

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Petra Průchy a soudkyně Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobce: **R. V.**, zastoupený Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph.D., LL.M., advokátem, se sídlem Moravské náměstí 629/4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žalob proti rozhodnutím žalovaného ze dne 14. října 2016, č. j. 44247/16/5200-10422-711919, č. j. 44248/16/5200-10422-711919 a č. j. 44246/16/5200-10422-711919, v řízení o kasačních stížnostech žalovaného proti rozsudkům Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. července 2017, č. j. 50 Af 33/2016 - 25, č. j. 50 Af 34/2016 - 24 a č. j. 50 Af 32/2016 – 24,

takto:

I. Rozsudky Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. července 2017, č. j. 50 Af 33/2016 - 25, č. j. 50 Af 34/2016 - 24 a č. j. 50 Af 32/2016 - 24 **se ruší.**

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 14. října 2016, č. j. 44247/16/5200-10422-711919, č. j. 44248/16/5200-10422-711919 a č. j. 44246/16/5200-10422-711919 **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši **29 400 Kč** k rukám zástupce žalobce Mgr. Pavla Kandalce, Ph.D., LL.M., advokáta, se sídlem Moravské náměstí 629/4, Brno, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „finanční úřad“) zahájil dne 22. května 2015 daňovou kontrolu žalobce – profesionálního hokejisty – na dani z příjmu fyzických osob ze samostatné činnosti za zdaňovací období let 2011, 2012 a 2013. Dne 18. srpna 2015 finanční úřad rozšířil rozsah daňové kontroly na daň z příjmů (obecně) za uvedená zdaňovací období. Dne 9. prosince 2015 finanční úřad žalobce vyzval, aby se vyjádřil k výsledkům kontrolního zjištění a dne 13. ledna 2017 s ním projednal zprávu o daňové kontrole.

[2] Finanční úřad shledal, že žalobce nebyl oprávněn uplatnit výdaje v paušální výši 60 % [podle § 7 odst. 7 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů], neboť činnost profesionálního hokejisty nenaplňuje některé znaky živnosti: není vykonávána samostatně, pod vlastním jménem, na vlastní odpovědnost a za podmínek stanovených živnostenským zákonem. Žalobce dále některé položky nesprávně zahrnul do příjmů či výdajů.

[3] Proto finanční úřad dodatečným platebním výměrem ze dne 18. ledna 2016, č. j. 46846/16/2201-52521-304652 doměřil žalobci daň z příjmů za zdaňovací období roku 2011 ve výši 115 995 Kč a sdělil mu povinnost uhradit penále ve výši 23 199 Kč. Žalovaný toto rozhodnutí změnil z důvodu chybně zhodnoceného naturálního plnění poskytnutého žalobci tak, že snížil doměřenou daň na 115 605 Kč a penále z této daně na 23 121 Kč (rozhodnutí ze dne 14. října 2016, č. j. 44246/16/5200-10422-711919). Obě uvedená rozhodnutí Krajský soud v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 25. července 2017, č. j. 50 Af 32/2016 - 24 zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Dodatečným platebním výměrem ze dne 18. ledna 2016, č. j. 47259/16/2201-52521-304652 finanční úřad doměřil žalobci daň z příjmů za zdaňovací období roku 2012 ve výši 192 625 Kč a konstatoval povinnost žalobce uhradit penále ve výši 38 525 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 14. října 2016, č. j. 44247/16/5200-10422-711919 (ze stejných důvodů jako v předchozím případě) snížil doměřenou daň na 191 830 Kč a z ní vzniklé penále na 38 366 Kč. Tato rozhodnutí krajský soud zrušil rozsudkem ze dne 25. července 2017, č. j. 50 Af 33/2016 - 25 a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[5] Finanční úřad dále žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 409 670 Kč, přičemž žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 81 934 Kč (dodatečný platební výměr ze dne 18. ledna 2016, č. j. 47319/16/2201-52521-304652). Rozhodnutím ze dne 14. října 2016, č. j. 44248/19/5200-10422-711919 žalovaný změnil výši doměřené daně na 409 094 Kč a penále na 81 818 Kč, opět z důvodu nesprávné zhodnoceného naturálního plnění. Krajský soud rozsudkem ze dne 25. července 2017, č. j. 50 Af 34/2016 - 24 zrušil obě uvedená rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[6] Ve všech třech případech krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. července 2017, č. j. 6 Afs 278/2016 - 54 (publikovaný pod č. 3612/2017 Sb. NSS) shledal, že právní úprava připouští výkon činnosti profesionálního sportovce živnostenským způsobem bez ohledu na to, zda se tak děje v individuálním či kolektivním sportu. Žalovaný proto pochybil, když příjmy žalobce posoudil jako příjmy

z výkonu nezávislého povolání, neboť žalobce svou činnost vykonával na základě živnostenského oprávnění.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[7] Všechny tři rozsudky krajského soudu napadl žalovaný (dále též „stěžovatel“) včas kasační stížností. Akceptoval závěry Nejvyššího správního soudu vyjádřené v rozsudku č. j. 6 Afs 278/2016 - 54, z nichž vycházel i krajský soud. Krajský soud nicméně zrušil nejen rozhodnutí žalovaného, ale i dodatečné platební výměry. Z ustálené judikatury přitom vyplývá, že po zrušení prvostupňového rozhodnutí již správce daně nemůže v řízení pokračovat a znovu o dani rozhodnout. Zrušení platebního výměru tudíž přichází v úvahu pouze tehdy, pokud neměl být vůbec vydán či pokud řízení trpí takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat. Takové vady nicméně krajský soud v postupu stěžovatele neshledal a navíc mu věc vrátil k dalšímu řízení. Opomněl, že chybné posouzení činnosti žalobce nebylo jediným důvodem, pro který žalovaný přistoupil k doměření daně.

[8] Jelikož stěžovatel uznává, že v důsledku nesprávného posouzení charakteru činnosti žalobce zde byl důvod pro zrušení jeho rozhodnutí, navrhuje, aby Nejvyšší správní soud současně se zrušením krajského soudu zrušil i rozhodnutí stěžovatele a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Pokud takový postup nebude možný, domáhá se stěžovatel pouze zrušení rozsudku krajského soudu.

[9] Stěžovatel napadl každý z rozsudků krajského soudu samostatnou kasační stížností. Nejvyšší správní soud původně vedl o kasační stížnosti proti rozsudku č. j. 50 Af 33/2016 - 25 řízení sp. zn. 6 Afs 280/2017 a o kasační stížnosti proti rozsudku č. j. 50 Af 34/2016 - 24 řízení sp. zn. 6 Afs 281/2017. Řízení sp. zn. 6 Afs 282/2017 se původně týkalo pouze kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu č. j. 50 Af 32/2016 - 24.

[10] Usnesením ze dne 27. října 2017, č. j. 6 Afs 282/2017 - 30 předseda senátu Nejvyššího správního soudu spojil všechna uvedená řízení ke společnému projednání s tím, že věc bude nadále vedena pod spisovou značkou 6 Afs 282/2017, a zároveň vyzval žalobce, aby se ke kasačním stížnostem vyjádřil. Žalobce tohoto práva nevyužil.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[12] Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) v § 78 odst. 3 stanoví, že *zrušuje-li soud rozhodnutí, podle okolností může zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo*. Takový postup však není pravidlem, nýbrž výjimkou. „*Vždy je tento postup důvodný, pokud správní rozhodnutí vůbec nemělo být vydáno*“, naopak nepřichází v úvahu, má-li dojít jen ke změně prvostupňového rozhodnutí odvolacím orgánem, která doplnění řízení před prvostupňovým orgánem nevyžaduje. „*Tam totiž odvolací orgán v mezích procesního předpisu, podle něhož se řízení vede, prvostupňové rozhodnutí změní sám. Obecně daná pravomoc krajského soudu zrušit podle*

okolností nejen odvolací rozhodnutí, ale i rozhodnutí orgánu I. stupně, je tak nutně spjata s možnostmi procesní úpravy správního řízení, jehož zákonnost se přezkoumává, a to jen tehdy, kdy celé řízení bylo provázeno procesními pochybeními. Zde jsou jednoznačně naplněny podmínky pro současné zrušení prvostupňového rozhodnutí jen v případě, že procesní vady nejsou v dalším řízení vůbec odstranitelné, např. za situace, kdy důkazy nezbytné pro rozhodnutí již nejsou objektivně proveditelné. V ostatních případech procesních vad krajský soud váží, zda je na místě, aby tyto vady byly odstraněny v odvolacím řízení, či zda další správní řízení přesahuje svým rozsahem možnosti doplnění v rámci odvolacího řízení. Jeho úvaha však musí vycházet nejen z rozsahu vad a snahy o urychlení dalšího postupu, ale také z toho, zda zrušení prvostupňového rozhodnutí spojené s pokračováním řízení umožňuje příslušný procesní předpis“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. listopadu 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, č. 1997/2010 Sb. NSS). V daňovém řízení nemůže prvostupňový orgán po zrušení svého rozhodnutí v řízení pokračovat a vydat nové rozhodnutí. Daňový řád totiž (na rozdíl od správního řádu) předpokládá, že vady prvostupňového řízení budou napraveny v řízení odvolacím; rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. dubna 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS).

[13] „*Rozhoduje-li tedy krajský soud o žalobě proti rozhodnutí vydanému podle daňového řádu, není důvodu, aby s odvolacím rozhodnutím současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu I. stupně (platební výměr) tam, kde má řízení pokračovat. V takovém případě je na místě zrušit pouze rozhodnutí žalovaného, jehož zaváže právním názorem*“ (již citované usnesení č. j. 1 Aps 2/2008 - 76).

[14] Citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sice byla vydána ještě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, nicméně zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, upravuje odvolací daňové řízení shodně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. března 2017, č. j. 1 Afs 322/2016 - 49), a uvedené závěry jsou tudíž nadále aplikovatelné.

[15] Krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného a dodatečné platební výměry proto, že nepovažoval za správné v nich obsažené právní hodnocení charakteru činnosti žalobce coby profesionálního sportovce. S těmito závěry krajského soudu se Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje. Jak však správně namítal stěžovatel, nejednalo se o jediné okolnosti, pro něž finanční úřad přistoupil k doměření daně z příjmů žalobci. Na straně 5 zprávy o daňové kontrole (č. j. 3088/19/2201-62562-304737) finanční úřad ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2011 uvedl, že „*částku za nepeněžní příjem poplatníka ve výši 25 359 Kč poplatník v rozporu s § 7* [zákona o daních z příjmů] *nezahrnul.*“ Tytéž závěry učinil ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2012 (str. 15 zprávy o daňové kontrole). V rámci tohoto zdaňovacího období navíc žalobce „*neoprávněně uplatnil jako výdaje související s příjmy dle § 7 výdaje ve výši 40 % z příjmů ze zdrojů ze zahraničí, tedy výdaje v částce 276 822 Kč*“ (str. 16 zprávy o daňové kontrole). Finanční úřad žalobci rovněž vytýkal, že „*částku za peněžní příjem poplatníka ve výši 30 000 Kč poplatník v rozporu s ustanovením § 7 nezahrnul do zdanitelných příjmů a tím ani do základu daně ve zdaňovacím období roku 2013*“ (str. 24 zprávy o daňové kontrole). Tyto závěry přitom žalobce nezpochybňoval ani v odvolání proti dodatečným platebním výměrům a žalovaný přistoupil k úpravě výše doměřené daně (snížení příjmu žalobce z nepeněžního plnění o

daň z přidané hodnoty) z úřední povinnosti, respektive poté, co jej k tomu ve vyjádření k odvolání ponoukl finanční úřad.

IV. Závěr a náklady řízení

[16] Pochybení, která krajský soud vytýkal žalovanému a finančnímu úřadu, tudíž v žádném případě nebrání vydání platebního výměru jako takového – pouze významně ovlivnila výši doměřené daně. Rozhodně se však nejedná o situaci, kdy by nebylo daň vůbec možné doměřit a kdy by přicházelo v úvahu zrušení dodatečných platebních výměrů. Výroky rozsudků krajského soudu jsou tak v rozporu s jejich odůvodněním, pročež jsou tato rozhodnutí v této části nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost (srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 322/2016 - 49).

[17] Nejvyšší správní soud proto rozsudky krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty prvé s. ř. s. zrušil. Dále zvažoval návrh stěžovatele, aby současně zrušil i jeho rozhodnutí, a dospěl k závěru, že jde o postup logický a hospodárný. Podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. platí, že *zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu* za přiměřeného užití § 75, 76 a 78 s. ř. s. Citované ustanovení nebrání tomu, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí žalovaného i v případě, kdy úzce vzato vyhoví jeho kasační stížnosti. V rozsudku ze dne 11. července 2012, č. j. 1 As 78/2012 - 35 Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*postup Nejvyššího správního soudu podle § 109 odst. 4 s. ř. s. ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. v případě, že řízení o kasační stížnosti vyvolá správní orgán, však bude veskrze výjimečný a bude k němu docházet zejména v situacích, kdy již z předloženého obsahu spisového materiálu bude zřejmé, že správní rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost (resp. nedostatek důvodů)*“.

[18] V tomto případě Nejvyšší správní soud nepovažuje rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelná, nýbrž za nezákonná z důvodu nesprávného právního hodnocení věci. Nicméně, krajský soud, pokud by o věci znovu rozhodoval, by mohl změnit pouze výroky svých rozsudků a zrušit napadená rozhodnutí žalovaného s prakticky totožným odůvodněním, neboť žaloby proti nim byly důvodné (což uznává i žalovaný). Tento mezikrok však Nejvyšší správní soud považuje za zbytečný, neboť by pouze dočasně oživil ony příslovečné „mrtvoly“, tedy nezákonná rozhodnutí žalovaného. Ostatně Nejvyšší správní soud již v minulosti zrušil v řízení o kasační stížnosti žalovaného i žalobou napadená správní rozhodnutí, a to právě z důvodu, že se správní orgán nesprávně vypořádal s odvolacími námitkami (rozsudek ze dne 28. srpna 2013, č. j. 1 As 74/2013 - 34 či ze dne 9. července 2015, č. j. 1 Afs 6/2013 - 184, č. 3293/2015 Sb. NSS).

[19] Nejvyšší správní soud proto společně s rozsudky krajského soudu zrušil i všechna žalobcem napadená rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Fakticky tak „obživly“ pouze dodatečné platební výměry. V dalším řízení bude žalovaný vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu a krajského soudu, převzatým z výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 278/2016 - 54, 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 [žalobce] *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.*"

[20] Nejvyšší správní soud dále rozhodl o nákladech řízení o žalobách před krajským soudem i o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Nejprve však bylo nutné ujasnit si, který z účastníků řízení měl úspěch ve věci (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud totiž na jednu stranu zcela vyhověl kasační stížnosti žalovaného, na stranu druhou však rozhodnutí žalovaného zrušil, neboť žaloby proti nim považoval – stejně jako krajský soud – za důvodné. Z hlediska celkového výsledku soudního přezkumu rozhodnutí žalovaného je za úspěšného účastníka řízení proto třeba považovat žalobce, který i přesto, že byl žalovaný s kasační stížností proti rozsudkům krajského soudu úspěšný, dosáhl cíle, který sledoval podáním žalob, totiž zrušení rozhodnutí žalovaného (ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud i ve výše citovaném rozsudku č. j. 1 As 74/2013 - 34). Ostatně, jakýkoli jiný výklad by fakticky zabránil postupu podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., neboť žalobce by zcela nelogicky a především nespravedlivě přišel o náklady řízení, jež mu byly přiznány (nyní již zrušenými) rozsudky krajského soudu. Nejvyšší správní soud proto přiznal náhradu nákladů řízení žalobci.

[21] Žalobce uhradil v řízeních před krajským soudem tři soudní poplatky ve výši 3 000 Kč za podání žalob [položka 18 bod 2 písm. a) přílohy k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů], celkem tedy 9 000 Kč.

[22] Žalobce byl v řízeních před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem zastoupen advokátem. Ze spisů vyplývá, že v každém z řízení před krajským soudem učinil právní zástupce dva úkony právní služby – převzetí a přípravu právního zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)] a sepis a podání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], celkem tedy šest úkonů. Odměna za jeden úkon právní služby činí podle § 7 bodu 5, aplikovaného na základě § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, 3 100 Kč, k níž je podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu třeba přičíst 300 Kč na úhradu hotových výdajů. Celková výše odměny zástupce žalobce za zastupování a náhrady hotových výdajů v řízeních před krajským soudem činí 20 400 Kč. Jelikož ustanovený advokát není plátcem daně z přidané hodnoty, je uvedená částka konečnou výší jeho odměny.

[23] V řízení před Nejvyšším správním soudem žalobce neučinil žádný úkon a žádné náklady mu tudíž nevznikly.

[24] Celková náhrada nákladů řízení pro žalobce, čítající odměnu za zastupování, náhradu hotových výdajů zástupce žalobce a uhrazené soudní poplatky, tedy představuje částku 29 400 Kč. K jejímu uhrazení byla stanovena přiměřená lhůta jednoho měsíce. Jen pro kontrolu Nejvyšší správní soud uvádí, že jde o součet náhrad nákladů řízení, jež byly žalobci přiznány zrušenými rozsudky krajského soudu.

[25] Žalovaný ve věci neměl úspěch, náhrada nákladů řízení mu tudíž nenáleží.

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

V Brně dne 6. prosince 2017

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu