

UNIVERZITA KARLOVA

Právnická fakulta

Miroslav Různar

Zdaňování příjmů profesionálních sportovců

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Roman Vybíral, Ph.D.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 5. listopadu 2018

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracoval samostatně, že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny a že práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 109 907 znaků včetně mezer.

Miroslav Různar

V Praze dne 5. listopadu 2018

Poděkování

Děkuji konzultantovi mé diplomové práce, panu JUDr. Romanu Vybíralovi, Ph. D., za cenné připomínky a ochotu projevenou při tvorbě této práce.

V Praze dne 5. listopadu 2018

Miroslav Různar

Obsah

Úvod.....	1
1. Proměny sportu jako prostředku k uspokojování potřeb	3
2. Postavení profesionálních sportovců při zdaňování příjmů	5
2. 1 Sportovec jako subjekt právních vztahů	5
2. 2 Vymezení okruhu přičitatelných příjmů	7
2. 3 Výdaje při výkonu sportovní činnosti.....	9
3. Profesionální sportovec v pracovním poměru	11
3. 1 Sportovní činnost v rámci kolektivních sportů	11
3. 2 Sportovní činnost v rámci individuálních sportů	21
4. Profesionální sportovec mimo pracovní poměr	22
4. 1 Profesionální sportovec osobou samostatně výdělečně činnou	22
4. 2 Profesionální sportovec živnostníkem.....	24
4. 2. 1. Sportovní činnost v rámci kolektivních sportů	25
4. 2. 2. Sportovní činnost v rámci individuálních sportů	28
4. 3 Profesionální sportovec vykonávající nezávislé povolání	30
5. Judikatura Soudního dvora Evropské unie	32
6. ČR kontra ostatní státy, úvahy de lege ferenda.....	35
6. 1 Právní úprava na Slovensku	35
6. 2 Právní úprava v ostatních státech	39
6. 3 Úvahy de lege ferenda	40
Závěr.....	43
Seznam použitých zdrojů.....	45
Název diplomové práce v českém jazyce, abstrakt v českém jazyce a 3 klíčová slova v českém jazyce.....	52
Název diplomové práce v anglickém jazyce, abstrakt v anglickém jazyce a 3 klíčová slova v anglickém jazyce.....	53

Úvod

Od útlého mládí byl sport, v jakékoliv jeho formě, součástí mého života. Prostřednictvím něho jsem poznal spoustu zajímavých osobností, které mě svým způsobem obohacovali a formovali pro další životní etapy. Má tu moc, že dokáže lidi spojovat, ale i rozdělovat, stává se prostředkem k poznávání nových kultur, je pomocníkem při překonávání sociálních, jazykových či etnických bariér. Jakákoliv sportovní činnost pro mě vždy byla radostí, možností se seberealizovat. Vždy jsem sportovní prostředí považoval za prostor, kde se může kdokoliv alespoň na malou chvíli oprostít od svých všedních starostí či problémů a ponořit se do víru zábavy, radosti a uspokojení. I když s přibývajícím věkem jsem poznal i stinné stránky tohoto odvětví lidské činnosti, stále ve mně při provozování sportu, ať již v aktivní či pasivní formě, převládá pocit nepopsatelného štěstí, které člověk nemůže nikdy jinde a nikde jinde zažít. S nadšením jsem proto uvítal možnost zvolit si téma diplomové práce týkající se právě sportovní problematiky.

Hlavním cílem této práce je analýza současné situace v otázkách zdaňování příjmů profesionálních sportovců na území České republiky s důrazem na tzv. daňové rezidenty dle § 2 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a zároveň s tím nastínění možností *de lege ferenda* v rámci této problematiky. Dále bych rád porovnal teoretická východiska, která se postupem času utvářela v rámci tohoto odvětví, s praktickou stránkou této problematiky. To vše za využití judikatury českých soudů či Soudního dvora Evropské unie. Konkrétně bych se zaměřil na možnosti postavení sportovců, které v rámci této problematiky připadají v současné době v úvahu, tj. sportovec jako zaměstnanec, osoba samostatně výdělečně činná nebo jako živnostník. Pro tyto účely využiji asi nejběžnější rozdělení profesionálních sportovců, a to na skupinu působící v rámci sportů individuálních a na skupinu druhou, která provozuje sporty kolektivní. Krátce se zmíním také o nákladech souvisejících s výkonem sportovní činnosti. Dále se zmíním o vývoji judikatury Soudního dvora Evropské unie, která se především týká postavení sportovce na unijní úrovni. Na závěr provedu komparaci právních úprav České republiky a ostatních relevantních států v rámci předmětné problematiky, s důrazem na novou a univerzální slovenskou úpravu týkající se sportu a sportovní činnosti. Následovat bude nastínění možností způsobů řešení do budoucna, jejichž aplikace se stává čím dál tím více aktuálnější.

Již delší dobu probíhá na laické, ale i odborné úrovni, vášnivá debata o postavení profesionálních sportovců v rámci práva obecně. Asi nejvýznamnějším právním odvětvím (společně s občanským a trestním právem ve vztazích odpovědnostních), v němž je postavení profesionálního sportovce, jako subjektu právních vztahů, nejčastěji podrobováno analýze, je právo finanční, konkrétně jeho odnož týkající se daně z příjmů fyzických osob. V průběhu let se ustálil názor, že profesionální sportovec vykonává sportovní činnost jako osoba samostatně výdělečně činná, tudíž že jeho příjmy podléhají ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů. Tato situace zůstává, přes významný nátlak ze strany mezinárodních sportovních organizací, jenž směřuje k nutnosti deklarace profesionálního sportovce v oblasti tzv. kolektivních sportů jako zaměstnance dle § 6 zákona o daních z příjmů, v České republice nezměněna, čehož využívají jak sportovci (možnost uplatnění vynaložených výdajů či nižší reálné daňové zatížení), tak sportovní kluby, pod které sportovci často spadají, především ve výhodách v oblasti sociálního zabezpečení. Ve světle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, které do tak již dosti nepřehledné situace postavení profesionálního sportovce z hlediska zdaňování příjmů fyzických osob vneslo další variantu řešení (profesionální sportovec jako živnostník), je jasné, že takovýto stav je dlouhodobě neudržitelný a vyvstává zde nutnost vytvoření jasného a jednoznačného řešení. Stěžejní částí této práce je tedy teoretická analýza postavení profesionálních sportovců v České republice pro účely zákona o daních z příjmů a nástin možností řešení de lege ferenda.

Pro účely této práce budu nejvíce využívat metody analýzy a dedukce, a to převážně v druhé a třetí kapitole, zabývajících se definicí a vymezením právního postavení profesionálních sportovců v rámci dané problematiky, deskripce, kterou budu hojně využívat v rámci celé práce, komparace a dále metod právního výkladu, uznávaných právní teorií a praxí. Při obecnosti, nejednoznačnosti a nejednotnosti právní úpravy bude taktéž významná metoda analogie. Nejvíce budu ovšem využívat metodu komparace, a to při porovnávání jednotlivých charakteristických či pojmových znaků postavení zaměstnance, osoby samostatně výdělečně činné či živnostníka s typickými prvky výkonu sportovní činnosti či při srovnávání právních úprav České republiky a jiných států v rámci závěrečné kapitoly.

Jako prameny ke studiu mi budou sloužit v první řadě právní předpisy společně s jejich důvodovými zprávami a komentáři, dále odborné publikace týkající se odvětví sportu, sportovního a daňového práva, články v odborných periodících, internetové zdroje, konzultace s osobami ze sportovního prostředí a v neposlední řadě judikatura českých soudů i Soudního dvoru Evropské unie.

1. Proměny sportu jako prostředku k uspokojování potřeb

V časech dávno minulých zastával sport významné postavení v rámci každého národa. Ne nadarmo se již v dobách Římské říše vžilo přísloví „chléb a hry“, které dle mého názoru přesně vystihuje postavení tohoto odvětví v rámci tehdejší i současné společnosti. Dle mého názoru by se za první profesionální sportovce dali považovat starověcí gladiátoři. Samozřejmě onen profesionalismus lze spatřovat pouze u vybraných jedinců, kteří si za své výkony v legendárních arénách vysloužili nějakou finanční či naturální odměnu. Převážná většina z nich ovšem byla členem tehdy velmi početné skupiny otroků, kteří byli nuceni v boji proti ostatním gladiátorům, či dokonce různorodým zástupcům z říše fauny, bojovat o svůj holý život. Určitou míru profesionalismu lze spatřovat ovšem i v celkové kultuře gladiátorského sportu. Všichni zápasníci byli ubytováni (někteří bohužel proti své vůli) na jednom konkrétním místě, většinou v útrobách jednotlivých arén, kde se připravovali na jednotlivá klání. Majitelé arén, kteří profitovali z prodeje vstupenek na jednotlivé oslavy gladiátorského sportu, jim k tomu poskytovali ošacení, stravu, potřebné bojové nástroje, v některých případech i zdravotnické služby. To vše ze svých vlastních finančních prostředků. Hrdinové se takto týden po týdnu připravovali na vyvrcholení celého tohoto tréninkového cyklu, kterým byl zápas v největší aréně před řídicím a smyslů zbaveným publikem, které často rozhodovalo o životě a smrti. Ti nejlepší z nich pak byli následně oslavováni davy fanoušků v publiku, panovníky, kteří se nezdřáhali svým vládnoucím kolegům zdůraznit, že tento konkrétní šampion je příslušníkem právě jeho národa. O těchto recích vznikaly dokonce i báje, o jejichž pravosti se doposud vedou polemiky. Vše však z větší části ovládala pouze touha vyniknout nad ostatními, ukázat všem okolo svou výjimečnost a sílu, nenechat nikoho na pochybách, kdo je v širokém okolí nejlepší. Finanční stránka věci byla v těchto dobách zanedbatelná.

Dalším milníkem ve vývoji chápání sportu v rámci uspokojování lidských potřeb byly určitě olympijské hry. Když v roce 1896 baron Pierre de Coubertin doslova vzkřísil olympijské hry po dlouhé odmlce, asi si nedokázal představit, čemu položil základy. Sám ovšem vycházel z myšlenky, která je často zmiňována v kontrastu se současným chápáním sportovní činnosti, a to „Není důležité zvítězit, ale zúčastnit se“. Chápal olympijské hnutí a olympijskou myšlenku jako prostředek k dosažení určité mravní vyspělosti či ušlechtilosti, nástroj k zabránění válek mezi jednotlivými státy a národy, možnost nastolení míru. Lze jen spekulovat, zda by on sám byl spokojen se současným stavem věcí. Domnívám se, že nikoliv.

Dle mého názoru je z výše zmíněného jasně patrných několik paralel se současnou situací. Sportovci se pravidelně a povinně zúčastňují soustředění, kde vytvářejí určitou „týmovou chemii“ a zároveň se připravují na vyvrcholení celého tohoto procesu ať je tímto vrcholem víkendový zápas ve fotbalové lize, či každé jednotlivé tenisové utkání. Samozřejmě již jejich výkon nerozhoduje o tom, zda bude jejich život ušetřen či nikoliv a jedná se o svobodné osoby. Majitelé arén dle mého názoru dnes odpovídají osobám majitelů jednotlivých sportovních klubů či sponzorům. Taktéž ze svých finančních prostředků podporují jednotlivce či příslušníky sportovních kolektivů, a to jak ošacením, výzbrojí či výstrojí, tak finanční podporou ve formě pravidelného platu či odměny za vyhraný turnaj, jejíž výše ovšem v současnosti dosahuje astronomických výšin v porovnání s odměnami v dobách nedávno minulých a o odměnách gladiátorských ani nemluvě. I v současnosti platí pravidlo, že ti úspěšní z řad profesionálních sportovců požívají různé výhody. Pro někoho to může být nadměrná popularita, pro někoho pocit z dobře odvedené práce, která je oceněna neutuchající přízní věrných fanoušků.

Nelze než na závěr této kapitoly shrnout, že sport jako celek prošel a stále prochází turbuletními změnami. Za asi nejvýraznější považuji stále se prohlubující odklon od pravé podstaty sportu, jako je soutěživost, uznání mezi soupeři, snaha o co nejlepší výkon či radost ze samotné hry. Tyto kořeny, na kterých byla sportovní činnost od počátku vystavěna, čím dál tím častěji podléhají obrovskému nátlaku komercializace, nadhodnocování sportovních výkonů, snaze co nejvíce se obohatit. Dokladem, že tento vývoj není správný, mohou být výsledky a výkony jednotlivých sportovců převážně v oblasti kolektivních sportů. Ve sportech jako házená, basketbal, fotbal aj. byli ještě nedávno reprezentanti České republiky považováni za evropskou, ne-li světovou elitu. Převládali u nich totiž ty vlastnosti, které jsem zmínil výše. Dávali často přednost radosti ze hry a pocitu z dobrého výkonu před možností astronomických odměn. Současná sportovní úroveň v rámci těchto sportovních odvětví bohužel potvrzuje mou domněnku.

2. Postavení profesionálních sportovců při zdaňování příjmů

2. 1 Sportovec jako subjekt právních vztahů

Na úvod této kapitoly bych se rád krátce zabýval samotným postavením sportovce jako subjektu práv a povinností. Co je to za člověka? Je něčím speciálním? Odlišuje se nějak od běžné lidské bytosti? Lze konstatovat, že v podstatě každý z nás se může za sportovce považovat, protože minimálně v rámci povinné školní docházky do styku s určitou formou sportu přišel. Pro tuto práci je ovšem zcela zásadní dělicí čára mezi sportovcem profesionálním a amatérským. Morávek¹ např. definuje profesionálního sportovce jako „člověka, u něž úplatný výkon sportovní činnosti, zpravidla podle pokynů trenéra, představuje hlavní předmět jeho činnosti (a zpravidla i obživy) a zájmu, tzn. výkon sportovní činnosti pro něj není jen zájmovou aktivitou, přičemž v návaznosti na povahu a druh sportovní činnosti se profesionální sportovec, jsou-li organizovány, za nikoli nepatrnou úplatu, soustavně účastní oficiálních sportovních podniků (zápasů, závodů, soutěží atp.), při nichž se podrobuje soutěžním a sportovním pravidlům, v této souvislosti je registrován u příslušného sportovního svazu a v návaznosti na povahu sportovního odvětví zpravidla nemůže, v důsledku ujednání se sportovním klubem a soutěžních pravidel, poskytovat své (sportovní) služby jiným klubům“.

Dle mého názoru lze považovat každou fyzickou osobu, která vykonává sportovní činnosti, za sportovce. Pokud bychom hledali v právním řádu nějakou legální definici tohoto pojmu, hledali bychom marně, snad až na výjimku obsaženou v zákoně o podpoře sportu, v jeho § 2 odst. 3, který stanoví, že „Sportovcem je pro účely tohoto zákona každá fyzická osoba, která v daném kalendářním roce skutečně vykonává sportovní činnost, pro kterou je u sportovní organizace evidována“. Opět se ale jedná o velice obecnou definici, která může být maximálně základem pro další zkoumání.

Panuje všeobecná shoda, že sportovce lze dělit, a pro účely této práce je toto dělení zásadní, na amatéry, profesionály a neamatéry². Jedná se o zažité, teorií i praxí užívané rozčlenění. Pokud tedy chceme najít nějakou definici těchto pojmů, musíme použít předpisy

¹ PICHRRT, Jan, ed. *Sport a (nejen) pracovní právo*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-655-6. s. 87.

² Viz např. TOPINKA, Jiří a Jan STAJNURA. *Občanská sdružení ve sportu: právní, účetní a daňové problémy*. Praha: Olympia, 2001. ISBN 80-7033-223-9.

mezinárodní fotbalové federace FIFA³, které jsou v této interpretační problematice pravděpodobně nejdále, kde jsou profesionální hráči definováni jako „*hráči, kteří mají uzavřenou písemnou smlouvu s klubem a jejichž příjmy dosažené za provozování sportovní (fotbalové) činnosti jsou vyšší než výdaje na provozování této činnosti účelně vynaložené*“. Amatéři jsou následně a contrario všichni ostatní. Profesionálové tudíž vykonávají sportovní činnost jako své povolání za účelem dosažení odměny, zatímco amatéři tuto činnosti vykonávají bez nároku na odměnu, převážně vedle svého povolání.

Vyvstává zde otázka, zda je v současné situaci reálné stavět definiční znaky profesionálních sportovců na rozdílu mezi příjmy ze sportovní činnosti a výdaji účelně vynaloženými. Výše odměn např. ve fotbalovém prostředí každým rokem strmě stoupá, přičemž reálné výdaje jednotlivých fotbalistů klesají. Většinu výdajů hradí za své hráče sportovní kluby, ať už se jedná o dopravu na sportovní utkání, ubytování v místě střetnutí, výstroj a výzbroj ve formě klubového oblečení, obutí atp. souhrnně označované jako nepeněžitě plnění⁴.

K definici neamatérů, tj. poloprofesionálů, uvádí Topinka⁵ následující, že tito „*provozují sport obvykle až po svém občanském povolání, pobírají však odměny a podpory nejrůznějšího druhu a výše*“. Rozlišení amatérů a profesionálů je zásadní z hlediska daně z příjmů, kdy dělicím hlediskem je určitá motivace zhmotněná v peněžitě či nepeněžitě odměně za odvedené sportovní výkony. Z hlediska zdaňování příjmů je již dále irelevantní rozdělení na amatéry a poloprofesionály, protože jsou obě tyto kategorie ve stejném postavení.

Je také důležité zmínit v krátkosti vývoj postavení profesionálního sportovce na území České republiky. Před rokem 1989 byli všichni sportovci de lege považováni za amatéry. Každý byl formálně zaměstnán, byla jim vyplácena mzda, i když fakticky do zaměstnání nedocházeli, povolání nevykonávali a přebírání mzdy se často proměnilo až v komické situace, kdy ostatní pracovníci viděli své „kolegy“ vždy jednou v měsíci, při výplatě mzdy. Tato anomálie byla také nazývána tzv. duplicitním statutem. Po roce 1989 došlo ke změnám, které umožnily legální výkon sportu na profesionální úrovni.

³ Regulations on the Status and Transfer of Players (2018) [online]. [cit. 2018-02-14]. Dostupné z: https://www.fifa.com/mm/document/affederation/administration/regulations_on_the_status_and_transfer_of_players_en_33410.pdf.

⁴ Dle § 6 a násl. zákona o daních z příjmů.

⁵ TOPINKA, Jiří. *Zdaňování sportovců a sportovních organizací*. Daně. 1999, 7(4), 2-12. ISSN 1210-8103.

2. 2 Vymezení okruhu přičitatelných příjmů

V této kapitole se pokusím nastínit postavení profesionálních sportovců z hlediska daně z příjmů fyzických osob v rámci právního řádu České republiky. Půjde o popis příjmů, které jsou sportovcům vypláceny jako odměna za vykonanou sportovní činnost, nikoli o marketingové příjmy, jež ovšem v současné chvíli v nemnoha případech představují podstatnou část výdělků sportovních profesionálů.

V rámci zákona o daních z příjmů se dají příjmy profesionálů, generované z výkonu sportovní činnosti, subsumovat hned pod několik kategorií. Může se jednat o 1) příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů, 2) příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů a jsou od daně osvobozeny a 3) příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů a podléhají zdanění.

Převážnou část příjmů tvoří příjmy, které jsou předmětem daně a jsou řádně zdaňovány. Jejich taxativní výčet nalezneme v § 3 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jenž poukazuje na to, že předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou a) příjmy ze závislé činnosti, b) příjmy ze samostatné činnosti, c) příjmy z kapitálového majetku, d) příjmy z nájmu a e) ostatní příjmy. S provozováním sportovní činnosti nekorelují příjmy dle § 8 (příjmy z kapitálového majetku) a § 9 (příjmy z nájmu) zákona o daních z příjmů a ustanovení § 10 téhož zákona, týkající se ostatních příjmů, dopadá téměř výlučně na oblasti neprofesionálních sportovních činností. Pro účely této práce, i faktického procesu zdaňování příjmů, tedy připadá v úvahu zařazení profesionálních sportovců do skupiny, jejíž příjmy z výkonu sportu na té nejvyšší úrovni tvoří dílčí základ daně dle § 6 zákona o daních z příjmů, a dále do skupiny druhé, jejíž příjmy představují dílčí základ daně dle § 7 zákona o daních z příjmů. V tomto okamžiku, při podřazování konkrétního profesionála pod jednu ze dvou výše zmíněných skupin, vznikají nejasnosti a neshody, jež jsou předmětem sporů napříč sportovním i právním universem, protože konkrétní zařazení příjmů sportovce hraje zásadní roli při výměře základu daně či například při stanovení procentní výše případných paušálních nákladů.

Co se týče příjmů, které nepodléhají zdanění z hlediska daně z příjmů, jejich výčet nalezneme s v § 3 odst. 4 a subsidiárně pak v § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Souvislost s provozováním sportovní činnosti by teoreticky mohly mít náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem činnosti, ovšem pouze závislé (§ 6 odst. 7 písm. a) zákona

o daních z příjmů), či hodnota pracovních oděvů a obuvi (§ 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů), v tomto konkrétním případě by nejspíše šlo o sportovní dresy či úbory a tomu odpovídající sportovní obutí. Je potřeba určit, zda ovšem reálně dochází k obohacení sportovce, když tyto pomůcky využívá k uskutečňování sportovní činnosti. V praxi jsou tyto položky souhrnně označovány jako tzv. nepeněžitě plnění⁶, které se, po nedávném přelomovém rozhodnutí Nejvyššího správního soudu⁷, čím dál tím častěji dostává do sféry zájmů finančních úřadů. Je otázkou, jak by se posuzovalo užívání takto nabytých pracovních pomůcek pro soukromé účely.

Poslední okruh příjmů, v rámci třídění ustaveného na začátku této kapitoly, jsou příjmy, které sice předmětem daně z příjmů jsou, ale jsou od daně osvobozeny. Lze podoknout, že pro účely zdaňování profesionálních sportovců, je to okruh poměrně významný. Takto vymezené osvobozené příjmy najdeme v § 4 zákona o daních z příjmů. V této souvislosti je důležité konkrétně ustanovení § 4 ods. 1 písm. f) bodu 3 zákona o daních z příjmů, které stanoví, že osvobozeny od daně jsou „*ceny z veřejné soutěže, z reklamní soutěže nebo z reklamního slosování, ceny ze sportovní soutěže s výjimkou ceny ze sportovní soutěže u poplatníků, u nichž je sportovní činnost podnikáním, a to v hodnotě nepřevyšující 10 000 Kč.*“ K tomu komentář⁸ uvádí, že odměnami ze soutěže nejsou odměny (dary) sportovních svazů, klubů atp. sportovcům za dosažení příslušného sportovního výsledku, ani odměny od toho, kdo jej na tuto soutěž vyslal; jsou jimi pouze ceny od pořadatele soutěže. Z jazykového výkladu jasně plyne, že možnost osvobození takovéto ceny je limitována postavením osoby, jež ji obdržela, tj. poplatník, pro kterého je sportovní činnost podnikáním, nemá na osvobození nárok. Vystává zde ovšem otázka, jaký dopad by mělo dané ustanovení na profesionálního sportovce, jenž by sportovní činnost vykonával jako činnost závislou, tj. jako zaměstnanec⁹, a jeho příjmy by podléhaly zdanění dle § 6 zákona o daních z příjmů. Pokud zákonodárce počítal s možností, že sportovní činnost by mohla být vykonávána i v situacích, kdy by sportovec vystupoval jako zaměstnanec, pak se zde otevírá možnost výhodnějšího postavení takto definovaných sportovců, oproti jiným, kteří vystupují například v postavení osob samostatně výdělečně činných dle § 7 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Pokud ne, vznikla by zde určitá nespravedlivá dysbalance mezi oběma skupinami.

⁶ Viz zákon o daních z příjmů.

⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, sp. zn. 6 Afs 278/2016.

⁸ PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů: komentář*. 2. vydání. V Praze: C. H. Beck, 2015. Beckova edice Komentované zákony. ISBN 978-80-7400-517-6. s. 78.

⁹ legislativní zkratka viz § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Ustanovení § 4 odst. 1 písm. k) bodu 2 zákona o daních z příjmů je příkladem dalšího osvobození dopadajícího na profesionální sportovce. Stanoví, že od daně je osvobozen příjem v podobě podpory nebo příspěvku z prostředků fundace nebo spolku. Současně musí být ovšem naplněny další podmínky osvobození, které předmětné ustanovení vyjmenovává, tj. nesmí se jednat o poplatníka, který je členem nebo zaměstnancem těchto právnických osob nebo o osobu blízkou tomuto poplatníkovi a jde-li o poplatníka, který je členem nebo zaměstnancem těchto právnických osob, nebo o osobu blízkou tomuto poplatníkovi, příjem v podobě podpory nebo příspěvku poskytnutého výlučně ke kompenzaci zdravotního postižení nebo sociálního vyloučení. I zde v praxi panují nejasnosti ohledně dopadu tohoto ustanovení na profesionální sportovce, avšak spíše převažuje názor, že by tito měli takovýto příjem do svého základu daně zahrnout¹⁰.

2.3 Výdaje při výkonu sportovní činnosti

Dle § 7 odst. 3 zákona o daních z příjmů jsou základem daně (dílčím základem daně) veškeré příjmy, které se snižují o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Tyto výdaje jsou typické pro výkon určité samostatně výdělečné činnosti, kdy jsou poplatníky vynakládány pro dosažení příjmů. V případě profesionálních sportovců dochází k častému uplatňování takovýchto výdajů. Jedná se o výdaje, které přímo souvisí s výkonem sportovní činnosti, jako jsou výdaje na stravu, dopravu, ubytování, výzbroj, výstroj, ale jedná se i o výdaje, které souvisí s přípravou na utkání či následnou regenerací. Mezi ně patří např. výdaje na trenérský štáb, posilovnu, rehabilitace, maséry atd.

Při uplatňování těchto výdajů má poplatník (tedy i profesionální sportovec) na výběr ze dvou možností. Buď uplatní výdaje skutečně vynaložené dle § 24 – 33 zákona o daních z příjmů nebo uplatní tzv. paušálové výdaje dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, které zahrnují veškeré výdaje, jež vznikly ve spojitosti se zdanitelným příjmem. Touto problematikou se zabýval i Nejvyšší správní soud, v již výše zmíněném rozsudku roku 2017¹¹. U profesionálních sportovců se živnostenským oprávněním je stanovena procentní sazba ve výši 60% ze zdanitelných příjmů, a to do maximální výše 600 000,- Kč, v případě sportovců, zdaňujících své příjmy dle § 7 odst. 2 písm. c) se jedná o 40% zdanitelných příjmů, a to do maximální výše 400 000,- Kč.

¹⁰ TOPINKA, Jiří a Jan STAJNURA. *Občanská sdružení ve sportu: právní, účetní a daňové problémy*. Praha: Olympia, 2001. ISBN 80-7033-223-9.

¹¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, sp. zn. 6 Afs 278/2016.

Uplatnit skutečně vynaložené výdaje může pouze takový sportovec – poplatník, který si vede účetnictví¹² nebo daňovou evidenci podle § 7b zákona o daních z příjmů. Pro možnost uplatnění tzv. daňových paušálů je dle zákona stanovena povinnost vést alespoň záznamy o příjmech a evidenci pohledávek dle § 7 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Ve většině případů dochází v případech profesionálních sportovců právě k uplatňování tzv. paušálních výdajů.

Dále zde zmíním několik příkladů významnějších výdajů. Jednou z nejzákladnějších položek na seznamu výdajů profesionálních sportovců budou bezesporu výdaje určené na výzbroj a výstroj. Jedná se zde především o sportovní oblečení, obutí, ale například i o tréninkové sady. V rámci uplatňování takovýchto položek by se v zásadě mělo jednat pouze o reálně využitě kusy výbavy. Tyto výdaje bude sportovec uplatňovat za použití § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, popřípadě dle § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Položky na straně výdajů, které mohou být využity i pro osobní potřebu, by dle některých autorů¹³ měly být podloženy buď nutností při plnění sportovních povinností či například potvrzením od lékaře.

Další zajímavou a hojně využívanou položkou jsou výdaje na pracovní cesty dle § 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů. V rámci výkonu sportovní činnosti je potřeba upozornit na skutečnost, že se jedná pouze o cestu na závody či utkání, mimo pravidelné pracoviště sportovce, ne však cesty na tréninky¹⁴.

Lehce rozpornou se pak může jevit problematika určitých podpůrných prostředků, jako jsou například doplňky stravy, iontové nápoje apod. Zde existují neshody, zda lze tyto prostředky považovat za daňově uznatelné výdaje. Výkon sportovní činnosti je bezesporu fyzicky i psychicky náročná činnost, a pokud zde existuje možnost, jak působení těchto stresových faktorů zredukovat, měl by je zajisté sportovec využívat. Vystává zde ovšem otázka, jak velký vliv na výkon či pozdější regeneraci mohou takové přípravky mít. Dle mého názoru v dobách minulých žádné takovéto prostředky neexistovaly a sportovci předváděli zcela srovnatelné, v některých sportovních odvětvích dokonce doposud nepřekonané, výkony. Pokud bychom plošně deklarovali takovéto výrobky za daňově uznatelné výdaje, mohlo by ve vícero případech docházet až k absurdním interpretacím takto uznatelných výdajů.

¹² Viz zákon č. 563/1991, o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

¹³ TOPINKA, Jiří a Jan STAJNURA. *Občanská sdružení ve sportu: právní, účetní a daňové problémy*. Praha: Olympia, 2001. ISBN 80-7033-223-9.

¹⁴ Tamtéž.

3 Profesionální sportovec v pracovním poměru

V této části práce bych se rád věnoval možnosti zařazení příjmů profesionálních sportovců pod § 6 zákona o daních z příjmů s tím, že bych se dále již nezabýval sportovci amatérskými a současně se pokusil o popis rozdílů mezi sporty individuálními a kolektivními.

3. 1 Sportovní činnost v rámci kolektivních sportů

V § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze nalézt taxativní výčet příjmů ze závislé činnosti. Pro profesionální sportovce obecně je zásadní, i ve světle judikatury¹⁵, ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) body 1 a 2 zákona o daních z příjmů, které stanoví, že příjmem ze závislé činnosti jsou plnění v podobě:

1. 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,

2. funkčního požitku.

Zákon o daních z příjmů označuje poplatníka s příjmy ze závislé činnosti legislativní zkratkou¹⁶ "zaměstnanec" a plátce příjmu jako "zaměstnavatel". Když však začnu podrobněji zkoumat ustanovení § 6 odst. 1 písm a) zákona o daních z příjmů, které rozlišuje mezi příjmy dosažené 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, dojdou k závěru, že se zde zákonodárce pokusil o co nejširší vymezení okruhu osob, na které má toto ustanovení dopadat, a tím zároveň o snahu zdaňovat co nejvíce příjmů dle tohoto paragrafu. Dokladem těchto snah může být i ustanovení § 7 odst. 2 zákona o daních z příjmů, které se dotýká příjmů ze samostatné činnosti, jenž příjmy, na které tento paragraf dopadá, definuje v závislosti na § 6 zákona o daních z příjmů tak, že do této kategorie spadají příjmy ze samostatné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6¹⁷. Z výše zmíněného

¹⁵ Porovnej např. s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. 2 Afs 176/2004 či rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, sp. zn. 2 Afs 62/2004.

¹⁶ Viz ustanovení §6 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

¹⁷ Srovnej s § 7 odst. 1 a odst. 2 zákona o daních z příjmů.

plyne povinnost poplatníka daně, jenž hodlá své příjmy zdanit dle § 7 zákona o daních z příjmů, přesvědčit se o nemožnosti učinit tak přednostně dle § 6 zákona o daních z příjmů.

Pro další zkoumání této problematiky ovšem vyvstává nutnost definovat určité základní znaky závislé činnosti a poměrů vymezených v § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. K tomu mohou sloužit jak rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, příslušné zákony a komentáře k nim, tak daňové pokyny Ministerstva financí.

Touto problematikou se zabýval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku z roku 2004¹⁸, kde judikoval následující:

„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 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).“

Definice závislé práce je obsažena v § 2 odst. 1 a odst. 2 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“), který stanoví v odst. 1: *„Závislou prací je práce, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, jménem zaměstnavatele, podle pokynů zaměstnavatele a zaměstnanec ji pro zaměstnavatele vykonává osobně“* a v odst. 2: *„Závislá práce musí být vykonávána za mzdu, plat nebo odměnu za práci, na náklady a odpovědnost zaměstnavatele, v pracovní době na pracovišti zaměstnavatele, popřípadě na jiném dohodnutém místě“*. Z toho lze abstrahovat čtyři základní znaky závislé práce, a to že jde o práci 1) osobní, 2) jménem zaměstnavatele, 3) ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance a 4) podle pokynů zaměstnavatele¹⁹. Nejvyšší správní soud konstatoval²⁰, že: *„Činnost profesionálního sportovce není jednoduše podřaditelná pod pojem „závislá práce“ ve smyslu § 2 odst. 3 zákoníku práce z roku 2006. Není proto protiprávní uzavírání i jiných než pracovních smluv mezi*

¹⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004, sp. zn. 5 Afs 22/2003.

¹⁹ Srovnej např. s PICHRT, Jan, ed. *Sport a (nejen) pracovní právo*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80 7478-655-6. s. 19-21.

²⁰ Srovnej s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, sp. zn. 2 Afs 16/2011.

sportovci a jejich kluby“. Dle mého názoru činnost profesionálního sportovce znaky závislé práce naplňuje, a to nezávisle na polemice na téma vhodnosti, nutnosti či proveditelnosti v rámci současné právní úpravy. Pro podpoření mého názoru hovoří i naplnění základních znaků závislé práce, definovaných výše, ve vztahu ke sportovní činnosti.

Pokud jde o první složku závislé práce, osobní výkon, nemůže být pochyb o jejím naplnění v případě profesionálních sportovců. Lze si jen těžko představit, že by sportovní činnost byla vykonávána jinak než osobně.

Co se týče výkonu závislé práce jménem zaměstnavatele, může nastat určitý rozpor. Sportovci kolektivních sportů, např. profesionální fotbalisté, vystupují na veřejnosti jak svým jménem, tak ale v zásadě i jménem klubu. Nejlepší je tato ambivalence patrná přímo na hrací ploše, kde sportovec vystupuje v dresu nesoucí znaky jeho klubu, jako název či logo, zároveň však povětšinou zadní část dresu nese i jméno daného hráče. Domnívám se, že příslušnost sportovce ke klubu je ovšem natolik výrazným prvkem v rámci výkonu jeho sportovní činnosti, že dokáže naplnit i tento základní znak závislé práce.

Třetí a čtvrtý znak ve většině případů splývají v jeden. I zde mohou nastat situace, které by mohly znamenat nemožnost naplnění těchto znaků v případě profesionálních sportovců v rámci kolektivních sportů. Osoba zaměstnavatele, který svému zaměstnanci (sportovci) udílí pokyny, je zhmotněna v trenérovi, popřípadě trenérském štábu. Čím dál tím častějším jevem v rámci sportovních kolektivů bývají pravidelné taktické porady, v rámci nichž trenéři udílí svým svěřencům dobře míněné rady, často podložené názornými ukázkami prostřednictvím nejrůznější IT techniky. Dalším výrazným a zásadním prvkem, v rámci udílení pokynů ve vztahu zaměstnavatel - zaměstnanec při výkonu sportovní činnosti, je samotný coaching během sportovního utkání. Otázkou však zůstává, jak významnou roli hrají tyto předzápasové a herní pokyny při samotném sportovním výkonu daného sportovce. Lze si laicky představit, že při konkrétní činnosti v rámci sportovního klání sportovec nevzpomíná na to, co mu jeho trenér před zápasem sdělil, ani nemůže fakticky situaci přerušit a jít se se svým „vedoucím“ poradit - když zůstaneme u příkladu profesionálního fotbalisty, zjednodušeně řečeno, on sám si rozhoduje, zda poběží vpřed nebo vzad, jakým způsobem oklame soupeře či kterému spoluhráči přihraje míč. Dle mého názoru však lze tyto argumenty vztáhnout i na „běžná povolání“, kdy zaměstnavatel také určí svým zaměstnancům určité rámcové požadavky, ale častokrát i spoléhá na jejich vlastní

kreativitu při řešení daného pracovního úkolu. Proto se domnívám, že i v případě těchto posledních dvou znaků závislé práce, v případě sportovní činnosti, dojde k jejich naplnění.

V rámci komplexní analýzy uvedu na tomto místě i názory či argumenty, které se staví proti deklaraci profesionálního sportovce zaměstnancem. Nejsilnějším argumentem bývá nemožnost aplikace vybraných podstatných institutů pracovního práva na vztah mezi profesionálním sportovcem a jeho klubem, založený ve většině případů inominátní smlouvou²¹ dle zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“).

Podívejme se například na otázky pracovní doby, dob odpočinku, přestávek v práci či práci přesčas. Tyto náležitosti jsou ve většině případů upraveny kogentními ustanoveními v rámci zákoníku práce²². Asi každý, kdo si alespoň trochu dokáže představit reálný výkon sportovní činnosti, zjistí, že zde dochází k určité dysbalanci. Nelze kupříkladu očekávat, že by profesionální sportovec dodržoval základní týdenní pracovní dobu²³. Rozvržení tréninkových jednotek určuje trenérský štáb, termíny mistrovských utkání převážně pořadatel soutěží ve spolupráci s televizními společnostmi a o pozápasovém režimu ani nemluvě. Dalším zajímavým okruhem by mohly být podmínky oceňování a rovného zacházení se zaměstnanci²⁴. Zákoník práce v § 16 odst. 1 stanoví, že: *„Zaměstnavatelé jsou povinni zajišťovat rovné zacházení se všemi zaměstnanci, pokud jde o jejich pracovní podmínky, odměňování za práci a o poskytování jiných peněžitých plnění a plnění peněžité hodnoty, o odbornou přípravu a o příležitost dosáhnout funkčního nebo jiného postupu v zaměstnání.“* a zároveň v § 109 odst. 4, že: *„Mzda a plat se poskytují podle složitosti, odpovědnosti a namáhavosti práce, podle obtížnosti pracovních podmínek, podle pracovní výkonnosti a dosahovaných pracovních výsledků.“* Lze tedy konstatovat, že zaměstnanci, kteří vykonávají srovnatelnou práci, by měli dostávat i mzdu ve srovnatelné výši. Tuto premisu ovšem taktéž nelze aplikovat na činnost profesionálních sportovců, jelikož je naprosto běžné, že částky základních mezd hráčů v rámci sportovního kolektivu, kteří nastupují na shodných postech, se od sebe leckdy výrazně liší, ačkoliv náplň, složitost a odpovědnost za odvedenou práci je totožná. Takto by šlo pokračovat dále, například v případě zkušebních dob, skončení pracovního poměru či místa výkonu práce.

²¹ Dle § 1746 odst. 2 občanského zákoníku.

²² Srovnej se zákoníkem práce.

²³ Srovnej s § 81 a násl. zákoníku práce.

²⁴ Srovnej s § 16 ve spojení s § 109 odst. 4 zákoníku práce.

„Dani z příjmů ze závislé činnosti jsou tak podrobeny nikoli pouze příjmy, plynoucí z pracovněprávního vztahu uzavřeného podle zákoníku práce, resp. založené z titulu členství nebo služebního poměru, ale pod takový způsob zdanění zákonodárce zahrnul i příjmy z obdobného poměru, přičemž tento jakkoli dále nedefinoval, vymezil jej zcela jednoznačně vzájemným vztahem plátce a poplatníka, a to povinností poplatníka dbát pokynů plátce. /§ 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů/.“²⁵

Snahy o definici pojmu závislá činnost jsou patrné i v rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2005²⁶. Zde je uvedeno následující: *„Vymezení pojmu „závislá činnost“ podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nemůže být redukováno toliko na činnost vykonávanou podle příslušných pokynů, nýbrž se musí jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce. Definiční prvek závislosti tak bude dán zejména povahou vykonávané činnosti (typicky práce vykonávaná na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele) a také tehdy, pokud se bude jednat o činnost dlouhodobou a pokud k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby tuto činnost vykonávající, jejíž právní sféru neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku poškozují. Naopak o závislou činnost zpravidla nejde, jedná-li se o specializovanou činnost vykonávanou pouze krátkodobě či nesoustavně, jejíž výkon je podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele (např. sezónní práce, práce závislé na počasí, práce podmíněné realizací jednorázově získané zakázky apod.). Tyto skutečnosti musí akceptovat i aplikace daňových předpisů, neboť v opačném případě by představovala nelegitimní zatěžující prvek soukromé sféry. Zvyšování zaměstnanosti nástroji působení státu, a to i daňovými, totiž ve svých důsledcích nemůže vést k tomu, aby byly uzavírány pracovní vztahy i tehdy, jestliže na jejich uzavření není dán oboustranný zájem. Takovýto výklad by popíral i samotnou soukromoprávní podstatu pracovního práva.“*

Dalším významným posunem, v oblasti definičních snah týkajících se obdobného poměru, byl další rozsudek Nejvyššího správního soudu z roku 2005²⁷, který tento poměr definoval následovně.

²⁵ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004, sp. zn. 5 Afs 22/2003.

²⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, sp. zn. 2 Afs 62/2004.

²⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. 2 Afs 176/2004.

„Obdobným poměrem ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) ZDP je tedy takový poměr, který není pracovněprávním, služebním nebo členským poměrem, který však svojí podstatou a funkcí uvedeným poměrům odpovídá, tj. jeho základní charakteristiky jsou shodné jako u těchto poměrů (...).“

„Pracovněprávnímu, služebnímu a členskému poměru je společné v první řadě to, že se jedná o právní vztah, zpravidla pak vztah soukromoprávní povahy, nezřídka ale též vztah povahy veřejnoprávní (zejm. služební poměr). Tento právní vztah vzniká mezi subjekty, jichž se týká, a to nejčastěji na základě dvoustranného právního úkonu (typicky pracovní smlouvy), tedy shodného projevu vůle smluvních stran; Při zkoumání, zda je daný právní vztah podřaditelný pod pojem "obdobného vztahu" ve smyslu ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, nutno vždy posuzovat jeho skutečný, účastníky vztahu zamýšlený a chtěný obsah, a nikoli pouze stránku vnějškovou, tj. jevovou, je-li účastníky navenek předstíráno něco jiného, než co skutečně obsahem svého právního vztahu učinili.“

V praxi dochází v rámci výkonu sportovní činnosti k uzavírání tzv. innominátních smluv (viz výše)²⁸ v podobě tzv. smluv profesionálních. Vycházejme například ze vzoru půrofesionálních smluv, obsaženém v Metodickém pokynu Legislativně právního oddělení FAČR č. 2/2016²⁹. Ten ve své sekci Odměna a platební podmínky stanoví, že: *„Klub a hráč podpisem této smlouvy potvrzují, že v souladu s aplikovatelnými právními předpisy České republiky (tj. zejm. vyplývající ze zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a státním příspěvku zaměstnanosti, zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, to vše ve znění pozdějších předpisů), je povinností hráče hradit příslušnou daň z příjmů z vyplacených odměn, zdravotní pojištění i pojistné na sociální zabezpečení.“* Ve většině případů klub zaměstnává na ekonomickém úseku daňového poradce či účetní. Ten na konci každého kalendářního roku vystaví jednotlivým hráčům dokument, který obsahuje jak výčet veškerých příjmů, tak nákladů (peněžitých i nepeněžitých) spojených s výkonem sportovní činnosti na základě profesionální smlouvy. V některých případech profesionálních sportovců, kteří mají jiné občanství než české, ale jsou pro potřeby zákona o daních z příjmů daňovými rezidenty České republiky, dochází ke speciálnímu postupu při zdaňování jejich příjmů právě ze

²⁸ Dle § 1746 odst. 2 občanského zákoníku.

²⁹ Viz Metodický pokyn Legislativně právního oddělení FAČR č. 2/2016 - Vzory profesionálních smluv [online]. [cit.2018-02-26]. Dostupné z: <https://facr.fotbal.cz/uredni-deska-predpisy/65?category=3>.

strany výše zmíněných účetních. Takovými osobám je preventivně měsíčně sráženo 15% jejich příjmů, a to z důvodu předběžné opatrnosti, jelikož nastalo již několik případů, kdy sportovec - cizinec opustil hranice České republiky bez udání důvodu či vypovězení smlouvy a následně zde ze strany příslušných správních úřadů vznikla nemožnost vymožení příslušné daňové povinnosti.

„Dalším důležitým znakem pracovněprávního, služebního a členského poměru je, že je tento poměr zakládán jako vztah trvající povahy, který se vyznačuje tím, že není konzumován jednorázově, splněním určité věcně a žádoucím výsledkem definované povinnosti tím, kdo má poskytovat specifické plnění (tj. v případě uvedených poměrů určitou pracovní činnost), nýbrž tím, že tato osoba je zavázána poskytovat tuto činnost opakovaně po stanovenou dobu (ta může být podle okolností i dosti krátká) či po dobu neurčitou.“

Zde lze konstatovat, že tato podmínka je v případě výkonu sportovní činnosti zachována.

„Významným znakem pracovněprávního, služebního a členského poměru je rovněž, že ten, kdo poskytuje specifické plnění (tj. v případě uvedených poměrů určitou pracovní činnost), je zásadně povinen řídit se pokyny osoby, k níž ji pracovní, služební či členský poměr váže. Tato povinnost musí být založena přímo, tj. obsahem právního vztahu mezi oběma účastníky.“

K povinnosti osoby, která poskytuje specifické plnění, řídit se pokyny osoby, k níž ji pracovní, služební či členský poměr váže, a to v rámci výkonu sportovní činnosti, jsem se již vyjadřoval výše. Na toto dále dopadá i ustanovení již zmiňovaného vzoru profesionální smlouvy³⁰, která stanoví hráči povinnost dodržovat pokyny trenérů a členů realizačního týmu, pomáhat jim udržovat kázeň v klubu, vystupovat na veřejnosti v duchu morálních zásad, upevňovat dobré jméno a pověst klubu. K postavení trenérů či trenérského týmu taktéž výše.

„Důležitým znakem pracovněprávního, služebního a členského poměru rovněž je, že se jedná o vztah úplatný a z hlediska ekonomického vzájemný – ten, kdo poskytuje specifické plnění, tj. pracovní činnost, za to dostává od druhé strany tohoto právního vztahu odměnu zpravidla v penězích (případně i v jiných majetkových hodnotách či požitcích), přičemž hodnota této odměny zásadně odpovídá hodnotě pracovní činnosti, kterou pracovník poskytuje.“

³⁰ Viz Metodický pokyn Legislativně právního oddělení FAČR č. 2/2016 - Vzory profesionálních smluv [online]. [cit.2018-02-26]. Dostupné z: <https://facr.fotbal.cz/uredni-deska-predpisy/65?category=3>.

Plat sportovce je ve většině případů tvořen určitou základní měsíční částkou tzv. základem, na který má nárok, i když fyzicky během měsíce nezasáhne ani do jednoho soutěžního utkání. Následuje bonusová složka platu tzv. prémie, které jsou v převážné většině případů zhmotněny ve formě odměny za mimořádné výkony. Lze polemizovat, zda v případě například profesionálních fotbalistů dochází k naplnění požadavku, který rozsudek vyslovil, a to kdy hodnota odměny zásadně odpovídá hodnotě pracovní činnosti, kterou pracovník poskytuje. Vzhledem k neustále se zvyšujícím odměnám spíše dochází k neúměrnému „přeplácení“ sportovců. Ke spravedlnosti a rovnosti při odměňování taktéž viz výše.

„Výše popsané znaky musí být u poměru, který má být poměrem obdobným poměru pracovněprávnímu, služebnímu a členskému, splněny současně; absentuje-li u určitého poměru v podstatné míře jen jediný z nich, nelze u něho o jeho období s poměrem pracovněprávním, služebním a členským hovořit.“

Tato část rozsudku požaduje kumulativní splnění všech výše zmíněných podmínek, avšak pouze v základních rysech. To může činit zásadní problémy v praxi, kdy vyvstává otázka, jaký případ již bude absencí určitého znaku v podstatné míře a který nikoliv.

Další zdrojem či vodítkem v případě nejasností v rámci daňověprávních vztahů mohou být tzv. daňové pokyny (také známe pod pojmem D-pokyny)³¹, které jsou vydávány Ministerstvem financí České republiky a jsou zároveň publikovány ve Finančním zpravodaji. Nejsou druhem obecně závazného právního předpisu, ale zároveň jsou důležitým sjednocujícím prvkem při interpretačních postupech orgánů finanční správy, spadajících pod výše zmíněné ministerstvo.

Pro další definiční snahy v rámci této kapitoly je nejdůležitější pokyn D-285 z roku 2005³², který blíže specifikuje aplikaci § 6 odst. 1 a odst. 2 zákona o daních z příjmů a vymezuje tzv. závislou činnost. Definice obsažená v tomto pokynu však vychází z některých výše zmíněných rozsudků Nejvyššího správního soudu. V zásadním ustanovení tohoto pokynu je uvedeno, že *„podstatným a základním rysem závislé činnosti je skutečnost, že není vykonávána zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností poplatníka,*

³¹ KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2018. Právní monografie. ISBN 978-80-7552-935-0. s. 89.

³² Finanční zpravodaj číslo 9/2005 část 1[online]. [cit. 2018-02-26]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/D-285.pdf>.

ale naopak podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí (plátce).“ Ministerstvo se také snaží v pokynů vymezit určité znaky, které mohou indikovat vztah závislé činnosti fyzické osoby a osoby, od níž jí plyne příjem, a to:

- plátce příjmu přímo či nepřímo ukládá úkoly, řídí a kontroluje fyzickou osobu a nese odpovědnost související s její činností,*
- fyzická osoba má ve vztahu k plátcí příjmu obdobné postavení jako zaměstnanec,*
- odměna za práci je vypočítána na základě délky pracovní doby nebo obdobným způsobem běžným při odměňování osoby v pracovně-právním vztahu,*
- materiál, pracovní pomůcky, stroje a zařízení potřebné pro výkon činnosti jsou fyzické osobě poskytovány plátcem příjmu,*
- vztah mezi plátcem příjmu a fyzickou osobou je dlouhodobý anebo soustavný, resp. fyzická osoba vykonává činnost dlouhodobě pouze pro jednoho plátce příjmu, a to osobně nebo prostřednictvím spolupracující osoby ve smyslu § 13 zákona o daních z příjmů.*

Je otázkou, zda dané znaky musí být splněny kumulativně. Vzhledem k již výše popsaným rozsudkům Nejvyššího správního soudu je ale nasnadě, že by tomu tak být mělo, a to opět, v návaznosti na rozsudky, alespoň v základních rysech. Pokusím se nyní opět podrobit výkon sportovní činnosti zkoumání, zda by splňoval tyto požadované znaky, respektive zda vztah mezi profesionálním sportovcem a sportovním klubem jde podřadit pod pojem závislá činnost.

V rámci prvního znaku je vyjádřeno hned několik požadavků, které musí být naplněny. Přímé či nepřímé ukládání požadavků ze strany plátce jsem již rozebíral výše ve vztahu trenéra a profesionálního fotbalisty a zároveň je tento apel vyjádřen a definován i ve výše uvedeném rozsudku Nejvyššího správního soudu. Dále je vyžadována kontrola fyzické osoby ze strany plátce. Je prakticky nemožné, aby profesionální sportovec v rámci výkonu sportovní činnosti postupoval absolutně nezávisle a činil veškeré své kroky bez konzultace či souhlasu trenérského štábu nebo vedení klubu. Jak již bylo zmíněno, nemohu se příliš ztotožnit s argumentem „hráčské volnosti“, kdy dochází k originálním řešením nastalých situací ze strany hráčů během utkání. Proto i tento znak považuji za splněný. Na závěr pokyn přenáší odpovědnost za činnost fyzické osoby na osobu plátce, současně ovšem nestanoví, o jaký druh odpovědnosti se jedná.

Zde by se v zásadě mohlo jednat o výsledky klubu a i z praxe lze dovodit, že ve většině případů zde profesionální sportovec nenese žádnou odpovědnost³³.

Druhý znak požaduje, aby fyzická osoba měla v návaznosti na plátcem ze příjmu obdobné postavení jako zaměstnanec. Definicí vztahu zaměstnavatele a zaměstnance, institutem závislé práce a dalšími pracovněprávními otázkami se zabývá především zákoník práce, jak již taktéž bylo rozebráno výše. Vzniká zde ovšem potřeba rozlišovat mezi pojmy „závislá činnost“ a „závislá práce“, kdy pro potřeby výše zmíněného pokynu i zákona o daních z příjmů postačí postavení obdobné statusu zaměstnance. Dle mého názoru, profesionální sportovec v rámci profesionálního klubu tento požadavek obdobnosti naplňuje.

Následující znak se věnuje odměňování. Průnik sportovní činnosti a požadavku, vyjádřeném v této části pokynu, lze spatřovat v ustanoveních profesionálních smluv, týkajících se výše základních platů a případných prémie³⁴.

Předposlední znak se věnuje „výbroji“ a „výstroji“, konkrétně materiálu, pracovním pomůckám, strojům a zařízením potřebným pro výkon činnosti, které mají být fyzické osobě poskytovány ze strany plátce příjmu. Oblečení nesoucí klubové barvy a loga, auta poskytovaná sportovcům kluby, dresy, pomůcky určené ke hře jako např. kopačky, hokejové hole atd. jsou dle mého názoru jasným důkazem toho, že v praxi dochází k naplnění i tohoto znaku.

Pátý a poslední znak hovoří o soustavnosti a dlouhodobosti vztahu mezi plátcem a fyzickou osobou. I na základě výše zmíněné judikatury lze zkonstatovat, že i touto charakteristikou by se dal popsat výkon sportovní činnosti.

Dalo by se tedy shrnout a konstatovat, po komparaci znaků závislé činnosti, obsažených ve výše zmíněném pokynu Ministerstva financí, se znaky výkonu sportovní činnosti profesionálními sportovci v rámci kolektivních sportů, že tuto skupinu osob lze zařadit do okruhu poplatníků, kteří své příjmy získávají z výkonu závislé činnosti.

³³ Srovnej např. se SLUKA, Tomáš. *Profesionální sportovec: (právní a ekonomické aspekty)*. Praha: Havlíček Brain Team, 2007. ISBN 978-80-903609-5-2. s. 70.

³⁴ Viz např. Metodický pokyn Legislativně právního oddělení FAČR č. 2/2016 - Vzory profesionálních smluv [online]. [cit. 2018-02-26]. Dostupné z: <https://facr.fotbal.cz/uredni-deska-predpisy/65?category=3>.

3. 2 Sportovní činnost v rámci individuálních sportů

Profesionální sportovci provozující individuální sporty (např. squash, tenis, lukostřelba atd.) jsou z hlediska zdaňování příjmů skupinou stojící na pomezí, jinak řečeno mohou tuto svou činnost vykonávat ve formě závislé či samostatné (popř. samostatně výdělečné). I když tyto osoby taktéž často bývají členy sportovních klubů, toto členství má pro ně ovšem pouze faktický význam. Jakýkoli praktický dopad, alespoň co se týče zdaňování jejich příjmů, s sebou ono členství nenese. Pro rozřešení otázky, zda lze příjmy individuálních sportovců podřadit pod příjmy tvořící dílčí základ daně dle § 6 zákona o daních z příjmů, nám ovšem znovu mohou, jako dělicí kritérium, posloužit znaky závislé činnosti viz výše. Asi nejvýraznějším požadavkem, který v tomto případě nebude naplněn, bude povinnost „zaměstnavatele“ řádně, spravedlivě a v odpovídající výši odměnit svého „zaměstnance“ za odvedenou práci. K tomu v praxi individuálních sportů nedochází, kdy převážnou většinu příjmů profesionálního sportovce tvoří výnosy ze sportovních soutěží či startovního, vyplaceného pořadatelem daných turnajů. I v případě udílení pokynu ze strany plátce není situace obdobná jako v případě kolektivních sportů. Osoba trenéra zde sice také zastává určitou roli, ve většině případů jde ovšem o stránku motivační. Trenér zde navíc není jakousi prodlouženou rukou vedení a zároveň nemůže vystupovat jako plátce příjmu, jelikož je například v případě tenisového prostředí placen přímo jeho svěřencem. Dalším příkladem může být povinnost „zaměstnavatele“ poskytnout „zaměstnanci“ potřebný materiál, pracovní pomůcky atd. Když zůstaneme u tenisu, zde je tato stránka věci ve většině případů realizována prostřednictvím lukrativních sponzorských smluv s globálními sportovními společnostmi, které se postarají o kompletní výbavu a ošacení daného sportovce.

Lze tedy shrnout, že výkon sportovní činnosti v rámci individuálních sportů nebude v převážné většině případů provozován ve formě závislé činnosti, koneckonců reálný stav věci hovoří sám za sebe. Nicméně zde neexistují žádné překážky pro tuto formu výkonu (tedy formou závislé činnosti). Příkladem by mohli být profesionální cyklisté, kteří jsou považováni za sportovce individuální, leč v poslední době čím dál tím více do popředí vystupuje role jejich stájí, jež by do budoucna mohli reálně suplovat postavení sportovních klubů.

4 Profesionální sportovec mimo pracovní poměr

4.1 Profesionální sportovec osobou samostatně výdělečně činnou

Pokud bychom chtěli v českém právním řádu najít definici pojmu „osoba samostatně výdělečně činná“ pro účely zdaňování příjmů fyzických osob, hledali bychom marně.

Na tomto místě bych, i vzhledem k tématům nastíněným v předchozí kapitole, rád zmínil rozsudek Nejvyššího správního soudu z roku 2011³⁵, který se týkal charakteristik výkonu sportovní činnosti. Soud judikoval následující:

Z citovaných zákonných ustanovení je přitom zřejmé, že podle zákoníku práce by se tento vztah musel řídit tehdy, pakliže by jeho povaha jednoznačně odpovídala zákonné definici závislé činnosti a případně ani neumožňovala výkon této činnosti osobou samostatně výdělečně činnou. Pokud však povaha činnosti umožňovala v rovině soukromého práva zvolit vícero alternativních smluvních úprav, pak bylo pouze na smluvních stranách, aby tuto volbu za zohlednění výhod a nevýhod toho či onoho smluvního typu, včetně zohlednění efektů daňových, učinily.“

Zde je poměrně jasně vyjádřen názor Nejvyššího správního soudu ohledně právního postavení profesionálních sportovců nejen pro účely zdaňování jejich příjmů. Zároveň tato pasáž rozsudku přesně vymezuje zásadní problém, který vyvstává v rámci dané problematiky, tj. vícekolejnost možností řešení.

„Povaha hráčské činnosti pro sportovní klub její smluvní zakotvení formou samostatné výdělečné činnosti rozhodně nevylučuje. (...) že se činnost sportovce pojmovému vymezení závislé činnosti sice velmi blíží, nicméně nedosahuje její intenzity.“

Dle mého názoru právě zde soud vytváří prostor pro spekulace ohledně postavení profesionálních sportovců, jež vedly ke vzniku současné právní situace.

Jakkoliv se totiž stěžovatel musel při své činnosti řídit pokyny svého smluvního partnera (klubu – „zaměstnavatele“) a měl právo od něj dostávat příslušnou sjednanou odměnu, zejména

³⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, sp. zn. 2 Afs 16/2011.

v povinnosti sportovce vykonávat práci „v pracovní době nebo jinak stanovené nebo dohodnuté době na pracovišti zaměstnavatele, popřípadě na jiném dohodnutém místě“ je činnost profesionálního sportovce natolik specifická, že se omezením plynoucím ze zaměření a výslovné reglementace zákoníku práce vymyká. (...) I kdyby však tato úskalí byla tvořivou aplikací zákoníku práce překonána, je na smluvních stranách, aby i z důvodů obtížné použitelnosti zákoníku práce na činnost stěžovatele, zvolily jinou smluvní úpravu, byla-li podle soukromého práva možná.“

„Lze tak učinit dílčí závěr, že činnost profesionálního sportovce není jednoduše podřaditelná pod pojem „závislá práce“ ve smyslu zákoníku práce. Nelze proto vyloučit, resp. dokonce považovat za protiprávní, uzavírání i jiných než pracovních smluv mezi sportovci a jejich kluby. Tento závěr lze ostatně opřít i o faktickou situaci, kdy je v praxi obecně akceptováno, že profesionální sportovec může – z daňového hlediska – působit též jako OSVČ.“

Je až s podivem, že soud při znalosti ustanovení zákona o daních z příjmů, který stanoví různé podmínky pro zdaňování příjmů ze závislé činnosti a příjmů osob samostatně výdělečně činných či živnostníků, přímo umožňuje stranám použití dvou různých řešení stejného problému, a tím nepřímým vytváří obrovský chaos v praxi.

„Současně však je třeba podotknout, že výše uvedené neznámá, že by mezi profesionálním sportovcem a klubem, za který hraje, pracovní smlouva uzavřena být nemohla či dokonce nesměla. Nejvyšší správní soud toliko zastává názor, že za současné situace značné nejasnosti právního postavení profesionálních sportovců, stát nemůže vynucovat jen jednu z možných forem jejich smluvní spolupráce s kluby, a to ani prostřednictvím daňové politiky.“

Ani zákon o daních z příjmů institut osoby samostatně výdělečně činné nezná a nezavádí, ovšem v kontextu výčtů příjmů, obsaženém v § 7 tohoto zákona, se tato definiční absence zdá marginální. Příjmy spadající pod § 7 zákona o daních z příjmů se člení do dvou generických skupin, a to na příjmy z podnikatelské činnosti a příjmy z jiné samostatně výdělečné činnosti.

Jestliže se zaměřím na první skupinu, jejíž výčet nalezneme v § 7 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tak pro účely této práce, potažmo pro účely zdaňování příjmů profesionálních sportovců, připadají v úvahu písm. b) daného ustanovení, tj. příjmy ze živnostenského podnikání

a písm. c) tj. příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů. Při absenci takového zvláštního předpisu se dále bude moje pozornost upírat k okruhu příjmů z provozování živností.

Při zkoumání druhé z výše uvedených základních skupin příjmů dle § 7 zákona o daních z příjmů, tj. okruh příjmů spadajících pod §7 odst. 2 tohoto zákona, jsem došel k závěru, že v rámci této práce je možný a přiměřený pouze průzkum příjmů vymezených písm. c) tohoto ustanovení, a to okruh příjmů plynoucích z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním dle zvláštních předpisů.

4. 2 Profesionální sportovec živnostníkem

Při definování pojmu živnosti využiji zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „živnostenský zákon“), konkrétně jeho § 2, jež stanoví: *„Živností je soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem.“* Dále je v § 3 daného zákona uveden výčet činností, jež jsou považovány za živnost a které již nikoliv³⁶. Protože provozování sportovní činnosti není obsaženo v okruhu činností, které živností nejsou, mohu pokračovat ve zkoumání v rámci této kategorie provozování samostatně výdělečné činnosti. Živnost tedy může dle českého právního řádu vykonávat osoba, jež splňuje obecné³⁷ popř. zvláštní³⁸ podmínky pro provozování živnosti. Mezi všeobecné podmínky náleží plná svéprávnost a bezúhonnost. Lze dovodit, že tyto požadavky musí být naplněny kumulativně. Co se týče podmínek zvláštních, ve většině případů je k jejich naplnění nutno prokázat určitou odbornou či jinou způsobilost, která je základní podmínkou pro provozování takovéto činnosti. Zároveň se tato zvláštní pravidla většinou vztahují k činnostem, které jsou přísněji regulovány právními předpisy.

Co se týče nabytí plné svéprávnosti v případě fyzické osoby, dochází k němu dovršením osmnáctého roku věku, tj. zletilostí³⁹. Z toho pro potřeby výkonu sportovní činnosti vyplývá, že profesionální sportovec se může de iure stát živnostníkem až po dosažení 18. roku věku. To ve většině případů bude naplněno, lze si ovšem dobře představit i sportovní odvětví, v rámci nichž

³⁶ Dále viz ustanovení § 3 živnostenského zákona.

³⁷ Viz ustanovení § 6 živnostenského zákona.

³⁸ Viz ustanovení § 7 živnostenského zákona.

³⁹ Viz ustanovení § 30 občanského zákoníku.

nadprůměrných výsledků dosahují i nezletilí sportovci (např. krasobruslení, gymnastika, stolní tenis atp.).

4. 2. 1 Sportovní činnost v rámci kolektivních sportů

V této části se pokusím použitím komparace, podobně jako tomu bylo výše při porovnávání znaků závislé práce, potažmo závislé činnosti, se znaky sportovní činnosti, porovnat pojmové znaky živnosti s typickými prvky činnosti sportovní, vykonávané profesionálními sportovci v rámci sportovních kolektivů. Na první pohled by se mohlo zdát, a to i na základě poznatků zmíněných v kapitole věnované profesionálním sportovcům jako zaměstnancům, že se základní prvky výkonu sportovní činnosti v rámci kolektivních sportů s pojmovými znaky živnosti neztotožňují. Jak již bylo zmíněno výše, česká právní úprava častuje živnost šesti základními charakteristikami, a to, že jde o činnost soustavnou, provozovanou samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených živnostenským zákonem⁴⁰. Požadavek soustavnosti a provozování takovéto činnosti za účelem dosažení zisku bude v rámci této skupiny sportovců naplněn. Při zkoumání prvku samostatnosti začnou ovšem vyvstávat problémy a nejasnosti. Jak jsem již rozebral výše, tento znak se vyznačuje určitou mírou svobody v rozhodování a současné nezávislosti na pokynech osoby nadřízené. Opět mohou například vyjít ze vzoru smlouvy profesionálního fotbalisty⁴¹, který se v rámci svých povinností, vůči druhé smluvní straně, zavazuje plnit pokyny dané mu trenérem. Samostatnost při výkonu takovéto činnosti tedy v podstatě zaniká. Rozporným může být dále také prvek výkonu činnosti vlastním jménem. Již zde byla rozebrána problematika vystupování jednotlivých sportovců navenek, jmenovky na zádech dresů atd. I co se týče odpovědnosti, tato je většinou nesena samotným sportovním klubem, v rámci jehož organizace daný profesionální sportovec působí.

Dle mého názoru, i dle názoru autorů odborných publikací⁴², by tedy profesionální sportovec v rámci kolektivních sportů neměl být nikdy považován za osobu samostatně výdělečně činnou provozující živnost.

⁴⁰ Viz ustanovení § 2 živnostenského zákona.

⁴¹ Viz např. Metodický pokyn Legislativně právního oddělení FAČR č. 2/2016 - Vzory profesionálních smluv [online]. [cit. 2018-02-26]. Dostupné z: <https://facr.fotbal.cz/uredni-deska-predpisy/65?category=3>.

⁴² Srovnej např. se SLUKA, Tomáš. *Profesionální sportovec: (právní a ekonomické aspekty)*. Praha: Havlíček Brain Team, 2007. ISBN 978-80-903609-5-2. s. 71.

Nejvyšší správní soud však v rámci této problematiky, kde se zabýval právě spornými znaky při komparaci charakteristických prvků živnosti a sportovní činnosti, vydal rozudek roku 2017⁴³, v němž judikoval následující:

„Živností je taková činnost, kterou subjekt vykonává svým jménem, nikoliv jménem jiného subjektu. Do smluvního vztahu s fotbalovým klubem stěžovatel vstupuje sám a vlastním jménem. Vlastním jménem také fotbalovému klubu za odvedené služby fakturuje a fotbalový klub fakturuje ohledně svých pohledávek vůči stěžovateli (jak vyplývá z podkladů založených ve správním spise). Smlouva obsahuje řadu vzájemných práv a povinností (pro stěžovatele např. účastnit se tréninků, dbát o svou fyzickou kondici apod.). Tyto povinnosti směřují k realizaci hlavního smyslu profesionální smlouvy, kterou je účast hráče v soutěžních utkáních v těch soutěžích, kterých se fotbalový klub účastní.“

„Posledním znakem živnosti je výkon činnosti na vlastní odpovědnost. I tento prvek je v činnosti profesionálního fotbalisty částečně oslaben. Vyjadřuje tzv. podnikatelské riziko, tj. odpovědnost podnikatele za splnění svých závazků.“

Lze dovodit, že se fotbalový hráč, pod sankcí pokut dle příslušného disciplinárního sazebníku či ustanovení profesionální smlouvy o výkonu sportovní činnosti, zavazuje fotbalovému klubu, jako druhé straně příslušného smluvního závazku, 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. Je otázkou, zda lze právě konkrétně v případě profesionálního fotbalisty či jiného profesionála hovořit o podnikatelském riziku v pravém smyslu slova. V intencích profesionální sportovní činnosti si lze představit určitý pokles formy, který musí v průběhu sportovního života zákonitě nastat, což se následně projeví 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.

„Jednotlivé znaky živnosti tedy nejsou v případě profesionálního fotbalového hráče naplněny v „čisté“ podobě. Právní úprava však jednoznačně stanoví, že obsahem náplně činnosti „Provozování tělovýchovných zařízení a organizování sportovní činnosti“ je mimo jiné

⁴³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, sp. zn. 6 Afs 278/2016.

těž „činnost výkonných sportovců provozovaná samostatně a za účelem dosažení zisku“. (...) Podstatné je, že právní úprava připouští činnost výkonného sportovce živnostenským způsobem, aniž by výslovně odlišovala činnost v individuálním a kolektivním sportu.“

A zde dochází k vytvoření trojkolejnosti v rámci zdaňování příjmů profesionálních sportovců, kdy sám soud svým velmi extenzivním výkladem tuto situaci vytváří a umožňuje.

V příloze č. 4 živnostenského zákona jsou taxativně vymezeny obory činností náležící do živnosti volné. Pod bodem 74 se nachází *„Provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti“*. Zároveň v § 73a stejného zákona je uvedeno, že vláda nařízením stanoví obsahovou náplň jednotlivých živností a oborů činností živnosti volné. Toto ustanovení bylo provedeno nařízením vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních jednotlivých živností. To dále ve své příloze č. 4 deklaruje činnost výkonných sportovců, případně rozhodčích, provozovanou samostatně za účelem dosažení zisku, jako jednu z obsahových náplní živnosti volné. Čistě z hlediska jazykového výkladu by tedy tato ustanovení hovořila pro deklaraci činnosti profesionálních sportovců jako výkonu živnosti. Dle mého názoru ovšem nelze tato pravidla aplikovat na výkon sportovní činnosti ani v rámci individuálních, ba dokonce kolektivních sportů. Ze samotného názvu oboru živností *„Provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti“* není jasně zřejmé, zda lze činnost profesionálních sportovců zařadit právě pod tento bod. Vyvstává zde otázka, zda dané vládní nařízení nevykládá výše zmíněný bod 74 pro potřeby živnostenského zákona až moc extenzivně.

„Nejvyšší správní soud je toho názoru, že pokud je s ohledem na nejasnost právní úpravy v zásadě možné vykonávat samostatnou činnost profesionálního sportovce dle § 7 zákona o daních z příjmů buďto jako živnostenské podnikání, nebo jako nezávislé povolání, nelze za daného právního stavu daňový subjekt nutit, aby zvolil ten způsob, který je vhodnější z hlediska fiskálních zájmů státu. Pokud stěžovatel vykonával činnost profesionálního fotbalového hráče jako živnost na základě příslušného živnostenského oprávnění, příjmy z této činnosti představují příjmy ze živnosti dle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.“

Tímto rozsudkem tedy byla nastolena zcela nová situace, kdy jednu konkrétní činnost, tj. činnost profesionálních sportovců, je možno podrobit třem různým způsobům zdanění. Největší rozpor nastal v tom, že finanční úřady plošně uznávaly profesionálním sportovcům „výdajový paušál“ ve výši 40% ze všech příjmů, zatímco výše zmíněný rozsudek umožnil těmto

poplatníkům daně z příjmu fyzických osob uplatňovat „výdajový paušál“ ve výši 60% ze všech příjmů⁴⁴. V praxi tedy samozřejmě začalo docházet k tomu, že všichni profesionální sportovci, kteří vlastnili živnostenská oprávnění, začali podávat dodatečná daňová priznání a zároveň žádali o navrácení přeplatku na dani, vzniklého právě z tohoto rozdílu mezi 40procentním a 60procentním „výdajovým paušálem“, a to vše tři roky nazpět⁴⁵, pokud byli držiteli příslušného živnostenského listu.

Nelze než konstatovat, že současný stav je dlouhodobě neudržitelný a čím dál tím více vyvstává nutnost vytvořit jednotnou úpravu, která by do dané problematiky vnesla řád.

4. 2. 2 Sportovní činnost v rámci individuálních sportů

Stejně jako v předchozí kapitole se na tomto místě pokusím srovnat pojmové znaky živnosti, tentokrát ovšem s typickými znaky sportovní činnosti profesionálních sportovců v rámci individuálních sportů.

K naplnění podmínky soustavnosti dochází v případě, kdy je daná činnost provozována opakovaně, bez prvku nahodilosti či jednorázovosti, což v případě individuálních sportovců bude splněno. Předpoklad samostatnosti je zhmotněn v podobě určité svobody v rozhodování, a contrario v absenci osoby nadřízené, jež má pravomoc udílet příkazy osobě podřízené, která je povinna se těmito pokyny řídit. I tento požadavek živnostenského zákona zůstane v rámci tohoto okruhu sportovců zachován. Pokud má profesionál provozovat určitou činnost vlastním jménem, měl by v rámci veškerých právních jednání vystupovat sám za sebe, respektive výkony, soutěžní výsledky či marketingová činnost by měly být spojovány pouze s jeho konkrétní osobou. Dalším charakteristickým znakem je výkon na vlastní odpovědnost, kdy sportovec sám nese důsledky svého konání či odpovědnost za výsledky ze sportovních soutěží. Posledním prvkem je provozování za účelem zisku, kdy by tedy provozovateli sportovní činnosti měl vzniknout určitý majetkový prospěch, přičemž nezáleží na tom, zda zisk v konečném účtování doopravdy vznikne. I přes diverzifikaci jednotlivých sportovních odvětví v rámci individuálních sportů lze konstatovat, že i tyto poslední tři pojmové znaky budou naplněny. Sportovec si sám zvolí, zda bude využívat služeb trenérského štábu, kterého turnaje či soutěže se zúčastní, s kým uzavře sponzorské smlouvy, jaké bude používat oblečení, sportovní pomůcky atd. Míra úspěchů,

⁴⁴ Viz § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

⁴⁵ Viz § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

výsledků a kvalita předvedené hry bude spojována pouze s jeho osobou. Právě ona kvalita hry bude dále rozhodovat o tom, zda bude daná činnost zisková či nikoliv. Lze tedy konstatovat, že u většiny profesionálních sportovců v rámci individuálních sportů dojde k naplnění obecných podmínek provozování živnosti. Je ovšem otázkou, i přes splnění všech náležitostí, zda lze považovat výkon profesionálního sportu za provozování živnosti.

Kladnou odpověď přináší již výše zmíněné nařízení vlády⁴⁶, jehož aplikovatelnost na výkon sportovní činnosti je přinejmenším rozporuplná, jak již bylo rozebráno v předchozí kapitole. Pro deklaraci profesionálního sportovce „živnostníkem“ (případně podnikající osobou) hovoří i ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) bod 3 zákona o daních z příjmů, který stanoví, že osvobozen od daně je příjem v podobě ceny ze sportovní soutěže s výjimkou ceny ze sportovní soutěže u poplatníků, u nichž je sportovní činnost podnikáním, a to v hodnotě nepřevyšující 10000 Kč. Není ovšem zcela jasné, zda se toto ustanovení vztahuje na sportovce, kteří své příjmy zdaňují dle § 7 odst. 1 zákona o daních z příjmů nebo i na sportovce zdaňující příjmy dle § 7 odst. 2 téhož zákona. Zmíněná pasáž ustanovení dále odkazuje na § 10 odst. 8 zákona o daních z příjmů, jež představuje tzv. ostatní příjmy. Zákon zde v případech tzv. daňových rezidentů stanoví: „*U poplatníků uvedených v § 2 odst. 2, u nichž je sportovní činnost činností, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, se považují přijaté ceny ze sportovních soutěží za příjmy podle § 7.*“

Dle mého názoru se ovšem ani v případě výkonu sportovní činnosti v rámci individuálních sportů nejedná o provozování živnosti. K extenzivnímu výkladu vládního nařízení, které se dotýká jak kolektivních, tak individuálních sportů, jsem se již vyjadřoval výše. I z judikatury⁴⁷ plyne, že mezi výkonnými sportovci a umělci existuje určitá paralela. Lze proto využít opět výše zmíněné vládní nařízení⁴⁸, které při vymezování skupiny činností pro obor živnosti volné č. 73 (provozování kulturních, kulturně-vzdělávacích a zábavných zařízení, pořádání kulturních produkcí, zábav, výstav, veletrhů, přehlídek, prodejních a obdobných akcí) vyjímá činnost výkonných umělců v případě provádění uměleckých výkonů, kdy zmiňuje pouze podpůrná zaměstnání, jako jsou osvětlovači či zvukaři. Jako další protiargument deklarace profesionálního sportovce živnostníkem můžeme využít ustanovení § 61 odst. 3 písm. a) živnostenského zákona, které stanoví, že se fyzická osoba dopustí přestupku tím, že provozuje

⁴⁶ Viz nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních jednotlivých živností.

⁴⁷ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, sp. zn. 6 Afs 278/2016.

⁴⁸ Viz nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních jednotlivých živností.

činnost, která je živností volnou, aniž by pro tuto živnost měla živnostenské oprávnění. Na to navazuje ustanovení § 61 odst. 4 písm. c) téhož zákona, které za spáchání takového přestupku stanoví pokutu až do výše 500 000,- Kč. Při současné situaci, kdy zdaleka ne všichni profesionální sportovci jsou držiteli živnostenského oprávnění, by v důsledku aplikace tohoto ustanovení docházelo zajisté k zajímavým situacím.

Dle mého názoru tedy nelze činnost profesionálních sportovců považovat za provozování živnosti dle živnostenského zákona.

4. 3 Profesionální sportovec vykonávající nezávislé povolání

Jako poslední varianta, v rámci zdaňování příjmů profesionálních sportovců, připadá v úvahu postup dle § 7 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, tj. okruh příjmů plynoucích z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním dle zvláštních předpisů. Opět je nasnadě připomenout zásadu obsaženou v daném ustanovení, která vyjadřuje přednost zdaňování příjmů dle § 6 zákona o daních z příjmů, tudíž pokud by činnost profesionálního sportovce naplnila znaky závislé činnosti, ke zdaňování jejich příjmů jako příjmů ze samostatné výdělečné činnosti by vůbec nemělo dojít.

Pro správné uchopení problematiky této kapitoly je nejdříve nutné vymezit samotný pojem „nezávislého povolání“. To ovšem nebude jednoduchý úkol. Komentář⁴⁹ k zákonu o daních z příjmů odkazuje na definici vymezenou rozsudkem Nejvyššího správního soudu z roku 2011⁵⁰, která stanoví:

„Právní předpisy neobsahují legální definici toho, co se rozumí nezávislým povoláním. Vychází se proto podpůrně z § 22 odst. 1 písm. f), kde se uvádí v souvislosti s daňovými nerezidenty nezávislá činnost. Při vědomí, že některé z tam uvedených činností je třeba považovat za podnikání podle jiných právních předpisů podle § 7 odst. 1 písm. c)(architekt, lékař, inženýr, právník), lze za nezávislá povolání považovat např. výkonné umělce, sportovce, jejich trenéry, rozhodčí, artisty apod.“

⁴⁹ Viz PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů: komentář*. 2. vydání. V Praze: C. H. Beck, 2015. Beckova edice Komentované zákony. ISBN 978-80-7400-517-6. s. 223.

⁵⁰ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2011, sp. zn. 8 Afs 56/2010.

Když se ovšem blíže podíváme na onen § 22 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů, zjistíme, že je dále členěn do dvou bodů. Bod 1 uvádí demonstrativní výčet profesí, které spadají pod tzv. nezávislé povolání, tj. architekt, lékař, inženýr, právník, vědec, učitel, umělec, daňový či účetní poradce a podobné profese. O činnosti profesionálních sportovců se tedy výslovně nezmiňuje. Sportovce, veřejně vystupující, nalezneme až v bodě 2 daného ustanovení, což může být na první pohled trochu zavádějící. Tato situace ovšem pouze reflektuje vynětí části příjmů plynoucích ze závislé činnosti dle § 22 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, jelikož se jedná o příjmy zdaňované srážkou. Vzhledem k výše zmíněné judikatuře nebo zařazení umělců, jejichž činnost bývá často s činností profesionálních sportovců srovnávána, do obou těchto bodů, lze konstatovat, že v případě nezařazení sportovců do bodu 1 daného ustanovení došlo pouze k určitému legislativnímu opomenutí.

Dalo by se tedy shrnout, že profesionálního sportovce při výkonu sportovní činnosti, pro účely zdaňování jeho příjmů, lze zařadit do dvou základních kategorií. Případy, kdy sportovec vystupuje v rámci výkonu dané činnosti v postavení zaměstnance a situace, kdy vystupuje jako živnostník a zároveň splňuje všechny podmínky a pojmové znaky výkonu živnosti. Pokud je schopen tyto předpoklady naplnit, měl by svoji činnost provozovat na základě živnostenského listu. Pakliže ovšem nastane situace, kdy daný poplatník nesplní některou z obecných podmínek vykonávání živnosti, dostává se do situace, kdy zdaňování jeho příjmů nelze subsumovat ani pod § 6, ani pod §7 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Na tyto případy by pak měl dopadat postup dle § 7 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů. S takovou aplikací, v případě sportů kolektivních, ovšem nemohu souhlasit, protože jak už jsem uvedl výše, dle mého názoru výkon sportovní činnosti profesionálních sportovců v rámci kolektivních sportů naplňuje ve většině případů zcela základní znaky závislé činnosti, a tudíž by na profesionální sportovce mělo být pohlíženo jako na zaměstnance dle § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů a jejich příjmy by tedy měli být zdaňovány taktéž dle § 6 zákona o daních z příjmů. Pokud ovšem nejsou u výkonu činnosti profesionálního sportovce splněny všechny podmínky stanovené v § 6 zákona o daních z příjmů, měl by dle mého názoru sportovec při zdaňování svých příjmů postupovat dle § 7 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, i vzhledem k mému výše vyjádřenému názoru, kdy výkon sportovní činnosti nelze považovat za provozování živnosti.

5. Judikatura Soudního dvora Evropské unie

Problematika statusu sportovců a výkonu sportovní činnosti byla již vícekrát podrobována zkoumání i ze strany soudních orgánů Evropské unie, převážně tedy Soudním dvorem Evropské unie (dále jen „SDEU“), který v hierarchii evropské justice vystupuje jako nejvyšší soudní instance. Na několika známých případech, které byly v gesci právě SDEU, lze demonstrovat postavení sportovců na úrovni Evropské unie.

Prvním rozhodnutím v rámci tohoto problému, které bych rád zmínil, je rozsudek SDEU z roku 1974 ve věci Walrave a Koch⁵¹. Výstupem tohoto rozsudku ovšem zatím nebyla žádná přímá deklarace statusu sportovce, v tomto případě cyklisty, na unijní, popřípadě komunitární úrovni.

Pravděpodobně nejvýznamnějším rozhodnutím, které se stalo stěžejním i pro jiné instituty evropského práva, je rozsudek SDEU ve věci profesionálního belgického fotbalisty Jeana-Marca Bosmana⁵², proto mu také v rámci této kapitoly budu věnovat největší pozornost. Příslušník fotbalového stavu Bosman nebyl v předmětné věci spokojen s nabídkou jeho tehdejšího klubu na prodloužení stávajícího kontraktu (byla mu nabídnuta pouze čtvrtina jeho původního platu). Tuto nabídku odmítl a tím se stal hráčem, který byl ostatním fotbalovým klubům nabízen za předem stanovenou částku odstupného dle tabulek příslušné fotbalové asociace. Žádný klub ovšem o něj neprojevil zájem, a proto se z vlastní iniciativy dohodl na působení ve fotbalovém klubu jiného členského státu EU. Následně došlo na domluvu o přestupu mezi jeho původním a novým klubem, který byl ovšem podmíněn vyplacením odstupného za daného fotbalistu ze strany klubu, v němž měl nově působit. Přestup hráče Bosmana poté nebyl uskutečněn právě z důvodů neshod mezi jeho původním a budoucím klubem. Následně byl Bosman svým původním zaměstnavatelem suspendován a nemohl vykonávat sportovní činnost po dobu jednoho roku. Bosman se tedy obrátil se žalobou proti svému původnímu klubu na belgický soud, který se prostřednictvím institutu předběžné otázky obrátil na Soudní dvůr Evropské unie se žádostí o posouzení souladu práva volného pohybu osob a výše nastíněného přestupního systému. Po několika vyškrtnutích a opětovných zápisech do registru Evropského

⁵¹ Viz rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie C-36/74, B. N. O. Walrave and L. J. N. Koch v Association Union cycliste internationale (...), 1974.

⁵² Viz rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie C-415/93, Union royale belge des sociétés de football association ASBL (...) v Jean-Marc Bosman, 1995.

soudního dvoru bylo nakonec pomocí předběžné otázky zkoumáno, zda příslušné články Smlouvy o ES mohou být interpretovány tak, že 1) zakazují fotbalovému klubu vyžadovat a přijímat finanční, respektive transferový poplatek (odstupné) za zaměstnání jeho bývalého hráče, jehož kontrakt již vypršel, v jiném klubu v jiném členském státě a 2) zakazují národním a mezinárodním asociacím či federacím zavádět v jejich pravidlech ustanovení omezující přístup zahraničních hráčů z ES do soutěží, které tyto asociace organizují (kvóty na počet hráčů z jiného členského státu). Soud nakonec judikoval, že pravidla o přestupech hráčů vytvářejí překážku volného pohybu osob a nestojí mimo sféru Smlouvy o ES. Mohou být jedině ospravedlněna, a to pouze v případě, že by měla legitimní cíl slučitelný se Smlouvou o ES, odpovídala by veřejnému zájmu a byla by proporcionální. Tím potvrdil názor Bosmana i generálního advokáta, který vyjadřoval nemožnost Bosmana i ostatních občanů v intencích transferového systému odejít do klubu z jiného členského státu EU na základě svého svobodného rozhodnutí po vypršení smlouvy, a tím jim znemožňovat vykonávat v jiném členském státě ekonomickou činnost. Jedním z důsledků případu Bosman byl efekt prodlužování smluv profesionálními hráči, protože tento precedens umožňuje klubům prodávat a nakupovat hráče pouze v případech, kdy jejich stávající smlouvy ještě nevypršely. Ač bylo možné očekávat, že částky odpovídající odstupnému klesnou ke hranici minima, protože zde vznikla možnost zaměstnat volné hráče až po vypršení jejich kontraktů, k takovému efektu nakonec nedošlo, ba naopak výše částek za odstupné postupně narůstala. Na základě tohoto vývoje byla dále novelizována přestupová pravidla, která mimo jiné stanovila maximální délku uzavíraného kontraktu na dobu pěti let.

Tento rozsudek a závěry v něm obsažené se toliko vztahuje pouze na skupinu sportovců v rámci kolektivních sportů, nikoliv individuálních, i vzhledem k výrazným odlišnostem mezi těmito dvěma skupinami. Lze poznamenat, že hned v několika pasážích tohoto rozsudku soud pojímá výkon sportovní činnosti profesionálním fotbalistou jako výkon činnosti závislé, respektive v pracovněprávní rovině. To lze spatřovat například v části rozsudku, kde soud vyjadřuje svůj názor na právní vztahy mezi jednotlivými kluby, které vznikají na bázi obchodněprávní, zatímco vztahy mezi sportovci a kluby fungují v rovině práva pracovního. Rozsudek ve věci Bosman hrál důležitou roli i v problematice volného pohybu osob v rámci unijního prostoru. Pod tento institut lze subsumovat i profesionální sportovce, kteří provozují sportovní činnost jako činnosti závislou, pro své zaměstnavatele (tj. sportovní kluby), čímž dobrovolně vstupují do pracovního poměru, aby mohli vykonávat své povolání.

Na tomto místě bych ještě rád zmínil jeden rozsudek SDEU, týkající se postavení sportovců v rámci kolektivních sportů, a to rozhodnutí ve věci Lehtonen⁵³. Zde soud přímo judikoval, že tento typ sportovce (v tomto případě profesionální basketbalista) bude podléhat dikci tehdejšího článku 39 Smlouvy o založení Evropského společenství. Opět i v tomto rozsudku převažuje právní názor, který v souvislosti s výkonem sportovní činnosti užívá pojmu pracovněprávní vztah a dále tento institut rozvíjí, kdy stanoví, že pro tento vztah je typický výkon určité činnosti, popřípadě práce, po daný časový úsek pro odlišnou osobu jako vedoucího a za tuto činnosti je zároveň daný „pracovník“ odměňován. Tento rozsudek současně přebírá i právní názory obsažené v dřívějším rozhodnutí ve věci Bosman.

SDEU se věnoval i postavení sportovců v rámci sportů individuálních. Příkladem může být rozhodnutí ve věci Delière⁵⁴. V případě této judistky, ale i jiných „individuálů“, SDEU judikoval povinnosti přezkumu, zda tito nevystupují v postavení tzv. poskytovatelů služeb dle unijního práva, což by s největší pravděpodobností pro potřeby české právní úpravy odpovídalo postavení osob samostatně výdělečně činných. Soud dále vyjadřuje názor, že působení sportovců v rámci mezinárodních soutěží lze chápat jako opakující se výkon konkrétní činnosti (služby), a proto je tedy možné tyto podřadit pod tehdejší článek Smlouvy o založení Evropského společenství týkající se volného pohybu služeb (v rámci současné platné právní úpravy je tento institut obsažen ve Smlouvě o fungování Evropské unie).

Na základě výše zmíněného lze shrnout, že SDEU se postavení profesionálních sportovců ať v rámci kolektivních sportů, tak v rámci sportů individuálních, věnoval spíše z pohledu základních institutů práva evropského, kterými jsou volný pohyb osob a služeb. Tato kapitola tedy toliko sloužila k určitému krátkému nástinu vývoje právních názorů v oblasti výkonu sportovní činnosti na unijní úrovni. Nezbyvá než konstatovat, že v oblasti postavení profesionálních sportovců je nutno vycházet z národních právních předpisů, které jsou relevantní pro výše zmíněnou problematiku výkonu sportovní činnosti.

⁵³ Viz rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie C-176/96, Jyri Lehtonen and Castors Canada Dry Namur-Braine ASBL v Federation royale belge des sociétés de basketball ASBL (FRBSB), 2000.

⁵⁴ Viz rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie Christelle Delière v Ligue francophone de judo et disciplines associées ASBL, Ligue belge de judo ASBL, Union européenne de judo (C-51/96) and Francois Pacquee (C-191/97), 2000.

6. ČR kontra ostatní státy, úvahy de lege ferenda

V podstatě v každém programovém prohlášení vlád z posledních let můžeme najít nějakou zmínku o tom, že dojde k potřebným legislativním změnám v oblasti sportu. Do současné chvíle k nim ovšem nedošlo. V oblasti postavení profesionálních sportovců a s tím souvisejícím zdaňováním jejich příjmů panuje v současné době v České republice neujasněná a dle mého názoru dlouhodobě neudržitelná situace, kdy v praxi existují tři rovnocenné způsoby, které byly do jisté míry utvářeny na půdě soudních instancí, jak nakládat s příjmy profesionálních sportovců. Je nepochybné, že k určitých institucionálním, formálním i praktickým změnám bude muset v blízké budoucnosti dojít, protože jinak bude docházet ze stran mezinárodních institucí k nepříjemným sankcím, které by mohly ve značné míře ovlivňovat chod a existenci nejrůznějších sportovních organizací a klubů. Příkladem za všechny mohou být opakované výtky ze strany fotbalové organizace UEFA, která neustále naléhá na výkonné orgány v rámci našeho fotbalového prostředí s požadavkem na deklaraci profesionálního fotbalisty zaměstnancem, jak je tomu ve většině států, jež jsou členy právě této sportovní entity.

I proto bych se rád na závěr této kapitoly pustil do určitých úvah de lege ferenda v rámci dané problematiky, kde bych se pokusil nastínit možný postup při novelizaci stávajících předpisů či úplné rekodifikaci daného odvětví.

Na úvod této kapitoly bych rád provedl určitý náhled do právní situace panující v ostatních státech, týkající se postavení sportovců obecně a s tím spojeného zdaňování jejich příjmů. Zaměřil bych se konkrétně více na slovenskou úpravu, která v posledním období prošla značnou změnou.

6. 1 Právní úprava na Slovensku

Od 1. 1. 2016 je na území našich východních sousedů účinný zákon č. 440/2015 Z. z. o športe a o zmene a doplnení niektorých zákonov (dále jen „zákon o športe“). V dobách před účinností tohoto právního předpisu panovala na Slovensku v podstatě stejná praxe jako v našich končinách, tj. smlouvy o výkonu profesionální sportovní činnosti byly uzavírány jako smlouvy innominátní dle tamního občanského či obchodního práva a situace byla taktéž nejednotná. Proto vyvstala nutnost vytvoření nového zákona, který by jasně definoval důležité pojmy pro potřeby osob pohybujících se ve sportovním prostředí.

Již v ustanovení § 3 zákona o športe nalezneme vymezení pojmů jako jsou sportovní činnost, vrcholový sport, sport pro všechny atd.

Tento právní předpis dále rozlišuje sportovce na sportovce vykonávající sport jako profesionální sportovci, amatérští sportovci a sportovci neorganizovaní⁵⁵. Dělicí čarou mezi prvními dvěma skupinami a skupinou poslední je přitom příslušnost toho konkrétního sportovce k určité sportovní organizaci, v rámci níž je registrovaný ve zdrojové evidenci. Dle § 4 odst. 3 zákona o športe pak profesionální sportovec vykonává sport a) na základě smlouvy o profesionálním vykonávání sportu, pokud výkon jeho činnosti naplňuje znaky závislé práce, b) na základě pracovněprávního vztahu nebo obdobného pracovního vztahu dle zvláštního předpisu v rezortním sportovním středisku nebo c) jako tzv. samostatně zárobkovo činná osoba (což lze považovat za osobu samostatně výdělečně činnou dle naší právní úpravy). Lze tedy shrnout, že zákon o športe vymezuje dvě možnosti provozování profesionální sportovní činnosti, a to buď ve formě výkonu závislé práce (což se bude týkat převážně sportovců v rámci kolektivních sportů), anebo prostřednictvím samostatně výdělečné činnosti.

Zákon o športe zavádí do platné právní úpravy nový smluvní typ, a to tzv. smlouvu o profesionálním vykonávání sportu⁵⁶. Tímto kontraktem se profesionální sportovec zavazuje vykonávat sportovní činnost za sportovní organizaci, která je druhou stranou oné dohody, a to vše za určitou úplatu. Tato mzda, která profesionálnímu sportovci náleží za výkon sportovní činnosti se považuje za mzdu dle zákoníku práce⁵⁷. § 35 zákona o športe dále stanoví, že smlouva o profesionálním vykonávání sportu musí být uzavřena písemně a musí obsahovat podstatné náležitosti, které jsou obsaženy v § 35 odst. 3 tohoto zákona. Jedná se například o délku trvání smlouvy, mzdu a mzdové podmínky konkrétního sportovce, používání a zhodnocování osobnostních práv profesionála či výměru dovolené a určení způsobu jejího čerpání. Nelze si nepovšimnout, že takto koncipovaný smluvní typ do značné míry připomíná ustanovení běžně uzavíraných pracovních smluv.

Jedním ze sporných bodů při rozhodování o tom, zda výkon sportovní činnosti lze zařadit pod pojem závislé práce, výkon živnosti či výkon nezávislého povolání (viz polemika nástíněná

⁵⁵ Viz § 4 zákona o športe.

⁵⁶ Viz § 35 a násl. zákona o športe.

⁵⁷ Dle § 118 zákona č. 311/2001 Z. z. Zákoníku práce, v znení neskorších predpisov.

výše) bývá nemožnost jednoznačného určení pracovní doby konkrétního profesionálního sportovce. Zákon o športe tuto problematiku řeší ustanovením § 37, kdy definuje pracovní dobu a dobu odpočinku. Zavádí pojem tzv. denního pracovního času, který zahrnuje časový úsek 24 po sobě následujících hodin, kdy je sportovec za účelem výkonu sportovní činnosti k dispozici sportovní organizaci se kterou má uzavřenou smlouvu o profesionálním vykonávání sportu. Profesionál si musí plnit své smluvní povinnosti v časových úsecích, které si dohodne se svým sportovním klubem, a to vše se odvíjí od typu konkrétního sportovního odvětví, v rámci něhož sportovec sportovní činnost vykonává. Co se týká doby odpočinku, profesionální sportovec má během tohoto denního pracovního času právo na nepřetržitý odpočinek a regeneraci podle podmínek vyžadovaných při výkonu konkrétního sportu s tím, že tento čas oddechu nesmí být kratší než 6 hodin za časový úsek 24 hodin. Sportovní organizace je dále povinna sportovci zajistit, aby alespoň jednou za týden mohl nepřetržitě odpočívat v rozsahu celého jednoho dne.

Smluvní vztah založený smlouvou o profesionálním vykonávání sportu zaniká uplynutím doby, na kterou byla uzavřena, smrtí sportovce nebo jeho prohlášením za mrtvého či zánikem sportovní organizace bez právního nástupce. Dále může být tento závazek rozvázán dohodou, výpovědí či okamžitým skončením⁵⁸. I tyto pasáže připomínají instituty známé z práva pracovního, kdy zákon o športe dále vyjadřuje nutnost písemné formy výpovědi, stanoví existenci výpovědní doby či výčet výpovědních důvodů.

Použitelnost institutu výpovědní doby na podmínky výkonu profesionální sportovní činnosti byla taktéž častým předmětem polemik nejen odborné veřejnosti. Zákon o športe stanoví, že pokud je smluvní vztah založený smlouvou o profesionálním vykonávání sportu rozvázán výpovědí, tak je tento ukončen až po uplynutí výpovědní doby, která činí nejméně 1 měsíc, jestliže předpisy sportovního svazu, smlouva o profesionálním vykonávání sportu či kolektivní smlouva nestanoví delší výpovědní dobu. Ta začíná běžet od prvního dne kalendářního měsíce následujícího po doručení výpovědi a skončí jeho posledním dnem. Pokud ovšem sportovec, kterému neustále běží výpovědní doba, nezůstane ve stávající sportovní organizaci, má tato právo na peněžní náhradu, a to nejméně v takové výši, která odpovídá součinu měsíčního výdělků sportovce dle smlouvy o profesionálním vykonávání sportu a délky výpovědní doby, pokud ovšem bylo ustanovení o možnosti uplatnění peněžní náhrady obsaženo v předmětné smlouvě⁵⁹.

⁵⁸ Viz § 38 a násl. zákona o športe.

⁵⁹ Viz § 41 zákona o športe.

Dalším zajímavým prvkem sportovní činnosti, který bývá v tomto prostředí často využíván, a který doposud nebyl na zákonné úrovni upraven, je hostování sportovce. Ve zkratce se jedná o dohodu mezi jednotlivými kluby a profesionálem, kdy tento na určitý časový úsek vykonává sportovní činnost jménem jiného sportovního klubu za nově stanovených podmínek. Nový klub, do kterého přichází profesionální sportovec hostovat, většinou přebírá zcela nebo částečně povinnost vyplácet profesionálovi odpovídající plat buď za stávajících smluvních podmínek, anebo nově upravených. Tento institut bývá převážně využíván v rámci odvětví kolektivních sportů. Zákon o športe k tomu zavádí pojem tzv. dočasného hostovanie športovca⁶⁰, kdy sportovec, který má se sportovní organizací uzavřenou smlouvu o profesionálním vykonávání sportu, může být, na základě trojstranné dohody uzavřené mezi sportovcem, sportovní organizací, se kterou má tento kontrakt uzavřený a jinou sportovní organizací, dočasně přidělen za účelem vykonávání sportovní činnosti právě k tomuto novému sportovnímu klubu, a to i do zahraničí.

Neméně zajímavým prvkem většiny běžných pracovních smluv bývají pasáže týkající se dovolené, stanovování její délky či její čerpání. Nic takového v podmínkách provozování profesionální sportovní činnosti zatím nebylo upraveno, kdy sportovec čerpal „dovolenou“ či spíše delší volno až po skončení sportovní sezóny, kdy se délka tohoto odpočinku logicky lišila dle toho, od jakého momentu ukončil sportovní klub své účinkování v rámci sportovních soutěží a kdy na druhé straně bylo stanoveno zahájení přípravy na nové období činnosti. I této problematice se dotýká ustanovení zákona o športe⁶¹, kdy přímo deklaruje nárok sportovce na dovolenou, a to v rozsahu nejméně dvaceti kalendářních dní za jeden kalendářní rok. Další pravidla týkající se dovolené již vychází z pracovněprávní stránky tohoto institutu, kdy zákon operuje s měsíčními dotacemi, právo sportovní organizace nařídít dovolenou atd. Zajímavým může být ustanovení týkající se těhotných sportovkyň, kdy tyto mají právo odmítnout vykonávání sportu, pokud by tento výkon mohl podle lékařského posudku ohrožovat život nebo zdraví počatého dítěte. Zároveň ovšem platí, že neexistuje-li jiná dohoda mezi sportovkyní a sportovní organizací, nenáleží této profesionálce, po dobu, kdy nevykonává sportovní činnost z důvodu těhotenství, mzda ani náhrada mzdy.

⁶⁰ Viz § 43 zákona o športe.

⁶¹ Viz § 44 zákona o športe.

Na základě výše uvedeného lze shrnout, že slovenská úprava nastínila určitou možnost, jak postupovat v rámci problematiky postavení profesionálního sportovce napříč jednotlivými právními odvětvími. Neznamená to ovšem, že by se setkala s všeobecným uznáním a spokojeností⁶². Zavedla a definovala jednotlivé instituty, konkrétně například pracovního práva, jejichž ustanovení je nezbytným a nutným krokem směrem k vytyčenému cíli. A tím nemůže být nic jiného (ať již z důvodu praktických či tlaku mezinárodních organizací) než deklarace profesionálního sportovce za osobu vykonávající sportovní činnost jako činnost závislou, a to na základě profesionální smlouvy, která se jak formálně, tak i obsahově bude držet v intencích smlouvy pracovní.

Co se týká komparace české a slovenské úpravy, slovenská úprava se zákonem o športe snaží o sjednocení terminologie, aby již nadále nedocházelo k výkladovým nejasnostem a zároveň se pokouší implementovat prvky převážně pracovního práva do oblasti výkonu profesionálního sportu. Naše úprava zatím takovouto kodifikaci postrádá a v blízké době se jí s největší pravděpodobností nedočká. Proto bude nadále docházet k různým interpretačním rozdílům, které v důsledku povedou k ještě větší roztržitosti právního odvětví, týkajícího se obecného postavení profesionálů či zdaňování jejich příjmů.

6. 2 Právní úprava v ostatních státech

V této kapitole bych rád krátce shrnul postavení profesionálních sportovců v rámci dalších právních řádů, s tím že úvahy budu směřovat především na profesionály v rámci kolektivních sportů, protože v rámci individuálních sportů převažuje úprava deklarující sportovce jako osoby samostatně výdělečně činné.

Bohužel i když uplynulo již pár desítek let, kdy byla Evropa rozdělena „železnou oponou“ na západní a východní blok, v některých oblastech lidských činností je tato hranice pořád aktuální. To se týká i postavení profesionálních sportovců v právním řádu a s tím spojeného zdaňování jejich příjmů.

⁶² Viz např. Zákon o športe má svoje výhody, funkcionári ho ale kritizujú. *SME Šport* [online]. 10. 3. 2017 [cit. 2018-10-18]. Dostupné z: <https://sport.sme.sk/c/20480334/zakon-o-sporte-ma-svoje-vyhody-funkcionari-ho-ale-i-kritizuju.html>.

Zatímco v západní Evropě je standardem považovat profesionála za zaměstnance, v některých ostatních zemích střední a východní Evropy tomu tak doposud není, i když např. mezinárodní fotbalová hráčská asociace FIFPro (Fédération Internationale des Associations de Footballeurs Professionnels) vytváří neustálý nátlak na jednotlivé národní fotbalové svazy⁶³.

Sportovci působící v Německu, Francii, Anglii či Španělsku vykonávají sportovní činnost jako zaměstnanci sportovní klubů a dle tohoto postavení jsou dále i zdaňovány jejich příjmy, i když v některých případech s určitými odchylkami, kdy je například rozdílně zdaňována složka mzdy či platu, která sportovci náleží za sportovní činnost a jinak ta část odměny, která odpovídá výnosům z jeho osobnostních práv. Rozdílné je i samotné daňové zatížení konkrétních subjektů. V souvislosti s tím se v poslední době objevují zprávy o krácení daňové povinnosti ze strany konkrétně profesionálních fotbalistů působících ve Španělsku, kteří za tuto svou protiprávní činnost byli pravomocně odsouzeni k nepodmíněným trestům odnětí svobody.

Státem, který je dle mého názoru v této problematice na pomezí západní a východní Evropy, je již výše zmíněné Slovensko, které se svou relativně novou kodifikací⁶⁴ snaží co nejvíce přiblížit právě standardu států ze západní části evropského kontinentu.

Třetí, nejméně početnou skupinu tvoří Česká republika a například Slovinsko. V těchto státech není jednoznačně stanoveno, jestli je profesionální sportovec zaměstnancem (osobou vykonávající závislou práci) či pro potřeby zdaňování příjmů osobou odlišnou. Zde právě dochází k již zmiňovaným situacím, kdy na jednu konkrétní činnost, tj. provozování sportovní činnosti, může být použito několik způsobů zdaňování příjmů pocházejících z jejího výkonu. Právě na tuto skupinu států nejvíce dopadá kritika ze strany mezinárodních organizací.

6.3 Úvahy de lege ferenda

Již několik let pravidelně dochází, a to nejenom v odborných kruzích, ke vzrušené debatě na téma sjednocování pravidel při zdaňování příjmů profesionálních sportovců generovaných při výkonu jejich sportovní činnosti. Toto téma bývá i předmětem předvolebních slibů některých politických stran. I v dokumentech, společně s kterými žádá vláda o důvěru, tj. programových

⁶³ Viz např. FIFPro chce, aby fotbalisté v Česku byli zaměstnanci. *Eurofotbal.cz* [online]. 15. 3. 2018 [cit. 2018-10-18]. Dostupné z: <http://www.eurofotbal.cz/clanky/fifpro-chce-aby-fotbaliste-v-cesku-byli-zamestnanci-392802/>.

⁶⁴ Viz zákon o športe.

prohlášení jednotlivých vlád, se opakovaně objevují pasáže týkající se vytvoření sjednocující kodifikace, která nastaví jasná pravidla. V posledním období například předložil vládní zmocněnec pro sport Milan Hnilička návrh nového zákona pro sport, který se ovšem z převážné části zabývá spíše přesunem pravomocí mezi jednotlivými správními orgány, vytvořením nového správního úřadu tzv. agentury pro sport či lepší funkcí dotačních programů. Lze pouze polemizovat jaký reálný dopad by toto dílo mělo na různorodé sportovní prostředí⁶⁵. Opět ovšem chybí zásadní deklarace postavení sportovců v intencích daňových a s tím souvisejících.

I proto bych dále rád nastínil dvě možnosti řešení, které by do budoucna mohly do určité míry vyjasnit některé sporné body, na základě kterých nastala situace, která je v tomto odvětví k vidění v současné chvíli.

První možností by mohla být novelizace stávajících právních předpisů. Jde o to, zda je opravdu nutné vytvářet zcela nové koncepční dílo a zda toto opravdu dokáže postihnout celou škálu problémů, ať již definičních či jiných. Nemyslím si, že by nová kodifikace musela nutně obsahovat řešení pro všechna právní odvětví. Současné platné a účinné právní předpisy jsou již tak dost podrobné. V zákoně o daních z příjmů jsou v § 6 - § 10 vyjmenovány velice komplexně jednotlivé typy příjmů poplatníka této daně a konkrétně v § 6 odst. 1 tohoto zákona jsou definovány příjmy ze závislé činnosti a v § 7 odst. 1 a 2 jsou stanoveny příjmy ze samostatné činnosti. Dle mého názoru by například každé z těchto dvou ustanovení mohlo obsahovat další bod případně písmeno, a to konkrétně v případě § 6 bod týkající se výkonu sportovní činnosti v rámci kolektivních sportů a v případě § 7 výkonu sportovní činnosti v rámci individuálních sportů. Vznikla by zde ovšem určitá definiční nouze, která by byla vyřešena právě v již dříve zmíněné nové sportovní kodifikaci.

Tím se dostávám k druhé možnosti řešení, a to vytvoření zcela nové právní úpravy při zachování znění současných právních předpisů. Jak již bylo uvedeno výše na příkladu slovenského zákona o športe ani tato varianta se neobejde bez určitých obtíží. Sportovní prostředí je obrovsky různorodá entita, jak můžeme ostatně vidět i na čím dál tím časnější specializaci mladých sportovních nadějí. Již nemůžou nastat situace, které byly běžné

⁶⁵ Viz např. Předseda ČOV Kejval o návrhu nového zákona o sportu, hymně i vztazích s ČUS: Některé záležitosti se demonizují. *Sport.cz* [online]. 6. 8. 2018 [cit. 2018-10-19]. Dostupné z: <https://www.sport.cz/ostatni/ostatni/clanek/1011445-predseda-cov-kejval-o-navrhu-noveho-zakona-o-sportu-hymne-i-vztazich-s-cus-nektere-zalezitosti-se-demonizuji.html>.

v dřívějších dobách, kdy sportovec mohl na té nejvyšší úrovni vynikat hned v několika sportech. Je také nemožné určit, který sport má větší váhu či důležitost. Samozřejmě existují výjimky, kdy pro každý stát, Českou republiku nevyjímaje, jsou určitá sportovní odvětví hlavní (často vyjádřené i počtem zaregistrovaných či určitým jiným způsobem aktivních sportovců) a další spíše okrajová. Tento předpoklad ovšem nelze paušalizovat. Jak lze sledovat například v případě našeho státu, do popředí se v současné době dostávají sporty, které dříve byly spíše na periferii, jako je například biatlon či florbal, a na druhou stranu sporty, ve kterých jsme dříve slavili nemalé úspěchy víceméně stagnují (basketbal, házená, volejbal atd.). Proto by dle mého názoru ani neměla být hlavním účelem nového předpisu snaha o obsažení celé problematiky. Tento nový zákon by měl jasně definovat obecné pojmy, jako jsou sportovní činnost, její profesionální či amatérský výkon, situace kdy se jedná o sportovce v rámci kolektivních sportů a kdy naopak v rámci sportů individuálních, základní podmínky profesionálních sportovních smluv atd.

Na základě výše uvedeného byl rád shrnul, že dle mého názoru by mělo dojít k vytvoření nového právního sjednocujícího kodexu, který by ovšem neměl mít za cíl vyřešit všechny sporné body. Měl by jasně stanovit a deklarovat pojmy, které jsou univerzální napříč celým sportovním spektrem a zastávat pozici subsidiarity k ostatním právním předpisům v konkrétních právních odvětvích, které by v souvislosti s účinností tohoto nového zákona musely projít určitou novelizací. Nezasťírám, že tato možnost řešení vyžaduje shodu napříč politickou reprezentací zformované v podobě zákonodárského sboru, jejíž dosažení se může jevit jako utopie. Dle mého názoru by se ovšem takového konsensu mělo dosáhnout, protože současná situace umožňuje soudním instancím vydávat taková rozhodnutí, která vytvářejí v právní obci nejistotu, která určitě není dobrou vizitkou demokratického právního státu.

Závěr

Hlavním cílem této diplomové práce bylo provedení analýzy zdaňování příjmů profesionálních sportovců ze sportovní činnosti, a to konkrétně v postavení daňových rezidentů České republiky. Zároveň jsem chtěl poukázat na nesrovnalosti, které vznikají při teoretickém a praktickém řešení tohoto problému, to vše v návaznosti na judikaturu soudních instancí tuzemských i Soudního dvora Evropské unie. Při této analýze jsem vycházel ze základního dělení na sportovce v rámci individuálních sportů a sportovce v rámci kolektivních sportů. Každá z těchto dvou skupin vykazuje z daňově právního hlediska charakteristické znaky, které jsou pro potřeby zdaňování příjmů těchto osob zásadní.

Při pohledu na samotnou osobu profesionálního sportovce lze konstatovat, že ve většině států Evropské unie, a to i s přihlédnutím k několika rozhodnutím SDEU, je sportovec v rámci kolektivních sportů považován za zaměstnance, popřípadě osobu vykonávající závislou činnost. V České republice je naopak tento považován za osobu samostatně výdělečně činnou, ve světle posledních rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dokonce za osobu vykonávající živnost.

V rámci své práce jsem došel k následujícím závěrům. Provozování sportovní činnosti profesionálními sportovci v rámci kolektivních sportů naplňuje několik charakteristických znaků, které zdaňování příjmů těchto osob, z teoretického hlediska, subsumuje pod § 6 zákona o daních z příjmů, tj. příjmů ze závislé činnosti. I z judikatury Nejvyššího správního soudu lze tento názor dovozovat, i když v posledních letech dochází k prolomování této dříve vyjádřené myšlenky. Dle mého názoru, i vzhledem k tlaku, který je v posledních letech vyvíjen ze strany několika evropských či mezinárodních sportovních asociací, které požadují deklaraci profesionálního sportovce jako zaměstnance, nastane situace, kdy budou sportovci v rámci kolektivních sportů považováni za závislé osoby, potažmo zaměstnance. Pro samotné sportovce a sportovní kluby to však bude oproti současné situaci, kdy je na takovéto sportovce nahlíženo jako na osoby samostatně výdělečně činné, značná finanční zátěž ať již z hlediska vyšších daňových odvodů v případě sportovců, tak vyšších nákladů v oblasti práva sociálního zabezpečení v případě klubů.

Co se týče postavení sportovců v rámci individuálních sportů je situace také značně komplikovaná. Vyvstává zde několik možností, jak pohlížet na tuto skupinu sportovců. Může se jednat o osoby, kterým plynou příjmy ze závislé činnosti dle § 6 zákona o daních z příjmů,

zároveň však může jít o osoby, jejichž příjmy plynou ze samostatné činnosti dle § 7 zákona o daních z příjmů.

S tím souvisí i problematika týkající se deklarace výkonu sportovní činnosti za provozování živnosti. Domnívám se, že i když v určitých případech mohou být naplněny pojmové znaky živnosti, profesionální sportovec by neměl být považován za osobu provozující živnost. V praxi také nebývalo zvykem, aby takto profesionální sportovci vystupovali, i když lze v budoucnu očekávat, vzhledem k rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2017, nárůst počtu sportovců se živnostenským oprávněním. S tím souvisí i otázka týkající se výkonu sportovní činnosti jako tzv. nezávislého povolání. I v tomto případě nelze tomuto názoru jednoznačně přisvědčit. Nemůžu tedy souhlasit se, v praxi běžně užívaným, standardem, kdy je provozování sportovní činnosti považováno za výkon jiného nezávislého povolání, a to i v případech sportovců v rámci kolektivních sportů.

Již několik let v rámci sportovního odvětví vyvstává otázka, zda přistoupit k novelizacím současných právních předpisů či vytvořit kodifikaci zcela novou. Dle mého názoru neexistuje jednoznačná odpověď. Určitě by ale mělo v nějaké formě ke změně dojít, protože současná situace, ve spojení s čím dál tím více rozšiřujícími se možnostmi, jak na danou problematiku pohlížet a v praxi ji uplatňovat, je neudržitelná a neakceptovatelná v kontextu právního vývoje na starém kontinentu.

S ohledem na výše zmíněné lze konstatovat, že situace v rámci zdaňování příjmů profesionálních sportovců je značně neutěšená. S dalšími rozsudky nejvyšších soudních instancí, které místo toho, aby deklarovali správný a jediný možný postup řešení naopak tento okruh možností postupů rozšiřují, se tento chaos neustále prohlubuje. Při přípravě a hledání zdrojů informací pro účely této práce jsem měl možnost proniknout trochu více do tzv. kuloárů sportovního prostředí a po několika diskuzích s představiteli jednotlivých sportovních klubů i samotnými sportovci je dle mého názoru tato situace neudržitelná a již nastala ta správná chvíle pro sjednocení judikatury či vytvoření samostatné právní úpravy sportovního odvětví jako celku, která bude obsahovat jasnou deklaraci sportovce, ze které budou moci vycházet všechna další právní odvětví, kterých se sportovní problematika týká, včetně práva finančního.

Seznam použitých zdrojů

1) Knižní literatura

BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michael KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. Právnícké učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

ČORBA, Jozef. *Otázky sportovního práva*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2008. Ediční řada Ústavu státu a práva AV ČR. ISBN 978-80-904024-1-6.

HAMERNÍK, Pavel. *Sportovní právo s mezinárodním prvkem*. Praha: Auditorium, 2007. ISBN 978-80-903786-1-2.

JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2.

KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2018. Právní monografie. ISBN 978-80-7552-935-0.

KRÁLÍK, Michal. *Právo ve sportu*. Praha: Beck, 2001. Populárně odborné příručky. ISBN 80-7179-532-1.

MARKOVÁ, Hana. *Zákon o daních z příjmů: komentář*. Praha: Beck, 2006. Beckovy texty zákonů s komentářem. ISBN 80-7179-474-0.

PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů: komentář*. 2. vydání. V Praze: C. H. Beck, 2015. Beckova edice Komentované zákony. ISBN 978-80-7400-517-6.

PICHRT, Jan, ed. *Sport a (nejen) pracovní právo*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-655-6.

RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. Praha: Beck, 2007. Beckova edice právo a hospodářství. ISBN 978-80-7179-563-6.

RADVAN, Michal a kol. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. Brno: Masarykova univerzita, 2008. Edice učebnic Právnické fakulty MU. ISBN 978-80-210-4732-7.

RADVAN, Michal; MRKÝVKA, Petr; KRANECOVÁ, Jana; JANOVEC, Michal a Martina VALACHOVÁ. *Vybrané aspekty přímých daní a jejich interpretace a aplikace v judikatuře*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2014. ISBN 978-80-210-7702-7.

RAJNOŠKOVÁ ČERNÁ, Lenka, Zuzana RYLOVÁ. *Komentář k dani z příjmů fyzických osob s příklady: 2015-2016 : teorie, příklady*. Bohuňovice: Oswald, 2016. ISBN 978-80-88128-05-2.

RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: Anag, 2012. Daně. ISBN 978-80-7263-724-9.

SLUKA, Tomáš. *Profesionální sportovec: (právní a ekonomické aspekty)*. Praha: Havlíček Brain Team, 2007. ISBN 978-80-903609-5-2.

SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Daně. ISBN 978-80-7552-688-5.

SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. Daňová řada. ISBN 978-80-7478-035-6.1.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SDEU, společný konsolidovaný základ daně (CCCTB), akční plán BEPS, zdanění finančního sektoru*. 7. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-274-5.

TOPINKA, Jiří, Jan STANJURA. *Občanská sdružení ve sportu: právní, účetní a daňové problémy*. Praha: Olympia, 2001. ISBN 80-7033-223-9.

VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. Daňová řada. ISBN 978-80-7357-550-2.

VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Cizinci a daně: zdaňování příjmů fyzických osob - cizích státních příslušníků v České republice*. 4., rozšířené vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-285-6.

Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. ISBN 978-80-7357-480-2.

2) Časopisecká literatura

RADVAN, Michal a Jan NECKÁŘ. Taxation of professional team sport athletes in the Czech Republic. *Public Governance, Administration and Finances Law Review in the European Union and Central and Eastern Europe*. Budapest: Wolters Kluwer Hungary, 2016, roč. 1, č. 1, s. 40-46. ISSN 2498-6275.

ŠUBRT, Bořivoj; TREZZIOVÁ Dana. Závislá práce, nelegální práce a „švarcsystém“ od 1. 1. 2012 (II. část). *Práce a mzda*, 2012, č. 1, s. 31-34. ISSN: 0032-6208.

TOPINKA, J. Zdaňování sportovců a sportovních organizací. *Daně*, 1999, č. 4, s. 2-12. ISSN 1801-6006.

VYBÍRAL, Roman. Analýza judikatury vztahující se k postavení profesionálních sportovců v oblasti kolektivních sportů v České republice. *Jurisprudence*. 2013, roč. 22, č. 1, s. 12-17. ISSN 1802-3843.

VYBÍRAL, Roman. Zdaňování příjmů profesionálních sportovců ze sportovní činnosti. *Daně a finance*. 2011, č. 3, s. 17-21. ISSN 1801-6006.

3) Seznam použitých internetových zdrojů

Metodický pokyn Legislativně právního oddělení FAČR č. 2/2016 - Vzory profesionálních smluv [online]. [cit. 2018-02-26]. Dostupné z: <https://facr.fotbal.cz/uredni-deska-predpisy/65?category=3>.

Regulations on the Status and Transfer of Players (2018) [online]. [cit. 2018-02-14]. Dostupné z: https://www.fifa.com/mm/document/affederation/administration/regulations_on_the_status_and_transfer_of_players_en_33410.pdf.

Evropská charta sportu [online]. [cit. 2018-02-14]. Dostupné z: <http://www.msmt.cz/sport/evropska-charta-sportu>.

Sněmovní tisk 707/0, Vládní návrh zákona o sportu [online]. [cit. 2018-02-14]. Dostupné z <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=3&CT=707&CT1=0>.

Finanční zpravodaj číslo 9/2005 část 1 [online]. [cit. 2018-02-26]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/D-285.pdf>.

Oecd.org: ISSUES RELATED TO ARTICLE 17 OF THE MODEL TAX CONVENTION [online].2014 [cit. 2018-03-21]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/treaties/report-article%2017-model-tax-convention.pdf>.

Zákon o športe má svoje výhody, funkcionári ho ale kritizujú. *SME Šport* [online]. 10. 3. 2017 [cit. 2018-10-18]. Dostupné z: <https://sport.sme.sk/c/20480334/zakon-o-sporte-ma-svoje-vyhody-funkcionari-ho-ale-i-kritizuju.html>.

FIFPro chce, aby fotbalisté v Česku byli zaměstnanci. *Eurofotbal.cz* [online]. 15. 3. 2018 [cit. 2018-10-18]. Dostupné z: <http://www.eurofotbal.cz/clanky/fifpro-chce-aby-fotbaliste-v-cesku-byli-zamestnanci-392802/>.

Předseda ČOV Kejval o návrhu nového zákona o sportu, hymně i vztazích s ČUS: Některé záležitosti se démonizují. *Sport.cz* [online]. 6. 8. 2018 [cit. 2018-10-19]. Dostupné z:

<https://www.sport.cz/ostatni/ostatni/clanek/1011445-predseda-cov-kejval-o-navrhu-noveho-zakona-o-sportu-hymne-i-vztazich-s-cus-nektere-zalezitosti-se-demonizuji.html>.

4) Seznam použitých právních předpisů

Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

Nařízení č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních jednotlivých živností.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 311/2001 Z. z. Zákoník práce, v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 440/2015 Z. z. o športe a o zmene a doplneni niektorých zákonov, v znení neskorších predpisov.

5) Seznam použité judikatury

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004, sp. zn. 5 Afs 22/2003.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, sp. zn. 2 Afs 62/2004.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. 2 Afs 176/2004.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, sp. zn. 2 Afs 173/2005.

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. 4. 2008, sp. zn. 33 Odo 848/2006.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2011, sp. zn. 8 Afs 56/2010.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, sp. zn. 2 Afs 16/2011.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, sp. zn. 6 Afs 278/2016.

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie C-36/74, B. N. O. Walrave and L. J. N. Koch v Association Union cycliste internationale (...), 1974.

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie C-415/93, Union royale belge des sociétés de football association ASBL (...) v Jean-Marc Bosman, 1995.

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie C-176/96, Jyri Lehtonen and Castors Canada Dry Namur-Braine ASBL v Federation royale belge des sociétés de basketball ASBL (FRBSB), 2000.

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie Christelle Deliege v Ligue francophone de judo et disciplines associees ASBL, Ligue belge de judo ASBL, Union europeenne de judo (C-51/96) and Francois Pacquee (C-191/97), 2000.

6) Seznam ostatních zdrojů

Konzultace s vedením a ekonomickým oddělením fotbalového klubu FC Vysočina Jihlava.

Odborný seminář katedry finančního práva a finanční vědy konaný dne 15. 11. 2017 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy na téma Zdanění příjmů profesionálních sportovců v oblasti kolektivních sportů.

Zdaňování příjmů profesionálních sportovců

Abstrakt

Hlavním cílem této diplomové práce bylo provedení analýzy zdaňování příjmů profesionálních sportovců ze sportovní činnosti, a to konkrétně v postavení daňových rezidentů České republiky. Zároveň jsem chtěl poukázat na nesrovnalosti, které vznikají při teoretickém a praktickém řešení tohoto problému, to vše v návaznosti na judikaturu soudních instancí tuzemských i Soudního dvora Evropské unie. Při této analýze bylo využito základní dělení profesionálních sportovců, a to na sportovce v rámci individuálních sportů a sportovce v rámci kolektivních sportů. Tato práce je společně s úvodem a závěrem členěna do šesti kapitol.

První kapitola se věnuje vývoji sportu jako prostředku k uspokojování potřeb a jeho významu pro společnost. Druhá kapitola ve své první části pojednává o postavení sportovce jako subjektu právních vztahů. Následují obecné pasáže týkající se daně z příjmu fyzických osob a skupin příjmů, z nichž je vybírána. Dále je zmíněn význam výdajů při zdaňování příjmů profesionálních sportovců a možnost jejich uplatnění v daňovém přiznání. Třetí kapitola se zabývá postavením sportovce jako zaměstnance, popřípadě osoby vykonávající sportovní činnost jako činnost závislou, s využitím rozdělení sportovců do oblastí kolektivních a individuálních sportů. Čtvrtá kapitola popisuje sportovce působící mimo pracovní poměr. Nejdříve je, s využitím relevantní judikatury Nejvyššího správního soudu, podroben zkoumání status sportovců jako osob samostatně výdělečně činných a jejich příjmů plynoucích z této činnosti dle § 7 zákona o daních z příjmů. Kapitola pokračuje srovnáním charakteristických znaků výkonu sportovní činnosti s pojmovými znaky provozování živnosti. Na závěr této kapitoly je zmíněno postavení sportovce jako osoby vykonávající nezávislé povolání. Pátá kapitola se věnuje vývoji judikatury Soudního dvora Evropské unie v oblasti statutu profesionálních sportovců na unijní úrovni. Šestá a poslední kapitola se zabývá komparací právních řádů České republiky a ostatních států a úvahám *de lege ferenda*. V úvodu je nastíněno srovnání české a slovenské právní úpravy s důrazem na novou a univerzální kodifikaci sportu u našich sousedů. Následuje stejná metoda zkoumání právních řádů ostatních relevantních států. Na závěr této kapitoly jsou uvedeny způsoby řešení dané problematiky do budoucna.

Klíčová slova: sport, sportovec, daň

Taxation of professional sportmen´s income

Abstract

The main objective of this thesis was to design its taxation of the income of professional athletes from the sports activities, especially in the position of tax residents of the Czech Republic. At the same time, I wanted to point out the inconsistencies that arise between the theoretical and practical solutions to this problem, all in wake of the case-law of the judicial domestic instances and the Court of Justice of the European Union. In this analysis was used the basic division of professional athletes - the athletes in the individual sports and athletes in the collective sports. This work is, together with an introduction and the conclusion, divided into six chapters.

The first chapter is devoted to the development of sport as a means of meeting the needs and its importance for the society. The second chapter, in its first part, is about the position of the athlete as a subject of legal relations. The following are general passages relating to the income tax of individuals and groups of incomes, of which is the income collected. Furthermore, is mentioned the importance of the expenditure of the taxation of the income of professional athletes and the possibility of their application in the tax return. The third chapter deals with the status of athletes as employees or persons engaged in sporting activities such as activity dependency. The fourth chapter describes the athletes acting outside the employment relationship. First, using the relevant case-law of the Supreme Administrative Court, subject to an investigation of the status of athletes are self-employed persons and their incomes from this activity according to § 7 of the income tax act. Chapter continues by comparing the characteristics of performance sports activities with conceptual features of trade. At the conclusion of this chapter is mentioned the status of athletes as persons, who executing an independent profession. The fifth chapter is devoted to the development of the case-law of the Court of the European Union in the field of the Statute professional athletes at EU level. The sixth and final chapter deals with the comparison of the legislation of the Czech Republic and other states and considerations *de lege ferenda*. In the introduction there is a comparison of Czech and Slovak legislation with an emphasis on new and universal codification of sport by our neighbors. Follows the same method of examination of the legal systems of the other relevant states. At the conclusion of this chapter there are ways to resolve the issue in the future.

Key words: sport, sportsman, tax