

Univerzita Palackého v Olomouci
Právnická fakulta

Lukáš Baudiš

Zdanění příjmů profesionálních sportovců v ČR

Diplomová práce

Olomouc 2019

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Zdanění příjmů profesionálních sportovců v ČR“ vypracoval samostatně za použití všech citovaných zdrojů.

V Olomouci dne 11. března 2019

Lukáš Baudiš

Poděkování

Tímto bych chtěl poděkovat vedoucí diplomové práce paní JUDr. Zdence Papouškové, Ph.D., za odborné rady a vedení při zpracování tématu diplomové práce.

Obsah

Seznam použitých zkratk	5
Úvod	6
1 Vymezení některých pojmů	8
1.1 Sport jako pojem obecný a právní	8
1.2 Profesionální sportovec a jeho postavení v právním řádu	9
1.2.1 Odlišení sportovců profesionálních od ostatních	9
1.3 Daň z příjmů fyzických osob	10
2 Postavení profesionálních sportovců z pohledu práva	12
2.1 Kolektivní sport	12
2.1.1 Profesionální sportovec jako zaměstnanec	13
2.1.2 Profesionální sportovec jako osoba samostatně výdělečně činná	14
2.2 Individuální sport	17
2.2.1 Profesionální sportovec jako zaměstnanec	17
2.2.2 Profesionální sportovec jako podnikatel	19
3 Zdanění příjmů plynoucích ze sportovní činnosti profesionálních sportovců	21
3.1 Zdanění příjmů z činnosti profesionálních kolektivních sportovců	22
3.1.1 Činnost kolektivních sportovců jako závislá činnost	22
3.1.2 Činnost kolektivních sportovců jako výkon živnostenského podnikání	23
3.1.3 Činnost kolektivních sportovců jako výkon nezávislého povolání	25
3.2 Zdanění příjmů z činnosti individuálních profesionálních sportovců	26
3.2.1 Činnost individuálních sportovců jako závislá činnost	26
3.2.2 Činnost individuálních sportovců jako výkon živnostenského podnikání	28
3.2.3 Činnost individuálních sportovců jako výkon nezávislé činnosti	28
4 Zdanění příjmů v podobě cen ze sportovních soutěží profesionálními sportovci ...	30
4.1 Hodnota zdaňované ceny	30
4.2 Zdanění cen ze soutěží při výkonu závislé činnosti	33
4.3 Zdanění cen ze soutěží při výkonu samostatně výdělečné činnosti	35
4.4 Zdanění cen ze soutěží, získaných sportovci nerezidenty v ČR	35
5 Uplatňování výdajů z hlediska výkonu činnosti profesionálních sportovců	37
5.1 Paušální uplatnění výdajů u příjmů ze samostatné sportovní činnosti	39
6 Problematika mezinárodního zdanění příjmů	41
6.1 Zdanění příjmů sportovců mezi smluvními státy	41
6.2 Zdanění příjmu sportovců mezi nesmluvními státy	43
Závěr	44
Seznam literatury	46
Abstrakt	50
Seznam klíčových slov	51

Seznam použitých zkratek

OSVČ = osoba samostatně výdělečně činná

OZ = zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

ZDP = zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

ZP = zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů

ŽP = zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů

Úvod

Sport jako celosvětový fenomén svojí popularitou a finanční atraktivitou přitahuje stále více lidí, kteří se mu věnují na profesionální úrovni. Jelikož se základna nejrozličnějších sportů a profesionálních sportovců neustále rozšiřuje a ze sportovní činnosti jsou sportovci živeni pobíráním nemalých příjmů, potřebují státy, jež jsou nadány pravomocí vybírat na svém území daně z příjmů, vymezení, jak sportovce a příjmy jim plynoucí z různorodých sportovních činností zdanit. V České republice chybí přesné zákonné vymezení toho, jaké právní postavení profesionální sportovci mají a jakým způsobem mají být jejich příjmy zdaňovány. Tato mezera přináší mnohé problémy a nežádoucí spory, jelikož jediný výkon sportovní činnosti může být z daňového pohledu řešen až třím způsobem. Mnou zvolené téma bylo již podrobeno zkoumání, avšak domnívám se, že mu nebylo věnováno tolik prostoru, kolik by vzhledem ke svému širokému záběru zasloužilo, a zároveň ještě nebyly zapracovány poznatky, které přinesla nejnovější judikatura českých soudů.

Hlavním cílem mé práce je za pomoci metod analýzy, subsumpce, deskripce a komparace poskytnout ucelený pohled na problematiku zařazení profesionálních sportovců z hlediska právního řádu, a především z toho plynoucí dopad pro určení daňových režimů, které zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále také jako „zákon o daních z příjmů“ či „ZDP“) stanoví pro zdanění příjmů plynoucích jak ze samotného výkonu profesionální sportovní činnosti, tak z cen získaných ze sportovních soutěží. Metoda deskripce je využita zejména u vymezení základních pojmů, které souvisí s problematikou tématu práce, a dále v pasážích, kde je potřeba představit znění zákona. Metodou subsumpce a analýzy je v práci posuzováno podřazení znaků sportovní činnosti pod pojmové znaky závislé práce, podnikatele, výkonu závislé či samostatné činnosti, nebo výkonu živnostenského podnikání. Metodu komparace využiji především k porovnání předpokladů daňových režimů dle zákona o daních z příjmů.

Pro naplnění cíle práce si na začátek kladu následující výzkumné otázky. První výzkumnou otázkou je, jaké znaky vykazuje výkon sportovní činnosti kolektivních a individuálních sportovců, a jaké následky tyto znaky přináší z pohledu zdanění příjmů. Druhou výzkumnou otázkou je, jakým způsobem ovlivňuje právní zařazení profesionálních sportovců při zdanění jejich příjmů. Další otázkou, která navazuje na předchozí, je, kteří profesionální sportovci mohou uplatnit paušálních, případně prokazatelně vynaložených výdajů ke snížení daňové povinnosti.

Diplomová práce bude rozdělena celkem do šesti kapitol. V první kapitole se pro lepší pochopení zaměřím na vymezení základních pojmů, které s profesionálními sportovci a zdaněním příjmů souvisí. Ve druhé kapitole se budu věnovat problematice nahlížení na zařazení profesionálních sportovců podle výkonu jejich sportovní činnosti dle právního řádu České republiky, jelikož takové zařazení může být v některých otázkách klíčové pro správné určení jejich

daňového režimu. Ve třetí kapitole využiji vyzkoumaných poznatků ze druhé kapitoly a budu se věnovat podřazení profesionálních sportovců pod legálně možné daňové režimy, tudíž v této kapitole zařadím příjmy plynoucí z činnosti profesionálních sportovců vykonávajících kolektivní a individuální sport pod jednotlivé daňové režimy a poukážu na problematické aspekty konkrétních činností. Čtvrtá kapitola nabídne problematiku zdaňování cen ze sportovních soutěží, jak z hlediska její specifičnosti a odlišnosti od příjmů za výkon sportovní činnosti, tak z pohledu daňového režimu, do kterého příjmy v podobě cen ze sportovních soutěží náleží. Pátá kapitola nabízí odpověď na otázku, kdy mohou profesionální sportovci ke snížení daňové povinnosti uplatnit výdaje. V šesté kapitole se zaměřím na problematiku dvojího zdanění příjmů sportovců. Takovéto rozčlenění jsem zvolil proto, že většina řešených otázek na sebe navazuje a často vycházím z problematiky v práci již zohledněné.

Jak již z názvu práce plyne, budu se zabývat zdaněním příjmů, a to pouze u sportovců profesionálních, nikoli sportovců amatérských či poloprofesionálních, ke kterému dochází v České republice. V tomto směru text práce zohledňuje nejprve zdanění příjmů rezidentů České republiky a následně příjmy nerezidentů, již mají v České republice daňovou povinnost, pouze k příjmům, které jim plynou ze zdrojů na území České republiky¹.

¹ § 2 odst. 3 věta druhá ZDP

1 Vymezení některých pojmů

1.1 Sport jako pojem obecný a právní

Sport je významný společenský fenomén, který člověka, potažmo společnost, provází snad od počátku jeho existence, i když samozřejmě ne úplně v té podobě, v jaké jej známe dnes. Vývoj sportu od lidových her antického Řecka přes středověké rytířské hry se v dnešní době charakterizuje především silnou profesionalizací. Sekot charakterizuje soudobý sport jako „výslednici komplexního procesu historického vývoje přinášejícího existenci formálně organizovaného a komerčně zakotveného profesionálního sportu, vzdalujícího se kořenům rekreačních lidových her a prostoupeného étosem individualismu, kapitalistického podnikání, moderních principů řízení, využíváním vědeckých poznatků, aplikací nových materiálů a technologií, silnými vlivy masových médií, růstem komerčního sponzorování a smluvních kontraktů. Cílem je dosáhnout více, zlepšit existující časy, vzdálenost, váhy, výšky a body. A to při současném zvýšení estetických aspektů výkonu, omezení pocitů tělesné únavy, opotřebení, bolesti. Růst dělby práce, produktivity a efektivnosti přináší i rostoucí úroveň účinnosti vrcholového sportovního tréninku a následné výkonnosti. Růst objemu volného času a životní úrovně s sebou nese souběžně i více prostoru pro rekreační sport, který je zejména střední třídou využíván jako forma osvěžující aktivity přispívající k všestranné harmonizaci života jedince. Utváří se pravidla pro provozování řady nových sportů, roste jejich divácká obliba, hráči populárních sportů se postupně profesionalizují, sport se stává zbožím.“²

Z širšího hlediska je sport součástí tělesné kultury, kterou prof. Hodaň rozumí relativně samostatný a otevřený „sociokulturní systém, v jehož rámci se jako výsledek činností, tvorby hodnot, vztahů a norem zabezpečuje specifickými tělocvičnými prostředky (tělesná cvičení) uspokojování zvláštních biologických a sociálních potřeb člověka v oblasti fyzického a z něj vyplývajících psychického a sociálního rozvoje s cílem jeho socializace a kultivace.“³ Základním subsystémem tělesné kultury je tělocvičná aktivita, která zahrnuje tři základní oblasti, a to tělesnou výchovu, tělocvičnou rekreaci a sport, přičemž sport představuje tělocvičné aktivity zaměřené na dosahování relativně maximálních výkonů a na účast v soutěžích.⁴

Z pohledu práva je důležité, aby byly stanoveny přesné činnosti, které se sportem rozumí, a meze, které určí, co již sportem není. Zákonodárce za tímto účelem přijal doposud jediný zákon v oblasti sportu, zákon č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o podpoře sportu“), ve kterém cílí na vymezení postavení sportu ve společnosti jako veřejně prospěšné činnosti. Sportem rozumí všechny formy tělesné činnosti, které si prostřednictvím organizované i neorganizované účasti kladou za cíl harmonický rozvoj tělesné i psychické kondice,

² SEKOT, Aleš. *Sociologické problémy sportu*. 1. vydání. Praha: Grada Publishing, 2008, s. 169

³ HODANĚ, Bohuslav. *Úvod do teorie tělesné kultury*. 2. opravené vydání. Olomouc: Univerzita Palackého, 1997, s. 34–35

⁴ HODANĚ, Bohuslav. *Sociokulturní kinantropologie II. Systémové pojetí tělesné kultury*. 1. vydání. Olomouc: Univerzita Palackého, 2007, s. 33 a 43

upevňování zdraví a dosahování sportovních výkonů v soutěžích všech úrovní, ať již individuálních či společných.⁵

Ustanovení § 1 zákona o podpoře sportu předkládá sport jako veřejně prospěšnou činnost a zároveň přináší velmi širokou a obecnou definici, která je v rámci celého právního řádu těžce uchopitelná, jelikož žádným způsobem neodděluje profesionální sport od sportu amatérského.

Určitým vodítkem pro oddělení sportů amatérských od těch profesionálních může být ustanovení § 2 odst. 4 zákona o podpoře sportu, který stanoví, že sportem pro všechny se rozumí organizovaný a neorganizovaný sport a pohybová rekreace určená širokým vrstvám obyvatelstva. Dovolím si tvrdit, že za použití argumentu a contrario lze v nejzákladnější rovině říci, že profesionální sport není určen širokým vrstvám obyvatelstva, nýbrž jen určité skupině, neboť profesionalismus představuje určitou nadstavbu tvořenou vyšší investicí času a úsilí. V teorii bývá definování profesionalizace sportu odvinuto od rozlišování sportovců na profesionální, poloprofesionální a amatérské. Toto rozlišení pracuje zejména s odměňováním za výkon jejich sportovní činnosti,⁶ z čehož se dovozuje, že profesionálním sportem je takový sport, jenž je provozován za účelem získání odměny jako jediného zdroje obživy sportovce. Poloprofesionální sport je provozován i za účelem dosažení odměny, avšak nejedná se o zdroj příjmu sportovce. A konečně amatérský sport je vykonáván pouze pro zábavu bez ohledu na odměnu.

1.2 Profesionální sportovec a jeho postavení v právním řádu

Jelikož je téma této práce orientováno na zdanění příjmů profesionálních sportovců, zaměřím se v této podkapitole nejprve na odlišení profesionálních sportovců od sportovců amatérských⁷, případně poloprofesionálních, a dále přiblížím, v jakém postavení z pohledu práva mohou profesionální sportovci svoji činnost vykonávat.

1.2.1 Odlišení sportovců profesionálních od ostatních

Ustanovení § 2 odst. 3 zákona o podpoře sportu přináší legální definici sportovce bez ohledu na profesionalismus výkonu jeho činnosti. Sportovcem se tak rozumí každá fyzická osoba, která v daném kalendářním roce skutečně vykonává sportovní činnost, pro níž je u sportovní organizace evidována. Opět velmi obecná a široká definice, která ovšem nikterak nereflektuje potřebu rozlišovat sportovce na profesionální, poloprofesionální a amatérské.

Souhlasím se Slukovým názorem⁸, že výše načrtnuté dělení je třeba chápat především z hlediska odměňování sportovců za výkon jejich sportovní činnosti. Z toho důvodu jsou

⁵ § 2 odst. 1 zákona o podpoře sportu

⁶ SLUKA, Tomáš. *Profesionální sportovec (právní a ekonomické aspekty)*. 1. vydání. Praha: Havlíček Brain Team. 2007, s. 21

⁷ Z latinského amator, milovník (od *amare* – milovat)

⁸ SLUKA: *Profesionální sportovec...*, s. 21

za amatérské sportovce považováni ti, kteří za sportovní činnost, kterou provozují převážně jako svůj koníček, nedostávají žádnou odměnu. Poloprofesionálové provozují sportovní činnost s nárokem na finanční odměnu, avšak zpravidla vedle jiné, pro jejich obživu stěžejní činnosti, tudíž pro ně sportovní činnost neznamena hlavní zdroj příjmu. Profesionálové však sportovní činnost provozují za účelem získání odměny jakožto hlavního zdroje obživy.⁹

Profesionalismus však není pouze o finančních prostředcích, ale také o splnění konkrétních podmínek pro členství ve sportovních svazech (federacích). Tyto podmínky jsou stanoveny u každého sportu, což profesionálním sportovcům umožňuje vykonávat sportovní činnost a startovat na různých soutěžích, ať už vnitrostátních či mezinárodních.

1.3 Daň z příjmů fyzických osob

Jelikož se práce zaměřuje na zdanění příjmů profesionálních sportovců, považují za potřebné mimo sportu a sportovců samotných alespoň principiálně přiblížit, co znamená zdanění příjmů fyzických osob.

Daně obecně rozumíme zákonem stanovenou povinnou peněžní platbu, která je zásadně nenávratná a neúčelová, zpravidla opakující se, plynoucí do veřejných rozpočtů na úhradu obecných veřejných potřeb, která je placena osobami fyzickými či právnickými.¹⁰

Daň z příjmů fyzických osob je z hlediska teorie daňového práva zařazována mezi tzv. daně přímé, daně důchodového typu, daně s poměrnou lineární sazbou a daně valorické.¹¹ Jde o daně přímé, jelikož osoba poplatníka a plátce daně se v zásadě překrývají. Jedná se o stejnou fyzickou osobu, která nese jak ekonomické, tak právní (odpovědnostní) břemeno daně. Jedinou výjimkou je zdanění příjmů ze závislé činnosti, kdy je osobou plátce daně zaměstnavatel poplatníka, kterým je zaměstnanec.¹²

Mrkývka uvádí, že „charakteristickými rysy těchto daní jsou zejména: a) vertikální konstrukce daňového vztahu mezi jeho subjekty, která se vyznačuje atributivní účastí správce daně jako orgánu veřejné moci; b) přímý poměr mezi správcem daně a poplatníkem; c) kumulace funkce poplatníka a plátce v osobě poplatníka; d) uplatnění dvouetapové realizace právní regulace s primární autoaplikací a následnou mocenskou aplikací správce daně; e) koncentrace správy daní u Finanční správy České republiky; f) subsidiární použití daňového řádu; g) shodná konstrukce hmotného práva bez provedené kodifikace.“¹³

⁹ SLUKA: *Profesionální sportovec...*, s. 21

¹⁰ PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 13

¹¹ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 193

¹² RADVAN, Michal, MRKÝVKA Petr, KRANECOVÁ, Jana. *Vybrané aspekty přímých daní a jejich interpretace a aplikace v judikatuře*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2014, s. 27

¹³ Tamtéž s. 28–29

Jelikož je u daně z příjmů fyzických osob zdaňován příjem, jedná se o daň důchodovou. Z nabytého příjmu se odečtením prokazatelně vynaložených či tzv. paušálních výdajů zjistí základ daně, který se sníží o nezdaniitelnou část základu daně a o odčitatelné položky od základu daně, který se vynásobí 15% sazbou daně, pokud se nejedná o výjimku, kterou tvoří tzv. solidární zvýšení daně. Tato výjimka zakotvená v ustanovení § 16a ZDP čítá „7 % z nadlimitního příjmu, tj. příjmů dosahovaných ze závislé činnosti a ze samostatné výdělečné činnosti, pokud přesáhnou 48násobek průměrné mzdy.“¹⁴ Jelikož solidární zdanění je pouze výjimkou, hovoříme o dani lineární. Zároveň se jedná o valorickou daň, jelikož sazba daně z příjmů fyzických osob je z hodnoty základu daně stanovena procentním bodem.¹⁵

¹⁴ PELC: *Zákon o daních z příjmů...*, s. 363

¹⁵ PELC, Vladimír. *Daň z převodu nemovitostí*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 62

2 Postavení profesionálních sportovců z pohledu práva

Zařazení výkonu činnosti profesionálního sportovce z hlediska práva je důležité nejen pro sportovce samotného, ale i pro další osoby, které s ním přicházejí do kontaktu. Právní postavení totiž určuje práva a povinnosti nejen ve sféře soukromého práva, kde často vyplývají z uzavřených smluv, ale i v oblasti práva veřejného, zejména ve vztahu ke státu skrze daňovou oblast finančního práva.

Jelikož oblast sportu a sportovního práva není v českém právním řádu souhrnně kodifikována, je možné, aby profesionální sportovec v právních vztazích vystupoval jako zaměstnanec vykonávající závislou práci ve smyslu ustanovení § 2 odst. 1 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jako „zákoník práce“ či „ZP“), resp. služební poměr dle § 1 odst. 1 zákona č. 361/2003 Sb., o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů, ve znění pozdějších předpisů, nebo jako podnikatel ve smyslu § 420 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále také jako „OZ“), tedy jako ten, kdo samostatně, na vlastní účet a odpovědnost vykonává výdělečnou činnost se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku. Především se bude jednat o osoby samostatně výdělečně činné (dále jen „OSVČ“) ve smyslu § 9 odst. 2 a 3 zákona č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů. Eichlerová však s názorem, že profesionální sportovec vystupuje jako podnikatel, nesouhlasí a uvádí, že sportovec vystupuje jako tzv. osoba vykonávající samostatně své povolání ve smyslu § 420 odst. 2 OZ, neboť se domnívá, že jejich činnost je od nich neoddělitelná.¹⁶ Souhlasím, že činnost sportovce je od něj neoddělitelná, ale neztotožňuji se s tím, že se nejedná o podnikatele, resp. se domnívám, že výše uvedený názor by mohl označovat podskupinu sportovců podnikatelů, kteří z daňového hlediska vykonávají tzv. nezávislé povolání.

Pro shrnutí výše uvedeného je podstatné, že profesionální sportovci byli, jsou, a ještě nějakou dobu budou z hlediska práva považováni buď za zaměstnance, resp. osoby ve služebním poměru, uzavírající pracovněprávní smlouvu, nebo OSVČ, které s klubem uzavírají tzv. inominátní smlouvy ve smyslu § 1746 odst. 2 OZ, k čemuž se správně přiklonil i Nejvyšší správní soud.¹⁷ Na konkrétní dopady právního postavení profesionálního sportovce z hlediska zdanění jejich příjmů se zaměřím v následující kapitole.

2.1 Kolektivní sport

Kolektivní sporty v dnešní době výrazně převažují. Vysoké popularitě se těší sporty, jako jsou např. lední hokej, fotbal či basketbal. Jelikož se jedná o dominantní složku sportů, pojí se

¹⁶ EICHLEROVÁ, Kateřina. *Profesionální sportovec jako podnikatel?*. In PICHRT, Jan (ed.). *Sport a (nejen) pracovní právo*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2014, s. 59–61

¹⁷ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011 – 78

s nimi skutečnost, že profesionálních sportovců se v kolektivních sportech objevuje mnohem více, než je tomu u sportů individuálních.

Činnost sportovců v kolektivních sportech se vyznačuje soustavností a především podřízeností sportovce vůči klubu, protože je činnost provozována jménem a na odpovědnost klubu.

2.1.1 Profesionální sportovec jako zaměstnanec

V této části práce se zaměřím na to, zda činnost sportovců v kolektivních sportech naplňuje znaky závislé práce. Vzájemná práva a povinnosti mezi sportovcem a klubem se řídí tzv. sportovní smlouvou. Taková smlouva musí být podrobena zkoumání, jehož účelem je zjistit, zda svým obsahem nenaplňuje znaky, které umožňují podřadit z ní plynoucí vztah pod zákoník práce. Zákoník práce totiž rozumí závislou prací pouze práci, kterou zaměstnanec vykonává ve vztahu podřízenosti ke svému zaměstnavateli osobně a výlučně dle jeho pokynů.¹⁸

První podstatnou zásadou kolektivních sportů je, že sportovci nemohou uzavřít sportovní smlouvu s více sportovními kluby současně, resp. že v rámci konkrétního sportu nemohou soutěžit za více klubů naráz.¹⁹

Stěžejním znakem závislé práce je otázka podřízenosti a závislosti sportovce na pokynech klubu. Otázka podřízenosti zaměstnance se odvíjí od osobní závislosti zaměstnance a jeho osobního přesvědčení, že je v podřízeném postavení vůči zaměstnavateli.²⁰ Sportovci jsou v týmových sportech povinni dodržovat řádnou životosprávu, jsou podrobeni časovým možnostem klubu, jež mohou zasahovat i do jejich osobního života, a soutěží, kterých se klub účastní. Nebýt těchto soutěží, výstup, kterým je sportovní výkon, by nebylo možné provést. Nejvyšší soud k tomuto vztahu dokonce dovodil, že sportovci bývají do jisté míry až „zbožím“ a vystupují v závislém postavení.²¹

Druhým znakem závislé práce je výkon práce podle pokynů zaměstnavatele, který má oprávnění tuto práci v určité obecné rovině organizovat či jiným způsobem řídit a kontrolovat. Cílem sportovních klubů je získání úspěchu. Úspěch mohou získat na sportovním poli pouze tím, že klub ke sportovnímu výkonu přistoupí organizovaně a s kvalitním herním plánem, který může uspět. Tyto plány a s ním související pokyny trenérů, kteří určují taktiku a sestavu k utkání, jsou sportovci alespoň v hrubých rysech povinni dodržovat. Daná skutečnost by mohla evokovat naprostou závislost na svých „nadřízených“ v klubu. Nicméně souhlasím se Slukou v tom směru,

¹⁸ § 2 odst. 1 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů

¹⁹ SLUKA: *Profesionální sportovec...*, s. 141

²⁰ BĚLINA, Tomáš. *Jsou právní vztahy profesionálních sportovců závislou prací?*. In PICHRT, Jan (ed.). *Sport a (nejen) pracovní právo*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2014, s. 69

²¹ rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 14. 9. 2011, sp. zn. 28 Cdo 4761/2010

že když už sportovci podávají na hřišti výkon, jsou pokyny trenérů vázání pouze rámcově a je pouze na jejich rozhodnutí a projevu vůle, jakým způsobem se budou prezentovat, přičemž výsledkem je vlastně činnost mnoha individualit v rámci jednoho kolektivu.²² Avšak ani to, že se jedná o individuální projev každého konkrétního hráče, neznamená, že sportovci kolektivních sportů nejsou ve vztahu podřízenosti ke sportovním klubům, se kterými uzavřeli smlouvu.

Dalším ze znaků závislé práce je výkon oné práce jménem zaměstnavatele, což v běžných pracovněprávních vztazích představuje to, že právě zaměstnavatel je ten, kdo přináší k práci základní kapitál, vytváří podmínky k práci a obstarává prostředky, kterých je k práci zapotřebí.²³ Už jen samotná podstata kolektivních sportů přináší, že sportovec nevystupuje sám za sebe, nýbrž pouze jako člen kolektivu. A i když je projev týmu výkonem několika individualit, může být právě oním odrazem výkonu práce jménem zaměstnavatele ve smyslu § 2 odst. 1 ZP, jelikož tyto individuality vystupují v soutěžích právě pod názvem jednoho klubu, ve stejných dresech a často pod vedením jednoho společného trenéra.

Posledním znakem závislé práce je prvek osobního výkonu práce. Základním závazkem sportovce ze sportovní smlouvy je poskytnutí svých dovedností, fyzického potenciálu, technické a taktické dovednosti, času na přípravu a také samotný sportovní výkon v rámci soutěží, a to pravidelně či příležitostně. Taktéž je povinen se účastnit i reprezentativní činnosti klubu. Za splnění těchto povinností náleží sportovci úplata.²⁴ Jedná se vždy o osobní výkon, případně účast na reprezentativních či charitativních akcích. Lze si jen velmi obtížně představit, že by za sebe sportovec posílal na utkání jinou osobu, která má jeho výkon či vystupování napodobit.

Z výše uvedeného lze formalistickým přístupem dovodit, že alespoň základní obsah činnosti sportovců v kolektivních sportech lze podřadit pod znaky závislé práce dle § 2 odst. 1 ZP.

2.1.2 Profesionální sportovec jako osoba samostatně výdělečně činná

Profesionální sportovci mohou v právních vztazích vystupovat i jako podnikatelé (OSVČ). Někteří ke svému podnikání využívají živnostenského oprávnění, avšak najdou se i někteří, kteří toto oprávnění nemají. Otázka, zda budou pro svoji činnost využívat živnostenského oprávnění, je čistě na autonomii vůle sportovců, přičemž toto rozhodnutí má dopady zejména na zdanění jejich příjmů.

²² SLUKA: *Profesionální sportovec...*, s. 141

²³ BĚLINA, Tomáš. *Jsou právní vztahy profesionálních sportovců závislou prací?*. In PICHRT, Jan (ed.). *Sport a (nejen) pracovní právo*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2014, s. 68

²⁴ Art. 12.3.1.1. FÉDÉRATION FRANÇAISE DU SPORT ADAPTÉ. *Convention collective nationale du sport du 7 juillet 2005 étendue par arrêté du 21 novembre 2006* [online]. legifrance.gouv.fr, 18. října 2017 [cit. 23. února 2019]. Dostupné na <<https://www.legifrance.gouv.fr/affichIDCC.do?idArticle=KALIARTI000023447013&idSectionTA=KALISCTA000017577659&cidTexte=KALITEXT000017577657&idConvention=KALICONT000017577652&dateTexte=29990101>>

Provozování sportovní činnosti jako živnostenského podnikání konkrétně umožňuje příloha č. 4, bod 74. zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů (dále také jako „ŽP“ či „živnostenský zákon“), jež mezi tzv. volné živnosti řadí „*Provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti*“. Pro získání živnostenského oprávnění a provozování živnosti jsou stanoveny obecné a zvláštní podmínky. Všeobecnými podmínkami dle § 6 odst. 1 ŽP je plná svéprávnost, kterou lze nahradit přivolením soudu k souhlasu zákonného zástupce nezletilého k samostatnému provozování podnikatelské činnosti, a bezúhonnost. Za zvláštní podmínky § 7 ŽP stanoví odbornou nebo jinou způsobilost, pokud je ŽP nebo zvláštní předpisy vyžadují. Předně je třeba říci, že pro provozování sportovní činnosti jako živnosti není třeba získat odbornou či jinou způsobilost.

Svéprávnost, jako jedna ze všeobecných podmínek provozování živnosti, je způsobilost nabývat pro sebe vlastním právním jednáním práva a zavazovat se k povinnostem (právně jednat),²⁵ přičemž člověk nabyde plné svéprávnosti zletilostí, která se nabývá dovršením osmnáctého roku věku. Před nabytím zletilosti se plné svéprávnosti nabývá přiznáním svéprávnosti nebo uzavřením manželství.²⁶ Přiznat svéprávnost může jen soud, a to pouze pokud nezletilý dosáhl věku šestnácti let, pokud je osvědčena jeho schopnost sám se živit a obstarat si své záležitosti a pokud s návrhem souhlasí zákonný zástupce nezletilého.²⁷ Z výše uvedeného vyplývá, že profesionální sportovec může, za splnění výše uvedených podmínek, svoji činnost jako výkon živnostenského podnikání provozovat již od 16. roku věku.

Bezúhonnost se u občanů České republiky standardně prokazuje výpisem z evidence Rejstříku trestů²⁸ a pro účely ŽP se za bezúhonnou nepovažuje osoba, která byla pravomocně odsouzena pro trestný čin spáchaný úmyslně, jestliže byl tento trestný čin spáchán v souvislosti s podnikáním nebo s předmětem podnikání, o který žádá nebo který ohlašuje, pokud se na ni nehledí, jako by nebyla odsouzena.²⁹

Nyní se zaměřím na podřazení provozování sportovní činnosti v kolektivních sportech pod znaky živnosti. Živností je dle § 2 ŽP činnost, která je vykonávána samostatně, vlastním jménem, na vlastní účet a odpovědnost, se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku.

Prvním znakem živnosti je soustavnost. „*Jedná se o činnost trvalejšího charakteru, vykonávanou opakovaně a pravidelně, i kdyby se jednalo o činnost vykonávanou pravidelně a opakovaně vždy jednou za rok.*“³⁰ Profesionální sportovci s kluby neuzavírají smlouvy na pouhý jeden zápas, ale naopak na delší

²⁵ § 15 odst. 2 OZ

²⁶ § 30 OZ

²⁷ § 37 odst. 1 věta první OZ

²⁸ § 6 odst. 3 věta první ŽP

²⁹ § 6 odst. 2 ŽP

³⁰ KAMENÍK, Petr, HRABÁNKOVÁ, Milada, ORLOVÁ, Marie. *Živnostenský zákon: Zákon o živnostenských úřadech: komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2014, s. 3

období, které se většinou pohybuje v rozmezí od 6 měsíců až po několik let, což značí naplnění znaků soustavnosti.

Druhým znakem je samostatnost, která se vyznačuje tím, že živnostník není v žádném závislém postavení na jiné osobě a je omezován pouze osobou, pro kterou byla činnost objednána.³¹ V kolektivním sportu se samostatnost projevuje tím, že sportovcův výkon je víceméně jeho projevem vůle. Jak už jsem uvedl výše, pokud sportovci podávají na hřišti výkon, jsou pokyny trenérů vázány pouze rámcově a je pouze na jejich rozhodnutí a projevu vůle, jakým způsobem se budou prezentovat, přičemž výsledkem je vlastně činnost mnoha individualit v rámci jednoho kolektivu.³² Tento samostatný projev je ovšem upozaděn tím, že sportovní kluby sportovcům umožňují jejich činnost vykonávat, organizují jim rozvrhy a často požadují dodržování pravidel, které by v rámci běžného pracovněprávního vztahu nebylo možné stanovit. Zároveň je jejich převažující část odměny často vyplácena podle výsledků celého klubu v soutěžích bez ohledu na jednotlivé výkony sportovce. Z těchto důvodů se domnívám, že sportovní činnost v kolektivních sportech nenaplnuje znak samostatnosti.

Mezi další znaky živnosti patří výkon činnosti vlastním jménem a na vlastní odpovědnost. „Požadavkem provozování živnosti vlastním jménem se má na mysli obchodní firma tak, jak je upravena v § 423, 424 a 425 OZ.“³³ Projev činnosti na vlastní odpovědnost znamená, že „subjekt (podnikatel), který činnost vykonává, odpovídá za uzavřené závazky, porušení právních předpisů, odpovídá také za výsledek dané činnosti, ručí za danou činnost svým majetkem. U fyzických osob se jedná i o osobní majetek, u právnických osob pak o obchodní majetek. Ve své podstatě jde o to, že živnost je provozována na vlastní účet a vlastní nebezpečí.“³⁴

Jak jsem již výše uvedl, sportovci kolektivních sportů jsou při sportovních utkáních oděni do úborů svého klubu, pod jehož jménem svoji činnost vykonávají, zároveň za výsledky klubu nenesou žádnou přímou odpovědnost.³⁵ Z těchto důvodů podle mého názoru nejsou naplněny ani tyto znaky živnosti.

Posledním znakem živnosti je účel dosažení zisku, který je naplněn, pokud měl podnikatel alespoň úmysl zisku dosáhnout.³⁶ Sportovní činnost je, stejně jako každá jiná činnost, provozována s vidinou výdělku. Nezáleží, zda je tato vidina tím nejhlavnějším důvodem výkonu sportovní činnosti, ale je alespoň z velké části jeho součástí, tudíž si dovolím tvrdit, že účel dosažení zisku jako posledního znaku živnosti je naplněn.

³¹ KAMENÍK, HRABÁNKOVÁ, ORLOVÁ: *Živnostenský zákon...*, s. 3

³² SLUKA: *Profesionální sportovec...*, s. 141

³³ HORZINKOVÁ, Eva. *Živnostenský zákon a předpisy související s komentářem*. 14. aktualizované a doplnění vydání. Praha: Linde Praha, a.s., 2014, s. 21

³⁴ KAMENÍK, HRABÁNKOVÁ, ORLOVÁ: *Živnostenský zákon...*, s. 4

³⁵ SLUKA: *Profesionální sportovec...*, s. 70

³⁶ HORZINKOVÁ, Eva. *Živnostenský zákon a předpisy související s komentářem*. 14. aktualizované a doplnění vydání. Praha: Linde Praha, a.s., 2014, s. 21

Z výše uvedeného jasně vyplývá, že sportovní činnost v kolektivních sportech nenaplnuje znaky živnosti ve smyslu živnostenského zákona.

2.2 Individuální sport

Výše jsem se věnoval výkonu sportovní činnosti profesionálních sportovců kolektivních sportů ve smyslu zařazení pod znaky závislé práce. Řešil jsem tedy zda takový sportovec může být chápán jako zaměstnanec a zda taková činnost naplňuje znaky umožňující provozování živnostenského podnikání. V této části se obdobným způsobem pokusím objasnit, zda profesionální sportovci individuálních sportů mohou vystupovat jako zaměstnanci či osoby samostatně výdělečně činné provozující živnostenské podnikání. Jelikož jsem znaky závislé práce a podmínky provozování živnostenského podnikání teoreticky vymezil výše, zaměřím se na pouhá skutková podřazení sportovní činnosti a zhodnocení, zda jsou onen znak či podmínka naplněny.

V individuálním sportu sportovci často provozují svoji činnost nezávisle na jiných osobách, s výjimkou trenérů, které si však sportovci převážně vybírají sami, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost a vynaložené náklady.³⁷

2.2.1 Profesionální sportovec jako zaměstnanec

Aby mohlo být na individuálního sportovce nahlíženo jako na zaměstnance, musel by výkon jeho činnosti naplňovat znaky závislé práce, kterou § 2 odst. 1 ZP rozumí jako práci vykonávanou ve vztahu podřízenosti ke svému zaměstnavateli osobně, výlučně dle pokynů zaměstnavatele.³⁸

Než se však dostanu k otázce naplnění znaků závislé práce, je třeba zodpovědět, zda u individuálních sportovců vůbec můžeme hovořit o zaměstnavateli, resp. zda existuje nějaká osoba, se kterou individuální sportovec vstupuje do právního vztahu, obdobně jako se děje u kolektivních sportovců, již uzavírají hráčské smlouvy se sportovním klubem. Některé individuální sporty jsou provozovány pouze v mezinárodním měřítku. Aby sportovci mohli takové sporty provozovat, musí být součástí reprezentačního družstva a zároveň být na takovou soutěž nominováni vrcholnou organizací³⁹ (dále také jako „svaz“) daného sportu v České republice. Podmínkou pro řádnou nominaci bude zpravidla uzavření tzv. smlouvy o reprezentaci, jakožto jedna z podmínek členství v takové organizaci.⁴⁰ Pokud jde o sportovní činnost vykonávanou pouze v mezích České republiky, postačí, aby sportovci byli členy svého svazu.

³⁷ SLUKA: *Profesionální sportovec...*, s. 70

³⁸ § 2 odst. 1 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů

³⁹ Příkladem takového orgánu může být např. Český horolezecký svaz pro sportovní lezení.

⁴⁰ Jak plyne např. z čl. 1 odst. 2 a 3 odst. 1 písm. a) Smlouvy o reprezentaci v soutěžním lezení pro rok 2018, viz ČESKÝ HOROLEZECKÝ SVAZ PRO SPORTOVNÍ LEZENÍ. *Smlouva o reprezentaci v soutěžním lezení pro rok 2018*. [online]. horosvaz.cz, [cit. 23. února 2019]. Dostupné na: <https://www.horosvaz.cz/res/archive/189/027036.pdf?sek=1516184135>.

Valná většina profesionálních individuálních sportovců uzavírá s některou organizací, osobou tzv. reprezentační smlouvu, na základě které je sportovci umožněn výkon sportovní činnosti. Tento vztah a od ní odvozenou vykonávanou činnost se pokusím podřadit pod znaky závislé práce.

Prvním znakem závislé práce je otázka podřízenosti a závislosti sportovce na pokynech zaměstnavatele. Individuální sportovec je do určité míry podřízen své vrcholné organizaci (svazu), se kterou uzavřel tzv. reprezentační smlouvu, jelikož právě tento svaz formálně umožňuje sportovci startovat v soutěžích a svým způsobem mu takové soutěže i vybírá a stanovuje povinnost se jich účastnit. Z tohoto hlediska se znak závislosti sportovce na svazu jeví jako splněný, nicméně při samotném sportovním výkonu již podřízenost a závislost nebude dosahovat takové intenzity, abychom mohli tvrdit, že sportovní činnost individuálních sportovců je vykonávána v podřízeném a závislém postavení.

Druhým znakem závislé práce je výkon práce podle pokynů zaměstnavatele. Svaz může sportovci ve velmi obecných intencích nařídit, aby důstojně reprezentoval a choval se podle pokynů vedení reprezentace, potažmo trenéra, kterého sportovci „poskytl“ k dispozici. V ostatních aspektech sportovní činnosti je sportovec odkázán sám na sebe, on podává výkon a je pouze na něm, zda zohlední rady, které mu byly trenérem či jinými osobami uděleny. Takto obecně formulované pokyny, víceméně žádná organizovanost a kontrola během sportovního výkonu značí, že znak výkonu podle pokynů zaměstnavatele není naplněn.

Dalším ze znaků závislé práce je výkon oné práce jménem zaměstnavatele. Nikde není k nalezení, že by se v soutěžích pro individuální sportovce umístil např. Český horolezecký svaz. Těmi, kdo jsou uváděni ve výsledkových listinách, jsou naopak jednotliví sportovci, často pouze s označením své národnosti – z toho plyne, že jde o výkon vlastním jménem. Uvedený znak tedy tato sportovní činnost nenaplní.

Posledním znakem závislé práce je prvek osobního výkonu práce. Tento znak je již jen z faktické podstaty sportu naplněn, a to i v případech, kdy jsou individuální sportovci shluknuti do menšího družstva, k čemuž dochází např. u čtyřhry v tenise.

Z výše uvedeného jasně plyne, že činnost většiny individuálních sportovců všechny znaky závislé práce nenaplní.

Samostatnou kapitolou jsou ovšem sportovci, kteří jsou ve vztahu s tzv. resortním sportovním centrem (dále jen „RSC“). Jedná se o odborná a servisní pracoviště Ministerstva obrany, Ministerstva vnitra a Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy. Činnost a organizace RSC je stanovena Zásadami činnosti resortních sportovních center (dále také jako „Zásady“). Z čl. 4.2.4 těchto Zásad vyplývá, že sportovci mohou být v pracovním či služební poměru k příslušnému

RSC. Zásady je pak označují za tzv. „instruktory sportu“. Dále je možné, aby sportovci s RSC uzavírali i dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr.⁴¹ Mezi RSC se řadí OLYMP Centrum sportu Ministerstva vnitra, který zabezpečuje přípravy sportovců ke státní sportovní reprezentaci např. v biatlonu,⁴² dále USK Praha a ACS Dukla, jehož sportovci jsou ve služebním poměru podle zákona č. 221/1999 Sb., zákon o vojácích z povolání, ve znění pozdějších předpisů. Jedná se tudíž o vojáky z povolání, kteří často vykonávají např. atletiku, moderní pětiboj či dráhovou cyklistiku.

Z výše uvedeného plyne, že v České republice je řada individuálních sportovců, kteří jsou zaměstnanci ve smyslu zákoníku práce, ale i značná část, jež se pod znaky závislé práce nepodřadí.

2.2.2 Profesionální sportovec jako podnikatel

V individuálních sportech se, stejně jako u kolektivních sportů, vyskytují sportovci, kteří jsou v právních vztazích bráni jako podnikatelé. I zde jsou sportovci, kteří provozují sportovní činnost jako živnostenské podnikání, ale nacházíme i širokou skupinu sportovců, kteří svoji činnost provozují bez žádného oprávnění.

Nyní se zaměřím na podřazení provozování individuální sportovní činnosti pod znaky živnosti. Pro lepší orientaci zopakuji, že živností se dle § 2 ŽP rozumí činnost, která je vykonávána samostatně, vlastním jménem, na vlastní účet a odpovědnost, se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku.

Prvním znakem živnosti je soustavnost. Individuální sportovci v rámci své činnosti investují před samotnou účastí na soutěži mnoho času do tréninku a přípravy. Kdyby sportovci neměli úmysl věnovat se sportovní činnosti dlouhodobě, zřejmě by ani neměli motivaci se na soutěže svědomitě připravovat a jejich výkon by byl mnohem horší. Bylo by opravdu raritou, kdyby se sportovec dlouze připravoval na jednu konkrétní soutěžní činnost a po ní by se již sportu nevěnoval. Z tohoto důvodu je znak soustavnosti naplněn.

Druhým znakem je samostatnost, která je u individuálních sportovců naplněna tím, že sportovci se převážně připravují samostatně, mohou se, až na výjimky, účastnit soutěží podle svého uvážení a svědomí, přičemž na nich vystupují samostatně.

Mezi další znaky živnosti patří výkon činnosti vlastním jménem a na vlastní odpovědnost. Tyto znaky se v tomto kontextu projevují tím, že výsledky ze soutěží jsou přičítány právě sportovci

⁴¹ čl. 4.2.4 a 4.2.6 MINISTERSTVO ŠKOLSTVÍ, MLÁDEŽE A TĚLOVÝCHOVY. *Zásady činnosti resortních sportovních center*. [online]. msmt.cz, 9. prosince 2014 [cit. 23. února 2019]. Dostupné na: <http://www.msmt.cz/file/34488/>, s. 4 a 5

⁴² OLYMP CENTRUM SPORTU MINISTERSTVA VNITRA. *Základní informace o organizaci OLYMP Centrum sportu Ministerstva vnitra*. [online]. olympcsmv.cz, [cit. 23. února 2019]. Dostupné na: <https://www.olympcsmv.cz/zakladni-informace/>

samotnému,⁴³ a zároveň, že sportovci nesou své náklady na přípravu a dopravu k soutěži a jim samotným plynou příjmy od organizátorů takových soutěží.⁴⁴

Posledním znakem živnosti je účel dosažení zisku, který je jako u sportovců kolektivních sportů naplněn, jelikož již ze samotné definice profesionálního sportovce plyne, že jde o výkon hlavního povolání a základní zdroj obživy sportovce.

I když se můžeme setkat s názorem, že sportovní činnost nelze vykonávat živnostenským způsobem,⁴⁵ z výše uvedeného jasně vyplývá, že sportovní činnost individuálních sportovců naplňuje znaky živnosti ve smyslu živnostenského zákona, a pokud sportovci splní obecné podmínky pro provozování živnostenského podnikání, nic nebrání, aby svoji činnost tímto způsobem vykonávali.

⁴³ EICHLEROVÁ, Kateřina. *Profesionální sportovec jako podnikatel?*. In PICHRT, Jan (ed.). *Sport a (nejen) pracovní právo*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2014, s. 61

⁴⁴ SLUKA: *Profesionální sportovec...*, s. 70

⁴⁵ VYBÍRAL, Roman. Zdaňování příjmů profesionálních sportovců ze sportovní činnosti. *Daně a finance*, roč. 2011, č. 3, s. 20

3 Zdanění příjmů plynoucích ze sportovní činnosti profesionálních sportovců

Jak jsem již uvedl výše, profesionální sportovci jsou z právního hlediska považováni buď za zaměstnance, nebo OSVČ. Pro účely vyměření daně z příjmů fyzických osob se primárně jedná o poplatníky této daně. Termín poplatník definoval do 31. 12. 2010 procesněprávní předpis, a to konkrétně zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“), který pojmem poplatník rozuměl „osobu, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani.“⁴⁶ Jelikož neexistuje žádný hmotněprávní předpis, který by obecně vymezoval pojem poplatníka, lze obecně tvrdit, že poplatníkem je ten, jehož příjmy podléhají dani.⁴⁷ Zákon o daních z příjmů určuje, že poplatníkem daně z příjmů fyzických osob jsou veškeré fyzické osoby bez rozdílu věku, a dělí je na daňové rezidenty České republiky a daňové nerezidenty.⁴⁸

Dále je nezbytné podřadit postavení profesionálního sportovce, resp. výkon jeho sportovní činnosti pod některý z režimů předmětu daně z příjmů fyzických osob dle zákona o daních z příjmů. Zákon o daních z příjmů upravuje tři možnosti, jak zařadit příjmy plynoucí z činnosti profesionálních sportovců. První možností je zařazení pod příjmy plynoucí ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 ZDP. Druhou možností je podřazení pod příjmy plynoucí ze samostatné činnosti, a to konkrétně pod příjmy plynoucí ze živnostenského podnikání dle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP. Poslední možností je podřazení pod příjmy plynoucí z nezávislého povolání dle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP, jež taktéž spadají pod příjmy samostatné činnosti. Jiné možnosti ZDP nenabízí, neboť sportovní činnost není ze své podstaty kapitálovým majetkem dle § 8 ZDP, natož nájmem pro účely dle ustanovení § 9 ZDP. Dále takovou činnost nelze řadit mezi tzv. ostatní příjmy dle § 10 odst. 1 písm. a) ZDP, neboť se nejedná o příležitostnou činnost. Obdobným vylučovacím způsobem lze pracovat i s příjmy ze samostatné činnosti dle § 7 ZDP. Sportovní činnost není činností zemědělské výroby, lesním či vodním hospodářstvím, nemůže být vykonávána jiným než živnostenským podnikáním, ani činností společníka veřejné obchodní společnosti či komplementáře komanditní společnosti.

V daňové problematice ovšem vyvstává i otázka, jakým způsobem je sportovní činnost provozována a zda jde o kolektivní či individuální sport. Podle definice podnikatele, jak ji přináší § 420 odst. 1 OZ, lze nalézt rozdíly mezi kolektivním a individuálním sportem. „Kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem

⁴⁶ § 6 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010

⁴⁷ DVOŘÁKOVÁ, Veronika, PITTERLING, Marcel, SKLALICKÁ, Hana. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2018, s. 23

⁴⁸ § 2 odst. 1 ZDP

*činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele.*⁴⁹ Kolektivní sport se stejně jako sport individuální vyznačuje tím, že je provozován soustavně a za dosažením zisku, nicméně kolektivní sportovci oproti těm individuálním již nevykonávají tuto činnost samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost. Dalším typickým znakem kolektivních sportů je klubová organizovanost.

Výše uvedené rozdíly budu následně rozebírat a analyzovat z hlediska podřazení příjmů plynoucích ze sportovní profesionální činnosti pod některý z režimů předmětu daně z příjmů fyzických osob.

3.1 Zdanění příjmů z činnosti profesionálních kolektivních sportovců

3.1.1 Činnost kolektivních sportovců jako závislá činnost

Výše jsem dovedl, že profesionální sportovec kolektivních sportů může být i zaměstnancem, resp. jeho postavení je podřaditelné pod definici závislé práce ve smyslu § 2 odst. 1 ZP. Závislou činnost však zákon o daních z příjmů neztotožňuje s pojmem závislé práce z pracovněprávních vztahů, nýbrž v ustanovení § 6 odst. 1 ZDP sám přímo šířeji definuje, co považuje za příjmy ze závislé činnosti. Jedná se o „*plnění v podobě příjmu 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 a funkčního požitku, příjmy za práci člena družstva, společníka společnosti s ručením omezeným a komanditisty komanditní společnosti, odměny člena orgánu právnické osoby a likvidátora, a příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem činnosti, ze které plynou příjmy podle písmen a) až c), bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává činnost, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, nebo od plátce, u kterého poplatník tuto činnost nevykonává*“⁵⁰. Zákon o daních z příjmů pod příjmy ze závislé činnosti slučuje jak příjmy za práci člena družstev, příjmy ze služebního a pracovního poměru, tak i příjmy plynoucí z poměru vykonávaného mimo pracovní poměr.

Na druhou stranu si zákonodárce uvědomuje velmi blízký vztah závislé činnosti a závislé práce, proto v § 6 odst. 2 ZDP vytváří legislativní zkratku pro poplatníka příjmů ze závislé činnosti, kterého označuje jako „zaměstnance“. Plátce příjmu zároveň označuje jako „zaměstnavatele“. K odlišnosti těchto dvou samostatných institutů se vyjadřoval i Nejvyšší správní soud, jež dovedl, že „*pro posouzení, zda se v konkrétním případě jedná o závislou činnost, je to, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů, nikoli to, jakou právní skutečností byla tato činnost založena. Zákon o daních z příjmů sice používá pojem „závislá činnost“, tento pojem však není totožný s pracovněprávním pojmem „závislá práce“ (nájem pracovní síly za odměnu). Pod kvalifikaci příjmů podřazených pro účely daně*

⁴⁹ § 420 odst. 1 OZ

⁵⁰ § 6 odst. 1 písm. a) až d) ZDP

z příjmů pod ustanovení § 6 zákona č. 586/1992 Sb. není rozhodující, na základě jakého právního vztahu poplatníkovi příjmy plynou. Podstatným rysem závislé činnosti je skutečnost, že není vykonávána zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností poplatníka, ale naopak podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí (plátce).“⁵¹

Pro podřazení příjmů pod ustanovení § 6 ZDP zároveň není rozhodující typ uzavřené smlouvy mezi osobami, nýbrž její skutečný obsah. Rozhodující však je, zda se při výkonu činnosti musí poplatník řídit příkazy svého plátce příjmů a konat předmětnou práci dle jeho dispozic.⁵² Avšak vždy při zkoumání, pod jaký daňový režim příjem plynoucí z jakékoli činnosti podřadit, je třeba nejprve zjišťovat, zda nespadá právě pod § 6 ZDP, jelikož má oproti dalším přednostní postavení.⁵³

Podle mého názoru nic nebrání tomu, aby byl vztah klubu a profesionálního sportovce z hlediska předmětu daně z příjmů fyzických osob závislou činností, i přes řadu problematických otázek. Ostatně i Nejvyšší správní soud v souladu se svojí ustálenou judikaturou dovodil, že „*jakkoliv vztah sportovce k jeho klubu vykazuje řadu znaků závislé činnosti, je s ohledem na specifickou povahu jeho činnosti nutno vždy podle konkrétních okolností dovodit, jakou povahu tato činnost má.*“⁵⁴ Tudíž vždy bude třeba řádně zkoumat projevy vůle stran smlouvu uzavírajících a jejich ochotu podřadit se především pod zákoník práce. Pokud se ujednání stran bude velmi blížit naplnění znaků závislé práce, lze legálně uvažovat o podřazení příjmů plynoucích z takového vztahu pod příjmy ze závislé činnosti dle § 6 ZDP, avšak činnost profesionálního sportovce není bez hlubšího zkoumání lehce podřaditelná pod znaky závislé práce.⁵⁵

3.1.2 Činnost kolektivních sportovců jako výkon živnostenského podnikání

V předcházející kapitole jsem dovodil, že činnost kolektivních sportovců nenaplnňuje znaky živnosti dle živnostenského zákona. Přestože znaky živnosti naplněny nejsou, je možné, aby byla činnost profesionálních sportovců brána jako výkon živnostenského podnikání. Pelc uvádí, že činnost veřejně vystupujícího sportovce jako OSVČ provozujícího živnost či nezávislé povolání není zakázaná ani zákonem o daních z příjmů ani mezinárodními smlouvami.⁵⁶ S tímto názorem nemohu než souhlasit, neboť dokonce Nejvyšší správní soud svým přelomovým rozsudkem ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016 – 54 ve věci profesionálního fotbalisty, dovodil, že „*samostatnou činnost profesionálního sportovce je možné vykonávat buďto jako živnostenské podnikání, nebo jako nezávislé povolání. Pokud daňový subjekt vykonává činnost profesionálního fotbalového hráče jako živnost na základě*

⁵¹ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003 – 55

⁵² PELC: *Zákon o daních z příjmů*..., s. 155

⁵³ Např. § 7 odst. 1, § 8 odst. 1 ZDP

⁵⁴ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 8. 2012, č. j. 2 Afs 22/2012 – 31 bod [24]

⁵⁵ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011 – 78

⁵⁶ PELC: *Zákon o daních z příjmů*..., s. 503

*příslušného živnostenského oprávnění, příjmy z této činnosti představují příjmy ze živnosti dle § 7 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.*⁵⁷

Nejvyšší správní soud k tomu uvedl, že živnostenský zákon umožňuje provozování sportovní činnosti, kterou zařazuje do živností volných, s tím, že „dle přílohy č. 4, bodu 74. nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních jednotlivých živností je obsahem náplně živnosti volné ‚Provozování tělovýchovných zařízení a organizování sportovní činnosti‘ mimo jiné též činnost výkonných sportovců, případně rozhodčích, provozovaná samostatně a za účelem dosažení zisku.“⁵⁸ Zároveň uvedl, že znaky živnosti nejsou u sportovní činnosti naplněny v čisté podobě, především že do smluvního vztahu se sportovním klubem sportovec vstupuje sám a vlastním jménem, kterým také za odvedené služby klubu fakturuje, a klub fakturuje ohledně svých vzájemných pohledávek. Dále došlo ke zhodnocení, že část odměny sportovce se může odvíjet od jeho individuálního výkonu a v soupiskách na utkání figuruje sportovec pod vlastním jménem.⁵⁹

Při posuzování znaku živnosti, kterým je výkon činnosti na vlastní odpovědnost, se Nejvyšší správní soud pozastavil nad tím, že „*Fotbalový hráč pod sankcí pokut dle příslušné smluvní sazby odpovídá fotbalovému klubu zjednodušeně řečeno za to, že bude dodržovat životosprávu, tréninkový proces, chránit zájmy klubu a veřejně vystupovat v souladu s těmito zájmy. Jeho odpovědnost v tomto ohledu není ničím omezená. Zároveň je ovšem problematické hovořit o podnikatelském riziku v pravém smyslu slova. V případě fotbalového hráče si lze představit pokles formy (hráči se přestane v soutěžních utkáních „dařit“), což se v jeho sféře odrazí v tom, že nebude nominován k dalšímu utkání, případně s ním v budoucnu nebude prodloužena smlouva, bude uzavřena za méně výhodných podmínek nebo bude nastupovat v méně prestižním fotbalovém týmu. Hráč však má od klubu po dobu trvání smlouvy zajištěn v podstatě fixní příjem. V souvislosti s dosažením, zachováním či udržením tohoto příjmu nevstupuje do žádného dalšího závazkového vztahu s jinými subjekty. Většinu nákladů spojených s výkonem činnosti fotbalového hráče přitom nese klub.*“⁶⁰

Z výše uvedeného vyplývá, že i když sportovní činnost přesně nenaplnňuje znaky živnosti dle § 2 ŽP, je možné, aby sportovec získal příslušné živnostenské oprávnění a svoji činnost tímto živnostenským způsobem provozoval.

Zákon o daních z příjmů řadí příjmy ze živnostenského podnikání mezi příjmy ze samostatné činnosti ve smyslu § 7. Kritéria pro podřazení příjmů pod příjmy ze samostatné činnosti definoval Nejvyšší správní soud, jenž uvedl, že se mezi znaky řadí dovořenost činnosti, skutečný výkon činnosti a naplnění znaků podnikání.⁶¹

⁵⁷ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016 – 54

⁵⁸ Tamtéž bod [29]

⁵⁹ Tamtéž bod [31]

⁶⁰ Tamtéž bod [32]

⁶¹ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 8 Afs 6/2008 – 129

Skutečnost, že příjmy plynoucí z profesionální sportovní činnosti spadají pod příjmy ze živnostenského podnikání, přináší další možnost, jak optimalizovat výši daně, čemuž se budu věnovat v další kapitole.

3.1.3 Činnost kolektivních sportovců jako výkon nezávislého povolání

Zákon o daních z příjmů pojem nezávislého povolání nikterak nedefinuje. Toto prázdné místo vyplnil Nejvyšší správní soud tím, že podpůrně z § 22 odst. 1 písm. f) ZDP, který v souvislosti s daňovými nerezidenty řeší nezávislou činnost, dovodil, že za nezávislá povolání lze považovat např. výkonné umělce, sportovce, jejich trenéry, rozhodčí, artistry a další.⁶² Zároveň ZDP stanoví, že se jedná o příjem z výkonu nezávislého povolání, tedy příjem ze samostatné činnosti, až nelze-li takový příjem podřadit pod příjem ze závislé činnosti dle § 6 ZDP.⁶³

Vykonává-li sportovec kolektivní sportovní činnost jako OSVČ, nelze jeho příjmy podřadit pod § 6 ZDP, avšak dochází zde ke střetu, jakým způsobem takové příjmy posuzovat, když v § 7 odst. 1 písm. b) ZDP je uvedeno zdanění příjmů plynoucích ze živnostenského podnikání, pod něž může OSVČ svoji činností spadat.

Řešení je s příchodem přelomového rozhodnutí⁶⁴ Nejvyššího správního soudu celkem jednoduché. Pokud má sportovec ke své činnosti živnostenské oprávnění, tak budou jeho příjmy spadat pod příjmy z živnostenského podnikání dle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP. Pokud sportovec sportovní činnost vykonává bez příslušného živnostenského oprávnění a zároveň svým jednáním nevzbuzuje pochybnosti o tom, zda takové oprávnění má či nikoli, budou příjmy plynoucí z jeho činnosti spadat pod příjmy z výkonu nezávislého povolání dle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP.

Mohlo by se zdát, že výše uvedená myšlenka o absenci živnostenského oprávnění, a tedy podřazení pod nezávislé povolání, se může dostat do rozporu s názorem Nejvyššího správního soudu plynoucího z právní věty rozsudku ze dne 28. 2. 2006, č. j. 5 Afs 8/2005 – 79, že pro daňové účely není rozhodující, zda podnikající osoba ke své činnosti má nebo nemá potřebné oprávnění⁶⁵. Nehledě na to, že pozdější judikaturou⁶⁶ připustil podřazení profesionálních sportovců kolektivních sportů i pod intence nezávislého povolání, je možné tento názor dovodit právě i za pomoci řešené věci.

Skutkový stav tohoto rozsudku vycházel z toho, že stěžovatel prováděl po dobu 3 let rekonstrukci jedné kotelny, přičemž v této době podnikal jako živnostník s živnostenským oprávněním, kdy předmětem podnikání byla koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje. Nejvyšší

⁶² rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2001, č. j. 8 Afs 56/2010 – 73

⁶³ § 7 odst. 2 ZDP

⁶⁴ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016 – 54

⁶⁵ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 5 Afs 8/2005 – 79

⁶⁶ Např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016 – 54

správní soud dovodil, že veškeré znaky rekonstrukce kotelny je třeba posuzovat a uznat jako příjem z živnostenského podnikání ve smyslu § 7 odst. 1 písm. b) ZDP, jelikož dotyčný v předmětné době podnikal, avšak překročil meze svého oprávnění.⁶⁷

Jak jsem již výše uvedl, profesionální sportovci kolektivních sportů mohou v právních vztazích vystupovat jako OSVČ s živnostenským oprávněním, nebo jako OSVČ bez živnostenského oprávnění. Aby byl sportovec podřaditelný pod intence nezávislého povolání, nesmí mít v době výkonu jeho činnosti živnostenské oprávnění. V této skutečnosti je třeba vidět rozdíl, neboť z výše uvedeného rozsudku plyne, že stěžovatel v době činnosti měl živnostenské oprávnění, avšak překročil jeho meze. Sportovec, který nemá žádné živnostenské oprávnění, takové meze překročit nemůže. Neplynou mu příjmy z živnostenského podnikání, a tudíž mají být jeho příjmy podřazeny pod příjmy z nezávislého povolání.

3.2 Zdanění příjmů z činnosti individuálních profesionálních sportovců

V předchozí části práce jsem pojednával o zdanění příjmů z činnosti profesionálních kolektivních sportovců, tato bude věnována sportovcům individuálních sportů. V předchozí kapitole byly dostatečným způsobem vysvětleny zákonné požadavky, které musí být splněny pro jednotlivé kategorie zdanění příjmů. V této kapitole z nich budu vycházet a budu je aplikovat na činnost individuálních profesionálních sportovců.

3.2.1 Činnost individuálních sportovců jako závislá činnost

V rámci zkoumání, zda příjmy z činnosti individuálních sportovců lze podřadit pod příjmy ze závislé činnosti, je zapotřebí rozdělit sportovce do dvou skupin. První skupinu tvoří ti sportovci, kteří se nacházejí v pracovněprávním, resp. služebním poměru. Druhou skupinu budou tvořit sportovci, kteří se v takovém poměru nenacházejí.

Ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) ZDP mezi příjmy ze závislé činnosti řadí plnění v podobě příjmu ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního poměru, avšak jak jsem uvedl již výše, je pro podřazení příjmů pod příjmy plynoucí ze závislé činnosti dle ustanovení § 6 ZDP rozhodující, zda se při výkonu činnosti musí poplatník řídit příkazy svého plátce příjmu a zda musí konat předmětnou práci dle jeho dispozic.⁶⁸ Stěžejní otázkou tedy je, zda je činnost sportovců vykonávána podle příkazů a dle dispozic osob, se kterými mají pracovněprávní či služební poměr uzavřený.

Pokud je uzavřen pracovněprávní či služební poměr osob odlišných od individuálních sportovců, bývá jejich práce vykonávána pro zaměstnavatele, podle příkazů svých nadřízených,

⁶⁷ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 5 Afs 8/2005 – 79

⁶⁸ PELC: *Zákon o daních z příjmů*..., s. 155

potažmo přímo zaměstnavatelem. Domnívám se, že činnost individuálních sportovců je do určité míry odlišná. Za prvé je třeba vysvětlit, zda je činnost sportovců vykonávána pro jejich zaměstnavatele, v intencích ZDP pro plátce příjmu. Pokud se sportovci účastní soutěží, až na výjimky, kterými může být např. soutěž družstev, vystupují převážně pod vlastním jménem, nikoli pod jménem svého zaměstnavatele, tudíž nevykonávají práci pro něj, nýbrž pro sebe. Pokud je tedy pobírán příjem za účast na individuálních soutěžích, nevykonává sportovec práci pro plátce příjmu, nýbrž pro sebe samotného.

Druhým bodem je, zda sportovci svoji činnost vykonávají podle příkazů a dispozic svého plátce příjmu. Zaměříme-li se pouze na sportovní činnost, musíme ji rozdělit na výkon během soutěží, potažmo závodů, a během tréninku či soustředění. I individuální sportovci mají často své trenéry a realizační tým, který jim pomáhá dosahovat lepších sportovních výkonů v soutěžích. Sportovcům tréninkové plány často sestavují právě oni trenéři, kteří mohou být dosazeni plátcem příjmu sportovce. Častěji si však sportovec svého trenéra vybírá a odměňuje sám. Pokud se zaměříme na plnění tréninkových plánů, tvrdím, že zde můžeme vidět určitý výkon činnosti dle pokynů. Pokud je trenér dosazený plátcem příjmu sportovce, můžeme hovořit až o výkonu dle pokynů plátce příjmu, neboť můžeme brát trenéra jako nadřízeného sportovci. V opačném případě jsou pokyny dávány rovnocenným partnerem a o výkonu činnosti pro plátce příjmu nemůže být řeč. Když se zaměříme na sportovní činnost při soutěžích, sportovci zde vystupují jako individuality, trenéři je svými pokyny ovlivňují v relativně malé míře a je pouze na sportovci samotném, aby prodal to, čemu se během tréninkového cyklu naučil. Z tohoto důvod se domnívám, že činnost individuálních profesionálních sportovců není vykonávána podle pokynů plátce příjmu, neboť pokyny či příkazy nedosahují takové intenzity, aby mohly být porovnávány s intenzitou příkazů pracovněprávního vztahu nespportovců.

Dispozičními pravomocemi plátce můžeme rozumět okruh vykonávané práce, kterou plátce příjmu, potažmo zaměstnavatel, přiděluje zaměstnanci v rozsahu ujednané smlouvy mezi plátcem a sportovcem.⁶⁹ Sportovci si často sami vybírají, kterým sportů se hodlají věnovat a kterých soutěží se budou účastnit. Bylo by dle mého názoru kontraproduktivní, kdyby zaměstnavatel sportovci nařídil, aby se např. místo atletické disciplíny skoku do výšky, které se dlouhodobě věnuje, účastnil soutěžních závodů v moderním pětiboji. I z tohoto plyne, že sportovní činnost není vykonávána dle dispozic plátce příjmu.

Z výše uvedených důvodů tvrdím, že příjmy ze sportovní činnosti individuálních sportovců v pracovněprávním či služebním poměru by neměly spadat pod příjmy ze závislé činnosti dle § 6

⁶⁹ VYSOKAJOVÁ, Margarita a kol. *Zákoník práce. Komentář*. 5. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2015, s. 49

ZDP, neboť výkon individuální sportovní činnosti, byť se jedná o sportovce v takových smluvních poměrech, nenaplní znaky závislé činnosti.

Abych neopomněl sportovce, kteří nejsou v pracovněprávním či služebním poměru, k nim je třeba předně uvést, že, až na výjimky⁷⁰, zde není žádná osoba, o které bychom mohli hovořit jako o plátcí příjmu, tudíž takováto činnost nemůže být vykonávána pro plátce příjmu ani dle jeho dispozic, a z toho důvodu není možné takové příjmy podřadit pod příjmy ze závislé činnosti dle § 6 ZDP.

Detailním zkoumáním jsem dovedl, že sportovní činnost individuálních sportovců, kteří jsou v pracovněprávním nebo služebním poměru, nenaplnuje znaky příjmů ze závislé činnosti dle § 6 ZDP, avšak i přesto si dovoluji tvrdit, že jsou příjmy těchto sportovců pod ustanovení § 6 ZDP podřazovány a tímto způsobem zdaňovány.

3.2.2 Činnost individuálních sportovců jako výkon živnostenského podnikání

Situace kolem zdanění příjmů individuálních sportovců je snazší, nežli je tomu u sportovců kolektivních sportů. Sportovci kolektivních sportů výkonem svojí činnosti nenaplnují znaky živnosti dle ustanovení § 2 ŽP. Oproti tomu individuální sportovci znaky této definice bez problému naplní, a to i za předpokladu, že individuální sportovci bývají členy klubů a musí se v určitých ohledech přizpůsobit jejich činnosti. Avšak čistě na sportovci bývá, s kým bude spolupracovat, kdo ho bude podporovat a trénovat, jakých závodů se zúčastní, a hlavně soutěží sám za sebe.⁷¹

Pokud individuálních sportovci disponují živnostenským oprávněním a zároveň jejich sportovní činnost nelze podřadit pod příjmy ze závislé činnosti dle § 6 ZDP, budou jejich příjmy spadat pod příjmy ze samostatné činnosti, a to konkrétně pod příjmy plynoucí z živnostenského podnikání ve smyslu § 7 odst. 1 písm. b) ZDP.

3.2.3 Činnost individuálních sportovců jako výkon nezávislé činnosti

Aby příjmy z činností individuálních sportovců byly podřaditelné pod příjmy z výkonu nezávislého povolání dle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP, je potřeba, aby nespádaly pod příjmy ze závislé činnosti dle § 6 ZDP a zároveň aby sportovci nedisponovali živnostenským oprávněním. Nedisponování živnostenským oprávněním může být způsobeno dvěma způsoby. Prvním způsobem může být svobodná vůle sportovce v tom směru, že nechce provozovat sportovní činnost jako živnostenské podnikání. Druhým způsobem může být, že sportovci nenaplní

⁷⁰ Výjimkou může být činnost silničních cyklistů, jelikož cyklisté jsou smluvně vázáni v cyklistických týmech (stájích), avšak jejich činnost ještě přímo nespadá pod kolektivní sport.

⁷¹ rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 9. 2016, č. j. 51 Af 4/2016 – 30

všeobecné znaky živnosti tím, že buď nedosáhnou na živnostenské oprávnění, bylo jim odejmuto, anebo u nich existují překážky pro provozování živnosti dle § 8 ŽP.

Profesionálním sportovcem se jistě mohou stát i fyzické osoby, které jsou mladší 16 let, neboť výkon takové činnosti umožňuje ustanovení § 34 OZ i nezletilým mladším 15 let. Tyto osoby nemohou nabýt plné svéprávnosti, a tudíž nenaplní jednu z všeobecných podmínek živnosti. Z uvedeného vyplývá, že nebudou disponovat živnostenským oprávněním a ani nebudou provozovat živnostenské podnikání.

Nesplnění podmínky bezúhonnosti může přijít na pořad dne před zahájením živnostenského podnikání anebo v jeho průběhu. Při ohlašování živnosti bude živnostenský úřad zkoumat, zda nebyl sportovcem spáchán úmyslný trestný čin v souvislosti s podnikáním, které sportovec hodlá vykonávat, tedy se sportovní činností. Pokud se tak stane, sportovec nezíská živnostenské oprávnění. Bude-li spáchán takový trestný čin v průběhu provozování podnikání, živnostenský úřad sportovci takové oprávnění odebere.⁷²

Individuální profesionální sportovci „nemohou provozovat živnost po dobu 3 let od právní moci rozhodnutí o zamítnutí insolvenčního návrhu proto, že majetek dlužníka nebude postačovat k úhradě nákladů insolvenčního řízení, nebo od právní moci rozhodnutí o zastavení insolvenčního řízení z důvodu, že pro uspokojení věřitelů je majetek dlužníka zcela nepostačující. Živnost dále nemůže provozovat fyzická nebo právnická osoba, a to po dobu 3 let od právní moci rozhodnutí o zrušení konkursu proto, že majetek dlužníka je zcela nepostačující pro uspokojení věřitelů. Byl-li konkurs zrušen z jiného důvodu, překážka provozování živnosti uvedená v odstavci 1 odpadá právní mocí rozhodnutí o zrušení konkursu.“⁷³

Na závěr lze shrnout, že příjmy ze sportovní činnosti budou podřazeny pod příjmy z výkonu nezávislého povolání dle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP individuálním sportovcům bez živnostenského oprávnění, dále sportovcům mladším 16 let a sportovcům, kteří nejsou bezúhonní či u nich existují překážky provozování živnosti ve smyslu ustanovení § 8 živnostenského zákona.

⁷² KAMENÍK, Petr, HRABÁNKOVÁ, Milada, ORLOVÁ, Marie. *Živnostenský zákon: Zákon o živnostenských úřadech: komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2014, s. 37

⁷³ § 8 odst. 2 ŽP

4 Zdanění příjmů v podobě cen ze sportovních soutěží profesionálními sportovci

Profesionálním sportovcům nejenže mohou plynout příjmy v podobě pravidelných odměn získaných za vykonávání sportovní činnosti, zároveň se jim naskytá možnost vzniku příjmu v podobě získání ceny, případně odměny, pokud dosáhnou v rámci konkrétní soutěže či závodu, kterých se účastní, takto honorovaných met či umístění. Ceny ze sportovních soutěží mohou dokonce pro některé sportovce představovat hlavní zdroj obživy.

V této souvislosti však vyvstává několik problematických aspektů ohledně zdanění takto získaných cen, proto se k nim v této pasáži vyjádřím blíže. Prvním z aspektů, kterými se budu nadále zabývat, je otázka, v jakých hodnotách se získané ceny musí danit, dále samotná podstata cen a zdanění cen hmotných a také cen nehmotných, především těch v peněžní podobě. Další otázkou je, zda se ceny ze soutěží mohou přiřadit ke zdaňování příjmů z výkonu sportovní činnosti, tedy zda je možnost podřadit příjem v podobě cen pod režim příjmů ze závislé činnosti dle § 6 ZDP příjmů ze živnostenského podnikání podle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP, či nezávislého povolání dle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP. V případě, že příjem v podobě ceny ze sportovní soutěže nelze podřadit pod výše uvedené daňové režimy, je nutné jej podřadit pod tzv. ostatní příjmy ve smyslu § 10 odst. 1 písm. ch) ZDP, dochází-li jejich získáním ke zvýšení majetku. Toto rozřazení je klíčové, neboť příjmy sportovců rezidentů, spadající pod ostatní příjmy jsou samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou ve výši 15 % podle § 36 odst. 2 písm. i) ZDP, pokud pocházejí ze zdrojů na území České republiky. Pochází-li ceny ze zahraničí, jsou zahrnuty do základu daně podle § 5 odst. 2 ZDP.⁷⁴

Jelikož se tato práce soustřeďuje pouze na profesionální sportovce, ponechám problematiku zdaňování příjmů v podobě cen ze sportovních soutěží amatérských a poloprofesionálních sportovců stejně jako ve zbylé části práce bez bližšího zkoumání.

4.1 Hodnota zdaňované ceny

Ve sportovním světě existují různé druhy soutěží, které jsou odlišně honorované, ať již díky štedrosti zainteresovaných sponzorů či příjmům plynoucím z poskytování televizního a rozhlasového vysílání. V soutěžích se můžeme setkat i s celou škálou rozdílných odměn, které jsou sportovcům za dosažení určitých výsledků, umístění či met udělovány, přičemž udělené ceny mohou mít různorodou hodnotu, zejména podle popularity sportu, kterého se sportovec účastní. Pro určení výše daně ceny při zdaňování je v České republice rozhodující ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) bod 3. ZDP, které stanoví, že „Od daně se osvobozuje příjem v podobě ceny ze sportovní soutěže s

⁷⁴ PELC: *Zákon o daních z příjmů*..., s. 306

výjimkou ceny ze sportovní soutěže u poplatníků, u nichž je sportovní činnost podnikáním, a to v hodnotě nepřevyšující 10 000 Kč.“ Toto ustanovení se zdá být dle jazykového výkladu celkem jasné, avšak po bližším nahlédnutí vyvstává několik otázek, které se pokusím zodpovědět.

Prvním problémem je, která hodnota z ceny musí být podrobena dani. Zda se jedná o celou částku, která v celkové hodnotě přesáhne hranici osvobození čítající 10 000 Kč, např. při hodnotě ceny 13 500 Kč, celých 13 500 Kč, nebo pouze o částku převyšující hranici 10 000 Kč, tedy např. pouhých 3 500 Kč u ceny o hodnotě 13 500 Kč. V tomto ohledu se kloním k variantě zdanění celé hodnoty obdržené ceny, pokud překročí hranici 10 000 Kč. Pelc k tomu uvádí, že „*u ceny ze sportovní soutěže je limit pro osvobození hodnota ceny do 10 000 Kč – je to osvobození do limitu, pokud hodnota ceny je vyšší než limit, je celá hodnota ceny zdaňovaným předmětem daně z příjmu.*“⁷⁵ Dle mého názoru zároveň nelze postupovat analogicky, jako je tomu například u osvobození příjmů z pravidelně vypláceného důchodu či penze z důchodového pojištění podle § 4 odst. 1 písm. h) věty za středníkem ZDP. U těchto příjmů je osvobozen 36násobek minimální mzdy. Princip daňového režimu je zde nastavený tak, že pouze z příjmu, který překračuje 36násobek minimální mzdy, je vypočítávána daňová povinnost.⁷⁶ Odlišnost vidím v tom, že u příjmů z důchodu či penze je zákonodárcem poskytováno osvobození pro úhrn příjmů, kdežto u sportovních cen je osvobození umožněno u každé jednotlivé ceny, která splní zákonem stanovené požadavky na výši její hodnoty.

Mezi další spornou, a dovolím si zároveň tvrdit i stěžejní, oblast lze řadit ocenění hodnotných nepeněžitých cen, protože předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou i příjmy nepeněžní.⁷⁷ Pro objektivní stanovení hodnoty ceny by v tomto směru obecně mohlo být relevantní ocenění podle ceny pořizovací nebo ceny obvyklé. Jelikož však ustanovení § 3 odst. 3 ZDP pro oceňování nepeněžních příjmů stanovuje dvě konkrétní metody, je třeba se jimi v rámci zdanění příjmů řídit.

První metoda stanoví ocenění podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Takovými předpisy jsou zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o oceňování majetku“) a vyhláška č. 441/2013 Sb., k provedení zákona o oceňování majetku (oceňovací vyhláška), ve znění pozdějších předpisů. Pokud však příjem spočívá v jiném majetkovém prospěchu, jehož obsahem je opakující se nebo trvající plnění na dobu neurčitou, po dobu života člověka nebo delší než 5 let, poté je nepeněžní příjem oceněn ve výši jeho pětinasobku hodnoty ročního plnění.⁷⁸ Jedinou relevantní metodou při oceňování cen ze sportovních soutěží je první metoda, neboť charakter cen ze sportovních soutěží nedosahuje kvalit uvedených v metodě druhé.

⁷⁵ PELC: *Zákon o daních z příjmů*..., s. 295

⁷⁶ PELC: *Zákon o daních z příjmů*..., s. 83

⁷⁷ § 3 odst. 2 ZDP

⁷⁸ § 3 odst. 3 ZDP

Základním způsobem ocenění majetku je dle § 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku ocenění obvyklou cenou. Tou se rozumí cena, které by bylo dosaženo při prodeji stejného či obdobného majetku nebo poskytované služby v obvyklém obchodním styku ke dni a v místě ocenění.⁷⁹ Tento způsob bude zároveň i tím nejběžnějším. Tento zákonný požadavek na oceňování majetku, a tedy i sportovních cen, podle ceny obvyklé je podle mého názoru logickým krokem, neboť kdyby se majetková hodnota sportovních cen řídila podle ceny pořizovací, muselo by se vždy u ceny zjišťovat, kdo udělenou cenu pořídil a zároveň za jakou částku byla dotyčnou osobou cena pořízena. Přístup se zjišťováním pořizovací ceny by vedl ke zbytečnému zvýšení nároku na poplatníky.

Další problematickou oblastí, které se budu věnovat, je způsob, jak přistupovat k získaným cenám, potažmo odměnám u sportů, u nichž je jedna soutěž složena z více dílčích závodů. U takových sportů bývá cenou honorován jak celý seriál soutěží jako celek, např. po sečtení bodovaných umístění z menších závodů, tak i menší závody, případně dosažené dílčí mety v průběhu závodu. Zde vyvstává taktéž otázka, zda takové ceny danit vždy společně, tedy tím způsobem, že se sečte hodnota udělených cen, anebo každou konkrétní cenu jednotlivě, bez ohledu na ostatní. S tímto problémem může souviset i časové hledisko, protože kdyby nastala situace, že by se veškeré získané ceny danily až všechny najednou, muselo by se určit, který konkrétní den je rozhodující pro vznik daňové povinnosti. Zejména v některých zimních sportech by pak jedna získaná cena z jednoho dílčího závodu konaného koncem kalendářního roku mohla tvořit daňovou povinnost až v součtu s finální odměnou po skončení závodu na začátku následujícího kalendářního roku (učebnicovým příkladem může být miniseriál závodů ve skocích na lyžích nazvaný Turné čtyř můstků, které se koná vždy na přelomu roku).

Pro řádné posouzení a naložení s cenou pro její legální zdanění je potřeba rozlišit dvě možné situace. První z nich je případ získávání rozdílných cen v rámci konání jediného konkrétního závodu případně soutěže, např. cena za umístění a za vytvoření národního rekordu. Domnívám se, že v takovém případě je jediným řešením, které je v souladu se zákonem, hodnoty těchto obdržených cen sečíst a pro následné zdanění s nimi pracovat jako s cenami souhrnnými, neboť jde o takové ceny, které spolu bezprostředně souvisí na základě účasti v pouhé jediné konkrétní soutěži, konané ve stejném čase a na konkrétním stejném místě.⁸⁰ Z tohoto vyplývá, že takto získaný příjem v podobě spolu souvisejících cen vzniká v okamžiku udělení ceny po skončení závodu.

⁷⁹ § 2 odst. 1 věta druhá zákona o oceňování majetku

⁸⁰ PELCL, Luděk. Zdaňování cen ze sportovních soutěží pořádaných v České republice. *Daně a právo v praxi*, roč. 2005, č. 9, s. 38

Druhou situací je postupné získávání cen z jednotlivých závodů, které v celkovém součtu tvoří jednu zastřešující soutěž. Zde se sice jedná o na sebe navazující soutěže, jelikož se pro celkové pořadí počítají umístění z jednotlivých závodů, nicméně nejde o bezprostředně spolu související získání ceny, neboť cena za každý dílčí závod již byla udělena a až na závěr se udělí jedna cena za celkové umístění, jež v sobě ovšem nezahrnuje ceny předchozí. Na základě této situace vzniká příjem v podobě ceny ukončením každého konkrétního závodu a dále také v okamžiku udělení ceny za celý seriál závodů.

Dle mého názoru je tedy možné kumulovat hodnoty získaných cen, které spolu bezprostředně časově a místně souvisí. Mezi odbornou veřejností se však lze setkat i s odlišným názorem⁸¹, totiž že hodnoty cen nelze v žádném případě kumulovat. Na druhou stranu je však nutné striktně oddělovat hodnoty cen, u kterých hledisko bezprostřední souvislosti chybí.

Poslední problematické oblasti, kterou je okruh profesionálních sportovců, kteří mohou využít osvobození od daně za ceny, jejichž hodnota nepřevyšuje 10 000 Kč, se budu mimo jiné blíže věnovat v následujících podkapitolách.

4.2 Zdanění cen ze soutěží při výkonu závislé činnosti

Vykonává-li profesionální sportovec sportovní činnost takovým způsobem, že příjmy z ní plynoucí podléhají zdaňovacímu režimu závislé činnosti dle § 6 ZDP, může z faktického hlediska získat sportovní cenu buď od plátce příjmu, u kterého vykonává sportovní činnost, v rámci jím konané soutěže, v tomto směru existují i názory,⁸² že se v těchto případech nejedná o odměny ze soutěží, s čímž nesouhlasím, nebo od osoby odlišné od plátce příjmu, u níž je vykonávána sportovní činnost (dále také jako „pořadatel“).

První otázkou, kterou se budu v souvislosti se získáním ceny v této pasáži práce věnovat, je, zda sportovci, kteří dosáhli svými výkony na zisk odměny či ceny, mohou či musí takovou odměnu zdanit zařazením mezi příjmy plynoucí jim ze závislé činnosti dle § 6 ZDP, nebo jako ostatní příjmy ve smyslu § 10 odst. 1 písm. ch) ZDP, neboť ustanovení § 6 odst. 4 ZDP za příjmy ze závislé činnosti považuje jakékoli příjmy poplatníka bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává činnost, z níž plyne příjem ze závislé činnosti, nebo od plátce, u kterého poplatník tuto činnost nevykonává.

Pro řádné zodpovězení této otázky je třeba rozdělit sportovcem získané ceny na dvě skupiny. První skupinu tvoří ceny získané od plátce příjmů, u kterého sportovec vykonává sportovní činnost. Do druhé skupiny se řadí ceny obdržené od pořadatele ze soutěží, které pořádá. Pokud jsou soutěže

⁸¹ DVOŘÁKOVÁ, Veronika, PITTERLING, Marcel, SKALICKÁ, Hana. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2017, s. 62

⁸² PELC: *Zákon o daních z příjmů*..., s. 78

u první zde naznačené skupiny v blízké souvislosti s výkonem sportovní činnosti, jenž spadá pod režim závislé činnosti, kloním se k názoru, že příjmy z takto nabytých cen by se měly taktéž danit jako příjem ze závislé činnosti.⁸³

O poznání komplikovaněji se jeví výše naznačená druhá skupina cen získaných od pořadatele, přičemž zde není, na rozdíl od příjmů sportovců vykonávajících samostatnou činnost, zákonem ani aplikační praxí přesně stanoveno, mezi jaké příjmy je řadit. Existuje přitom možnost zdanit příjem z ceny jako příjmy ze závislé činnosti či jako ostatní příjmy. Pokud se ale na problematiku podíváme z čistě praktického hlediska optikou sportovců, kteří budou chtít mít daňovou povinnost co možná nejnižší, zjistíme, že u obou možností je sazba daně stanovena na 15 %.⁸⁴ V případě závislé činnosti to bude plátce příjmů, potažmo zaměstnavatel sportovce, kdo by měl provést srážku daně, kdežto pokud budeme řadit příjmy v podobě cen mezi ostatní příjmy, případně takováto povinnost právě pořadateli soutěže.⁸⁵ Jestliže by příjem v podobě cen plynoucích ze zdrojů na území České republiky byl zdaněn pořadatelem skrze samostatný základ daně zvláštní sazbou daně podle § 36 odst. 2 písm. i) ZDP,⁸⁶ nemusel by je poté sportovec, na rozdíl od zdanění v režimu závislé činnosti, na základě ustanovení § 5 odst. 5 ZDP uvádět do svého daňového přiznání, jelikož by se jednalo o příjmy, které nejsou zahrnovány do základu daně.

Další otázkou, kterou se budu zabývat, je, zda se na sportovce, kteří spadají pod výkon závislé činnosti, vztahuje osvobození od daně u cen ze sportovních soutěží, jejichž hodnota nepřevyšuje částku 10 000 Kč, či nikoli. Z pohledu jazykového výkladu nebrání sportovcům, kteří spadají pod režim závislé činnosti, aby takového osvobození využívali, neboť výkon jejich činnosti nespadá pod žádný z druhů podnikání. Je otázkou, zda smysl a účel takto nastaveného pravidla pro osvobození cen ze sportovních soutěží sledoval právě možnost, aby ho mohli využívat i sportovci vykonávající z daňového pohledu závislou činnost, nicméně jelikož lze daně ukládat pouze na základě zákona⁸⁷ a pro poplatníky vykonávající závislou činnost takové omezení zákonem stanoveno není, je třeba těmto poplatníkům takovou možnost poskytnout.

Daňové dopady na pořadatele sportovních soutěží nejsou tématem této práce, proto se touto problematikou dále nebudu zabývat.

⁸³ VYBÍRAL, Roman. *Zdaňování příjmů sportovců ze sportovní činnosti daní z příjmů fyzických osob*. Praha. 2012. Rigorózní práce. Univerzita Karlova v Praze. Právnická fakulta. Vedoucí práce Radim Boháč. s. 78

⁸⁴ § 16 a § 36 odst. 2 písm. i) ZDP

⁸⁵ VYBÍRAL, Roman. *Zdaňování příjmů sportovců ze sportovní činnosti daní z příjmů fyzických osob*. Praha. 2012. Rigorózní práce. Univerzita Karlova v Praze. Právnická fakulta. Vedoucí práce Radim Boháč. s. 78

⁸⁶ PELCL, Luděk. Zdaňování cen ze sportovních soutěží pořádaných v České republice. *Daně a právo v praxi*, roč. 2005, č. 9, s. 42–43

⁸⁷ čl. 11 odst. 5 ústavního zákona č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů

4.3 Zdanění cen ze soutěží při výkonu samostatně výdělečné činnosti

Profesionální sportovci, kteří vykonávají samostatně výdělečnou činnost, v zásadě mohou získat cenu pouze od pořadatele soutěže. Postup zdanění příjmů z této ceny není u rezidentů České republiky, jež vykonávají sportovní činnost, nikterak složitý, neboť sama poslední věta ustanovení § 10 odst. 8 ZDP stanoví, že se přijaté ceny ze sportovních soutěží považují za příjem podle § 7 ZDP, tudíž se budou danit stejným způsobem jako zbylé příjmy nabyté za výkon samostatné sportovní činnosti.

U problematiky využití osvobození příjmů od daně u získaných cen ze sportovních soutěží sportovců vykonávajících samostatnou výdělečnou činnost vyvstává otázka, na které ze skupin sportovců vykonávajících sportovní činnost jako samostatně výdělečnou toto osvobození dopadá. Dle jazykové dikce § 4 odst. písm. f) bod 3. ZDP možnost uplatnit osvobození od daně příjmy z cen ze sportovních soutěží, které svojí hodnotou nepřesahují výši 10 000 Kč, nemají ti sportovci, u nichž je sportovní činnost podnikáním. Jak jsem již výše uvedl, z pohledu zákona o daních z příjmů mohou být profesionální sportovci považováni za osoby vykonávající závislou činnost nebo samostatnou činnost spočívající v provozování živnostenského podnikání či nezávislého povolání. Dle mého názoru je při zkoumání potřeba nakládat s právním řádem jako celkem a nespokojit se pouze s holým textem zákona o daních z příjmů, podle něhož by tím podnikáním bylo pouhé provozování živnostenského podnikání. Při širším pohledu na věc zjistíme, že jak profesionální sportovci, spadající pod daňový režim živnostenského podnikání podle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP, tak i sportovci, kteří vykonávají svoji činnosti bez živnostenského nebo obdobného oprávnění, jež jsou řazeni pod výkon nezávislého povolání dle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP, jsou považováni za podnikatele, protože svojí činností naplňují pojmové znaky podnikatele uvedené v § 420 odst. 1 OZ, tudíž mám za to, že by se na obě skupiny sportovců nemělo osvobození od daně vztahovat.

Z výše uvedeného vyplývá, že ke zdanění příjmů v podobě cen sportovců vykonávajících samostatnou činnost dochází vždy jediným možným způsobem. Sportovci rezidenti řadí takové příjmy mezi příjmy ze samostatné činnosti. Uplatnění osvobození od daně podle § 4 odst. písm. f) bod 3. ZDP se neuplatní na ty sportovce, kteří svojí činností naplňují pojmové znaky podnikatele ve smyslu § 420 odst. 1 OZ.

4.4 Zdanění cen ze soutěží, získaných sportovci nerezidenty v ČR

Zdanění cen ze sportovních soutěží nerezidenty je upraveno odlišným způsobem než pro ceny, které získají rezidenti České republiky. Získá-li cenu nerezident, je obecně stanoveno s odkazem na ustanovení § 7 odst. 3 věty třetí ve spojení s § 22 odst. 1 písm. g) bod 8. ZDP, že se jedná o příjem spadající do samostatného základu daně pro zdanění zvláštní sazbou dle § 36 odst.

2 písm. i) ZDP. Pro příjmy z osobně vykonávané činnosti sportovců nerezidentů dle ustanovení § 22 odst. 1 písm. f) bod 2. ZDP je stanovena povinnost uplatnění zvláštní sazby dle § 36 odst. 1 písm. a) ZDP.

Otázkou v tomto případě je, jaký vztah mají mezi sebou ustanovení § 22 odst. 1 písm. f) ZDP a § 22 odst. 1 písm. g) bod 8. ZDP. Komentářová literatura k tomu uvádí, že systematikou celého ustanovení § 22 ZDP je dáno vyloučení ostatních ustanovení § 22 ZDP, pokud je zdroj příjmu zařaditelný pod § 22 odst. 1 písm. f) ZDP.⁸⁸ Jelikož se tedy jedná o výkon sportovní činnosti sportovce nerezidenta, je poté nutné uplatnit zdanění zvláštní sazbou dle § 36 odst. 1 písm. a) ZDP, bez ohledu na to, jakým způsobem je sportovní činnost vykonávána, a rovněž tak bez ohledu na to, komu takové příjmy plynou.⁸⁹

Při posuzování, zda na sportovce nerezidenty dopadá možnost osvobození příjmu v podobě cen, jejichž hodnota nepřesáhne 10 000 Kč, je dle mého názoru, bez ohledu na výše uvedené zdanění takových příjmů, nutno sportovce nerezidenty dát na roveň se sportovci rezidenty a zjišťovat, zda výkon jejich sportovní činnosti je podnikáním či nikoli, neboť je zastáván názor, že příjem sportovce nerezidenta může být od daně osvobozen.⁹⁰ Pokud tedy výkon sportovní činnosti nenaplní pojmové znaky podnikatele dle § 420 odst. 1 OZ, může osvobození dle § 4 odst. písm. f) bod 3. ZDP uplatnit.

Profesionální sportovci, již jsou nerezidenty, řadí příjmy v podobě cen ze sportovních soutěží pod § 22 odst. 1 písm. f) bod 2. ZDP a zdaňují je zvláštní sazbou dle § 36 odst. 1 písm. a) ZDP.

⁸⁸ PELC: *Zákon o daních z příjmů*..., s. 502

⁸⁹ Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁹⁰ SOJKA, Vlastimil a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů: Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2017, s. 139

5 Uplatňování výdajů z hlediska výkonu činnosti profesionálních sportovců

Zákon o daních z příjmů pojem výdaje nikterak nedefinuje. Z teoretického hlediska lze o výdajích hovořit jako o v penězích vyjádřené spotřebě statku či služby, která je, na rozdíl od nákladu, doprovázena reálným úbytkem peněžních prostředků jak hotovostních, tak bezhotovostních, směřující mimo vlastní hospodaření poplatníka. Nákladem naopak rozumíme vlastní nepeněžitý náklady poplatníka vynaložené v rámci své hospodářské činnosti, které lze ocenit penězi.⁹¹

Zákon o daních z příjmů však tyto pojmy pro své účely společně využívá tak, že jejich odečtením od nabytých příjmů umožňuje zjistit základ daně. Aby však mohly být pro zjištění základu daně uznány, musí naplnit dle § 24 odst. 1 ZDP následující podmínky. První podmínkou je, že výdaje byly vynaložené poplatníkem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v daném zdaňovacím období, což znamená, že byly skutečně vynaloženy a souvisí se získáním zdanitelných příjmů. Pitterling k tomu uvádí, že „jejich „skutečnost“ nelze prokázat pouhou fakturou či paragonem, ale musí být zřejmé, že opravdu došlo k věcnému plnění.“⁹² Další podmínkou je, že zákon stanoví, že jde o výdaj, a že byl uplatněn ve zdaňovacím období.⁹³

Lze se však setkat i s názory, které k podmínkám přiřazují i povinnost poplatníka prokázat, že k uplatnění výdajů skutečně došlo, dále výši, kterou umožňuje uplatnit zákon o daních z příjmů či zvláštní právní předpisy, a zároveň, že výdaje již jednou nebyly uplatněny,⁹⁴ což jako obecný princip pro uplatnění shledal i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 28. 3. 2007, č. j. 5 Afs 95/2006 – 86. K povinnosti poplatníka prokázat, že skutečně došlo k uplatnění výdajů, se judikatura postavila tak, že pouhé abstraktní prokázání vydání peněz nepostačí, jelikož souvislost se zdanitelnými příjmy je třeba prokázat vynaložením výdaje vůči konkrétní osobě.⁹⁵

Ustanovení § 24 odst. 2 ZDP širokým způsobem demonstrativně stanoví, které výdaje se za splnění výše uvedených podmínek stanou tzv. daňově uznatelnými, zároveň § 25 odst. 1 ZDP stanoví, co nelze uznat za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely. Takto charakterizované daňové výdaje však nelze ztotožňovat s daňově účinnými výdaji, vynaloženými na dosažení zdanitelného příjmu ve smyslu § 10 odst. 4 ZDP, neboť ty se posuzují pouze jednorázově za konkrétní zdaňovací období. Takové výdaje se týkají pouze tzv. ostatních příjmů a jsou ve vztahu speciality k výdajům dle § 24 ZDP. Pelc tyto dva druhy výdajů

⁹¹ PELC: *Zákon o daních z příjmů...*, s. 637

⁹² DVOŘÁKOVÁ, PITTLERLING, SKLALICKÁ: *Zdaňování příjmů...*, s. 164

⁹³ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2011, č. j. 5 Afs 79/2010 – 105

⁹⁴ DVOŘÁKOVÁ, PITTLERLING, SKLALICKÁ: *Zdaňování příjmů...*, s. 164

⁹⁵ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 31/2011 – 78

odlišuje zejména díky časové a věcné souvztažnosti příjmů a výdajů.⁹⁶ Z těchto hledisek jsou výdaje dle § 10 odst. 4 ZDP vynaloženy pouze na dosažení jednoho konkrétního druhu příjmu v daném konkrétním zdaňovacím období, a to jen do výše daňově účinného příjmu (výnosu). Jsou-li vyšší než příjem, k rozdílu se nepřihlíží. Oproti tomu výdaje dle § 24 ZDP jsou tzv. univerzální, tedy jsou vynakládány na dosažení veškerých zdanitelných příjmů poplatníka, na jejich zajištění a udržení.

Aby mohli profesionální sportovci vynaložené výdaje uplatňovat, musí nejprve správci daně, skrze podání daňového přiznání, poskytnout výčet příjmů, kterých nabyli za zdaňovací období. Takovou povinnost má dle § 38g odst. 1 ZDP „*každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, přesáhly 15 000 Kč, pokud se nejedná o příjmy od daně osvobozené nebo o příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně. Daňové přiznání je povinen podat i ten, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, nepřesáhly 15 000 Kč, ale vykazuje daňovou ztrátu,*“ a také poplatník, u něhož se daň zvyšuje o solidární zvýšení daně.

Povinnost k podání daňového přiznání však nemá poplatník, který má příjmy ze závislé činnosti pouze od jednoho či postupně od více plátců daně včetně doplatků mezd, za podmínky, že u správce daně učiní prohlášení k dani dle § 38k ZDP na příslušné zdaňovací období a nemá jiné příjmy, nespádající pod příjmy ze závislé činnosti, vyšší než 6 000 Kč. Dále tato povinnost nestíhá poplatníka, jehož příjmy ze závislé činnosti plynoucí ze zahraničí jsou dle § 38f ZDP ze zdanění vyjmuty.⁹⁷

Zákonodárce uplatnění výdajů spojuje s ekonomickým smyslem aktivit poplatníků, neboť předpokládá, že výdaje budou vynakládány na dosahování nových, potažmo dalších příjmů za účelem tvorby zisku.⁹⁸ Ne z každého příjmu může poplatník uplatňovat výdaje, jelikož zákon o daních z příjmů vychází ze zásady, že daňová uplatnitelnost výdajů odvisí vždy od druhu příjmů.⁹⁹ Takováto možnost není svěřena poplatníkům uplatňujícím příjmy ze závislé činnosti a také příjmy z kapitálového majetku dle § 8 ZDP,¹⁰⁰ s jedinou výjimkou, kterou je dle druhé věty ustanovení § 8 odst. 5 ZDP úrok zaplacený z částek použitých na poskytnutí zápůjčky nebo úvěru, a to až do výše takového příjmu.

Zákon o daních z příjmů umožňuje poplatníkům využít jeden ze dvou způsobů daňové uznatelnosti výdajů. Prvním způsobem je uplatňování prokazatelných výdajů pomocí daňové evidence a druhým je využití tzv. paušálně daňově účinných výdajů. Nejvyšší správní soud k tomu dovodil, že jde čistě o svobodnou volbu daňového subjektu, ke kterému ze způsobů uplatňování

⁹⁶ PELC: *Zákon o daních z příjmů...*, s. 637

⁹⁷ § 38g odst. 2 ZDP

⁹⁸ PELC: *Zákon o daních z příjmů...*, s. 636

⁹⁹ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2005, č. j. 7 Afs 35/2005 – 68

¹⁰⁰ VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2018, s. 105

výdajů se přikloní.¹⁰¹ Obecný princip, kterým se rozumí uplatňování prokazatelných výdajů, pro zjištění základu daně je stanoven v § 23 odst. 2 ZDP. Pokud poplatník vede účetnictví, vychází se při zjištění základu daně z výsledku hospodaření, jež běžně tvoří rozdíl mezi výnosy a náklady. U poplatníků, kteří nevedou účetnictví nebo vedou pouze jednoduché účetnictví¹⁰², se vychází z rozdílu mezi zdanitelnými příjmy a daňově uznatelnými výdaji.¹⁰³ Alternativní možností je uplatnit pouze tzv. paušální výdaje, jež jsou diferencovány podle druhů příjmů poplatníka.

Pro účely zdaňování příjmů profesionálních sportovců je podstatné, že pokud jim plynou příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 ZDP, nemohou uplatňovat žádné výdaje, i kdyby jim fakticky vznikly. Nicméně výše jsem uvedl, že tito sportovci mohou získat příjem v podobě ceny i od pořadatele sportovní soutěže a podřadit jej pod ostatní příjem podle § 10 ZDP. Ustanovení § 10 odst. 4 ZDP umožňuje uplatnit prokazatelně vynaložené výdaje na dosažení příjmu v podobě konkrétní sportovní ceny, maximálně však do její výše¹⁰⁴. Třetí věta tohoto ustanovení však určuje, že plyne-li takovýto příjem ze zdrojů v zahraničí, výdaje ke snížení základu daně být využity nemohou. Jelikož by se však jednalo o příjem zdaněný zvláštní sazbou daně dle § 36 odst. 2 písm. i) ZDP, nezahrnoval by se dle § 5 odst. 5 ZDP do základu daně, a tudíž, jak uvádí Pelcl, by se na takový příjem dle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP nemohly uplatnit daňově uznatelné výdaje.¹⁰⁵ S tímto názorem souhlasím ve smyslu, že na takovéto příjmy nelze použít výdaje uvedené v § 24 ZDP, nicméně se domnívám, že ze vztahu speciality výdajů na dosažení zdanitelných příjmů dle § 10 odst. 4 ZDP plyne, že tento speciální druh výdajů uplatnit lze.

Z výše uvedeného vyplývá, že sportovci, jejichž příjmy spadají pod závislou činnost a ostatní příjmy, nemohou uplatňovat výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Pokud by se však příjmy ze sportovních cen řadily mezi ostatní příjmy, měla by jim být ponechána možnost uplatnit výdaje na pouhé dosažení této ceny.

5.1 Paušální uplatnění výdajů u příjmů ze samostatné sportovní činnosti

Pro účely zjištění dílčího základu daně z příjmů ze samostatné činnosti je možné uplatnit výdaje paušálně, což umožňuje ustanovení § 7 odst. 7 ZDP. Důvodem pro existenci takto uplatňovaných výdajů jsou zejména povahy samotných činností, spadající pod § 7 odst. 1 a 2 ZDP, jelikož u některých může být výše výdajů zanedbatelně nízká, dále velmi složitá možnost takové

¹⁰¹ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2010, č. j. 7 Afs 10/2010 – 102

¹⁰² Ve smyslu § 13b zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

¹⁰³ KRÍŽOVÁ, Barbora. § 23 Základ daně. In: MARTINCOVÁ, Drahomíra a kol. *Zákon o daních z příjmů: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer ČR, a.s. [cit. 2019-1-29]. ASPI_ID KO586_1992CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X

¹⁰⁴ PELC: *Zákon o daních z příjmů...*, s. 301

¹⁰⁵ PELCL, Luděk. Zdaňování cen ze sportovních soutěží pořádaných v České republice. *Daně a právo v praxi*, roč. 2005, č. 9, s. 42

výdaje vůbec daňově vyjádřit a v neposlední řadě skutečnost, že některé činnosti spadající pod samostatnou činnost nemusí mít charakter podnikání.¹⁰⁶

Profesionální sportovci, jejichž příjmy jsou zdaňovány jako příjmy plynoucí ze živnostenského podnikání, mohou uplatnit výdaje ve výši 60 % z těchto příjmů, nejvýše však do částky 600 000 Kč.¹⁰⁷ Oproti tomu ti, kteří jsou z pohledu daňového práva řazeni pod výkon nezávislého povolání, mohou paušálně uplatnit až 40 % do celkové výše 400 000 Kč z takových příjmů.¹⁰⁸ Dojde-li k uplatnění výše uvedených paušálních částek, je stanoveno první fikcí, že byly uplatněny veškeré příjmy poplatníka v souvislosti s výkonem samostatné činnosti. Přičemž se mezi daňově uznatelné výdaje neřadí výdaje na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění.¹⁰⁹

¹⁰⁶ PELC: *Zákon o daních z příjmů...*, s. 229

¹⁰⁷ § 7 odst. 7 písm. b) ZDP

¹⁰⁸ § 7 odst. 7 písm. d) ZDP

¹⁰⁹ PELC: *Zákon o daních z příjmů...*, s. 233

6 Problematika mezinárodního zdanění příjmů

Dnešní doba přináší profesionálním sportovcům mnoho možností a příležitostí, jak prodat svůj talent a um nejen na úrovni tuzemské, ale i v mezinárodním měřítku. Kromě mezistátních soutěží je možné vykonávat sportovní činnost i v jiných státech, než ze které sportovec pochází. Lze rozlišovat situace, kdy sportovec vykonává svoji činnost pouze v tuzemsku (České republice), či pouze v zahraničí. Dále mohou existovat situace, kdy sportovní výkon provozuje převážně v tuzemsku a jen zřídka nakoukne do zahraničí, nebo v opačném případě, kdy se vykonávání jeho činnosti soustřeďuje na zahraničí a do České republiky je za sportovní činností přilákán jen příležitostně. Ze všech výše nastíněných situací může sportovci plynout příjem a bude důležité jej správně zdanit. Jelikož v těchto případech, kromě činností a příjmů z nich plynoucích z území jediného státu, budou existovat minimálně dva státy, které uloží sportovci povinnost k odvedení daně z konkrétního příjmu,¹¹⁰ neboť se dostávají do kolize vnitrostátní daňové předpisy těchto států.¹¹¹ Každý ze států si nárok na odvedení daně může nárokovat z odlišného důvodu. Jeden stát může uplatňovat nárok odvislý od rezidentství sportovce, kdežto druhý stát z důvodu, že příjem plyne ze zdroje, který se nachází na jeho území, nebo z důvodu, že se na jeho území sportovec zdržuje.¹¹² S tímto souvisí otázky, ve kterých z těchto států je sportovec rezidentem, zda má Česká republika s tímto státem uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění¹¹³ a zároveň zda lze pro zdanění užít daňový režim sportovce rezidenta, který mu přisuzuje zákon o daních z příjmů pro příjmy plynoucí mu ze zdrojů na území České republiky.

6.1 Zdanění příjmů sportovců mezi smluvními státy

Pokud má Česká republika se státem, který si nárokuje, aby u něj byla odvedena daň ze stejného příjmu, jako si nárokuje Česká republika, uzavřenou smlouvu, jejímž obsahem jsou ujednání o zamezení dvojího zdanění, určí se v ní jasná kritéria, jež svěčí právo na zdanění příjmu pouze jednomu ze smluvních států, případně omezené právo na zdanění daňových nerezidentů státu zdroje, což umožní rozdělení daňového výnosu z daně mezi oba smluvní státy. Taková smluvní ujednání nezakládají poplatníkům právo výběru, ale povinnost, ve kterém státě a jakým způsobem odvedou daň.¹¹⁴ Takový požadavek je legitimní, neboť se dle čl. 10 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů, stanoví přednost aplikace

¹¹⁰ VÝBOR OECD PRO FISKÁLNÍ ZÁLEŽITOSTI. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009, s. 1

¹¹¹ SOJKA a kol: *Mezinárodní zdanění...*, s. 28

¹¹² BAKES, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 277

¹¹³ PELCL, Luděk. Zdaňování cen ze sportovních soutěží pořádaných v zahraničí. *Daně a právo v praxi*, roč. 2006, č. 4, s. 2

¹¹⁴ SOJKA a kol: *Mezinárodní zdanění...*, s. 30

vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejíž ratifikaci dal Parlament souhlas, pokud obsahuje odlišnou úpravu než zákon.

V některých případech je možné, že vnitrostátní předpisy obou smluvních států stanoví, že jeden konkrétní daňový subjekt je daňovým rezidentem obou smluvních států. V této situaci opět musí přijít ke slovu mezinárodní smlouva a přesně stanovit, ke kterému státu rezidentství přísluší.¹¹⁵ Je-li smlouvou vyřešeno rezidentství, stíhá všeobecná daňová povinnost sportovce pouze v jednom smluvním státě. Smlouva dále zásadně stanoví, jakou metodou budou opatření k zamezení dvojího zdanění realizována. Může se jednat o úplný či prostý zápočet daně, úplné vynětí z příjmů ze zdanění nebo vynětí s výhradou progresse, případně zahrnutí daně odvedené v zahraničí mezi daňově odčitatelné náklady.¹¹⁶ Komentář k čl. 17 Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku doporučuje, aby u příjmů sportovců, kteří jako rezidenti jednoho státu pobírají za výkon své činnosti příjem ve druhém členském státě, byla ke zdanění užita metoda zápočtu.¹¹⁷ Ustanovení § 38f odst. 2 ZDP stanoví, že metodou úplného zápočtu lze daňovou povinnost snížit o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí. Je-li použita metoda prostého zápočtu, lze daňovou povinnost snížit o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí, nejvýše však o částku daně z příjmů vypočtenou podle ZDP, která připadá na příjmy ze zdrojů v zahraničí. Tato částka se stanoví jako součin daňové povinnosti, která se vztahuje k příjmům plynoucím ze zdrojů na území České republiky i ze zdrojů v zahraničí a podílu příjmů ze zdrojů v zahraničí na základu daně před uplatněním položek odčitatelných od základu daně a nezdanitelných částí základu daně. Započtení lze provést nejvýše do částky vzniklé daňové povinnosti.

V této práci jsem již uvedl, že u sportovců nerezidentů není rozhodné, zda jejich příjem plyne ze samostatné nebo ze závislé činnosti. „*Tím je umožněno uplatňovat ustanovení mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, podle kterých mohou být umělci a sportovci rovněž zdaňováni ve státě, kde svou činnost vykonávají, a to bez ohledu na ustanovení článků upravujících zdaňování příjmů ze závislé činnosti, popř. příjmů z nezávislého povolání.*“¹¹⁸ Stejnou optikou je třeba přistoupit k nahlížení na příjmy ze sportovní činnosti z pohledu dvojího zdanění. Pro řádné dodržování a aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění je nepodstatné, pod jaký daňový režim zákona o daních z příjmů je řazen sportovec rezident,¹¹⁹ jedná-li se o příjem, na který se dvojitě zdanění vztahuje.

¹¹⁵ VÝBOR OECD PRO FISKÁLNÍ ZÁLEŽITOSTI. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009, s. 70

¹¹⁶ SOJKA a kol: *Mezinárodní zdanění...*, s. 30

¹¹⁷ VÝBOR OECD PRO FISKÁLNÍ ZÁLEŽITOSTI. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009, s. 227

¹¹⁸ Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

¹¹⁹ SOJKA a kol: *Mezinárodní zdanění...*, s. 138

6.2 Zdanění příjmu sportovců mezi nesmluvními státy

V situaci, kdy se státem, odkud sportovci plyne příjem, Česká republika nemá sjednanou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění, neexistuje jiná možnost, než pro daňovou povinnost z příjmů v České republice použít zákon o daních z příjmů. Sportovec se tím pádem ocitá v horším postavení, neboť pokud mu jako rezidentovi plyne příjem ze státu, se kterým Česká republika nemá uzavřenou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění, je sportovec povinen zdanit veškeré příjmy, které nabyt v zahraničí, i kdyby již daň z takových příjmů odvedl. Zaplatil-li již v zahraničí takovou daň, může být uplatněna jako výdaj snižující základ daňové povinnosti v České republice.¹²⁰

Obecně nelze zaplacenou daň z příjmů fyzických osob v zahraničí uznat za výdaje či náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely. Nicméně ustanovení § 25 odst. 1 písm. s) ZDP stanoví výjimky. Taková výjimka je uvedena v § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP, případně se může jednat o odloženou daň podle zvláštního právního předpisu. Primárně se bude jednat o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně, případně do samostatného základu daně, a to pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f ZDP.¹²¹ Tento postup se uplatní pouze u sportovců, jejichž činnost se řadí mezi výkon samostatné činnosti, neboť ze závislé činnosti takto vymezené výdaje uplatňovat nelze. Aby však absence uzavřené mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění nebyla pro rezidenty České republiky, jež se řadí pod výkon závislé činnosti, oproti poplatníkům řazeným pod výkon samostatné činnosti, ještě více na újmu, pamatuje zákon o daních z příjmů i na takové situace v § 6 odst. 14 ZDP. Plyne-li sportovci takový příjem, je základem daně jeho příjem ze závislé činnosti vykonávané ve státě, s nímž Česká republika neuzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, zvýšený o povinné pojistné podle odstavce 12 a snížený o daň zaplacenou z tohoto příjmu v zahraničí.

¹²⁰ PELC: *Zákon o daních z příjmů...*, s. 1060

¹²¹ § 25 odst. 2 písm. ch) ZDP

Závěr

V práci jsem potvrdil, že oblast týkající se zdanění příjmů profesionálních sportovců je protkána řadou problematických aspektů. Nejen že na zákonné úrovni není stanoveno, jaké zařazení profesionálnímu sportovci z výkonu sportovní činnosti náleží, zároveň není k dispozici žádná odborná monografie, která by v této souvislosti stanovila většinový názor. V oblasti daní z příjmů je komentářová literatura směrem k profesionálním sportovcům spíše zdrženlivá a zatím nezpracovala nejnovější poznatky judikatury. Avšak i přes tento deficit posloužila jako velmi cenný zdroj k výkladu at' již obecných či speciálních ustanovení zákona o daních z příjmů. Odborná publikace, která by se obsahově přesně zaměřovala na zdanění příjmů profesionálních sportovců se všemi důsledky, které jim zdanění přináší, taktéž chybí, přičemž by mohla být cenným nástrojem nejen pro sportovce samotné, ale i jako vodítko sloužící orgánům finanční správy.

Práce měla za cíl nalézt odpovědi zejména na tyto výzkumné otázky. První výzkumnou otázkou bylo, jaké znaky vykazuje výkon sportovní činnosti kolektivních a individuálních sportovců a jaké následky tyto znaky přináší z pohledu zdanění příjmů. V práci jsem dovedl, že sportovní činnost kolektivních sportovců může vykazovat znaky závislé práce. Zásadní však bylo dovození, že vykazují znaky závislé činnosti ve smyslu § 6 ZDP, a tudíž si myslím, že by příjmy plynoucí z takové činnosti měly podléhat zdanění v daňovém režimu závislé činnosti. U sportovců individuálních sportů jsem dovedl, že nenaplnují znaky závislé činnosti, ale naplňují znaky činnosti samostatně výdělečné, tudíž je možné k nim přistupovat jako k podnikatelům ve smyslu § 420 odst. 1 OZ. Pro daňový režim je u nich určující, zda pro výkon sportovní činnosti využívají živnostenského oprávnění, či nikoli. Pokud takové oprávnění mají, zdaňují příjmy z živnostenského podnikání dle ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) ZDP. V opačném případě daní své příjmy jako příjmy z nezávislého povolání dle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP. Objevují se však případy, kdy jsou individuální sportovci považováni za osoby vykonávající závislou práci, neboť svoji činnost vykonávají v pracovním či služebním poměru, i když jejich činnost znaky závislé práce nenaplní. V tomto případě daní příjmy ze sportovní činnosti jako příjmy ze závislé činnosti.

Druhou výzkumnou otázkou, kterou jsem si v úvodu kladl, bylo, jakým způsobem ovlivňuje právní zařazení profesionálních sportovců zdanění jejich příjmů. Odpovědět na tuto otázku je složitější, neboť právní zařazení sportovců do určité míry uplatnění daňových režimů ovlivňuje, v určitých aspektech však nikoli. Zařazení některých individuálních sportovců, zejména těch, kteří jsou bráni jako vojáci z povolání, mezi osoby vykonávající závislou práci (ve smyslu výkonu služebního poměru) je určující vzhledem k uplatnění daňového režimu zdanění příjmů. U ostatních sportovců není rozhodující, jak jsou sportovci zařazeni, jelikož pro uplatnění daňového režimu je rozhodující fakticita vykonávané činnosti. Jedinou výjimku tvoří možnost osvobození od daně

u příjmů v podobě cen ze sportovních soutěží, přesahujících hodnotu 10 000 Kč, neboť takováto možnost se nevztahuje na sportovce podnikatele. Jelikož jsem dovedl, že valná většina individuálních sportovců naplní pojmové znaky podnikatele, bude jejich zařazení v tomto smyslu zdanění příjmů ovlivňovat tím, že nebudou výše uvedené osvobození moci využít.

Na poslední otázku, kterou jsem si v úvodu této práce kladl, a to kteří profesionální sportovci mohou uplatnit paušální či prokazatelně vynaložené výdaje ke snížení daňové povinnosti, existuje jednoduchá odpověď. Jedná se o všechny sportovce, kteří vykonávají sportovní činnost jako činnost samostatnou ve smyslu § 7 ZDP.

V práci jsem se rovněž věnoval problematice zdanění příjmů v podobě cen ze sportovních soutěží. Dovedl jsem, že se musí danit celková hodnota ceny, která se stanoví podle ceny obvyklé. Pokud spolu bezprostředně souvisí získání více cen, je nutné hodnoty těchto cen kumulovat a zdanit příjem v souhrnné výši. Pro použití daňového režimu ke zdanění příjmu v podobě cen je rozhodující, zda sportovci vykonávají činnost samostatnou či závislou. Bude-li danit takové příjmy samostatně činný sportovec, bude je řadit pod příjmy ze samostatné činnosti. Oproti tomu sportovec spadající pod výkon závislé činnosti může takové příjmy řadit pod příjmy ze závislé činnosti, pokud je soutěž konána plátcem příjmů. Pokud je nabyde od pořadatele, je možné využít zdanění ze závislé činnosti nebo zdanění jako ostatní příjem zvláštní sazbou daně.

Stíhá-li sportovce riziko možného dvojího zdanění jeho příjmů z více států, je rozhodující, zda je mezi těmito státy uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění. Pokud taková smlouva uzavřena není, bude sportovec podroben všeobecné daňové povinnosti ve všech těchto státech dle jejich vnitrostátních předpisů. V případě existence uzavřené smlouvy je pro zdanění příjmů sportovců ustanovení takové smlouvy rozhodující, jelikož má přednost před aplikací zákona o daních z příjmů. Smlouva pak zpravidla svěřá právo na všeobecné zdanění příjmu pouze jednomu ze smluvních států, případně omezené právo na zdanění daňových nerezidentů státu zdroje, což umožní rozdělení daňového výnosu z daně mezi oba smluvní státy. Daní-li své příjmy v České republice sportovec nerezident, je nerozhodné, zda plyne jejich příjem ze samostatné, nebo ze závislé činnosti.

Obecně lze konstatovat, že současná úprava zakotvení profesionálních sportovců v právním řádu neodpovídá požadavku teorie a právní praxe, aby přístup k jednotlivým sportovcům byl alespoň v každém druhu sportu stejný. Jsem si vědom toho, že sportovní oblast je natolik specifická, že se jedná o obtížný úkol, nicméně jsem přesvědčen, že je možné nalézt vhodné řešení.

Seznam literatury

Monografie:

- 1) BAKES, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. 552 s.
- 2) DVOŘÁKOVÁ, Veronika, PITTERLING, Marcel, SKALICKÁ, Hana. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2018. 294 s.
- 3) HODAŇ, Bohuslav. *Sociokulturní kinantropologie II. Systémové pojetí tělesné kultury*. 1. vydání. Olomouc: Univerzita Palackého, 2007. 215 s.
- 4) HODAŇ, Bohuslav. *Úvod do teorie tělesné kultury*. 2. opravené vydání. Olomouc: Univerzita Palackého, 1997. 108 s.
- 5) HORZINKOVÁ, Eva. *Živnostenský zákon a předpisy související s komentářem*. 14. aktualizované a doplnění vydání. Praha: Linde Praha, a.s., 2014. 328 s.
- 6) KAMENÍK, Petr, HRABÁNKOVÁ, Milada, ORLOVÁ, Marie. *Živnostenský zákon: Zákon o živnostenských úřadech: komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2014. 552 s.
- 7) PELC, Vladimír. *Daň z převodu nemovitostí*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. 249 s.
- 8) PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015. 1403 s.
- 9) RADVAN, Michal, MRKÝVKA Petr, KRANECOVÁ, Jana. *Vybrané aspekty přímých daní a jejich interpretace a aplikace v judikatuře*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2014. 218 s.
- 10) SEKOT, Aleš. *Sociologické problémy sportu*. 1. vydání. Praha: Grada Publishing, 2008. 222 s.
- 11) SLUKA, Tomáš. *Profesionální sportovec (právní a ekonomické aspekty)*. 1. vydání. Praha: Havlíček Brain Team. 2007. 199 s.
- 12) SOJKA, Vlastimil a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů: Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2017. 360 s.
- 13) VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2018. 452 s.
- 14) VYSOKAJOVÁ, Margarita a kol. *Zákoník práce. Komentář*. 5. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2015. 792 s.

Legislativní akty:

- 1) Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- 2) Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práva a svobod, ve znění pozdějších předpisů
- 3) Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů
- 4) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

- 5) Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010
- 6) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- 7) Zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů
- 8) Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů
- 9) Zákon č. 221/1999 Sb., zákon o vojácích z povolání, ve znění pozdějších předpisů
- 10) Zákon č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu, ve znění pozdějších předpisů
- 11) Zákon č. 361/2003 Sb., o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů, ve znění pozdějších předpisů
- 12) Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů
- 13) Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- 14) Vyhláška č. 441/2013 Sb., k provedení zákona o oceňování majetku (oceňovací vyhláška), ve znění pozdějších předpisů

Odborné články:

- 1) PELCL, Luděk. Zdaňování cen ze sportovních soutěží pořádaných v České republice. *Daně a právo v praxi*, roč. 2005, č. 9, s. 33–44
- 2) PELCL, Luděk. Zdaňování cen ze sportovních soutěží pořádaných v zahraničí. *Daně a právo v praxi*, roč. 2006, č. 4, s. 2–14
- 3) VYBÍRAL, Roman. Zdaňování příjmů profesionálních sportovců ze sportovní činnosti. *Daně a finance*, roč. 2011, č. 3, s. 17–21

Soudní rozhodnutí:

- 1) rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2001, č. j. 8 Afs 56/2010 – 73
- 2) rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003 – 55
- 3) rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2005, č. j. 7 Afs 35/2005 – 68
- 4) rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 5 Afs 8/2005 – 79
- 5) rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007, č. j. 5 Afs 95/2006 – 86
- 6) rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 8 Afs 6/2008 – 129
- 7) rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2010, č. j. 7 Afs 10/2010 – 102
- 8) rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 31/2011 – 78
- 9) rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2011, č. j. 5 Afs 79/2010 – 105
- 10) rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011 – 78
- 11) rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 8. 2012, č. j. 2 Afs 22/2012 – 31
- 12) rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016 – 54

- 13) rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 14. 9. 2011, sp. zn. 28 Cdo 4761/2010
 - 14) rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 9. 2016, č. j. 51 Af 4/2016
- 30

Příspěvky ze sborníku:

- 1) BĚLINA, Tomáš. *Jsou právní vztahy profesionálních sportovců závislou prací?*. In PICHRT, Jan (ed.). *Sport a (nejen) pracovní právo*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2014, s. 64–74
- 2) EICHLEROVÁ, Kateřina. *Profesionální sportovec jako podnikatel?*. In PICHRT, Jan (ed.). *Sport a (nejen) pracovní právo*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2014, s. 59–63

Internetové stránky:

- 1) ČESKÝ HOROLEZECKÝ SVAZ PRO SPORTOVNÍ LEZENÍ. *Smlouva o reprezentaci v soutěžním lezení pro rok 2018*. [online]. horosvaz.cz, [cit. 23. února 2019]. Dostupné na: <https://www.horosvaz.cz/res/archive/189/027036.pdf?seek=1516184135>
- 2) MINISTERSTVO ŠKOLSTVÍ, MLÁDEŽE A TĚLOVÝCHOVY. *Zásady činnosti resortních sportovních center*. [online]. msmt.cz, 9. prosince 2014 [cit. 23. února 2019]. Dostupné na: <http://www.msmt.cz/file/34488/>
- 3) OLYMP CENTRUM SPORTU MINISTERSTVA VNITRA. *Základní informace o organizaci OLYMP Centrum sportu Ministerstva vnitra*. [online]. olympcsmv.cz, [cit. 23. února 2019]. Dostupné na: <https://www.olympcsmv.cz/zakladni-informace/>
- 4) FÉDÉRATION FRANÇAISE DU SPORT ADAPTÉ. *Convention collective nationale du sport du 7 juillet 2005 étendue par arrêté du 21 novembre 2006* [online]. legifrance.gouv.fr, 18. října 2017 [cit. 23. února 2019]. Dostupné na <<https://www.legifrance.gouv.fr/affichIDCC.do?idArticle=KALIARTI000023447013&idSectionTA=KALISCTA000017577659&idTexte=KALITEXT000017577657&idConvention=KALICONT000017577652&dateTexte=29990101>>.

Ostatní zdroje:

- 1) KRÍŽOVÁ, Barbora. § 23 Základ daně. In: MARTINCOVÁ, Drahomíra a kol. *Zákon o daních z příjmů: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer ČR, a.s. [cit. 2019-1-29]. ASPI_ID KO586_1992CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X
- 2) Pokyn GŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

- 3) VYBÍRAL, Roman. *Zdaňování příjmů sportovců ze sportovní činnosti daní z příjmů fyzických osob*. Praha. 2012. Rigorózní práce. Univerzita Karlova v Praze. Právnická fakulta. Vedoucí práce Radim Boháč. 132 s.
- 4) VÝBOR OECD PRO FISKÁLNÍ ZÁLEŽITOSTI. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009. 431 s.

Abstrakt

Tato diplomová práce je zaměřena na problematiku zdanění příjmů profesionálních sportovců. Práce vymezuje profesionálního sportovce a analyzuje charakteristické znaky výkonu sportovní činnosti. Cílem práce je poskytnout ucelený pohled na problematiku zařazení profesionálních sportovců z hlediska právního řádu především na z toho plynoucí dopad na určení daňových režimů, na základě kterých jsou zdaněny příjmy plynoucí jednak ze samotného výkonu profesionální sportovní činnosti a jednak z cen získaných ze sportovních soutěží.

Abstract

This master thesis explores the income taxation problematics of professional athletes. The thesis defines the concept of a professional athlete and analyzes characteristics of performing sports activities as profession. It aims to provide a comprehensive view on the issue of the classification of professional athletes from the point of view of the law and the consequent determination of the income tax regimes of the sport activities but also of the material prizes acquired from sports competitions.

Seznam klíčových slov

Profesionální sportovci, daně, příjem, zdanění příjmů, zákon o daních z příjmů, daňová povinnost, profesionální sport, ceny ze sportovních soutěží, závislá činnost, samostatná činnost, zaměstnanec, osoba samostatně výdělečně činná.

Keywords

Professional athletes, taxes, income, income tax, the Income Tax Act, tax liability, professional sport, prices from sports competitions, dependent activity, independent activity, employee, self-employed.