



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Hany Veberové a soudců JUDr. Jitky Hroudové a Mgr. Marka Bedřicha v právní věci žalobce: **T. J.**, zast. Mgr. Jiřím Slovákem, advokátem se sídlem Štěpánská 640/45, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** se sídlem Masarykova 427/31, Brno v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 6. 2015, č.j. 18453/15/5200-10422-711138

t a k t o :

- I. Žaloba se z a m í t á.**
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou, podanou u Městského soudu v Praze, domáhá přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného správního orgánu ze dne 12. 6. 2015, č.j. 18453/15/5200-10422-711138, kterým bylo potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 23. 10. 2014, č.j. 5937637/14/2005-24801-109438.

Žalobce považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné, neboť žalovaný nesouhlasil s právním hodnocením příjmů žalobce jako příjmů ze živnosti a dospěl k závěru, že se jedná o příjmy z výkonu nezávislého povolání. V důsledku toho pak došlo k doměření daně, neboť žalobce uplatnil ve svém daňovém přiznání paušální výdaje ve výši 60% příjmů, zatímco podle právního hodnocení žalovaného by bylo možno uplatnit tyto výdaje toliko ve výši 40% příjmů. Žalobce vykonává soustavnou činnost provozovanou samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost a za účelem dosažení zisku. V této souvislosti je pak držitelem živnostenského listu na Provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti. Žalobce na podporu svého názoru odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č.j. 2 Afs 16/2011-78, přičemž žalovaný

nepředložil přesvědčivé polemické argumenty a pouze konstatoval, že aplikace uvedeného rozsudku je v daném případě irelevantní.

Žalovaný také pominul další významnou zásadu veřejného práva, že má-li nějaká norma veřejného práva vícero možných výkladů, pak je třeba použít ten výklad, který vede k co nejmenšímu zásahu do právní sféry jednotlivce.

Žalobce současně uvedl, že činnost výkonných sportovců je výslovně uvedena mezi činnostmi v rámci živnosti, k jejímuž provozování byl žalobci vydán živnostenský list. Pokud žalovaný zpochybňuje splnění znaku samostatnosti dle živnostenského zákona, pak takový závěr zcela mívá životní realitu, neboť jakákoli lidská činnost je vykonávána v interakci s ostatními. Profesionální sportovec musí, stejně jako každý jiný živnostník, především pracovat na své vlastní kvalifikaci a kvalitě, kterou následně poskytuje. Některé z těchto činností lze jistě velmi dobře vykonávat samostatně, pokud však již dojde ke sportovnímu zápasu, je jeho podstatou interakce s ostatními. V tomto ohledu se pak stírá rozdíl mezi jednotlivými druhy sportů. Pokud by snad žalovaný zastával názor, že kolektivní sporty mezi živností nepatří, zatímco jiné sporty ano, pak by takový výklad vyžadoval velmi pregnantní vymezení dělící linie mezi sporty kolektivními a nekolektivními. Různé zdanění různých sportů by navíc mělo zjevně diskriminační charakter.

Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a uvedl, že podle přílohy č. 4 nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních jednotlivých živností, pod živnost provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti spadá též činnost výkonných sportovců, případně rozhodčích, provozovaná samostatně a za účelem dosažení zisku. Specifika činnosti sportovce jsou důvodem, proč se judikatura Nejvyššího správního soudu přiklonila k závěru, že činnost výkonného sportovce nemusí být pouze závislou činností, ale že sportovec může působit též jako osoba samostatně výdělečně činná. Výše uvedené ale žádným způsobem neprokazuje, že žalobce vykonává svou činnost samostatně ve smyslu přílohy č. 4 nařízení vlády č. 278/2008 Sb. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2012, č.j. 2 Afs 20/2012-23, podle kterého je pro posouzení činnosti sportovce rozhodující obsah smlouvy, kterou sportovec uzavřel se svým klubem. Z obsahu smlouvy předložené žalobcem je správcí daně zřejmá výrazná vázanost žalobce na klub.

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správním orgánem z hlediska žalobních námitek uplatněných v podané žalobě. Při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí (ustanovení § 75 soudního řádu správního) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Soud o věci rozhodl bez nařízení ústního jednání, neboť žalobce i žalovaný s projednáním bez nařízení ústního jednání vyslovili souhlas.

Z obsahu spisového materiálu vyplývá, že dne 8. 7. 2013 bylo Finančnímu úřadu pro hl. m. Prahu doručeno přiznání žalobce k dani z příjmů fyzických osob za kalendářní rok 2013. K výzvě správce daně k odstranění pochybností ze dne 18. 8. 2014 žalobce podáním ze dne 27. 8. 2014 sdělil, že žalobce vykonává činnost profesionálního sportovce jako osoba samostatně výdělečně činná a za tímto účelem mu byl vystaven živnostenský list, proto byl uplatněn paušální výdaj ve výši 60% dle §7 odst. 7 písm. b) zákona o dani z příjmů. Současně žalobce připojil svoji smlouvu s klubem HC Lev uzavřenou dne 6. 6. 2013. Sdělením ze dne 24. 9. 2014 informoval Finanční úřad pro hl. m. Prahu žalobce o výsledku postupu k odstranění pochybností, přičemž žalobce setrval na svém předchozím vyjádření. Dne 23. 10.

2014 Finanční úřad pro hl. m. Prahu vydal platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za kalendářní rok 2013, ve kterém byla žalobci vyměřena daň ve výši 1 145 689,- Kč s odůvodněním, že žalobce z pohledu daně z příjmů fyzických osob vykonává činnost jako osoba samostatně výdělečně činná, které plynou příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností, ani podnikám podle zvláštních předpisů. Žalobce vykonával činnost odlišnou od obsahové náplně své živnosti a pouhé držení živnostenského oprávnění bez reálného výkonu činnosti způsobem naplňující obsahové vymezení dané živnosti nelze považovat za faktický výkon živnosti v souladu se živnostenským zákonem. Povaha sportovní činnosti u kolektivních sportů se výrazně odlišuje od definice živnosti, neboť kolektivní sportovec nevystupuje v živnostech samostatně, pod vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, ale pod jménem klubu.

Proti uvedenému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které bylo žalobou napadeným rozhodnutím zamítnuto s odůvodněním, že žalobce je profesionálním hráčem ledního hokeje a v předmětném zdaňovacím období působil v hokejovém klubu, tedy svou sportovní činnost vykonával jako člen hokejového týmu za pomoci svých spoluhráčů na hřišti, tj. v rámci kolektivního sportu. V uvedeném případě se tak nejednalo o činnost výkonných sportovců provozovanou samostatně a pouhé držení živnostenského oprávnění bez reálného výkonu činnosti způsobem naplňujícím obsahové vymezení dané živnosti nelze považovat za faktický výkon živnosti v souladu se živnostenským zákonem.

Uvedené rozhodnutí ze dne 12. 6. 2015 považuje žalobce za nezákonné, a proto podal tuto žalobu k Městskému soudu v Praze.

Žalobce se ve svých námitkách soustředil především na tvrzení, že žalovaný posoudil věcně nesprávně povahu příjmů dosahovaných žalobcem za konkrétní zdaňovací období a považoval je za příjmy podle § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů ve znění platném pro konkrétní zdaňovací období. Spornou mezi stranami je tak povaha činnosti žalobce, neboť profesionální hokejový hráč může být považován za tzv. osobu samostatně výdělečně činnou, a to provozující živnost či vykonávající nezávislé povolání.

Při hodnocení daňové povinnosti profesionálního sportovce je nutné vycházet z okolností konkrétního případu a obsahu uzavřené smlouvy, jak plyne rovněž z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2012, sp.zn. 2 Afs 22/2012 (zmíněné rozsudky jsou dostupné na www.bssou.cz). Žalobce uplatnil jako výdaje vůči svým dosaženým příjmům paušální odpočet výdajů ve výši 60 % z příjmů a postupoval tudíž podle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. Žalovaný zastával názor, že podmínky pro uplatnění výdajů v této výši ve smyslu citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů splněny nejsou, neboť činnost provozovaná žalobcem není živností tak, jak jí vymezuje zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „živnostenský zákon“).

Pro posuzování výkonu činnosti profesionálního hráče je nutné zohlednit znaky stanovené § 2 živnostenského zákona, ze kterého vyplývá, že živností je soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem. Mezi stranami je sporné, zda byl naplněn znak samostatnosti, soud se proto dalšími základními znaky živnosti podrobněji nezabýval. Znak samostatnosti slouží k odlišení od zaměstnaneckého vztahu, který je vyznačován prvkem závislosti, a znamená, že osoba rozhoduje o způsobu, rozsahu, době a místu této činnosti. Žalovaný proto posuzoval, zda činnost žalobce jako profesionálního hráče, s ohledem na obsah uzavřené smlouvy s klubem HC Lev, naplňuje znak samostatné výdělečné činnosti.

Žalovaný dospěl k závěru, že tomu tak není, a soud se s jeho názorem ztotožňuje. Žalobce je podle bodu 3.3 předmětné smlouvy uzavřené dne 6. 6. 2013 povinen 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 žalobce nesmí poskytovat rozhovory médiím a šířit jiným způsobem názory o klubu a jeho týmech, hokejistech týmu klubu apod. Současně je žalobce zavázán účastnit se sportovních soutěží v souladu s pokyny klubu, jakož i reklamních akcí klubu, které jsou určeny klubem.

Soud rovněž doplňuje, že žalobce nevykonává činnost hokejového hráče vlastním jménem, neboť jak plyne například z rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, č.j. 50 Af 11/2016-26, výkony hráče v kolektivním sportu jsou součástí výkonu celého mužstva. Profesionální hokejista se neúčastní sportovní činnosti pod svým jménem, ale pod jménem sportovního klubu, jehož je součástí. Současně hokejový hráč nemůže odpovídat za výsledky své činnosti sám, neboť odpovědnost za jednání hokejisty je přenášena na klub, pro který vykonává sportovní činnost. Vzhledem k charakteru tohoto sportu se činnost hokejisty vymyká znakům, které jsou základní podmínkou živnosti.

Soud proto dospěl k závěru, že žalobce není s ohledem na obsah na smlouvy vybaven znakem samostatnosti, neboť ačkoli lze souhlasit s žalobcem, že naplnění podmínky samostatnosti nikdy není absolutní, žalobce není oprávněn sám o sobě rozhodovat, zda bude dodržovat sportovní režim a tréninkový plán, zda nastoupí k jednotlivým utkáním, zda bude respektovat pokyny trenérů a lékařů apod. Žalobce se dobrovolně zavázal k dodržování uvedených povinností, a ačkoliv žalobce má živnostenské oprávnění k provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti, činnost, kterou vykonává jako hráč v rámci klubu, není činností podle tohoto živnostenského oprávnění, ale příjmem z nezávislého povolání. V případě příjmů z jeho činnosti profesionálního hokejisty se tak jedná o příjmy z tzv. jiné samostatné výdělečné činnosti, kam lze zařadit příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních právních předpisů. Soud tak přisvědčil žalovanému v jeho hodnocení, že se u žalobce jedná o nezávislé povolání. Konkrétní činnost žalobce je tak nutné podřadit pod ustanovení § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů ve znění platném pro konkrétní zdaňovací období.

Soud tak k námitce žalobce o povaze jeho příjmů uzavírá, že žalovaný po zhodnocení žalobcem předložené smlouvy a charakteru činnosti žalobce jako profesionálního hokejisty nepochybil, pokud uzavřel, že se jedná o příjmy z výkonu nezávislého povolání.

Důvodnou nebyla shledána ani námitka žalobce, že žalovaný nesprávně rozlišoval mezi činností sportovce v tzv. individuálních sportech a činností sportovce v tzv. sportech kolektivních. Právní předpisy sice neposkytují definici a charakteristiku individuálních a kolektivních sportů, ovšem žalovaný využil toto rozlišení jako názorný příklad činnosti žalobce jako profesionálního sportovce. Žalovaný se ve svém odůvodnění zaměřil na obsah smlouvy, která byla uzavřena mezi žalobcem a klubem, ale také za účelem posouzení charakteru jeho činnosti přistoupil k odlišení sportů individuálních od kolektivních. To ovšem neovlivňuje samotný závěr, že klíčovým pro posouzení povahy příjmů žalobce je posouzení znaku jeho samostatnosti s ohledem na smluvní vztah s klubem. Pro posouzení naplnění znaku samostatnosti není rozhodující, zda jde o sport kolektivní či individuální, rozhodná je skutečnost, zda sportovec jedná sám za sebe, je samostatný, nezávislý na dalším subjektu. Proto bylo na místě posoudit obsah smlouvy, kterou žalobce uzavřel s klubem. Od jejího obsahu pak lze posoudit samostatnost nebo závislost žalobce na klubu a s tím související

otázku samostatnosti z pohledu daňového zákona. Úvaha žalovaného o charakteru charakteristiku individuálních a kolektivních sportů se jeví nadbytečná. To však není důvodem pro závěr o nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Soud se proto neztotožňuje s názorem žalobce, že žalovaný se v tomto směru dopustil diskriminačního jednání, neboť úvaha žalovaného byla učiněna při zkoumání naplněnosti definičních znaků živnosti a nejednalo se o právní rozbor jednotlivých druhů sportu.

Soud také nepovažuje za důvodnou námitku, že žalovaný pominul zásadu *In dubio mitius*, neboť tato zásada se uplatní v případě, kdy právní úprava svojí nejednoznačností umožňuje několik možných výkladů a postupů. V uvedeném případě se ovšem jednalo o hodnocení, zda byly naplněny zákonné znaky živnosti, a argumentace žalobce se opírala o zcela jiný pohled, nikoli o objektivní výklad právního ustanovení, který by představoval rovnocenný konkurenční výklad. Žalobcem namítanou zásadu by bylo možné aplikovat v případě, kdy proti sobě stojí srovnatelné alternativy výkladu a právě pochybnosti mají vést ke zmírnění dopadu právního posouzení. Žalobce dobrovolně uzavřel smlouvu s klubem HC Lev, která byla následně podkladem pro hodnocení jeho činnosti a povahy jeho příjmů, proto nejsou pochybnosti o charakteru jeho činnosti a závěru, že žalobce nevykonává sportovní činnost samostatně. Šlo o posouzení otázky, podle kterého ustanovení zákona měl žalobce postupovat, ze samotné skutečnosti, že správní orgány dospěly k jinému závěru než žalobce, nelze dovodit, že přicházel v úvahu dvojí výklad právního ustanovení. Podmínka samostatnosti je stanovena jednoznačně a je na posouzení konkrétních skutkových okolností, zda je tato podmínka splněna či nikoliv.

Důvodnou nebyla shledána ani námitka, v níž žalobce poukazoval na to, že se žalovaný nevypořádal s jeho - v odvolání uvedeném - odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 16/2011-78. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný se tímto rozsudkem blíže nezabýval proto, že je jím řešena jiná právní problematika, a to otázka aplikace § 6 nebo § 7 zákona o daních z příjmů, tedy otázka, která nebyla předmětem posouzení v této věci. V obecné poloze lze souhlasit se žalobcem, pokud poukazuje na závaznost judikatury pro rozhodování ve shodných věcech, je však nutno vzít konkrétní okolnosti té které věci. V této věci má soud za to, že závěr, vyjádřený v tomto rozsudku v rozporu s judikaturou není.

Protože soud neshledal námitky žalobce důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s., žalobce neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému náklady v řízení nevznikly.

P o u č e n í :

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na

sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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.

V Praze dne 23. května 2017

JUDr. Hana Veberová v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Zuzana Lazecká