



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., a JUDr. Moniky Javorové ve věci žalobce **Slezský fotbalový club Opava a.s.** se sídlem Opava, Lipová 2, v řízení zastoupeného JUDr. Jiřím Miketou, advokátem se sídlem Ostrava, Jaklovecká 18, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 29.1.2014 č.j. 2276/14/5000-14101-701962 a č.j. 2277/14/5000-14101-701962, ve věcech daně z příjmů,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

A.

Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání shora označených rozhodnutí žalovaného, jimiž byla zamítnuta žalobcova odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 22.5.2013

č.j. 1741243/13/3216-24802-803530 a ze dne 23.5.2013 č.j. 1741241/13/3216-24802-803530, jimiž byla žalobci předepsána daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za roky 2008 a 2009.

B.

Jádrem sporu mezi účastníky jsou otázky:

- 1) zda je příjem funkcionáře sportovního klubu (zde metodika), při zohlednění všech specifíků profesionálního sportu, příjmem ze závislé činnosti podle § 6 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), anebo příjmem ze samostatné činnosti podle § 7 ZDP, a
- 2) zda bylo či nebylo možné vyhodnotit vztah Ing. P. H. a žalobce, pokud se jedná o trenérskou činnost, jako o vztah simulovaný, zastírající skutečnost, že tato osoba fakticky pro žalobce vykonávala toliko služby generálního manažera. Žalobce se totiž ocitl v situaci, kdy trenér A družstva neměl potřebnou licenci, přičemž Ing. H. je držitelem takové licence. Proto byl Ing. H. (dosud působící u žalobce jen jako generální manažer s odměnou 50.000,- Kč měs.) jmenován asistentem trenéra s odměnou 24.000,- Kč (a současně jeho odměna generálního manažera snížena na 26.000,- Kč). V tom žalobce spatřuje legitimní řešení situace, kdy pokládá za nerozhodné, zda Ing. H. činnost asistenta trenéra skutečně vykonával, příp. v jakém rozsahu.

Žalobce dále namítá, že:

- 3) odůvodněními napadených rozhodnutí nebyly vypořádány žalobcovy odkazy na dosavadní judikaturu, protože jsou napadená rozhodnutí nepřezkoumatelná, a
- 4) daňové orgány neprovedly navrhované relevantní důkazy – výsledky osob, které byly smluvními stranami při uzavírání smluv na činnosti, které jsou daňovými orgány hodnoceny jako závislá činnost. Pokud Ing. H. svědeckou výpověď odmítl, učinil tak v rozporu s § 96 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d.ř.“), a ani z protokolu není zřejmé, pro kterou skutkovou podstatu práva na odmítnutí výpovědi se tak stalo.

Kromě shora uvedených žalobních bodů obsažených v žalobě žalobce u dnešního jednání dále namítal, že:

- 5) předmětné dodanění je pro něj nepochopitelné, když u něj i dříve probíhaly daňové kontroly, ovšem žádná nevedla k tomuto výsledku, a
- 6) předmětné dodanění vede k narušení rovnosti před zákonem, když podobně nejsou dodávány ostatní sportovní oddíly (kluby).

Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby.

C.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)].

a.

**Přezkoumatelnost napadených rozhodnutí
[žalobní bod 3)]**

Žalobce namítá, že se daňové orgány nevypořádaly s jím namítanými odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu (všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), kdy konkrétně dokazuje na rozsudky sp. zn. 2 Afs 110/2011 (taková spisová značka dle evidence Nejvyššího správního soudu neexistuje, zřejmě jde o rozsudek ze dne 29.11.2011 č.j. 2 Afs 16/2011-78, Sb. NSS č. 2510/2012, žalovaný ve vztahu k tomuto rozsudku ovšem tvrdí, že se jedná o rozsudek sp. zn. 2 Afs 116/2011 – pozn. krajského soudu), 2 Afs 62/2004, 2 Afs 173/2005 a 6 Ads 48/2009 (o němž žalobce tvrdí, že se jedná o rozhodnutí neexistujícího č.j. 2 Afs 16/2011-83 – pozn. krajského soudu).

Krajský soud konstatuje, že napadená rozhodnutí obsahují úvahy žalovaného, proč uvedená rozhodnutí nelze podle žalovaného na nyní posuzovaný případ vztáhnout, a to konkrétně:

2 Afs 16/2011 (podle žalobce 2 Afs 110/2011, podle žalovaného 2 Afs 116/2011)

- str. 26, třetí a čtvrtý odstavec, rozhodnutí č.j. 2277/14/5000-14101-701962
- str. 18, druhý a třetí odstavec, rozhodnutí č.j. 2276/14/5000-14101-701962

2 Afs 62/2004

- str. 27, druhý a třetí odstavec, rozhodnutí č.j. 2277/14/5000-14101-701962
- str. 19, první a druhý odstavec, rozhodnutí č.j. 2276/14/5000-14101-701962

2 Afs 173/2005

- str. 26, druhý odstavec, a str. 27, druhý a třetí odstavec, rozhodnutí č.j. 2277/14/5000-14101-701962
- str. 18, první odstavec, a str. 19, první a druhý odstavec, rozhodnutí č.j. 2276/14/5000-14101-701962

6 Ads 48/2009 (podle žalobce 2 Afs 16/2011)

- podle obsahu odvolání se v nich žalobce tohoto rozhodnutí nedovolával.

Oběma stranám jsou tyto čtyři strany hustého textu známy, pročez krajský soud pokládá za nadbytečné je přepisovat do odůvodnění tohoto rozsudku. Konstatuje však, že v nich jsou obsaženy jasné a srozumitelné, logicky nerozporné, úvahy žalovaného (jejich správnost na tomto místě soud neposuzuje). Žalobcův nesouhlas s těmito úvahami pak nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí nezakládá.

b.

**Povaha příjmu funkcionáře sportovního klubu
[žalobní bod 1)]**

Daňové orgány vycházely při svých úvahách z premisy, že je třeba posoudit vždy konkrétní činnost konkrétního člověka a zkoumat, zda je naplněno pět znaků vymezujícího závislou činnost:

- 1) existence vztahu mezi subjekty,
- 2) trvající povaha tohoto vztahu,
- 3) povinnost osoby vykonávající činnost řídit se pokyny osoby, pro níž je činnost vykonávána,
- 4) podmínka, aby povinnost ad 3) byla založena přímo, a

5) úplatnost a vzájemnost vztahu.

Dospěly k závěru, že tyto znaky naplněny byly, přičemž tento závěr daňových orgánů žalobce žalobou nenapadá, zdůrazňuje toliko specifika činností v profesionálním sportu.

Krajský soud konstatuje, že daňové orgány vycházely důsledně z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2006 č.j. 2 Afs 173/2005-89, který právě těchto pět znaků vytýčil pro odlišení závislé činnosti od činnosti samostatné. Tyto zásadní judikatorní závěry nebyly dosud rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu zvráceny, proto v tomto směru nelze daňovým orgánům ničeho vytknout, a to zejména za situace, kdy tyto závěry nejsou žalobou napadeny.

Závěry žalovaného nejsou rozporné ani se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24.2.2005 č.j. 2 Afs 62/2004-70, Sb. NSS 572/2005, kde byl vysloven závěr, že vymezení pojmu „závislá činnost“ podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) ZDP nemůže být redukováno toliko na činnost vykonávanou podle příslušných pokynů, nýbrž se musí jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce. Definiční prvek závislosti tak bude dán zejména povahou vykonávané činnosti (typicky práce vykonávané na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele) a také tehdy, pokud se bude jednat o činnost dlouhodobou a pokud k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby tuto činnost vykonávající, jejíž právní sféru neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku poškozuje. Naopak o závislou činnost zpravidla nejde, jedná-li se o specializovanou činnost vykonávanou pouze krátkodobě či nesoustavně, jejíž výkon je podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele (např. sezónní práce, práce závislé na počasí, práce podmíněné realizací jednorázově získané zakázky apod.).

Jednak totiž právě na toto rozhodnutí navazoval rozsudek ze dne 27.7.2006 č.j. 2 Afs 173/2005-89, který tyto závěry stanovením pěti definičních znaků závislé činnosti konkretizoval, jednak v napadeném rozhodnutí obsažené závěry o výkonu práce především pro žalobce, o dlouhodobosti této činnosti a o zájmech účastníků předmětného vztahu (které jsou rozsudkem č.j. 2 Afs 173/2005-89 vymezeny jako zásadní) žalobce žalobou nezpochybňuje.

Podepsaný soud si je dále plně vědom závěrů usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16.11.2010 č.j. 6 Ads 48/2009-87, Sb. NSS č. 2216/2011. V uvedeném případě se však rozšířený senát věnoval problematice odlišení dvou pracovněprávních institutů – dohody o pracovní činnosti a dohody o provedení práce, kdy dospěl k závěru, že předmětem dohody o provedení práce podle § 236 zák. č. 65/1965 Sb., zákoníku práce, ve znění po novelizaci provedené zákonem č. 188/1988 Sb. mohl být nejen jednorázový, individuálně definovaný pracovní úkol, ale, za předpokladu, že z dohody bylo patrné, na jaký časový úsek byla uzavřena, i pracovní úkol spočívající v opakované a určitými charakteristickými rysy specifikované činnosti zaměstnance pro zaměstnavatele, samozřejmě v obou případech za podmínky, že předpokládaný rozsah práce (pracovního úkolu) nebyl vyšší než 100 hodin.

V uvedeném rozhodnutí byl současně přijat i závěr, že pokud si smluvní strany zvolily dohodu o provedení práce (... a) nevybočily-li z věcného a časového

rozsahu činnosti, kterou lze vykonávat na základě dohod o provedení práce, uzavřely-li dotýcnou dohodu svobodně a vážně a nešlo-li ani o disimulovaný právní úkon zastírající ve skutečnosti jiný obsah či rozsah jejich vztahu (např. takový, který by již pomocí dohody o provedení práce nebylo možno realizovat), je třeba jejich svobodně projevenou vůli respektovat i v oblasti veřejnoprávního pojištění na sociální zabezpečení. Bylo na jejich vůli, zda ze smluvních typů, které připadaly vzhledem k povaze věci v úvahu, zvolí takový, který zaměstnanci přinese i benefit spočívající v účasti na veřejnoprávním sociálním pojištění, avšak zároveň s tím spojenou povinnost zaměstnance a zaměstnavatele platit pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti (což zvýší celkové mzdové náklady zaměstnavatele a pravděpodobně povede k tomu, že zaměstnanec obdrží adekvátně menší odměnu), anebo zda zvolí smluvní typ, který zaměstnanci neposkytne benefit spočívající v účasti na pojištění, avšak poskytne mu oproti tomu větší odměnu při jinak stejných mzdových nákladech zaměstnavatele.

Ani s tímto závěrem nejsou napadená rozhodnutí v rozporu.

Žalovaný v napadených rozhodnutích jasně vymezil znaky odlišující závislou činnost dle § 6 ZDP od činnosti samostatné podle § 7 ZDP, provedl jasné úvahy svědčící o tom, že tyto znaky byly naplněny, kdy tyto úvahy jsou logické a přesvědčivé (konečně žalobce jejich naplnění ani nezpochybňuje).

Krajský soud připomíná, že základním odlišujícím znakem činností obsažených v § 6 odst. 1 písm. a) bodu 1. ZDP od činností obsažených v § 7 je závislost či nezávislost poplatníka na tom, kdo by mohl být plátce.

Ust. § 6 odst. 1 písm. a) bod 1. ZDP totiž vymezuje závislou činnost jako takovou, kde poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce.

Oproti tomu základní ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) a c) ZDP normuje, že příjmem ze samostatné činnosti je příjem z podnikání, a to jen za podmínky, že se nejedná právě o příjem podle § 6 ZDP.

Pojem podnikání v rozhodné době (r. 2008-2009) obsahoval zák. č. 513/1992 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, který v § 2 podnikání definoval jako soustavnou činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku.

Aby tedy mohlo jít o podnikání, muselo se jednat zejména o činnost prováděnou samostatně a na vlastní odpovědnost.

V napadených rozhodnutích žalovaný jasně vyložil, proč v případě metodika žalobce nebyl naplněn znak samostatnosti (když podrobně vyložil vázanost metodika pokyny žalobce, což se žalobou nenapadá) ani znak vlastní odpovědnosti (metodik vystupoval vždy jen jménem žalobce – ani tento závěr není žalobou napaden).

Z uvedeného vyplývá, že nebyly-li při činnosti metodika naplněny základní definiční znaky podnikání, nemohly být příjmy z této činnosti posouzeny podle § 7 ZDP.

Nedosti na tom, podmínkou subsumpcce příjmů pod § 7 ZDP je, že nejde současně o příjmy podřaditelné pod § 6 ZDP. I kdyby tedy činnost metodika (snad) naplňovala znaky podnikání dle § 2 obch. zák., nemohla by být podřazena pod § 7 ZDP, pokud naplňovala současně znaky činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) bodu 1. ZDP.

Žalobcem odkazované rozhodnutí rozšířeného senátu č.j. 6 Ads 48/2009-87 stojí na premise svobody volby mezi různými smluvními typy, ovšem jen v případě, že tuto volbu soukromé právo umožňuje. Pro nyní posuzovaný případ však jednak nemohlo k takové volbě dojít (podnikat nelze činností, která pojmově není podnikáním), jednak by taková volba neovlivnila podřazení příjmů metodika (pokud jeho činnost naplňuje 5 shora uvedených definičních znaků závislé činnosti) pod ust. § 6 ZDP.

Konečně žalobce argumentuje i specifiky profesionálního sportu, pro které pokládá za nepředstavitelné, aby činnost funkcionářů profesionálního sportovního klubu měla být podřízena pracovněprávnímu režimu, přičemž v této souvislosti poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 16/2011 (dle žalobce neexistující sp. zn. 2 Afs 110/2011, dle žalovaného opět neexistující sp. zn. 2 Afs 116/2011).

V uvedeném rozsudku – řešícího problematiku postavení profesionálních sportovců – byl přijat závěr, že (odst. [27.] – [31.], [42.] – [44.]) status profesionálních sportovců není v zákoníku práce výslovně zmíněn (tím se liší např. od slovenské úpravy – viz § 3 odst. 2 zákoníka práce č. 311/2001 Z.z.), a je proto dán daleko větší prostor pro výklad. Z citovaných zákonných ustanovení je přitom zřejmé, že podle zákoníku práce by se tento vztah musel řídit tehdy, pakliže by jeho povaha jednoznačně odpovídala zákonné definici závislé činnosti a případně ani neumožňovala výkon této činnosti osobou samostatně výdělečně činnou. Pokud však povaha činnosti umožňovala v rovině soukromého práva zvolit vícero alternativních smluvních úprav, pak bylo pouze na smluvních stranách, aby tuto volbu za zohlednění výhod a nevýhod toho či onoho smluvního typu, včetně zohlednění efektů daňových, učinily (...). V nyní projednávaném případě je totiž z obsahu hráčské smlouvy (koncipované jako nepojmenovaná smlouva a uzavřená podle ustanovení § 51 občanského zákoníku) zřejmé, že se činnost sportovce pojmovému vymezení závislé práce sice velmi blíží, nicméně nedosahuje její intenzity. Jakkoliv se totiž stěžovatel musel při své činnosti řídit pokyny svého smluvního partnera (klubu - „zaměstnavatele“) a měl právo od něj dostávat příslušnou sjednanou odměnu, zejména v povinnosti sportovce vykonávat práci „v pracovní době nebo jinak stanovené nebo dohodnuté době na pracovišti zaměstnavatele, popřípadě na jiném dohodnutém místě“, je činnost profesionálního sportovce natolik specifická, že se omezením plynoucím ze zaměření a výslovné reglementace zákoníku práce vymyká. Z povahy věci je totiž zřejmé, že součástí výkonu činnosti profesionálního sportovce není pouze účast na utkáních, případně trénincích svého klubu, nýbrž i řada dalších aktivit, které jsou nezbytné

jednak pro stoprocentní připravenost daného sportovce (...), a také z důvodů marketingových zájmů klubu (reklamní akce, autogramiády, setkání s fanoušky atp.). V konečném důsledku je proto obtížně představitelné, aby specifická činnost profesionálního sportovce v běžící sezóně byla svojí povahou slučitelná s takovými instituty zákoníku práce, jako jsou třeba nepřetržitý odpočinek mezi dvěma směny, přestávky v práci na jídlo a oddech, dny pracovního klidu anebo práce přesčas. I kdyby však tato úskalí byla tvořivou aplikací zákoníku práce překonána, je na smluvních stranách, aby i z důvodů obtížné použitelnosti zákoníku práce na činnost stěžovatele, zvolily jinou smluvní úpravu, byla-li podle soukromého práva možná. Značně specifický a ne zcela odpovídající koncepci zákoníku práce je rovněž způsob odměňování profesionálních sportovců, založený na podstatně odlišných východiscích než pracovněprávní úprava. Jestliže totiž je pro pracovní právo typické odměňování podle tarifů, odpracovaných hodin či splnění určitých úkolů, je koncepce hráčské smlouvy postavena zejména na motivační složce odměny (např. bonusy za dosažený počet bodů), doplněný velmi tvrdým systémem pokut za porušení hráčských povinností. V konečném důsledku se tak ve výši odměny sportovců působících v kolektivních sportech primárně nepromítá individuální osobní nasazení a počet „odpracovaných hodin“, nýbrž zejména úspěšnost týmu jako celku, což – jak je dobře známo – je záležitost často dokonce i velmi nahodilá a ne vždy odpovídající jeho vlastní aktivitě. Lze tak učinit dílčí závěr, že činnost profesionálního sportovce není jednoduše podřaditelná pod pojem „závislá práce“ ve smyslu zákoníku práce. Nelze proto vyloučit, resp. dokonce považovat za protiprávní, uzavírání i jiných než pracovních smluv mezi sportovci a jejich kluby. (...) Současně však je třeba podotknout, že výše uvedené neznamena, že by mezi profesionálním sportovcem a klubem, za který hraje, pracovní smlouva uzavřena být nemohla či dokonce nesměla. Nejvyšší správní soud toliko zastává názor, že za současné situace značné nejasnosti právního postavení profesionálních sportovců (viz níže část označená „obiter dictum“) stát nemůže vynucovat jen jednu z možných forem jejich smluvní spolupráce s kluby, a to ani prostřednictvím daňové politiky. (...) Spornost řešené právní otázky v tomto konkrétním případě je dána zejména absencí zvláštní zákonné úpravy, která by náležitě zohledňovala specifika činnosti profesionálních sportovců. Je totiž skutečností, že oblast profesionálního sportu je právně velmi nejasněná a v praxi ani v doktríně není postaveno najisto, které z možných řešení nejlépe odpovídá znění a smyslu zákonné úpravy. (...) Bylo proto úkolem Nejvyššího správního soudu, kterého se zhostil v nyní vydaném rozsudku, aby uvedenou právní nejistotu odstranil. Na straně jedné je totiž pravdou, že vnější znaky činnosti profesionálního sportovce se velmi podobají klasickému pracovnímu poměru (sportovec „pracuje“ pouze pro jediného zaměstnavatele, dostává od něj pracovní pomůcky, stravuje se u něj apod.). Současně je však zřejmé, že jednoznačné podřazení do režimu zákoníku práce v jeho stávající podobě, založené na kogentních ustanoveních, by značně ohrozilo samotnou existenci profesionálního sportu, a také i pro jednotlivé sportovce by se jevílo jako velmi nevýhodné. Je např. obtížně představitelné, že by profesionální sportovec mohl ukončit vztah ke svému klubu jednostrannou výpovědí (tzn. že by následně mohl přestoupit „zadarmo“ do jiného klubu, ačkoliv klub předchozí jej vychoval, resp. „koupil“), anebo že by na činnost sportovců byla aplikovatelná všechna ustanovení týkající se pracovní doby (včetně přesčasů) či omezení stanovených pro uzavírání pracovních smluv na dobu určitou (§ 39 zákoníku práce) apod. Za této situace (...) nemůže správní soud, na jehož rozhodovací činnost se také vztahuje čl. 4 Ústavy („*Základní práva a svobody jsou*

pod ochranou soudní moci.“), použít bez dalšího výklad, který je zjevně nevýhodný a nechtěný pro obě strany daného smluvního vztahu, tzn. pro sportovce i jeho klub.

K uvedeným argumentům může zdejší soud k jen stěží použitelným ustanovením pro sportovce přidat jistě ustanovení zákoníku práce o nepřetržité době odpočinku mezi směny, o zákazu diskriminace z důvodu pohlaví (je všeobecně nepřijatelné, aby mistrem světa v ženské kategorii byl muž), diskriminaci z důvodu věku (otázka přístupu dospělých k účasti v soutěžích přípravek), atd. Proto se k citovaným závěrům Nejvyššího správního soudu, jak byly zaujaty ve věci sp. zn. 2 Afs 16/2011 zdejší soud připojuje a plně se s nimi ztotožňuje.

Krajský soud ovšem připomíná základní východisko uvedeného judikátu: *„Pokud však povaha činnosti umožňovala v rovině soukromého práva zvolit vícero alternativních smluvních úprav.“*

Jak bylo již shora vyloženo, soukromoprávní úprava v konkrétním případě nyní konkrétně posuzovaného metodika vylučovala, aby bylo možno jeho činnost považovat za podnikání, a to pro nenaplnění znaků samostatnosti a vlastní odpovědnosti (§ 2 obchodního zákoníku).

Jakkoli se dále již krajský soud nevěnuje otázce, zda tak mezi účastníky vznikl vztah pracovněprávní či jiný (patrně nepojmenovaný ve smyslu § 51 zák. č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obč. zák.“), neboť je to pro rozhodnutí v této věci zcela nepodstatné – viz níže – zdůrazňuje současně, že i kdyby připustil, že tu může být nesamostatné podnikání („závislé podnikání“) vykonávané na odpovědnost objednatele služby, pak by i takové podnikání naplňovalo definici § 6 odst. 1 písm. a) bodu 1. ZDP, a proto by bylo z okruhu působnosti § 7 ZDP pro vyluku obsaženou v jeho návěti (*„pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6“*) vyloučeno. Tím krajský soud reaguje na závěr Nejvyššího správního soudu obsažený taktéž v rozhodnutí č.j. 2 Afs 16/2011-78: *„Povaha hráčské činnosti pro sportovní klub její smluvní zakotvení formou samostatné výdělečné činnosti rozhodně nevylučuje. (...) Tento závěr lze ostatně opřít i o faktickou situaci, kdy je v praxi obecně akceptováno, že profesionální sportovec může - z daňového hlediska – působit též jako OSVČ (k tomu podrobněji např. R. Vybíral, Zdaňování příjmů profesionálních sportovců ze sportovní činnosti, Daně a finance č. 3/2011, str. 17 a násl.). K odklonu od této obecně akceptované praxe by proto musel existovat velmi silný důvod, spočívající např. ve výslovné změně zákonné úpravy. Jinak totiž lze argumentovat i prostřednictvím určité míry normativní síly fakticity.“*

Nelze totiž směšovat pojmy „závislá práce“ podle pracovněprávních předpisů na straně jedné, a „závislá činnost“ podle § 6 ZDP.

Pojem „závislá činnost“ podle § 6 odst. 1 písm. a) bodu 1. ZDP (ostatní kazuisticky vypočtené vztahy subsumované v § 6 ZDP pod závislou činnost lze pro účely tohoto odůvodnění opomenout) totiž zahrnuje nejen vztahy pracovněprávní, služební a členské, ale též vztahy, které nejsou pracovněprávními, služebními ani členskými, přesto jsou těmto vztahům obdobné a vyznačují se tím, že je při nich poplatník povinen dbát příkazů plátce.

Závěr, že tyto „obdobné“ vztahy tvoří samostatnou kategorii, je dlouhodobě, konstatně a neměnně přijímán i správními soudy (za všechny srov. např. již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.3.2004 č.j. 5 Afs 22/2003-55).

Do této kategorie – aby též obsah tohoto pojmu nebyl vyprázdněn – náleží podle názoru podepsaného soudu jak činnost podle nepojmenovaných smluv v režimu § 51 obč. zák., tak i případné „závislé podnikání“, naplní-li definiční kritéria § 6 odst. 1 písm. a) bodu 1. ZDP.

Proto krajský soud uzavírá, že ať už se v případě metodika žalobce jednalo o vztah pracovněprávní (což žádný z účastníků nedovozuje), nepojmenovaný (jak zjevně dovozuje žalovaný) či vztah ze „závislého podnikání“ (jak dovozuje žalobce), výsledkem je ve všech případech závěr, že se jedná o vztah podřaditelný pod ust. § 6 odst. 1 písm. a) bod 1. ZDP, a proto je tento vztah vyloučen z okruhu působnosti § 7 ZDP.

c.

Trenérská činnost Ing. H. (žalobní bod 2.)

V řízení bylo prokázáno, že Ing. H. činnost asistenta trenéra A mužstva fakticky nevykonával, nebo jen výjimečně, věnoval se převážně až výlučně činnosti generálního manažera.

K tomu žalobce nenamítá, že by to bylo jinak, zastává toliko názor, že je to jedno, neboť bylo potřeba vykázat, že na trénování A mužstva se podílí osoba s příslušnou licenci, a tu měl právě Ing. H.

Žalovaný z toho vyvozuje, že příjem Ing. H. byl žalobcem placen jen za činnost generálního manažera (když jinou činnost Ing. H. prakticky nevykonával), přičemž pohnutky vedoucí žalobce k zastření této skutečnosti nejsou rozhodné.

Skutkový stav zůstává stranami nezpochybněn – Ing. H. A mužstvo ve skutečnosti netrénoval.

Z toho nelze – navíc za existence podpůrné skutečnosti spočívající v tom, že dosavadní odměna Ing. H. za činnost generálního manažera ve výši 50.000,- Kč měs. byla rozdělena na 26.000,- Kč měs. za činnost generálního manažera a 24.000,- Kč měs. za trénování – vyvodit jiné závěry, než které učinil žalovaný. Smlouva na činnost Ing. H. jako asistenta trenéra A mužstva totiž zakrývala jednak to, že Ing. H. A mužstvo netrénuje, a současně to, že A mužstvo nemá trenéra s potřebnou licenci. Taková smlouva je pak předstíraným (= simulovaným) právním úkonem a je třeba odhalit, co bylo takovou smlouvou zastřeno (= je třeba najít právní vztah disimulovaný) – srov. § 41a odst. 2 obč. zák. Tímto vztahem je skutečná činnost Ing. H., tj. činnost generálního manažera, odměňovaná celkovou částkou 50.000,- Kč měs.

Krajský soud přitom nezpochybňuje, že tu mohou být i právní vztahy, jejichž obsahem není výkon činnosti, přesto za ně náleží úplata. Předmětem takového vztahu může být i pouhá připravenost k činnosti, příp. dokonce i nečinnost (zde typicky vztahy z tzv. konkurenčních doložek).

V nyní posuzovaném případě však účelovost a předstírání vyplývá nejen ze shora uvedených skutečností, ale je naopak dále podporována výpovědí svědka Uvíry (po ukončení trenérské smlouvy bude odměna Ing. H. jako generálního manažera zvýšena zpět na 50.000,- Kč měs.), konkurenční doložka uzavřená s Ing. H. v souvislosti s činností generálního manažera (závazek nevykonávat konkurenční činnost po dobu 12 měsíců oproti „peněžitému vyrovnání“ 50.000,- Kč měs.).

Ze všech těchto skutečností vyplývá, že účelem a smyslem uzavření trenérské smlouvy s Ing. H. nebylo, aby Ing. H. A mužstvo žalobce kdy trénoval, ani aby k tomu byl připraven – jediným účelem a smyslem bylo formální vykázaní existence osoby s příslušnou licencí.

Krajský soud takto aprobuje závěry žalovaného k této otázce.

d.

**Neprovedení výsledku účastníků smluvních vztahů
[prvá část žalobního bodu 4]]**

Shora opakovaně popsany a žalobou nenapadený skutkový stav byl v řízení prokázán. S ohledem na právní hodnocení, jak bylo provedeno již žalovaným v napadených rozhodnutích, a jak bylo shora aprobováno i správním soudem, je pak nerozhodné, zda vůle a úmysly účastníků směřovaly k uzavření vztahu pracovněprávního, nepojmenovaného či k „závislému podnikání“ – to je pro rozhodnutí v nyní posuzované věci nerozhodné. Nic jiného ovšem nemělo být jejich výsledky prokázáno.

Povinností daňových orgánů přitom je dokazovat jen skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně (§ 92 odst. 2 d.ř.). Za situace, kdy jsou uvedené skutečnosti nerozhodné, uzavírá krajský soud, že výsledky těchto osob by byly nadbytečné a nemohly by přivodit jiné rozhodnutí, než jaké bylo vydáno. Proto žalovaný neprovedením výsledků těchto svědků nepochybil.

e.

**Odepření výpovědi Ing. H.
[druhá část žalobního bodu 4)]**

Jakkoli proto krajský soud považuje za nadbytečnou i případnou výpověď Ing. H., důvodnost odepření jeho výpovědi byla uplatněna jako žalobní námitka a je třeba ji vypořádat.

Krajský soud nesdílí žalobcův názor, že by z protokolu o pokusu o výpověď svědka, který odepře výpověď, muselo být patrné, z jakého konkrétního důvodu tak učinil, pokud je tento důvod evidentní.

Tak tomu je v nyní posuzované věci. Ing. H. a žalobce předstírali, že A mužstvo trénuje osoba, která má příslušnou licenci, ač tomu tak ve skutečnosti nebylo. Takové jednání – bez ohledů na dopady do vztahů žalobce a Fotbalové asociace ČR – by (za přistoupení dalších okolností, jejichž vyhledávání není úkolem správního soudu) mohlo naplňovat znaky trestných činů, jejichž skutkové podstaty jsou vyjmenovány v zák. č. 40/2009 Sb., trestním zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „t.z.“), zejm. trestného činu podvodu (§ 209 t.z.) či trestného činu poškození cizích práv (§ 181 t.z.). Je tak zcela zřejmé, že Ing. H., měl-li tyto skutečnosti svou výpovědí verifikovat, by se svou výpovědí mohl vystavit nebezpečí trestního stíhání (§ 96 odst. 2 d.ř.).

Proto krajský soud i zde uzavírá, že daňové orgány postupovaly podle zákona, pokud odepření výpovědi v tomto případě akceptovaly a výpověď tohoto svědka dále nevynucovaly pořádkovými opatřeními.

f.

**Žalobní body uplatněné poprvé u dnešního jednání
[žalobní body 5) – 6)]**

Žalobními body uplatněnými poprvé až u dnešního jednání se krajský soud nemohl zabývat, neboť k jejich uplatnění došlo poprvé až po uplynutí zákonné lhůty pro rozšíření žaloby [§ 71 odst. 2, § 72 odst. 1 s.ř.s.].

D.

Žádný z žalobních bodů nebyl shledán důvodným, a proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

E.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto dle § 60 odst. 1 s.ř.s., když v řízení úspěšný žalovaný se náhrady nákladů řízení vzdal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 29. února 2016

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu