

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **J. M.,** zastoupeného JUDr. Iljou Lamprechtem, advokátem se sídlem Holečkova 10, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 12. 2010, č. j. 10 Af 93/2010 - 41,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 12. 2010, č. j. 10 Af 93/2010 - 41, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

[1.] Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým byla zamítnuta jeho žaloba brojící proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „žalovaný“) ze dne 18. 8. 2010, č. j. 4145/10-1100.

[2.] Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Milevsku (dále též „správce daně“) ze dne 23. 3. 2010, č. j. 8961/10/098970306375, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 111 674 Kč a současně byla sdělena povinnost platit penále ve výši 22 334 Kč. Spornou otázkou bylo posouzení daňové uznatelnosti cestovních náhrad profesionálního hokejisty v návaznosti na místo výkonu činnosti v celkové výši 301 326 Kč.

II. Obsah kasační stížnosti

[3.] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a, b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s."), tzn. namítá nezákonnost napadeného rozsudku krajského soudu a vady správního řízení.

[4.] Spornou právní otázkou bylo v daném případě posouzení činnosti stěžovatele jakožto profesionálního hráče ledního hokeje: zda se jednalo o výkon nezávislého povolání, anebo o pracovněprávní vztah. Krajský soud prý znovu posoudil zjištěný skutkový stav a vyhodnotil jej právně odlišně, než učinily správní orgány.

[5.] Stěžovatel tvrdí, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání místa výkonu jeho podnikatelské činnosti. Stěžovatel vychází z toho, že tímto místem je Milevsko, nicméně správní orgány za toto místo označily zimní stadion HC Sparta Praha, neboť právě za tento klub stěžovatel hraje. Z hráčské smlouvy prý však místo výkonu činnosti neplyne, přičemž je zřejmé, že profesionální hráč má i řadu jiných povinností než hrát hokej. Navíc, hráč pobírá odměnu, i pokud je zraněný a hrát nemůže.

[6.] Stěžovatel proto uvádí, že ze smluvních povinností hokejového hráče plyne, že tyto činnosti může plnit na různých místech, a to včetně místa trvalého bydliště. Pobyt v bydlišti přitom není stejný jako kompletní fyzická a psychická příprava. Souhrnně tvrdí, že prokázal pravdivost svých tvrzení a oprávněnost svého postupu, proto měl opak prokázat ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („daňový řád") žalovaný, případně měl stěžovatele vyzvat k průkazu místa výkonu práce.

[7.] Z popsaných důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit.

III. Vyjádření žalovaného

[8.] Žalovaný ve svém vyjádření zdůrazňuje, že klíčovou otázkou je v daném případě posouzení daňové uznatelnosti cestovních náhrad v návaznosti na místo provozování výdělečné činnosti stěžovatele. Je třeba vycházet z toho, že stěžovatel dosahoval v roce 2007 příjmy pouze na základě hráčské smlouvy, přičemž mu nebyly uznány náklady výdajů za spotřebované pohonné hmoty vynaložené při každodenním dojíždění z Milevska do Prahy a zpět. Jednalo se vždy o cesty na tréninky a mistrovské zápasy. Stěžovatel vykonával jinou samostatně výdělečnou činnost, nicméně nebyl držitelem živnostenského oprávnění, kde by bylo uvedeno místo podnikání. Proto finanční orgány vycházely z toho, že pravidelným pracovištěm byl zimní stadion hokejového klubu Sparta; stěžovatel v tomto místě nemůže být na pracovní cestě a není přípustné, aby uplatňoval výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. k) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů"). Ve skutečnosti se proto jednalo o výdaje na osobní potřebu daňového subjektu ve smyslu ustanovení § 25 odst. 1 písm. u) stejného zákona.

[9.] Žalovaný rovněž zpochybnil věrohodnost evidence pracovních cest s poukazem na nepravděpodobnost, že by po období téměř celého jednoho roku byl při každodenních jízdách ujet stejný počet kilometrů.

