



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 **D.L.**, bytem X, zastoupeného Ing. Zdeňkem Urbanem, daňovým poradcem, Jičín, Jungmannova 319, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství se sídlem Brno**, Masarykova 427/31, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 3. 2016 čj. 9998/16/5200-10422-711919, ze dne 14. 3. 2016 čj. 9996/16/5200-10422-711919 a ze dne 14. 3. 2016 čj. 9995/16/5200-10422-711919, **t a k t o** :

Věci vedené pod sp. zn. 51Af 4/2016, 51Af 5/2016 a 51Af 6/2016 se spojují ke společnému rozhodnutí. Věc bude nadále vedena pod sp. zn. 51Af 4/2016.

Žaloby se zamítají.

Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

(1) Žalobou doručenou Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) dne 17. 5. 2016 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství Brno ze dne 14. 3. 2016 čj. 9998/16/5200-10422-711919, kterým bylo zamítnuto

jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště České Budějovice ze dne 31. 7. 2015 čj. 1635763/15/2201-52522-302559, kterým mu byla doměřena za zdaňovací období roku 2013 daň z příjmů fyzických osob ve výši 602.710 Kč a sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 120.542 Kč a toto rozhodnutí potvrzeno, dále požadoval zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 3. 2016 čj. 9996/16/5200-10422-711919, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Českých Budějovicích ze dne 31. 7. 2015 čj. 1635223/15/2201-52522-302559, kterým mu byla doměřena za zdaňovací období roku 2012 daň z příjmů fyzických osob ve výši 168.435 Kč a uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 33.687 Kč a toto rozhodnutí bylo potvrzeno a nakonec žádal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 3. 2016 čj. 9995/16/5200-10422-711919, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Českých Budějovicích ze dne 31. 7. 2015 čj. 1632129/15/2201-52522-302559, kterým mu byla doměřena za zdaňovací období roku 2011 daň z příjmů fyzických osob ve výši 99.585 Kč a uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 19.917 Kč a toto rozhodnutí bylo potvrzeno.

(2) Žalobce žalobami, které jsou věcně shodného obsahu, v první řadě poukázal na věcnou nesprávnost rozhodnutí spočívající v nesprávně posouzené povaze příjmů dosahovaných žalobcem, za které konkrétní zdaňovací období, které žalovaný považoval za příjmy podle § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů ve znění platném pro konkrétní zdaňovací období. Žalobce má za to, že byl vydanými rozhodnutími žalovaného dotčen na svých právech, kdy daňová povinnost mu byla stanovena v nesprávné výši. Žalovaný vyhodnotil odvolací důvody neúplně, nesprávně a rozhodl v rozporu s § 114 a násl. zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „DŘ“). Žalovaný totiž potvrdil závěr správce daně, podle kterého byly příjmy žalobce za konkrétní zdaňovací období let 2011 až 2013 hodnoceny jako příjmy z výkonu nezávislého povolání ve smyslu § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů, kdy dle žalovaného nebylo možné uplatnit daňové výdaje ve výši 60 % příjmů, ale pouze ve výši 40 % příjmů žalobce.

(3) Žalobce poukázal na to, že není mezi stranami spor o tom, že výše paušálních výdajů se vztahuje ke konkrétnímu druhu dosaženého příjmu, ani že příjmy byly získány na základě smlouvy o spolupráci při výkonu sportovní činnosti ze dne 30. 7. 2008 a profesionálních smluv ze dne 4. 1. 2011 a 2. 1. 2012 uzavřené s fotbalovým klubem FK BAUMIT Jablonec a.s. a profesionální smlouvy uzavřené dne 10. 1. 2013 s AC Sparta Praha fotbal a.s. Mezi stranami je sporná povaha činnosti žalobce. Meritem věci podle žalobce je posouzení, z jaké samostatné výdělečné činnosti jednotlivé příjmy žalobce plynou.

(4) Žalobce dále uvedl, že mezi stranami není sporné, že činnost žalobce je vykonávána soustavně a za účelem dosažení zisku. Žalovaný však nesouhlasí s tím, že žalobce jako profesionální sportovec fotbalista může vykonávat činnost samostatně. K tomu žalobce tvrdí, že je nejprve nutné vymezit činnost, k jejímuž výkonu se na základě profesionálních smluv zavázal. Pokud obdobnou činnost vykonávají vedle něho jiné osoby, nemůže to mít vliv na posouzení jeho povinností vyplývajících z uzavřených smluv. Žalobce vstupuje jako samostatný právní subjekt do nezávislých smluvních vztahů s plnou osobní odpovědností, právy a povinnostmi a funguje stejně jako samostatný ekonomický subjekt v rámci svého hospodaření s případnými dopady a odpovídá tudíž za plnění všech svých závazků případně porušení převzatých povinností. Činnost žalobce je vykonávána pod jeho vlastním jménem, nikoliv jménem fotbalového klubu, což dokládají i články a reportáže ve sdělovacích prostředcích o žalobci. Žalobce odmítl hodnocení žalovaného, že se při výkonu

činnosti musí podřídít pokynům trenérů, neboť je logické, že činnost vykonávána více subjekty musí být určitým způsobem koordinována, což však není možné zaměňovat s pokyny smluvní strany a hodnotit jako nedostatek znaku samostatnosti. K tomu poukázal na příklady z praxe, kupř. činnost truhláře. Povinnost dodržovat smluvní závazky např. účastnit se tréninku, dostavit se na utkání, respektovat rozhodnutí klubu, nebránit samostatnému rozhodování žalobce. Naopak jeho samostatné vyhodnocení situace je pro výkon jeho činnosti klíčové.

(5) Svou činnost žalobce přirovnal k činnosti subdodavatele např. při realizaci stavby, který se rovněž zavazuje určitou činnost vlastním jménem pro dodavatele vykonávat. Také subdodavatelé se zavazují, že budou dodržovat pokyny a časový harmonogram, dostaví se na určené místo a budou se řídit pokyny dodavatele. Žalobce odmítl žalovaným uvedenou citaci rozsudku sp. zn. 1 Afs 73/2011. Je totiž vytržena z kontextu a nad to se v předmětné věci jednalo o posouzení, zda činnost fotbalisty je činností závislou dle zákoníku práce či nikoliv.

(6) Žalobce odmítl závěry žalovaného, že neodpovídá za své uzavřené závazky, porušení právních předpisů či výsledek své podnikatelské činnosti a neručí svým osobním majetkem. Na základě uzavřených smluv je zřejmé, že žalobci vyplývají povinnosti, které je povinen řádně plnit. Za plnění těchto povinností odpovídá svému fotbalovému partnerovi. Nelze se proto ztotožnit s tvrzením žalovaného, že odpovědnost za činnost hráče je přednášena na klub a všechny povinnosti s tím spojené přebírá fotbalový klub. Rovněž stanovení výše odměny je závislé na splnění určitých podmínek, a tudíž je znakem některých smluvních typů. Žalobce zdůrazňuje, že odpovědnost za závazky a řádný výkon své činnosti má vůči své druhé smluvní straně. Žalobce je tudíž plně odpovědný za výkon činnosti, ke které se zavázal a nemůže být po něm platně vyžadováno, aby byl odpovědný za závazky, které smluvně převzal.

(7) Navíc žalovaný v napadeném rozhodnutí nesprávně rozlišuje mezi činností sportovce v tzv. individuálních sportech a činností sportovce v tzv. sportech kolektivních a dochází k mylnému závěru, že individuální sportovci mohou vykonávat sportovní činnost živnostenským způsobem, avšak u kolektivních sportů takový způsob činnosti je zapovězen. To nemá oporu v žádném právním předpise. Žalobce k tomu poukazuje na případ tenisty, který kromě sólové činnosti může hrát se svým spoluhráčem i čtyřhru. V žádném právním předpise není obsažena definice sportu, sportovní činnosti či individuálního a kolektivního sportu. Naopak obsahové náplně jednotlivých živností jsou určeny nařízením vlády a obsahem činnosti provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti je i činnost výkonných sportovců. Žalovaný proto nemůže činit svoji správní úvahu v rozporu s tímto právním předpisem.

(8) Žalobce dále poukázal na autorský zákon, kde je použit pojem činnost výkonného umělce, kterým se rozumí osoba, která umělecký výkon vytvořila. Společné dílo vytvořené více výkonnými umělci, jako např. členy orchestru, sboru, tanečního souboru nebo jiného uměleckého tělesa zastupuje jejich jménem a na jejich účet jejich umělecký vedoucí. Konečný výsledek, který vytváří více osob ve svém souhrnu, tvoří každý z umělců jednotlivě a je odpovědným výkonným umělcem. Navíc autorský zákon upozorňuje i na odlišné postavení výkonného umělce – sólisty. V této souvislosti žalobce poukazuje na to, že jako profesionální sportovec a jeden z nejlepších útočníků na území ČR je v obdobném postavení sólisty podle autorského zákona. Na základě analogie s autorským zákonem je zřejmé, že za činnost výkonného sportovce je nutné považovat i takový výkon v rámci sboru (mužstva), tedy v rámci kolektivního sportu.

(9) Pokud není v důsledku chybějící právní úpravy jednoznačně zřejmé, jakému režimu má být činnost žalobce podřízena, je nutné použít základního právního principu, mezi něž patří zásada *in dubio mitius*, v tomto případě *in dubio contra fiscum* (k tomu rozsudek NSS 2 Afs 16/2011), a tudíž je nutné uzavřít, že žalobce vykonával činnost profesionálního sportovce na základě živnostenského oprávnění a svou činností naplnil znaky živnostenského zákona. Proto bylo navrženo zrušení rozhodnutí žalovaného a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

II. Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

(10) Žalovaný správní orgán shrnul dosavadní průběh řízení. Zrekapituloval žalobcem uplatněné žalobní námitky a vymezení předmětu sporu. S právními názory žalobce žalovaný vyjádřil nesouhlas.

(11) Žalovaný poukázal na přílohu č. 4 nařízení vlády, které stanovuje, že pod živnost provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti spadá činnost výkonných sportovců případně rozhodčích provozovaná samostatně a za účelem dosažení zisku. Pro posouzení věci je proto podstatné posouzení, zda činnost výkonného sportovce žalobce vykonává samostatně. Žalovaný odkázal na rozsudek NSS čj. 2 Afs 20/2012-23, ve kterém soud konstatoval, že rozhodující je obsah smlouvy, kterou sportovec uzavřel se svým klubem. K tomu žalovaný odkázal na výraznou vázanost žalobce na klub. Podrobnou argumentaci žalovaný uvedl v žalobou napadeném rozhodnutí na straně 4. Žalobce je povinen podřizovat se časovému a organizačnímu režimu, vyplývajícimu z účasti mužstev v soutěžích, dodržovat pokyny trenérů a členů realizačního týmu, zúčastňovat se akcí pořádaných klubem, vystupovat na veřejnosti zejména v hromadných sdělovacích prostředcích oblečení, obuvi a jiných částech oděvů způsobem stanoveným klubem, nosit na oblečení užívaném při výkonu profesionálního hráče fotbalu a v souvislosti s ním jen reklamy firem stanovených klubem, po dobu trvání smlouvy uzavírat jakoukoliv smlouvu týkající se činnosti profesionálního hráče fotbalu pouze s předchozím písemným souhlasem klubu, a to pod sankcí neplatnosti takové smlouvy, uznávat stanovy klubu, jednat v souladu s nimi, podřizovat se rozhodnutím orgánu klubu a příslušných jednotlivců, jakož i disciplinární kompetenci klubu, neprovozovat bez souhlasu klubu jinou výdělečnou činnost atd. Žalovaný proto uzavřel, že vzhledem k tomu, že žalobce podepsal smlouvu, nelze dospět k závěru, že by provozoval činnost výkonného sportovce samostatně.

(12) Žalovaný odmítl argumentaci žalobce přirovnávající činnost hráče kolektivního sportu k systému subdodávek v rámci jedné velké dodávky. Subdodavatel vystupuje nebo může vystupovat v obchodních vztazích samostatně a může klidně být v jiném obchodním vztahu dodavatelem, který vykonává veškerou dodávanou činnost sám. Oproti tomu žalobce sám jako jednotlivec asi těžko bude hrát fotbal bez vázanosti na klub. Žalovaný uzavřel, že 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 živnostenského oprávnění, ale je příjmem z nezávislého podnikání. Pokud žalobce odkázal na rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 16/2011, v tomto rozsudku se sice NSS přiklonil k tomu, že činnost výkonného sportovce nemusí být pouze závislou činností podle zákoníku práce, ale že může sportovec působit jako osoba samostatně výdělečně činná. To však v žádném směru neprokazuje, že žalobce vykonává svou činnost samostatně ve smyslu přílohy č. 4 nařízení vlády.

(13) Žalovaný zdůraznil, že není prostor ani pro žalobcem poukazovanou zásadu in dubio mitius neboť nebyly žádné pochybnosti ohledně posouzení činnosti žalobce, a proto nebyl důvod ani možnost postupovat mírněji. Nařízení vlády jednoznačně stanovuje, že pod živnostenské oprávnění k provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti spadá i činnost výkonného sportovce vykonávaná samostatně. Rozhodující je obsah smlouvy sportovce s klubem. Obsahem této smlouvy se daňové orgány zabývaly a vyslovily jednoznačný závěr, že z obsahu smlouvy vyplývá, že žalobce nevykonává svou činnost samostatně, ale prostřednictvím klubu za asistence spoluhráčů a nelze proto jeho činnost podřadit pod nařízení vlády. Správce daně neměl o charakteru činnosti žalobce žádné pochybnosti. Žalovaný odmítl názor žalobce, že jeho výklad je diskriminační. Žalobce uzavřel smlouvu s klubem dobrovolně a je pouze na jeho vůli a zvážení, jaké znění bude smlouva mít a zda je ochoten přistoupit na podmínky, které si určuje jednostranně klub. Ze všech těchto důvodů žalovaný považuje rozhodnutí vydaná v souladu se zákonem a navrhl žaloby zamítnout. Žalovaný vyslovil souhlas s projednáním věci bez nařízeného jednání.

(14) Žalobce ve lhůtě soudem stanovené nesdělil nesouhlas s projednáním věci bez nařízeného ústního jednání a z toho důvodu je ve smyslu § 51 odst. 1 s.ř.s. dovozováno, že žalobce nemá námitky proti rozhodnutí ve věci bez nařízení jednání.

III. Obsah správních spisů

(15) Ze správního spisu vyplynuly pro věc následující podstatné skutečnosti:

(16) Dne 3. 3. 2015 byla u žalobce zahájena daňová kontrola za zdaňovací období let 2011 - 2013. To vyplývá z protokolu čj. 530995/15/2201-62562-304737. Žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích vykázal příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti dle ustanovení § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), které dosáhl výkonem činnosti profesionálního hráče fotbalu pro fotbalový klub FK BAUMIT Jablonec, a.s., a to na základě profesionálních smluv uzavřených dne 4. 1. 2011 platné v období od 1. 7. 2011 z 30. 6. 2012 a profesionální smlouvy uzavřené dne 2. 1. 2012 platné pro období od 1. 7. 2012 do 30. 6. 2015. Žalobce dále dosahoval příjmů za účast ve fotbalové reprezentaci a na základě dohody o reklamě a propagaci ze dne 1. 3. 2012.

(17) Žalobce uplatnil výdaje ve smyslu § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů procentem z příjmů, kdy nedisponoval živnostenským oprávněním pro období od 1. 1. 2011 do 29. 3. 2011, v té době postupoval dle ustanovení § 7 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů a uplatňoval výdaje ve výši 40 % z příjmů a od data vzniku živnostenského oprávnění, tj. od 30. 3. 2011 postupoval podle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů a uplatňoval výdaje ve výši 60 % z příjmů, přičemž deklaroval, že za toto období dosahoval příjmy podle ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů (příjmy ze živnosti).

(18) Daňové orgány na základě předložených profesionálních smluv dospěly k závěru, že žalobcem vykázané příjmy v předmětných zdaňovacích obdobích nelze hodnotit jako příjmy získané na základě živnostenského oprávnění, neboť byly dosaženy činností žalobce jako hráče kolektivního sportu, a proto se muselo jednat o příjmy podle § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů (příjmy hodnotil jako příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností, ani podnikáním podle zvláštních předpisů), ke kterým lze ve smyslu § 7 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů uplatnit výdaje ve výši 40 % z dosažených příjmů.

(19) Správce daně vydal dodatečné platební výměry za zdaňovací období roku 2011 – 2013, které jsou blíže specifikovány pod bodem 1 tohoto rozsudku, kterými žalobci doměřil daň za konkrétní zdaňovací období a uložil žalobci uhradit penále z doměřené daně. Proti těmto dodatečným platebním výměrům se žalobce dne 28. 8. 2015 odvolal. Žalovaný správní orgán rozhodl o odvolání žalobou napadenými rozhodnutími, která jsou specifikována rovněž pod bodem 1 tohoto rozsudku.

IV. Právní názor soudu

(20) Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s.ř.s.“). Krajský soud rozhodl ve věci bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s.).

(21) Žaloba není důvodná.

(22) Žalobce jako hlavní žalobní námitku označil věcnou nesprávnost rozhodnutí, neboť žalovaný resp. Finanční úřad pro Jihočeský kraj, územní pracoviště v Českých Budějovicích jako správce daně nesprávně posoudil povahu příjmů dosahovaným žalobcem za konkrétní zdaňovací období a považoval je za příjmy podle § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů, ve znění pro konkrétní zdaňovací období. Podle žalovaného nebylo možné uplatnit daňové výdaje ve výši 60 % příjmu tak, jak tvrdil žalobce, který své příjmy považoval jako příjmy ze živnosti ve smyslu § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, ale pouze ve výši 40 % příjmů žalobce. Jako spornou mezi stranami označil žalobce otázku povahy činnosti žalobce. Mezi stranami není sporné, že činnost žalobce je vykonávána soustavně a za účelem dosažení zisku. Žalovaný však odmítl tvrzení žalobce, že jeho činnost jako profesionálního sportovce, profesionálního fotbalisty je vykonávána samostatně. Zároveň žalovaný neshledal naplnění znaku výkonu činnosti na vlastní odpovědnost. Žalobce žalovanému vytýkal postup, který nebyl v souladu se zásadou in dubio mitius a výklad, který žalovaný použil, podle žalobce diskriminuje kolektivní sportovce oproti sportovcům individuálním.

(23) V souzené záležitosti daňové orgány dospěly k závěru po posouzení obsahu žalobcem předložených smluv, na základě kterých vykonává činnost profesionálního fotbalisty, že je zřejmá výrazná vázanost žalobce na klub. Žalobce je povinen podřizovat se časovému a organizačnímu režimu vyplývajícimu z účasti mužstev v soutěžích. Dodržovat pokyny trenérů a členů realizačního týmu, zúčastňovat se akcí pořádaných klubem, vystupovat na veřejnosti, zejména v hromadných sdělovacích prostředcích v oblečení, obuvi a jiných částech oděvů způsobem stanoveným klubem, nosit na oblečení užívaném při výkonu profesionálního hráče fotbalu a v souvislosti s ním jen reklamy firem stanovených klubem, po dobu trvání smlouvy uzavírat jakoukoli jinou smlouvu týkající se činnosti profesionálního hráče fotbalu pouze s předchozím písemným souhlasem klubu, a to pod sankcí neplatnosti takové smlouvy, uznávat stanovy klubu, jednat v souladu s nimi, podřizovat se rozhodnutím orgánů klubu a příslušných jednotlivců, jakož i disciplinární kompetenci klubu, neprovozovat bez souhlasu klubu jinou výdělečnou činnost. Daňové orgány proto dospěly k závěru, že činnost žalobce, jako výkonného sportovce, není provozována samostatně. Ačkoli má žalobce živnostenské oprávnění k provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti, jeho činnost profesionálního hráče či klubu není činností podle živnostenského oprávnění, ale příjmem z nezávislého podnikání, které není příjmem ze

živnosti ani podnikáním podle zvláštních předpisů. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek NSS sp. zn. 2Afs 20/2012 či sp. zn. 2Afs 16/2011. Vzhledem k tomu, že žalobce podepsal smlouvu s klubem, je obsahem této smlouvy vázán a z obsahu smlouvy podle hodnocení žalovaného vyplývá závěr, že žalobce nevykonává svou činnost samostatně, ale prostřednictvím klubu za asistence spoluhráčů, a proto nelze jeho činnost podřadit pod Nařízení vlády. Smlouvu s klubem uzavřel dobrovolně a bylo pouze na jeho vůli a zvážení jaké znění bude smlouva mít a zda je ochoten přistoupit na podmínky, které si určuje jednostranně klub.

(24) V posuzované věci je proto rozhodnou otázkou povaha činnosti žalobce jako profesionálního fotbalového hráče z hlediska výkonu činnosti profesionálního fotbalového hráče. Vzhledem k tomu, že náhled na výkon této činnosti se svou povahou vymyká evropskému standardu, je nutné na něj nahlížet skrze obsah profesionální hráčské smlouvy, která je v konkrétním případě s hráčem uzavřena. Profesionální fotbalový hráč v České republice může být považován za tzv. osobu samostatně výdělečně činnou (dále jen „OSVČ“), a to provozující živnost či vykonávající nezávislé povolání. Právě o vyřešení této otázky jakou formou je konkrétní činnost žalobce vykonávána, je veden spor mezi žalobcem a žalovaným správním orgánem.

(25) Podle ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů jsou vymezeny příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti. Podle odst. 2 písm. b) tohoto ustanovení patří mezi příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6 též příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností, ani podnikáním podle zvláštních právních předpisů. Soud vycházel při řešení dané otázky z judikatury Nejvyššího správního soudu, podle které je vždy nutné vycházet z okolností konkrétního případu (rozsudek NSS sp. zn. 2Afs 22/2012). V nyní projednávané věci je proto rozhodný obsah profesionální smlouvy, kterou žalobce uzavřel v konkrétních zdaňovacích obdobích s klubem FK BAUMIT Jablonec a.s. a s klubem AC Sparta Praha fotbal a.s. Žalovaný správní orgán shrnul, že na základě uzavřených profesionálních smluv se žalobce dobrovolně zavázal v rámci výkonu činnosti profesionálního fotbalisty, účastnit se tréninků, výcvikových táborů a utkání mužstev klubů, podřizovat se časovému a organizačnímu režimu vyplývajícímu z účasti mužstev v soutěžích, dodržovat pokyny trenérů a členů realizačního týmu, zúčastňovat se akcí pořádaným klubem, vystupovat na veřejnosti, zejména v hromadných sdělovacích prostředcích v oblečení, obuvi a jiných částech oděvů způsobem stanovených klubem, nosit na oblečení užívaném při výkonu profesionálního hráče fotbalu a v souvislosti s ním propagovat jen reklamy firem stanovených klubem, po dobu trvání smlouvy uzavírat jakoukoliv smlouvu týkající se činnosti profesionálního hráče fotbalu pouze s předchozím písemným souhlasem klubu, a to pod sankcí neplatnosti takové smlouvy, uznávat stanovy klubu, jednat v souladu s nimi, podřizovat se rozhodnutím orgánů klubu a příslušných jednotlivců, jakož i disciplinární kompetenci klubu a neprovozovat bez souhlasu klubu jinou výdělečnou činnost.

(26) 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 správní orgán zastával názor, že podmínky pro uplatnění výdajů v této výši ve smyslu citovaného usnesení 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“). Neshledal totiž naplnění znaku samostatnosti soustavné výdělečné činnosti a vlastní odpovědnosti za tuto činnost a odvolával se na právní názor Nejvyššího správního soudu,

který vyslovil v rozsudku sp. zn. 1Afs 73/2011 v bodě 36. Žalovaný shrnul, že na základě posouzení obsahu profesionálních smluv, které žalobce dobrovolně podepsal nelze dospět k závěru, že by činnost výkonného sportovce provozoval samostatně. Uzavřel, ačkoliv má žalobce 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 takovém případě se nejedná o příjem z živnosti ani podnikání podle zvláštních právních předpisů. Konkrétní činnost žalobce je nutné podřadit pod ustanovení § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů ve znění platném pro konkrétní zdaňovací období. Soud považuje toto hodnocení žalovaného jako správné.

(27) Soud sdílí stejný názor jako žalovaný, neboť při posuzování výkonu činnosti profesionálního fotbalového hráče jako živnost, by bylo nutné shledat znaky stanovené v § 2 a 3 živnostenského zákona, kde je uvedeno, že jedná se o „soustavnou činnost provozovanou samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem. Soustavnost činnosti je nepochybně při výkonu činnosti profesionálního fotbalového hráče naplněna. Spornou a problematickou se jeví podmínka samostatnosti výkonu této činnosti. Jinými slovy řečeno, samostatností je nutno chápat absenci závislosti, kdy prvek řízení jinou osobou je zcela potlačen. To jinými slovy znamená, že pokud by měl být naplněn znak samostatnosti výdělečné činnosti, musel by fotbalový hráč sám o sobě rozhodovat, zda bude nastupovat k jednotlivým utkáním, zda se bude účastnit tréninku, zda bude respektovat pokyny trenéra apod. Takovou samostatností profesionální fotbalový hráč s ohledem na obsah smluv vybaven není. Stejně tak nevykonává činnost fotbalového hráče vlastním jménem, jakožto rozlišovacím znakem podnikání, kdy výkony fotbalového hráče v kolektivním sportu jsou součástí výkonu celého mužstva. Profesionální fotbalista se neúčastní sportovní činnosti pod svým jménem, ale pod jménem sportovního klubu, jehož je součástí. Je tomu i za situace, že jména hráčů jsou uvedena na dresu a jednotliví hráči jsou identifikovatelní na hřišti. Ani prvek vlastní odpovědnosti nemůže být v konkrétní souvislosti shledán jako naplněný. Fotbalový hráč, totiž nemůže odpovídat za výsledky své činnosti sám, neboť odpovědnost za jednání fotbalisty je přenášena na klub, pro který vykonává sportovní činnost. Proto lze shrnout, že profesionální fotbaloví hráči sice vykonávají svou činnost soustavně nikoliv však samostatně, převážně nikoliv vlastním jménem a za výsledky sportovního klubu nenesou přímou odpovědnost a nesoutěží nezávisle, neboť jsou vázáni pokyny trenérů a vedení sportovního klubu. Vzhledem k charakteru tohoto sportu se činnost fotbalisty vymyká znakům, které jsou základní podmínkou živnosti“.

(28) Z projevu vůle a tvrzení žalobce je zřejmé, že v případě příjmů z jeho činnosti profesionálního fotbalisty i z obsahu profesionálních smluv, se jedná o příjmy z tzv. jiné samostatné výdělečné činnosti, kam lze zařadit příjmy podle § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů – příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních právních předpisů. Soud přisvědčil žalovanému v jeho hodnocení, že po provedeném rozboru charakteristiky činnosti žalobce vyslovil závěr, že se u žalobce jedná o nezávislé povolání. Fotbaloví hráči totiž nejsou nijak omezeni zvláštními kogentními normami a zařazení do kategorie nezávislého povolání poskytuje specifické sportovní činnosti dle právního řádu ČR potřebný prostor. K tomu lze odkázat na rozsudek NSS sp. zn. 1Afs 73/2011, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl, že „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 (srov. přiměřeně rozsudek čj. 2Afs 16/2011-78, bod 29).“

(29) Soud proto uzavřel, že žalovaný po zhodnocení žalobcem předložených profesionálních smluv a charakteru činnosti žalobce jako profesionálního fotbalisty nepochybil, pokud uzavřel, že jedná se o příjmy z výkonu nezávislého povolání ve smyslu § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů pro konkrétní zdaňovací období.

(30) Důvodná nebyla ani námitka žalobce, kterou vytýká žalovanému, že nesprávně rozlišoval mezi činností sportovce v tzv. individuálních sportech a činností sportovce v tzv. sportech kolektivních, což nemá dle jeho názoru oporu v žádném právním předpise. Podle žalobce je rozlišování mezi individuálním a kolektivním sportem nekonzistentní a nelogické. Soud naopak zastává názor, že příklad, který žalovaný správní orgán v žalobou napadeném rozhodnutí na podporu svého závěru ve vztahu k naplnění znaku samostatnosti při posuzování zda jedná se o živnost či nikoliv, uvedl, je vhodný a názorně doplňuje žalovaným vyslovené závěry o charakteru činnosti žalobce jako profesionálního sportovce. Žalovaný uvedený příklad použil, aniž činil jeho právní analýzu, kterou by bylo lze podrobit posouzení soudem.

(31) Přisvědčit nelze ani navazující argumentaci žalobce uvedenou v žalobě, že v kontextu s názorem žalovaného by docházelo k určité „schizofrenii“ sportovců, kdy např. tenista hrající dvouhru bude vykonávat činnost, hrát tenis, jako představitel individuálního sportu, ovšem tenista vykonávající stejnou činnost se svým spoluhráčem by již vykonával kolektivní sport. Nic takového totiž z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí nevyplývá. Naopak, žalovaný jednoznačně vysvětloval, že u většiny sportovců působících v individuálních sportech lze vyvodit, že jsou naplněny znaky a obecné podmínky provozování živnosti, ačkoliv i takový sportovec může být přidružen k nějakému týmu a sám si zvolí, jakého závodu se zúčastní, závodí sám za sebe nebo si vybírá tým svých podpůrců. Zároveň žalovaný poukázal na to, že je pouze na rozhodnutí takového sportovce, s kým bude spolupracovat, s jakými trenéry, jakou výbavu si zvolí apod. Proto argumentace žalobce případem tenisty není pro věc právně relevantní. Činnost tenisty jako individuálního sportovce, ať již hraje sám či s jiným spoluhráčem ve čtyřhře, bude naplňovat znaky individuální a samostatné činnosti. Bude naplněn i znak vlastní odpovědnosti takového sportovce. I když v žádném právním předpise není stanovena charakteristika individuálních a kolektivních sportů, lze takovou charakteristiku učinit za účelem získání odpovědi na otázku, zda se v konkrétním případě jedná o živnost či jinou činnost, která nenaplnuje znaky živnosti právě zkoumáním naplnění definičních znaků živnosti s ohledem na obsah smluv na základě kterých je konkrétní druh sportu vykonáván. To bylo daňovými orgány v dané věci dodrženo. Soud proto nesdílí názor žalobce, že závěr byl vysloven pouze na základě nepodložené úvahy správce daně.

(32) Námitku žalobce, že žalovaný svou správní úvahu učinil v rozporu s nařízením vlády, jímž jsou stanoveny obsahové náplně jednotlivých živností na základě zákonného zmocnění podle ustanovení § 73a živnostenského zákona, žalobce vznesl pouze v obecné poloze. Uvedl totiž pouze, že obsahem činnosti provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti je mimo jiné i činnost výkonných sportovců. Právě s ohledem na tuto specifikaci této živnosti žalobce má za to, že žalovaný svou úvahu učinil v rozporu s právním předpisem. To však z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí v žádném

směru nevyplývá. Žalovaný zkoumal na základě tvrzení žalobce, zda činnost, kterou vykonává, tj. profesionální fotbalista je živností či nikoliv. Zkoumal proto naplnění obecných znaků živnosti a nezabýval se tím, zda může být činnost pojmenovaná jako činnost výkonného sportovce nějakým druhem živnosti. To totiž žalovaný správní orgán v žádném směru nerozporoval.

(33) Zcela nepřipadná je argumentace žalobce pojmem výkonného umělce, byť si je žalobce vědom toho, že tato činnost je upravena autorským zákonem. Tato nepřipadnost spočívá i v souvislostech, které žalobce v žalobě použil, tzn., že připodobnil činnost profesionálního sportovce k činnosti výkonného umělce, a to proto, že z autorského zákona vyplývá, že může být vytvořeno společné dílo více výkonnými umělci, kteří ve svém souhrnu vystupují jako celek, ale přitom každý z nich je odpovědným výkonným umělcem. Žalobce k tomu připojil, že toto pojetí umocňují jeho individuální hráčské projevy často hraničící s uměleckým výkonem. Žalovanému správnímu orgánu ani soudu v tomto směru nepřísluší vyjadřovat se jakkoli k hodnocení hráčských projevů žalobce, avšak analogii s autorským zákonem, kterou žalobce použil, je nutné zcela odmítnout. Autorský zákon totiž jako umělecký výkon označuje živé provozování autorského díla výkonným umělcem zejména živě přednášeného literárního díla, živě prováděného hudebního díla s textem nebo bez textu nebo živě scénicky předváděného díla dramatického nebo hudebně dramatického, choreografického nebo pantomimického. Činnost profesionálního sportovce nelze v žádném směru podřadit pod charakteristiku, že by tento sportovec zpřístupňoval nějaké autorské dílo, kdy by se jednalo o uměleckou činnost a v jiném směru nelze analogii legis do daňového práva, které patří do oblasti práva veřejného použít. Činnost výkonného umělce – sólisty zcela nepochybně spočívá v tom, že takový výkonný umělec - sólista může provozovat svou činnost právě jako sólista, případně se stát pro ztvárnění nějakého uměleckého díla součástí tělesa a jako sólista se na ztvárnění tohoto díla podílet. To však nelze shledat v činnosti profesionálního fotbalisty.

(34) Ani argumentace žalobce, že situaci profesionálního fotbalisty lze přirovnat k činnosti subdodavatele např. při realizaci stavby, není pro věc využitelná. Stejně jako v případě výkonného umělce – sólisty i v případě subdodavatele se může jednat o subjekt, který vykonává samostatnou výdělečnou činnost – živnost a své služby dodávat jinému dodavateli, na druhou stranu však subdodavatel nemusí v této roli vystupovat vždy a v jiném obchodním vztahu může vystupovat nikoli jako subdodavatel, ale jako přímý dodavatel. Vždy bude záležet na konkrétní smlouvě, která je v případě dodávek nebo subdodávek uzavřena a na základě takových smluv hodnotit charakter konkrétní činnosti. V dané věci však neměly daňové orgány na výběr, neboť v případě profesionálního fotbalisty si nelze představit situaci, kdy bude žalobce jako profesionální fotbalista fungovat samostatně jako sólový sportovec, navíc bude hrát profesionální fotbal bez provázanosti na klub, ve kterém má uzavřenu profesionální smlouvu. Na tom nemůže nic změnit ani poukaz žalobce, že má živnostenské oprávnění k provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti, neboť rozhodné pro posouzení dané věci je analýza konkrétního vztahu na základě žalobcem uzavřených profesionálních smluv, na základě kterých svou činnost profesionálního fotbalisty vykonává.

(35) Nepřipadná je rovněž argumentace zásadou in dubio mitius, respektive in dubio contra fiscum, neboť k použití tohoto principu je možné přistoupit až v případě pokud žalobce předestře rovnocenný konkurenční výklad práva, nikoliv pouze výklad obtížně obhajitelný nebo formalistický. Viz např. rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 57/2013. Žalobce pouze zpochybňoval výklad daňových orgánů, který neumožňoval aplikaci dovolávané zásady.

Výklad, který predestřel žalobce nelze hodnotit jako objektivní, který by v obecné rovině svědčil ve prospěch žalobce. Proto nelze na základě žalobcovy argumentace z povahy věci uvažovat o aplikaci této zásady. Verze předložená žalobcem nepředstavuje rovnocenný konkurenční výklad práva, ale předkládá zcela jiný pohled, pro který však nejsou naplněny zákonné znaky stanovené ve zvláštním právním předpise a z výkladu, který byl daňovými orgány v rozhodnutí poskytnut je zřejmé, že prostor pro aplikaci této zásady není k dispozici.

(36) Námitku týkající se porušení § 114 a násl. zák. č. 280/2009 Sb., žalobce vznesl zcela obecně. Soudu nepřísluší domýšlet za žalobce obsah jeho žalobních námitek. Z toho důvodu nelze námitku vypořádat jinak, než obecně a konstatovat, že takovou vadu řízení soud neshledal. Spatřoval-li žalobce porušení citovaného ustanovení v postupu žalovaného, kterým potvrdil rozhodnutí a závěry správce daně, pak konkrétním posouzením této otázky se soud zabýval výše. Soud proto uzavřel, že ani tato žalobní námitka nebyla opodstatněná.

(37) S ohledem na výše uvedené odůvodnění soud dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V. Závěr, náklady řízení

(38) Soud proto uzavřel, že žalobcem uvedené žalobní námitky nebyly důvodné a rozhodnutí žalovaného je přezkoumatelné, srozumitelné a vydané v souladu s právními předpisy. Žaloba byla proto podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnuta.

(39) Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 a 2 s.ř.s. a vychází ze skutečnosti, úspěšnému žalovanému náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly, ani je ostatně nepožadoval, a proto soud rozhodl tak, že žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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). 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. září 2016

předsedkyně senátu
JUDr. Marie Trnková v. r.

Za správnost vyhotovení :
Prázdna Jaroslava