



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška, soudkyně zpravodajky Mgr. Sylvie Šiškeové a soudce JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **K. K.**, zastoupený Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph.D., LL. M., advokátem, se sídlem Moravské náměstí 629/4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 9. 2016, č. j. 41347/16/5200-10422-711138, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 4. 2020, č. j. 15 Af 108/2016 – 42,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 4. 2020, č. j. 15 Af 108/2016 – 42, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Žalovaný rozhodnutím uvedeným v návěti zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 19. 2. 2016, jímž byla žalobci vyměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 276 368 Kč.

[2] Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem označeným v návěti zrušil rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Spor mezi žalobcem a žalovaným spočíval v tom, zda žalobce v rozhodném zdaňovacím období vykonával živnostenské podnikání a mohl při uplatňování výdajů postupovat podle § 7 odst. 7 písm. b) zákona č. 526/1992 Sb., o daních z příjmů (Nejvyšší správní soud v celém rozsudku vychází ze znění účinného do 31. 12. 2014), nebo zda vykonával jinou samostatnou činnost a měl uplatnit výdaje podle § 7 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů.

[3] Krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 5 Afs 8/2005 – 79, č. 1266/2007 Sb. NSS, uvedl, že z daňového hlediska je nepodstatné, zda byl žalobce v rozhodné době držitelem příslušného živnostenského oprávnění; stěžejní je charakter vykonávané činnosti. Činnost profesionálních výkonných sportovců podle krajského soudu spadá pod obsahovou náplň živnosti „Provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti“.

[4] Krajský soud i s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016 – 54 (dále jen „rozsudek L.“), uvedl, že pro posouzení povahy činnosti daňového subjektu je rozhodující obsah soukromoprávní smlouvy. Žalobce uzavřel dne 1. 5. 2014 hráčskou smlouvu s hokejovým klubem HC Oceláři Třinec. Jednotlivé znaky živnostenského podnikání nebyly sice podle krajského soudu naplněny v čisté podobě, ale lze seznat, že bylo vůlí obou stran, aby žalobce vykonával činnost formou živnostenského podnikání. Stejnou hráčskou smlouvu takto navíc hodnotil i žalovaný v rozhodnutí ze dne 5. 9. 2017, které se zabývalo daní z příjmů žalobce za zdaňovací období roku 2015, a dospěl k závěru, že žalobce vykonával svou činnost ve formě živnostenského podnikání. Žalovaný tedy pochybil, pokud žalobci ve zdaňovacím období roku 2014 neumožnil uplatnění výdajů podle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů ve výši 60 %.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž uplatnil důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Stěžovatel již před krajským soudem namítal, že krajským soudem aplikovaný rozsudek L. na danou věc nedopadá, neboť žalobce nebyl v rozhodnou dobu držitelem živnostenského oprávnění, které získal až dne 30. 12. 2014. Ve zdaňovacím období roku 2015 již žalobce živnostenským oprávněním disponoval a stěžovatel jej uspokojil změnou rozhodnutí za zdaňovací období roku 2015 a umožnil mu uplatnit za toto období výdaje ve výši 60 % příjmů.

[7] Krajský soud chybně zdůraznil charakter vykonávané činnosti oproti faktu, že žalobce v roce 2014 nedisponoval příslušným živnostenským oprávněním; v důsledku toho nesprávně posoudil možnost uplatnění výdajů. Odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 8/2005 – 79 je v dané věci nepřiléhavý a nezohledňuje odlišný skutkový stav. V tehdy souzené věci disponoval stěžovatel živnostenským oprávněním, ale jádrem sporu bylo posouzení, zda „provádění rekonstrukce koupelny“ bylo příjmem z podnikání nebo ostatním příjmem. Stěžovatel zde sice nedisponoval živnostenským oprávněním pro „provádění rekonstrukcí“, ale byl držitelem živnostenského oprávnění „koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej“, tedy jednalo se o živnostníka, který poněkud vybočil z rozsahu své původní živnosti. Nynější žalobce však ve zdaňovacím období roku 2014 nedisponoval živnostenským oprávněním ani na jeho základě neprovozoval svou činnost, proto nejsou závěry citovaného rozsudku, v němž navíc stěžovatel uplatňoval reálné a nikoliv paušální výdaje, na zde souzenou věc aplikovatelné. V souzené věci jde spíše o posouzení míry „daňové vstřícnosti“ k těm, kteří nejsou držiteli živnostenského oprávnění k činnosti, za kterou uplatňují výhodnější výdajový paušál.

[8] Krajský soud však ukládá stěžovateli povinnost materiálně posuzovat obsah skutečně činnosti žalobce, ze které vzešel daňový výdaj. Nelze najít rozumné vysvětlení, proč by zákon o daních z příjmů odkazoval při interpretaci „živnostenského podnikání“ k živnostenskému zákonu, aby nakonec tato kritéria překlenul poukazem na potřebu materiálního posouzení obsahu

pokračování

konkrétní činnosti daňového subjektu. Stejně tak není dán ani rozumný důvod, proč by měl zvýhodnění v podobě uplatnění výdajů ve výši 60 % příjmů z živnostenského podnikání požívat i ten, kdo není držitelem živnostenského oprávnění. Názor krajského soudu je nepřiměřeně extenzivní, neboť bez dalšího posuzuje jako živnostenské podnikání *de facto* jakoukoliv činnost, která by vykazovala znaky živnostenského podnikání. Oporu pro svůj závěr nachází stěžovatel též v rozsudku L., podle něhož „pokud stěžovatel vykonával činnost profesionálního bráče jako živnost na základě příslušného živnostenského oprávnění, příjmy z této činnosti představují příjmy ze živnosti dle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů“. Stěžovatel odkázal rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 266/2017 – 31, který vyšel z toho, že pokud sportovec vykonává činnost samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost a nemá živnostenské oprávnění, lze předpokládat, že jeho vůlí bylo vykonávat sportovní činnost v souladu s objektivním právem jako nezávislé povolání a nikoliv protiprávně jako neoprávněné podnikání bez příslušného živnostenského oprávnění. Stěžovatel je přesvědčen, že pokud může být nějaké podnikání živností, je třeba mít pro jeho výkon odpovídající živnostenské oprávnění.

[9] Absence jakéhokoliv živnostenského oprávnění podle stěžovatele vylučuje možnost posoudit činnost žalobce jako živnostenské podnikání ve smyslu § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a příjmy je třeba podřadit pod příjmy z jiného podnikání podle § 7 odst. 1 písm. c) téhož zákona [s ohledem na odůvodnění rozhodnutí stěžovatele míněn spíše § 7 odst. 2 písm. c) – pozn. Nejvyššího správního soudu]. Žalobce byl proto oprávněn ve zdaňovacím období uplatnit k těmto příjmům toliko výdaje podle § 7 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů ve výši 40 % příjmů.

[10] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že přinejmenším ve dnech 30. a 31. 12. 2014 příslušným živnostenským oprávněním disponoval. I pokud by se Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěrem stěžovatele, musel by v dalším řízení odlišit příjmy dosažené v období 1. 1. 2014 až 29. 12. 2014 a příjmy dosažené v období 30. až 31. 12. 2014. Proto není podle žalobce na výroku rozsudku krajského soudu co měnit.

[11] Žalobce se neztotožnil s tvrzenou neaplikovatelností rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 8/2005 – 79 z důvodu odlišného skutkového stavu. Podle žalobce není důvod odlišovat situaci, v níž je daňový subjekt držitelem alespoň nějakého (byť nesprávného) živnostenského oprávnění, a situaci, v níž daňový subjekt nemá živnostenské oprávnění žádné. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 8/2005 – 79 zdůraznil, že faktická existence živnostenského oprávnění není rozhodná.

[12] Stejně tak není podle žalobce rozhodné, že se v citovaném rozsudku jednalo o výdaje skutečné a nikoliv paušální, neboť judikatura by měla být jednotná, přičemž soud zdůraznil, že podstatný je charakter vykonávané činnosti. Pokud by se od tohoto rozhodnutí hodlal Nejvyšší správní soud odchýlit, musel by tak učinit cestou rozšířeného senátu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Kasační stížnost je důvodná.

[14] Žalobce je profesionálním sportovcem. Hlavní kasační námitkou je posouzení právní otázky, zda jeho příjmy z výkonu činnosti profesionálního hokejisty na základě uzavřené profesionální smlouvy představují příjmy podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, nebo příjmy z výkonu nezávislého povolání podle § 7 odst. 2 písm. c) téhož zákona, pokud byl

žalobce ve zdaňovacím období roku 2014 držitelem živnostenského oprávnění pouze ve dnech 30. a 31. 12. 2014.

[15] Podle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2014 „*neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje, s výjimkou uvedenou v § 12, ve výši 60 % z příjmů z živnostenského podnikání, s výjimkou příjmů ze živnostenského podnikání řemeslného*“.

[16] Podle § 7 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2014 „*neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje, s výjimkou uvedenou v § 12, ve výši 40 % z příjmů z jiného podnikání než ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a než z živnostenského podnikání nebo z příjmů podle odstavce 2 písm. a), s výjimkou příjmů podle odstavce 6, anebo z příjmů z jiné samostatné činnosti; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 800 000 Kč*“.

[17] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011 – 78, č. 2510/2012 Sb. NSS, se zabýval posouzením charakteru výkonu činnosti profesionálního sportovce v situaci, kdy bylo sporné, zda se jedná o výkon samostatné činnosti nebo závislé práce. Soud zde dovedl, že z daňového hlediska může profesionální sportovec vystupovat jako osoba samostatně výdělečně činná.

[18] Podstatným je dále již citovaný rozsudek L., v němž Nejvyšší správní soud vyložil, z jakého důvodu jsou v případě výkonu činnosti profesionálního sportovce naplněny znaky živnostenského podnikání. V rozsudku mimo jiné uvedl: „*Nejvyšší správní soud je toho názoru, že pokud je s ohledem na nejasnost právní úpravy v zásadě možné vykonávat samostatnou činnost profesionálního sportovce dle § 7 zákona o daních z příjmů buďto jako živnostenské podnikání, nebo jako nezávislé povolání, nelze za daného právního stavu daňový subjekt nutit, aby zvolil ten způsob, který je vhodnější z hlediska fiskálních zájmů státu. Pokud stěžovatel vykonával činnost profesionálního fotbalového hráče jako živnost na základě příslušného živnostenského oprávnění, příjmy z této činnosti představují příjmy ze živnosti dle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.*“ Soud zde dále dovedl, že pro posouzení povahy činnosti pro daňové účely je rozhodující obsah soukromoprávní smlouvy, na jejímž základě je sportovní činnost vykonávána.

[19] Mezi stěžovatelem a žalobcem je sporná právní otázka, zda daňový subjekt musí být držitelem živnostenského oprávnění, aby mohl při odpočtu daňových výdajů postupovat podle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, nebo zda v případě, kdy daňový subjekt tímto oprávněním nedisponuje, je na jeho činnost třeba nahlížet jako na výkon nezávislého povolání a pro odpočet výdajů užít § 7 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů.

[20] Žalobce je profesionálním hokejistou, který od 1. 5. 2014 působil u hokejového týmu HC Oceláři Třinec. Dne 30. 12. 2014 se žalobce stal držitelem živnostenského oprávnění k živnosti „*Provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti*“. Ohledně posouzení, zda žalobce vykonával činnost profesionálního hokejisty na základě živnostenského oprávnění nebo výkon nezávislého povolání, se Nejvyšší správní soud neztotožnil s tvrzením žalobce, podle něhož je klíčový materiální charakter vykonávané činnosti. Tato právní otázka je již judikaturou Nejvyššího správního soudu vyřešena. Podle rozsudku ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 – 50, č. 1396/2007 Sb. NSS, platí, že provozuje-li fyzická osoba, byť dlouhodobě a samostatně, soustavnou činnost pod vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, aniž by měla živnostenské oprávnění, nejedná se o provozování živnosti ve smyslu § 2 odst. 2 živnostenského zákona. Příjmy dosažené z této činnosti tudíž nelze podřadit pod § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Příjem ze sportovní činnosti se v takovém

pokračování

případě považuje za příjem z výkonu nezávislého povolání ve smyslu § 7 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2011, č. j. 8 Afs 56/2010 – 73, č. 2571/2012 Sb. NSS, bod 24).

[21] K charakteru povahy výkonu činnosti profesionálních sportovců se již Nejvyšší správní soud vyjadřoval opakovaně (kromě rozsudku L. srov. např. rozsudky ze dne 3. 8. 2017, č. j. 9 Afs 166/2017 – 29, ze dne 31. 8. 2017, č. j. 4 Afs 120/2017 – 38, ze dne 6. 12. 2017, č. j. 6 Afs 282/2017 – 26, nebo již citovaný rozsudek č. j. 6 Afs 266/2017 – 31). V rozsudku L. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že *„pokud stěžovatel vykonával činnost profesionálního hráče jako živnost na základě příslušného živnostenského oprávnění, příjmy z této činnosti představují příjmy ze živnosti dle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů“*. V rozsudku č. j. 6 Afs 266/2017 – 31 pak uvedl: *„Nejvyšší správní soud tudíž již v předchozích rozhodnutích dovodil, že samostatnou činnost profesionálního sportovce lze vykonávat buďto jako živnostenské podnikání na základě živnostenského oprávnění, nebo jako nezávislé povolání. Daňový subjekt nelze nutit, aby zvolil ten způsob, který je vhodnější z hlediska fiskálních zájmů státu. Právní jednání daňového subjektu je ovšem zároveň nutné interpretovat v souladu s jeho smyslem a účelem. Pokud profesionální sportovec vykonává svoji činnost samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost a nemá živnostenské oprávnění, je třeba toto jednání interpretovat tak, jak učinil správce daně a žalovaný. Lze předpokládat, že vůlí daňového subjektu je v takovém případě vykonávat sportovní činnost v souladu s objektivním právem jako nezávislé povolání a nikoliv protiprávně jako neoprávněné podnikání bez příslušného živnostenského oprávnění.“*

[22] O identickou situaci se přitom jedná v souzené věci. Žalobce vykonával činnost profesionálního hokejisty samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, nedisponoval však živnostenským oprávněním. Nelze se ztotožnit s argumentací krajského soudu, podle níž je stěžejní materiální charakter vykonávané činnosti, tedy naplnění znaků živnostenského podnikání, aniž by byl přítomen formální znak v podobě existence živnostenského oprávnění. Tento výklad by vedl k absurdním závěrům, podle nichž by vykonávaná činnost byla na jedné straně neoprávněným podnikáním z pohledu živnostenského zákona, ale současně by stejnému subjektu mohla přinést benefit v podobě možnosti uplatnění výdajů ve vyšší paušální výši.

[23] Nejvyšší správní soud nespatřuje důvod k odchýlení se od citované ustálené judikatury týkající se výkonu činnosti profesionálních sportovců. Současně na danou věc není aplikovatelný rozsudek č. j. 5 Afs 8/2005 – 79, a to z důvodů podstatných skutkových odlišností. Nejvyšší správní soud proto v této věci není vázán právním názorem vysloveným v odkazovaném rozsudku a nemusí postupovat cestou rozšířeného senátu podle § 17 s. ř. s.

[24] Krajský soud tedy pochybil, pokud příjmy žalobce vzniklé na základě výkonu činnosti profesionálního sportovce v hokejovém klubu HC Oceláři Třinec v roce 2014 vyhodnotil jako příjmy ze živnostenského podnikání, ačkoliv se s ohledem na výše citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu jednalo o příjmy z nezávislého podnikání.

[25] Tvrzením, že žalobce byl po dobu dvou posledních kalendářních dnů zdaňovacího období roku 2014 držitelem živnostenského oprávnění, se Nejvyšší správní soud nezabýval, neboť nebylo předmětem posouzení ze strany krajského soudu. Nejvyššímu správnímu soudu jako soudu kasačnímu přitom nepřísluší, aby se jako první zabýval námitkou, kterou před ním neposoudil krajský soud. Krajský soud by se touto otázkou mohl v dalším řízení zabývat, pokud by byla řádně uplatněným žalobním bodem.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Kasační stížnost je důvodná, a proto Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Rozhodl tak bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[27] Krajský soud bude v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) a rozhodne i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. června 2021

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu