



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **Ing. Jiří Sabou**, bytem Ve Slatinách 3243/1, Praha 10, zastoupeného JUDr. Ladislavem Sádlikem, advokátem se sídlem Holečkova 31, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 14. 12. 2009, čj. 15586/09-1100-102079, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 7. 2011, čj. 3 Af 6/2010 – 44,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Žalobce byl ve zdaňovacím období roku 2004 profesionálním fotbalistou nejprve klubu FK VIKTORIA ŽIŽKOV a. s. (dále „Viktoria Žižkov“) a posléze klubu FOTBALOVÝ KLUB Teplice, a. s., člen skupiny Glaverbel (dále „FK Teplice“). Pro prve uvedený klub byl činný na základě smlouvy od 1. 3. 1999 do 30. 6. 2004, pro posléze uvedený klub pak od 1. 7. 2004.

[2] Finanční úřad pro Prahu 10 jako správce daně na základě daňové kontroly vydal dne 28. 5. 2009 dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004. Z původně vyměřené daně 29.700 Kč žalobci nově stanovil daň ve výši 251.604 Kč. K odvolání žalobce pak Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu změnilo rozhodnutím, které je blíže označeno v záhlaví, z důvodů početních chyb platebního výměru správce daně tak, že základ

daně byl stanoven ve výši 1.095.297 Kč, daň nově 283.604 Kč. S podstatou rozhodnutí správce daně se Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu ztotožnilo. Žalobce napadl toto rozhodnutí u městského soudu, který jeho žalobu dne 27. 7. 2011 zamítl. Součástí sporných výdajů žalobce byly i jeho výdaje v zahraničí, včetně žalobcova tvrzení o vyjednávání angažmá v zahraničních fotbalových klubech.

II.

Argumenty obsažené v kasační stížnosti

[3] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[4] Stěžovatel především nesouhlasí s aplikací § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti) na jeho případ. V rozporu s tím, k čemu dospěl městský soud shodně s Finančním ředitelstvím pro hl. m. Prahu a správcem daně, dovozuje, že jeho příjmy jako profesionálního fotbalového hráče v roce 2004 měly být podřazeny pod § 6 (příjmy ze závislé činnosti).

[5] Stěžovatel dále poukazuje na procesní vady postupu správce daně, zejména na to, že správce daně realizoval úkony prostřednictvím mezinárodního dožádání u orgánů maďarské daňové správy bez součinnosti se stěžovatelem. Městský soud zde rovněž nesprávně posoudil vztah mezinárodního dožádání a daňové kontroly. Bylo nezadatelným právem stěžovatele mít možnost v souvislosti s takovým prověřováním položit konkrétní otázky zahraniční firmě. Stejně tak bylo jeho právem účastnit se jednání mezi zahraniční daňovou správou a firmou Solomon, u níž byl prověřován její vztah se stěžovatelem. Nesprávně jsou rovněž hodnoceny výsledky mezinárodního dožádání v jiných zemích, z nichž byl české daňové správě doložen závěr, podle něhož fotbalové kluby v jednotlivých zemích o možném přestupu stěžovatele nic nevědí. Není vůbec zřejmé, z jakých zdrojů byl tento závěr v zahraničí získán.

[6] Stěžovatel dále polemizuje s městským soudem v otázce, jaké částky byly vyloučeny z daňově uznatelných nákladů. Dle stěžovatele městský soud nesprávně posoudil, že z daňově uznatelných nákladů správce daně vyloučil jen částku 17.141,25 Kč. Ve skutečnosti však byla vyloučena rovněž částka 93.852,90 Kč.

[7] Konečně stěžovatel argumentuje prekluzí práva daň vyměřit, neboť zahájení daňové kontroly bylo stíženo podstatnou vadou. Nebyl totiž sdělen důvod zahájení daňové kontroly.

[8] Na závěr stěžovatel navrhuje, aby byl rozsudek městského soudu zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu a replika stěžovatele

[9] Ve vyjádření Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu toliko stručně uvedlo, že kasační námitky jsou v podstatě shodné s námitkami žalobními. Proto odkázalo na své vyjádření ke stěžovatelově žalobě.

[10] Stěžovatel ve své replice ze dne 16. 5. 2012 především polemizoval s judikaturou NSS řešící otázku právního posouzení profesionálních sportovců (rozsudek ze dne 29. 11. 2011, sp. zn. 2 Afs 16/2011). Tato judikatura se prý týká jen hráčů profesionálního hokeje, zatímco profesionální fotbal vykazuje četná specifika. Profesionální hráč fotbalu musí respektovat

předpisy Českomoravského fotbalového svazu (ČMFS). V tomto žalobce cituje příklady povinností, které má profesionální fotbalista a jeho klub na základě těchto předpisů ČMFS. Tyto předpisy obsahují mnohé nejasnosti, jasně z nich však plyne závislost hráčů vůči fotbalovým klubům. Fotbalista musí poslouchat pokyny klubu, je na svém klubu naprosto závislý. Předpisy ČMFS rovněž označují sportovní činnost fotbalistů za hlavní zaměstnání s vymezením odměny ve výši minimální mzdy. Nejasnosti ohledně postavení fotbalistů jsou dlouhodobě známé, přesto však během posledních 20 let žádný zákon nebyl s to podřadit činnost fotbalistů pro potřeby daně z příjmů pod činnost závislou či podnikatelskou. Stěžovatel odkazuje rovněž na zásadu *in dubio mitius* a požaduje vyložit obsahově neurčité právo ve svůj prospěch.

IV.

Přerušení řízení a rozhodnutí Soudního dvora EU

[11] Nejvyšší správní soud v průběhu řízení o kasační stížnosti zjistil, že ve věci je sporný výklad práva EU. Proto usnesením ze dne 3. 4. 2012 řízení přerušil a položil Soudnímu dvoru EU předběžné otázky. Soudní dvůr rozsudkem ze dne 22. 10. 2013 ve věci C-276/12, *Jiří Sabou proti Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu*, na tyto předběžné otázky odpověděl (blíže viz část **V.C.** níže).

[12] Usnesením ze dne 5. 11. 2013 Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že se v řízení pokračuje. Současně poskytl oběma účastníkům lhůtu k vyjádření se k celé věci po rozhodnutí Soudního dvora o předběžných otázkách. Ani jeden z účastníků se však nevyjádřil.

[13] Původní žalovaný, Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu, byl ke dni 31. 12. 2012 zrušen zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství. Dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde tedy Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství. Proto s Odvolacím finančním ředitelstvím Nejvyšší správní soud dále jednal jako se žalovaným (§ 69 s. ř. s.).

V.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud na prvním místě posoudil otázku prekluze práva vyměřit daň [**V.A.**, námitka podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Dále se pak zabýval otázkou 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) [**V.B.**, námitka podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Na třetím místě se zabýval zákonností hodnocení důkazů a zákonností jejich pořízení [**V.C.**, námitka podle § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.]. Konečně se pak soud vyjádřil k námitkám ohledně nesrozumitelnosti a nesprávnosti vyloučení částek uplatněných stěžovatelem z daňově uznatelných výdajů [**V.D.**, námitka podle § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.].

V.A.

Prekluze práva vyměřit daň

[16] Stěžovatel tvrdí, že právo dodatečně vyměřit daň v posuzované věci zaniklo. Odkazuje přitom zejména na to, že správce daně nesdělil důvod zahájení daňové kontroly. V takovémto

případě nemohla mít vadně zahájená daňová kontrola vliv na běh lhůty podle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

[17] Lhůty pro vyměření (doměření) daně upravoval v rozhodné době § 47 zákona o správě daní a poplatků, ve znění do 31. 12. 2009. Podle § 47 odst. 1 nebylo možné daň vyměřit ani doměřit *po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.* Podle § 47 odst. 2 pak byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, *běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.*

[18] K daňové prekluzi došlo po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, v tomto případě tedy od konce roku 2004 [viz náleží Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 (N 211/51 SbNU 639)]. K prekluzi práva daň doměřit by proto došlo uplynutím roku 2007, ledaže by ovšem správce daně učinil úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

[19] Podmínky přerušování prekluzivní lhůty vymezi rozšířený senát NSS obecně v usnesení ze dne 16. 5. 2006, čj. 2 Afs 52/2005 - 94, č. 953/2006 Sb. NSS: „*Běží-li základní tříletá lhůta pro vyměření daně, může k jejímu přerušování dojít jen za podmínky, že byl učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení a že o něm byl daňový subjekt zpraven. Co se konkrétně rozumí úkonem zasahujícím do běhu lhůty, zákon neuvádí. Je tedy otázkou výkladu, které úkony mohou způsobit přerušování běhu lhůty, přičemž je třeba mít na zřeteli, že jde o lhůtu prekluzivní, vytvářející jistotu daňového subjektu o jeho daňové povinnosti. Její běh lze proto „prodlužovat“ jen výjimečně a z důvodů závažných. [...] Úkon přerušující lhůtu musí tak nutně být výrazem procesní aktivity ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně, vycházející z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření. Účelem ust. § 47 odst. 2 [zákonu o správě daní a poplatků] je poskytnutí nové lhůty, vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty a byla-li vůči daňovému subjektu projevována konkrétním úkonem.“*

[20] Ustálená judikatura NSS považuje za úkon přerušující prekluzivní lhůtu daňovou kontrolu. Rozhodným okamžikem pro přerušování lhůty je okamžik jejího zahájení (viz rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2005, čj. 2 Afs 69/2004 - 52, č. 634/2005 Sb. NSS). Úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty však není formální sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly, pokud v přiměřené době po něm nenásledují další kroky správce daně, jimž by byly prověřovány konkrétní daňově relevantní skutečnosti (srov. rozsudky NSS ze dne 9. 12. 2004, čj. 7 Afs 22/2003 - 109, nebo ze dne 17. 2. 2006, čj. 8 Afs 7/2005-96, č. 1480/2008 Sb. NSS).

[21] Finanční úřad v Berouně jako původní správce daně dne 4. 1. 2007 protokolem o ústním jednání čj. 513/07/026930/4324 zahájil u stěžovatele daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob mj. za zdaňovací období roku 2004. Z protokolu vyplývá, že stěžovatel byl poučen o svých právech a povinnostech a dále si pracovníci správce daně od stěžovatele vyžádali předložení účetních a evidenčních dokladů. Se stěžovatelem bylo podle protokolu dohodnuto, že do 8. 1. 2007 předloží požadované doklady. Do konce ledna 2007 stěžovatel předložil požadované dokumenty. Na to reagoval původní správce daně výzvou ze dne 31. 1. 2007, čj. 515/07/026930/4324, v níž vyzval stěžovatele k předložení dalších dokladů, odstranění pochybností o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob mj. za rok 2004. Výzva byla stěžovateli doručena dne 6. 2. 2007. Dne 8. 2. 2007 následovalo další ústní jednání u původního správce daně, v průběhu roku 2007 pak na tato jednání navázaly další

odůvodněné a konkrétní výzvy správce daně. Úkon ze dne 4. 1. 2007 tedy účinně přerušil prekluzivní lhůtu, která začala běžet znovu od konce roku 2007 a skončila dne 31. 12. 2010 (§ 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Jelikož daň za toto zdaňovací období byla žalovaným pravomocně doměřena dne 14. 12. 2009, není námitka prekluze důvodná.

[22] Stěžovatel argumentuje tím, že mu správce daně nesdělil důvod zahájení daňové kontroly. Odkazuje přitom na nálezy ÚS ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 (N 196/51 SbNU 375). Ústavní soud v něm dospěl k závěru, že zahájení daňové kontroly musí být spojeno se sdělením jasného a předem seznatelného důvodu. V tomto je však stěžovatele nutno upozornit, že právě cit. právní názor vyslovený v nálezu I. ÚS 1835/07 byl formálně překonán stanoviskem pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11 (č. 368/2011 Sb.). Podle tohoto stanoviska není bez dalšího protiústavní postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona o správě daní a poplatků, aniž má konkrétní skutečnosti zakládající podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost. Obdobně to platí též pro situace, kdy takovéto skutečnosti správce daně formálně daňovému subjektu při zahájení kontroly nesdělí.

[23] Lze proto dát za pravdu městskému soudu, že v rozporu se zákonem není, pokud v protokolu o ústním jednání, formálně zahajujícím daňovou kontrolu, nebyl uveden důvod daňové kontroly.

[24] Námitka tedy není důvodná.

V.B.

Daňová povaha činnosti profesionálního fotbalisty

[25] Zdaleka nejrozsáhlejším argumentem stěžovatele je, že na jeho příjmy v roce 2004, které dosáhl ze svého působení profesionálního fotbalisty pro kluby Viktoria Žižkov a FK Teplice, nelze nahlížet jako na příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů (příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti), ale jako na příjmy podle § 6 (příjmy ze závislé činnosti).

[26] Stěžovatel uvádí, že nelze bez dalšího trvat na znění jeho dohody s oběma fotbalovými kluby jako na rozhodující skutečnosti. Podle daňových předpisů totiž taková dohoda není daňově účinná. Odkazuje na § 45 zákona o správě daní a poplatků, který prohlašoval dohody o přenosu daňové povinnosti za právně neúčinné. Městský soud v rozporu s § 45 takovouto neúčinnou dohodu upřednostnil. Dále stěžovatel obsáhle vysvětluje, že na jeho činnost je nutno nahlížet jako na činnost závislou, neboť povaha jeho činnosti jako fotbalisty přesně odpovídá povaze činnosti závislé. Stěžovatel ve fotbalovém klubu nevystupoval jako jednotlivec, ale jako člen týmu. Musel se podřizovat tréninkovému plánu, musel být osobně přítomen na trénincích a zápasech v přesně určených termínech, byl povinen oblékat týmový dres, dělat reklamu subjektům, se kterými uzavřel smlouvu jeho sportovní klub atd. V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel dále zdůrazňoval, že byl plně podřízen pokynům ze strany fotbalových klubů. Protože právní předpisy lze vykládat vícero způsoby, nutno podle stěžovatele zvolit výklad pro něj nejpříznivější (*in dubio mitius*).

[27] K tomu uvádí zdejší soud následující.

[28] Podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, ve znění v roce 2004, byly příjmy ze závislé činnosti rovněž *příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce.*

Obecnému výkladu tohoto ustanovení se věnovala judikatura NSS od počátku jeho činnosti. Rozsudek ze dne 24. 2. 2004, čj. 2 Afs 62/2004 - 70, č. 572/2005 Sb. NSS, podal zásadní výklad pojmu závislé činnosti podle cit. § 6 odst. 1 písm. a). Současně se věnoval posouzení, zda se zaměstnavatel uzavřením obchodních smluv s osobami samostatně výdělečně činnými dopustí zastřených právních úkonů ve smyslu § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. V tomto rozsudku NSS mj. vyšel z toho, že pojem „závislá činnost“ ve smyslu zákona o daních z příjmů vychází z materiálního posouzení závislé činnosti, neboť není rozhodné, na jakém formálním právním základě je tato činnost vykonávána. Podle cit. rozsudku čj. 2 Afs 62/2004 - 70 „[v]ymezení zákonného termínu „závislá činnost“ [...] nemůže být redukováno toliko na činnost vykonávanou podle příslušných pokynů, vybrš musí se jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce. Definiční prvek závislosti tak bude dán zejména povahou vykonávané činnosti (typicky práce vykonávané na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele) a také tehdy, pokud se bude jednat o činnost dlouhodobou a pokud k uzavření pracovního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby tuto činnost vykonávající, jelikož neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku její právní sféru poškozuj.“

[29] Ovšem ani to, že se jedná o vztah trvající povahy, ještě bez dalšího neznamená, že se nutně musí jednat o závislou činnost. Je naprosto nepochybné, že i mezi podnikateli vznikají vztahy trvající povahy. Může se tak dít z důvodu oboustranné prospěšnosti a spokojenosti nebo i z toho důvodu, že v okolí těchto podnikatelů není k dispozici jiný vhodný smluvní partner (rozsudek ze dne 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 173/2005 – 69). Aby mohla být činnost považována za závislou, musí být vztah podřízenosti založen přímo, tj. obsahem dvoustranného právního vztahu. Významné bude v tomto kontextu též zvážit, zda zaměstnavatel např. přiměl k uzavření obchodních smluv druhou smluvní stranu za pomoci ekonomického nátlaku, zneužitím její faktické ekonomické závislosti, a přiměl je tak uzavřít takovou smlouvu, kterou ve skutečnosti neměla zájem uzavřít (takto rozsudky ze dne 15. 1. 2009, čj. 7 Afs 72/2008 – 97, ve věci *LICHNA TRADE CZ, s. r. o.*, a ze dne 13. 4. 2010, čj. 1 Afs 124/2009 – 75, *AGRA Deštná a. s.*, body 51-53).

[30] Uvedené závěry byly aplikovány též na činnost profesionálních sportovců. Za klíčový právní názor, shrnující dosavadní judikaturu, je nutno považovat ten obsažený v rozsudku ze dne 29. 11. 2011, čj. 2 Afs 16/2011 – 78, č. 2510/2012 Sb. NSS, zejména pak body 27-31. Rozsudek, posuzující příjmy a výdaje profesionálního hokejisty z jeho činnosti pro hokejový klub na základě nepojmenované smlouvy uzavřené podle § 51 občanského zákoníku, je plně aplikovatelný i na nyní projednávanou věc. Stěžovatel se sice snaží omezit dopady právního názoru uvedeného v cit. rozsudku jen na právní poměry profesionálních hokejistů, to by však bylo v rozporu s mnohem obecnějším vyzněním argumentace v cit. rozsudku. Ostatně právní argumenty tam uvedené byly aplikovány též na poměry profesionálních fotbalistů (viz rozsudky NSS ze dne 1. 8. 2012, čj. 2 Afs 22/2012 – 31; ze dne 18. 9. 2012, čj. 2 Afs 21/2012 – 33; a ze dne 24. 10. 2012, čj. 2 Afs 20/2012 - 35).

[31] V souladu s právním názorem opakovaně vysloveným NSS v rozsudcích cit. v předchozím bodě je proto nutno stěžovatele upozornit, že status profesionálních sportovců není v zákoníku práce výslovně zmíněn, čímž je dán daleko větší prostor pro výklad. Pokud povaha činnosti umožňovala v rovině soukromého práva zvolit vícero alternativních smluvních úprav, pak „bylo pouze na smluvních stranách, aby tuto volbu za zohlednění výhod a nevýhod toho či onoho smluvního typu, včetně zohlednění efektů daňových, učinily“. Povaha hráčské činnosti pro sportovní klub její smluvní zakotvení formou samostatné výdělečné činnosti rozhodně nevyklučuje.

[32] V nyní projednávaném případě je východiskem úvah soudu „Profesionální smlouva o výkonu sportovní činnosti hráče fotbalu“, uzavřená mezi stěžovatelem a Viktoria Žižkov dne

8. 2. 1999 na dobu od 1. 3. 2002 do 30. 6. 2002, následně prodloužená až do 30. 6. 2004, a „Smlouva o spolupráci při výkonu sportovní činnosti“, uzavřená mezi stěžovatelem a FK Teplice na dobu určitou od 1. 7. 2004 do 30. 6. 2007 (obě smlouvy viz č. 28 správního spisu). Obě smlouvy jsou koncipované jako tzv. nepojmenované podle § 51 občanského zákoníku, obě shodně v preambuli vylučují vznik pracovněprávního vztahu.

[33] Je pravda, že stěžovatel se musel při své činnosti řídit pokyny svého smluvního partnera, tedy sportovního klubu, a měl právo od něj dostávat příslušnou sjednanou odměnu. Podle čl. I. smlouvy s FK Teplice měl stěžovatel povinnost

„1. Zúčastňovat se tréninků, výcvikových táborů a utkání mužstev klubu, k nimž byl nominován, v této činnosti vynakládat maximální úsilí k dosažení sportovních cílů, v utkáních soutěžit čestně, znát a dodržovat pravidla a řády, dbát, aby nedocházelo ke škodám na zdraví. Nedostavení se hráče k tréninku a utkání, k němuž byl nominován, bez řádné omluvy kompetentnímu zástupci klubu /hlavní trenér, asistent hlavního trenéra/ je kvalifikováno jako hrubé porušení této smlouvy [s možností klubu okamžitě odstoupit od smlouvy a povinností hráče vrátit klubu poměrnou část odměny];

2. podřídit se stanovenému časovému a organizačnímu režimu vyplývajícímu z účasti mužstva v soutěžích a z přípravy na soutěže. 3. dodržovat pokyny trenérů a členů realizačního týmu, pomáhat jim udržovat kázeň v mužstvu, vystupovat na veřejnosti v duchu morálních zásad, upevňovat dobré jméno a pověst svého sportovního klubu. Hráč souhlasí s tím, že klub má právo, v případě nedodržení [v tomto odstavci stanovených podmínek] ze strany hráče, po dvou písemných upozorněních, snížit hráči základní plat až o 30 %;

4. dbát o své zdraví [a další podmínky povinnosti týkající se životosprávy a zákazu dopingů];
5. [ochrana majetku klubu];

6. V souvislosti s činností na základě této smlouvy se zúčastňovat společenských akcí, vystupovat na veřejnosti zejména v masových sdělovacích prostředcích, v oblečení, obuvi a jiných viditelných součástech oděvu, způsobem stanoveným klubem;

7. [povinnost mlčenlivosti];

8. Hráč souhlasí, aby v případě, že nesplní závazky této smlouvy, byl postižen majetkovými sankcemi stanovenými v disciplinárním řádu klubu /pokuta, krácení odměny/;

9. Nezúčastňovat se osobně ani prostřednictvím jiných osob sázek, her a soutěží souvisejících s výsledky utkání mužstva. Neprovázet bez souhlasu klubu jinou výdělečnou činností“.

[34] Srovnatelné povinnosti obsahuje čl. III. smlouvy s Viktorií Žižkov.

[35] Z obou smluv je patrné, že se činnost stěžovatele jako fotbalisty pojmovému vymezení závislé činnosti sice velmi blížila, nicméně nedosahovala její intenzity. Je nutno si uvědomit, že činnost profesionálního sportovce je natolik specifická, že se omezením plynoucím ze zaměření a výslovné reglementace zákoníku práce vymyká. Z povahy věci je zřejmé, že součástí výkonu činnosti profesionálního sportovce není pouze účast na zápasech, případně trénincích svého klubu, nýbrž i řada dalších aktivit, které jsou nezbytné jednak pro stoprocentní připravenost daného sportovce [proto např. obě smlouvy zakotvují povinnost stěžovatele udržovat se v dobré fyzické i psychické kondici a připravenosti, viz čl. I. odst. 4 smlouvy s FK Teplice a čl. III. písm. d) smlouvy s Viktorií Žižkov], a také z důvodů marketingových zájmů klubu [čl. I. odst. 6 smlouvy s FK Teplice a čl. III. písm. g) a i) smlouvy s Viktorií Žižkov]. V konečném důsledku je proto obtížně představitelné, aby specifická činnost profesionálního sportovce v běžící sezóně byla svojí povahou slučitelná s takovými instituty zákoníku práce, jako jsou třeba nepřetržitý odpočinek mezi dvěma směny, přestávky v práci na jídlo a oddech, dny pracovního klidu anebo práce přesčas. I kdyby však tato úskalí byla tvořivou aplikací zákoníku práce překonána, smluvní strany jistě mohou, i z důvodů obtížné použitelnosti

zákoníku práce na činnost stěžovatele, zvolit jinou smluvní úpravu, byla-li by podle soukromoprávní úpravy možná (srov. obdobné úvahy v cit. rozsudku čj. 2 Afs 16/2011 – 78, bod 28).

[36] Značně specifický je rovněž způsob odměňování profesionálních sportovců, založený na podstatně odlišných východiscích než pracovněprávní úprava. Jestliže totiž je pro pracovní právo typické odměňování podle tarifů, odpracovaných hodin či splnění určitých úkolů, je koncepce hráčské smlouvy postavena zejména na motivační složce odměny (např. prémie za sportovní výsledky utkání, viz čl. I. smlouvy s Viktoria Žižkov, resp. velmi detailně Dodatek č. I. 01 ke smlouvě s FK Teplice, obdobně výslech ředitele FK Teplice dožádaným Finančním úřadem v Teplicích dne 5. 3. 2009, na č. I. 111 správního spisu, podle něhož výše odměny „je určována individuálně dle schopností a potřeb každého hráče“) a příjmy z reklam (výslech ředitele FK Teplice). Rubem této motivační složky je velmi tvrdý systém pokut za porušení hráčských povinností [srov. čl. I. odst. 3 a 8 smlouvy s FK Teplice, cit. v bodě [33] shora, resp. čl. III. písm. k) smlouvy s Viktoria Žižkov, odkazující na pokuty dle klubového disciplinárního řádu].

[37] Stěžovatel argumentuje, že nikdy nevykonával činnost hráče pod vlastním jménem, ale šlo vždy o činnost pod jménem fotbalového klubu. K tomu lze jen stručně dodat, že to je jistě pravda, ale právě toto je přece 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 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).

[38] Lze tak učinit závěr, že činnost profesionálního sportovce není bez dalšího mechanicky podřaditelná pod pojem „závislá činnost“ ve smyslu zákona o daních z příjmů. Právě k tomu totiž směřuje jádro stěžovatelovy argumentace. Nelze proto považovat za protiprávní uzavírání i jiných než pracovních smluv mezi sportovci a jejich kluby. Tento závěr lze ostatně opřít i o faktickou situaci: v praxi je obecně akceptováno, že profesionální sportovec může - z daňového hlediska – působit též jako osoba samostatně výdělečně činná (k tomu podrobněji např. Vybíral, R. *Zdaňování příjmů profesionálních sportovců ze sportovní činnosti*, Daně a finance č. 3/2011, str. 17 a násl., citováno v rozsudku čj. 2 Afs 16/2011 – 78, bod 30). Měl-li by snad zdejší soud následovat logiku kasační stížnosti, ve všech standardních případech smluvních vztahů prvoligových fotbalistů a jejich klubů by jakákoliv jiná smlouva než smlouva pracovněprávní byla ve skutečnosti zastřenou pracovní smlouvou.

[39] Výše uvedené zajisté neznamená, že by mezi profesionálním sportovcem a klubem, za který hraje, pracovní smlouva uzavřena být nemohla či dokonce nesměla. Zdejší soud toliko zastává názor, že za současné situace značné nejasnosti právního postavení profesionálních sportovců nelze bez dalšího dovozovat, v rozporu s vůlí smluvních stran, jen jednu z možných forem jejich smluvní spolupráce s kluby. Povinné podřazení hráčských smluv do režimu zákoníku práce v jeho stávající podobě, založené na kogentních ustanoveních, by značně ohrozilo samotnou existenci profesionálního sportu. Je např. obtížně představitelné, že by se na činnost sportovců byla aplikovala všechna ustanovení týkající se pracovní doby, včetně přesčasů, či omezení stanovených pro uzavírání pracovních smluv na dobu určitou (§ 39 zákoníku práce) apod.

[40] Přijetím opačného názoru, a tedy paušálním podřazením činnosti profesionálních sportovců režimu zákoníku práce, by padl dvě desetiletí budovaný a správními orgány nijak nezpochybněný mechanismus fungování vrcholového sportu. Právě v tomto se projevuje normativní síla fakticity, tedy dlouhotrvající a ničím nezpochybněvaná praxe vrcholových fotbalových klubů. Na tu lze usuzovat též z důkazů provedených správcem daně (např. výslech ředitele FK Teplice dožádaným Finančním úřadem v Teplicích dne 5. 3. 2009, na č. l. 111 správního spisu, podle něhož uzavření smlouvy jako smlouvy nepojmenované podle § 51 občanského zákoníku s vyloučením vzniku pracovněprávního vztahu vycházelo ze vzorů Českomoravského fotbalového svazu; tyto vzory nicméně nejsou závazné – srov. výslech právníka oddělení legislativy a registrace ČMFS Petra Slepíčky ze dne 3. 2. 2009 na č. l. 110 správního spisu).

[41] Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se způsobem vyhodnocení obou smluv tak, jak to učinil městský soud. Z obsahu obou smluv je totiž zřejmé, že se jedná o smlouvy časově omezené. Výslovně z nich plyne, že stěžovatel je osobou samostatně výdělečně činnou. Výslovně je vyloučen vznik pracovněprávního vztahu. Právě stěžovatel je povinen obdržené odměny podrobit zdanění. Tato konstrukce vyplývá ze vzorů ČMFS a z dlouhotrvající faktické praxe v této oblasti (viz bod [39] *in fine*). Nejvyšší správní soud má za to, že při hodnocení těchto ujednání, u nichž nemá žádné pochybnosti co do svobody projevené vůle smluvních aktérů, je namíste zdrženlivost státních orgánů. Shodně s městským soudem se tedy domnívá, že v tomto konkrétním případě nelze dotčeným kontrahentům podsouvat záměr uzavřít ve skutečnosti pracovní smlouvu. Naprosto z ničeho neplyne, že by kterýkoliv z obou fotbalových klubů přiměl stěžovatele k uzavření tohoto typu smlouvy za pomoci ekonomického nátlaku, zneužitím jeho faktické ekonomické závislosti. Z ničeho neplyne ani to, že by uzavření tohoto typu smlouvy nebylo v zájmu stěžovatele (srov. judikaturu cit. v bodě [29] shora). Naopak, ze smluv vyplývaly pro stěžovatele mnohé výhody, které by v běžném pracovněprávním poměru neměl. Např. ze smlouvy s Viktorií Žižkov plyne, že při pracovní neschopnosti stěžovatele způsobené v souvislosti se sportovní činností podle této smlouvy hradí klub základní odměnu ve výši 100 %, pokud však bude pracovní neschopnost způsobena mimo sportovní činnost, ve výši 70 %, přesáhne-li doba pracovní neschopnosti 30 dnů, měl klub poskytovat odměnu 50 % atd.

[42] Stěžovatel nikde ani v žalobě, ani v kasační stížnosti nevysvětluje, proč uzavření smlouvy podle občanského zákoníku nebylo v jeho zájmu. Nejvyššímu správnímu soudu se z argumentace stěžovatele jeví, že stěžovatel pod tímto zájmem ve skutečnosti předestírá možnou aplikaci § 45 zákona o správě daní a poplatků o zákazu přenosu daňové povinnosti. Podle tohoto ustanovení „[d]obody uzavřené s tím, že daňovou povinnost ponese místo daňového subjektu zcela nebo částečně jiná osoba, nejsou pro daňové řízení právně účinné, nestanoví-li tento zákon nebo zvláštní právní předpis jinak.“ Jinými slovy, stěžovatel se pokouší zpětně argumentovat, že ve skutečnosti měly být plátcem daně z příjmů ze závislé činnosti oba fotbalové kluby. Až do okamžiku zahájení daňové kontroly přitom stěžovatel nezpochybňoval režim daně podle § 7 zákona o daních z příjmů, tedy režim příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti. Takto tyto příjmy i sám výslovně označil ve vlastnoručně zpracovaném a podepsaném přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2004 – viz příloha č. 1 k tomuto přiznání, výpočet dílčího základu daně z příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7 zákona). Tam jako hlavní (převažující) činnost označil „sportovní činnost“ (č. l. 5 správního spisu).

[43] Kasační námitka je tak ve skutečnosti snahou stěžovatele vyhnout se *ex post* pro něj nepříznivému výsledku daňového řízení. Takto ovšem „zájem“ stěžovatele co do uzavření obchodní či pracovněprávní smlouvy interpretovat nelze. Na pracovněprávní charakter smlouvy nelze usuzovat pouze z toho, co se v konečném důsledku ukáže na konci daňového řízení pro poplatníka výhodnějším.

[44] Ze stejných důvodů nemůže uspět ani stěžovatelova argumentace ústavní zásadou, podle níž zákony s více než jedním možným výkladem nutno vykládat ve prospěch subjektivních práv, nikoliv ve prospěch zájmů veřejné moci (*in dubio mitius*, respektive *in dubio pro libertate*). Vztah mezi fotbalovým klubem a profesionálním hráčem je svojí podstatou soukromoprávní. Protože není sporu o tom, že daňová povinnost vznikla a je proto třeba ji plnit, je zřejmé, že ji musí splnit některý ze soukromoprávních subjektů. „Vlídnost“ ve vztahu ke stěžovateli by se tak projevila „přísností“ vůči fotbalovému klubu, což však neodpovídá smyslu citované zásady. Alternativní, ovšem podobně absurdní, by pak byl takový výklad této zásady, že by v konečném důsledku daň nemusel platit vůbec nikdo: ukázalo-li by se později, že postavení osoby samostatně výdělečně činné je pro profesionálního hráče zřejmě méně výhodné než jeho vymezení jako závislé činnosti, měl by být zpětně redefinován jeho vztah ke klubu jako k „zaměstnavateli“, a naopak klub by měl zájem vztah opětně redefinovat na vztah s osobou samostatně výdělečně činnou (shodně cit. rozsudek čj. 2 Afs 22/2012 – 31, bod 26).

[45] Otázka, co je ve vertikálním daňověprávním vztahu stát vs. občan pro občana příznivější, nemůže být posuzována ad hoc, ale vždy v obecném pohledu. Na příznivější význam zákona nelze usuzovat pouze z toho, co se dle okolností s ohledem na postup správce daně na konci daňového řízení ukáže pro daňový subjekt výhodnějším. Výhodnost musí být dána objektivně, bez ohledu na to, v jaké fázi daňového řízení se výhodnost začne namítat.

[46] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že v daném případě nevidí objektivně výklad, který by v obecné rovině svědčil ve prospěch stěžovatele. Nelze proto z povahy věci vůbec uvažovat o aplikaci maximy *In dubio pro libertate* (*in dubio mitius*).

[47] Námitka proto není důvodná. Podřazení příjmů stěžovatele režimu § 7 zákona o daních z příjmů je správné.

V.C.

Zákonnost dokazování v daňovém řízení

[48] V další kasační námitce stěžovatel brojí proti interpretaci některých důkazů pořízených v daňovém řízení. Současně argumentuje procesními pochybeními správce daně v souvislosti s mezinárodním dožádáním u zahraničních správců daně.

V.C.1. Předběžná otázka Soudnímu dvoru EU a právní hodnocení NSS

[49] Nejvyšší správní soud v průběhu řízení o kasační stížnosti zjistil, že ve věci je sporný výklad práva EU, konkrétně směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd.: 09/001, s. 63). Proto usnesením ze dne 3. 4. 2012 řízení přerušil a položil Soudnímu dvoru EU následující otázky:

- 1) Vyplývá z práva EU, že daňový subjekt má právo být informován o rozhodnutí daňové správy podat žádost o poskytnutí údajů podle směrnice 77/799/EHS? Má daňový subjekt právo podílet se na formulování žádosti adresované dožádanému členskému státu? Pokud daňovému subjektu takováto práva nevyplývají z práva EU, je možné, aby mu obdobná práva přiznalo právo vnitrostátní?
- 2) Má daňový subjekt právo účastnit se výslechu svědků v dožádaném státě v průběhu vyřizování žádosti o poskytnutí údajů podle směrnice 77/799/EHS? Je dožádaný členský stát povinen předem vyrozumět daňový subjekt o tom, kdy bude výslech prováděn, pokud by byl o to dožadujícím členským státem požádán?

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

[50] Soudní dvůr rozsudkem ze dne 22. 10. 2013 ve věci C-276/12, *Jiří Sabou proti Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu*, na tyto předběžné otázky odpověděl takto:

1) Unijní právo, tak jak vyplývá zejména ze směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. 12. 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného, ve znění směrnice Rady 2006/98/ES ze dne 20. 11. 2006, a ze základního práva být vyslechnut, musí být vykládáno v tom smyslu, že daňovému subjektu členského státu nepřiznává ani právo být informován o žádosti tohoto státu o pomoc adresované jinému členskému státu mimo jiné k ověření údajů poskytnutých tímto daňovým subjektem v rámci jeho přiznání k dani z příjmů, ani právo podílet se na formulování žádosti adresované dožádanému členskému státu, ani právo účastnit se výslechu svědků prováděných posledně uvedeným státem.

2) Směrnice 77/799, ve znění směrnice 2006/98, neupravuje otázku, za jakých podmínek může daňový subjekt napadnout správnost informace poskytnuté dožádaným členským státem, a nestanoví žádné zvláštní požadavky na obsah poskytnuté informace.

[51] Soudní dvůr ve svém rozhodnutí mj. uvedl, že cílem směrnice 77/799 je potírání mezinárodních daňových úniků a vyhýbání se daňovým povinnostem, a že tedy byla přijata za účelem úpravy spolupráce daňových orgánů členských států (bod 32, s odkazem na rozsudek ze dne 27. 9. 2007, *Tnob International*, C-184/05, Sb. rozh. s. I-7897). Při odpovědi na žádost uplatňuje příslušný orgán dožádaného státu své vnitrostátní právo, zejména vlastní procesní pravidla (bod 35). Směrnice 77/799 koordinuje předávání informací mezi příslušnými orgány, přičemž členským státům stanoví určité povinnosti. Tato směrnice naproti tomu nepřiznává žádná konkrétní práva daňovým subjektům, zejména pak neukládá příslušným orgánům členských států povinnost konzultovat postup s daňovým subjektem (bod 36).

[52] Soudní dvůr dále upozornil, že pokud správní orgán zamýšlí přijmout akt proti určité osobě, který nepříznivě zasahuje do jejího právního postavení, musí takové osobě umožnit užitečně se vyjádřit ke skutečnostem, na kterých správní orgán zamýšlí založit své rozhodnutí. Tato povinnost přísluší správním orgánům členských států při přijímání rozhodnutí, která spadají do rozsahu působnosti unijního práva, i když použitelná právní úprava Unie takovou formalitu výslovně nestanoví (bod 38). Rozhodnutí správce daně požádat o pomoc příslušný orgán jiného členského státu a rozhodnutí posledně uvedeného orgánu provést výslech svědků ve snaze vyhovět této žádosti jsou však akty, které nepříznivě do postavení daňového subjektu nezasahují. V rámci řízení o daňové kontrole je třeba odlišit fázi šetření, během níž jsou shromažďovány informace a do níž spadá žádost jedné daňové správy o informace adresovaná jiné daňové správě, od fáze kontradiktorní mezi daňovou správou a daňovým subjektem, s nímž je řízení vedeno, která začíná odesláním návrhu na opravu daňovému subjektu. Když správa shromažďuje informace, není povinná o tom vyrozumět daňový subjekt a opatřit si jeho stanovisko (body 40 a 41). Totéž platí pro odpověď dožádané daňové správy a pro šetření, které předtím tato správa provedla, včetně výslechu svědků (bod 43). Nic však členskému státu nebrání v tom, aby právo být vyslechnut vztáhl i na další části fáze šetření tím, že daňový subjekt zapojí do různých etap shromažďování informací, zejména do výslechu svědků (bod 45).

[53] Ke třetí otázce uvedl Soudní dvůr, že směrnice 77/799 neřeší otázku, zda má daňový subjekt právo napadnout správnost poskytnuté informace, a nestanoví žádné zvláštní požadavky na obsah poskytnuté informace (bod 48). Za těchto podmínek mohou být příslušná pravidla upravena pouze ve vnitrostátních právních řádech. Daňový subjekt může zpochybnit informaci, která se ho týká a která byla poskytnuta daňové správě žádajícího členského státu, v souladu s pravidly a postupy platnými v daném členském státě (bod 49).

[54] Nejvyšší správní soud interpretuje tyto závěry Soudního dvora pro české vnitrostátní právo následujícím způsobem.

[55] S ohledem na závěry Soudního dvora je evidentní, že směrnice 77/799 zavádí čistě mezistátní režim spolupráce státních orgánů, aniž by jakkoliv upravovala veřejná subjektivní práva daňových subjektů. Vnitrostátní úprava daňového řízení může přiznat daňovému subjektu ve vztahu k žádosti procesní práva (bod 45), s vědomím toho, že proces v dožádaném státě se řídí právem dožádaného státu, nikoliv právem státu dožadujícího se informace (bod 35). Z toho plyne, že procesní práva vyplývající z českého daňového řádu lze uplatňovat jen ve vztahu k českým správním orgánům, nikoliv ve vztahu k orgánům dožádaného státu.

[56] V otázce mezistátní spolupráce daňových orgánů členských států chybí úprava obdobná úpravě provádění důkazů v cizině ve věcech civilních, která je na úrovni Evropské unie řešena v nařízení Rady (ES) č. 1206/2001/ES, o spolupráci soudů členských států při dokazování v občanských nebo obchodních věcech (Úř. věst. L 174, s. 1; Zvl. vyd.: 19/004, s. 121), ve vztahu k jiným státům pak Úmluvou o provádění důkazů v cizině ve věcech občanských a obchodních (č. 129/1976 Sb.). Tyto úpravy výslovně řeší též procesní práva účastníků v řízení před soudy dožádaného státu. Odlišnost úpravy daňového řízení spočívá zjevně v tom, že se na celoevropské úrovni chápá rozdíl mezi tou fází řízení o daňové kontrole, která odpovídá shromažďování informací, a tou fází řízení, kde se již při projednávání výsledku kontrolního zjištění plně projeví kontradiktornost daňového procesu (srov. bod [52] shora).

[57] Z pohledu českého procesního práva by postavení daňového subjektu v průběhu utváření žádosti o informaci podle směrnice 77/799 nemělo být kvalitativně odlišné, tedy méně ani více příznivé, ve srovnání s obdobnými procesními situacemi českého daňového řádu. Za obdobnou procesní situaci považuje Nejvyšší správní soud situaci dožádání podle § 17 daňového řádu.

[58] K institutu dožádání, byť podle předchozí úpravy dle § 5 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, se Nejvyšší správní soud vyjádřil tak, že dožádání se realizuje procesním úkonem. Do přípisu o tomto procesním úkonu může daňový subjekt nahlížet jen za zákonem stanovených podmínek (§ 66 a § 67 daňového řádu), na žádost daňového subjektu mu však důvody dožádání musí být minimálně sděleny (srov. přiměřeně rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 1 Afs 50/2007 - 106, č. 1567/2008 Sb. NSS, věc *FAIR PLAY TREND*). Otázka, zda dožádat o provedení úkonů jiného správce daně, je plně na úvaze správce daně. Daňový subjekt v zásadě nemusí být o zaslání dožádání správcem daně informován.

[59] Není důvodu, aby tomu bylo jinak u podání žádosti dle směrnice 77/799. Je-li tedy takováto žádost podána, není třeba daňový subjekt o podání žádosti informovat. Tím méně pak může mít daňový subjekt právo účastnit se procesu formulování žádosti, respektive takovouto žádost rozhodnout o další otázce. Daňový subjekt samozřejmě může za zákonem stanovených podmínek nahlížet do spisu, z něhož se o podání žádosti dozví. Není ani vyloučeno, že se daňový subjekt bude sám aktivně domáhat podání žádosti dle směrnice 77/799 a správce daně mu dle svého vlastního uvážení vyhoví, případně využije něco z toho, co mu v této souvislosti daňový subjekt sdělí. V každém případě nemá daňový subjekt právo

na podání žádosti. Nemá ani právo v případě, bude-li žádost k jeho vlastní iniciativě podána, rozhodovat o tom, co v žádosti bude či nebude uvedeno.

[60] K otázce práva daňového subjektu účastnit se výsledku svědka v zahraničí orgánem státu dožádaného dle směrnice 77/799 Soudní dvůr uvedl, že takovéto právo směrnice nepřiznává. Současně ovšem připustil, že právo členského státu může daňový subjekt zapojit do různých etap shromažďování informací, zejména do výsledku svědků (viz k tomu bod [52] shora).

[61] K této otázce se již zdejší soud vyslovil, a to v rozsudku ze dne 26. 3. 2009, čj. 5 Afs 51/2008 – 95. Zde reagoval na situaci, v níž český správce daně využil mezinárodní právní pomoci ve vztahu k Itálii, kde byl mimo jiné proveden výslech svědka. Soud interpretoval směrnici 77/799 a dospěl k závěru, že český správce daně měl „požádat italskou stranu, aby vedla výslech rovněž v souladu s českým daňovým řádem, což by ve skutečnosti neznamenalo nic jiného, než že by o výsledku uvědomila v dostatečném předstihu stěžovatele a umožnila mu tak výslechu se účastnit a klást svědkovi (v případě potřeby za pomoci tlumočníka) dotazy.“ Jen tehdy, pokud by dožádaný italský správce daně takový postup s odkazem na italské právo odmítl, byl by český správce daně oprávněn použit jako důkaz informací o výpovědi svědka, kterou by italská strana pořídila v souladu se svým právem. Podle cit. rozsudku „aniž by chtěl Nejvyšší správní soud spekulovat o obsahu italských předpisů týkajících se výslechu svědků v daňovém řízení, je zřejmé, že samotný dvoustranný právní rámec upravující mezinárodní spolupráci ve věcech daní mezi českými a italskými finančními orgány takové žádosti české strany nebrání, či spíše ji podporuje.“ Nejvyšší správní soud zdůraznil, že směrnice 77/799 upravuje také přítomnost pracovníků správce daně dožadujícího státu při úkonech ve státě dožádaném. Ustanovení § 3 odst. 3 zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, stanoví, že dožádaný český orgán postupuje podle českého zákona. Procesní práva, o jejichž respektování by měla být italská strana požádána, včetně práva českého daňového subjektu být účasten na výsledku svědka v Itálii, budou v případě opačné žádosti na české straně garantována i vůči italskému daňovému subjektu. Soud proto uzavřel, že cestou mezinárodní pomoci při správě daní získaný záznam výpovědi jmenovaného svědka lze použít jen tehdy, pokud se „finanční orgány nejprve pokusily získat tuto výpověď formou řádného výslechu, u něž by byla garantována procesní práva stěžovatele jakožto daňového subjektu.“

[62] Závěry právě cit. rozsudku ve světle rozhodnutí Soudního dvora v kauze *Sabou* obstojí, byť jen částečně. Správce daně dožádaného státu se při své činnosti řídí vlastními procesními pravidly, nikoliv normami českého práva (bod 35 rozsudku Soudního dvora ve věci *Sabou*). Po zahraniční daňové správě nelze požadovat, aby postupovala podle procesních norem českého daňového řízení, tedy aby například vždy prováděla výslech svědka za účasti českého daňového subjektu. Současně ovšem platí premisy, které pátý senát čerpal zejména z rozsudku ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, věc *EURO PRIM*. Nejvyšší správní soud tam konstatoval, že vystavení svědka otázkám daňového subjektu zvyšuje přesvědčivost a informační hodnotu, a tím i věrohodnost výpovědi svědka. Svědek se tak k otázkám vyjádří jak z perspektivy správce daně, tak stěžovatele. Oba tyto náhledy lze konfrontovat a vyhodnotit. „Zajištění reálné možnosti účasti při výslechu svědka je proto jedním z klíčových parametrů hodnocení zákonnosti provádění takového důkazu a jakémukoli jeho obcházení je třeba důsledně bránit. Klíčovou vlastností svědecké výpovědi, odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je rovněž její nezprostředkovanost - svědek vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí. V rozporu se zákonem proto je snaha správce daně o účelové vyhýbání se výslechu svědků a jejich nabrakování listinnými důkazy, například protokoly o výslechu pořázanými v jiných řízeních.“

[63] Nejvyšší správní soud je v návaznosti na právě uvedené přesvědčen, že požadavky řádného daňového procesu dle českého práva vyžadují, aby se správce daně pokusil umožnit

českému daňovému subjektu účast na výslechu svědka správním orgánem dožádaného státu. Za neexistence mezinárodní nebo evropské úpravy, která by harmonizovala přeshraniční provádění důkazů v daňovém řízení, nic více na českém správci dani požadovat nelze. Pokud tedy český správce daně žádá o výslech svědka podle směrnice 77/799, měl by v zásadě požádat zahraniční správní orgán o umožnění účasti českého daňového subjektu na výslechu svědka v souladu s právem dožádaného státu. To samozřejmě za podmínky, že něco takového právo dožádaného státu vůbec umožňuje. Pokud cizí právo účast daňového subjektu na výslechu svědka umožní, český správce daně uvědomí v návaznosti na sdělení správního orgánu dožádaného státu daňový subjekt o místě a čase konání výslechu. Náklady spojené s cestou do zahraničí, eventuálně náklady na tlumočníka a zastoupení v dožádaném státě, nese plně český daňový subjekt (srov. přiměřeně § 76 odst. 3 daňového řádu), ledaže snad právo dožádaného státu stanoví jinak.

[64] Pokud by dožádaný stát účast českého daňového subjektu na výslechu svědka s odkazem na své vnitrostátní předpisy odmítl, může správce daně použít jako důkaz informace týkající se výpovědi dané osoby. Půjde o listinu osvědčující skutečnější výslech, z níž bude zpravidla patrný průběh výslechu, obsah položených otázek a odpovědi vyslychané osoby, případně další důležité skutečnosti. Takový listinný důkaz musí být součástí veřejné části správního spisu, ale musí být českému daňovému subjektu také předestřen. Daňový subjekt musí mít vždy možnost se k takovému důkazu vyjádřit a navrhnout případně další důkazy (srov. cit. rozsudek čj. 5 Afs 51/2008 – 95). Přiměřeně to platí též pro situace, ve kterých český správce daně nevyzve dožádaný stát k umožnění účasti českého daňového subjektu na výslechu svědka, neboť z vlastní úřední činnosti ví, že právo dožádaného státu takovouto účast neumožňuje.

[65] V každém případě platí, že správce daně musí k listině osvědčující výslech svědka v zahraničí, který byl proveden bez účasti českého daňového subjektu na tomto výslechu, přistupovat obezřetně. Neúčast českého daňového subjektu na výslechu svědka v zahraničí, byť by se tak tomu stalo v souladu s procesním právem dožádaného státu, totiž ovlivňuje výpovědní hodnotu informací takto získaných. Tomu přizpůsobí správce daně svůj postup v rámci zásady volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu).

[66] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že odlišné procesní požadavky na provádění důkazů v jiných členských státech Evropské unie nemohou zásadně snížit požadavek na správné a úplné zjištění skutkového stavu věci. Ostatně v otázce posuzování výpovědní hodnoty důkazů pořízených cestou směrnice 77/799 odkázal Soudní dvůr plně na vnitrostátní právo dožadujícího se státu (viz bod [53] shora). Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že český správce daně musí vzít v úvahu princip důvěry v činnost orgánů jiných členských států Evropské unie. Jak uvedla ve svém stanovisku generální advokátka J. Kokott, pouhé sdělení výsledku šetření není v zásadě dostatečné, protože důkazní hodnota takové informace z pohledu procesního práva dožadujícího se státu je zpravidla velice omezená (stanovisko ve věci *Sabou* ze dne 6. 6. 2013, bod 80). Sdělí-li tedy dožádaný stát výsledek šetření, k němuž na základě dožádání dospěl, aniž informuje o postupech, kterými k tomuto výsledku došel, a o zdroji určité informace, je důkazní hodnota takové informace dle českého práva omezená, byť nikoliv nulová. Svůj význam může mít jen v celkovém důkazním kontextu, a to ve spojení s jinými důkazy. Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že neuvedení zdroje informace má vliv na výpovědní hodnotu důkazu, nemá však takový dopad, že by činilo informaci procesně nepoužitelnou.

[67] Z těchto premis Nejvyšší správní soud dále vycházel při hodnocení skutkových závěrů správce daně.

V.C.2. Hodnocení skutkových otázek Nejvyšším správním soudem

[68] Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel předložil v lednu 2007 na základě výzvy správce daně dvě faktury vystavené společností Solomon Group, Kft, se sídlem v Budapešti. První byla ze dne 1. 6. 2004, na částku 199.965 CZK, za služby označené jako grafický update, direct mail, právní spolupráce, zařízení trenérského kurzu, webové služby, video / Real player, Windows Media, Quick Time, Audio / Real player, Windows Media, profesionální konzultace ve fyziologii a zdravotnictví. Druhá byla ze dne 22. 9. 2004, na částku 185.161 CZK, za služby označené jako zastupování, jednání s manažery klubů v Manchesteru, Marseille, Barceloně, dopravní náklady, propagační materiály, public relations, monitorování, webové služby, profesionální konzultace v oblasti výživy a fyziologie, právní editování dokumentů. Obě faktury odpovídaly bezmála 40 % celkového základu daně stěžovatele v roce 2004.

[69] Faktury měly odpovídat realizovaným službám na základě mandátní smlouvy 2004/65 mezi stěžovatelem a společností Solomon Group, Kft, se sídlem v Budapešti, Maďarsko. V ní se Solomon jako mandatář zavázala pro stěžovatele jako mandanta zařídit intenzivní akviziční činnost zaměřenou na kluby, které jsou účastníky nejvyšších fotbalových soutěží ve vyjmenovaných zemích, mj. ve Velké Británii, Španělsku a Francii, dojednávat s obchodními partnery podmínky, včetně podmínek konkrétních smluv, práce s prezentací profesionálního potenciálu mandanta (internetová prezentace, direkt mailing, reklama, atd.), odborné konzultace v oblasti životosprávy a výživy, odborné konzultace v regeneračních procesech a fyziologie tělesné zátěže, vytvořit přípravu na trenérský kurz – manuály a učební materiál, průzkum možností investičního řešení, provedení poradenství v oblasti finančních a realitních investic, veškerý servis v souvislosti s přestupem stěžovatele do jiného týmu. Smlouva podléhala českému právu.

[70] K výzvě správce daně na specifikaci smluvní spolupráce se společností Solomon stěžovatel vysvětlil, že s touto společností spolupracuje již od roku 2001; jen v roce 2003 s ní nespolečně pracoval. Spolupráce se Solomonem byla pro stěžovatele důležitá, neboť uvažoval o přestupu do zahraniční fotbalové ligy, případně o přestup v rámci ČR, zvažoval získat zajímavou reklamní nabídku. Stěžovatel „*neočekával finanční prostředky*“, byla to investice do jeho osoby a do budoucnosti, k případnému vylepšení hráčské smlouvy. Smluvní vztah a činnost Solomonu měly stěžovateli umožnit další profesní vývoj a zamezit ustrnutí.

[71] K výzvě správce daně pak stěžovatel k roku 2004 poskytl přehled o jednání se zahraničními kluby o jeho možném přestupu, a to 8. – 10. 10. 2004 v Marseille s kluby Olympique Marseille, AS Monaco a FC Toulouse (jednat měla zástupkyně Solomonu s pány Grantem a Bokrosem), 10. – 12. 10. v Barceloně se zástupci FC Barcelona (jednat měla zástupkyně Solomonu s pány Grantem a Rosariem), 2. – 4. 11. 2004 v Manchesteru se zástupci Manchester United (jednat měla zástupkyně Solomonu s pány Grantem a Bokrosem). Dále předložil kopie letenek a ubytování v hotelu na jméno zástupkyně Solomonu paní Votavové. Podle správce daně a následně dle žalovaného však stěžovatel nedoložil souvislost těchto cest s jednáním o eventuálním přestupu stěžovatele do zahraničních fotbalových klubů.

[72] Stěžovatel předně tvrdí, že správce daně získal své informace od zahraničních daňových správ nezákonným způsobem. Stěžovatel prý měl být před odesláním žádostí podle zákona č. 253/2000 Sb. a směrnice 77/799/EHS konzultován, případně měl mít možnost rozhodnit otázky pokládané zahraniční daňové správě. Jak nicméně Nejvyšší správní soud obsáhle vysvětlil (bod [59] shora), žádné takové právo stěžovatel nemá, a to ani dle práva EU, ani dle práva ČR. O podání žádosti o informace dle směrnice 77/799 se stěžovatel v každém případě dozvěděl nejpozději při nahlížení do spisu správce daně tj. dne 19. 6. 2008; zástupci stěžovatele byly poskytnuty fotokopie mezinárodních dožádání.

[73] Stěžovatel dále tvrdí, že měl právo účastnit se výsledku statutárního orgánu společnosti Solomon Group Kft., který provedla maďarská daňová správa. Jak Nejvyšší správní soud shora uvedl, takovéto právo má český daňový subjekt jen za podmínky, že mu to umožní procesní právo dožádaného státu (body [63] a [64]). Český správce daně musí v rámci své žádosti o výslech svědka dle 77/799 požádat, aby zahraniční správce daně takovouto účast v souladu se svým procesním právem pokud možno zabezpečil a o výsledku svědka českého správce daně předem informoval. Pokud je to možné s ohledem na procesní právo dožádaného státu, český správce daně informuje o místě a čase výsledku daňový subjekt.

[74] Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že správce daně ve své žádosti dle směrnice 77/799 nežádal o výslech M. Votavové ani jakékoliv jiné osoby spojené se společností Solomon Group Kft. Původní správce daně vznesl dne 12. 4. 2007 žádost o poskytnutí informace ve vztahu k maďarské daňové správě (zde to bylo podle zákona č. 253/2000 Sb. v návaznosti na směrnici č. 77/799/EHS a čl. 26 Smlouvy mezi Českou republikou a Maďarskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, publ. pod č. 22/1995 Sb.). V žádosti uváděl, že v souvislosti s daňovou kontrolou vzniklo podezření, že stěžovatel snižoval svou daňovou povinnost platbami vůči společnosti Solomon, aniž došlo k poskytnutí fakturovaných služeb. K žádosti proto správce daně přiložil osm faktur, včetně dvou faktur za rok 2004. Žádal o prověření věrohodnosti těchto faktur. Dále žádal o prověření, zda doklady byly řádně proúčtovány, zahrnuty do zdanitelných příjmů, daň odvedena do státního rozpočtu a zda došlo k uskutečnění služeb. Současně správce daně uvedl, že přestože společnost Solomon vystavuje faktury na vyšší částky nejen pro stěžovatele, nikdy nebyla a není plátcem DPH.

[75] K této žádosti odpověděla maďarská daňová správa v červenci 2008. Z odpovědi maďarské daňové správy je evidentní, že provedla šetření v účetnictví Solomonu, v daňových registrech atp. Maďarská společnost podala řádně daňové přiznání pouze za zdaňovací období 2002 – 2004. Faktury a platební poukazy nebyly na začátku daňové kontroly evidovány v účetnictví maďarské společnosti. K odstranění pochybností k těmto zjištěním maďarská daňová správa dále požádala o vysvětlení Michaelu Votavovou jako statutární orgán Solomon Group Kft. Dle jejího vysvětlení maďarskému správci daně byly služby poskytované stěžovateli (příprava na přestup, prezentace jeho osoby) ve skutečnosti realizované společností Solomon International Ltd. se sídlem na Bahamách. Maďarská společnost Solomon s její výkonnou ředitelkou M. Votavovou, byla pouze zprostředkovatelem mezi Solomon International Ltd. a stěžovatelem. Maďarská společnost zprostředkovávala objednávky od stěžovatele společnosti Solomon International Ltd. Materiály týkající se stěžovatele (jídelníček, programy na zlepšení výkonnosti, monitoring, PR materiály) předával pan Grant, výkonný ředitel Solomon International Ltd., přímo paní M. Votavové, ta je pak předávala stěžovateli. Uhrazené částky za poskytnuté služby předávala paní M. Votavová společnosti Solomon International Ltd. Za tyto činnosti si maďarská společnost účtovala provizi, kterou ve svém účetnictví vedla jako oddělený příjem. Z tohoto příjmu neplatila daň. Maďarská společnost provizi nikdy společnosti Solomon International nefakturovala, kalkulovala jí na základě prohlášení společnosti Solomon International. Paní M. Votavová sdělila, že neví, kdo a jak připravoval jídelníček, programy na zlepšení výkonnosti, monitoring, PR materiály týkající se stěžovatele. Maďarská společnost Solomon neměla žádné zaměstnance, jediným dodavatelem byla společnost Solomon International Ltd. Maďarská společnost nedisponuje vystavenými objednávkami na poskytované služby. Maďarská správa uzavřela svou informaci tak, že poskytnuté informace by mohly být věrohodně ověřeny jen tehdy, pokud by byla provedena daňová kontrola u společnosti Solomon International Ltd. se sídlem na Bahamách.

[76] Skutečnost, že správce daně nepožadoval výslech Michaely Votavové jako statutárního orgánu Solomon Group Kft. je rozumně vysvětlitelná tím, že svědkyně Votavová byla českému správci daně dostupná též v České republice. Ostatně výslech Michaely Votavové v České republice provedl správce daně 5. 6. 2008, tedy ještě před doručením informací z maďarské strany. Michaela Votavová odmítla svědeckou výpověď podle § 8 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, neboť výpovědí by způsobila nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám blízkým. České orgány činné v trestním řízení totiž v souvislosti s činností Solomonu prováděly šetření před zahájením trestního stíhání. Potvrdila nicméně to, že smlouvu mandátní podepsala vskutku společnost Solomon Group Kft. a stěžovatel.

[77] Za těchto okolností je zpráva maďarské daňové správy plně použitelná v českém daňovém řízení proti stěžovateli. Z obsahu správního spisu je zjevné, že český správce daně o výslech svědkyně Votavové nežádal; výpověď této svědkyně před maďarským správním orgánem nebyla pořízena účelově proto, aby se český správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky. Právě naopak, český správce daně se svědkyni vyslechnout pokusil sám. Maďarská daňová správa v souladu s požadavkem české strany v žádosti o informaci nejprve prováděla zjišťování z daňové evidence maďarské obchodní společnosti, a teprve poté k odstranění nejasností požádala statutární orgán této společnosti o vysvětlení. Listina prokazující výslech svědkyně vyhotovená maďarskou daňovou správou byla stěžovateli zpřístupněna. Mohl se tedy seznámit s jejím obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z této listiny upřesnily, korigovaly či vyvrátily. Stěžovatel ostatně s obsahem této listiny dílem polemizuje, dílem se o něj ve své argumentaci sám opírá.

[78] Stěžovatel v této souvislosti tvrdí, že jak z informací maďarské daňové správy (bod [75] shora) tak z neprovedeného výslechu svědkyně Michaely Votavové v České republice jasně plyne, že plnění poskytnuta stěžovateli byla. Nejvyšší správní soud je nicméně jiného názoru, kterým se ztotožňuje se závěry správce daně, žalovaného a městského soudu. Ze shora podaných skutkových zjištění je jasné, že žalobce prokazoval svá tvrzení toliko formálně, dvěma daňovými doklady vystavenými společností Solomon. Plnění byla popsána zcela vágně (webové prezentace, konzultace atd. – srov. bod [68] shora). Správce daně na neurčitost popisu plnění a na to, že se opakují, poukázal ve výzvě z 18. 10. 2007. Požadoval specifikaci těchto plnění, např. v tom, jaké konkrétní webové prezentace Solomon pro stěžovatele připravila, kdo prováděl grafickou aktualizaci a počítačové programy, kdo prováděl testy fyziologické a tělesné zátěže, kdo se stěžovatelem konzultoval jednotlivé typy cvičení, atp. Tento dotaz zůstal ve své relevantní části nezodpovězen, což nijak nezpochybnuje ani stěžovatel v kasační stížnosti. Stěžovatel prokazoval plnění konzultačních a vzdělávacích služeb publikacemi typu „Jak trénovat nejmladší fotbalisty“, „Začínáme trénovat“, „Moderní obrana“ atd. Tyto publikace jsou ale na trhu běžně dostupné knihy, za které by bylo naprosto absurdní platit bezmála 400.000 Kč. Jako takové tedy stěžovatelovy teze o údajném plnění ze strany společnosti Solomon ještě více znevěrohodnily.

[79] Pouhé tvrzení Michaely Votavové ve vztahu k maďarským daňovým orgánům, že ve skutečnosti plnění provedla společnost se sídlem na Bahamách, navíc neodpovídá smlouvě mezi stěžovatelem a společností Solomon Group, Kft, se sídlem v Maďarsku. Nutno podotknout, že o poskytnutí služby bahamskou společností v kasační stížnosti hovoří i sám stěžovatel. Podle smlouvy ovšem měla plnění poskytovat maďarská společnost, o někom jiném se zde vůbec nehovoří (viz bod [69]). Tvrzení Michaely Votavové, že služby byly ve skutečnosti realizovány bahamským subjektem, tedy společností ze země, s níž Česká republika nemá uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění ani ve vztahu k této zemi nedisponuje možností

realizovat mezinárodní pomoc při správě daní, tak ve skutečnosti jen dále znevěrohodnila stěžovatelem popisovaný příběh.

[80] Správce daně cestou směrnice 77/799 zjišťoval rovněž hodnověrnost stěžovatelových tvrzení o poptávání angažmá v zahraničních klubech z Francie, Španělska a Velké Británie. Stěžovatel zpochybňuje důkazní hodnotu těchto informací poskytnutých zahraničními daňovými správami dle směrnice 77/799. Není podle něj vůbec patrné, jakou cestou a jakými šetřeními k nim tamní daňové správy dospěly.

[81] Ze spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že původní správce daně si cestou mezinárodní pomoci při správě daní vyžádal stanoviska jmenovaných fotbalových klubů. V žádostech se původní správce daně vesměs dotazoval, zda v roce 2004 proběhlo jednání o angažmá stěžovatele u fotbalového klubu, kdo se těchto jednání účastnil za fotbalový klub a kdo za stěžovatele, kde a kdy se jednání uskutečnila, zda byl z jednání vyhotoven písemný materiál (pokud ano, žádal správce daně o jeho zaslání), a dále prověření, zda stěžovatelem označené osoby jsou skutečně agenty daného fotbalového klubu (viz žádosti původního správce daně ze dne 19. 6. 2007 ve vztahu ke Španělsku, ze dne 6. 6. 2007 ve vztahu ke Francii, a ze dne 6. 6. 2007 ve vztahu k Velké Británii). Žádosti byly podány a odpovědi byly zprostředkovány zahraničními daňovými správami v režimu zákona č. 253/2000 Sb., směrnice 77/799/EHS a mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění s jednotlivými zeměmi (ve vztahu ke Francii čl. 26 smlouvy publ. pod č. 79/2005 Sb. m. s., a ve vztahu k Velké Británii čl. 25 smlouvy publ. pod č. 89/1992 Sb., ve vztahu ke Španělsku čl. 26 smlouvy publ. pod č. 23/1982 Sb.). Z odpovědí vesměs plyne, že žádný z těchto klubů neznal ani stěžovatele, ani osoby, které měly dle stěžovatele údajně o jeho přestupu jednat. Konkrétně např. dle údajů britské daňové správy pan David Gill, výkonný předseda fotbalového klubu Manchester United, nezná stěžovatele, o jeho přestupu nikdy nejednal ani s ním, ani s jeho agentkou Votavovou. Osoby označené jako Michael Grant a David Bokros nejsou a nikdy nebyli zástupci fotbalového klubu Manchester United (zpráva žalovaného ze dne 2. 1. 2008, č. 1. 82 správního spisu). Obdobně podle šetření francouzského správce daně SASP Toulouse Football Club nezaznamenala v šetřeném období žádný kontakt se stěžovatelem, ani s jeho agentkou slečnou Michaelou Votavovou; stěžovatelem označení pánové Grant a Bokros jsou klubu Toulouse neznámí (zpráva žalovaného ze dne 20. 10. 2008, č. 1. 106 správního spisu). Srovnatelné závěry zjistily daňové orgány též ve vztahu k barcelonskému fotbalovému klubu (č. 1. 91 správního spisu) a klubu Olympique Marseille (č. 1. 86).

[82] Stěžovateli je nutno přisvědčit v tom, že informace poskytnuté zahraničními daňovými správami obsahují v podstatě jen sdělení výsledku šetření, aniž je jasné, jakou cestou k tomuto výsledku zahraniční daňová správa dospěla (stanovisko ve věci *Sabou* ze dne 6. 6. 2013, bod 80). Jak soud vysvětlil v bodě [66] shora, sdělí-li tedy dožádaný stát výsledek šetření, k němuž na základě dožádání dospěl, aniž informuje o postupech, kterými k tomuto výsledku došel, je důkazní hodnota takové informace dle českého práva omezená, byť nikoliv nulová. Svůj význam může mít jen v celkovém důkazním kontextu, ve spojení s jinými důkazy.

[83] V daném případě má větší vypovídací hodnotu jen sdělení britské daňové správy ve vztahu ke klubu Manchester United. Z něj jasně plyne, že jakýkoliv kontakt se stěžovatelem popřel pan David Gill, výkonný předseda fotbalového klubu Manchester United, který nezná stěžovatele, o jeho přestupu nikdy nejednal ani s ním, ani s jeho agentkou Votavovou. Stěžovatelem označené osoby nikdy nebyly zástupci Manchester United, výkonný předseda klubu je ostatně vůbec nezná. Stěžovatel mohl vysvětlit, proč jej výkonný předseda Manchester United vůbec nezná, kdo jej v klubu Manchester United vlastně zná, kdo o jeho možném přestupu do Manchester United jménem britského klubu jednal. Nic takového stěžovatel neučinil.

[84] Vypovídací hodnota ostatních důkazů je mnohem menší, neboť není jasné, kdo srovnatelné sdělení příslušné zahraniční daňové správě sdělil. Přesto je evidentní, že i údaje sdělené daňovými správami Francie ve vztahu k SASP Toulouse Football Club a Olympique Marseille a Španělska ve vztahu k barcelonskému fotbalovému klubu velmi dobře zapadají do celkově nevěrohodného příběhu stěžovatele. Ten tvrdí, není ovšem s to prokázat, že bezmála 40 % svého ročního příjmu v roce 2004 investoval do hledání angažmá v nejlepších evropských fotbalových klubech. Z dokazování před správcem daně přitom jednoznačně vyplynulo, že agentem hráče fotbalu může být jen advokát nebo osoba, která je k této činnosti licencována světovou fotbalovou organizací FIFA (výslech právníka oddělení legislativy a registrace ČMFS Petra Slepíčky ze dne 3. 2. 2009 na č. l. 110 správního spisu, čl. 1 odst. 3 Směrnice ČMFS s platností od 1. 3. 2001). Stěžovatel však neměl v roce 2004 evidovanou žádnou smlouvu s licencovaným agentem (informace ČMFS ze dne 17. 5. 2007). Jeví se absurdním, aby stěžovatel popτάval angažmá u evropských velkoklubů takto amatérským způsobem, bez licencovaného agenta, jehož přítomnost fotbalová pravidla vyžadují, ovšem za horentní částku.

[85] Lze tedy shrnout, že po proběhlém dokazování se správci daně podařilo prokázat, že důkazy předložené stěžovatelem ohledně proběhlého plnění jsou celkově nevěrohodné a vnitřně rozporné. Je zřejmé, že plnění, které stěžovatel tvrdil, od společnosti Solomon Group Kft ani od žádné jiné osoby nikdy nedostal.

[86] Celý komplex kasačních námitek je tedy nedůvodný.

V.D.

Srozumitelnost a zákonnost vyloučení částek z daňově uznatelných nákladů

[87] Stěžovatel konečně namítá, že z rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu není srozumitelné, zda vyloučilo z daňově uznatelných nákladů částku 93.852 Kč nebo částku 17.141 Kč. Podle stěžovatele byly ze základu daně vyloučeny obě částky.

[88] Nejvyšší správní soud přezkoumal stěžovatelem namítaný rozpor mezi zprávou o kontrole daně z příjmů fyzických osob a rozhodnutím Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu hovoří o neuznání výdajů stěžovatele dle § 25 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů ve výši 17.141,25 Kč. Na s. 16 zprávy o kontrole daně začíná text vztahující se k faktuře č. 244743 ze dne 31. 12. 2004 od FK Teplice. Na s. 17 je pak uvedeno, že „*jsou o celkovou částku z uvedené faktury, kterou nelze uznat jako výdaj ovlivňující základ daně sníženy výdaje dle § 24 odst. 1*“. Celková částka faktury zní na 93.852,90 Kč. Cit. věta, o níž se ve své argumentaci opírá stěžovatel, však nesmí být vytrhávána z kontextu zprávy o kontrole daně. Na s. 17 se totiž dále detailně rozvádí, které položky faktury byly správcem daně posouzeny jako výdaje dle § 25 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů. Jde vesměs o položky týkající se stravování stěžovatele. Součet těchto položek je 17.141,25 Kč. Na s. 18 pak zpráva o kontrole daně uzavírá, že právě o částku 17.141,25 Kč se tedy snižují výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vykázané stěžovatelem. Přes určitou stylistickou neobratnost stěžovatelem cit. věty, v níž není patrné, zda se výraz „celková částka“ vztahuje k celkové částce faktury, nebo naopak jen k té částce faktury, kterou nelze uznat jako daňový výdaj, je z celkového textu na s. 16 – 18 zprávy o kontrole daně naprosto evidentní, co tím správcem daně mínil. S tímto výkladem, tedy že výdaje byly sníženy jen o částku 17.141,25 Kč, pak zcela korespondují i veškeré další výpočty ve zprávě o kontrole daně, rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu i napadený rozsudek městského soudu.

[89] Konečně stěžovatel jen obecně namítá, že v každém případě se jednalo o výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel neměl na výběr, zda se podřídí režimu, který stanovil fotbalový klub pro své hráče. K této velmi strohé námitce Nejvyšší správní soud konstatuje, že zákon o daních z příjmů v § 25 odst. 1 písm. u) stanovil, že za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje na osobní potřebu poplatníka. Uplatňoval-li tedy stěžovatel jako takovéto výdaje částky spojené s vlastním stravováním, postupoval správce daně správně, pokud tyto částky jako výdaje neuznal.

[90] I tyto kasační námitky tedy nejsou důvodné.

VI.

Závěr a náklady řízení

[91] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Neshledal přitom žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[92] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto řízení úspěch, nemá na jejich náhradu právo. Zalovanému nevznikly v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho obvyklé administrativní činnosti. Proto mu Nejvyšší správní soud nepřiznal náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 21. ledna 2014

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu