

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **J.H.,** zast. JUDr. Ladislavem Sádlíkem, advokátem se sídlem Holečkova 31, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze,** se sídlem Žitná 12, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 1. 2010, č. j. 91/10-1100-202289, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 2. 2012, č. j. 7 Af 16/2010 - 52,

takto:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 8. 2. 2012, č. j. 7 Af 16/2010 - 52, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 27. 1. 2010, č. j. 91/10-1100-202289, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit stěžovateli na nákladech řízení částku 16 600 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba brojící proti v záhlaví označenému rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za rok 2005 ze dne 29. 5. 2009, č. j. 102484/09/057911202457, vydanému Finančním úřadem v Brandýse nad Labem –

Staré Boleslavi. Tímto výměrem byl stěžovateli dodatečně stanoven základ daně ve výši 2 141 689 Kč a byla dodatečně vyměřena daň ve výši 685 344 Kč. Stěžovatel je profesionální sportovec – fotbalista, proto jsou jeho příjmy zdaňovány ve stejném režimu jako příjmy osob samostatně výdělečně činných, nikoliv jako osob vykonávajících závislou práci. Na základě daňové kontroly pak správce daně dospěl k závěru, že velká většina stěžovatelem uplatněných výdajů nemůže být posouzena jako výdaje daňově uznatelné, neboť stěžovatel v tomto ohledu neunesl důkazní břemeno. Tento závěr pak byl potvrzen žalovaným i městským soudem.

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), tzn. namítá nezákonnost napadeného rozsudku městského soudu vyplývající z nesprávného právního posouzení věci. Ačkoliv to výslovně neuvádí, uplatňuje stěžovatel též důvod kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., poukazuje totiž na porušení ustanovení týkajících se řízení před správním orgánem.

K první sporné otázce stěžovatel namítá, že je třeba primárně vycházet ze zákonných podmínek a otázka smluvního ujednání je až druhotnou. Podle ustanovení § 45 tehdy platného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“), totiž platilo, že dohody uzavřené s tím, že daňovou povinnost ponese místo daňového subjektu jiná osoba, nejsou pro daňové řízení právně účinné, nestanoví-li právní předpis jinak. Městský soud však upřednostnil právě takovou dohodu, když vycházel ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011 - 78 (veškerá judikatura NSS je dostupná na www.nssoud.cz).

Městský soud údajně opomenul zásadní podmínku, plynoucí z ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, tzn. že příjem ze závislé činnosti se váže na povinnost dbát příkazů plátce, což je prakticky jediné kritérium odlišující závislou a nezávislou (§ 7 cit. zákona) činnost. Stěžovatel tvrdí, že jako profesionální sportovec nevystupoval jako jednotlivec, nýbrž za tým jako celek a byl podroben přísné povinnosti dbát příkazů určených fotbalovým klubem (např. tréninkový plán, přítomnost na trénincích a zápasech, oblékání dresu, účast na reklamních akcích apod.). Ze znění smlouvy o spolupráci při výkonu sportovní činnosti plyne, že míra závislosti na pokynech plátce je absolutní a bezvýhradná. Tuto otázkou vyhodnotil městský soud chybně, když oproti zmíněným povinnostem upřednostnil otázku celého smluvního vztahu. Jakkoliv městský soud připustil, že postavení profesionálního fotbalisty vykazuje některé znaky závislé činnosti, za rozhodnou vzal část dohody týkající se daní. Tento závěr je však s ohledem na § 45 daňového řádu nesprávný.

Stěžovatel se totiž domnívá, že postavení profesionálního fotbalisty splňuje všechny znaky závislé činnosti: tato činnost je vykonávána pro jediný subjekt, zajišťuje se jí plnění běžné činnosti druhého subjektu a fotbalista poskytuje pouze vlastní činnost. Používá také majetek fotbalového klubu a nepatří mu prakticky nic, co ke své činnosti potřebuje. Sám si nesmí hráč určit ani podobu dresu včetně reklam, přičemž výnos z používání tohoto oblečení je výnosem klubu a nikoliv hráče. V tomto typu vztahu jde dále o výkon činnosti pod jménem klubu a je zde dán i prvek sankční závislosti. Městský soud proto pochybil,

když připustil pouze některé znaky pracovního poměru, resp. závislé činnosti, a to v rozporu s obsahem spisového materiálu.

Stěžovatel městskému soudu rovněž vytýká, že příliš paušalizoval rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 16/2011. V citovaném rozsudku bylo totiž řešeno postavení profesionálního hokejisty, a to pouze s přihlédnutím k jednomu smluvnímu ujednání. Zcela opomenuta zůstala legislativa, platná v rámci Fotbalové asociace ČR (dříve Českomoravský fotbalový svaz). Pokud totiž městský soud poukázal na přestupní a registrační řád, které, dle stěžovatele, potvrzují závislost hráče na fotbalovém klubu, je třeba upozornit též na Směrnici pro evidenci profesionálních a neamatérských smluv. Ze smlouvy mezi stěžovatelem a klubem AC Sparta Praha je totiž zřejmé, že byla zaregistrována, což je podmínkou toho, aby hráč mohl za klub hrát. Z citované směrnice nicméně rovněž plyne, že na základě profesionální smlouvy vykonává hráč sportovní činnost jako své hlavní zaměstnání a že profesionální smlouvy může uzavírat pouze s kluby I. a II. ligy, kterým byla udělena licence. Podmínkou profesionální smlouvy je rovněž výše odměny, která nesmí být nižší než minimální mzda. Smluvní vztah musí být uzavřen prostřednictvím manažera, který je k tomu „oprávněn“ od ČMFS. Rovněž z těchto podmínek stěžovatel dovozuje značnou závislost na klubu, resp. na osobách s oprávněním ČMFS. Vzniká tak situace, kdy fotbalový klub má smluvní volnost při tvorbě podmínek se svými hráči; tyto podmínky však vymezí natolik nejasně a neurčitě, že se hráč ze smlouvy dozví povinnost platit daně a to, že hraní fotbalu je jeho hlavním zaměstnáním a výše odměny nesmí být nižší než minimální mzda, přičemž stejnou smlouvu nesmí s nikým dalším uzavřít.

Proto stěžovatel argumentuje odstavcem 44 cit. rozsudku Nejvyššího správního soudu a dává na zvážení, zda v případě nejasnosti právní úpravy a nejasnosti legislativy ČMFS lze dát hráči fotbalu k tíži, že nesprávně plnil svoji daňovou povinnost, když řada okolností nasvědčuje tomu, že tuto odpovědnost měl fotbalový klub. Postavení hráče a jeho závislost k fotbalovému klubu je dlouhodobě nejasné a zákon o daních z příjmů nedokázal za 20 let podřadit činnost profesionálního hráče pod činnost závislou či podnikatelskou. Rozhodovací praxe přitom ukázala, že je možný dvojí výklad a je proto namístě postupovat podle zásady *in dubio mitius*.

K neuznání výdajů ve výši 141 490,98 Kč (pozn. NSS: správně 141 490,81 Kč) stěžovatel uvádí, že se jednalo o fakturaci nákladů spojených s tím, že mu klub AC Sparta zajišťoval výstroj a oblečení na tréninky a utkání, stravu v době zájezdů a soustředění a lékařskou a rehabilitační péči. Stěžovatel má za to, že účtované částky jsou podřaditelné pod ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a pokud správce daně trvá na tom, že postavení hráče je nezávislé na klubu, je nutno připustit přeúčtování nákladů vzniklých klubu každému jednotlivému hráči, jakkoliv je takový postup v rozporu se smlouvou mezi hráčem a klubem. Jedná se ostatně o plnění, které umožňuje hráči vykonávat jeho činnost (např. dres). Charakter těchto nákladů byl v daném případě prokázán profesionální smlouvou i svědeckou výpovědí ze dne 1. 4. 2009.

Konečně stěžovatel namítá nesprávný postup českých daňových orgánů, při kterém byl vyloučen z provádění důkazů, které v rámci mezinárodního dožádání realizovala maďarská daňová správa. Mezinárodní dožádání totiž nemůže být realizováno výhradně

dle vlastní úvahy finančního orgánu, bez jakékoliv součinnosti s daňovým subjektem, který by měl jen pasivně přijmout výsledek mezinárodního dožádání. Daňovému subjektu naopak musí být umožněno klást otázky, pokud je při mezinárodním dožádání proveden výslech svědka. V tomto ohledu poukazuje stěžovatel na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2012, č. j. 1 Afs 73/2011 - 90. Jako nesprávný pak hodnotí stěžovatel závěr, že nemohl spolupracovat s maďarským subjektem, neboť tento subjekt k tomu nemá potřebné oprávnění od mezinárodní fotbalové asociace FIFA.

Ze všech předestřených důvodů navrhuje stěžovatel napadený rozsudek městského soudu zrušit a vrátit věc městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém stručném vyjádření toliko poukázal na své rozhodnutí ve věci i na závěry napadeného rozsudku. Kasační stížnost navrhuje jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejprve soud posuzoval námitky stěžovatele týkající se vady řízení před správním orgánem, který dle stěžovatelova názoru nesprávně postupoval při mezinárodní pomoci při správě daní. Dlužno dodat, že stěžovatel v kasační stížnosti již nikterak nenapadá to, co bylo v rámci této mezinárodní pomoci nebo v jejím důsledku zjištěno, brojí především proti způsobu, jakým byla mezinárodní pomoc realizována.

Zdejší soud se usnesením ze dne 3. 4. 2012, č. j. 1 Afs 73/2011 - 90, obrátil na Soudní dvůr Evropské unie a předložil mu následující předběžné otázky:

(a) Vyplývá z práva EU, že daňový subjekt má právo být informován o rozhodnutí daňové správy podat žádost o poskytnutí údajů podle směrnice 77/799/EHS? Má daňový subjekt právo podílet se na formulování žádosti adresované dožádanému členskému státu? Pokud daňovému subjektu takováto práva nevyplývají z práva EU, je možné, aby mu obdobná práva přiznalo právo vnitrostátní?

(b) Má daňový subjekt právo účastnit se výslechu svědků v dožádaném státě v průběhu vyřizování žádosti o poskytnutí údajů podle směrnice 77/799/EHS? Je dožádaný členský stát povinen předem vyrozumět daňový subjekt o tom, kdy bude výslech prováděn, pokud by byl o to dožadujícím členským státem požádán?

(c) Je daňová správa v dožádaném členském státě při poskytnutí údajů podle směrnice 77/799/EHS povinna dodržet nějaký minimální obsah odpovědí tak, aby bylo zřejmé, z jakých zdrojů a jakým způsobem dospěla dožádaná daňová správa k poskytnutým informacím? Může daňový subjekt napadat správnost takto poskytnutých informací například z důvodu procesních vad řízení v dožádaném státě, které poskytnutí informací předcházelo? Či se uplatní princip vzájemné důvěry a spolupráce, podle něhož nelze informace poskytnuté dožádanou daňovou správou zpochybňovat?

V nyní posuzovaném případě přitom stěžovatel namítal, že v rámci mezinárodní pomoci, která byla v dané věci využita, se nemohl podílet na úkonech, které ve věci uskutečnil orgán maďarské finanční správy. Zdejší soud však má za to, že probíhající řízení před Nejvyšším správním soudem podle § 48 odst. 1 písm. b) s. ř. s. není třeba přerušit, neboť shora uvedené předběžné otázky nejsou v projednávaném případě relevantní.

K tomuto závěru dospěl soud přes skutečnost, že i v nastalém případě bylo využito institutu mezinárodní pomoci při správě daní, a to na základě zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, a dále na základě smlouvy mezi Českou republikou a Maďarskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, ze dne 14. 1. 1993 (publ. pod č. 22/1995 Sb.). Šlo o prověření skutečnosti, zda společnost SOLOMON Group, Kft., která má sídlo v Maďarské republice, poskytovala stěžovateli za úplatu služby spočívající zejm. v akviziční činnosti. Správci daně vznikla pochybnost, zda tato společnost skutečně pro stěžovatele uvedené služby vykonávala, a zda tedy částka přesahující 2 miliony Kč, kterou měl stěžovatel označené společnosti za tyto služby v roce 2005 uhradit, může být uznána v předmětném zdaňovacím období jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Orgán maďarské finanční správy provedl kontrolu daňových přiznání společnosti SOLOMON Group, Kft, dále pak vedl jednání s M. V., výkonnou ředitelkou této společnosti. Jmenovaná ředitelka uvedla, že služby sportovcům (mj. i stěžovateli) byly ve skutečnosti provedeny společností Solomon International, Ltd., se sídlem na Bahamách, přičemž maďarská společnost působila toliko jako zprostředkovatel.

Skutečnosti, které byly zjištěny maďarským správcem daně, však orgány české daňové správy k tíži stěžovateli nepřičetly. Při hodnocení, zda společnost SOLOMON Group, Kft., vykonávala pro stěžovatele činnost, za kterou mu vystavovala faktury, nevzal totiž žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí skutečnosti zjištěné při mezinárodní pomoci při správě daní vůbec do úvahy.

Žalovaný správně vyšel z dikce § 31 odst. 9 daňového řádu, dle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Bylo tedy povinností stěžovatele předložit či navrhnout správci daně takové důkazní prostředky, jimiž by bylo s určitostí prokázáno, že společnost SOLOMON Group, Kft., pro něj na základě (v řízení předložené) mandátní smlouvy skutečně prováděla dohodnuté služby. Stěžovatel ovšem důkazní břemeno neunesl.

Žalovaný vzal do úvahy, že z dotyčné mandátní smlouvy vyplynulo, že mandatář pro mandanta zprostředkuje akviziční činnost, provedení prací spojených s prezentací profesionálního fotbalisty, provedení odborných konzultací v oblasti životosprávy a výživy, fyziologie a tělesné zátěže, vytvoření přípravy na trenérský kurz a provedení veškerých prací při zajištění zahraničního angažmá. V řízení však stěžovatel nikterak neprokázal, že byly provedeny jakékoliv práce spojené s prezentací profesionálního fotbalisty na internetu či v tištěných propagačních materiálech, stěžovatelem nebylo prokázáno ani to, že pro něj byly provedeny konzultační práce, průzkumy a poradenství.

Stěžovatel sice předložil 9 šanonů tištěných materiálů z oblasti tělesné výchovy, které pro něj měla údajně zpracovat společnost SOLOMON Group, Kft., nicméně bylo zjištěno, že jde jen o fotokopie v ČR běžně dostupných publikací různých autorů. Vypracování těchto materiálů tedy zcela zjevně nebylo výsledkem činnosti uvedené společnosti.

Smluvní plnění stěžovatel neprokázal ani v případě zajišťování rehabilitací. Výslechem svědka Mgr. P. F. bylo zjištěno, že shora uvedená společnost rehabilitační činnost v poliklinice v Praze 9 nikterak nezajišťovala. Svědek, který měl dle tvrzení stěžovatele rehabilitace provádět, uvedl, že tuto společnost vůbec nezná. Ze smlouvy mezi stěžovatelem a klubem AC Sparta Praha bylo také zjištěno, že lékařská a regenerační péče byla pro stěžovatele zajišťována přímo mateřským fotbalovým klubem.

Stěžovatel konečně v daňovém řízení neprokázal ani skutečnost, že by společnost SOLOMON Group, Kft., pro něj vyvíjela činnost vedoucí k uzavření smlouvy se zahraničním fotbalovým oddílem. Uvedená společnost totiž nemá příslušné oprávnění světové fotbalové asociace FIFA k takové činnosti a stěžovatel navíc v tomto směru uzavřel smlouvu se společností SPORT INVEST a. s., která jedině tuto společnost opravňovala k výhradnímu zastupování stěžovatele a která je držitelem příslušného oprávnění FIFA. Hráčský agent Ing. P. Z. ze společnosti SPORT INVEST a. s. v daňovém řízení vypověděl, že společnost SOLOMON Group, Kft., vůbec nezná a popřel, že by právě tato společnost vykonávala pro stěžovatele jakoukoliv činnost při sjednání jeho angažmá v Turecku.

Stěžovatel sice v kasační stížnosti polemizuje se závěrem žalovaného (a městského soudu), že pro něj společnost SOLOMON Group, Kft., nemohla hledat zahraniční angažmá, neboť neměla potřebné oprávnění FIFA, je však třeba znovu připomenout, že bylo na stěžovateli, aby prokázal, jakým způsobem pro něj tato společnost angažmá sháněla (tj. případně i bez potřebného oprávnění). Stěžovatel v tomto ohledu předložil jen prohlášení M. V. ze společnosti SOLOMON Group, Kft., dle něhož se stěžovatelem spolupracovala, to však bylo zcela zpochybněno shora popsanými skutečnostmi. Při jednání před orgánem české daňové správy však již M. V. odmítla vypovídat s ohledem na probíhající trestní řízení. To, že nadepsaná společnost pro stěžovatele reálně nevyvíjela činnost, ale měla sloužit jen jako nepřípustný prostředek snížení daňové povinnosti, ostatně dále potvrzuje už jen samotná skutečnost, že v předmětném zdaňovacím měl stěžovatel dle svého daňového přiznání vyplatit společnosti SOLOMON Group, Kft., částku značně přesahující polovinu všech jeho příjmů ze sportovní činnosti.

Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Pokud tedy žalovaný (a následně městský soud) dospěl k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno na základě shora uvedených skutečností a v průběhu daňového řízení nikterak nehodnotil ke stěžovatelově tíži poznatky získané při mezinárodní spolupráci, pak není v daném případě relevantní to, jakým způsobem Soudní dvůr EU odpoví na shora vypočtené předběžné otázky. Námitky podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. tak nejsou důvodné.

Nezákonnost rozsudku městského soudu pramenící z nesprávného právního posouzení věci stěžovatel spatřuje ve dvou směrech: (1.) v chybném podřazení jeho činnosti profesionálního fotbalisty pod ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů a (2.) v neuznání některých výdajů. Z povahy těchto námitek je nicméně zřejmé, že vedle sebe neobstojí: pokud by totiž soud shledal, že stěžovatel skutečně vykonával závislou činnost, je bezpředmětné zkoumat, zda byly správně neuznány uplatňované výdaje. Tyto výdaje totiž dávají smysl toliko v případě, když by byla činnost stěžovatele posouzena jako osoby samostatně výdělečně činné (OSVČ). Soud v tomto ohledu vyšel ze závěrů učiněných ve svém rozsudku ze dne 1. 8. 2012, č. j. 2 Afs 22/2012 - 31.

K první námitce, tzn. k povaze činnosti profesionálního fotbalisty z hlediska zákona o daních z příjmů, konstatuje soud následující.

Podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů „[p]*říjmy ze závislé činnosti jsou příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce*.“ Oproti tomu ustanovení § 7 cit. zákona vymezuje příjmy z podnikání a z 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 předpisů.

Nejvyšší správní soud uvádí, že městský soud v rozsudku napadeném nyní projednávanou kasační stížností správně vycházel z rozsudku č. j. 2 Afs 16/2011 - 78. V tomto rozsudku (body 30, 31) je mimo jiné konstatováno, 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 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 stát nemůže vynucovat jen jednu z možných forem jejich smluvní spolupráce s kluby, a to ani prostřednictvím daňové politiky*.“ Nejvyšší správní soud nemá žádný rozumný důvod, pro který by měl revidovat citovaný značně liberální přístup při hodnocení daňové povinnosti profesionálního sportovce i v nyní projednávané věci. Plně přitom souhlasí s právním názorem městského soudu, založeným na nutnosti vždy vycházet z okolností konkrétního případu.

V nyní projednávané věci je třeba za určující považovat obsah profesionální Smlouvy o spolupráci při výkonu sportovní činnosti, kterou stěžovatel uzavřel dne 1. 1. 2003 s AC Sparta Praha fotbal, a. s. Z obsahu této smlouvy totiž plyne, že hráč bude platit ze svého příslušnou daň z příjmů z vyplacených dohodnutých odměn, jakož i odpovídající zdravotní a sociální pojištění hráče související s vyplacenými odměnami podle této smlouvy (čl. 3.4.). Dále je ve smlouvě uvedeno, že hráč je povinen si hradit zdravotní pojištění a podle této smlouvy není pojištěn pro případ úrazu a je proto povinen úrazové pojištění uzavřít sám za sebe (bod 5.2.). „*Hráč bere na vědomí, že je z hlediska příjmů osobou samostatně výdělečně činnou a z tohoto titulu je povinen odvádět daň příslušnému Finančnímu*

úřadu v místě bydliště“ (bod 5.3.). Nejvyšší správní soud má – ve shodě s právním názorem finančních orgánů i městského soudu – za to, že citovaný obsah této smlouvy je jednoznačný a potvrzuje, že se stěžovatel se svým klubem dohodl na spolupráci jako osoba samostatně výdělečně činná a nikoliv jako osoba vykonávající pro klub závislou činnost. Předmětná smlouva totiž představuje soukromoprávní úkon a soud respektuje zásadu smluvní volnosti při jeho uzavírání.

Rovněž ze způsobu plnění této smlouvy přesvědčivě plyne, že stěžovatel byl srozuměn se svým postavením OSVČ. Součástí spisu jsou totiž i faktury, na jejichž základě byla stěžovateli vyplácena dohodnutá výše odměny, vzájemná spolupráce probíhala po několik let v souladu s touto smlouvou a ze spisu ani z tvrzení stěžovatele nelze nijak dovodit, že by stěžovatel učinil jakýkoliv krok ke změně, úpravě či zrušení této smlouvy.

Skutečnost, že stěžovatel vystupoval v postavení OSVČ, dostatečně potvrzuje i způsob dalšího jednání stěžovatele. V tomto směru je namístě poukázat především na přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2005, které stěžovatel vyplnil a podal jako OSVČ: kolonky 31-35, které se týkají základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků dle § 6 zákona o daních z příjmů, proškrtl, resp. uvedl zde nulu; a naopak vyplnil kolonky určené pro výpočet základu daně z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti podle ustanovení § 7 cit. zákona.

Pokud stěžovatel namítá, že základním kritériem odlišení osoby vykonávající závislou činnost a OSVČ je povinnost dbát příkazů plátce, což je v případě profesionálního fotbalisty zcela jednoznačné, konstatuje soud, že tuto povinnost, byť je v daném případě značná, není možno coby rozhodné kritérium přeceňovat, jelikož je zřejmé, že povinnost „dbát pokynů plátce“ má např. i každý řemeslník, vykonávající činnost na základě živnostenského oprávnění, který musí respektovat pokyny svého klienta.

Nejvyšší správní soud tak dospívá k dílčímu závěru, že argumentace stěžovatele je velmi nekonzistentní a nelogická, když na straně jedné v citované smlouvě svým podpisem potvrdil, že souhlasí s určitou formou vztahu ke svému klubu a že bude vystupovat jako OSVČ a v souladu s touto dohodou též následně postupoval, a to i ve vztahu k orgánům finanční správy, a teprve posléze toto vlastní jednání zpochybňuje, když tvrdí, že ve skutečnosti měla být jeho činnost hodnocena jako činnost závislá a jeho vztah ke klubu měl být proto posuzován podle jiného ustanovení zákona o daních z příjmů. Jinak řečeno, v podstatě vytýká finančním orgánům, že akceptovaly a nezpochybnily způsob jeho jednání, když vystupoval jako OSVČ.

Žalovaný v odůvodnění svého shora označeného rozhodnutí ze dne 27. 1. 2010 rovněž zcela správně a přesvědčivě konstatoval, že kromě podpisu předmětné smlouvy a odevzdání daňového přiznání stěžovatel vedl daňovou evidenci podle ustanovení § 7b zákona o daních z příjmů, která se týká výhradně fyzických osob v souvislosti s jejich podnikatelskou nebo samostatně výdělečnou činností. V daňovém přiznání stěžovatel rovněž vykázal hmotný majetek a uplatnil jeho odpisy. Stěžovatel se registroval též jako plátce DPH, čímž deklaroval, že samostatně vykonává ekonomickou činnost. Rovněž z těchto prokázaných skutečností přesvědčivě plyne, že stěžovatel vystupoval jako OSVČ a nikoliv jako osoba vykonávající závislou činnost.

Lze tak uzavřít, že rozhodnutí finančních orgánů i městského soudu nejsou nezákonná, pakliže jsou založena na právním názoru, že činnost stěžovatele byla v předmětném zdaňovacím období podřaditelná pod ustanovení § 7 a nikoliv § 6 zákona o daních z příjmů, jelikož se nejednalo o závislou činnost, nýbrž o tzv. jinou samostatnou výdělečnou činnost. Argumentace, použitá v těchto rozhodnutích, je plně slučitelná s ustálenou judikaturou zdejšího soudu, neboť je založena na premise, že jakkoliv vztah profesionálního sportovce k jeho klubu vykazuje řadu znaků závislé činnosti, je, s ohledem na specifičnost jeho činnosti, nutno vždy podle konkrétních okolností dovodit, jakou povahu tato činnost má. V nyní projednávaném případě přitom Nejvyšší správní soud nemá žádné pochybnosti v tom směru, že stěžovatel vstoupil do smluvního vztahu ke svému klubu dobrovolně jako OSVČ a nadále se tak i navenek a ve vztahu k finanční správě choval, takže není dán žádný rozumný důvod, pro který by měl být tento vztah zpětně redefinován. Stěžovatel se proto mýlí, pokud tvrdí, že městský soud vycházel pouze z části hráčské smlouvy a nezabýval se podstatou daného vztahu. Jak totiž plyne ze shora uvedeného, citovaná ustanovení předmětné smlouvy jednoznačně potvrzovala i právní a faktické počínání samotného stěžovatele.

Pokud stěžovatel argumentuje specifiky činnosti profesionálního fotbalisty spočívajícími v „legislativě“ Fotbalové asociace ČR, je třeba uvést, že i tato specifika odlišují činnost profesionálního fotbalisty od činnosti běžně vykonávané v zaměstnaneckém vztahu (např. omezení plynoucí z maximální možné délky profesionální smlouvy, pravidla pro přestupy apod.). Pokud tedy stěžovatel nehodlá tato pravidla zcela zpochybnit kupř. z hlediska jejich zákonnosti či dokonce ústavnosti, což však zjevně nehodlal učinit, svědčí tato použitá argumentace spíše v neprospěch stěžovatele, který se snaží interpretovat činnost profesionálního fotbalisty jako závislou činnost. To by totiž ve svých důsledcích znamenalo použitelnost zákoníku práce na tento typ vztahu, který nicméně podobná omezení nepředpokládá.

Nepřípadná je rovněž stížnostní argumentace prostřednictvím zásady *in dubio mitius*, kterou zdejší soud použil v rozsudku č. j. 2 Afs 16/2011 - 78. Vztah mezi fotbalovým klubem a profesionálním hráčem je totiž svojí podstatou soukromoprávní, a protože není sporu o tom, že daňová povinnost vznikla a je proto třeba ji plnit, je zřejmé, že ji musí splnit některý ze soukromoprávních subjektů. „Vlídnost“ ve vztahu ke stěžovateli by se tak projevila „přísností“ vůči fotbalovému klubu, což však neodpovídá smyslu citované zásady. Tuto zásadu ostatně zdejší soud ve zmiňovaném rozsudku použil pouze v tom kontextu (bod 44), že *„je-li 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 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*.“ Z uvedeného však určitě nemůže vyplynout takový výklad této zásady, že v konečném důsledku by daň nemusel platit vůbec nikdo, resp. ukáže-li se později, že postavení OSVČ je pro profesionálního hráče zřejmě méně výhodné než jeho vymezení jako závislé činnosti, měl by být zpětně redefinován jeho vztah k „zaměstnavateli“.

Nejvyšší správní soud proto mohl přistoupit k posouzení další uplatněné námitky, tedy k neuznání výdajů ve výši 141 490,81 Kč, kterou stěžovateli účtoval klub AC Sparta Praha. K tomu z obsahu správního spisu plyne, že AC Sparta Praha dne 9. 11. 2007 písemně vyčíslila nepeněžité příjmy poskytnuté stěžovateli v roce 2005, a to v celkové výši 141 490,81 Kč. Učinila tak na výzvu správce daně, který o tuto informaci požádal v souvislosti s čl. 4.1. Smlouvy o spolupráci při výkonu sportovní činnosti, v němž se klub zavazuje zejména zajistit kvalitní rehabilitační péči, poskytovat sportovní výstroj a oblečení na trénink a utkání, poskytovat bezplatně stravu a ubytování v době sportovních zájezdů, soustředění a při obdobných příležitostech podle možností klubu.

Výzvou ze dne 15. 1. 2008 vyzval správce daně stěžovatele (mimo jiné) k odstranění pochybností předložením důkazních prostředků, kterými by bylo prokázáno, že předmětné nepeněžité příjmy jsou zahrnuty ve vykázaných příjmech, resp. že se jedná o příjem, který není předmětem daně. Tuto výzvu zopakoval správce daně dne 12. 5. 2008.

AC Sparta Praha dne 17. 10. 2008 správci daně písemně sdělila, že stěžovatel tomuto klubu v letech 2004, 2005 a 2006 nefakturoval žádné nepeněžní plnění, nýbrž pouze mimořádné odměny vycházející z vnitřních předpisů klubu. Při zpětné kontrole těchto faktur bylo zjištěno, že tyto byly špatně formulovány a v této podobě neměly být zavedeny a zaúčtovány.

Zástupce stěžovatele správci daně zaslal dne 25. 11. 2008 písemné vyjádření, z něhož zejména plyne, že není zřejmé, proč vznikla klubu potřeba samostatně účtovat o nepeněžních příjmech, a to bez jakéhokoliv konkrétního vyčíslení či vyúčtování. Tato situace „dle dostupných informací“ vznikla tak, že naturální plnění je účtováno jen z důvodu požadavků finanční správy, která požaduje účtování plnění hráčům jako naturální, tzn. nefinanční, příjem. Protože však současně je toto plnění nezbytné pro to, aby hráči mohli plnit svoje povinnosti, vznikla dohoda, podle níž současně hráči účtují klubu své naturální plnění a dochází tím ke vzájemné kompenzaci tak, aby se hráčům reálně nesnížila jejich odměna. Logika této transakce je založena na neutralitě z hlediska příjmů a výdajů: hráč prostě nechtěl platit za něco, co musel klub zajistit, aby se mohl zúčastnit soutěžního zápasu. Proto se našlo řešení spočívající ve vzájemném účtování naturálních plnění.

Svědek Ing. H. (finanční ředitel AC Sparta) dne 1. 4. 2009 vypověděl, že předmětná nepeněžní plnění odpovídají ujednání čl. 4.1. Smlouvy. Dále však sdělil, že se jednalo o fakturaci mimořádné odměny.

Nejvyšší správní soud vycházel z ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu, podle něhož se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho. V nyní projednávaném případě vyplynulo z daňové kontroly, že mezi klubem a stěžovatelem po několik let existovala praxe, spočívající v tom, že klub poskytoval hráči v souladu se smlouvou nepeněžitá plnění a činil tak bezplatně, přestože stěžovatelem a klubem byly současně vystavovány faktury (zpravidla na zcela stejnou částku) a na jejich základě docházelo ke vzájemnému započítávání pohledávek, byť z citovaného vyjádření klubu i z výslechu jeho finančního ředitele Ing. J. H. plyne, že se mělo ze strany klubu jednat o mimořádné odměny. Stěžovatel v kasační stížnosti popsanou

praxi započítávání pohledávek nerozporuje, když výslovně uvádí, že „*skutečností je i konečná praxe, kdy se jak výdaje, tak i příjmy, v rozhodném období započítaly – tedy došlo k úhradě závazku i pohledávky*.“

Při posouzení této mezi účastníky řízení sporné otázky vycházel Nejvyšší správní soud z toho, že logika jednání klubu a stěžovatele spočívala v tom, že na straně jedné klub musel stěžovateli jako profesionálnímu hráči v souladu se Smlouvou poskytovat příslušná plnění a z povahy věci je zřejmé, že tato plnění se mohla týkat výhradně činnosti vykonávané pro tento klub. V tomto smyslu je třeba stěžovateli přisvědčit ohledně těsné provázanosti hráče s klubem: klub hráči poskytuje odpovídající stravu, zajišťuje ubytování v místech zápasů či soustředění, dává mu k dispozici klubové oblečení, zajišťuje lékařskou péči apod. Tato plnění jsou samozřejmě penězi vyčíslitelná a není proto až tak rozhodující, zda faktury vystavované klubem stěžovateli byly formálně správně označovány jako naturální plnění anebo zvláštní odměny, jak až se značným časovým odstupem začal tvrdit klub.

Podstatné je, že jejich ekonomická logika byla založena na tom, že klub tato plnění s ohledem na specifika profesionálního sportu a v souladu s hráčskou smlouvou poskytovat musel a protože zvolil formu vztahu se stěžovatelem na základě jeho postavení OSVČ (viz výše), vznikla praxe, podle níž klub na straně jedné účtoval hráči poskytování těchto nezbytných plnění a na straně druhé hráč zpětně tato plnění účtoval klubu. Lapidárně řečeno, pokud by si hráč musel od klubu odkoupit např. dres, aby v něm mohl za klub hrát, je logické, že následně tuto kupní cenu účtuje klubu jako daňově uznatelný výdaj. Bez tohoto dresu by totiž za klub nemohl vůbec hrát, což by se neoddiskutovatelně projevilo v jeho příjmech, a současně platí, že tento dres pro fotbalistu ztrácí cenu za situace, když přestoupí do klubu jiného a nemůže jej tedy nadále využívat k dosahování dalších peněžních příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Rovněž v tomto ohledu se proto projevuje specifikum činnosti profesionálního sportovce, hrajícího za jeden klub.

Shora popsané jednání je tedy ekonomicky opodstatněné a logické a soud v něm nespatřuje ani žádný zjevný či skrytý úmysl k obejití smyslu a cíle daňového řízení. Jeho výsledek je totiž daňově neutrální: na straně klubu i hráče dochází ke vzájemnému započtení obou uplatněných pohledávek a ke snížení základu daně nedochází.

Tato stížnostní námitka je proto důvodná. Žalovaný i městský soud totiž v odůvodnění svých rozhodnutí na straně jedné konstatovali, že stěžovatel byl povinen zahrnout mezi zdanitelné příjmy poskytnuté mimořádné odměny (resp. nepeněžní příjmy), jelikož nebylo prokázáno, že by se jednalo o příjem, který nebyl předmětem daně anebo by byl od daně osvobozen; na straně druhé prý však stěžovatel neprokázal existenci výdajů fakturovaných klubu, protože k jejich zaplacení nikdy nedošlo. Tento závěr zdejší soud nepovažuje za logický a konzistentní: pokud totiž městský soud konstatuje, že mezi klubem a stěžovatelem byla zavedena praxe, „*kdy sportovní klub poskytoval v souladu se smlouvou bezplatně nepeněžitá plnění tak, že současně byly vystaveny jak daňovým subjektem, tak fotbalovým klubem faktury, jejichž výše byly započteny*“, nedává smysl, aby byl akceptován pouze příjem a nikoliv i tomu odpovídající výdaj stěžovatele.

Navíc, z obsahu spisu i z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že nebylo nikterak prokázáno, o jaká konkrétní naturální plnění (resp. mimořádnou odměnu) se mělo ze strany klubu jednat, za co konkrétně, v jakém rozsahu a formě byla poskytnuta apod. V tomto směru se totiž finanční orgány zjevně spokojily pouze s vyčíslením, vystaveným klubem, bez jeho další specifikace. V tomto směru je proto rozhodnutí žalovaného nezákonné, jelikož za situace, kdy žalovaný zohlednil toliko fakturovaný nepeněžní příjem a nikoliv výdaj stěžovatele, bylo na něm, aby prokázal, v čem tento příjem konkrétně spočíval, resp. aby vyvrátil existenci stěžovatelova výdaje. To však neučinil a proto jeho rozhodnutí nemůže obstát.

Lze tak uzavřít, že Nejvyšší správní soud na základě shora předestřené argumentace dospěl k závěru, že kasační stížnost je v jedné z uplatněných stížnostních námitek důvodná, neboť soud shledal, že byla chybně a protizákonným způsobem posouzena otázka daňové uznatelnosti výdajů ve výši 141 490,81 Kč, když na straně jedné bylo bez její bližší konkretizace a specifikace shledáno, že se jedná o daňový příjem, nicméně současně tato částka nebyla akceptována jako daňový výdaj. Ostatní námitky jako důvodné shledány nebyly.

Stěžovatel v kasační stížnosti požadoval, aby byl rozsudek městského soudu zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Dnem 1. 1. 2012 však nabyla účinnosti novela s. ř. s. (zákon č. 303/2011 Sb.), která umožňuje, aby Nejvyšší správní soud, dospěje-li k tomu, že kasační stížnost je důvodná, rozsudkem zrušil nejen rozhodnutí krajského soudu, ale aby též dle povahy věci sám rozhodl o zrušení správního orgánu, za přiměřeného použití § 75, § 76 a § 78 s. ř. s. Nejvyšší správní soud je bez ohledu na návrh stěžovatele oprávněn zvážit, zda je namístě pouze zrušení rozsudku krajského (městského) soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení, či zda je racionální současné zrušení rozhodnutí správního orgánu.

V posuzovaném případě dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že již v řízení před městským soudem mělo být rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost zrušeno. Vzhledem k tomu, že v dalším řízení před městským soudem by došlo toliko k přenesení závazného právního názoru zdejšího soudu v této věci na správní orgán, Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek městského soudu, věc mu však nevrátil k dalšímu řízení, neboť podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil žalobou napadené rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze. Tomu také podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrací k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 5 téhož ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, a proto musí rozhodnout o náhradě nákladů celého soudního řízení. Podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Tyto náklady jsou tvořeny částkou 7 000 Kč za zaplacené soudní poplatky (2000 Kč za žalobu, 5000 Kč za kasační stížnost). Ohledně nákladů zastoupení soud vycházel z toho, že v žalobním řízení zastupoval stěžovatele daňový poradce JUDr. Stanislav Lžičař a v kasačním řízení advokát JUDr. Ladislav Sádlík. Byly proto provedeny 4 úkony právní služby (podání žaloby, kasační stížnosti a převzetí a příprava věci, poprvé JUDr. Lžičařem, podruhé JUDr. Sádlíkem) v celkové částce 8400 Kč

podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Soud dále přiznal náhradu hotových výdajů, která činí podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu 300 Kč za jeden úkon; celkově tedy 1200 Kč. Ani jeden ze zástupců stěžovatele k výzvě soudů nedoložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty. Celkem tak náklady řízení tvoří částka 16 600 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

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

V Brně dne 18. září 2012

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu