

Odvolací finanční ředitelství
Masarykova 427/31, 602 00 Brno

Č. j.: xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx

Ke sp. zn. **8 Af 54/2016**

Vyřizuje: xxxxxxxxxxxxxx
Tel.: xxxxxxxx
E-mail: podatelna5000@fs.mfcr.cz
ID datové schránky: xjsn2gp

Městský soud v Praze
Hybernská 18
111 21 Praha

Vyjádření žalovaného k žalobě o přezkoumání rozhodnutí správního orgánu soudem

Žalobce xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx
zastoupen xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx

Žalovaný Odvolací finanční ředitelství
Masarykova 427/31, 602 00 Brno
jednající ředitelem xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx

I.

IDENTIFIKACE ŽALOBY A NAPADENÉHO ROZHODNUTÍ

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se domáhá daňový subjekt – xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx (dále jen „žalobce“), zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) č. j. xxxxxxxxxxxxxxxxx, č. j. xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx a č. j. xxxxxxxxxxxxxxxxx všechny ze dne 17. 5. 2016 (dále jen „napadená rozhodnutí“), kterými byly potvrzeny dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012, 2013 a 2014.

II.

DOSAVADNÍ PRŮBĚH ŘÍZENÍ

Skutkový stav je podrobně popsán v rozhodnutí o odvolání. Žalovaný se vypořádal s pro věc relevantními odvolacími námitkami. V tomto směru proto žalovaný odkazuje na popis dosavadního průběhu řízení v odůvodnění rozhodnutí o odvolání a uvádí pouze stručné shrnutí skutkového stavu.

Žalobce podal řádná daňová přiznání na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012, 2013 a 2014. V těchto přiznáních vykázal příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti dle ustanovení § 7 zákona č. 586/1992 Sb, o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodném období (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“) z titulu vykonávání sportovní činnosti. K vykázaným příjmům žalobce uplatnil výdaje dle ustanovení § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů (to jest ve výši 60 % ze zdanitelných příjmů).

Správce daně si v rámci vyhledávací činnosti opatřil Hráčskou smlouvu ze dne 13. 7. 2012 (dále jen „Hráčská smlouva“ nebo „hráčská smlouva“) uzavřenou mezi daňovým subjektem a hokejovým klubem HC LEV, a. s. (dále jen „Klub“). Na základě této smlouvy vykonával žalobce činnost profesionálního hráče ledního hokeje pro Klub, ze které mu v předmětném zdaňovacím období plynuly příjmy uvedené v daňovém přiznání.

Jelikož měl správce daně pochybnosti o správnosti uplatněné výše výdajů, vydal dne 14. 9. 2015 výzvu k odstranění pochybností č. j. xxxxxxxxxxxxxxxxx. V předmětné výzvě byl žalobce vyzván k prokázání oprávněnosti uplatnění výdajů ve výši 60 % ze všech příjmů dosažených ve zdaňovacím období roku 2014.

Zástupce žalobce se dne 24. 9. 2015 vyjádřil tak, že žalobci byl vystaven živnostenský list na základě profesionální hráčské smlouvy, a tudíž byly uplatněny výdaje ve výši 60 % z příjmů. Pokud by daňový subjekt živnostenský list neměl, uplatnil by výdaje ve výši 40 % z příjmů. Dále uvádí, že Hráčská smlouva byla uzavřena jeho vlastním jménem, jeho trénink je individuální a musí se také samostatně připravovat.

Dne 12. 10. 2015 bylo žalobci zasláno sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností (č. j. 6399006/15/2005-51523-108407), ve kterém správce daně konstatoval, že s ohledem na uvedená zjištění správce daně a z povahy hokeje (kolektivní sport) nejsou naplněny základní znaky živnosti dle ustanovení § 2 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „živnostenský zákon“). Hráč hraje pod hlavičkou klubu a na odpovědnost klubu, kterým je jeho činnost řízena. Správce daně konstatoval, že příjmy dle Hráčské smlouvy jsou příjmy z výkonu nezávislého povolání dle ustanovení § 7 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, ke kterým lze uplatnit výdaje pouze ve výši 40 % z příjmů, avšak nejvýše do částky 800.000,- Kč (ustanovení § 7 odst. 7

písm. c) zákona o daních z příjmů). Touto písemností byl zástupce žalobce seznámen s výsledkem postupu k odstranění pochybností ve smyslu ustanovení § 90 odst. 2 daňového řádu.

Dne 27. 10. 2015 doručil zástupce žalobce správci daně vyjádření ke sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 12. 10. 2015, ve kterém namítá nesprávnost a neobjektivnost dosavadního postupu správce daně. V rámci návrhu na provedení důkazních prostředků navrhuje, aby se správce daně na základě skutečností obecně známých, případně na základě vlastního šetření seznámil podrobněji s veškerými činnostmi profesionálního hokejisty, které činí za účelem dosažení zisku.

Vzhledem k tomu, že po vyhodnocení vyjádření zástupce žalobce ze dne 27. 10. 2015 nedošlo ke změně výsledku postupu k odstranění pochybností (viz úřední záznam č. j. 6840033/15/2005-51523-108407 ze dne 11. 11. 2015), vydal správce daně dne 11. 11. 2015 dodatečný platební výměr č. j. 6842158/15/2005-51523-108407.

Žalobce pak ohledně zdaňovacích období roku 2012 a 2013 vyzval žalobce ve smyslu ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečných daňových přiznání (výzva č. j. 5956332/15/2005-51523-108407 a výzva č. j. 5954658/15/2005-51523-108407) s odůvodněním, že zdanitelné příjmy v předmětném zdaňovacím období roku 2012 a 2013 neplynuly žalobci na základě živnostenského oprávnění, ale jednalo se o příjmy dosažené sportovcem kolektivního sportu dle ustanovení § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů (tj. příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů). K těmto příjmům lze dle ustanovení § 7 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů uplatnit výdaje pouze ve výši 40 % z dosažených příjmů, pokud nejsou uplatněny v prokázané výši.

Na tuto výzvu zástupce žalobce odpověděl dne 24. 9. 2015 obdobně jako u zdaňovacího období roku 2014.

Správce daně tedy přistoupil k doměření daně na základě dokazování, kdy vycházel ze skutečností zjištěných v rámci postupu k odstranění pochybností a ostatních skutečností shromážděných v rámci vyhledávací činnosti správce daně (obsah hráčské smlouvy). V odůvodnění dodatečného platebního výměru ze dne 24. 11. 2015 (č. j. 7030445/15/2005-51523-108407) pak správce daně popsal své správní úvahy, na základě kterých k doměření daně dospěl.

Žalobce se prostřednictvím svého zástupce proti předmětným platebním výměrům odvolal. Meritem v dané věci bylo posouzení oprávněnosti uplatnění výdajů ve výši 60 % z příjmů dle ustanovení § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů u hráče ledního hokeje.

Žalovaný potvrdil napadená rozhodnutí, když vyšel především z toho, že ze skutečného obsahu činnosti hráče kolektivního sportu (obsahu Hráčské smlouvy) vyplývá, že žalobce nenaplnil definici živnosti dle ustanovení § 2 živnostenského zákona. Příjmy žalobce je tedy nutné považovat za příjmy dle ustanovení § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Žalobce žalobou ze dne 20. 7. 2016 napadl rozhodnutí žalovaného o odvoláních.

III.

ŽALOBNÍ NÁMITKY A VYMEZENÍ PŘEDMĚTU SPORU

Žaloba směřuje proti doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012, 2013 a 2014. Předmětem sporu je posouzení otázky, zda hráči kolektivních sportů mohou příjmy plynoucí jim z hráčských smluv uplatňovat dle ustanovení § 7 odst. 2 písm. b) z titulu výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů nebo z titulu provozování živnosti dle ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Žalovaný v rámci napadených rozhodnutí o odvoláních dospěl k závěru, že žalovaný mohl uplatnit paušální výdaje dle ustanovení § 7 odst. 7 písm. c) (ve výši 40 % z příjmů) a nikoliv dle téhož ustanovení ovšem písm. b) (ve výši 60 % z příjmů) zákona o daních z příjmů.

Žalobce svou žalobu koncipuje do vícera žalobních námitek, a to těchto:

- 1) Dle názoru žalobce žalovaný postavil své závěry na „*hodnocení činnosti, která je pouhým zlomkem všech aktivit profesionálního sportovce.*“ K tomuto žalobce připomíná, že jen na základě vlastní trvalé přípravy může sportovec získat smlouvu s klubem a zajistit si zdanitelný příjem, kdy právě příprava zabírá více než 90 % „*podnikatelského času*“ žalobce. Žalobce má tedy za to, že se jedná o činnost samostatnou. V tomto žalobním bodu žalobce navíc uvádí, že napadená rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná, neboť žalovaný neuvádí, proč činnost hokejisty nelze rozdělovat na hraní zápasů a ostatní aktivity spočívající zejména ve fyzické přípravě hokejisty.
- 2) Žalobce poukazuje také na to, že podniká na vlastní jméno, což je patrné z uvedení tohoto jména na dresu a toho, že právě jméno sportovce je tím, co „*hráč prodává.*“ Dále žalobce zdůrazňuje, že podniká na vlastní odpovědnost, neboť nese odpovědnost za životosprávu, přípravu apod. a navíc dopustil-li se v utkání „*přestupku*“ je trestán právě žalobce.
- 3) Žalobce poukazuje na to, že žalovaným přednesené body 37 a 38 rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, sp. zn. 2 Afs 16/2011, k němuž dodává, že rozhodnutí spíše svědčí ve prospěch žalobce.
- 4) Žalovaným nebyl zohledněn rozdíl v příjmech jednotlivých hokejistů, který svědčí ve prospěch názoru o samostatnosti činnosti, neboť odměňování hokejistů je založeno na individuálních schopnostech a výkonech jednotlivých hráčů.
- 5) Žalobce dále namítá, že mu není zřejmé proč individuální sportovec má možnost uplatňovat jinou paušální sazbu výdajů než sportovec kolektivní.

Tyto žalobní námitky si žalovaný dovoluje shrnout takto: Žalobce namítá, že jeho příjem spadá pod ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) ZDP, tedy že jeho živnost je soustavnou činností provozovanou samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených živnostenským zákonem. Žalobce zdůrazňuje, že v rámci zkoumání naplnění těchto podmínek, žalovaný nezohlednil všechny činnosti vykonávané žalobcem (příprava, rehabilitace apod.).

- 6) V dalším žalobním „*okruhu*“ žalobce upozorňuje na to, že ze strany správce daně došlo k zásahu do předvídatelnosti práva, kdy správce daně v roce 2015 seznal, že „*daňovou povinnost vyměřoval po tři roky nesprávně a stanovil daňovou povinnost odlišně, včetně penále.*“
- 7) Následně žalobce brojí proti procesnímu pochybení správce daně, kdy dle žalobce nejde doměřit daň na základě dokazování v situaci, kdy žalobce reagoval na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení. K tomuto také žalobce připomíná, že správce daně nemůže doměřit daň na základě dokazování zcela bez účasti daňového subjektu, resp. žalobce.

- 8) Žalobce shledává, že žalovaným zůstala řada námitek nevypořádána, nebo se vyjádření žalovaného míjí s jejich podstatou. Tyto námitky pak explicitně formuluje takto:
- a. *Námitka, že správce daně není oprávněn nutit, daňový subjekt, aby přiznal daňovou povinnost dle přání správce daně.*
 - b. *Námitka, že daňový subjekt na výzvy reagoval a nenastal tedy prostor pro dodatečné stanovení daně.*
 - c. *Námitka, že sám správce daně uznal podání daňového subjektu jako dodatečné daňové přiznání a není tedy prostor pro dodatečné stanovení daně*
 - d. *Námitka, že vydat dodatečný platební kdykoliv nelze.*
 - e. *Námitka, že je nejasné, jak byla vlastně daň dodatečně stanovena. Zda dokazováním, dle pomůcek či snad sjednáním.*
 - f. *Námitka, že ač jsou v odůvodnění dodatečných platebních výměrů zmíněny dvě písemnosti (živnostenské oprávnění a hráčská smlouva) jakékoliv jejich hodnocení zcela absentuje (je zde toliko stručně zmíněno, co je jejich obsahem), není tedy provedeno hodnocení důkazů.*
 - g. *Námitka, že nebylo umožněno vyjádřit se k hodnocení důkazů a důkazní řízení tak fakticky vůbec neproběhlo.*
 - h. *Dále ve věci hmotněprávního posouzení nebyla přezkoumatelným způsobem vypořádána námitka, že prvostupňový správce daně hodnotí toliko nepatrnou část činnosti daňového subjektu, tedy účast ve hře.*
 - i. *Námitka nepřezkoumatelnosti prvostupňového rozhodnutí, neboť není uvedeno ani odůvodněno, proč by činnost hokejisty nesplňovala podmínky živnostenského zákona.*
 - j. *Námitka, že není jasné proč právě právní vztah sjednaný dle díkce Obchodního zákoníku (jak uvádí prvostupňový správce daně), vylučuje možnost živnostenského podnikání.*
 - k. *Námitka, že daňový subjekt má vlastní výdaje a hradí si svého manažera a jeho činnost tedy nepochybně nese znaky samostatnosti.*
 - l. *Námitka, že v řadě sportů není jasný rozdíl mezi kolektivním a individuálním charakterem a není ani jasné, jak by takoví sportovci zdaňovali své příjmy.*
 - m. *Námitka, že samostatnost činnosti hokejisty nemůže být zpochybnována argumentací, že vykonává samostatnou činnost.*
 - n. *Námitka, že pouhá skutečnost, že má prvostupňový správce daně k dispozici hráčskou smlouvu, nemůže zakládat změnu způsobu zdanění (když jakékoliv hodnocení, či přezkoumatelná argumentace absentují), tedy základní námitka, že prvostupňové rozhodnutí není prakticky vůbec odůvodněno, chybí hodnocení důkazů, je uveden toliko popis postupu prvostupňového správce daně v dané věci.*
 - o. *Námitka, že prvostupňový správce daně zcela pominul vyjádření daňového subjektu a nijak se s ním nevypořádal.*
 - p. *Námitka, že neproběhlo pokračování v dokazování, aniž by prvostupňový správce daně sdělil, proč návrh daňového subjektu zcela pominul.*
 - q. *Dále ve věci hmotněprávního posouzení nebyla přezkoumatelným způsobem vypořádána námitka, že prvostupňový správce daně hodnotí toliko nepatrnou část činnosti daňového subjektu, tedy účast ve hře.*
 - r. *Námitka, že pouhá skutečnost, že má prvostupňový správce daně k dispozici hráčskou smlouvu, nemůže zakládat změnu způsobu zdanění (když jakékoliv hodnocení, či přezkoumatelná argumentace absentují), tedy základní námitka, že prvostupňové rozhodnutí není prakticky*

vůbec odůvodněno, chybí hodnocení důkazů, je uveden toliko popis postupu prvostupňového správce daně v dané věci.

- s. *Námitka nepřezkoumatelnosti prvostupňového rozhodnutí, neboť není uvedeno ani odůvodněno, proč by činnost hokejisty nesplňovala podmínky živnostenského zákona.*
 - t. *Námitka, že daňový subjekt má vlastní výdaje a hradí si svého manažera a jeho činnost tedy nepochybně nese znaky samostatnosti.*
 - u. *Námitka, že v řadě sportů není jasný rozdíl mezi kolektivním a individuálním charakterem a není ani jasné, jak by takoví sportovci zdaňovali své příjmy.*
 - v. *Námitka, že samostatnost činnosti hokejisty nemůže být zpochybňována argumentací, že vykonává samostatnou činnost.*
 - w. *Námitka, že není jasné proč právě právní vztah sjednaný dle díkce Obchodního zákoníku (jak uvádí správce daně), vylučuje možnost živnostenského podnikání.*
- 9) Správce daně v rámci postupu k odstranění pochybnosti u daně z příjmů fyzických osob doměřené za zdaňovací období roku 2014 fakticky neměl žádné pochybnosti co do otázky výše paušálního uplatnění výdajů žalobcem. Správce daně se pak nevypořádal s vyjádřením žalovaného ke sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností v předmětném dodatečném platebním výměru, jakož i nevypořádal návrh žalobce, aby „*správce daně nejprve seznal, v čem spočívají veškeré podnikatelské aktivity činěné [žalobcem] za účelem dosažení zisku, a teprve poté je hodnotil*“), čímž tento zatížil nezákonností.
- 10) V posledním žalobním „okruhu“ žalobce líčí pochybení správce daně spočívající v chybném uložení penále dle ustanovení § 251 daňového řádu. V první řadě žalobce uvádí, že „*[v] případě postupu k odstranění pochybností ovšem musí být postupováno obdobně jako v případě prvního vyměření daně, kdy správce daně, i v případě, že na základě výsledku postupu k odstranění pochybností změnil výši vyměřené daně, penále k takto vyměřené dani nestanoví, neboť se stále jedná o daň vyměřenou na základě řádného daňového přiznání. Obdobně, resp. zcela identicky, pokud správce daně na základě výsledku postupu k odstranění pochybností zahájeného na základě dodatečného daňového přiznání, změnil výši doměřované daně, není oprávněn k takovéto dani stanovit penále, neboť se stále jedná o daň, stanovenou na základě dodatečného daňového přiznání.*“ Ve druhé části tohoto žalobního okruhu žalobce uvádí, že „*[d]le díkce § 141 odst. 1 daňového řádu je poslední známá daň právě ta, která byla správcem daně doposud pravomocně stanovena. Žalovaný tak stanovuje penále výpočtem, který daňový řád nezná a nepřipouští (z doměřené daně oproti částce, která není a nikdy nebyla poslední známou daní) a tedy zjevně nesprávně a nezákonně. Výpočet penále je nezákonný, když je stanovena penále v případě, kdy to díkce daňového řádu nepřipouští a způsobem výpočtu, který daňový řád nezná.*“

IV.

ARGUMENTACE ŽALOVANÉHO

Žalovaný s právními názory žalobce uvedenými v žalobě nesouhlasí, a proto podává následující vyjádření, k čemuž připojuje, že skutkový stav a právní posouzení věci jsou blíže rozvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakožto i v celém předloženém spisovém materiálu. Tímto si tedy také na tyto doložené podklady dovoluje odkázat a případně konkrétně uvést stranu napadeného rozhodnutí, kde je předmětná námitka řešena.

V dané věci je podstatnou skutečností určení, zda žalobce jakožto hráč kolektivního sportu je oprávněn aplikovat paušální sazbu stanovenou ustanovením § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. Žalovaný na tomto místě dovoluje předestřít právní rámec této právní otázky (blíže žalobou napadené rozhodnutí strany 3 až 7).

Žalovaný předně uvádí, že má za to, že v napadeném rozhodnutí přesvědčivě objasnil, z jakých důvodů neplynuly žalobci zdanitelné příjmy na základě živnostenského oprávnění, nýbrž že se jednalo o příjmy, ke kterým lze uplatnit výdaje v paušální výši 40 % z dosažených příjmů (§ 7 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů).

Žalovaný při své správní úvaze aplikoval pojmové znaky živnosti dle ustanovení § 2 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „živnostenský zákon“), tj. že za živnost se považuje soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem. Při posuzování příjmů žalobce se tedy žalovaný zabýval naplněním výše uvedených znaků, především pak otázkou, zda žalobce vykonává sportovní činnost samostatně, či nikoliv.

Na tomto místě žalovaný upozorňuje na skutečnost, že činnost profesionálního hokejisty byla judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozhodnutí ze dne 21. 1. 2014, sp. zn. 1 Afs 73/2011) posouzena jako činnost, jež může být vykonávána „v režimu“ ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů, tedy činnost vykonávána nikoliv závisle. Soud se přitom výslovně nezabýval otázkou podřazení příjmů sportovce pod konkrétní ustanovení § 7 upravující výši paušálních výdajů. Meritem posuzované věci byla toliko otázka toho, zda na činnost stěžovatele jako profesionálního fotbalisty měl být aplikován § 7 zákona o daních z příjmů (příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti) anebo § 6 téhož zákona (příjmy ze závislé činnosti).

Výše uvedený judikát se však výslovně vymezil k podnikání sportovců kolektivního sportu nezávisle, pod vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, kdy Nejvyšší správní soud přímo uvádí, že „[f]otbalová 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 prvním 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 (srov. přiměřeně rozsudek čj. 2 Afs 16/2011 – 78, bod 29).“

V rozsudku ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011 – 78 Nejvyšší správní soud obiter dictum naznačil, proč nepovažuje činnost kolektivního sportovce za činnost závislou, kdy uvedl:

[43.] Na straně jedné je totiž pravdou, že vnější znaky činnosti profesionálního sportovce se velmi podobají klasickému pracovnímu poměru (sportovec „pracuje“ pouze pro jediného zaměstnavatele, dostává od něj pracovní pomůcky, stravuje se u něj apod.). Současně je však zřejmé, že jednoznačné podřazení do režimu zákoníku práce v jeho stávající podobě, založené na kogentních ustanoveních, by značně ohrozilo samotnou existenci profesionálního sportu, a také i pro jednotlivé sportovce by se jevílo jako velmi nevýhodné. Je např. obtížné představitelné, že by profesionální sportovec mohl ukončit vztah ke svému klubu jednostrannou výpovědí (tzn. že by následně mohl přestoupit „zadarmo“ do jiného klubu, ačkoliv klub předchozí jej vychoval, resp. „koupil“), anebo že by na činnost sportovců byla aplikovatelná všechna ustanovení týkající se pracovní doby (včetně přesčasů) či omezení stanovených pro uzavírání pracovních smluv na dobu určitou (§ 39 zákoníku práce) apod.

[44.] Za této situace zdejší soud musel v nyní řešeném daňovém případě přistoupit k použití obecnějších právních principů in dubio mitius, resp. in dubiis contra fiscum. Pokud je totiž

činnost profesionálních sportovců natolik nejasněná 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 výše uvedeného pak vyplývá, že činnost profesionálního sportovce kolektivního sportu se velice podobá činnosti závislé. Evropský soudní dvůr dokonce o sportovcích kolektivních sportů hovoří vždy ve vztahu k závislé činnosti, resp. pracovněprávní ochraně (k tomuto srovnání například rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 15. 12. 1995 ve věci Union royale belge des sociétés de football association ASBL v. Jean-Marc Bosman, CELEX 61993J0415; rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 12. 1974 ve věci B.N.O. Walrave, L.J.N. Koch proti Association Union cycliste internationale, Koninklijke Nederlandsche Wielren Unie a Federación Española Ciclismo, CELEX 61974CJ0036; rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 14. 7. 1976, ve věci Gaetano Donà v Mario Mantero, CELEX 61976J0013 či rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. 4. 2000 ve věci Christelle Delière v. Ligue francophone de judo et disciplines associées ASBL, CELEX 61996J0051.

Nejvyšší správní soud ve shora uvedených rozhodnutích zdůraznil, že pro posouzení činnosti sportovce je rozhodující obsah hráčské smlouvy, je-li její obsah stranami fakticky prováděn, resp. dodržován. V daném případě není sporu o tom, že obsah hráčské smlouvy byl smluvními stranami dodržován a určoval tak faktickou povahu činnosti žalobce.

V hráčské smlouvě se žalobce zavázal „poskytovat své profesionální služby jako hokejista - útočník (útočník, obránce, brankář) v prvním týmu Klubu za účelem přípravy a účasti na sportovních hokejových soutěžích, organizovaných a provozovaných Ligou, a též v jiných sportovních soutěžích: přátelských utkáních, hokejových turnajích, včetně mezinárodních zápasů“ (čl. 1.3. hráčské smlouvy). V tomtéž článku hráčské smlouvy se žalobce zavázal k povinnosti „poskytovat své služby řádně a s přihlédnutím k požadavkům Klubu na Hokejistovy sportovní a profesionální možnosti za účelem dosažení vysokých sportovních výsledků.“ Zejména v článku 3.3. se pak stanoví specifická práva a povinnosti smluvních stran hráčské smlouvy, kdy žalobce je především povinen „dodržovat sportovní režim stanovený Klubem“; „plnit Klubový plán přípravy na účast v soutěžích“; „přísně dodržovat tréninkový plán, stejně jako denní a stravovací režim určený trenéry a lékaři Klubu“; „účastnit se na reklamních akcích Klubu“, nepoužívat bez povolení Klubu „látky, které mohou objektivně zhoršit nebo stimulovat nepovoleným způsobem fyzické schopnosti a zdravotní stav“ žalobce; „používat Klubem stanovenou hokejovou výstroj“; „plnit požadavky Klubu týkající se realizace klubového plánu a rovněž i dalších požadavků Klubu týkajících se služeb poskytovaných Hokejistou“; „dodržovat osobní hygienu“; „dodržovat hygienické a zdravotní požadavky“ Klubu; „stále udržovat svou fyzickou kondici a zlepšovat své sportovní a technické dovednosti za účelem řádného poskytování služeb v souladu s požadavky Klubu“ či provozovat „extrémní sporty“. V případě porušení byť jedné z výše deklaratorně vyjmenovaných povinností je Klub oprávněn jednostranně ukončit hráčskou smlouvu a žalobce povinen zaplatit kompenzaci (1/3 až 2/3 z odměny za nevyplacené období). Dále je v hráčské smlouvě také stanoveno, že „[v] průběhu přípravného období a soutěží má vedení klubu právo stanovit další rozumná pravidla upravující chování Hokejisty a jeho přípravu na soutěž“. Obsah hráčské smlouvy byl žalovaným shrnut již na straně 5 rozhodnutí o odvolání.

Výše uvedené, nezakládá-li závislost, zřejmě odporuje povaze samostatnosti výkonu činnosti dle živnostenského zákona, neboť činnost žalobce jakožto výkonného sportovce je zcela a výlučně závislá na klubu.

K výkonu činnosti vlastním jménem je nutné dodat, že ačkoliv jsou sportovci kolektivních sportů zpravidla označeni tak, aby byli snadno identifikováni a navzájem odlišeni (typicky uvedením jména na dresu), je výběr označení sportovce v plné diskreci klubu, za který tento sportovec hraje. V žalobcově případě je toto oprávnění Klubu přímo uvedeno v hráčské smlouvě (článek 3.3. písm. e)). Navíc je nutno připomenout, že označení jednotlivých hráčů určuje jak hokejový klub, tak i další normativní pravidla hokejových soutěží. Toto označení pak slouží i k identifikaci hráče rozhodčími. Nemyslitelnou je pak situace, že by si každý jednotlivý hráč určil v jakém barvě, střihu, označení či provedení dresu bude svou „samostatnou činnost provozovat“. V kolektivním sportu platí, že výkony všech zúčastněných sportovců jsou v konečném důsledku připisovány pouze klubu, který reprezentují, což nenaplnuje znak vykonávání vlastním jménem. Výkon hokeje samostatně pod vlastním jménem, je s ohledem na nemožnost výkonu hokeje bez spoluhráčů závěrem absurdním.

Výše uvedené platí obdobně i pro odpovědnost za předváděné výkony, neboť v daném případě je odpovědnost za činnost hráče přenesena na klub, pro který hráč vykonává svoji činnost, a který se přenáší do kapitálové situace klubu, se kterou je inherentně spjata výše případné odměny jednotlivých hráčů. Výše individuální odměny hráče je pak pouze motivační složkou odměny, srovnatelnou i s motivací v rámci závislé práce („základní“ mzda v rámci organizační struktury zaměstnavatele je závislá na pozici, kterou daný zaměstnanec s ohledem na své individuální kvality zastává, ke zlepšení výkonu je pak motivován kupříkladu osobním ohodnocením, cílovými odměnami či jinými prémiovými příplatky).

V případě jakýchkoliv provinění hráče dopadá sice na individuálního hráče, ale toliko pro účely statistické, následky vždy dopadají na klub, kterému se zhoršuje pověst „mimo led“ (talentovaní hráči si daný klub nemusí vybrat) a je penalizován v rámci „hry na ledě“ (přesilové hry). Na povinnost dodržování pravidel ve prospěch Klubu pamatuje čl. 3.3. písm. a), c) a f) hráčské smlouvy. Všechny povinnosti s tím spojené tak přebírá klub, který žalobce fakticky řídí. Žalobce tedy reálně za výsledky sportovního klubu nenese přímou odpovědnost.

Jedná-li se dále o otázku výkonu činnosti profesionálního hokejisty, resp. žalobce, která nesouvisí přímo s hraním hokejových utkání, ale spíše s přípravou na ně, je tato také a to velice důsledně a striktně zakotvená v hráčské smlouvě (blíže článek 3.3. hráčské smlouvy, písm. a), c), f) a zejména písmeno h)). Skutečnost, že podstatná část „volnočasových“ aktivit hráče a všechny „přípravné“ aktivity jsou regulovány hráčskou smlouvou svědčí o tom, že činnost žalobce není činností vykonávanou samostatně.

K otázce rozdílu mezi individuálním a kolektivním sportem a zdaněním sportovců v těchto dvou obsahově odlišných výkonnostních činnostech je záhodno uvést, že největší rozdíl spočívá v tom, že v rámci kolektivních sportů je sportovec (na rozdíl od individuálního sportovce) vázán právě obsahem hráčských smluv; svou činnost nemůže realizovat bez dalších spoluhráčů; je nutně členem nějakého sportovního klubu, bez něž je výkon jeho činnosti nemožný; nenese přímou odpovědnost za výsledky klubu apod. Individuální sportovec pak může svou činnost vykonávat naprosto nezávisle na klubech, spoluhráčích, „kdykoliv“ a „kdekoliv“ se mu zachce apod. Existují-li v rámci individuálních sportů smlouvy s klubem, nemusí tyto individuální sportovec pro výkon své činnosti (především dosažení zisku) s žádným klubem uzavřít. Jsou-li pak tyto smlouvy podobné smlouvám s hráči, je zapotřebí příjmy z těchto smluv posuzovat ve spojení se zjištěním fakticity výkonu činnosti a případně i zdanit ve smyslu ustanovení § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Žalovaný uzavírá, že z výše uvedeného, je patrné, že žalobní námitky 1-4 jsou nedůvodné. Nutnost aplikace paušálního uplatnění výdajů ve výši 40 % z příjmů dle ustanovení § 7 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů je tedy dle názoru žalovaného případná. Žalobce ačkoliv má živnostenské oprávnění k provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti, činnost, kterou vykonává jako hráč ledního hokeje v rámci

Klubu, není činností podle tohoto živnostenského oprávnění. Výkon této činnosti byl žalovaným vyhodnocen jako výkon nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů.

Obiter dictum k právnímu rámci věci si žalovaný dovoluje nepřirovnávat výkon vrcholových sportovců, kteří jsou řízení hráčskou smlouvou i ve vztahu co do péče o svou fyzickou zdatnost, využití volného času, úroveň hygieny či dietetiku, k chovateli prasat, který dietetiku (výkrm) svých „svěřenců“ podřizuje svému uvážení. V konečném důsledku by totiž mohlo dojít k tomu, že myšlenková úvaha žalobce by vedla k porovnání žalobce, který se prodává (jehož jméno se) „prodává“ ke „svěřencům“ zemědělce (alias Klubu), což je dosti nemístné.

Žalovaný připomíná, že meritum žaloby směřuje vůči ryze právní otázce, které řešení převážně vyplývá z povahy a obsahu hráčské smlouvy, přesto žalobce ve své žalobě formuluje velké množství žalobních výtek. Žalovaný k zákonnosti rozhodnutí stanovujícím daň spornou toliko co do právní otázky vyjadřuje názor, že sic by hypoteticky mohlo dojít v rámci procesního řízení k určitým vadám, nejsou tyto schopny (svou intenzitou a vztahem k meritu věci) ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí (k tomuto blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, sp. zn. 5 Afs 89/2006 - 50). Žalovaný zdůrazňuje, že podstatná část žalobních námitek pak byla formulována až v rámci žaloby.

Vyjádření se k „nemeritorním“ žalobním námitkám:

- 1) K žalobní námitce uvedené pod bodem 6 vyjádření žalovaný uvádí, že daň po tři roky nevyměřoval, resp. nestanovil, nesprávně. Daňový řád v ustanovení § 148 normuje lhůty pro stanovení daně, kdy základní lhůta pro stanovení daně je lhůtou tříletou. Až po uplynutí lhůty pro stanovení daně dojde k prekluzi práva na toto stanovení ze strany správce daně a fakticky k fikci správného stanovení daně. Do uplynutí této doby může být daňová povinnost stanovena odlišně od povinnosti deklarované v daňovém tvrzení. Ze strany správce daně tak nedošlo k nesprávnému stanovení daně. Nadto je nutno uvést, že tomuto chápání pojetí „stanovení daně“ uvádí žalobce pojetí vice versa (zcela protikladné) nastíněné v rámci žalobní námitky týkající se penále dle ustanovení § 251 daňového řádu.
- 2) Žalobní námitky zachycené žalovaným v bodech 7 a 8 se týkají procesní stránky věci, k níž se žalovaný vyjádřil na stranách 2 a 3 v žalobou napadených rozhodnutích o odvoláních. Významnou je pak skutečnost, že za všechna zdaňovací období se jednalo o obdobnou právní otázku, tudíž výsledky postupu k odstranění pochybností za rok 2014 byly zcela použitelné pro zdaňovací období roku 2012 a 2013. V rámci výzev k podání dodatečného daňového tvrzení správce daně přesně formuloval důvody těchto výzev. Vyjádření učiněné kvalifikovaným zástupcem žalobce bylo zohledněno v dodatečných platebních výměrech. Žalovaný má tedy za to, že i s ohledem na charakter merita sporu (posouzení právní otázky a nespornost co do výkonu činnosti v souladu s hráčskou smlouvou), shodný obsah vyjádření učiněných zástupkyní žalobce a zásadu hospodárnosti nebylo zapotřebí provádět náročnější postupy při správě daní či tyto postupy důsledně zdvojit či ztrojit. Postup zvolený správcem daně dle názoru žalovaného nebyl nezákonným co do výsledku a faktické možnosti žalobce konzumovat ochranu svých veřejných subjektivních práv v rámci posuzování právní otázky, jež je předmětem sporu.
- 3) V bodu 8 žalobce navíc mísí procesní a hmotněprávní výtky, kdy se některé v rámci žaloby opakují (námitky tíhnoucí k výtkám týkajícím se posouzení výkonu činnosti žalobce „komplexně“ či napadající procesní stránku daňového řízení). Žalovaný si s ohledem na množství těchto námitek dovolil reagovat uceleným argumentačním celkem k předmětu sporu a ve věcech procesních si dovolil odkázat na argumentační celek vytvořený v rozhodnutích o odvolání a na poznámky uvedené výše.

- 4) Žalobní námitka zestručněna žalovaným do bodu 9 napadá postup k odstranění pochybností provedený v dané věci správcem daně. Ve výzvě k odstranění pochybností správce daně formuloval důsledně své pochybnosti, které svým charakterem, jednalo se o právní otázku, mohly být i atypické; avšak pochybnosti se obecně netýkají pouze odstranění pochybnosti o pravdivosti či průkaznosti určitých skutečností deklarovaných žalobcem, ale také správnosti těchto skutečností. Správce daně v dodatečném platebním výměru na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014, jakož i ve Sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 12. 10. 2015, č. j. 6399006/15/2005-51523-108407, se dostatečně vyjádřil k meritu věci. Provádět dokazování pro případ notoriety (zkoumání přípravy a jiných činností souvisejících s hraním hokeje), pak je nadbytečné. V celém správním řízení ani v nyní projednávané žalobě se žalobce nevyjádřil ve smyslu, že jednou ze stran hráčské smlouvy byly porušeny povinnosti zde stanovené nebo že by hráčská smlouva byla fakticky prováděna jinak. V daňovém přiznání pak žalobce uvedl příjem odpovídající odměně stanovené ve smlouvě. Navíc je existence vztahu mezi Klubem a žalobcem seznatelná i pouhou lustrací internetu. Z obsahu hráčské smlouvy, která komplexně, tedy i co do přípravy a jiných činností souvisejících s hraním hokeje, regulovala výkon činnosti žalobce, nebylo tedy nutné, krom samotné analýzy obsahu hráčské smlouvy, dalšího dokazování.
- 5) V posledním žalobním okruhu (námitce) žalobce brojí proti způsobu stanovení penále dle ustanovení § 251 daňového řádu, kdy především uvádí, že nelze ukládat penále z rozdílu doměřené daně a částky uvedené žalobcem v daňovém tvrzení, neboť částka uvedená žalobcem v daňovém tvrzení není posledně známou daní (nebyla pravomocně stanovena). K této otázce si žalovaný dovoluje odcitovat doktrinální komentář k daňovému řádu (Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M. *Komentář k daňovému řádu* (ASPI). Komentář k ustanovení § 251 daňového řádu), který k ustanovení § 251 uvádí toto: *„Penále, jak je i nyní v zákoně koncipováno, je peněžitou sankcí spojenou s doměřením daně souvisejícím s kontrolními mechanismy správce daně. V podstatě se jedná o peněžitou sankci za nesprávné (v neprospěch veřejných rozpočtů) tvrzení daně. Není podstatné, jakým způsobem byla daňová povinnost v rámci kontrolních mechanismů správce daně doměřena, podstatné je pouze to, zda k jejímu doměření došlo... Penále je tak důsledkem nesplnění povinnosti tvrzení, která stíhá daňový subjekt. Je to právě daňový subjekt, kdo nese primární odpovědnost za tvrzení daňové povinnosti ve správné výši.“* V důvodové zprávě k ustanovení § 251 daňového řádu se stanoví: *„V odst. 1 je upraven institut penále, který je obligatorní sankcí vznikající přímo ze zákona, pokud správce daně doměří daň vyšší nebo pokud je snižován daňový odpočet či daňová ztráta, než jak byly stanoveny na základě tvrzení daňového subjektu. Jde tedy o následek za nesplnění povinnosti tvrzení...“* Výklad podaný žalobcem se tak zcela míjí s účelem penále, jakožto sankce za nesprávně tvrzenou výši daňové povinnosti.

V.

NÁVRH VÝROKU ROZSUDKU A NÁKLADY ŘÍZENÍ

Žalovaný má za to, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobcem vznesené námitky nejsou důvodné. Žalovaný proto navrhuje, aby Městský soud v Praze žalobu podle § 78 odst. 7 soudního řádu správního, **zamítl s tím, že žalobci se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení a zastoupení.**

Žalovaný k výzvě soudu sděluje, že **souhlasí s vyřízením věci bez nařízení jednání.**

Žalovaný současně s tímto vyjádřením zasílá Městskému soudu v Praze správní spis I. a II. stupně týkající se předmětu žaloby.

Účastník řízení současně sděluje soudu, že nenamítá podjatost soudců, kteří budou věc projednávat.

XXXXXXXXXXXXXXXXXX
ředitel Odvolacího finančního ředitelství