



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Václava Trajera a soudců Mgr. Ladislava Vaško a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobce: **K. K.**, narozen „X“,
bytem „X“,
zastoupen advokátem Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph.D., LL.M.,
sídlem Moravské náměstí 629/4, 602 00 Brno,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 9. 2016, č. j. X,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. V řízení o žalobě a kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 4. 2020, č. j. 15 Af 108/2016-42, **nemá** žádný z účastníků **právo na náhradu** nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal prostřednictvím právního zástupce zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 9. 2016, č. j. X, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a byl potvrzen platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj, Územního pracoviště v Litoměřicích, (dále jen „finanční úřad“) ze dne 19. 2. 2016, č. j. X, (dále jen „platební výměr“), kterým byla žalobci vyměřena daň z příjmů fyzických

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 276 368 Kč. Současně se žalobce domáhal přiznání náhrady nákladů řízení.

Žaloba

2. Žalobce uvedl, že jeho stěžejní námitkou je, že daňové orgány dospěly k nesprávnému závěru, že v případě jeho příjmů se jedná o příjmy z výkonu nezávislého povolání, a nikoli o příjmy ze živnosti. V důsledku toho daňové orgány žalobci doměřily daň z příjmů, neboť žalobce uplatnil ve svém daňovém přiznání paušální výdaje dle § 7 odst. 7 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“) ve výši 60 % příjmů, zatímco dle právního posouzení daňových orgánů bylo možno uplatnit paušální výdaje v souladu s § 7 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů pouze ve výši 40 % příjmů.
3. Žalobce byl v předmětném zdaňovacím období profesionálním hráčem ledního hokeje. Trval na tom, že svou činností naplňoval veškeré znaky živnosti, neboť vykonával soustavnou činnost provozovanou samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost a za účelem dosažení zisku. Poukázal na skutečnost, že je držitelem živnostenského listu na obor činnosti „Provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti“.
4. Žalobce uvedl, že postavením profesionálních hokejistů se zabýval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011-78, ve kterém uvedl, že povaha hráčské činnosti pro sportovní klub její smluvní zakotvení formou samostatné výdělečné činnosti rozhodně nevylučuje.
5. Žalobce vytýkal daňovým orgánům, že nepostupovaly v souladu se zásadou, že pokud právní norma veřejného práva umožňuje vícero výkladů, je nutné použít ten výklad, který vede k co nejmenšímu zásahu do právní sféry jednotlivce. K pochybnostem daňových orgánů ohledně „samostatnosti“ výkonu žalobcovy činnosti dle živnostenského zákona zdůraznil, že jakákoliv lidská činnost je vykonávána v interakci s ostatními. Zpochybil, zda vůbec může existovat nějaký sport, ve kterém vrcholový sportovec působí samostatně. Přesto je zákonem upravena živnost profesionálního sportovce. Dle žalobce je nutné znak „samostatnosti“ vztahovat k určité tělesné autonomii každého sportovce. Profesionální sportovec musí dle žalobce stejně jako každý jiný živnostník pracovat na své vlastní kvalifikaci a kvalitě, kterou následně poskytuje. V případě profesionálních sportovců to může zahrnovat celou řadu činností od úpravy jídelníčku, přes spánkový režim až ke kondičnímu tréninku. Některé z těchto činností lze dle žalobce jistě vykonávat samostatně. Ve sportovním zápase či soutěži pak dochází k interakci s ostatními. Pokud by daňové orgány zastávaly názor, že sportovci vykonávající kolektivní sporty nemohou být živnostníky, zatímco sportovci vykonávající jiné sporty ano, bylo by nutné přesně vymezit pojmy „kolektivní sport“ a „nekolektivní sport“.
6. Dále žalobce uvedl, že pokud by sportovci vykonávající různé sporty měli být různě daněni, mělo by takové rozlišování diskriminační charakter. V tomto směru odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08.

Vyjádření žalovaného k žalobě

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

7. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný trval na tom, že paušální výdaje dle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů ve výši 60 % lze uplatnit, pouze pokud jde o příjmy z živnostenského podnikání (s výjimkou živnostenského podnikání řemeslného). Žalovaný připustil, že pod živnostenský obor činnosti „Provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti“ spadá i činnost výkonných sportovců. Avšak musí jít o činnost provozovanou samostatně a za účelem dosažení zisku. Žalobce však vykonává svou sportovní činnost profesionálního hráče jako člen hokejového týmu za pomoci svých spoluhráčů v rámci kolektivního sportu. Nejedná se tak dle žalovaného o činnost výkonného sportovce provozovanou samostatně. V případě žalobce se tak ve vztahu k jeho příjmům jedná o příjmy z výkonu nezávislého povolání, a nikoli o příjmy z živnostenského povolání. V tomto směru žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 9. 2016, č. j. 51 Af 4/2016-30. Žalovaný trval na tom, že v případě hráče ledního hokeje nemůže být naplněn prvek samostatnosti. Žalovaný rovněž poukázal na skutečnost, že žalobce je držitelem živnostenského oprávnění pro předmět činnosti „Provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti“ až od 30. 12. 2014.
8. K poukazu žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011-78, žalovaný uvedl, že se jedná o nepřipadný odkaz, neboť uvedený rozsudek řešil odlišnou právní otázku, a sice zda profesionální sportovec vykonává činnost jako zaměstnanec, či jako osoba samostatně výdělečně činná. Skutečnost, že žalobce vykonával svou činnost jako osoba samostatně výdělečně činná, však daňové orgány nijak nezpochybňovaly.
9. K otázce posouzení samostatnosti činnosti žalobce žalovaný uvedl, že se zabýval obsahem jeho hráčské smlouvy, ze které jednoznačně vyplývá, že žalobce je absolutně vázán pokyny klubu a má výslovný zákaz provozovat svou sportovní činnost pro někoho jiného než tento klub. Z uvedené smlouvy dle žalovaného rovněž vyplývá, že žalobce nevykonává svou činnost samostatně, ale prostřednictvím klubu za asistence spoluhráčů. Dle žalovaného tedy nelze činnost profesionálního hráče hokeje pod zmíněný předmět živnostenského podnikání „Provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti“ zařadit.
10. Žalovaný rovněž nesouhlasil s tím, že jeho výklad je diskriminační. Zdůraznil, že pro posouzení charakteru podnikání sportovce je vždy rozhodný obsah smlouvy, kterou má sportovec uzavřeno se svým klubem. Pokud sportovec ve smlouvě souhlasí s tím, že bude jeho činnost po stanovené období úzce navázána pouze na konkrétní klub a spoluhráče, nemůže následně klást k tíži daňovým orgánům, pokud tuto činnost posoudí a příjmy z ní plynoucí zdaní v souladu se zákonem.

Replika žalobce

11. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou, ve které odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. II. ÚS 2429/12, který se týkal principu právní jistoty a ochrany důvěry v právo v oblasti správy daní a poplatků. Dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016-54, v němž Nejvyšší správní soud zhodnotil naplnění jednotlivých podmínek nutných k naplnění definice živnosti u kolektivních sportovců. Následně Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

právní úprava obecně připouští činnost výkonného sportovce živnostenským způsobem, aniž by výrazně odlišovala činnost v individuálním a kolektivním sportu.

Úvaha žalovaného nad možností uspokojení žalobce

12. Přípisem ze dne 26. 7. 2017, č. j. X, sdělil žalovaný soudu, že má záměr s ohledem na stávající judikaturu Nejvyššího správního soudu uspokojit žalobce postupem podle § 124 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“). Soud v souladu s § 62 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále jen „s. ř. s.“) stanovil žalovanému lhůtu do 30. 9. 2017 pro vydání rozhodnutí, jímž by byl žalobce uspokojen. Přípisem ze dne 18. 9. 2017, č. j. X, sdělil žalovaný soudu, že v daném případě nejsou splněny podmínky pro postup dle § 124 daňového řádu, neboť na případ žalobce nedopadá aktuální judikatura Nejvyššího správního soudu, neboť žalobce v předmětném zdaňovacím období roku 2014 neprovozoval svou činnost na základě živnostenského oprávnění. Z údajů ve veřejné části živnostenského rejstříku dle žalovaného vyplývá, že žalobci vzniklo živnostenské oprávnění s předmětem podnikání „Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona“ a obor činnosti „Provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti“ až dne 30. 12. 2014.

Posouzení věci soudem

13. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobce se po řádném poučení, že může vyslovit nesouhlas s rozhodnutím věci bez jednání a že nevyjádření se v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřil.
14. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
15. V předmětné věci již Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodoval rozsudkem ze dne 14. 4. 2020, č. j. 15 Af 108/2016-42. V uvedeném rozsudku dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť pro posouzení charakteru činnosti žalobce z hlediska daňového není podstatné, zda v rozhodné době disponoval příslušným živnostenským oprávněním, ale je zásadní pouze samotný charakter vykonávané činnosti. Bylo tedy nutno posoudit, zda charakter činnosti žalobce v roce 2014 odpovídal živnostenskému podnikání, a to bez ohledu na to, že živnostenské oprávnění žalobci vzniklo až 30. 12. 2014. Soud dospěl k závěru, že jednotlivé znaky živnostenského podnikání dle hráčské smlouvy s hokejovým klubem HOCKEY CLUB OCELÁŘI TŘINEC, a. s., nebyly naplněny v „čisté“ podobě, ale dle soudu z obsahu předmětné hráčské smlouvy lze seznat naplnění těchto znaků a zejména, že vůlí obou stran bylo, aby žalobce vykonával svou činnost ve formě živnostenského podnikání. Soud rovněž poukázal na skutečnost, že obdobně Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

hodnotil předmětnou hráčskou smlouvu i žalovaný ve svém rozhodnutí ze dne 5. 9. 2017, č. j. X, které se zabývalo daní z příjmů žalobce za zdaňovací období roku 2015. Na základě uvedených závěrů soud konstatoval, že pokud žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobce svou činnost nevykonával jako živnostenské podnikání a nepřipustil v případě žalobce uplatnění paušálních výdajů dle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, dopustil se nezákonnosti ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s.

16. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný včasnou kasační stížnost, o které Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem ze dne 9. 6. 2021, č. j. 6 Afs 95/2020-35, kterým napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.
17. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 266/2017-31, kde je uvedeno: *„Nejvyšší správní soud tudíž již v předchozích rozhodnutích dovodil, že samostatnou činnost profesionálního sportovce lze vykonávat buďto jako živnostenské podnikání na základě živnostenského oprávnění, nebo jako nezávislé povolání. Daňový subjekt nelze nutit, aby zvolil ten způsob, který je vhodnější z hlediska fiskálních zájmů státu. Právní jednání daňového subjektu je ovšem zároveň nutné interpretovat v souladu s jeho smyslem a účelem. Pokud profesionální sportovec vykonává svoji činnost samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost a nemá živnostenské oprávnění, je třeba toto jednání interpretovat tak, jak učinil správce daně a žalovaný. Lze předpokládat, že vůlí daňového subjektu je v takovém případě vykonávat sportovní činnost v souladu s objektivním právem jako nezávislé povolání, a nikoliv protiprávně jako neoprávněné podnikání bez příslušného živnostenského oprávnění.“*
18. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v souzené věci se jedná o identickou situaci jako v případě výše citovaného rozsudku. Žalobce vykonával činnost profesionálního hokejisty samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, nedisponoval však živnostenským oprávněním. Nelze se dle Nejvyššího správního soudu ztotožnit s argumentací krajského soudu, podle níž je stěžejní materiální charakter vykonávané činnosti, tedy naplnění znaků živnostenského podnikání, aniž by byl přítomen formální znak v podobě existence živnostenského oprávnění. Tento výklad by vedl k absurdním závěrům, podle nichž by vykonávaná činnost byla na jedné straně neoprávněným podnikáním z pohledu živnostenského zákona, ale současně by stejnému subjektu mohla přinést benefit v podobě možnosti uplatnění výdajů ve vyšší paušální výši. Nejvyšší správní soud konstatoval, že krajský soud tedy pochybil, pokud příjmy žalobce vzniklé na základě výkonu činnosti profesionálního sportovce v hokejovém klubu HOCKEY CLUB OCELÁŘI TŘINEC, a. s., v roce 2014 vyhodnotil jako příjmy ze živnostenského podnikání, ačkoliv se s ohledem na výše citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu jednalo o příjmy z nezávislého podnikání.
19. Na tomto místě zdejší soud podotýká, že v novém soudním řízení je krajský soud podle ustanovení § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán shora uvedenými právními názory Nejvyššího správního soudu obsaženými v rozsudku ze dne 9. 6. 2021, č. j. 6 Afs 95/2020-35. Příjmy žalobce za rok 2014 je tedy nutno posoudit jako příjmy z nezávislého podnikání.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

20. V ustanovení § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů je mimo jiné uvedeno, že neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje, s výjimkou uvedenou v § 12, ve výši
- a) 80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a z příjmů z živnostenského podnikání řemeslného,
 - b) 60 % z příjmů z živnostenského podnikání, s výjimkou příjmů ze živnostenského podnikání řemeslného,
 - c) 40 % z příjmů z jiného podnikání než ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a než z živnostenského podnikání nebo z příjmů podle odstavce 2 písm. a), s výjimkou příjmů podle odstavce 6, anebo z příjmů z jiné samostatné činnosti; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 800 000 Kč,
 - d) 30 % z příjmů z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 600 000 Kč.
21. Na příjmy z nezávislého podnikání se vztahuje v případě, že se daňový subjekt rozhodne uplatnit výdaje zákonem stanoveným procentem z dosažených příjmů, ustanovení § 7 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů. Daňový poplatník v takovém případě může uplatnit výdaje ve výši 40 % z příjmů z podnikání; nejvýše však do částky 800 000 Kč. Žalobce ale ve svém daňovém přiznání aplikoval ustanovení § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů a uplatnil výdaje ve výši 60 % ze všech svých příjmů. Žalobce tedy uplatnil výdaje v míře vyšší, než mu umožňoval zákon.
22. Na základě výše uvedeného dospěl soud k závěru, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, když přikročil k doměření daně žalobci, při němž zohlednil výdaje žalobce v souladu s § 7 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů, tj. toliko ve výši 40 %.
23. V rámci kasačního řízení žalobce uplatnil tvrzení, že po dobu dvou posledních kalendářních dnů zdaňovacího období roku 2014 byl držitelem živnostenského oprávnění. Ve vztahu k tomuto tvrzení musí soud poukázat na skutečnost, že řízení před správními soudy o žalobách proti rozhodnutí správních orgánů se řídí principem koncentrace řízení, a to v souladu s § 71 odst. 2 s. ř. s., kde je výslovně stanoveno, že rozšířit žalobu o další žalobní body může žalobce jen ve lhůtě pro podání žaloby. Lhůta pro podání žaloby je dle § 72 odst. 1 s. ř. s. dva měsíce od oznámení rozhodnutí žalobci. Žalobce ve své žalobě podané dne 18. 11. 2016 trval na tom, že po celou dobu zdaňovacího období vykonával soustavnou výdělečnou činnost, která naplňuje znaky živnosti. Formulace použité v žalobě odpovídají tomu, že svou argumentaci vztahoval k celému zdaňovacímu období. Po celou dobu řízení před krajským soudem až do vydání rozhodnutí ve věci dne 14. 4. 2020 žalobce nijak neargumentoval, že by v různých částech zdaňovacího období podnikal v různých režimech. Dle názoru soudu žalobce tedy poukaz na skutečnost, že po dobu dvou posledních kalendářních dnů zdaňovacího období roku 2014 byl držitelem živnostenského oprávnění, který uplatnil až v rámci řízení o kasační stížnosti, uplatnil evidentně po uplynutí lhůty pro podání žaloby, a je proto nutné tento poukaz považovat za opožděně uplatněnou žalobní námitku. Proto se touto námitkou soud nemohl zabývat.
24. Vzhledem k výše uvedenému soud žalobu v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

25. Současně soud v souladu s § 60 odst. 1 věty první a § 110 odst. 3 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 4. 2020, č. j. 15 Af 108/2016-42, neboť žalobce neměl ve věci konečný úspěch a žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti podle obsahu správního spisu vůbec nevznikly. Pro posouzení úspěchu ve věci má význam míra úspěchu v konečném rozhodnutí ve věci, a nikoli úspěch v některé z fází řízení.

Poučení:

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, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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.

Ústí nad Labem 7. září 2021

Mgr. Václav Trajer v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.