

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: **T. V.**, zastoupen Mgr. Michalem Machkem, advokátem se sídlem Dlouhá 3355/6, 702 00 Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 6. 2015, č. j. 18636/15/5200-10422-708855, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 5. 2017, č. j. 22 Af 58/2015 – 40,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) na základě výsledků daňové kontroly dodatečným platebním výměrem č. j. 3136493/14/3203-50523-809452 ze dne 25. 11. 2014 doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 37 065 Kč a zároveň mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 7 413 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce jako profesionální hráč ledního hokeje nesprávně uplatnil výdaje ve výši 60 % z příjmů ze živnosti dle § 7 odst. 7 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon

o daních z příjmů“), namísto výdajů ve výši 40 % z příjmů z výkonu nezávislého povolání dle § 7 odst. 7 písm. c) téhož zákona. Příjmy žalobce nebyly dle správce daně příjmy ze živnosti, neboť žalobce v předmětném zdaňovacím období nedisponoval živnostenským oprávněním.

[2] Odvolání žalobce proti uvedenému platebnímu výměru zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 6. 2015, č. j. 18636/15/5200-10422-708855 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Dle žalovaného žalobce nevykonával činnost profesionálního hokejového hráče samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, neboť jako kolektivní sportovec vystupuje v soutěžích pod hlavičkou určitého sportovního klubu, tento klub mu poskytuje sportovní vybavení a bez souhlasu klubu nesmí žalobce provozovat jinou výdělečnou činnost, která by zasahovala do jeho povinností dle hráčské smlouvy. Pro úplnost žalovaný dodal, že pokud by žalobce vykonával podnikatelskou (živnostenskou) činnost bez příslušného oprávnění, dle zavedeného výkladu právní úpravy by jeho příjmy představovaly ostatní příjmy dle § 10 zákona o daních z příjmů. Skutečnost, zda poplatník je či není držitelem živnostenského oprávnění, je tedy taktéž pro posouzení věci relevantní.

[3] Proti napadenému rozhodnutí brojil žalobce žalobou u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), který žalobu jako nedůvodnou zamítl rozsudkem ze dne 31. 5. 2017, č. j. 22 Af 58/2015 – 40 (dále jen „napadený rozsudek“). Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobcem vykonávaná činnost dle předložené hráčské smlouvy nepředstavuje živnost ve smyslu platné právní úpravy. Žalovaný se dle krajského soudu v napadeném rozhodnutí řídil též právním názorem Nejvyššího správního soudu z rozsudku ze dne 28. 2. 2006, č. j. 5 Afs 8/2005 – 79, podle něhož je nutné vycházet ze skutečné povahy výdělečné činnosti a nikoliv pouze z naplnění či nenaplnění formálních podmínek. Žalovaný nevystavěl svou argumentaci na absenci živnostenského oprávnění, které bylo žalobci vystaveno až od 1. 1. 2013, nýbrž na nenaplnění pojmových znaků živnosti.

II.
Kasační stížnost, vyjádření žalovaného, replika žalobce

[4] Žalobce / stěžovatel / napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Namítá, že krajský soud k jednotlivým žalobním bodům připojil jen velmi strohé odůvodnění, ve kterém se s argumentací žaloby převážně míjel a nijak se s ní nevypořádal. Krajský soud zejména nevysvětlil, proč považuje činnost sportovce nezorganizovanou jeho klubem za nepodstatnou, proč je pojem samostatnosti nutné interpretovat jinak pro účely daně z příjmů a jinak pro účely daně z přidané hodnoty a proč nebylo na místě aplikovat ve prospěch stěžovatele zásadu *in dubio pro mitius*.

[5] Krajský soud se taktéž vyhnul posouzení otázek, zda je možné posuzovat příjmy profesionálních sportovců jako příjmy ze živnosti a zda je v právním státě přípustné, aby správce daně náhle změnil dosavadní dlouholetou praxi a začal sportovcům doměřovat zpětně daň z příjmů včetně penále.

[6] Nelze zároveň přehlédnout, že v mezidobí zodpověděl rozhodné otázky Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016 – 54. Dle tohoto rozsudku

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

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že stěžovatel závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016 – 54, vytrhává z kontextu. Z rozsudku vyplývá, že na činnost profesionálního sportovce lze nahlížet jako na živnost pouze za předpokladu existence živnostenského oprávnění na straně daňového subjektu v dotčeném zdaňovacím období. Žalovaný se zcela ztotožňuje s odůvodněním napadeného rozsudku a nadále trvá na tom, že stěžovatel nebyl oprávněn v předmětném zdaňovacím období uplatnit výdaje ve výši 60 % z dosažených příjmů.

[8] Stěžovatel v replice k vyjádření žalovaného uvádí, že pokud se žalovaný zcela ztotožňuje s odůvodněním napadeného rozsudku, pak potvrzuje, že napadené rozhodnutí nevystavěl na absenci živnostenského oprávnění, ale na absenci naplnění základních znaků živnosti. Stěžovatel je přesvědčen, že z obsahu jeho hráčské smlouvy vyplývá vůle obou smluvních stran, aby byla činnost profesionálního hokejisty vykonávána živnostenským způsobem, a takto skutečně vykonávána byla. Jako rozhodující pro posouzení povahy činnosti shledal Nejvyšší správní soud obsah soukromoprávní hráčské smlouvy i v rozsudku ze dne 3. 8. 2017, č. j. 9 Afs 166/2017 – 29.

III.
Posouzení kasační stížnosti

[9] 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 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „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. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

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

[11] Jak poznamenal i stěžovatel, Nejvyšší správní soud se po vydání napadeného rozsudku otázkou povahy příjmů profesionálních sportovců v kolektivních sportech zabýval v rozsudku ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016 – 54. S odkazem na svou předchozí judikaturu připustil, že činnost profesionálního sportovce je možné vykonávat samostatně ve smyslu zákona o daních z příjmů. Rozhodující pro posouzení povahy činnosti je obsah soukromoprávní smlouvy, na jejímž základě je sportovní činnost vykonávána.

[12] Z hráčské smlouvy ze dne 1. 5. 2010 uzavřené mezi stěžovatelem a společností HOKEJOVÝ KLUB – HC V. S. a.s., vyplývá, že stěžovatel vykonává svou sportovní činnost v postavení osoby samostatně výdělečně činné a je si vědom i povinnosti zdaňovat své příjmy dle platných právních předpisů. Ostatně i sám žalovaný posoudil činnost stěžovatele jako výkon jiné samostatné výdělečné činnosti – nezávislého povolání.

[13] Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku dále konstatoval, že pokud daňový subjekt vykonává činnost profesionálního hráče v kolektivním sportu 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. K jednotlivým znakům živnosti (včetně klíčového prvku samostatnosti) Nejvyšší správní soud dodal, že ačkoliv činnost profesionálního sportovce v kolektivních sportech zpravidla vykazuje silné prvky závislosti na sportovním klubu, právní úprava připouští výkon této činnosti živnostenským způsobem, aniž by výslovně odlišovala činnost v individuálním a kolektivním sportu. Obdobných závěrů se Nejvyšší správní soud podržel i v rozsudcích ze dne 3. 8. 2017, č. j. 9 Afs 166/2017 – 29, a ze dne 31. 8. 2017, č. j. 4 Afs 120/2017 – 38.

[14] Z výše uvedeného je zřejmé, že neobstojí argumentace žalovaného a krajského soudu, že stěžovatel nevykonával sportovní činnost živnostenským způsobem proto, že ji nevykonával samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost. Krajský soud tedy neposoudil rozhodnou právní otázku správně.

[15] Přestože argumentace krajského soudu v napadeném rozsudku je strohá, Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s názorem stěžovatele, že je nepřezkoumatelná a míjí se s žalobními body. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku citoval relevantní právní úpravu a zároveň uceleně vyložil, proč nepovažuje činnost žalobce za činnost samostatnou. Akcentoval zejména znaky závislosti, které činnost stěžovatele vykazuje, přičemž se opíral i o argumentaci napadeného rozhodnutí. Úkolem krajského soudu bylo posoudit konkrétní případ stěžovatele, napadený rozsudek tak nelze považovat za nezákonný jen z toho důvodu, že se krajský soud vyhnul zobecňujícímu výkladu zdaňování příjmů profesionálních sportovců. Krajský soud dospěl k závěru, že pojem „samostatnosti“ je třeba vykládat odlišně pro účely daně z příjmu a daně z přidané hodnoty právě proto, že problematika těchto daní je upravena samostatně ve zvláštních zákonech. Stěžovatel zdaňoval v posuzovaném zdaňovacím období pouze příjmy z vlastní sportovní činnosti, krajský soud tudíž označil jako irelevantní v dané věci argumentaci stěžovatele, že sportovci mohou dosahovat i jiných příjmů, které nejsou navázány na konkrétní sportovní klub. Pokud krajský soud právní úpravu posoudil jako jasnou a neumožňující dvojí výklad, je pochopitelné, že nepoužil ve prospěch stěžovatele ani zásadu *in dubio pro mitius*. Krajský soud dále uvedl, že žalovaný svou právní argumentaci nevystavěl na absenci živnostenského oprávnění, které bylo stěžovateli vydáno až od 1. 1. 2013, ale na absenci naplnění základních znaků živnosti ve smyslu § 2 zákona č. 455/1991 Sb., živnostenského zákona, tj. nenaplnění pojmů „samostatně“, „vlastním jménem“ a „na vlastní odpovědnost“.

[16] Krajský soud tudíž žalobní námitky stěžovatele přezkoumatelným způsobem (byť nesprávně) vypořádal. Tato skutečnost přitom není bez významu pro navazující procesní postup Nejvyššího správního soudu. Platí totiž, že *rozsudek, jímž krajský soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, nemusí být Nejvyšším správním soudem ke kasační stížnosti žalobce zrušen, byť je založen zcela nebo zčásti na nesprávných důvodech, pokud je tento rozsudek přezkoumatelný, řízení před krajským soudem netrpělo žádnou procesní vadou, jež mohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí o věci samé, a současně může Nejvyšší správní soud postavit na jisto, že výrok rozsudku krajského soudu je v souladu se zákonem, aniž by*

přitom překročil rámec věci, jak byla definována nejen řízením o kasační stížnosti, ale i předcházejícím řízením žalobním a řízením před správními orgány. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 104/2008 – 66). I když žaloba byla v řízení před krajským soudem zamítnuta z nesprávných důvodů a správné odůvodnění výroku krajského soudu bude zřejmé až z odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu (tedy výrok krajského soudu musí být vykládán v souladu s odůvodněním rozsudku Nejvyššího správního soudu) není v tomto případě nutné jej zrušit, a to s ohledem na zásadu rychlosti a hospodárnosti řízení (srov. Blažek, T., Jirásek, J., Molek, P., Pospíšil, P., Sochorová, V., Šebek, P.: Soudní řád správní - komentář. 3. aktualizace. Praha: C. H. Beck, 2016).

[17] Nelze přitom přehlédnout, že případ stěžovatele se v jednom podstatném ohledu liší od výše citovaných věcí, v nichž Nejvyšší správní soud posuzoval povahu příjmů profesionálních sportovců. Tímto rozdílem je skutečnost, že stěžovatel v předmětném zdaňovacím období nebyl držitelem příslušného živnostenského oprávnění.

[18] Krajský soud sice v napadeném rozsudku konstatoval, že žalovaný svou právní argumentaci nevystavěl na absenci živnostenského oprávnění. I toto tvrzení je ovšem správné pouze částečně. Prvostupňový správce daně se ve zprávě o daňové kontrole (tedy odůvodnění dodatečného platebního výměru) samostatností či nezávislostí činnosti stěžovatele vůbec nezabýval a doměření daně odůvodnil pouze poukazem na absenci živnostenského oprávnění stěžovatele. Žalovaný v napadeném rozhodnutí tuto argumentaci částečně opustil, když se rozsáhleji věnoval povaze činnosti stěžovatele ve vztahu ke vzájemným právům a povinnostem hráče dle hráčské smlouvy. Dospěl tak k nesprávnému závěru, že tato činnost nemůže naplňovat znaky živnosti. Na str. 5 napadeného rozhodnutí však taktéž výslovně uvedl, že i držení oprávnění k podnikání je v dané věci relevantní, neboť příjmy z neoprávněného podnikání (tedy živnostenského podnikání bez příslušného oprávnění) se dle ustálené judikatury zdaňují jako ostatní příjmy dle § 10 zákona o daních z příjmů.

[19] Platí, že pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí je rozhodující skutkový a právní stav v době jeho vydání. Případné vady odůvodnění rozhodnutí správního orgánu již nelze následně dohnat např. ve vyjádření k žalobě nebo vyjádření ke kasační stížnosti. Pokud by bylo odůvodnění napadeného rozhodnutí vystavěno výhradně na právním názoru, že stěžovatel nevykonával sportovní činnost samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, rozhodnutí by nemohlo obstát. Tak tomu ovšem v posuzovaném případě není. I při odhlédnutí od nesprávné argumentace je z napadeného rozhodnutí (a dodatečného platebního výměru) zřejmé, že příjmy stěžovatele by dle žalovaného z důvodu absence živnostenského oprávnění nepředstavovaly příjmy z živnosti dle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů ani při samostatném výkonu sportovní činnosti.

[20] Závěr žalovaného je navíc v tomto ohledu správný. Jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu k § 7 zákona o daních z příjmů (ve znění účinném do 31. 12. 2013, tedy i pro zdaňovací období roku 2012), provozuje-li fyzická osoba, byť dlouhodobě a samostatně, soustavnou činnost pod vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, aniž by měla živnostenské oprávnění, nejedná se o provozování živnosti ve smyslu § 2 odst. 2 živnostenského zákona. Příjmy dosažené z této činnosti nelze podřadit pod § 7 odst. 1

písm. b) zákona o daních z příjmů, a tvoří dílčí základ daně z příjmů podle § 10 citovaného zákona (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 – 50).

[21] Právní úprava zdaňování příjmů profesionálních sportovců je neujasněná. Nejvyšší správní soud tudíž již v předchozích rozhodnutích dovodil, že samostatnou činnost profesionálního sportovce lze vykonávat buďto jako živnostenské podnikání na základě živnostenského oprávnění, nebo jako nezávislé povolání. Daňový subjekt nelze nutit, aby zvolil ten způsob, který je vhodnější z hlediska fiskálních zájmů státu. Právní jednání daňového subjektu je ovšem zároveň nutné interpretovat v souladu s jeho smyslem a účelem. Pokud profesionální sportovec vykonává svoji činnost samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost a nemá živnostenské oprávnění, je třeba toto jednání interpretovat tak, jak učinil správce daně a žalovaný. Lze předpokládat, že vůlí daňového subjektu je v takovém případě vykonávat sportovní činnost v souladu s objektivním právem jako nezávislé povolání a nikoliv protiprávně jako neoprávněné podnikání bez příslušného živnostenského oprávnění.

[22] Ze strany stěžovatele nadto v posuzovaném případě nedává žádný rozumný smysl, pokud se *de facto* domáhá posouzení svých příjmů jako příjmů z neoprávněného podnikání dle § 10 zákona o daních z příjmů (výkonu činnosti naplňující znaky živnosti bez živnostenského oprávnění), u nichž nelze uplatnit výdaje paušální částkou, namísto posouzení jeho příjmů jako příjmů z výkonu nezávislého povolání dle § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů, u nichž je možné uplatnit výdaje ve výši 40 % z dosažených příjmů.

[23] Ačkoliv tedy krajský soud žalobu zamítl z nesprávných důvodů, výrok napadeného rozsudku je v souladu se zákonem, neboť napadené rozhodnutí ve světle žalobních bodů stále obstojí, a zároveň bylo možné nesprávný právní názor krajského soudu v řízení před Nejvyšším správním soudem korigovat.

IV.
Závěr a náklady řízení

[24] Z výše uvedených důvodů vyplývá, že napadený rozsudek není nezákonný. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[25] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

pokračování

V Brně dne 18. července 2018

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu