



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudkyň Mgr. Kateřiny Bednařikové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci žalobce **P.F.**, bytem X, zastoupeného Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph. D., LL. M., advokátem se sídlem Brno, Moravské nám. 629/4, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 4. 2016, č. j. 18017/16/5200-10422-711919, a ze dne 28. 4. 2016, č. j. 18018/16/5200-10422-711919,

t a k t o :

- I. Věci vedené pod sp. zn. 51 Af 9/2016 a 51 Af 10/2016 **s e s p o j u j í** ke společnému projednání. Věc bude nadále vedena pod sp. zn. 51 Af 9/2016.
- II. Žaloby **s e z a m í t a j í**.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á**.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 4. 2016, č. j. 18017/16/5200-10422-711919 (dále též “napadené rozhodnutí”), bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen “daňový řád”), zamítnuto odvolání žalobce a tím potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen “správce daně”) ze dne 22. 6. 2015, č. j. 1473767/15/2201-52521-304652, kterým byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen “zákon o daních

z příjmů“), doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 5.640 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 1.128 Kč.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 4. 2016, č. j. 18018/16/5200-10422-711919 (dále též “napadené rozhodnutí“), bylo podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu k odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 22. 6. 2015, č. j. 1481275/15/2201-52521-304652, tak, že se žalobci podle § 147 a § 143 daňového řádu doměřuje daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 178.646 Kč a současně se mu sděluje povinnost uhradit penále ve výši 35.729 Kč.

Proti oběma napadeným rozhodnutím žalovaného podal žalobce dne 6. 6. 2016 správní žaloby ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.

Podle § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) samostatné žaloby směřující proti témuž rozhodnutí anebo proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí, může předseda senátu usnesením spojit ke společnému projednání. S ohledem na skutečnost, že obě shora uvedené žaloby směřují proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí a týkají se stejných účastníků řízení, je zřejmé, že podmínka citovaného ustanovení je v projednávané věci splněna, a řízení byla z tohoto důvodu spojena.

Stěžejní žalobní námitku představuje tvrzení žalobce o nesprávném závěru správce daně, podle kterého je povolání žalobce nikoliv živností, ale nezávislým povoláním. V důsledku toho došlo k doměření daně z příjmů, neboť žalobce měl v daňovém přiznání nesprávně uplatnit paušální výdaje ve výši 60 % příjmů [vztahující se na příjmy ze živnosti; § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů], namísto paušálních výdajů ve výši 40 % příjmů [vztahující se na příjmy z nezávislého povolání; § 7 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů].

Žalobce je profesionálním hráčem ledního hokeje. Tato činnost podle jeho názoru naplňuje veškeré znaky živnosti, neboť je vykonávána soustavně, samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost a za účelem dosažení zisku. Na podporu tohoto tvrzení žalobce poukázal na skutečnost, že je držitelem živnostenského listu na Provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovních akcí. Tento svůj závěr žalobce podpořil rovněž poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011 – 78, publ. pod č. 2510/2012 Sb. NSS (citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), se kterou se žalovaný v napadeném rozhodnutí žádným způsobem nevypořádal.

Po věcné stránce žalobce žalovanému vytýká, že pominul významnou zásadu veřejného práva, a sice pravidlo, že má-li norma veřejného práva vícero možných výkladů, pak je třeba použít ten výklad, který vede k co nejmenšímu zásahu do právní sféry jednotlivce (zásada *in dubio libertate*, resp. *in dubio mitius*).

Teze správních orgánů, podle níž v případě žalobce není splněn znak samostatnosti, se podle něj mýlí s realitou, neboť každá lidská činnost je vykonávána v interakci s ostatními. Samostatnost se v případě profesionálních sportovců vztahuje k určité tělesné autonomii každého sportovce. Každý takový sportovec je nucen pracovat především na své kvalifikaci a kvalitě, kterou následně poskytuje, a to např. formou úpravy jídelníčku či individuálním kondičním tréninkem. Tyto činnosti lze vykonávat samostatně, avšak pokud dojde

ke sportovnímu zápasu, pak v každém případě musí dojít k interakci s dalšími subjekty, tím dojde ke stírání rozdílů mezi jednotlivými sporty. Pokud žalovaný zastává názor opačný, a sice že sporty kolektivní mezi živností nepatří, zatímco jiné sporty ano, a odděluje tak sporty kolektivní od individuálních, má takové rozlišování zjevně diskriminační charakter. Žalobce odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08 (dostupný z <http://nalus.usoud.cz>).

Žalovaný v rámci svého vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí. Po zhodnocení naplnění zákonných znaků živnosti podle § 2 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „živnostenský zákon“), dospěl k závěru, že v případě žalobce je splněn znak soustavnosti i provozování dané činnosti za účelem dosažení zisku. Nebyl však splněn znak samostatnosti, neboť činnost žalobce je podle obsahu hráčské smlouvy, kterou podepsal s hokejovým klubem, zcela a výlučně závislá na klubu, o čemž svědčí jednotlivá ujednání smlouvy, podle kterých je např. povinen užívat léky pouze se souhlasem klubového lékaře, dále žalobce nesmí vykonávat žádné další sporty, a to ani rekreačně a stejně tak nesmí provozovat sportovní činnosti pro jiný klub. Naplněn není ani znak vykonávání činnosti pod vlastním jménem, byť jméno žalobce figuruje na seznamu hráčů v utkání či na jeho dresu, konečné výsledky a výkony všech hráčů jsou připisovány pouze a jen klubu. Stejný závěr pak lze učinit i v případě znaku výkonu činnosti na vlastní odpovědnost, neboť v daném případě je odpovědnost za činnost hráče přenesena na klub. Pouze klub získává příjmy z této činnosti a nese za ní náklady. Tyto příjmy podle vlastního uvážení rozděluje mezi jednotlivé hráče taktéž právě klub.

Žalovaný žádným způsobem nezpochybnil závěry učiněné v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011 – 78, avšak toto rozhodnutí žádným způsobem neprokazuje tvrzení žalobce, neboť z něj vyplývá, že činnost sportovce nemusí být vždy činností závislou, když sportovec může být též osobou samostatně výdělečně činnou. Žalovaný naopak poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2012, č. j. 2 Afs 20/2012 - 35, ze kterého se podává, že rozhodující pro posouzení činnosti sportovce je obsah smlouvy, kterou sportovec s klubem uzavřel. V případě žalobce je z obsahu smlouvy jasně patrná závislost žalobce na klubu. Z toho důvodu nelze aplikovat ani žalobcem namítanou zásadu *in dubio mitius*, neboť v daném případě žádné pochybnosti o zdanění žalobcovy činnosti nevznikly.

Pokud žalobce opírá svou argumentaci o své živnostenské oprávnění, pak jeho činnost, kterou vykonává jako profesionální hokejista pro klub, nelze pod toto živnostenské oprávnění zařadit, neboť se v jeho případě jedná o nezávislé povolání, které není živností ani podnikáním.

Pro danou věc je tedy rozhodující obsah smlouvy, z níž vyplývá jasná závislost činnosti žalobce na klubu, s nímž má tuto smlouvu uzavřenu. Tuto smlouvu pak žalobce uzavřel dobrovolně a souhlasil s tím, že jeho činnost bude úzce navázána pouze na konkrétní klub a spoluhráče.

Žalovaný proto setrval na svém právním hodnocení věci, a sice že příjmy žalobce je nutno podřadit pod § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Z daňového spisu vyloučily pro nyní projednávanou věc následující podstatné skutečnosti: Žalobce uzavřel dne 1. 5. 2012 hráčskou smlouvu s klubem HC MOUNTFIELD, a. s. na období od 1. 5. 2012 do 30. 4. 2013. Obsahem této smlouvy je mj. ujednání „Práva

a povinnosti účastníků“, z něhož plynou žalobci povinnosti vztahující se k jeho předpokládaným dobrým výkonům v ledním hokeji, povinnost nadále zlepšovat svou fyzickou i psychickou kondici, povinnost užívat léky pouze se souhlasem klubového lékaře, povinnost neprovozovat žádné další sporty, a to ani rekreačního charakteru, povinnost zdržet se sázkových či jiných loterií a akcí souvisejících s utkáním jeho klubu či povinnost neprovozovat žádnou další výdělečnou činnost. Z obsahu Zvláštních ujednání smlouvy se podává, že žalobce uděluje výlučný souhlas k užití jeho podobizen, obrazových a zvukových záznamů a k projevům jeho osobní povahy klubu, který má možnost toto oprávnění postoupit třetím osobám. Klub má možnost postoupit veškerá práva a povinnosti vůči žalobci jinému hokejovému klubu. Obsahem smlouvy je rovněž způsob stanovení odměn v případě zranění či onemocnění žalobce. Z Přílohy č. 1 smlouvy se podává způsob stanovení odměn, který je odvislý od výkonů mužstva, součástí této přílohy je stanovení odměn v případě individuálního umístění hráče v celkových tabulkách extraligy ledního hokeje. Příloha č. 2 upravuje podmínky fyzického testování hráče, který je kdykoliv po dobu platnosti smlouvy povinen toto testování podstoupit. Rovněž od výsledků tohoto testování se odvíjí případné odměny hráčů. V Příloze č. 3 je upraven disciplinární řád a z něj vyplývající smluvní pokuty, které jsou udělovány např. v případě zbytečného vyloučení v utkání či v případě pozdního či neomluveného příchodu na trénink a utkání. Pokuty jsou udělovány také v případě nadměrného užívání alkoholu nebo kouření na veřejnosti, trestáno je taktéž použití mobilního telefonu v šatně i podřívání autority trenéra. Porušení smluvních povinností je upraveno v Příloze č. 4, kde jsou stanoveny výše pokut za porušení jednotlivých článků smlouvy. Příloha č. 5 obsahuje Pravidla pro chování hráčů klubu ve sportovní činnosti a občanském životě. V rámci tohoto ujednání se hráč zavazuje ve stanovených případech zvyšovat prosperitu klubu a jeho propagaci. Hráč nesmí pít alkohol, kouřit, užívat drogy a musí být vzorem pro sportovní mládež. Hráč se zavazuje i v občanském životě jednat způsobem odpovídajícím slušnému chování. Hráč je rovněž povinen používat značku výstroje a výzbroje podle zájmů klubu. Dne 5. 2. 2013 bylo uplatněno opční právo na prodloužení hráčské smlouvy do 30. 4. 2014.

Dne 1. 9. 2013 uzavřel žalobce hráčskou smlouvu totožného obsahu s klubem HC MOUNTFIELD, a. s. na období od 1. 9. 2013 do 30. 4. 2015.

Správní spis obsahuje dále smlouvu o postoupení hráčských práv ze dne 1. 8. 2013, na jejímž základě byl žalobce postoupen klubu Mountfield HK, a. s.

Žalobce podal daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2012 a 2013. Z obsahu těchto přiznání vyplývá, že žalobce danil příjmy ze sportovní činnosti s 60 % sazbou výdajů z příjmů podle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Protokolem č. j. 1319760/15/2201-62562-303397 ze dne 18. 5. 2015 byla zahájena daňová kontrola u žalobce na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2012 a 2013. Do spisu byla doložena řada faktur a správce daně požadoval od různých subjektů předložení listinných podkladů. Správce daně zpracoval zprávu o daňové kontrole č. j. 1461998/15/2201-62562-303397, kterou se žalobcem projednal dne 17. 6. 2015 (protokol č. j. 1462029/15/2201-62562-303397). Dne 22. 6. 2015 proběhlo ještě ústní jednání v rámci správy daní, na němž byl žalobce informován, že ve zprávě o daňové kontrole došlo k chybnému výpočtu, který byl napraven.

Dodatečným platebním výměrem vydaným správcem daně dne 22. 6. 2015 pod č. j. 1473767/15/2201-525-21-304652 byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob

za zdaňovací období roku 2012 ve výši 5.640 Kč a penále z takto doměřené daně ve výši 1.128 Kč. Dodatečným platebním výměrem vydaným správcem daně dne 22. 6. 2015, č. j. 1481275/15/2201-52521-304652, byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 179.237 Kč a penále ve výši 35.849 Kč (doměřená daň za zdaňovací období roku 2013 byla snížena žalovaný v odvolacím rozhodnutí tak, jak je uvedeno shora). Ze zprávy o daňové kontrole, která je zároveň odůvodněním předmětných dodatečných platebních výměrů, se podává, že správce daně, odlišně od žalobce, stanovil základ daně podle § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů. V důsledku aplikace tohoto zákonného ustanovení v případě žalobce uplatnil výdaje ve výši 40 % z jeho příjmů podle § 7 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů.

Proti dodatečným platebním výměrům byla žalobcem podána odvolání, o nichž žalovaný rozhodl napadenými rozhodnutími ze dne 28. 4. 2016. Z obsahu odůvodnění vyplývá, že se žalovaný neztotožnil s tvrzením žalobce, že jeho činnost profesionálního hráče hokeje je živností podle živnostenského zákona. Ustanovení § 2 živnostenského zákona vymezuje pojmové znaky živnosti, žalobce jako kolektivní sportovec splňuje podmínku soustavnosti a provozování dané činnosti za účelem dosažení zisku. V daném případě však není naplněna podmínka samostatnosti, neboť z obsahu hráčské smlouvy, kterou žalobce uzavřel s hokejovým klubem, vyplývá, že výsledky činnosti žalobce jsou spolu s výsledky ostatních hráčů připisovány klubu, byť je žalobce s ostatními hráči jmenovitě uveden na soupisce před utkáním a nosí své jméno na dresu. Stejně tak nebyla naplněna podmínka vlastní odpovědnosti z výkonu činnosti. Z obsahu hráčské smlouvy vyplývá, že veškerou odpovědnost za činnost hráče přebírá klub, který nese též všechny povinnosti s danou činností spojené, je to klub, kdo rozhoduje o míře zapojení žalobce do sportovní činnosti klubu a klub také rozhoduje o výši odměn, která je ve svém důsledku spojená s výkony celého mužstva. Pokud žalobce poukazuje na své živnostenské oprávnění, pak toto mu bylo uděleno pro činnost „Provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti“, pod kterou nelze jeho činnost profesionálního hráče ledního hokeje zahrnout. Žalovaný pak v této souvislosti poukázal na rozdíl mezi individuálními a kolektivními sportovci, kdy sportovci individuální naopak znaky samostatnosti splňují, neboť tito mají možnost samostatné volby trenéra či zápasu, rozhodují se tedy sami za sebe na rozdíl od sportovců kolektivních. Žalovaný pak v případě posouzení samostatnosti žalobce vycházel především z obsahu jeho hráčské smlouvy.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Krajský soud rozhodl ve věci bez jednání, neboť pro to byly splněny podmínky podle § 51 odst. 1 s. ř. s.

Žaloba není důvodná.

Stěžejní otázkou v nyní projednávané věci je určení toho, zda-li činnost žalobce představuje živnost podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, se kterou se pojí možnost uplatňovat paušální výdaje z této činnosti ve výši 60 % z příjmů na základě § 7 odst. 7 písm. b) téhož zákona, či zda-li se jedná o nezávislé povolání ve smyslu § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů a žalobce může uplatňovat paušální výdaje z této činnosti ve výši 40 % podle § 7 odst. 7 písm. c) tohoto zákona.

Žalobce prostřednictvím daňového přiznání za kalendářní rok 2012 a 2013 deklaroval, že jeho činnost profesionálního hráče ledního hokeje je živností, z níž jdou příjmy podle § 7

odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, a tento závěr podpořil poukazem na své živnostenské oprávnění, které mu bylo vystaveno pro „Provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a pro organizování sportovní činnosti“. Tento svůj názor pak žalobce nezměnil ani v řízení před daňovými orgány a představuje též hlavní žalobní argumentaci.

Naproti tomu žalovaný zastává názor, že činnost žalobce je nezávislým povoláním, z něhož jdou příjmy podle § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů, z nichž si žalobce může uplatnit paušální výdaje toliko ve výši 40 %. Závěr žalovaného vychází především z obsahu hráčských smluv žalobce, které uzavřel s hokejovým klubem.

Podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů jsou příjmem z podnikání příjmy ze živnosti. Živností se podle § 2 živnostenského zákona rozumí soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených živnostenským zákonem.

Na základě § 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.

Podle § 7 odst. 2 písm. b) zákona o dani z příjmů jsou příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6, příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů.

Na základě § 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).

Zdaněním profesionálních sportovců se již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. Např. v rozsudku ze dne 18. 9. 2012, č. j. 2 Afs 21/2012 – 33, konstatoval, že s ohledem na specifičnost činnosti profesionálních sportovců, je vždy nutno povahu této činnosti dovozovat z konkrétních okolností. Za určující pak lze v případě profesionálních sportovců považovat obsah hráčské smlouvy.

Krajský soud se podrobně zabýval obsahem hráčské smlouvy a na základě smluvních ujednání dospěl k závěru, že činnost žalobce není živností ve smyslu § 2 živnostenského zákona.

Žalobce jako profesionální hráč ledního hokeje vykonával v roce 2012 a 2013 na základě hráčské smlouvy činnost soustavně a za účelem dosažení zisku. To je skutečnost nezpochybnitelná.

Z obsahu smlouvy je však zřejmé, že činnost žalobce nebyla vykonávána samostatně, neboť byl vázán pokyny klubu, byl to právě klub, který prostřednictvím trenéra mužstva určoval, zda žalobce do utkání aktivně nastoupí nebo zda bude pouze náhradníkem. Žalobce rovněž neměl možnost stanovit si svůj vlastní tým včetně trenéra či maséra, kteří byli vybíráni a placeni pouze klubem. Žalobce byl na základě smlouvy povinen účastnit se všech utkání a tréninků tak, jak mu stanovil klub. Žalobce v této době nemohl mít naplánovaný jiný

program či zahraniční dovolenou. Jako hráč ledního hokeje byl žalobce povinen používat pouze výstroj, která byla schválena klubem. Výsledky žalobcovy činnosti byly připisovány klubu, který na základě vítězných utkání získával umístění v extraligové tabulce. Ve volném čase byl povinen zdržet se nadměrného požívání alkoholu, nesměl kouřit cigarety na veřejnosti a byl povinen chovat se tak, aby byl vzorem sportovní mládeži. Rovněž v průběhu utkání byl žalobce povinen počínat si tak, aby nedošlo k jeho zbytečnému vyloučení, v opačném případě byl na základě smlouvy ohrožen peněžitou pokutou. Po utkání byl žalobce nucen vyvarovat se kritických poznámek vůči výkonu rozhodčích, v případě porušení této povinnosti hrozila žalobci opět smluvní pokuta. Veškeré tyto povinnosti žalobce vedou k závěru, že jeho činnost hráče ledního hokeje nebyla vykonávána samostatně, neboť byl vždy vázán pokyny klubu, a to i pod hrozbou smluvních pokut.

Výsledky činnosti žalobce, jako jednoho z hráčů klubu, byly v každém jednotlivém utkání připisovány klubu, který se na základě těchto výsledků umisťoval v extraligové tabulce. Nelze dospět k závěru, že by žalobce byl pouze anonymní částí celku. Žalobce byl jako ostatní hráči označen jménem na dresu a na jeho jméno byly v utkání zaznamenávány góly či trestné minuty, avšak v konečném důsledku to byl pouze klub, nikoliv žalobce, komu byla připsána výhra či prohra. Žalobce byl jako jeden z hráčů vždy součástí klubu, pod jehož jménem vykonával činnost hráče ledního hokeje, a tudíž nebyla naplněna ani podmínka výkonu činnosti vlastním jménem.

Naplněna nebyla ani podmínka výkonu činnosti na vlastní odpovědnost, neboť za výsledky týmu nese přímou odpovědnost pouze klub. Veškeré příjmy i výdaje na činnost týmu nese klub, který sám, a to na základě výkonu celého týmu, rozhoduje o výši příjmů jednotlivých hráčů. Stejný závěr učinil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167, publ. pod č. 3016/2014 Sb. NSS, ve kterém uvedl: *“Fotbalová jedenáctka jistě není sborem jedenácti sólistů 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.“*

Krajský soud tudíž konstatuje, že žalobce nelze v žádném případě pojímat jako autonomní jednotku uvnitř klubu, která by vystupovala samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost. Krajský soud se proto zcela ztotožnil s tím, jak danou právní otázku posoudil správce daně i žalovaný.

Ze všech výše uvedených důvodů je zřejmé, že činnost žalobce nesplňuje podmínky živnostenského podnikání podle živnostenského zákona. Žalobce tudíž pochybil, když v rámci daňového přiznání za rok 2012 a 2013 uplatnil paušální výdaje ve výši 60 % z příjmů.

Pokud žalobce argumentoval rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011 – 78, tak jeho závěry krajský soud nikterak nepopírá. Z tohoto rozsudku vyplývá, že povaha hráčské činnosti pro sportovní klub nevylučuje smluvní zakotvení formou samostatně výdělečné činnosti. Z toho však nevylučuje spolupráce profesionálního hráče se sportovním klubem je bez dalšího výkonem živnosti. Vždy je nutné posuzovat konkrétní smluvní podmínky hráčské smlouvy, což daňové orgány provedly a krajský soud se s tímto hodnocením ztotožnil.

Krajský soud se nemohl ztotožnit s tvrzením žalobce, podle něhož jeho činnost hráče ledního hokeje je živností, neboť je držitelem živnostenského oprávnění pro „Provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti“. Podle nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních jednotlivých živností se Provozováním tělovýchovných a sportovních zařízení a organizováním sportovní činnosti rozumí „Zabezpečování provozu tělovýchovných zařízení a zařízení sloužících k regeneraci a rekondici (například atletických a zimních stadionů, tělocvičen, plaveckých bazénů, koupališť, fit-center, saun) a jejich pronajímání k bezprostřednímu použití spotřebiteli k provozování sportovní a tělovýchovné činnosti a k regeneraci a rekondici. Při provozování tělovýchovných zařízení a zařízení pro regeneraci a rekondici kromě výše uvedených činností i činnosti spojené s poradenstvím a metodikou nabízené služby. Organizování a pořádání sportovních soutěží a činnosti sloužící podpoře a propagaci sportu. Činnost agentů a agentur zastupujících výkonné sportovce za účelem zajištění účasti na sportovních soutěžích a podobně. Činnost výkonných sportovců, případně rozhodčích, **provozovaná samostatně** a za účelem dosažení zisku. Obsahem činnosti není poskytování tělovýchovných služeb (činnost trenérů) ani činnost amatérských výkonných sportovců.“ S ohledem na shora učiněné závěry je zřejmé, že činnost žalobce jako hráče ledního hokeje nelze pod tuto živnost zařadit. Jak již bylo uvedeno, žalobce nevykonával svoji činnost samostatně.

Z obsahu hráčské smlouvy žalobce je zřejmé, že příjmy z jeho činnosti hráče ledního hokeje jsou příjmy z tzv. jiné výdělečné činnosti ve smyslu § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů, tedy příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů. K tomu je nutno zmínit, že právní předpisy legální definici nezávislého povolání neobsahují. Podpořit tento závěr však lze odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2011, č.j. 8 Afs 56/2010 - 73, publ. pod č. 2571/2012 Sb. NSS, v němž tento soud uvedl, že „*právní předpisy neobsahují legální definici toho, co se rozumí nezávislým povoláním. Vychází se proto podřídně z § 22 odst. 1 písm. f), kde se uvádí v souvislosti s daňovými nerezidenty nezávislá činnost. Při vědomí, že některé z tam uvedených činností je třeba považovat za podnikání podle jiných právních předpisů podle § 7 odst. 1 písm. c) (architekt, lékař, inženýr, právník), lze za nezávislá povolání považovat např. výkonné umělce, **sportovce**, jejich trenéry, rozhodčí, artisty apod.*“

Odkaz žalobce na porušení zásady *in dubio mitius* není vůbec případný, neboť v dané věci nenastala situace, kdy by zákon o daních z příjmů umožňoval dvojí výklad. Daňové orgány provedly posouzení činnosti žalobce na základě hráčské smlouvy, vyhodnotily jednotlivé pojmové znaky živnosti a konstatovaly, že nebyly naplněny. Činnost žalobce proto byla podřazena pod tu činnost, které podle zákona o daních z příjmů odpovídá, a to pod nezávislé povolání. Uvedené posouzení právní otázky na základě dostatečně zjištěného skutkového stavu nezavdávalo žádný podklad pro možný dvojí výklad veřejnoprávní normy.

Zcela nedůvodnou pak krajský soud shledal též žalobní námitku, podle které má odlišné zdanění kolektivních a individuálních sportů diskriminační charakter. Rozdílné zdanění kolektivních a ne kolektivních sportů je zcela důvodné, a to právě s ohledem na rozdílnost subjektů, které nesou výdaje spojené s provozováním těchto sportů. V případě kolektivních sportovců, jako jsou například hráči ledního hokeje, nese náklady spojené s touto činností klub, nikoliv jednotliví hráči. Právě s ohledem na skutečnost, že veškeré výdaje za činnost hráčů nese klub, je zřejmé, že jednotliví hráči nemohou uplatňovat stejné výdaje jako sportovci individuální. Individuální sportovci závodí sami za sebe, sportovní výsledky jsou připisovány pouze jim, nikoliv klubu. Jsou to pouze oni, kdo nesou veškeré náklady, platí trenéra, maséra a další členy realizačního týmu, které si i sami vybírají. Sami si hradí účast

na závodech či soutěžích, kam se dopravují na vlastní náklady. Z toho důvodu je zdanění sportovců kolektivních a individuálních sportů odlišné a nelze jej považovat za diskriminační. Jak již bylo uvedeno, každou činnost profesionálního sportovce je nutné hodnotit individuálně a zkoumat konkrétní podmínky, za kterých svou činnost vykonává. Případné rozdílné daňové dopady na sportovce provozující kolektivní sporty a na sportovce provozující individuální sporty nejsou diskriminační, neboť vycházejí z odlišných podmínek, za kterých ten který sportovec svou činnost vykonává.

Na základě shora uvedených důvodů shledal krajský soud obě žaloby nedůvodnými, a proto je podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Krajský soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

Krajský soud v Českých Budějovicích
Dne 23. května 2017

JUDr. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení :
Prázdna Jaroslava