[10.] Navíc, podle hráčské smlouvy se klub zavazuje nést náklady spojené s přípravou hráče a s jeho účastí na utkáních a ostatních činnostech. Těmito náklady se rozumí též doprava a ubytování. Z toho žalovaný dovozuje, že klub hradí i náklady na dopravu na zápasy, tréninky a jiné aktivity.

[11.] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

IV. Vlastní argumentace soudu

[12.] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[13.] Jak bylo již předestřeno výše, stěžovatel výslovně uplatnil dva kasační důvody (nezákonnost rozsudku krajského soudu a vady správního řízení), nicméně je rozumné o nich pojednat souhrnně, neboť námitky k nim uplatněné se obsahově prolínají.

[14.] Soud konstatuje, že v nyní projednávaném případě považuje za nesporné následující skutečnosti:

- Daňovou kontrolou bylo zjištěno, že stěžovatel hrál v průběhu roku 2007 za klub HC Sparta Praha a že v období od 2. 1. do 20. 10. 2007 (s výjimkou období od 27. 6. do 21. 7.) vykazoval denně jízdu z Milevska do Prahy a zpět, a to vždy ve stejné délce 103 km.

- Z hráčské smlouvy ze dne 1. 6. 2005 zejména plyne, že hráč bere na vědomí, že sjednané odměny podléhají zdanění podle platných zákonů a že je osobou samostatně výdělečně činnou (OSVČ, viz bod II.9.). Klub se zavazuje hráči platit odměny a nést náklady spojené s přípravou hráče a s jeho účastí na utkáních a ostatních jednáních a činnostech konaných v zájmu klubu. Těmito náklady se rozumí zejména náklady na dopravu, ubytování, stravování, zdravotní péči, regeneraci a rehabilitaci (čl. III.A.3.).

[15.] Finanční orgány dospěly k názoru, že se nejednalo o pracovní cesty, nýbrž o cesty na místo, kde stěžovatel prováděl výkon práce jako hokejista, tzn. jednalo se o pravidelné pracoviště. V tomto směru byl pojem „pracovní cesta“ definován odkazem na ustanovení § 42 odst. 1 zákoníku práce, podle něhož se pracovní cestou rozumí časově omezené vyslání zaměstnance zaměstnavatelem k výkonu práce mimo sjednané místo výkonu práce. Místo výkonu práce je pravidelným pracovištěm sjednaným v pracovní smlouvě; u podnikatele se tedy analogicky jedná o místo výkonu podnikatelské činnosti. Žalovaný připustil, že na stěžovatele vykonávajícího jinou samostatně výdělečnou činnost nelze použít citovanou úpravu o dohodnutém pravidelném pracovišti dle zákoníku práce, neboť zde k žádné takové dohodě nedochází, a proto je třeba postupovat podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. k) bod 2. zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení se pravidelným pracovištěm pro poplatníky s příjmy podle § 7 rozumí místo podnikání uvedené v živnostenském nebo jiném obdobném povolení k podnikání. Protože stěžovatel nemá živnostenské oprávnění a ani ve smlouvě s hokejovým klubem žádné pravidelné pracoviště není dohodnuto, vycházel žalovaný z místa převážného výkonu činnosti, kterým byl stadion Sparty Praha.

[16.] Krajský soud - na rozdíl od žalovaného – vyhodnotil obsah předmětné hráčské smlouvy jako obdobný smlouvě pracovní, přičemž není rozhodující, jak smluvní strany chápaly postavení stěžovatele z hlediska daňového. Hráčská smlouva představovala

„zastřený pracovněprávní úkon a na základě tohoto zjištění a závěru správně žalovaný neuznal žalobci jízdné z místa bydliště do sídla HC Sparta Praha jako daňový výdaj.“

[17.] Z uvedeného je zřejmé, že oba finanční orgány i krajský soud dospěly ke stejnému závěru o daňové neuznatelnosti předmětných výdajů stěžovatele; učinily tak však na základě odlišných právních názorů. Zatímco totiž finanční orgány akceptovaly, že stěžovatel vykonával samostatnou výdělečnou činnost, nicméně jezdil pouze na místo svého pravidelného pracoviště; dospěl krajský soud k závěru, že se ve skutečnosti jednalo o zastřený pracovněprávní úkon, jelikož v úvahu je, ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu, třeba brát skutečný obsah právního úkonu. Právní názor krajského soudu byl proto významně odlišný od názoru žalovaného obsaženého v přezkoumávaném rozhodnutí. Stěžovatel na tuto odlišnost v kasační stížnosti upozornil, a byť výslovně neuvedl kasační důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., je z obsahu této námitky zřejmé, že se ubírá právě tímto směrem. Je proto povinností soudu, který hodnotí každý úkon z hlediska jeho obsahu a nikoliv označení (formy), vypořádat se i s tímto uplatněným důvodem.

[18.] V tomto ohledu spatřuje Nejvyšší správní soud pochybení krajského soudu, spočívající v *překvapivosti* jeho rozsudku. Jestliže totiž krajský soud přezkoumával pravomocné správní rozhodnutí podložené určitou právní argumentací, přičemž tento přezkum může činit zásadně vždy jen v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), nachází se žalobce ve stavu legitimního očekávání, že svojí žalobou (resp. jednotlivými žalobními body) nastavil referenční rámec soudního přezkumu. Tento rámec je důležitý i pro dokazování, které krajský soud provádí v rámci plné jurisdikce. Lze si sice velmi dobře představit, že krajský soud dospěje i k odlišné právní argumentaci, než učinil žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, a přesto neshledá důvod vyhovět žalobě. V takových případech je nicméně nutno trvat na možnosti žalobce vyjádřit se k tomuto odlišnému právnímu hodnocení, a to právě proto, aby nedocházelo k výše zmíněné překvapivosti rozhodnutí. Jak k překvapivosti rozhodnutí soudů uvedl Ústavní soud (nález sp. zn. IV. ÚS 544/98, in: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 15, str. 75), *„odchýlil-li se odvolací soud nejen od skutkových zjištění, jaká učinil soud prvního stupně na základě bezprostředně před ním provedených důkazů, ale také od právních závěrů z těchto zjištění vycházejících, a sám bez jakéhokoli dokazování, aniž by jakýmkoli způsobem umožnil účastníkovi řízení vyjádřit se k odvolacím soudem nově nastolenému meritu věci, odepřel mu tímto postupem právo na spravedlivý proces podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy a čl. 36 odst. 1 Listiny*.“

[19.] V nyní projednávaném případě získává zmíněná překvapivost rozsudku krajského soudu zcela zřejmé kontury porušení pravidel spravedlivého procesu tím, že krajský soud na straně jedné - pro stěžovatele nepochybně překvapivě - překvalifikoval jeho samostatnou výdělečnou činnost na zastřený pracovněprávní úkon, nicméně současně mu vytkl, že nepředložil dostatečné důkazy k uskutečněným pracovním cestám. Jinak řečeno, neunesení důkazního břemene bylo u stěžovatele shledáno ve vztahu k právní kvalifikaci, kterou bez dalšího nemohl s ohledem na průběh a závěry správního řízení očekávat.

[20.] Lze tak shrnout, že v daném případě stěžovatel zmiňovanou možnost zareagovat na odchylný právní názor krajského soudu neměl, jelikož soud rozhodl bez nařízení jednání a účastníky řízení s možností odchylného právního posouzení předem neseznámil. V tomto směru tedy Nejvyšší správní soud zjistil vadu řízení před krajským soudem. Ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. však vyžaduje, aby vada řízení byla takové

intenzity, že měla (přinejmenším potenciálně) za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé.

[21.] Nejvyšší správní soud proto nemohl ustrnout na popsaném pochybení krajského soudu, protože by zjevně odporovalo zásadě hospodárnosti řízení, pokud by zrušil rozsudek krajského soudu, byť by si byl vědom, že krajský soud ve věci nově rozhodne s pravděpodobností hraničící s jistotou stejně, neboť z hlediska zaujatého právního názoru mu nelze nic zásadního vytknout. Proto zdejší soud musel přistoupit k hmotněprávnímu posouzení relevantní právní otázky daňové uznatelnosti předmětných cestovních náhrad, tj. výdajů na cesty z místa bydliště stěžovatele v Milevsku do sídla hokejového klubu Sparta Praha.

[22.] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval názorem krajského soudu ohledně vyhodnocení hráčské smlouvy jako zastřeného pracovněprávního úkonu. Tento názor odůvodnil krajský soud právy a povinnostmi z ní plynoucími, kdy např. stěžovatel je povinen hrát za klub hokej, účastnit se tréninků, soustředění, regenerace; klub je zase povinen mu hradit měsíční odměnu, nést náklady spojené s přípravou a účastí na utkáních. Protože místem výkonu práce bylo sídlo hokejového klubu, nemohlo se podle krajského soudu jednat o pracovní cesty. Skutečnost, že se stěžovatel zdržoval více v Milevsku než v Praze a že se připravoval i v Milevsku, byla podle názoru krajského soudu zcela irelevantní, neboť k těmto okolnostem nenavrhl a nepředložil žádné důkazy.

[23.] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že výtka krajského soudu ohledně nepředložení důkazů týkajících se činnosti stěžovatele v místě jeho bydliště (Milevsko) není korektní právě za situace, kdy se tento soud dopustil výše zmíněné překvapivosti spočívající v odlišném právním hodnocení případu, o kterém nebyl stěžovatel předem jakkoliv zpraven. Ohledně povahy vztahu mezi klubem a stěžovatelem pak zdejší soud odkazuje na právní názor obsažený v rozsudku sp. zn. 2 Afs 62/2004 (všechna rozhodnutí NSS viz www.nssoud.cz), kde se soud pokusil o materiální posouzení závislé činnosti. Zejména zde uvedl, že „*definiční prvek závislosti tak bude dán zejména povahou vykonávané činnosti (typicky práce vykonávaná na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele) a také tehdy, pokud se bude jednat o činnost dlouhodobou a kdy k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby, tuto činnost vykonávající, jelikož neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku její právní sféru poškozuje. ... Jinak řečeno: zvyšování zaměstnanosti nástroji působení státu, a to i daňovými, nemůže ve svých důsledcích vést k tomu, aby bylo za žádoucí považováno uzavírání pracovních vztahů i tehdy, jestliže na jejich uzavření není dán oboustranný zájem*.“

[24.] V rozsudku ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 173/2005 - 69, vycházeje z výše uvedeného právního názoru, dodal: „*Pokud se smluvní strany rozhodnou, v souladu s obecnými principy smluvního práva (smluvní svoboda, dobrá víra, nezneužívání ekonomicky silnějšího postavení apod.) do tohoto smluvního vztahu vstoupit a dojde k jeho skutečné realizaci, nejedná se o právní úkon zastřený. Jinak by tomu ovšem bylo, pokud by žalobce přiměl k uzavření tohoto typu smluv o dílo své smluvní partnery za pomocí ekonomického nátlaku, zneužívaje jejich faktické ekonomické závislosti na nich, a přiměl je tak uzavřít takovou smlouvu, kterou ve skutečnosti neměli zájem uzavřít. (...) Snaha o minimalizaci nákladů a maximalizaci zisku, realizovaná tím, že podnikatel zajišťuje specifické činnosti pomocí smluv o dílo uzavřených s reálně ekonomicky samostatnými, i když z hlediska objemu tržeb a vlastního kapitálu nepoměrně slabšími zhotoviteli, je racionálním, nikoho nepoškozujícím, a tedy i právem dovoleným vzorcem chování a slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů.*“

[25.] V nyní projednávaném případě neshledal zdejší soud sebemenší důvod pro domněnku, že by bylo v zájmu stěžovatele (a koneckonců i hokejového klubu) uzavřít pracovní smlouvu, resp. smlouvu obdobnou pracovní smlouvě, stejně jako neshledal důvodu pochybovat o tom, že smlouva mezi stěžovatelem a klubem byla – i přes ekonomický nepoměr mezi smluvními stranami – uzavřena zcela svobodně. Konkrétní okolnosti tohoto případu ostatně dostatečně přesvědčivě ukazují, že smlouva vykládaná krajským soudem jako smlouva obdobná smlouvě pracovní by přinejmenším v tomto ohledu pro stěžovatele výhodná nebyla. Jak bylo ostatně zjištěno v průběhu místního šetření, stěžovateli kupř. nebyly ani vypláceny cestovní náhrady při jeho účasti na tréninců; tyto si hradil sám.

[26.] Je nicméně pravdou, že podle ustanovení § 2 odst. 3 zákoníku práce (č. 262/2006 Sb.) „[z]*a závislou práci, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, se považuje výlučně osobní výkon práce zaměstnance pro zaměstnavatele, podle pokynů zaměstnavatele, jeho jménem, za mzdu, plat nebo odměnu za práci, v pracovní době nebo jinak stanovené nebo dohodnuté době na pracovišti zaměstnavatele, popřípadě na jiném dohodnutém místě, na náklady zaměstnavatele a na jeho odpovědnost*.“ Podle ustanovení § 3 stejného zákona pak platí, že „[z]*ávislá práce může být vykonávána výlučně v pracovněprávním vztahu podle tohoto zákona, není-li upravena zvláštními právními předpisy. Základními pracovněprávními vztahy podle tohoto zákona jsou pracovní poměr a právní vztahy založené dohodami o pracích konaných mimo pracovní poměr*.“

[27.] Status profesionálních sportovců není v zákoníku práce výslovně zmíněn (tím se liší např. od slovenské úpravy - viz § 3 odst. 2 zákonníka 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 (srov. k tomu obdobně oddíl III. 3 - Smysl a účel dohody o provedení práce s přihlédnutím k hodnotám chráněným ústavním pořádkem usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 6 Ads 48/2009 – 87, publ. pod č. 2216/2011 Sb. NSS, zejména pak bod 21 uvedeného usnesení).

[28.] Povaha hráčské činnosti pro sportovní klub její smluvní zakotvení formou samostatné výdělečné činnosti rozhodně nevylučuje. 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 činnosti 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 tréninců, svého klubu, nýbrž i řada dalších aktivit, které jsou nezbytné jednak

pro stoprocentní připravenost daného sportovce (proto např. předmětná hráčská smlouva zakotvuje povinnost udržovat se v dobré fyzické i psychické kondici a připravenosti, bod III.B.2.), 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 směnami, 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.

[29.] 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.

[30.] 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. 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.

[31.] Současně však je třeba podotknout, že výše uvedené neznamená, 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 neujasněnosti 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.

[32.] Nejvyšší správní soud se proto neztotožňuje se způsobem vyhodnocení předmětné hráčské smlouvy tak, jak to učinil krajský soud. Z obsahu této smlouvy je totiž zřejmé, že se jedná o smlouvu časově omezenou a výslovně z ní plyne, že stěžovatel je osobou samostatně výdělečně činnou a že právě on je povinen obdržené odměny podrobit zdanění. Nejvyšší správní soud má za to, že při hodnocení tohoto ujednání, u něhož nemá žádné pochybnosti co do svobody projevené vůle obou smluvních aktérů, je namístě zdrženlivost státních orgánů. Na rozdíl od krajského soudu se tedy nedomnívá, že v tomto konkrétním případě lze oběma kontrahentům podsouvat záměr uzavřít ve skutečnosti pracovní smlouvu.

[33.] Proto soud přistoupil k hodnocení právního posouzení případu finančními orgány, tj. k hodnocení stěžovatele jako osoby samostatně výdělečně činné.

[34.] Podle ustanovení § 24 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů platí, že „*výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy*." K tomu ustáleně zdejší soud judikuje (viz např. rozsudek sp. zn. 2 Afs 44/2004), že nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem racionálně vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „*věcné a časové souvislosti*" příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah; v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů (obdobně viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 - 64, publ. pod č. 1984/2010 Sb. NSS).

[35.] V nyní projednávaném případě považuje soud zmíněnou věcnou a časovou souvislost za zcela jednoznačnou: cesta z místa bydliště ke stadionu HC Sparta Praha byla nezbytná k plnění povinností plynoucích pro stěžovatele z hráčské smlouvy. Skutečnost, že pokračující dopravu např. na venkovní zápasy zajišťoval již tento klub sám, je z tohoto hlediska zcela nevýznamná.

[36.] Zákon o daních z příjmů ostatně v ustanovení § 24 odst. 2 písm. k) výslovně počítá s tím, že doprava vlastním silničním vozidlem spadá pod výdaje (náklady) na pracovní cesty; v tomto směru proto nelze ani vznášet důvodné pochybnosti. Žalovaný ale zastává názor, že se nemohlo jednat o pracovní cesty, pakliže všechny vedly na jediné místo (hokejový stadión HC Sparta Praha), kde byla provozována výdělečná činnost stěžovatele.

[37.] S tímto názorem se Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit a domnívá se, že pro něj není dána ani dostatečná zákonná opora. Jak bylo totiž rozebráno výše, činnost profesionálního sportovce je natolik osobitá, že ji nelze omezit na „domovský" zimní stadion. Jak k tomu správně uvedl stěžovatel, povinností ligového hokejisty není toliko hrát hokej na jednom stadionu, nýbrž k této profesi patří i celá řada dalších povinností popsaných i v hráčské smlouvě: pečovat o svoji fyzickou kondici a dobrou psychiku, absolvovat tréninkové kempy, účastnit se soustředění, regenerace, propagačních, charitativních a dalších akcí atp. V případě zranění či nemoci je sportovec povinen absolvovat příslušné lékařské procedury, případně rekonvalescence a rehabilitace. Řada popsaných činností se přitom zcela zjevně neodehrává na zmiňovaném zimním stadionu, není ani nikým přímo zajišťována či kontrolována. Nelze konečně pominout, že profesionální sportovec má i řadu činností zapovězenu, což se samozřejmě nezřídka promítá i do jeho soukromého života (např. nesmí provozovat jiné rizikové sporty bez souhlasu svého klubu).

[38.] Je třeba podotknout, že právě v tomto segmentu činností profesionálního sportovce, které nezajišťuje a ani přímo nekontroluje klub, opět spočívá její výrazná odlišnost oproti závislé práci vykonávané dle zákoníku práce. Lapidárně řečeno, jestliže se sportovec smluvně zaváže udržovat si a zvyšovat fyzické dovednosti a schopnosti a jestliže proto např. chodí do posilovny či běhat do parku, je zřejmé, že z povahy věci takto

„odpracované hodiny“ nebude nárokovat k proplacení u svého zaměstnavatele např. jako přesčasy, nýbrž že jde jednak o plnění jeho obecné smluvní povinnosti a také o jeho vlastní zájem na stále se zlepšujících sportovních výsledcích, které mu např. zvýší šance na nějaký zajímavý přestup a tedy i na uzavření daleko výhodnější a prestižnější smlouvy.

[39.] Lze proto uzavřít, že se Nejvyšší správní soud neztotožňuje ani s právním názorem žalovaného, že je pojmově vyloučeno, aby byly pracovní cesty profesionálního hokejisty vykonávány mezi místem jeho bydliště a zimním stadionem; tento názor považuje za neudržitelný. Pro názornost, kvalitativně podobný je totiž např. i vztah mezi řemeslníkem disponujícím živnostenským oprávněním, provádějícím dlouhodobou (třeba i několikaletou) činnost na jediném místě, kdy rovněž nelze apriorně vyloučit, že se bude jednat o každodenní pracovní cesty (naopak je velmi dobře představitelné, že bude-li na určitém místě dlouhodobě činnost vyvíjet, bude tam každý den ze svého místa podnikání dojíždět).

[40.] Jinou otázkou je samozřejmě věrohodnost evidence předmětných pracovních cest, kdy ve vyjádření ke kasační stížnosti stejně jako v závěru odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný zpochybnil, zda je vůbec fyzicky možné, aby byl po téměř celý jeden rok stěžovatelem najet každodenně vždy zcela stejný počet kilometrů. To je nicméně problém toliko průkaznosti konkrétních daňových dokladů, kdy důkazní břemeno leží na daňovém subjektu (§ 31 odst. 9 daňového řádu); nikoliv jejich apriorního vyloučení z důvodu, že předmětné cesty jako celek nelze považovat za pracovní. Lze však podotknout, že zásadně není důvodu považovat za nevěrohodnou evidenci ujetých kilometrů založenou nikoli na fyzické kontrole počitadla ujetých kilometrů na předmětném automobilu, nýbrž vycházející např. z údaje o délce nejvhodnějšího (tedy zpravidla – podle povahy trasy – z hlediska počtu kilometrů nebo z hlediska potřebné doby jízdy nejkratšího) spojení mezi dvěma body, vycházející ze spolehlivých zdrojů, např. z údajů navigace GPS či autoatlasu, není-li jinak pochyb o tom, že daná cesta byla v danou dobu opravdu uskutečněna. Bazírovat na každodenní fyzické kontrole ujetých kilometrů na počitadle kilometrů v automobilu nelze za normálních okolností považovat za proporcionální. Za takové situace pak nelze považovat za *a priori* nevěrohodnou evidenci, v níž se počet ujetých kilometrů mezi dvěma identickými body po identické trase (např. jako u stěžovatele na trase z bydliště stěžovatele na stadion a zpět) opakuje.

[41.] Jak uvedl zdejší soud v jiné věci (rozsudek sp. zn. 1 Afs 97/2009), „*uskutečnění pracovních cest osobním automobilem (§ 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) a jejich souvislost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů (§ 23 odst. 1 téhož zákona) lze zpravidla prokázat např. svědeckými výpověďmi, parkovacími lístky, výpisy z platebních karet (jimi lze prokázat, že se daňový subjekt zdržoval na určitém místě), dodacími listy potvrzujícími osobní dodání (či odběr) zboží, pokladními doklady (osobní převzetí či předání hotovosti), obchodní korespondencí (např. elektronickou, jejímž předmětem je sjednání místa a času schůzky) či jinými obchodními dokumenty, které souvisí s účelem cesty*.“ V nyní projednávaném případě soud nemá pochyb o tom, že muselo být ze strany správce daně poměrně jednoduše zjistitelné, kdy a kde se např. odehrávaly mistrovské či přípravné zápasy, zda se jich stěžovatel skutečně účastnil, jaké byly tréninkové plány, kdy a na jakém místě proběhla soustředění, zda byl stěžovatel zraněn či nemocný apod. Bylo tedy věcí správce daně, aby případně vyvrátil konkrétní daňové doklady, případně tvrzení stěžovatele podložená příslušnými evidencemi; nikoliv však aby paušálně odmítl možnost daňově uznat všechny tyto pracovní cesty.

V. Obiter dictum

[42.] Nad rámec nosných důvodů rozhodnutí soud uvádí, že 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 neujasněná a v praxi ani v doktríně není postaveno najisto, které z možných řešení nejlépe odpovídá znění a smyslu zákonné úpravy. Ostatně, i v nyní řešené věci je zřejmé, že se finanční orgány a krajský soud právě z důvodu této nevyjasněnosti postavily na dvě protichůdná stanoviska: na charakteristiku činnosti stěžovatele jako OSVČ (žalovaný) i jako výlučné pracovní činnosti vykonávané pro jednoho zaměstnavatele (krajský soud). Bylo proto úkolem Nejvyššího správního soudu, kterého se zhostil v nyní vydaném rozsudku, aby uvedenou právní nejistotu odstranil.

[43.] 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 jevilo 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.

[44.] Za této situace zdejší soud musel v nyní řešeném daňovém případě přistoupit k použití obecnějších právních principů *in dubio mitius*, resp. *in dubiis contra fiscum*. Pokud je totiž činnost profesionálních sportovců natolik neujasněná a právně v podstatě neupravená, nemůže správní soud, na jehož rozhodovací činnost se také vztahuje čl. 4 Ústavy („*Základní práva a svobody jsou po 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.

VI. Shrnutí

[45.] Lze tak uzavřít, že Nejvyšší správní soud na základě shora předestřené argumentace dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, neboť shledal naplněnými tři zákonné důvody: nezákonnost rozsudku krajského soudu, vady správního řízení a vady řízení před soudem [§ 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.] Proto jej podle ustanovení § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je tento soud vázán shora uvedeným právním názorem.

[46.] V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud též o nákladech řízení (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. listopadu 2011

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu