

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **D. L.**, zastoupen JUDr. Irenou Pražanovou, advokátkou, se sídlem V Dolině 1516/1a, 101 00 Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, týkající se žalob proti rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 3. 2016, č. j. 9998/16/5200-10422-711919, č. j. 9996/16/5200-10422-711919, a č. j. 9995/16/5200-10422-711919, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 9. 2016, č. j. 51 Af 4/2016 – 30,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 9. 2016, č. j. 51 Af 4/2016 – 30, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne ze dne 14. 3. 2016, č. j. 9998/16/5200-10422-711919, č. j. 9996/16/5200-10422-711919, a č. j. 9995/16/5200-10422-711919, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám JUDr. Ireny Pražanové, advokáty, na náhradě nákladů řízení celkem **41 588 Kč** do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“), třemi dodatečnými platebními výměry ze dne 31. 7. 2015, č. j. 1632129/15/2201-52522-302599, č. j. 1635223/15/2201-52522-3029, a č. j. 1635763/15/2201-52522-3029, doměřil žalobci za zdaňovací období let 2011, 2012 a 2013 daň z příjmů, kterých žalobce dosáhl jako profesionální fotbalista na základě Smlouvy o spolupráci při výkonu sportovní činnosti ze dne 30. 7. 2008, Profesionální smlouvy ze dne 4. 1. 2011 a Profesionální smlouvy ze dne 2. 1. 2012, uzavřených s fotbalovým klubem FK X, a.s., resp. Profesionální smlouvy ze dne 10. 1. 2013, uzavřené s fotbalovým klubem X, a.s., a příjmů, kterých žalobce dosahoval za účast ve fotbalové reprezentaci. Žalobci byla takto doměřena daň v celkové výši 870 730 Kč a současně mu bylo vyměřeno daňové penále v celkové výši 174 146 Kč. Po provedené daňové kontrole dospěl správce daně k závěru, že příjmy žalobce deklarované jím od data zápisu v živnostenském rejstříku, tj. 30. 3. 2011 do 31. 12. 2013 jako příjmy ze živnosti ve smyslu § 7 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), u nichž lze uplatnit paušálně vynaložené náklady ve výši 60 % z těchto příjmů, takovým příjmem nebyly. Příjmy správce daně posoudil jako příjmy z výkonu nezávislého povolání ve smyslu § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů, u nichž je možné uplatnit paušálně vynaložené náklady ve výši 40 % z těchto příjmů. S odkazem na § 2 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (dále jen „živnostenský zákon“), na přílohu č. 4, bod 74 nařízení vlády č. 278/2008 Sb., které vymezuje obsahové náplně jednotlivých živností a metodický pokyn Ministerstva průmyslu a obchodu č. 11/2000 (ze dne 27. 12. 2000, č. j. 59928/00/4110) k aplikaci živnostenského zákona v oblasti tělesné výchovy a sportu dovodil, že žalobce jako profesionální hráč fotbalu realizoval svou činnost v rámci fotbalového týmu, tedy sportovního kolektivu, a nejednalo se tak o činnost výkonných sportovců provozovanou samostatně ve smyslu přílohy č. 4, bod 74 vládního nařízení, a proto nešlo o příjmy z provozování živnosti. Správce daně tudíž neuznal žalobci část paušálně vynaložených nákladů, uplatněných ve výši 60% příjmů od data zápisu v živnostenském rejstříku, tj. 30. 3. 2011 do 31. 12. 2013.

[2] Odvolání žalobce proti uvedeným platebním výměrům zamítl žalovaný rozhodnutími ze dne 14. 3. 2016, č. j. 9998/16/5200-10422-711919, č. j. 9996/16/5200-10422-711919, a č. j. 9995/16/5200-10422-711919 (dále jen „napadená rozhodnutí“), a uvedené platební výměry potvrdil. Ve shodě se správcem daně dospěl k závěru, že činnost žalobce jako profesionálního hráče fotbalu nenaplňovala znaky živnosti ve smyslu § 2 živnostenského zákona. Činnost žalobce zejména nenaplňuje podmínku samostatnosti, jelikož žalobce se profesionálními smlouvami mimo jiné zavázal podřizovat se časovému a organizačnímu režimu vyplývajícímu z účasti fotbalového klubu v soutěžích, dodržovat pokyny trenérů a realizačního týmu, vystupovat na veřejnosti v oděvu stanovenému klubem, jednat v souladu se stanovami klubu, podřizovat se rozhodnutím orgánů klubu a neprovozovat bez souhlasu klubu jinou výdělečnou činnost. Žalobce nevykonával svou činnost vlastním jménem. Ačkoliv jsou fotbalisté zpravidla identifikováni jmenovkou na dresu, výkony všech hráčů jsou v konečném důsledku připisovány pouze klubu, který reprezentují. Žalobce konečně nenaplnil ani podmínku výkonu činnosti na vlastní odpovědnost. Hráče řídí a o jeho zapojení do sportovní činnosti rozhoduje klub. Ten zároveň inkasuje veškeré příjmy a nese náklady, zajišťuje např. lékařskou a terapeutickou péči, vytváří tréninkové prostředí a zapůjčuje sportovní potřeby, zajišťuje dopravu, stravu

a ubytování v době zájezdu k utkání, při soustředění nebo při tréninccích. K tomu se žalovaný odvolal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2015, č. j. 1 Afs 73/2011 - 167, bod 36, s tím, že *„Vykonávání činnosti nikoliv pod vlastním jménem ale pod jménem fotbalového klubu je nezbytným předpokladem jakéhokoliv kolektivního sportu. Fotbalová jedenáctka jistě není sborem jedenácti sólistů podnikajících nezávisle, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, ale vždy je týmem vystupujícím jednotně pod jedním pevně stanoveným jménem, s jednotným dresem, jednotnou reklamou. V konečném důsledku se ve výši odměny sportovců působících v kolektivních sportech promítá na prvém místě nikoliv individuální osobní nasazení a počet „odpracovaných hodin", nýbrž zejména úspěšnost týmu jako celku. To je záležitost často dokonce i velmi nahodilá a ne vždy odpovídající jeho vlastní aktivitě*. Žalovaný rovněž odkázal na obsah profesionálních smluv (čl. I odst. 3), dle nichž *„Příjmy z této smlouvy jsou příjmy z výkonu nezávislého povolání ve smyslu § 7 odst. 2 písm. b) zákona ČNR č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů"*. Shodně se správcem daně vyhodnotil i rozdíl mezi sporty individuálními a kolektivními ve smyslu vymezení oboru činnosti v příloze č. 4, bodu 74 vládního nařízení č. 278/2008 Sb. Ke skutečnosti, že je žalobce držitelem živnostenského listu, žalovaný uvedl, že živnost volnou může provozovat každý, kdo splní všeobecné podmínky pro provozování živnosti a ohlásí živnost na živnostenském úřadě. Pouhé držení živnostenského oprávnění nelze považovat bez reálného výkonu činnosti způsobem naplňujícím obsah vymezení dané živnosti za důkaz, prokazující, že daňový subjekt dosahuje příjmy dle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

[3] Proti napadeným rozhodnutím brojil žalobce třemi samostatnými žalobami, které Krajský soud v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud") spojil ke společnému rozhodnutí a rozsudkem ze dne 23. 9. 2016, č. j. 51 Af 4/2016 – 30 (dále jen „napadený rozsudek"), je jako nedůvodné zamítl. Jako rozhodnou otázku, vzhledem k tomu, že se náhled na výkon činnosti profesionálního fotbalového hráče svou povahou vymyká evropskému standardu, vymezil obsah konkrétní profesionální hráčské smlouvy, neboť v České republice může být takový hráč považován za tzv. osobu samostatně výdělečně činnou (OSVČ), a to provozující živnost či vykonávající nezávislé povolání.

[4] Stejně jako žalovaný vycházel krajský soud z ustanovení § 2 živnostenského zákona, podle něhož je živností soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených živnostenským zákonem. Činnost profesionálního fotbalového hráče je nepochybně soustavná a jejím účelem je dosažení zisku. Nejde však o činnost samostatnou. Pokud by měl být naplněn znak samostatnosti výdělečné činnosti, musel by fotbalový hráč sám o sobě rozhodovat, zda bude nastupovat k jednotlivým utkáním, zda se bude účastnit tréninku, zda bude respektovat pokyny trenéra apod. Takovou samostatností profesionální fotbalový hráč s ohledem na obsah smluv vybaven není. Stejně tak nevykonává činnost fotbalového hráče vlastním jménem, jelikož jeho výkony jako hráče v kolektivním sportu jsou součástí výkonu celého mužstva. Profesionální fotbalista se neúčastní sportovní činnosti pod svým jménem, ale pod jménem sportovního klubu, jehož je součástí. Ani prvek vlastní odpovědnosti nemůže být v konkrétní souvislosti shledán jako naplněný.

Fotbalový hráč neodpovídá za výsledky své činnosti sám, odpovědnost za jednání fotbalisty je opět přenášena na klub, pro který vykonává sportovní činnost.

[5] Žalovaný správně zkoumal naplnění obecných znaků živnosti v posuzovaném případě a rovněž správně zkoumal, zda činnost vykonávaná žalobcem je živností. Krajský soud neshledal důvodnou námitku žalobce, že žalovaný nesprávně rozlišoval mezi činností sportovce v tzv. individuálních sportech a činností v tzv. sportech kolektivních, a že učinil svou úvahu v rozporu s nařízením vlády č. 278/2008 Sb. Podle krajského soudu žalovaný *„zkoumal na základě tvrzení žalobce, zda činnost, kterou vykonává, tj. profesionální fotbalista je živností či nikoliv. Zkoumal proto naplnění obecných znaků živnosti a nezabýval se tím, zda může být činnost pojmenovaná jako činnost výkonného sportovce nějakým druhem živnosti. To totiž žalovaný správní orgán v žádném směru nerozporoval"*. Na příkladu tenisty jako individuálního sportovce vysvětloval, že většina sportovců v individuálních sportech si sama zvolí, jakého závodu se zúčastní, sportovci závodí sami za sebe a vybírají si výbavu a vlastní realizační tým. Činnost tenisty jako individuálního sportovce, ať již hraje sám či s jiným spoluhráčem ve čtyřhře, bude naplňovat znaky individuální a samostatné činnosti. Bude naplněn i znak vlastní odpovědnosti takového sportovce. Žádný právní předpis výslovně nerozlišuje mezi individuálními a kolektivními sporty. Vždy je třeba zkoumat naplnění definičních znaků živnosti s ohledem na obsah smluv, na základě kterých je konkrétní druh sportu vykonáván. Daňové orgány takto v dané věci postupovaly.

[6] Zcela nepřípadná je argumentace žalobce připodobněním činnosti profesionálního sportovce k činnosti výkonného umělce, a navazující úvaha, že dle autorského zákona může být vytvořeno společné dílo více výkonnými umělci, kteří ve svém souhrnu vystupují jako celek, ale přitom každý z nich je odpovědným výkonným umělcem. Uměleckým výkonem je totiž dle autorského zákona živé provozování autorského díla, zejména živě přednášeného literárního díla, živě prováděného hudebního díla s textem nebo bez textu nebo živě scénicky předváděného díla dramatického nebo hudebně dramatického, choreografického nebo pantomimického. Činnost profesionálního sportovce v žádném případě nepředstavuje zpřístupnění autorského díla a v tomto směru nelze v daňovém právu použít ani analogii zákona.

[7] Situaci profesionálního fotbalisty nelze přirovnat ani k činnosti subdodavatele, např. při realizaci stavby. V případě subdodavatelů bude záležet na konkrétní smlouvě, která je na dodávky nebo subdodávky uzavřena a na jejím základě hodnotit charakter konkrétní činnosti. Subdodavatel nemusí v této roli vystupovat vždy, v jiném obchodním vztahu může vystupovat nikoli jako subdodavatel, ale jako přímý dodavatel. V dané věci si však nelze představit situaci, kdy bude žalobce jako profesionální fotbalista fungovat samostatně jako sólový sportovec a hrát profesionální fotbal bez návaznosti na klub, ve kterém má uzavřenu profesionální smlouvu.

[8] Nepřípadná je rovněž argumentace zásadou *in dubio mitius*, respektive *in dubio contra fiscum*, neboť k použití tohoto principu je možné přistoupit až v případě, kdy žalobce předestře rovnocenný konkurenční výklad práva, nikoliv pouze výklad obtížně obhajitelný nebo formalistický, jako je tomu v nyní posuzovaném případě.

II.
Kasační stížnost

[9] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Uvádí, že již dříve namítal nekonzistentnost žalovaného při posouzení znaku samostatnosti. Krajský soud poté dospěl stejně jako žalovaný k vnitřně rozpornému závěru, že v případě stěžovatele se nejedná o výkon samostatné činnosti, a proto je nutné jeho činnost zařadit jako jinou samostatně výdělečnou činnost ve smyslu § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů. Pokud by skutečně nebyl naplněn znak samostatnosti, nemohl by být příjem stěžovatele vůbec posouzen jako příjem dle § 7 zákona o daních z příjmů, tedy ani jako příjem z nezávislého povolání. K namítanému rozporu se krajský soud ani žalovaný nijak nevyjádřili. Závěr o nesamostatnosti výkonu činnosti stěžovatele je nutné zcela jednoznačně odmítnout. Naplnění znaku samostatnosti dokládá i skutečnost, že správce daně nezpochybnil účtování daně z přidané hodnoty za předmětnou činnost, přičemž nezbytným předpokladem pro účtování této daně je výkon samostatné ekonomické činnosti (§ 5 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).

[10] Výklad žalovaného považuje stěžovatel za zjednodušující a neodpovídající realitě. Stěžovatel se dobrovolně rozhodl uzavřít smlouvu a dodržet smluvené povinnosti a odpovídá za splnění svých závazků a dodržení svých povinností. Zcela jistě se může sám rozhodnout, že nenastoupí k utkání nebo se nezúčastní tréninku, ve smlouvě jsou pro tyto případy upraveny příslušné sankce. To, že stěžovatel dbá pokynů trenéra a dodržuje smluvené závazky, neznamená, že není při výkonu činnosti samostatný. Naopak, jeho samostatné vyhodnocení situace a schopnost samostatného rozhodování je pro řádný výkon jeho činnosti nezbytná. Svou činnost přirovnává stěžovatel k činnosti subdodavatele v případě větších projektů, na nichž se podílí více subdodavatelů. Takoví subdodavatelé také musí dodržovat pokyny a časový harmonogram dodavatele, dostavit se na určené místo, budou mít ochranné prostředky s logem dodavatele apod. Skutečnost, že konečný výsledek závisí i na činnosti jiných subdodavatelů a je prezentován jménem dodavatele (nikoliv jménem subdodavatele), nemění nic na tom, že subdodavatel tuto činnost vykonal samostatně, vlastním jménem a za výkon své činnosti dodavateli odpovídá. I herec se zavazuje dbát pokynu režiséra, chodit na zkoušky, spolupracovat s jinými herci. Stěžovatel si je vědom skutečnosti, že činnost herce se bude řídit autorským zákonem. Má nicméně za to, že úprava práv výkonného sportovce a výkonného umělce je do jisté míry srovnatelná, neboť v obou případech se jedná o výkon, který je jedinečným výsledkem tvůrčí činnosti fyzické osoby a je vyjádřen v objektivně vnímatelné podobě.

[11] Skutečnost, že činnost stěžovatele je vykonávána jeho vlastním jménem a nikoliv jménem fotbalového klubu, dokládají mj. i články a reportáže o stěžovateli ve sdělovacích prostředcích. Výkon činnosti vlastním jménem je nadto implicitním požadavkem samostatnosti.

[12] Co se týče naplnění znaku výkonu činnosti na vlastní odpovědnost, žalovaný i krajský soud nesprávně zaměňují odpovědnost stěžovatele za jeho činnost hráče, ke které se smluvně zavázal, a odpovědnost fotbalového klubu za jeho vlastní závazky. Stěžovatel svému smluvnímu partnerovi plně odpovídá za plnění povinností ze smlouvy. Krajský soud v napadeném rozsudku neuvedl, z čeho dovodil, že odpovědnost za jednání stěžovatele je přenášena na klub. Stěžovatel zcela samostatně odpovídá za svůj výkon a nic nebrání tomu, aby výše jeho odměny byla určena částečně v závislosti na výsledku jeho činnosti a částečně na sportovním výsledku celého týmu.

[13] Dle přílohy č. 4, bodu 74. nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních jednotlivých živností, je obsahem náplně činnosti „Provozování tělovýchovných zařízení a organizování sportovní činnosti“ mimo jiné též *činnost výkonných sportovců, případně rozhodčích, provozovaná samostatně a za účelem dosažení zisku*. Uvedené nařízení nerozlišuje mezi činností výkonného sportovce v individuálním a kolektivním sportu, jak činí v napadených rozhodnutích žalovaný. Takové rozlišování je nepřípustné, neboť nezákonným způsobem zužuje výklad právní normy a zasahuje do práv sportovců jako daňových subjektů, zároveň je také nekonzistentní, nelogické a diskriminující hráče kolektivních sportů. Není zřejmé, zda je pro posouzení sportu jako individuálního či kolektivního rozhodující počet členů „týmu“ soutěžících společně. V takovém případě však nelze stanovit počet hráčů, na základě kterého by bylo možné toto rozlišení transparentně provést. Stěžovatel pokládá otázku, jak by se posuzoval např. volejbal, tenisová čtyřhra, dvojbob či čtyřbob, skif, dvojskif, čtyřka nebo osmiveslice. Není ani jasné, zda je určujícím kritériem pro rozlišování mezi individuálními a kolektivními sporty samostatnost sportovce v rozhodování, kterých závodů se zúčastní nebo vystupování vlastním jménem.

[14] Stěžovatel závěrem dodává, že v případech, kdy není v důsledku chybějící právní úpravy jednoznačně zřejmé, jakému režimu by měla být jeho činnost podřízena, musí být použito obecnějších právních principů. Pokud je totiž činnost profesionálních sportovců neujasněná a v důsledku chybějícího zákona o sportu doposud právně neupravená, nemůže být smluvním stranám vnucována jedna z možných forem jejich spolupráce a musí být použity základní právní principy, mezi něž patří i zásada *in dubio mitius*, v tomto případě tedy *in dubio contra fiscum* (k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11 2011, č. j. 2 Afs 16/2011 – 78).

III.
Vyjádření žalovaného a replika žalobce

[15] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožňuje se závěry napadeného rozsudku. Z obsahu smluv předložených stěžovatelem správci daně je zřejmé, že činnost stěžovatele jakožto výkonného sportovce je zcela a výlučně závislá na klubu a nelze tedy dospět k závěru, že by činnost výkonného sportovce provozoval samostatně.

[16] Nelze se ani ztotožnit s argumentací stěžovatele přirovnávající činnost hráče kolektivního sportu k systému subdodávek v rámci jedné velké dodávky, neboť těžko si lze

představit, že by subdodavatelé byli povinni vystupovat na veřejnosti pouze v oblečení schváleném dodavatelem, jakékoliv jiné zakázky by si mohli sjednávat pouze se souhlasem dodavatele, byli povinni se účastnit akcí pořádaných dodavatelem, které by přímo nesouvisely s vlastní subdodávkou a podobně. Subdodavatel také může vystupovat v obchodních vztazích samostatně, tedy v jiném obchodním vztahu může být na pozici dodavatele, není tedy ve výkonu své činnosti vázán pouze na hlavního dodavatele.

[17] Ačkoliv stěžovatel má živnostenské oprávnění k provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti, činnost, kterou vykonává jako hráč v rámci klubu, není činností podle tohoto živnostenského oprávnění, ale příjmem z nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů. Žalovaný zdůrazňuje, že v posuzované věci nebyly žádné pochybnosti ohledně posouzení činnosti stěžovatele, a proto nebyla možnost postupovat dle zásady zásada *in dubio mitius*.

[18] Stěžovatel předložil ke kasační stížnosti „Vyjádření k povaze činnosti sportovců“ ze dne 16. 12. 2016, podepsané Ing. Bc. Petrem Kameníkem, ředitelem odboru živností Ministerstva průmyslu a obchodu. Není známo, jak byl stěžovatelem formulován dotaz, nicméně i toto vyjádření podporuje závěry správce daně. Uvádí se v něm, že *pokud však činnost profesionálního sportovce znaky živnosti dle § 2 živnostenského zákona naplní, je takováto činnost živností* a zároveň *zejména u kolektivních sportů nelze s jistotou dovozovat, že činnost je vykonávána vlastním jménem sportovce*. V případě kolektivních sportovců je tudíž nutno způsob výkonu jejich činnosti vždy individuálně posuzovat a teprve poté učinit závěr o tom, jakou činnost z pohledu zákona o daních z příjmů sportovec vykonává.

[19] Stěžovatel podal k vyjádření žalovaného repliku, v níž však pouze opakuje argumentaci uplatněnou již v kasační stížnosti.

IV.
Posouzení kasační stížnosti

[20] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[21] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost **je** důvodná.

[22] Ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů (ve znění v rozhodné době) pod nadpisem *„Příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti“* obsahovalo taxativní výčet příjmů z podnikání (§ 7 odst. 1) a příjmů z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7 odst. 2). V posuzovaném případě je předmětem sporu otázka, zda příjmy stěžovatele z výkonu činnosti profesionálního fotbalisty na základě uzavřených profesionálních smluv

představují příjmy z podnikání – ze živnosti dle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů; nebo příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti – příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů dle § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů.

[23] Žalovaný v napadených rozhodnutích vyzdvihuje prvky závislosti, které činnost stěžovatele vykazuje, a dochází k závěru, že není vykonávána samostatně. Zároveň ovšem považuje příjmy z této činnosti za příjmy z výkonu jiné samostatné výdělečné činnosti – nezávislého povolání. Stěžovateli lze dát plně za pravdu potud, že jde o závěry, které si vzájemně odporují a napadená rozhodnutí uvedený rozpor žádným způsobem neosvětlují, přestože stěžovatel jej namítl již v odvolání. Stejně tak krajský soud (ačkoli připustil, že činnost výkonného sportovce může být vykonávána jako živnost nebo jako jiná samostatně výdělečná činnost) v napadeném rozsudku argumentuje v zásadě obdobně jako žalovaný definicí živnosti dle § 2 živnostenského zákona, přičemž nesplnění podmínky provozování živnosti samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost dovozuje z uzavřené profesionální smlouvy. K rozporu ve výkladu obsahu pojmu „samostatnost“ v § 7 zákona o daních z příjmů jako alternativy pojmu „závislá činnost“(§ 6 téhož zákona), podmínky „samostatnosti“ v definici živnosti a výkladu žalovaného dle přílohy č. 4, bod 74 nařízení vlády č. 278/2008 Sb., a tam vymezené „*činnosti výkonného sportovce provozované samostatně*“, jako činnosti provozované „individuálně“, se nijak nevyjadřuje, ačkoliv stěžovatel na něj v žalobě výslovně upozorňuje. Již z tohoto důvodu je na místě napadený rozsudek i napadená rozhodnutí zrušit, jelikož jsou v této části nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů. Ve zbytku jsou však úvahy krajského soudu i žalovaného plně přezkoumatelné a Nejvyšší správní soud tudíž přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích důvodů v ní uplatněných. Jedná se totiž o otázky, u nichž lze rozumně předpokládat, že budou mít význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 – 74).

[24] Povahou činnosti profesionálních sportovců v kolektivním sportu se zabýval Nejvyšší správní soud zejména v rozsudku ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011 – 78. Toto rozhodnutí se týkalo profesionálního hokejisty, nicméně učiněné závěry lze zobecnit i s ohledem na skutečnost, že profesionální smlouva hokejisty a fotbalisty se svým obsahem zpravidla zásadně neliší a Nejvyšší správní soud se stejnými východisky řídil i v případě profesionálních fotbalistů (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011 – 167, ze dne 24. 10. 2012, č. j. 2 Afs 20/2012 – 35, ze dne 18. 9. 2012, č. j. 2 Afs 21/2012 – 33, nebo ze dne 1. 8. 2012, č. j. 2 Afs 22/2012 – 31). Soud se zde však zabýval toliko otázkou, zda výkon činnosti profesionálního fotbalisty či hokejisty představuje za všech okolností výkon závislé práce. Dospěl přitom k závěru, že činnost profesionálních sportovců je natolik neujasněná a právně v podstatě neupravená, že nabízí relativní smluvní volnost v tom smyslu, že hráčská činnost pro sportovní klub může být smluvně zakotvena jak formou samostatné výdělečné činnosti, tak formou pracovní smlouvy, proto je vždy třeba vycházet z obsahu smlouvy, na jejímž základě je činnost vykonávána.

[25] Jedním z rozlišujících znaků výkonu samostatné činnosti a výkonu závislé práce je prvek samostatnosti. Ten je vykládán jako schopnost či možnost rozhodovat o všech organizačních a technických podmínkách výkonu dané činnosti, tedy zejména o tom, v jaké době a po jakou dobu bude činnost realizována, na jakém místě apod. Závislá práce je oproti tomu charakterizována výkonem činnosti jménem zaměstnavatele, podle jeho pokynů a v podřízeném vztahu vůči zaměstnavateli. Povinnost dbát pokynů ovšem není možné coby rozhodné kritérium přeceňovat, jelikož je zřejmé, že povinnost „dbát pokynů" má např. i každý řemeslník, vykonávající činnost na základě živnostenského oprávnění, který musí respektovat pokyny objednatele. Činnost profesionálního fotbalisty je přitom aktivitou v tomto ohledu hraniční. Na to upozorňuje i Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku, když uvádí, že činnost sportovce se pojmovému vymezení závislé činnosti sice velmi blíží, nicméně nedosahuje její intenzity. Sportovec takto sice „pracuje" pouze pro jediného zaměstnavatele, který organizuje jeho činnost, poskytuje mu pracovní pomůcky, stravu, nebo dopravu k utkání. Na druhou stranu se jeho činnost vymyká zákoníku práce např. způsobem odměňování, způsobem ukončení smlouvy, povinností účastnit se marketingových aktivit klubu nebo, jak uvádí též stěžovatel, systémem sankcí za nedodržení smluvených povinností. Naopak, prvku samostatnosti se nijak nedotýká skutečnost, že stěžovatel uzavřel profesionální smlouvu na základě vlastního svobodného rozhodnutí, jelikož to je pojmovým znakem jakéhokoliv právního jednání ve sféře soukromého práva.

[26] Jak již bylo řečeno, rozhodující pro posouzení povahy činnosti stěžovatele je obsah soukromoprávní smlouvy, na jejímž základě je činnost fotbalového hráče vykonávána, přičemž nelze použít bez dalšího výklad, který je zjevně nevýhodný a nechtěný pro obě strany daného smluvního vztahu, tzn. pro sportovce i jeho klub. Ze všech shora uvedených profesionálních smluv stěžovatele jednoznačně vyplývá vůle obou smluvních stran upravit vzájemný vztah tak, že stěžovatel bude vykonávat činnost fotbalového hráče jako samostatnou výdělečnou činnost. Ve smlouvách s klubem FK X, a.s., je nadto výslovně uvedeno, že se jedná o nepojmenovanou smlouvu ve smyslu § 51 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku. Nejvyšší správní soud nehodlá zpochybnit závěry své předešlé judikatury a uzavírá, že stěžovatelovu činnost profesionálního hráče fotbalu je třeba z nastíněných důvodů považovat za samostatnou výdělečnou činnost ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů.

[27] Profesionální hráč a sportovní klub mají určitou míru volnosti v tom, jak upraví svůj smluvní vztah (zda půjde o výkon práce zaměstnancem nebo samostatný výkon sportovní činnosti). Daňové předpisy naproti tomu kogentně stanoví režim zdanění jednotlivých samostatných výdělečných činností, a to s ohledem na charakter vykonávané činnosti.

[28] Legální definici *nezávislého povolání* ani výčet činností, které pod daný pojem spadají, žádný právní předpis neobsahuje. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2011, č. j. 8 Afs 56/2010 – 73, ve vztahu k obsahu tohoto pojmu lze podpůrně využít § 22 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů, kde se v souvislosti s daňovými nerezidenty operuje s pojmem nezávislá činnost. Při vědomí, že některé z tam

uvedených činností je třeba považovat za podnikání podle jiných právních předpisů (architekt, lékař, inženýr, právník), lze za nezávislá povolání považovat např. výkonné umělce, sportovce, jejich trenéry, rozhodčí, artisty apod. Pro zmíněné profese je charakteristická kreativita a samostatnost při volbě způsobu, jakým bude dosaženo předem stanoveného výsledku.

[29] *Živností* se dle § 2 živnostenského zákona rozumí *soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem*. Aby byla určitá činnost živností, je nutné kumulativní naplnění všech uvedených podmínek. Nelze přehlédnout, že uvedená definice se do značné míry překrývá z definicí podnikání dle § 2 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku. S určitou mírou zjednodušení je tedy živností podnikání za podmínek stanovených živnostenským zákonem. Dle přílohy č. 4, bodu 74. nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních jednotlivých živností, je obsahem náplně živnosti volné „Provozování tělovýchovných zařízení a organizování sportovní činnosti" mimo jiné též *činnost výkonných sportovců, případně rozhodčích, provozovaná samostatně a za účelem dosažení zisku*. V ustanovení § 3 živnostenského zákona je uveden taxativní výčet činností, které nejsou živnostmi, přestože svým obsahem mohou naplňovat všechny znaky podnikání. Jedná se zejména o činnosti, jejichž výkon je regulován zvláštními právními předpisy. Činnost výkonných sportovců v tomto výčtu zahrnuta není.

[30] Mezi stranami není sporu o tom, že stěžovatel svou činnost vykonává soustavně a za účelem dosažení zisku. Ačkoliv vykazuje také silné prvky závislosti na sportovním klubu, lze jeho činnost s ohledem na obsah profesionálních smluv považovat za činnost ekonomicky samostatnou. Stejně jako je v případě činnosti stěžovatele oslaben znak samostatnosti, i dva naposledy uvedené znaky jsou oslabeny, avšak nikoliv zcela potlačeny.

[31] Živností je taková činnost, kterou subjekt vykonává svým jménem, nikoliv jménem jiného subjektu. Do smluvního vztahu s fotbalovým klubem stěžovatel vstupuje sám a vlastním jménem. Vlastním jménem také fotbalovému klubu za odvedené služby fakturuje a fotbalový klub fakturuje ohledně svých pohledávek vůči stěžovateli (jak vyplývá z podkladů založených ve správním spise). Smlouva obsahuje řadu vzájemných práv a povinností (pro stěžovatele např. účastnit se tréninků, dbát o svou fyzickou kondici apod.). Tyto povinnosti směřují k realizaci hlavního smyslu profesionální smlouvy, kterou je účast hráče v soutěžních utkáních v těch soutěžích, kterých se fotbalový klub účastní. Zde leží také ekonomické jádro činnosti profesionálního fotbalového klubu, v této činnosti se generují příjmy klubu ze samotné účasti v soutěži, ze vstupného, vysílacích práv, marketingové příjmy z prezentace obchodních partnerů apod. Také variabilní část smluvené odměny stěžovatele se odvíjí od výsledku soutěžního utkání, ať již kolektivního (výsledek mužstva), nebo individuálního (např. počet vstřelených gólů). Fotbalový hráč přitom v soutěžním utkání figuruje na soupisce pod svým jménem, ale zároveň jako člen fotbalového týmu, který jej k utkání nominuje.

[32] Posledním znakem živnosti je výkon činnosti na vlastní odpovědnost. I tento prvek je v činnosti profesionálního fotbalisty částečně oslaben. Vyjadřuje tzv. podnikatelské riziko, tj. odpovědnost podnikatele za splnění svých závazků. Podnikáním, resp. živností je

činnost na vlastní účet a na vlastní nebezpečí. Fotbalový hráč pod sankcí pokut dle příslušné smluvní sazby odpovídá fotbalovému klubu zjednodušeně řečeno za to, že bude dodržovat životosprávu, tréninkový proces, chránit zájmy klubu a veřejně vystupovat v souladu s těmito zájmy. Jeho odpovědnost v tomto ohledu není ničím omezená. Zároveň je ovšem problematické hovořit o podnikatelském riziku v pravém smyslu slova. V případě fotbalového hráče si lze představit pokles formy (hráči se přestane v soutěžních utkáních „dařit"), což se v jeho sféře odrazí v tom, že nebude nominován k dalšímu utkání, případně s ním v budoucnu nebude prodloužena smlouva, bude uzavřena za méně výhodných podmínek nebo bude nastupovat v méně prestižním fotbalovém týmu. Hráč však má od klubu po dobu trvání smlouvy zajištěn v podstatě fixní příjem. V souvislosti s dosažením, zachováním či udržením tohoto příjmu nevstupuje do žádného dalšího závazkového vztahu s jinými subjekty. Většinu nákladů spojených s výkonem činnosti fotbalového hráče přitom nese klub.

[33] Jednotlivé znaky živnosti tedy nejsou v případě profesionálního fotbalového hráče naplněny v „čisté" podobě. Právní úprava však jednoznačně stanoví, že obsahem náplně činnosti „Provozování tělovýchovných zařízení a organizování sportovní činnosti" je mimo jiné též *činnost výkonných sportovců provozovaná samostatně a za účelem dosažení zisku.* Podmínky samostatnosti a za účelem dosažení zisku jsou v prováděcím nařízení uvedeny nadbytečně, jelikož se jedná o obecné podmínky, které musí být naplněny u každé živnosti. Podstatné je, že právní úprava připouští činnost výkonného sportovce živnostenským způsobem, aniž by výslovně odlišovala činnost v individuálním a kolektivním sportu.

[34] Ke stejnému závěru se kloní i komentářová literatura, která uvádí, že mezinárodními právními předpisy ani podle zákona o daních z příjmů není vyloučena činnost profesionálního veřejně vystupujícího umělce, sportovce, artisty a jejich spoluúčinkujících osob jakožto osob samostatně výdělečně činných, provozujících živnost, nebo jako osob vykonávajících nezávislé povolání (srov. Pelc, V., *Zákon o daních z příjmů. Komentář.* Praha, C. H. Beck, 2015, s. 503). V této souvislosti je třeba zmínit, že také příslušný živnostenský úřad stěžovateli živnostenské oprávnění k činnosti „Provozování tělovýchovných zařízení a organizování sportovní činnosti" vydal (udělil). Stěžovatel v souladu s možným a legitimním výkladem právní úpravy začal od dubna roku 2011 vykonávat svojí činnost živnostenským způsobem. Tento jeho postup nebyl až do zahájení daňové kontroly v roce 2015 zpochybněn ani správcem daně ani živnostenským úřadem [*§ 45 odst. 1, 2 písm. e), odst. 4, §48, § 61 odst. 3 písm. a) a odst. 4 živnostenského zákona].*

[35] Nejvyšší správní soud je toho názoru, že pokud je s ohledem na neujasněnost právní úpravy v zásadě možné vykonávat samostatnou činnost profesionálního sportovce dle § 7 zákona o daních z příjmů buďto jako živnostenské podnikání, nebo jako nezávislé povolání, nelze za daného právního stavu daňový subjekt nutit, aby zvolil ten způsob, který je vhodnější z hlediska fiskálních zájmů státu. Pokud stěžovatel vykonával činnost profesionálního fotbalového hráče jako živnost na základě příslušného živnostenského oprávnění, příjmy z této činnosti představují příjmy ze živnosti dle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

[36] V posuzovaném případě nelze odhlédnout ani od toho, že stěžovatel je registrován k dani z přidané hodnoty. Dle podkladů založených ve správním spise je příslušná daň z přidané hodnoty uvedena i na fakturách, kterými stěžovatel sportovní činnost fotbalovému klubu fakturuje. Je třeba zdůraznit, že stěžovatel nevykonává jinou výdělečnou činnost než činnost profesionálního fotbalového hráče. Podle § 5 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je osobou povinnou k dani z přidané hodnoty *fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti*. Eurokonformní výklad vyžaduje, aby byl pojem „samostatně uskutečňované ekonomické činnosti" vykládán v souladu se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Za účelem určení, zda posuzovaná jednotka vykonává ekonomickou činnost samostatně, je třeba zjistit, zda se nachází ve vztahu podřízenosti vůči jednotce jiné. Pro posouzení existence takového vztahu podřízenosti je dle judikatury Soudního dvora třeba ověřit, zda dotyčná osoba provádí svou činnost vlastním jménem, na svůj účet a na vlastní odpovědnost, jakož i to, zda nese hospodářské riziko spojené s výkonem takové činnosti, svobodně si určuje podmínky výkonu práce a sama vybírá honoráře tvořící její příjem (srov. rozsudky ze dne 26. 3. 1987, věc 235/85, *Komise Evropských společenství proti Nizozemskému království*, ze dne 27. 1. 2000, věc C-23/98, *Staatssecretaris van Financiën proti J. Heerma*, a ze dne 18. 10. 2007, věc C-355/06, *J. A. van der Steen proti Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht*, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2016, č. j. 2 Afs 100/2016 – 29*)*. Jestliže správce daně umožnil stěžovateli registraci k dani z přidané hodnoty, implicitně tím vyjádřil, že provádí svou činnost samostatně, vlastním jménem a na svůj účet a odpovědnost.

[37] I z tohoto pohledu je nepřípustnou situace, kdy správce daně registruje stěžovatele k dani z přidané hodnoty (když zákonnou podmínkou registrace k této dani je výkon samostatné ekonomické činnosti vlastním jménem a na vlastní odpovědnost), přičemž stejný správce daně následně stěžovateli za stejné období doměří daň včetně daňového penále s odůvodněním, že předmětnou činnost samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost nevykonává a nenaplňuje tak znaky živnosti.

V.
Závěr a náklady řízení

[38] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Vzhledem k tomu, že vytýkané vady nejsou odstranitelné v řízení před krajským soudem, zrušil Nejvyšší správní soud současně i rozhodnutí žalovaného, který je vázán v dalším řízení právním názorem vysloveným výše.

[39] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud

rozhodl o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[40] Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu Nejvyšší správní soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 14 000 Kč za soudní poplatky (3 x soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnosti ve výši 5 000 Kč).

[41] Stěžovatel byl v řízení před krajským soudem zastoupen daňovým poradcem Ing. Zdeňkem Urbanem. Odměna daňového poradce a náhrada hotových výdajů byla stanovena v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), (dále jen „advokátní tarif“). Podle § 12 odst. 3 advokátního tarifu se při spojení dvou a více věcí, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno jiným právním předpisem, za tarifní hodnotu považuje součet tarifních hodnot spojených věcí. V daném případě tedy 3 x 50 000 Kč, tj. 150 000 Kč; podle § 7 bod 6. sazba mimosmluvní odměny za jeden úkon právní služby v řízení o žalobě činí 7 100 Kč. S ohledem na skutečnost, že jednotlivé podané žaloby byly totožné, s výjimkou identifikačních údajů jednotlivých rozhodnutí a období, soud přiznal zástupci náhradu nákladů pouze jednou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2015, č. j. Aprk 20/2015 – 88). Za řízení o žalobě tedy přiznal Nejvyšší správní soud odměnu za dva úkony právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a podání žaloby [§ 11 písm. a) a d) advokátního tarifu] v celkové výši 14 200 Kč. Paušální náhrada hotových výdajů však náleží ve výši 300 Kč za každý skutečně učiněný úkon, tedy 6 x 300, celkem 1 800 Kč. V řízení o kasační stížnosti byl stěžovatel zastoupen advokátkou JUDr. Irenou Pražanovou, která učinila dva úkony právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a podání kasační stížnosti [§ 11 písm. a) a d) advokátního tarifu], za něž náleží mimosmluvní odměna ve výši 2 x 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 2 x 300 Kč. Nejvyšší správní soud nepřiznal zástupkyni stěžovatele odměnu za podanou repliku, jelikož tato replika představovala pouze doslovné opakování již vznesených kasačních námitek. Celkem tedy odměna zástupců činí 22 800 Kč. Jelikož oba zástupci stěžovatele jsou plátci DPH, je třeba zvýšit přiznanou odměnu o částku 4 788 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně. Mimosmluvní odměna a paušální náhrada hotových výdajů tudíž činí celkem 27 588 Kč.

[42] Celkem tak náklady řízení činí 41 588 Kč. Uvedenou částku je žalovaná povinna zaplatit stěžovateli k rukám jeho právní zástupkyně JUDr. Ireny Pražanové ve lhůtě 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 13. července 2017

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu