takovýto výklad je dle názoru žalobce zcela nepřipustný, nelze pro něj najít oporu ani v jiných výkladových metodách, neboť neodpovídá ani smyslu a účelu zákonné úpravy. Navíc v poučení správcem daně vydané výzvy v této věci je zmíněna toliko zákonná možnost vyměření daně dle pomůcek v případě nevyhovění výzvě.
40. Procesní postup dodatečného doměření daně je tedy zcela v rozporu s dikcí daňového řádu. V dané věci správce daně přímo uvedl, že posoudil podání žalobce (reakci na výzvu) jako dodatečné daňové přiznání v materiálním smyslu. Za této situace, kdy správce daně výslovně uznal, že žalobce na výzvu reagoval a fakticky podal dodatečné daňové přiznání, je postup správce daně zcela nezákonný. Navíc je nejasné, jak vlastně byla daňová povinnost dodatečně stanovena. Dle dikce zákona i dle poučení uvedeného ve výzvě je správce daně v případě nevyhovění výzvě oprávněn stanovit daň dle pomůcek; k žádnému jinému postupu oprávněn není. Daňový řád v zásadě vůbec nepředpokládá možnost vedení důkazního řízení ve věci dodatečného stanovení daně zcela bez účasti daňového subjektu. Správce daně není oprávněn vyloučit daňový subjekt z účasti na vedení důkazního řízení v jeho vlastní věci a není oprávněn stanovit daň jednostranně, bez účasti a vyjádření spolupracujícího daňového subjektu. Takovýmto postupem byl daňový subjekt zkrácen na svých právech.
41. Správce daně tak dle žalobce fakticky provedl daňovou kontrolu, kdy shromažďoval a hodnotil důkazní prostředky, a to zcela bez účasti daňového subjektu. Popřel tak jeho základní práva daná daňovým řádem, tedy právo vyvracet pochybnosti správce daně, předkládat důkazní prostředky, vyjádřit se k výsledku, či projednat zprávu o daňové kontrole. K této věci se žalovaný vyjadřuje pod bodem 1) napadených rozhodnutí, avšak s podstatou odvolacích námitek se nevypořádává, když vyjma popisu postupu prvostupňového správce daně uvádí toliko obecnou deklaraci o správnosti takového postupu. Rozhodnutí žalovaného jako odvolacího orgánu je tak v rozporu s dikcí § 116 odst. 2 daňového řádu, přičemž v případě rozhodnutí za roky 2012 a 2013 nebyly vypořádány veškeré odvolací námitky žalobce.
42. Dále žalobce uvedl, že za rok 2014 došlo k dodatečnému stanovení daně na základě postupu k odstranění pochybností. V této věci vyjádřil pochybnost, zda samotný postup k odstranění pochybností, na jehož základě bylo vydáno rozhodnutí, byl zahájen správně. Správce daně byl nepochybně oprávněn k zahájení takového postupu, měl-li pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti daňového přiznání. Zde však správce daně žádné pochybnosti neměl, neboť si byl zjevně jist, že daň měla být stanovena odlišně, a byl si dokonce jist, v jaké výši. Jak bylo zjevné i z odůvodnění dodatečného platebního výměru, správce daně vyjádření žalobce v této věci zcela ignoroval a nijak se s ním nevypořádal. Správce daně dokonce uvedl zcela nepravdivé tvrzení, že žalobce nenavrhł žádné

dokazování. Žalobce za rok 2014 sice podal dodatečné daňové přiznání, ale v základních parametrech, tedy ve skutečnosti, že je hokejista a uplatnil výdaje jako živnostník na základě živnostenského oprávnění, se nic nezměnilo ani proti řádnému daňovému přiznání, ani proti rokům 2012 a 2013. Tyto skutečnosti byly zcela jasně seznatelné z podaných daňových přiznání. Je tedy krajně nejasné, jak a proč mohly náhle vzniknout správci daně pochybnosti. Žalobce je toho názoru, že postup správce daně byl přinejmenším v rozporu s principem předvídatelnosti práva a řádnosti vedení daňového řízení, tedy se zásadou dobré správy.

43. Správce daně se nehodlal vyjádřením žalobce k postupu k odstranění pochybností ani nějak blíže zabývat, což potvrzuje i formulace odůvodnění předmětného dodatečného platebního výměru. Ve svém vyjádření ke sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností žalobce uvedl řadu argumentů, kterými přesvědčivě vyvrátil tvrzení a závěry správce daně a navrhl zcela konkrétní pokračování v dokazování. Přestože správce daně tyto argumenty zčásti citoval v odůvodnění dodatečného platebního výměru, nijak se s nimi nevypořádal. Uvedeno bylo toliko jednostranné stanovisko správce daně, které se ovšem s vyjádřením žalobce zcela míjí.
44. Žalobce dodal, že dodatečný platební výměr je zcela nesprávný a nezákonný, neboť správce daně, třebaže vyměřil daň na základě postupu k odstranění pochybností, tedy podle dodatečného daňového přiznání, stanovil z takto vyměřené daně penále, a to údajně dle § 251 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný nerespektoval dikci § 251 odst. 4 daňového řádu, dle které penále nevzniká, je-li doměřována daň na základě dodatečného daňového přiznání. I když správce daně daň „upravil“ na základě postupu k odstranění pochybností, stále se jedná o daň stanovenou na základě dodatečného daňového přiznání, resp. z vyjádření žalovaného nevyplývá, že by bylo vedeno nějaké další řízení. V případě postupu k odstranění pochybností ovšem musí být postupováno obdobně jako v případě prvního vyměření daně, kdy správce daně i v případě, že na základě výsledku postupu k odstranění pochybností změnil výši vyměřené daně, penále k takto vyměřené dani nestanoví, neboť se stále jedná o daň vyměřenou na základě řádného daňového přiznání. Obdobně, resp. zcela identicky, pokud správce daně na základě výsledku postupu k odstranění pochybností zahájeného na základě dodatečného daňového přiznání změnil výši doměřované daně, není oprávněn k takovéto dani stanovit penále, neboť se stále jedná o daň stanovenou na základě dodatečného daňového přiznání. Postup musí být shodný jako v případě postupu k odstranění pochybností při prvním vyměření daně. To dle mínění žalobce přímo vyplývá z dikce § 251 odst. 4 daňového řádu, který jasně uvádí, že penále v případě daně doměřené na základě dodatečného daňového přiznání nevzniká.
45. Nesprávnost a nezákonnost postupu žalovaného vyplývá i z dikce § 251 odst. 1 daňového řádu, dle kterého se stanovuje penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani. V předmětném platebním výměru (za rok 2014) správce daně stanovuje penále oproti dani uvedené v dodatečném daňovém přiznání, jak přímo potvrzuje i žalovaný svým nástinem výpočtu penále. Uvádí, že penále se počítá z částky 1 805 851 Kč, což je rozdíl mezi částkou 3 019 481 Kč stanovenou správcem daně na základě postupu k odstranění pochybností a částkou 1 213 630 Kč uvedenou v dodatečném daňovém přiznání. Dikce § 251 odst. 1 daňového řádu umožňuje výpočet penále z částky doměřené daně oproti poslední známé dani. Protože však byl zahájen postup k odstranění pochybností, tak se částka 1 213 630 Kč uvedená v dodatečném daňovém přiznání poslední

známou daní objektivně nikdy nestala, neboť nebyla vyměřena. Dle dikce § 141 odst. 1 daňového řádu je poslední známá daň právě ta, která byla správcem daně doposud pravomocně stanovena. Žalovaný tak stanovil penále výpočtem, který daňový řád nezná a nepřipouští (z doměřené daně oproti částce, která není a nikdy nebyla poslední známou daní), a tedy zjevně nesprávně a nezákonně. Výpočet penále je tedy nezákonný, přičemž námitka nesprávnosti výpočtu penále dle dikce § 251 odst. 1 daňového řádu, stejně jako námitka jeho uplatnění v rozporu dikcí odst. 4 téhož paragrafu daňového řádu, zůstala ze strany žalovaného nevyposrádána.

III. Vyjádření žalovaného

46. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že přesvědčivě objasnil, z jakých důvodů neplynuly žalobci zdanitelné příjmy na základě živnostenského oprávnění, nýbrž že se jednalo o příjmy, ke kterým lze uplatnit výdaje v paušální výši 40 % z dosažených příjmů [§ 7 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů]. Upozornil na skutečnost, že činnost profesionálního hokejisty byla judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozhodnutí ze dne 21. 1. 2014, sp. zn. 1 Afs 73/2011-167) posouzena jako činnost, jež může být vykonávána „v režimu“ ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů, tedy činnost vykonávaná nikoliv závisle. Soud se přitom výslovně nezabýval otázkou podřazení příjmu sportovce pod konkrétní ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů, upravujícího výši paušálních výdajů.
47. Uvedený judikát Nejvyššího správního soudu se výslovně vymezil k podnikání sportovců kolektivního sportu nezávisle, pod vlastním jménem a na vlastní odpovědnost. V rozsudku ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011-78 pak Nejvyšší správní soud naznačil, proč nepovažuje činnost kolektivního sportovce za činnost závislou, když uvedl, že na straně jedné je 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 jevílo jako velmi nevýhodné. Je např. obtížně představitelné, že by profesionální sportovec mohl ukončit vztah ke svému klubu jednostrannou výpověď (tzn. že by následně mohl přestoupit „zadarmo“ do jiného klubu, ačkoliv předchozí klub 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 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce (dále jen „zákoník práce“) apod.
48. Žalovaný dále uvedl, že Soudní dvůr EU o sportovcích kolektivních sportů hovoří vždy ve vztahu k závislé činnosti, resp. pracovněprávní ochraně (srov. např. rozhodnutí Soudního dvora EU ze dne 15. 12. 1995 ve věci *Union royale belge des sociétés de football association ASBL v. Jean-Marc Bosman*, CELEX 61993J0415; ze dne 12. 12. 1974 ve věci *B. N. O. Walrave, L. J. N. Koch proti Association Union cycliste internationale, Koninklijke Nederlandsche Wielren Unie a Federación Española Ciclismo*, CELEX 61974CJ0036; ze dne 14. 7. 1976, ve věci *Gaetano Donà v Mario Mantero*, CELEX 61976J0013 či ze dne 11. 4. 2000 ve věci *Christelle Delière v. Ligue francophone de judo et disciplines associées ASBL*, CELEX 61996J0051.

49. Žalovaný citoval ve svém vyjádření z hráčské smlouvy žalobce, podle níž by v případě porušení stanovených povinností byl klub oprávněn jednostranně ukončit hráčskou smlouvu a žalobce povinen zaplatit kompenzaci. Toto, nezakládá-li závislost, zřejmě odporuje povaze samostatnosti výkonu činnosti dle živnostenského zákona, neboť činnost žalobce jakožto výkonného sportovce je zcela a výlučně závislá na klubu. K výkonu činnosti vlastním jménem žalovaný dodal, že ačkoliv jsou sportovci kolektivních sportů zpravidla označeni tak, aby byli snadno identifikováni a navzájem odlišeni (typicky uvedením jména na dresu), je výběr označení sportovce v plné diskreci klubu, za který tento sportovec hraje. V žalobcově případě je toto oprávnění klubu přímo uvedeno v hráčské smlouvě.
50. Výše uvedené platí dle žalovaného obdobně i pro odpovědnost za předváděné výkony, neboť v daném případě je odpovědnost za činnost hráče přenesena na klub, pro který hráč vykonává svoji činnost, a přenáší se do kapitálové situace klubu, se kterou je inherentně spjata výše případné odměny jednotlivých hráčů. Jakékoli provinění hráče sice dopadá na individuálního hráče, ale pouze pro účely statistické, následky vždy dopadají na klub, kterému se zhoršuje pověst „mimo led“ (talentovaní hráči si daný klub nemusí vybrat) a je penalizován v rámci „hry na ledě“ (přesilové hry). Jedná-li se dále o otázku výkonu činnosti profesionálního hokejisty, resp. žalobce, která nesouvisí přímo s hraním hokejových utkání, ale spíše s přípravou na ně, ta je také velice důsledně a striktně zakotvená v hráčské smlouvě. Skutečnost, že podstatná část „volnočasových“ aktivit hráče a všechny „přípravné“ aktivity jsou regulovány hráčskou smlouvou, svědčí o tom, že činnost žalobce není činností vykonávanou samostatně.
51. K otázce rozdílu mezi individuálním a kolektivním sportem a zdaněním sportovců v těchto dvou obsahově odlišných výkonnostních činnostech je dle žalovaného záhodno uvést, že největší rozdíl spočívá v tom, že v rámci kolektivních sportů je sportovec (na rozdíl od individuálního sportovce) vázán právě obsahem hráčských smluv; svou činnost nemůže realizovat bez dalších spoluhráčů; je nutně členem nějakého sportovního klubu, bez něhož je výkon jeho činnosti nemožný; nenese přímou odpovědnost za výsledky klubu apod. Individuální sportovec může svou činnost vykonávat naprosto nezávisle na klubech a spoluhráčích „kdykoliv“ a „kdekoliv“ se mu zachce apod. Existují-li v rámci individuálních sportů smlouvy s klubem, nemusí tyto smlouvy sportovec pro výkon své činnosti (především dosažení zisku) s žádným klubem uzavřít. Jsou-li pak tyto smlouvy podobné smlouvám s hráči, je zapotřebí příjmy z těchto smluv posuzovat ve spojení se zjištěním fakticity výkonu činnosti a případně i zdanit ve smyslu ustanovení § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů.
52. Žalovaný uzavřel, že námitky žalobce jsou nedůvodné. Nutnost aplikace paušálního uplatnění výdajů ve výši 40 % z příjmů dle ustanovení § 7 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů je zcela případná. Žalobce, ačkoliv má živnostenské oprávnění k provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti, vykonává činnost jako hráč ledního hokeje v rámci klubu, která není činností podle tohoto živnostenského oprávnění. Výkon této činnosti byl žalovaným vyhodnocen jako výkon nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů.
53. K dalším námitkám pak žalovaný uvedl, že daň žalobci po tři roky nevyměřoval, resp. nestanovoval, nesprávně. Daňový řád v ustanovení § 148 normuje lhůty pro

stanovení daně, kdy základní lhůta pro stanovení daně je lhůtou tříletou. Až po uplynutí lhůty pro stanovení daně dojde k prekluzi práva na toto stanovení ze strany správce daně a fakticky k fikci správného stanovení daně. Do uplynutí této doby může být daňová povinnost stanovena odlišně od povinnosti deklarované v daňovém tvrzení. Ze strany správce daně tak nedošlo k nesprávnému stanovení daně. Nadto žalovaný uvedl, že k tomuto chápání pojetí „stanovení daně“ uvedl žalobce pojetí zcela protikladné v rámci žalobní námitky týkající se penále dle ustanovení § 251 daňového řádu. Za všechna zdaňovací období se jednalo o obdobnou právní otázku, tudíž výsledky postupu k odstranění pochybností za rok 2014 byly zcela použitelné pro zdaňovací období roku 2012 a 2013. V rámci výzev k podání dodatečného daňového tvrzení správce daně přesně formuloval důvody těchto výzev. Vyjádření učiněné kvalifikovaným zástupcem žalobce bylo zohledněno v dodatečných platebních výměrech. Žalovaný tedy měl za to, že i s ohledem na charakter merita sporu (posouzení právní otázky a nespornost co do výkonu činnosti v souladu s hráčskou smlouvou), shodný obsah vyjádření učiněných zástupkyní žalobce a zásadu hospodárnosti nebylo zapotřebí provádět náročnější postupy při správě daní či tyto postupy důsledně zdvojovat či ztrojovat. Postup zvolený správcem daně nebyl nezákonným co do výsledku a faktické možnosti žalobce konzumovat ochranu svých veřejných subjektivních práv v rámci posuzování právní otázky, jež je předmětem sporu.

54. Ve výzvě k odstranění pochybností správce daně formuloval důsledně své pochybnosti, které svým charakterem mohly být i atypické; avšak pochybnosti se obecně netýkají pouze odstranění pochybnosti o pravdivosti či průkaznosti určitých skutečností deklarovaných žalobcem, ale také správnosti těchto skutečností. Správce daně se v dodatečném platebním výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014, jakož i ve sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 12. 10. 2015, c. j. 6399006/15/2005-51523-108407 dostatečně vyjádřil k meritu věci. Provádět dokazování pro případ notoriety (zkoumání přípravy a jiných činností souvisejících s hraním hokeje) bylo dle žalovaného nadbytečné. V celém správním řízení ani v nyní projednávané žalobě se žalobce nevyjádřil v tom smyslu, že jednou ze stran hráčské smlouvy byly porušeny povinnosti zde stanovené nebo že by hráčská smlouva byla fakticky prováděna jinak. V daňovém přiznání pak uvedl příjem odpovídající odměně stanovené ve smlouvě. Navíc je existence vztahu mezi klubem a žalobcem seznatelná i pouhou lustrací internetu. Vzhledem k obsahu hráčské smlouvy, která komplexně, tedy i co do přípravy a jiných činností souvisejících s hraním hokeje, regulovala výkon činnosti žalobce, nebylo tedy nutné, krom samotné analýzy obsahu hráčské smlouvy, dalšího dokazování.
55. Žalobce brojil též proti způsobu stanovení penále dle ustanovení § 251 daňového řádu, kdy především uvedl, že nelze ukládat penále z rozdílu doměřené daně a částky uvedené žalobcem v daňovém tvrzení, neboť částka uvedená žalobcem v daňovém tvrzení není posledně známou daní (nebyla pravomocně stanovena). K této otázce žalovaný citoval komentář k § 251 daňového řádu (Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, a kol.), kde se uvádí, že *„Penále, jak je i nyní v zákoně koncipováno, je peněžitou sankcí spojenou s doměřením daně souvisejícím s kontrolními mechanismy správce daně. V podstatě se jedná o peněžitou sankci za nesprávné (v neprospěch veřejných rozpočtů) tvrzení daně. Není podstatné, jakým způsobem byla daňová povinnost v rámci kontrolních mechanismů správce daně doměřena, podstatné je pouze to, zda k jejímu doměření došlo. Penále je tak důsledkem nesplnění povinnosti tvrzení, která stíhá daňový subjekt. Je to právě daňový subjekt, kdo nese primární odpovědnost za tvrzení daňové povinnosti ve správné výši.“* V důvodové zprávě k ustanovení § 251 daňového

řádu se pak uvádí, že: „V odst. 1 je upraven institut penále, který je obligatorní sankcí vznikající přímo ze zákona, pokud správce daně doměří dan vyšší nebo pokud je snižován daňový odpočet či daňová ztráta, než jak byly stanoveny na základě tvrzení daňového subjektu. Jde tedy o následek za nesplnění povinnosti tvrzení.“ Výklad podaný žalobcem se tak zcela míjí s účelem penále, jímž je sankce za nesprávně tvrzenou výši daňové povinnosti.

IV. Replika žalobce

56. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného uvedl, že zákon o daních z příjmů uvádí základní rozlišení na činnost samostatnou a závislou. Pokud správce daně řadí žalobce do kategorie činnosti samostatné, nemůže současně zpochybňovat samostatnost jeho činnosti. Tvrzení žalovaného je zcela rozporné, když žalovaný na jednu stranu uvedl, že sportovec nesplňuje podmínky samostatnosti, vlastního jména a vlastní odpovědnosti a přitom ho podřadil pod druh příjmu, pro který jsou právě tyto atributy typické a charakteristické. K otázce nevypořádání námitek žalovaný nezaujal žádné přezkumné stanovisko, přestože povinnost vypořádat se jednotlivě s výhradami či námitkami daňového subjektu je v daňovém řádu zdůrazněna.
57. Ohledně žalovaným citovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011-78 žalobce uvedl, že argumentace soudu směřovala k opaku toho, co tvrdí žalovaný, neboť soud uznal samostatnost činnosti hráče, i když je nesporné, že fotbalová jedenáctka není sborem sólistů. Pokud zde soud uvedl, že do výše odměny kolektivních sportovců se promítá úspěšnost týmu jako celku, tak je to jistě pravda, ale zejména v hokeji je na prvním místě individualita jednotlivých hráčů, která určuje výši jejich odměny. V témže klubu jsou tak mnohonásobné rozdíly v odměnách, a to zcela bez ohledu na výsledek klubu. K odkazu na judikaturu Soudního dvora EU žalobce uvedl, že tento odkaz je zcela nepříhodný, neboť soud zde prosazuje názor, že by sportovec měl být v postavení zaměstnance. Daný spor ovšem o tomto vůbec není veden. Vždyť ani správce daně netvrdí, že by žalobce měl být v postavení zaměstnance, ale naopak prosazuje zdanění dle § 7 zákona o daních z příjmů, tedy z výkonu samostatné činnosti.
58. Tvrzení, že v kolektivním sportu jsou výkony všech zúčastněných přičítány pouze klubu, bylo dle žalobce zcela nesprávné, neboť hodnoceny jsou i výkony jednotlivých hráčů. Tvrzení, že následky za provinění hráče dopadají výhradně na klub, pak bylo přinejmenším nepřesné. K otázce rozdílu mezi individuálními a kolektivními sportovci poskytl žalovaný jen zcela povrchní a teoretický exkurz. Individuální sportovec si jistě může vykonávat svou činnost kdekoliv a kdykoliv, ale ne v případě, že se chce touto činností živit. Tvrzení „kdekoliv a kdykoliv“ jistě platí pro ryze amatérského, rekreačního sportovce. Nelze však předpokládat, že by za „kdekoliv a kdykoliv“ dosáhl zdanitelného příjmu. Rovněž tvrzení, že individuální sportovec nemusí uzavřít smlouvy, platí výhradně a bezezbytku toliko pro sportovce amatérské a nikoliv pro ty, kteří chtějí dosáhnout zdanitelného příjmu.
59. Dále žalobce uvedl, že žalovaný došel k nejasnému závěru, že ke správnému stanovení daně dochází až uplynutím prekluzivní lhůty a do té doby se daň ani nevyměřuje ani nestanoví, protože by stejně nebyla správně. Toto vyjádření se zcela míjí nejen s podstatou žalobních námitek, ale i s dikcí a smyslem daňového řádu. Správce daně za roky 2012, 2013 a 2014 vyměřoval žalobci daň dle daňových přiznání, i když z nich bylo jasně patrné, že žalobce

jako hokejista uplatňuje výdajový paušál jako živnostník. Tuto skutečnost seznal správce daně až v roce 2015, kdy daň za uvedená období doměřil odlišně od předchozího vyměření. Žalobce nijak nezpochybnil právo správce daně na dodatečné doměření daně či dokonce na správné stanovení daně, avšak postup, kdy správce daně stanovoval daň nesprávně po dobu tří let, aby ji pak mohl následně doměřit, považoval za nesprávný, v rozporu se zásadou řádné správní praxe a namítal, že takovým postupem byl poškozen.

60. Závěrem žalobce uvedl k otázce správnosti uložení penále za vyměření daně dle dodatečného přiznání, že žalovaný uvedl toliko teoretickou, byť nepochybně správnou, úvahu na téma smyslu a účelu penále. S podstatou žalobních námitek, že v případě daně stanovené na základě dodatečného daňového přiznání penále dle daňového řádu vůbec nevzniká a daňový řád ani neuvádí postup, jak by bylo možno v takovém případě penále zákonným způsobem spočítat, se však nijak nevypořádal.

IV. Uspokojení žalobce postupem podle § 62 s. ř. s.

61. Dne 26. 7. 2017 bylo zdejšímu soudu doručeno vyrozumění žalovaného o záměru uspokojit žalobce v souladu s ust. § 62 s. ř. s., načež usnesením ze dne 3. 8. 2017, č. j. 8 Af 54/2016-61 soud stanovil žalovanému lhůtu k vydání nového rozhodnutí, kterým žalovaný postupem podle § 124 odst. 1 daňového řádu změní nebo zruší v přezkumném řízení napadená rozhodnutí, a to do 30. 9. 2017.
62. Dne 25. 9. 2017 žalovaný informoval soud, že vydal tři rozhodnutí, kterými ve smyslu ust. § 124 odst. 1 daňového řádu přezkoumal rozhodnutí správního orgánu prvního stupně a uspokojil žalobce.
63. Rozhodnutím ze dne 18. 9. 2017, č. j. 40618/17/5200-10422-711919 vztahujícím se ke zdaňovacímu období roku 2013 změnil žalovaný výrok napadeného rozhodnutí ze dne 17.5.2016, č. j. 22129/16/5200-10422-711919, a to tak, že rozhodnutí správního orgánu prvního stupně ze dne 24. 11. 2015, č. j. 7036166/15/2005-51523-108407 zrušil a řízení zastavil.
64. Rozhodnutím ze dne 18. 9. 2017, č. j. 40619/17/5200-10422-711919 vztahujícím se ke zdaňovacímu období pro rok 2014 změnil žalovaný výrok napadeného rozhodnutí ze dne 17.5.2016, č. j. 22126/16/5200-10422-711919, a to tak, že rozhodnutí správního orgánu prvního stupně ze dne 11. 11. 2015, č. j. 6842158/15/2005-51523-108407 zrušil a řízení zastavil.
65. Tato dvě rozhodnutí, vztahující se k zdaňovacímu období roku 2013 a roku 2014, žalovaný odůvodnil s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017 č. j. 6 Afs 278/2016-54, který konstatuje, že pro posouzení povahy činnosti sportovce je rozhodující obsah soukromoprávní smlouvy, na jejímž základě je činnost vykonávána. Bez dalšího nelze použít výklad, který je zjevně nevýhodný a nechtěný pro obě strany daného smluvního vztahu, tzn. pro sportovce a klub, a kdy s ohledem na neujasněnost právní úpravy je v zásadě možné vykonávat samostatnou činnost profesionálního sportovce dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů buďto jako živnostenské podnikání na základě příslušného živnostenského oprávnění, nebo jako nezávislé povolání. Za daného právního stavu tak nelze žalobce nutit, aby zvolil ten způsob, který je vhodnější z hlediska fiskálních zájmů státu.

66. Ve vztahu ke skutečnosti, že žalobce byl zaregistrován k DPH, žalovaný uvedl, že dle ust. § 5 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, je osobou povinnou k dani z přidané hodnoty fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. 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 EU 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.
67. Žalovaný uzavřel, že pokud správce daně umožnil žalobci registraci k dani z přidané hodnoty, implicitně tím vyjádřil, že provádí svou činnost samostatně, vlastním jménem a na svůj účet a odpovědnost. Vzhledem k výše uvedenému žalovaný konstatoval, že příjmy uvedené v předmětných daňových přiznáních žalobce dosažené činností profesionálního hráče ledního hokeje jsou příjmy ze živnosti dle ust. § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, ke kterým lze dle ust. § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů uplatnit výdaje ve výši 60 % z příjmů, a z toho důvodu rozhodl tak, jak je uvedeno výše.
68. Rozhodnutím ze dne 18. 9. 2017, č. j. 40617/17/5200-10422-711919 vztahujícím se ke zdaňovacímu období pro rok 2012 změnil žalovaný výrok napadeného rozhodnutí ze dne 17.5.2016 č. j. 22128/16/5200-10422-711919, a provedenou změnou rozhodnutí správního orgánu prvního stupně ze dne 24. 11. 2015, č. j. 7030445/15/2005-51523-108407 změnil tak, že daňovému subjektu (žalobci) podle zákona o daních z příjmů a v souladu s ust. § 143 a § 147 daňového řádu doměřil za zdaňovací období roku 2012 daň ve výši 157 467 Kč a současně mu uložil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 31 493 Kč.
69. Žalovaný v tomto rozhodnutí argumentoval zprvu stejně jako v předchozích dvou rozhodnutích ze dne 18.9.2017 a dovodil, že pokud správce daně umožnil žalobci registraci k dani z přidané hodnoty, implicitně tím vyjádřil, že provádí svou činnost samostatně, vlastním jménem a na svůj účet a odpovědnost. Dále poukázal na to, že žalobce byl držitelem příslušného živnostenského oprávnění až ode dne 10. 10. 2012, přičemž nemohl do tohoto data příjmy plynoucí z výkonu činnosti profesionálního hráče kolektivního sportu zařadit pod příjmy plynoucí dle ust. § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, neboť neměl živnostenské oprávnění. Vzhledem k tomu žalovaný konstatoval, že příjmy uvedené v daňovém přiznání za rok 2012 dosažené činností profesionálního hráče ledního hokeje byly příjmy ze živnosti dle ust. § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, ke kterým lze dle ust. § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů uplatnit výdaje ve výši 60 % z příjmů, až od 10. 10. 2012. Od 1. 1. 2012 do 9. 10. 2012 žalobce nebyl držitelem živnostenského oprávnění, a byl tudíž oprávněn uplatnit výdaje pouze ve výši 40 % z příjmů. Na základě toho žalovaný vypočetl daňovou povinnost a za zdaňovací období roku 2012 doměřil žalobci daň ve výši 157 467 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 31 493 Kč.
70. Dne 9. 10. 2017 Městský soud v Praze obdržel vyjádření žalobce, v němž uvedl, že nebyl uspokojen postupem žalovaného a trvá na tom, aby bylo pokračováno v řízení. K rozhodnutí za zdaňovací období roku 2012 uvedl, že žalovaný tímto rozhodnutím opět stanovil dodatečnou daňovou povinnost, avšak se zcela odlišnou a novou argumentací.

Žalobce nebyl tímto rozhodnutím uspokojen, namítl, že dodatečně stanovená daňová povinnost je nesprávná a rozhodnutí je nezákonné a nepřezkoumatelné, a požadoval, aby bylo pokračováno v řízení a toto rozhodnutí bylo správním soudem přezkoumáno. K rozhodnutím za zdaňovací období roku 2013 a 2014 pak žalobce uvedl, že nesouhlasí se způsobem, jakým žalovaný vyřešil, či spíše pominul procesní žalobní námitky a uvítal by pokračování i v tomto řízení, aby byly tyto otázky soudem objasněny. Žalobce si však byl vědom toho, že zrušením dodatečných platebních výměrů za roky 2013 a 2014 bylo jeho žalobním návrhům fakticky vyhověno, a proto nežádal, resp. netrval na tom, aby bylo v řízení pokračováno i v případě těchto dvou rozhodnutí za roky 2013 a 2014.

V. Posouzení věci soudem

71. Podle § 62 odst. 1 s. ř. s. *dokud soud nerozhodl, může odpůrce vydat nové rozhodnutí nebo opatření, popřípadě provést jiný úkon, jimiž navrhovatele uspokojí, nezasáhne-li tímto postupem práva nebo povinnosti třetích osob. Svůj záměr navrhovatele uspokojit sdělí správní orgán soudu a vyžádá si správní spisy, pokud je již soudu předložil.*
72. Podle § 62 odst. 4 s. ř. s. *soud řízení usnesením zastaví, sdělí-li navrhovatel, že je uspokojen. Soud řízení zastaví i tehdy, nevyjádří-li se takto navrhovatel ve stanovené lhůtě, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že k jeho uspokojení došlo.*
73. Vzhledem ke shodnému posouzení věci a závěru, jenž vyplynul na základě postupu podle § 62 s. ř. s. z rozhodnutí žalovaného vztahujícího se ke zdaňovacímu období roku 2013 (č.j. 40618/17/5200-10422-711919) a 2014 (č. j. 40619/17/5200-10422-711919), lze otázku uspokojení žalobce v této části hodnotit společně.
74. Ve vyjádření na výzvu podle § 62 odst. 3 s. ř. s. žalobce uvedl, že „zrušením dodatečných platebních výměrů za roky 2013 a 2014 bylo jeho žalobním, resp. odvolacím návrhům fakticky vyhověno.“ Žalobce tedy netrval na tom, aby bylo v řízení i v případě těchto dvou rozhodnutí za roky 2013 a 2014 pokračováno.
75. Nejvyšší správní soud vymezil v rozhodnutí ze dne 25. 6. 2014, č. j. 6 As 156/2013-28 kritéria, na základě kterých lze bez pochybností dospět k závěru, že řízení o žalobě je možné zastavit z důvodů uspokojení navrhovatele, neboť pro daný postup byly naplněny zákonné podmínky obsažené v § 62 s. ř. s. „*Institut uspokojení navrhovatele, který do správního soudnictví promítá zásady hospodárnosti, efektivity a subsidiarity soudní ochrany, je koncept blízký institutu smíru v civilním procesu. Slouží jako prostředek dosažení nápravy stavu vyvolaného vadným rozhodnutím správního orgánu, který v průběhu soudního řízení proti svému rozhodnutí provede jakousi sebereflexi a svou vlastní aktivitou odstraní předmět sporu. K tomu zákon stanoví následující podmínky: a) řízení před soudem bylo zahájeno a soud dosud ve věci nerozhodl, b) jsou splněny podmínky řízení před soudem a nejde o případy, kdy by byly dány další důvody pro odmítnutí návrhu nebo pro zastavení řízení, c) správní orgán sdělí soudu záměr navrhovatele uspokojit, d) správní orgán má k takovému postupu odpovídající pravomoc, e) postup správního orgánu nezasáhne práva a povinnosti třetích osob, f) dojde k uspokojení navrhovatele a g) soud shledá postup správního orgánu v souladu se zákonem (k podrobnému vymezení institutu uspokojení navrhovatele viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2010, č. j. 3Ads 148/2008 – 70, publ. pod č. 2130/2010 Sb. NSS, všechna v tomto rozsudku citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Tyto podmínky musí být splněny kumulativně a dané*

ustanovení je tak třeba interpretovat jako celek. Nelze z něj vydělit pouze určité právní pravidlo, aniž by to vedlo k posunu či pozbytí smyslu celého ustanovení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2013, č. j. 6Ads 3/2013 – 41).“

76. Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2010, č. j. 3 Ads 148/2008-70 *„[s]dělí-li návrhovatel soudu, že je uspokojen, soud řízení zastaví. Podle § 47 písm. b) s. ř. s. je vyžadováno plné uspokojení. „Uspokojení“ nebo „plné uspokojení“ se nemusí vázat na všechny body návrhu. Je představitelné, že návrhovatel bude spokojen s postupem správního orgánu, i když mu původně vytýkal i další pochybení, k jejichž odstranění nedošlo. Podstatné je to, že sdělí-li návrhovatel soudu, že je uspokojen, soud řízení zastaví, aniž by zkoumal další okolnosti případu. V tomto směru úprava soudního řádu správního mění vzájemný vztah mezi objektivní a subjektivní rovinou při posuzování uspokojení návrhovatele oproti předchozí úpravě obsažené v občanském soudním řádu. Dochází totiž k tomu, že objektivní rovina (přezkoumání soudem) ustupuje do pozadí a rozhodující je sdělení návrhovatele, že je uspokojen.“*
77. *Otázkou zůstává, jak posuzovat případy, kdy návrhovatel projeví uspokojení, ale i v novém rozhodnutí (opatření, úkonu) bude možno zpochybnit zákonnost, případně zjistit porušení subjektivních veřejných práv návrhovatele. Problém je, zda i za této situace by soud s odkazem na projev vůle návrhovatele řízení zastavil. Nicméně podle ustanovení § 47 písm. b) s. ř. s. soud řízení usnesením zastaví, prohlásí-li návrhovatel, že byl po podání návrhu postupem správního orgánu plně uspokojen (§ 62), což nasvědčuje spíše tomu, že rozhodujícím pro postup soudu podle § 62 odst. 4 věty první ve spojení s § 47 písm. b) s. ř. s. bude projev vůle návrhovatele o tom, že byl uspokojen. Tato úprava je výrazem dispoziční zásady, která znamená, že procesní iniciativa je dána do rukou účastníků řízení, nikoliv soudu nebo i jiných subjektů. Znamená to, že iniciativu má ten, kdo uplatňuje svůj vlastní právní zájem.*
78. *Lze tedy shrnout, že pro postup podle věty první § 62 odst. 4 s. ř. s. je rozhodující sdělení návrhovatele o tom, že je postupem správního orgánu uspokojen, aniž by bylo soudem cokoli dále ověřováno.“*
79. *Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žalobce byl rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 9. 2017, č. j. 40618/17/5200-10422-711919 (zdaňovací období roku 2013) a rozhodnutím ze dne 18. 9. 2017, č. j. 40619/17/5200-10422-711919 (zdaňovací období roku 2014) zcela uspokojen, jak ostatně k výzvě soudu sám uvedl, neboť brojil proti doměření daně z příjmů fyzických osob a uložení povinnosti uhradit penále za zdaňovací období roku 2013 a 2014, přičemž žalovaný v průběhu soudního řízení svá původní odvolací zamítavá rozhodnutí změnil a současně rozhodl o zrušení platebních výměrů na daň z příjmů fyzických osob za uvedená období a o zastavení řízení.*
80. *Žalobce sice uvedl, že by „vřele uvítal“, kdyby se soud jeho žalobními námitkami zabýval, nicméně vzhledem k tomu, že žalobce skutečně nově vydanými rozhodnutími žalovaného plně uspokojen v obou případech byl (jak ostatně i sám uznal), soud řízení o žalobě proti napadeným rozhodnutím ze dne 17. 5. 2016, č. j. 22129/16/5200-10422-711919 a č. j. 22126/16/5200-10422-711919 v souladu s výše citovaným závěrem rozšířeného senátu NSS ve smyslu ust. § 62 odst. 4 věty druhé ve spojení s ust. § 47 písm. b) s. ř. s. zastavil (výroky I. a II.). Dnem právní moci rozhodnutí soudu o zastavení řízení tak rozhodnutí žalovaného ze dne 18.9.2017, č.j. 40618/17/5200-10422-711919 vztahující se ke zdaňovacímu období*

roku 2013, a rozhodnutí č.j. 40619/17/5200-10422-711919 vztahující se ke zdaňovacímu období roku 2014 nabývají právní moci (§ 62 odst. 5 s.ř.s.).

81. Soud však nemohl obdobně postupovat v té části, ve které žaloba směřuje proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 5. 2016, č. j. 22128/16/5200-10422-711919 (zdaňovací období roku 2012). Žalobce totiž ve svém vyjádření na výzvu podle § 62 odst. 3 s. ř. s. výslovně uvedl, že postupem podle § 62 odst. 1 s. ř. s., resp. podle § 124 odst. 1 daňového řádu, nebyl uspokojen rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 9. 2017, č. j. 40617/17/5200-10422-711919.
82. Ze zákona i z konstantní judikatury vyplývá, že pokud žalobce na výzvu uvede, že uspokojen není, tak s takovým sdělením „soudní řád správní výslovně možnost zastavení řízení pro uspokojení navrhovatele nespojuje a tento postup nelze dovodit ani výkladem ustanovení druhé věty § 62 odst. 4 s. ř. s. Institut zastavení řízení pro uspokojení navrhovatele představuje omezení přístupu k soudu, neboť soud při splnění zákonem stanovených podmínek nerozhoduje o žalobě (návrhu) věcně. Veškerá ustanovení, jež omezují přístup k soudu, musí být vykládána restriktivně, a aplikaci § 62 odst. 4 věta druhá s. ř. s. proto nelze rozšiřovat na případy tam neuvedené“ (cit. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2010, č. j. 3 Ads 148/2008-70). Pokud by tedy soud řízení v této části zastavil i přes výslovné sdělení žalobce, že postupem správního orgánu uspokojen nebyl, by byl takový postup v rozporu s dispoziční zásadou a současně by se jednalo o odepření práva na soudní ochranu (viz též nálezný Ústavního soudu ze dne 14. 9. 1994, sp. zn. IV. ÚS 55/94).
83. Vzhledem k tomu, že žalobce uvedl, že ve vztahu k napadenému rozhodnutí směřujícímu proti doměření daně a uložení penále za zdaňovací období roku 2012 (tj. proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 5. 2016, č. j. 22128/16/5200-10422-711919) uspokojen není, Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán [§ 75 odst. 1, 2 s. ř. s.]; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Po posouzení věci dospěl k závěru, že v této části je žaloba důvodná.
84. Podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních příjmů (v rozhodném znění) *příjmy z podnikání jsou příjmy ze živnosti.*
85. Podle § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních příjmů *příjmy z jiné samostatně výdělečné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6, jsou příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů,*
86. Podle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů *neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje, s výjimkou uvedenou v § 11 nebo 12, ve výši 60 % z příjmů podle odstavce 1 písm. b), s výjimkou příjmů ze živností řemeslných.*
87. Podle § 7 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů *neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje, s výjimkou uvedenou v § 11 nebo 12, ve výši 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),*

88. Stěžejní pro projednávanou věc je řešení otázky, zda lze příjmy žalobce posoudit jako příjmy ze živnosti ve smyslu § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, u nichž lze uplatnit paušálně vynaložené náklady ve výši 60 % z těchto příjmů (jak tvrdí žalobce), či 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.
89. Totožnou situací (byť ve vztahu k činnosti profesionálního fotbalisty) se zabýval v minulosti Nejvyšší správní soud, který v rozsudku ze dne 13. 7. 2017 č. j. 6 Afs 278/2016-54 konstatoval, že *„[s]amostatnou činnost profesionálního sportovce je možné vykonávat buďto jako živnostenské podnikání, nebo jako nezávislé povolání. Pokud daňový subjekt vykonává činnost profesionálního fotbalového hráče jako živnost na základě příslušného živnostenského oprávnění, příjmy z této činnosti představují příjmy ze živnosti dle § 7 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.“*
90. Povahou činnosti profesionálních sportovců v kolektivním sportu se předtím zabýval Nejvyšší správní soud také v rozsudku ze dne 29. 11. 2011 č. j. 2 Afs 16/2011 – 78. Toto rozhodnutí se týkalo rovněž profesionálního hokejisty, avšak soud se zde zabýval toliko otázkou, zda výkon činnosti profesionálního hokejisty představuje za všech okolností výkon závislé práce. Dospěl přitom k závěru, že činnost profesionálních sportovců je natolik nejasněná 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.
91. *„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 objednatelů. 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 smluvených povinností. Naopak, prvek 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“* (cit. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016-54).
92. Rozhodující pro posouzení povahy činnosti žalobce je obsah soukromoprávní smlouvy, na jejímž základě je činnost hokejového 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. „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. (...) 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.

93. 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. (...) 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, 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“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016-54).
94. Mezi stranami není sporu o tom, že žalobce 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 žalobce oslaben znak samostatnosti, i dva naposledy uvedené znaky jsou oslabeny, avšak nikoliv zcela potlačeny. I na posuzovaný případ lze vztáhnout následující úvahy Nejvyššího správního soudu uvedené v již citovaném rozsudku ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016-54, přestože se týkají činnosti profesionálního fotbalisty:
95. „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.

96. *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.*
97. *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 výkoných 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 výkoného sportovce živnostenským způsobem, aniž by výslovně odlišovala činnost v individuálním a kolektivním sportu.“*
98. *Nejvyšší správní soud dále v citovaném rozsudku poukázal na to, že 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 žalobci živnostenské oprávnění k činnosti „Provozování tělovýchovných zařízení a organizování sportovní činnosti“ vydal (udělil). Žalobce pak v souladu s možným a legitimním výkladem právní úpravy začal vykonávat svoji činnost živnostenským způsobem.*
99. *Městský soud v Praze tak v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu konstatuje, 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 žalobce nutit, aby zvolil ten způsob, který je výhodnější z hlediska fiskálních zájmů státu. Pokud žalobce vykonával činnost profesionálního hokejového 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. Takové řešení klíčové právní otázky by samo o sobě postačovalo ke zrušení napadeného rozhodnutí, což je zřejmé i z toho, že sám žalovaný v návaznosti na judikaturní vývoj v tomto ohledu změnil svůj přístup k posouzení příjmů profesionálních sportovců. Soud nicméně považuje za vhodné, pro účely dalšího řízení před správními orgány, reagovat i na některé další žalobní námitky týkající se doměření daně žalobci ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2012.

100. Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí poukazoval na to, že žalobce získal živnostenský list až dne 10. 12. 2012, a tudíž nemohl své příjmy za celé období roku 2012 považovat za příjmy z provozování živnosti, z metodického pokynu GFŘ D-6, č. j. 32320/11-31 použitelného od zdaňovacího období roku 2011, na něž žalobce poukazoval v žalobě), lze k § 7 citovat následující pravidlo: *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).* Rozpor s tímto pravidlem žalobce neuplatnil v odvolání, a tudíž žalovaný nebyl povinen se s touto námitkou vypořádat, soud nicméně upozorňuje na to, že v dalším řízení, bude-li žalovaný nadále rozlišovat mezi zdaněním příjmů žalobce za rok 2012 před získáním živnostenského oprávnění a poté, bude nutné vypořádat se s rozporem mezi tímto přístupem a pravidly správní (daňové) praxe vyplývajícími z uvedeného metodického pokynu.
101. Soud považuje potřebné vyjádřit se též k námitkám směřujícím do zákonnosti postupu při doměření daně (rozpor s § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu), neboť odůvodnění žalovaného (ke stejným odvolacím námitkám) nepovažuje za odpovídající relevantní právní úpravě.
102. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu *k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.*
103. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*
104. Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí, správce daně si sám opatřil hráčskou smlouvu uzavřenou mezi klubem HC LEV a žalobcem, na jejímž základě mu vznikly pochybnosti stran uplatnění výdajů ve správné výši, a poté vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. Na tuto výzvu žalobce reagoval, ale dodatečné daňové přiznání nepodal. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že v ust. § 145 odst. 2 daňového řádu „je dána pouze možnost použití pomůcek, což dává prostor pro správní úvahu správce daně. S ohledem na obecné ust. § 98 odst. 1 daňového řádu této možnosti náhradního způsobu stanovení daně nevyužil, neboť nevyhovění výzvě k podání dodatečného daňového přiznání v důsledku nevedlo k nemožnosti stanovit daň dokazováním“.

105. K tomu soud uvádí, že jakkoli je jistě nutno pro účely správného stanovení daně upřednostnit dokazování před stanovením daně podle pomůcek, musí k tomu dojít na základě postupu, který zákon umožňuje. Z daňového řádu vyplývá, že dokazování lze provádět pouze v rámci daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností; při nepodání dodatečného daňového tvrzení lze stanovit daň pomůckami. Žalobce na výzvu správce daně podle § 145 odst. 2 daňového řádu reagoval, avšak dodatečné daňové přiznání nepodal. Z reakce žalobce bylo nicméně možné zřetelně seznat jeho přesvědčení o správnosti poslední známé daně. Takové oznámení správce daně nemohl vyhodnotit tak, že došlo k naplnění podmínky uvedené v § 145 odst. 2 věta druhá daňového řádu, nýbrž měl jej vyhodnotit jako dodatečné daňové tvrzení v materiálním smyslu a následně měl žalobci umožnit, aby svá tvrzení obhájil v rámci daňové kontroly (viz *Lichnovský, O., Ondrýšek, R. a kolektiv. Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 527-529*). K takovému postupu však nedošlo. Z uvedeného vyplývá, že pokud žalovaný aplikoval § 145 odst. 2 daňového řádu, z něhož dovedl možnost stanovení daně dokazováním, k čemuž však přistoupil zcela bez součinnosti daňového subjektu, dopustil se pochybení s dopady na zákonnost napadeného rozhodnutí. Tato žalobní námitka je tedy rovněž důvodná.

106. Důvodná však není námitka žalobce, že mu daň byla doměřena nepředvídatelně, neboť za rozhodující z hlediska jistoty daňového poplatníka daňový řád považuje uplynutí prekluzivní lhůty k doměření (vymeření) daně (k tomu viz např. rozsudek NSS ze dne 9.11.2017, č.j. 10 Afs 206/2017-39), jak je stanovena v § 148 odst. 1 daňového řádu.

VI. Závěr a náklady řízení

107. V části žaloby směřující proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 5. 2016, č. j. 22129/16/5200-10422-711919 a č. j. 22126/16/5200-10422-711919 byl žalobce uspokojen postupem žalovaného podle § 62 odst. 1 s. ř. s., resp. postupem podle ust. § 124 odst. 1 daňového řádu. Z toho důvodu soud řízení podle ust. § 62 odst. 4 věty druhé ve spojení s ust. § 47 písm. b) s. ř. s. ve vztahu k uvedeným napadeným rozhodnutím výroky I. a II. tohoto rozsudku zastavil.

108. K tomu soud dodává, že vzhledem ke znění § 62 odst. 5 s. ř. s., podle něhož *rozhodnutí, opatření nebo úkon podle odstavce 1 (též ustanovení) nabývá právní moci nebo obdobných právních účinků dnem právní moci rozhodnutí soudu o zastavení řízení*, jakož i vzhledem k podmínkám přípustnosti žaloby proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. nemohlo být předmětem soudního přezkumu rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 9. 2017, č. j. 40617/17/5200-10422-711919, kterým žalovaný dle svého tvrzení žalobce uspokojil. Vzhledem k tomu, že řízení o žalobě v této části nebylo ukončeno jeho zastavením pro uspokojení žalobce, nemůže mít rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 9. 2017, č. j. 40617/17/5200-10422-711919 žádné účinky, natožpak vliv na napadené rozhodnutí ze dne 17. 5. 2016, č. j. 22128/16/5200-10422-711919. Uvedené rozhodnutí soud proto meritorně nezkoumal a nerefletoval ani námitky žalobce uvedené v jeho odpovědi na výzvu, zda byl žalovaným uspokojen.

109. Žaloba v části směřující proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 5. 2016, č. j. 22128/16/5200-10422-711919 (které se týká zdaňovacího období roku 2012) je důvodná, neboť toto napadené rozhodnutí je v rozporu s právním názorem správních soudů na posouzení činnosti profesionálních sportovců, resp. možnost zdaňování této činnosti. Soud

rovněž shledal vady v procesním postupu správce daně předcházejícím vydání tohoto napadeného rozhodnutí. Soud proto uvedené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. ve výroku III. rozsudku jako nezákonné zrušil. V dalším řízení je správní orgán právním názorem soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

110. Akcesorický výrok o náhradě nákladů řízení má oporu v § 60 odst. 1 a 3 věty druhé s. ř. s., neboť žalobce byl v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 5. 2016, č.j. 22128/16/5200-10422-711919 ve věci plně úspěšný a co se týče rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 5. 2016, č.j. 22129/16/5200-10422-711919 a č. j. 22126/16/5200-10422-711919, došlo k zastavení řízení v důsledku pozdějšího jednání žalovaného spočívajícího v uspokojení žalobce. Soud proto žalobci podle § 60 odst. 1 s. ř. s. přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady jsou tvořeny částkou 5 000 Kč za zkonsumovaný soudní poplatek za žalobu (žalobce zaplatil soudní poplatek v celkové výši 9 000 Kč, nicméně část zaplaceného soudního poplatku ve výši 4 000 Kč mu bude soudem vrácena), dále náklady na právní zastoupení, a to za tři úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí věci, sepsí žaloby, vyjádření k postupu podle § 62 s. ř. s.) a tři režijní paušály po 300 Kč, celkem tedy 10 200 Kč podle ust. § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Za úkon právní služby soud nepovažoval repliku k vyjádření žalovaného, neboť v ní žalobce pouze zopakoval již dříve předestřenou argumentaci. Celková výše žalobci přiznaných nákladů řízení tak činí 15 200 Kč (výrok IV.).
111. Se zastavením řízení je spjata povinnost soudu vrátit žalobci zaplacený soudní poplatek, a to ve výši snížené o 20 %, nejméně však o 1 000 Kč, bylo-li řízení zastaveno před prvním jednáním (srov. § 10 odst. 3 a 5 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, v účinném znění). Soud proto ve výroku V. rozhodl, že žalobci bude po právní moci tohoto usnesení vrácena část soudního poplatku zaplaceného za řízení o žalobě proti dvěma výše uvedeným napadeným rozhodnutím, které bylo soudem zastaveno, ve výši 2 x 2000 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 29. srpna 2019

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu