

Univerzita Karlova v Praze

Právnická fakulta

Autor práce (diplomant)

Robin Štork

**PRÁVNÍ ASPEKTY ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ
FYZICKÝCH OSOB PROVOZUJÍCÍCH
SPORT JAKO SVÉ POVOLÁNÍ**

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Petr Novotný

Katedra: finančního práva

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): říjen 2011

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

V Praze dne 12.října.2011

OBSAH

1. ÚVOD.....	1
1.2 CÍL PRÁCE	1
2. VYMEZENÍ NĚKTERÝCH POJMŮ.....	2
2.1 SPORT.....	2
2.2 DAŇ.....	2
3. ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB V ČESKÉ REPUBLICĚ (OBECNĚ)	4
3.1 DAŇOVÁ SOUSTAVA ČR.....	4
3.2. DAŇ Z PŘÍJMU FYZICKÝCH OSOB.....	5
3.2.1 Předmět daně z příjmu fyzických osob	5
3.2.2 Poplatník a plátce daně z příjmu fyzických osob	6
3.2.3 Osvobození od daně z příjmu fyzických osob.....	7
3.2.4 Základ daně, daňová ztráta a odečitatelné položky	9
3.2.5 Rozdíl ve zdanění příjmů českých daňových rezidentů a nerezidentů.....	10
4. PROBLEMATIKA DVOJÍHO ZDANĚNÍ	12
4.1 VZNIK DVOJÍHO ZDANĚNÍ.....	12
4.2 ZAMEZOVÁNÍ A OMEZOVÁNÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ	13
4.2.1 Metoda zápočtu daně.....	15
4.2.1.1 Zápočet úplný	15
4.2.1.2 Zápočet prostý.....	16
4.2.2 Metoda vynětí příjmů	17
4.2.2.1 Vynětí úplné.....	18
4.2.2.2 Vynětí s výhradou progrese.....	19
4.2.3 Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění	21
4.2.3.1 Modelová smlouva OECD.....	21
4.2.3.2 Modelová smlouva OSN	28

5. ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB PLYNOUCÍCH ZE SPORTU	29
5.1 SPORT PROVOZOVANÝ JAKO POVOLÁNÍ FYZICKÉ OSOBY	29
5.1.1 Kategorizace zdanění příjmů u sportovců	29
5.1.1.1 Zdanění osob povinných k dani	29
5.1.1.1.1 Zdanění českých daňových rezidentů	30
5.1.1.1.2 Zdanění českých daňových nerezidentů	30
5.1.1.2 Zdanění sportovní činnosti dle § 6, 7, 10	31
5.1.1.3 Zdanění sportovní činnosti v závislosti na výši příjmu respektive hodnotě ceny ze sportovní soutěže	32
5.1.2 Mechanismus zdanění příjmů u sportovců	33
6. SROVNÁNÍ ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ SPORTOVců S OBČANY JINÝCH STÁTŮ	35
6.1 ŠVÝCARSKO.....	35
6.1.1 Obecná charakteristika a základní informace	35
6.1.2 Daňový systém Švýcarska	35
6.1.3. Daň z příjmu fyzických osob a zdanění sportovců	40
6.2 NĚMECKO.....	43
6.2.1 Obecná charakteristika a základní informace	43
6.2.2 Daňový systém Německa	43
6.2.3 Daň z příjmu fyzických osob a zdanění sportovců	46
7. ZÁVĚR.....	50
8. SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	

1. Úvod

Vzhledem ke zvyšujícím se ekonomickým možnostem společnosti dnešní moderní doby volí stále více lidí sport jako své povolání. I když by se mohlo na první pohled zdát povolání profesionálního sportovce jako jedna velká dovolená, není tomu tak. Sport je velká dřina, vyžadující spoustu sebezapření, která v sobě skrývá nesčetná úskalí. Mimo nebezpečí zranění je to také nezaručený kariérní postup, se kterým je velmi úzce provázáno finanční ohodnocení. Když se totiž řekne profesionální sportovec, většina lidí si v prvním momentu představí velké hvězdy světového fotbalu, hokeje, či jiného sportovního odvětví. Málokdo si však uvědomí, že tyto osoby jsou pouze špičkou pyramidy, ve které se ukrývá daleko více „profesionálních sportovců“, kteří sice také vše vsadili na jednu kartu, ale kteří svou kariéru nikdy na špičkovou úroveň svých idolů nedotáhli a mnohdy se díky této své chybné volbě dostali do nezáviděníhodné životní situace. Text je dokončen k právnímu stavu července roku 2011.

1.2 Cíl práce

Má práce si klade za cíl nahlédnout na problematiku daně z příjmu sportovců. Nejprve se budu snažit v obecné rovině srozumitelným způsobem popsat pojmy jako je například daň, daň z příjmu, mezinárodní zdanění a smlouva o zamezení dvojího zdanění. Poté budu aplikovat tyto pojmy na konkrétní situace při zdanění příjmů fyzických osob provozujících sport jako své povolání s přihlédnutím ke všem jejich specifikům, jako jsou nepravidelný příjem, problematika mezinárodního zdanění příjmů v souvislosti s výkonem sportu v zahraničí a zamezení dvojího zdanění. Na závěr své práce zmíním daňové systémy Německa a Švýcarska a porovnáám problematiku zdanění příjmů sportovců i v tomto mezinárodním kontextu.

2. Vymezení některých pojmů

2.1 Sport

Termín „**sport**“ se k nám dostal z angličtiny a znamená jistým způsobem organizovanou lidskou činnost vykonávanou podle určitých pravidel za účelem dosažení maximálního výkonu. „Sport je specifická, přísně organizovaná činnost tělocvičného i jiného pohybového, technického či intelektuálního charakteru s dominující výkonovou motivací a z ní vyplývající prožitkovostí, realizující se v dosahování absolutně či relativně maximálního výkonu v přesně vymezených a kontrolovaných podmínkách soutěže.“¹

Kromě dosahování maximálních výkonů v případě sportů vykonávaných vrcholově je sport vykonáván také výkonnostně, kdy je sice také kladen důraz na co nejlepší výkon, ten však již nedosahuje vrcholové úrovně, a sport rekreační, kdy hodnota sportovního výkonu ustupuje a důležitějším cílem se stává formování společenských vztahů, udržování přátelství a v neposlední řadě také udržování a zlepšování fyzické kondice a zdraví populace.

2.2 Daň

Pod pojmem daň rozumíme poplatek vybíraný státem, který je ukládán buďto poplatníkovi přímo a nositel daně je shodný s tím, kdo daň platí (tzv. přímá daň), anebo je daň odváděná nepřímo a osoba nositele daně se neshoduje s plátcem (tzv. nepřímá daň). „Daní se rozumí forma příjmů veřejných rozpočtů, kterou se odčerpává ze zákona podle předem stanovené sazby daně část nominálního důchodu subjektu na nenávratném principu. **Přímé daně** jsou daně, které jsou vyměřeny bezprostředně (přímo) každému poplatníkovi, a to podle jeho konkrétní důchodové a majetkové situace. Specifickým rysem přímých daní je, že daň nese ten subjekt, kterému zákon ukládá daň zaplatit. **Nepřímé daně** jsou daně, které jsou placeny a vybírány v cenách zboží, služeb atd. Daňová povinnost je uvalena k tíži spotřebitele, ale sama daň je

¹ HODAŇ, B. *Úvod do teorie tělesné kultury*. 2. vyd. Olomouc: Univerzita Palackého, 1997. 108 s. ISBN 80 – 7067 – 782 – 1, s.79.

odvedena státu nepřímo prostřednictvím výrobce nebo obchodu (plátce), který ji ze zákona platí.“²

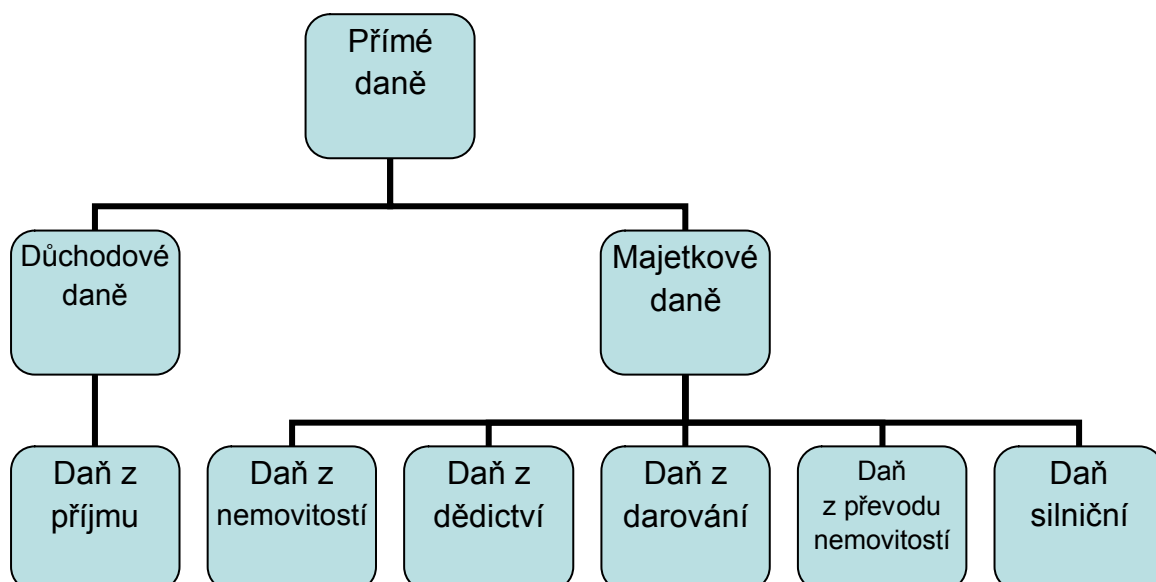
² POLÁK, M., Kopřiva, J. *Daň z příjmu fyzických osob* Brno: Vysoké učení technické, 2009, 107 s. ISBN 978 – 80 – 214-3965 –8, s.8.

3. Zdanění příjmů fyzických osob v České republice (obecně)

3.1 Daňová soustava ČR

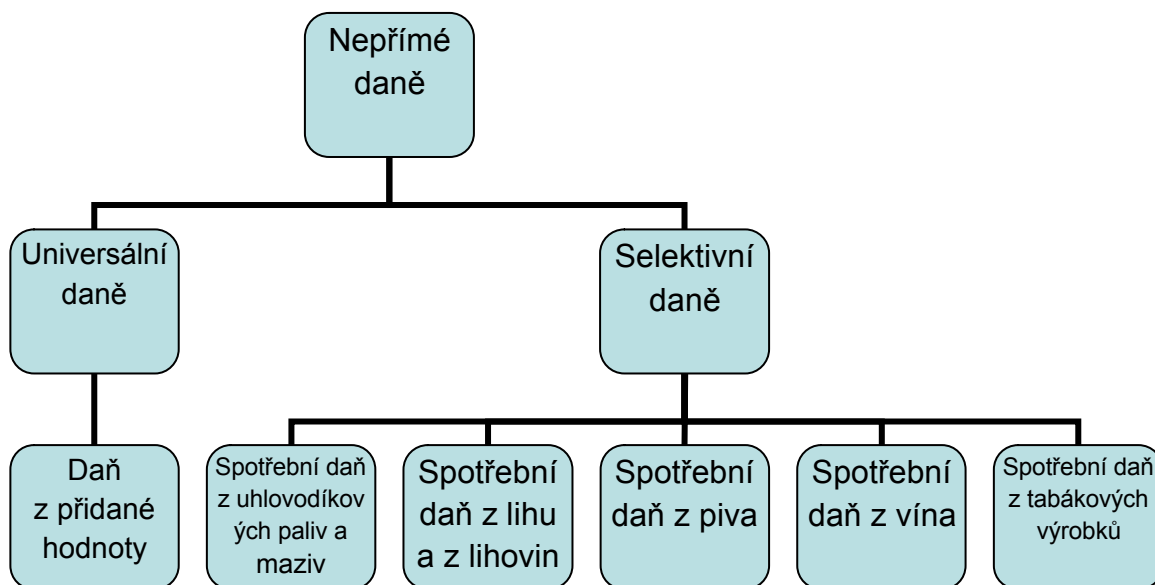
Jak již bylo v předchozí kapitole zmíněno, daňová soustava v České republice se skládá z daní přímých (viz graf 1) a daní nepřímých (viz graf 2). Daně přímé dělíme na daně důchodové a daně majetkové. Důchodové daně jsou daně z příjmu fyzických osob a daně z příjmu právnických osob. Mezi daně majetkové patří daň z nemovitosti, daň z dědictví, daň z darování, daň z převodu nemovitostí a daň silniční.

GRAF 1



Daně nepřímé dělíme na daně universální a daně selektivní. Universální daní je daň z přidané hodnoty, která se váže ke všem druhům zboží, na rozdíl od daní selektivních, které se váží pouze k určitým druhům zboží. Mezi selektivní daně řadíme spotřební daň z uhlovodíkových paliv a maziv, spotřební daň z lihu a z lihovin, spotřební daň z piva, spotřební daň z vína a spotřební daň z tabákových výrobků.

GRAF 2



3.2. Daň z příjmu fyzických osob

3.2.1 Předmět daně z příjmu fyzických osob

Dle § 3 zákona číslo 586/1992 Sb. o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“ nebo „zákon o daních z příjmů“), jsou předmětem daně z příjmu fyzických osob:

- příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti,
- ze závislé činnosti a funkční činnosti,
- z kapitálového majetku,
- z pronájmu a
- ostatní příjmy.

Může se jednat jak o příjmy peněžité, tak o příjmy nepeněžité. Hodnota peněžitého příjmu je přímo daná přijatou částkou, u nepeněžitého příjmu je třeba ji určit tzv. ohodnocením. To je prováděno prostřednictvím zákona číslo 151/1997 Sb. o oceňování majetku, v platném znění (dále jen „ZOM“).

Předmětem daně z příjmů fyzických osob naopak nejsou:

- příjmy získané nabytím akcií nebo podílových listů, a to pokud byly získány v privatizaci,
- příjmy získané zděděním, vydáním podle restitučních zákonů nebo darováním nemovitosti, movité věci anebo majetkového práva, s výjimkou příjmů z nich plynoucích a s výjimkou darů přijatých v souvislosti s výkonem závislé činnosti (§ 6 ZDP) nebo s podnikáním a jinou samostatnou výdělečnou činností,
- příjem získaný nabytím daru v souvislosti s provozováním školských a zdravotnických zařízení a zařízení na ochranu opuštěných zvířat nebo ohrožených druhů zvířat,
- úvěry a půjčky s výjimkami uvedenými v zákoně a
- další příjmy uvedené v § 3 odst. 4 ZDP.

3.2.2 Poplatník a plátce daně z příjmu fyzických osob

Za poplatníka daně je označován ten, kdo daňovou povinnost přímo nese, ten, k jehož tíži je daň vybírána. Poplatníkem daně z příjmu fyzických osob může být pouze fyzická osoba. Poplatníci, kteří mají na území České republiky bydliště nebo se zde zdržují déle než 183 dnů v roce, se nazývají rezidenti a mají daňovou povinnost jak vzhledem k příjmům plynoucím ze zdrojů v České republice, tak i vzhledem k příjmům zahraničním. Poplatníci, kteří se na území České republiky zdržují méně než 183 dnů nebo poplatníci, o nichž to stanoví příslušná mezinárodní smlouva, se nazývají nerezidenti a mají daňovou povinnost pouze vzhledem k příjmům, které plynou ze zdrojů na území České republiky. „Poplatníci, kteří se na území České republiky zdržují pouze za účelem studia nebo léčení, mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, i v případě, že se na území České republiky obvykle zdržují.“³

³ § 2 odst. 3. Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů

Plátcem daně může být jak fyzická osoba, tak osoba právnická. Plátcem daně z příjmu fyzických osob je osoba, která odvádí správci daně daň vybranou od poplatníka nebo poplatníkovi sraženou. „V případě daně z příjmů je jako plátce daně označován zaměstnavatel u příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků (§ 6 ZDP), u příjmů zdaněných srážkovou daní je plátcem daně subjekt vyplácející daný příjem.“⁴

Souhrnně jsou tyto osoby označovány (poplatník i plátce daně) jako daňové subjekty.

3.2.3 Osvobození od daně z příjmu fyzických osob

Nejčastějším titulem osvobození příjmů od daňové povinnosti k dani z příjmu fyzických osob je osvobození u nemovitého majetku. Toto upravuje § 4 odst. 1a ZDP. „Od daně jsou osvobozeny příjmy z prodeje rodinného domu, bytu, včetně podílu na společných částech domu nebo spoluvlastnického podílu, včetně souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem.“⁵ Stejný postup je možno užít i v případě, že je tato lhůta kratší dvou let, ale prodávající využije prostředky z takového prodeje k pořízení svého nového obydlí. Tohoto osvobození se neužije v případě, kdy byla prodávána nemovitost součástí obchodního majetku, a to až do doby dvou let od jejího vyřazení, nebo v případě jejího budoucího prodeje, uskutečněného v době do dvou let od jejího nabytí nebo od jejího vyřazení z obchodního majetku. V případě osvobození příjmů společného jmění manželů postačuje, aby podmínky pro toto osvobození splňoval jeden manžel, pokud majetek, o který se jedná, nebyl zařazen do obchodního majetku jednoho z manželů.

V ostatních případech je možno nemovitý majetek osvobodit od daně z příjmu, pouze pokud doba od nabytí majetku do jeho prodeje přesáhne 5 let. V případě, kdy

⁴ BRYCHTA, I., MACHÁČEK, I., DĚRGEL, M. *Daň z příjmu 2010* Wolters Kluver ČR, a.s., 2010, 588 s. ISBN 978 – 80 – 7357 – 528 – 1, s.11.

⁵ § 4 odst. 1a Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů

poplatník daně nabude nemovitý majetek dědictvím od příbuzného v řadě přímé nebo od manžela, zkracuje se tato 5-ti letá lhůta o dobu, po kterou jej tento příbuzný již vlastnil. Ani toto obecné osvobození však nelze užít vždy. „Osvobození se nevztahuje na příjmy z prodeje nemovitostí, bytů nebo nebytových prostor včetně nemovitostí, bytů nebo nebytových prostor“⁶, vydaných v rámci restitučních zákonů, „pokud jsou nebo byly zahrnuty do obchodního majetku pro výkon podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, a to do pěti let od jejich vyřazení z obchodního majetku.“⁶ V případě prodeje pozemku nabytého při výměně pozemků podle zákona č. 139/2002 Sb o pozemkových úpravách a pozemkových úřadech, v platném znění, se stejně jako při nabytí od příbuzných započítává do zákonné 5-ti leté lhůty, po níž je příjem z prodeje od daně z příjmu osvobozen.

U movitého majetku obecně platí, že je jeho prodej osvobozen od daně z příjmu vždy, s výjimkou motorových vozidel, letadel a lodí, kdy pro jeho osvobození platí jednoletá lhůta, po kterou jej prodejce musí vlastnit.

Mezi ostatní osvobozené příjmy podle § 4 ZDP dále patří například dle odst. 1 písm. d) přijatá náhrada škody včetně úmrtného a příspěvku na pohřeb, plnění z pojištění majetku a plnění z pojištění odpovědnosti za škody, pokud se nejedná o platby přijaté náhradou za ztrátu příjmu a platby přijaté jako náhrada za škody způsobené na majetku, který byl zahrnut do obchodního majetku pro výkon podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti v době vzniku škody, nebo přijaté jako náhrada za škody způsobené na majetku sloužícím v době vzniku škody k pronájmu a kromě plnění z pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou v souvislosti s podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činností poplatníka a za škodu způsobenou poplatníkem v souvislosti s pronájmem. Pro účely mé práce se jeví jako zajímavé ustanovení § 4 odst. 1 písmeno f), které uvádí, že osvobozeny jsou „cena z veřejné soutěže, z reklamní soutěže nebo z reklamního slosování, pokud se nejedná o spotřebitelskou loterii podle zvláštního právního předpisu, cena ze sportovní soutěže v hodnotě nepřevyšující 10 000 Kč s výjimkou ceny ze sportovní soutěže u poplatníků, u nichž je sportovní činnost podnikáním, a ocenění v oblasti kultury podle zvláštních

⁶ § 4 odst. 1b Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů

právních předpisů⁷. Cena z veřejné soutěže a obdobná cena plynoucí ze zahraničí je však od daně osvobozena zcela, pokud byla v plné výši darována příjemcem obci, kraji, organizačním složkám státu jakož i jiným právníckým osobám v zákoně uvedeným pro účely uvedené v § 15 odst. 1 ZDP. Pokud by zákon neomezoval toto osvobození týkající se sportovních cen pouze na poplatníky nepodnikající sportovní činností a jejich výši na 10 000 Kč, de facto by byly příjmy ze sportovní činnosti kompletně vyňaty z povinnosti k dani z příjmu fyzických osob a téma této diplomové práce by ztratilo smysl. Mezi další důvody osvobození, popsané v § 4 odst. 1, patří např. příjem získaný ve formě dávek a služeb, příjem získaný v rámci plnění vyživovací povinnosti, příjem přijatý ve formě stipendia ze státního rozpočtu a další důvody ve zmíněném ustanovení uvedené.

3.2.4 Základ daně, daňová ztráta a odečitatelné položky

Pro výpočet daně z příjmu fyzických osob je důležitý pojem „základ daně“. „Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení“⁸. V případě, že poplatníkovi v jednom zdaňovacím období plynou současně příjmy z více různých činností, je základem daně součet všech dílčích základů daně ze všech uvedených příjmů. „Do základu daně se nezahrnují příjmy osvobozené od daně a příjmy, pro které je dále stanoveno, že se z nich daň vybírá zvláštní sazbou daně podle § 36 ZDP ze samostatného základu daně“⁹.

⁷ § 4 odst. 1f Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů

⁸ § 5 odst. 1 Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů

⁹ § 5 odst. 5 Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů

Pokud je součet všech výdajů za daňový rok vyšší než součet všech příjmů, jedná se o daňovou ztrátu. Takovou daňovou ztrátu je možno od úhrnu dílčích základů daně odečíst nejvýše v 5 následujících zdaňovacích obdobích.

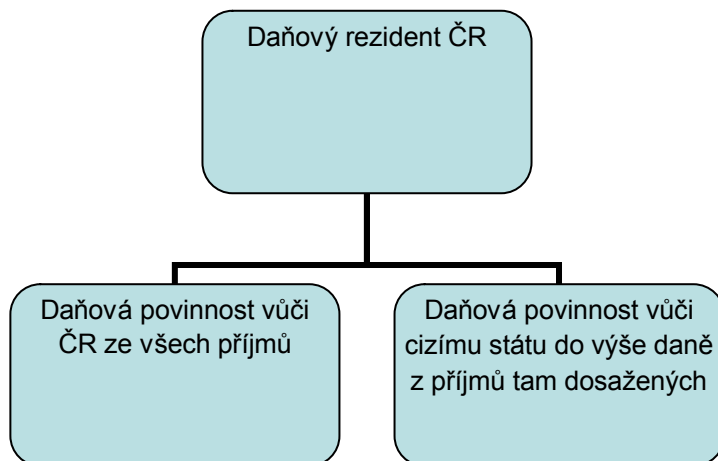
Od základu daně je možno odečíst tzv. odečitatelné položky, které zákon o dani z příjmů uvádí v § 15:

- dary, v případě, že jsou určeny k účelu stanovenému zákonem, pokud přesahují 2% ze základu daně anebo dosahují hodnoty minimálně 1 000 Kč,
- úroky, zaplacené ve zdaňovacím období z úvěru ze stavebního spoření, úroky z hypotečního úvěru poskytnutého bankou nebo pobočkou zahraniční banky anebo zahraniční bankou, snížené o státní příspěvek. Úhrnná částka úroků, o které se snižuje základ daně ze všech úvěrů poplatníků v téže domácnosti, nesmí překročit 300 000 Kč,
- úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání podle zákona č. 179/2006 Sb., o uznávání výsledků dalšího vzdělávání, do 10 000 Kč, u zdravotně postiženého poplatníka do 13 000 Kč, u osoby s těžším zdravotním postižením až do výše 150 000 Kč a
- pojistné, zaplacené poplatníkem na jeho soukromé životní pojištění v maximální roční výši 12 000 Kč.

3.2.5 Rozdíl ve zdanění příjmů českých daňových rezidentů a nerezidentů

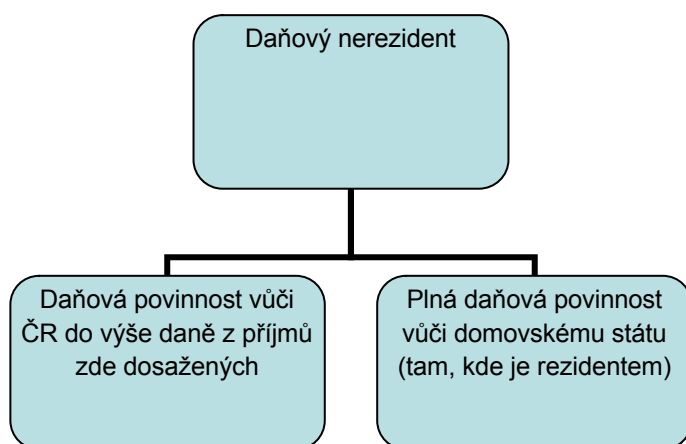
Jak již bylo uvedeno na začátku této kapitoly, existuje rozdíl v mechanismu zdanění osob s bydlištěm na území České republiky (tzv. českých daňových rezidentů) a osob, které zákonné podmínky nespĺňují (tzv. daňových nerezidentů). V případě zdaňování českých rezidentů je fyzická osoba povinna plnit daňovou povinnost vůči České republice ve všech zákonem stanovených případech. Pokud se nejedná o výjimku, tedy i v těch případech, kdy plyne takové fyzické osobě příjem ze zahraničních zdrojů.

GRAF 3



Na rozdíl od daňových nerezidentů - ti daně obecně platí v místě svého bydliště nebo dlouhodobého pobytu a vůči České republice plní daňovou povinnost pouze do výše vyměřené z příjmů, které jim plynou ze zdrojů v České republice.

GRAF 4



4. Problematika dvojího zdanění

4.1 Vznik dvojího zdanění

Pod pojmem dvojí zdanění rozumíme situaci, kdy je stejný předmět daně zdaněn vícekrát stejnou daní. O dvojí zdanění se nejedná v situaci, kdy jsou vybírány daně ze dvou či více různých předmětů daně, byť by se mělo jednat o totožnou transakci (např. daň z převodu nemovitosti a zároveň daň z příjmu prodávajícího). Problematika dvojího zdanění není jen problematikou mezinárodních daňových vztahů. Dvojí zdanění je užíváno i v daňových vztazích vnitrostátních, např. při zdaňování dividend, a označujeme jej jako tzv. dvojí zdanění ekonomické. Takovéto dvojí vnitrostátní zdanění je však omezováno jak opatřeními čistě vnitrostátními, tak i opatřeními Evropské unie. Jedná se o osvobození určitých příjmů od daně i o užití institutu slevy na dani. Podobné účinky jako dvojí zdanění mají i některé daně nepřímé (současné zdanění daní spotřební, daní z přidané hodnoty), případně clo. „ V některých státech je běžné dvojí zdanění příjmu díky víceúrovňové organizaci výnosů veřejných rozpočtů. Zisk je tak např. zatěžován daní z centrální úrovně státu (např. federace) a zároveň daní z nižších územně správních jednotek až na úroveň jednotlivých obcí. Takovéto dvojí zdanění, které vyvolává vícenásobnou daňovou povinnost u stejného poplatníka, se označuje jako dvojí zdanění právní¹⁰.

Mezinárodní dvojí zdanění naopak vzniká odlišně. Dochází k němu při situaci, kdy je osoba buď daňovým rezidentem podle zákonů ve více státech, nebo v případě, kdy má rezident jednoho státu příjem ze zdrojů v jiném státu a oba tyto státy si nárokují daň z takového příjmu. Pokud takováto situace nastane a oba státy mezi sebou nemají uzavřenu dohodu o zamezení dvojího zdanění, musí příslušná osoba uhradit daň v obou státech. Taková situace je ale v případě standardních mezistátních vztahů nežádoucí, protože omezuje hospodářské styky mezi oběma zúčastněnými státy. Investoři se již před vstupem na cizí trh informují, zda a jak je řešena otázka dvojího zdanění mezi

¹⁰ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů, Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů 2008* Wolters Kluwer ČR, a.s., 2008, 328 s. ISBN 80 – 7357 – 354 – 6, s. 30.

zemí jejich daňového domicilu a zamýšlenou destinací k investování. Stejně jak je situace, kdy dvojí zdanění není řešeno, nevýhodná pro stát, který se o cizí investory „uchází“, je nevýhodná taktéž pro stát rezidenta, kdy de facto ztěžuje ekonomické aktivity v zahraničí a může tím pádem vést k zaostávání ekonomiky.

Tento problém je řešen dvěma možnými způsoby. Prvním je úprava ve vnitrostátním zákonodárství, kdy zákonodárce právním předpisem zamezí nebo omezí mezinárodní dvojí zdanění, a druhým je uzavření zpravidla dvoustranné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. K úplnému zamezení dvojího zdanění dochází zpravidla pouze v prvním případě, kdy dva státy mezi sebou vyloučí dvojí daňové rezidentství. „Bylo by chybou domnívat se, že smlouvy o zamezení dvojího zdanění toto dvojnásobné zdanění zcela odstraňují. To se daří pouze v prvním případě, takže ve smluvním režimu by vůbec nemělo dojít ke vzniku souběžného daňového domicilu. Ve druhém případě však často dochází pouze ke zmírnění dvojího zdanění, zejména pokud je aplikována metoda zápočtu daně. V řadě případů totiž k plnému zápočtu daně nedojde a další zmírnění dvojnásobného zdanění probíhá pouze zahrnutím daně zaplacené v zahraničí do daňově odpočitatelných nákladů poplatníka“¹¹.

4.2 Zamezování a omezování dvojího zdanění

Jak již bylo v předchozím odstavci uvedeno, snaží se státy mezinárodnímu dvojímu zdanění bránit, a to jednak opatřeními jednostrannými, tak i dvoustrannými. Při uplatnění jednostranných opatření stát zakáže či omezí dvojí zdanění přímo svým vlastním právním předpisem. Tímto způsobem je však zabráněno dvojímu zdanění pouze u jednoho státu a chybí tu reciprocita, která by zajišťovala obdobné zacházení s občany obou států navzájem. Proto se od koncepce jednostranných opatření upouští a tyto bývají nahrazovány dvoustrannými mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění. „V současné době je koncepce zamezení dvojího zdanění v zákoně o daních z příjmů prioritně orientována na ujednání smluv o zamezení dvojího zdanění.

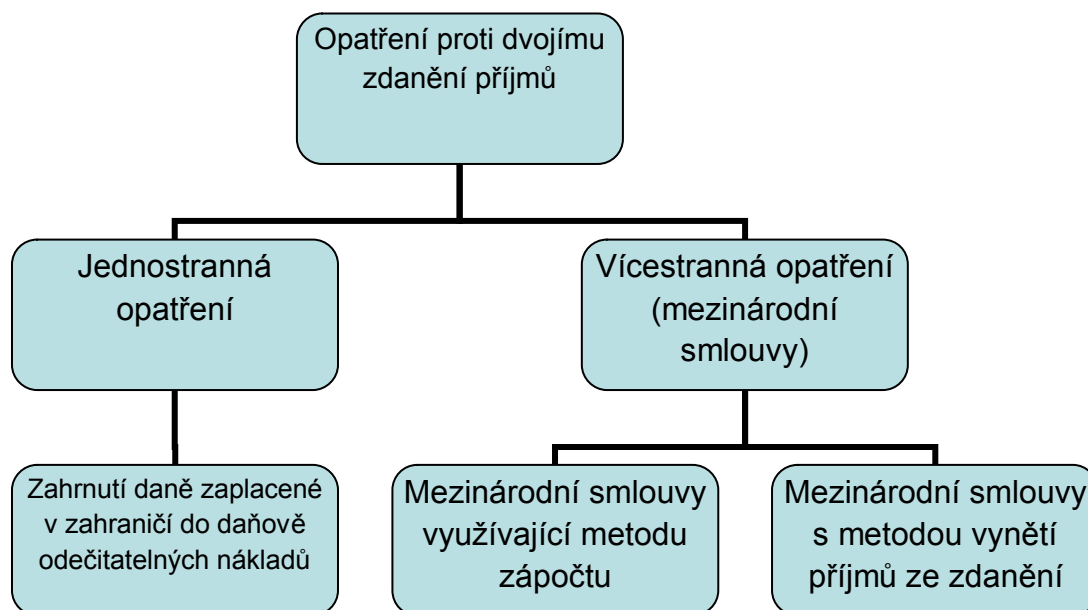
¹¹ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů, Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů 2008* Wolters Kluwer ČR, a.s., 2008, 328 s. ISBN 80 – 7357 – 354 – 6, s. 31.

Jednostranná opatření se v podstatě omezují pouze na zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do nákladů v souladu s § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP, který uvádí¹², že „Daň z příjmů zaplacená v zahraničí je u poplatníka uvedeného v § 2 odst. 2 a v § 17 odst. 3 výdajem (nákladem) pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně, případně do samostatného základu daně podle § 20b, a to pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f. Tento výdaj (náklad) se uplatní ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, následujícím po zdaňovacím období, nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, jehož se týká zahraniční daň, která nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku“¹³.

Na rozdíl od opatření jednostranných se při aplikaci dvoustranných opatření (v minulosti i vícestranných) uzavírají dvoustranné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Tyto smlouvy obsahují přesná pravidla, podle kterých se do budoucna upraví mechanismus zdanění příjmů daňového rezidenta jednoho státu plynoucích mu ze zdrojů ve státě druhém a naopak. Tato pravidla určí, jestli se možnost výběru daní přesune výhradně do kompetencí jednoho státu a druhý stát se jí vzdá, nebo se ve státu zdroje zdaní příjem pouze částečně a zbytek je poté zdaněn ve státu rezidenta, čímž se de facto daňový výnos mezi oba státy rozdělí. V praxi jsou využívány 3 metody opatření k zamezení dvojího zdanění, a to metoda zápočtu daně, metoda vynětí příjmů ze zdanění a zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do daňově odečitatelných nákladů.

¹² SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů, Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů* 2008 Wolters Kluwer ČR, a.s., 2008, 328 s. ISBN 80 – 7357 – 354 – 6, s. 32.

¹³ § 24 odst. 2 Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů



4.2.1 Metoda zápočtu daně

Poplatník je povinen ve svém daňovém domicilu přiznat a zdanit veškeré příjmy, které dosáhne na celém světě. Z této daňové povinnosti je možno vyjmout pouze ty příjmy, které poplatník dosáhl a zdanil v cizím státu, se kterým má stát jeho daňového domicilu uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění fungující na principu zápočtu daně. Existují dvě základní formy metody zápočtu. Jedná se o tzv. zápočet úplný nebo zápočet prostý.

4.2.1.1 Zápočet úplný

Metoda úplného zápočtu v praxi znamená, že se daň zaplacená v cizím státě, se kterým je příslušná smlouva uzavřena, odečte od celkové daňové povinnosti, která se vypočte ze všech dosažených příjmů. Na základě tohoto výpočtu může v praxi nastat situace, kdy stát rezidenta vybere menší částku na dani z příjmů na svém území, než kdyby rezident neměl příjmy i v cizím státu (viz příklad 1).

Příklad 1:

Příjmy ze zdrojů ve státu rezidenta A (daň 20%).....	200 000,-
Příjmy ze zdrojů v cizině ve státu B (daň 30%).....	300 000,-
Celkové příjmy A + B	500 000,-
Celková daň, pokud by byla vybírána celá ve státu A	100 000,-
Daň zaplacená ve státu B	90 000,-
Daň uznaná k zápočtu ve státu A..	90 000,-
Daňová povinnost rezidenta doma - ve státu A (100 000 – 90 000).....	10 000,-
Daňová povinnost z příjmů v A v případě nezapočtení daně ze státu B...	40 000,-
Rozdíl	30 000,-

Jak z příkladu vyplývá, musel se v tomto případě stát rezidenta spokojit s 10 000 vybrané daně z příjmu oproti 40 000, které by vybral v případě, že by poplatník neměl započtenou daň z cizího státu, se kterým byla uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění s úplným zápočtem.

4.2.1.2 Zápočet prostý

Protože má metoda úplného zápočtu nelogické dopady na ekonomiku obou zúčastněných států, kdy může docházet v určitých případech (viz příklad 1) k ochuzování státu rezidenta tím, že je zaplacená vyšší daň v zahraničí, sjednávají častěji státy ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění metodu tzv. zápočtu prostého. Ta se liší od metody zápočtu úplného tím, že se od celkové daňové povinnosti ze všech celosvětových příjmů sice také odečte daň již zaplacená v zahraničí, avšak pouze do výše daně, kterou by poplatník z takových příjmů uhradil ve státu, kde je rezidentem. Stát rezidenta tedy v důsledku nemůže přijít o část daně, kterou při metodě úplného zápočtu poplatník zaplatí v cizí zemi s vyšší daňovou povinností (viz příklad 2).

Příklad 2:

Příjmy ze zdrojů ve státu rezidenta A (daň 20%).....	200 000,-
Příjmy ze zdrojů v cizině ve státu B (daň 30%).....	300 000,-
Celkové příjmy A + B	500 000,-
Celková daň, pokud by byla vybírána celá ve státu A	100 000,-
Daň zaplacená ve státu B	90 000,-
Daň uznaná k zápočtu ve státu A..	60 000,-
Daňová povinnost rezidenta doma - ve státu A (100 000 – 60 000).....	40 000,-
Daňová povinnost z příjmů v A v případě nezapočtení daně ze státu B... ..	40 000,-
Rozdíl	0,-
Celkem zaplacená daň v obou státech	130 000,-

Jak z příkladu 2 vyplývá, je sice u metody prostého zápočtu zabráněno nežádoucímu výpadku daně na straně státu rezidenta, poplatník je však znevýhodněn tím, že od své celkové daňové povinnosti může odečíst pouze část daně zaplacené v zahraničí. Tato skutečnost může být částečně kompenzována možností zahrnutí této částky mezi daňově odečitatelné náklady.

4.2.2 Metoda vynětí příjmů

Druhým, v současné době již méně využívaným mechanismem, který je užíván ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, je metoda tzv. vynětí příjmů. „Zásadně se přitom neuplatňuje vůči příjmům z dividend, úroků a licenčních poplatků. V novějších smlouvách o zamezení dvojího zdanění se metoda vynětí nepoužívá vůbec a na všechny příjmy se aplikuje výhradně metoda prostého zápočtu“¹⁴. Metoda vynětí spočívá v tom,

¹⁴ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů, Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů 2008* Wolters Kluwer ČR, a.s., 2008, 328 s. ISBN 80 – 7357 – 354 – 6, s. 37.

že se veškeré příjmy, které pocházejí ze zahraničního zdroje země, se kterou máme uzavřenu takovou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, a které byly již tam prokazatelně zdaněny, vyjmou s celkových příjmů a daň ve státu rezidenta je poté vyměřena pouze ze zbytku poplatníkových příjmů. Podobně jako metoda zápočtu má i metoda vynětí příjmů dvě podoby. Jedná se o tzv. vynětí úplné a vynětí s výhradou progrese, také označované jako vynětí s progresí.

4.2.2.1 Vynětí úplné

V případě úplného vynětí se veškeré příjmy, které pocházejí ze zdroje ve státu, se kterým je takováto smlouva o zamezení dvojího zdanění s metodou úplného vynětí uzavřena, a které tam také byly zdaněny, osvobozují od daňové povinnosti na území státu rezidenta. Ten poté ve státu svého domicilu platí pouze daň z ostatních příjmů (viz příklad 3).

Příklad 3:

Příjmy ze zdrojů ve státu rezidenta A (daň 20%).....	200 000,-
Příjmy ze zdrojů v cizině ve státu B (daň 30%).....	300 000,-
Celkové příjmy A + B	500 000,-
Celková daň, pokud by byla vybírána celá ve státu A	100 000,-
Daň zaplacená ve státu B	90 000,-
Daňová povinnost rezidenta doma - ve státu A (20% ze 200 000)...	40 000,-
Celková daň zaplacená ve státech A + B	130 000,-

Při porovnání údajů z příkladu 3 zjistíme, že je poplatník znevýhodněn a musí platit o 30 000 více, než kdyby celou daň platil pouze ve státu svého domicilu. To je ale dáno vyššími vstupními hodnotami procentní sazby daně v cizině (ve státu B), které jsme použili pro ilustraci.

4.2.2.2 Vynětí s výhradou progrese

Metoda vynětí s výhradou progrese sice z daňového základu ve státu rezidenta obdobně jako vynětí úplně vylučuje příjmy ze zahraniční země, se kterou má rezidentův stát uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění, na rozdíl od něj se však i k tomuto příjmu přihlíží při stanovování procentní kategorie zdanění, do které bude daňový subjekt zařazen. Praktické využití má tedy pouze ve státech, které mají progresivní zdanění příjmů, kdy se poplatník díky takovým příjmům, byť jsou ze zdanění v domovském státu vyňaty, dostane do jiné kategorie a své ostatní příjmy, které ve svém domovském státu přiznává, daní vyšší sazbou daně. „Podle způsobu, jakým se k zahraničním příjmům při uplatnění metody vynětí přihlédne, rozlišujeme tzv. metodu vrchního dílku (top slicing) a metodu zprůměrování (averaging). Výpočet daně z tuzemských příjmů se při metodě vrchního dílku ve státě rezidenta řídí takovým schématem, které předpokládá, že příjmy dosažené v tuzemsku jsou v posloupnosti výpočtu progresivní daně zařazeny nad příjmy dosažené v zahraničí“¹⁵ (viz příklad 4).

Příklad 4:

Příjmy ze zdrojů ve státu rezidenta A	200 000,-
Příjmy ze zdrojů v cizině ve státu B (daň 30%).....	300 000,-
Celkové příjmy A + B	500 000,-
Celková daň, pokud by byla vybírána celá ve státu A	100 000,-
Daň zaplacená ve státu B	90 000,-
Daňová povinnost rezidenta doma - ve státu A (x% ze 200 000).....	50 000,-
Celková daň zaplacená ve státech A + B	140 000,-

Proměnná X zastupuje skupinu daňové progrese, která se zvyšuje právě i s ohledem na příjmy pocházející ze zahraničních zdrojů. Pro její určení tedy nebude

¹⁵ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů, Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů 2008* Wolters Kluwer ČR, a.s., 2008, 328 s. ISBN 80 – 7357 – 354 – 6, s. 38.

směrodatný pouze samotný daňový základ ve státu rezidenta, nýbrž celá částka i s příjmy ze zahraniční země, které jsou již zdaněny a doma z daňové povinnosti vyňaty.

Metoda vynětí s výhradou progrese cestou zprůměrování je užívána častěji. Stejně jako u metody vrchního dílku se příjmy dosažené v zahraniční zemi, se kterou má stát rezidenta uzavřenou takovouto smlouvu o zamezení dvojího zdanění, do daňového základu nezapočítávají, procentní sazba pro zdanění daňového základu se však stanovuje odlišně. Ze všech světových příjmů, které poplatník v daném zdaňovacím období měl, se použijí daňové sazby, vypočítá se jejich průměr a na základě této daňové sazby se vypočítá a vyměří finální daň, kterou poplatník zaplatí ve svém domovském státě (viz příklad 5).

Příklad 5:

Příjmy ze zdrojů ve státu rezidenta A (daň 20%).....	200 000,-
Příjmy ze zdrojů v cizině ve státu B (daň 30%).....	300 000,-
Celkové příjmy A + B	500 000,-
Celková daň, pokud by byla vybírána celá ve státu A	100 000,-
Daň zaplacená ve státu B	90 000,-
Celková daň pokud by byla vybírána zvlášť ve státech A + B (20% z 200 000 + 30% z 300 000)	130 000,-
Průměrné daňové zatížení celosvětových příjmů ($130000/500000 \times 100$)..	26%
Daň připadající na příjmy ze státu rezidenta ($200\ 000 \times 0,26$).....	52 000,-
Celková daň zaplacená v A + B	142 000,-

Jak z příkladů číslo 4 a 5 vyplývá, je rozdíl mezi daněmi v daných příkladech při použití obou metod minimální.

Problematika mezinárodního dvojího zdanění je velmi různorodá a složitá. Byť je metod, používaných při jejich tvorbě pouze několik, každá jednotlivá smlouva má svá specifika. V současných moderních smlouvách o zamezení dvojího zdanění převažuje metoda prostého zápočtu.

4.2.3 Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Při tvorbě a uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění se využívají modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které byly vytvořeny mezinárodními organizacemi z důvodu zjednodušení a sjednocení této problematiky. Mezi dvě nejnámější modelové smlouvy náleží Modelová smlouva OECD, která je určena pro státy srovnatelné hospodářské úrovně a Modelová smlouva OSN, která obsahuje prvky ochraňující daňové příjmy smluvního státu, který má výrazně nižší ekonomickou úroveň. „Zatímco model OECD (Model Tax Convention on Income and Capital) akcentuje zdanění příjmů v zemi sídla či bydliště daňového poplatníka, model OSN (United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries) klade důraz na zdanění příjmů v zemi jejich zdroje. Oba modely však měly a mají v podstatě stejnou strukturu a řadu spojujících prvků. Poslední vývoj vede k jejich sblížení do té míry, že se již nyní model OSN využívá jen zřídka. Mezi prvními státy, se kterými byly smlouvy uzavřeny, byly Francie, Nizozemsko a Finsko. Jednalo se o smlouvy založené na modelu OECD.

Prvními smlouvami, které byly ČSSR a ČR sjednány na základě modelu OSN, byly smlouvy se Srí Lankou, Kyprem, Nigérií a později s Čínou a s Tuniskem. V současné době již ČR uzavírá smlouvy zásadně na bázi modelu OECD s tím, že jsou v některých případech sjednána ustanovení obsahující prvky modelu OSN¹⁶.

4.2.3.1 Modelová smlouva OECD

Modelová smlouva organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) je v současnosti nejpoužívanější předlohou při tvorbě mezinárodních smluv o zamezení

¹⁶ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů, Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů 2008* Wolters Kluwer ČR, a.s., 2008, 328 s. ISBN 80 – 7357 – 354 – 6, s. 218.

dvojího zdanění. Byla vydána v roce 1963 jako „Návrh modelové smlouvy“ a za dobu své existence již byla několikrát aktualizována (naposledy v červenci 2010). Dělí se na 7 kapitol a 31 článků. V následujících odstavcích se budu věnovat jednotlivým článkům a jejich výkladu.

Článek 1: Osoby, na které se smlouva vztahuje

Smlouvy se vztahují na rezidenty obou smluvních států bez ohledu na státní občanství. „V případě osobních společností (a jiných transparentních entit) se pak vychází z toho, kdo je skutečným vlastníkem příjmů, a výhody ze smlouvy mohou být přiznány společníkům takových entit“¹⁷.

Spojené státy americké vyjednaly k tomuto článku výhradu, kterou si vyhrazují právo zdanit některé své rezidenty a občany bez ohledu na znění této modelové smlouvy.

Článek 2: Daně, na které se smlouva vztahuje

Smlouvy by v tomto článku měly upravovat typy daní, na které se vztahují k datu podpisu, jakožto i typy jiné, obdobné, pokud dojde po podpisu ke změnám ve smluvních státech.

Článek 3: Všeobecné definice

Tento článek modelové smlouvy se věnuje vysvětlení základních pojmů ve smlouvách obsažených. Vysvětluje například pojmy „osoba, společnost, mezinárodní doprava“ atd. „Jestliže význam některého pojmu smlouva sama nevysvětluje, je třeba jej vykládat podle práva každého smluvního státu“¹⁸.

¹⁷ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů, Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů 2008* Wolters Kluver ČR, a.s., 2008, 328 s. ISBN 80 – 7357 – 354 – 6, s. 225.

¹⁸ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů, Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů 2008* Wolters Kluver ČR, a.s., 2008, 328 s. ISBN 80 – 7357 – 354 – 6, s. 226.

Článek 4: Rezident

Tento článek se věnuje výkladu pojmu „rezident“ ve smlouvách. Za rezidenta označuje takovou osobu, která je ve smluvním státě povinna platit daně na základě kritérií uvedených ve smlouvě. Za rezidenta se nepovažuje taková osoba, která má ve státě pouze zdroj příjmu nebo uložený kapitál.

Článek 5: Stálá provozovna

Stálou provozovnou se pro účely tohoto článku rozumí stálé místo podnikání, faktické místo úplného či částečného výkonu podnikání. Mezi stálé provozovny náleží zejména sídlo managementu, pobočky, kanceláře, továrny, doly, studny, vrty a jiná místa k získávání přírodního bohatství.

Článek 6 - 21: Zdanění příjmů (např. příjmy z nemovitého majetku, zisky podniků, sdružené podniky, dividendy, úroky, licenční poplatky, zcizení majetku, příjmy ze zaměstnání, tantiémy, umělci a sportovci, penze, studenti, ostatní)

Článek 6 uvádí, že příjmy rezidenta jednoho smluvního státu z nemovitostí na území druhého smluvního státu mohou být zdaněny na území tohoto druhého smluvního státu.

Článek 7 umožňuje zdanění podniku jednoho smluvního státu ve druhém smluvním státu, a to pouze v takovém rozsahu, v jakém lze zisk podniku v tomto druhém smluvním státu přičítat jeho stálé provozovně.

Článek 8 upravuje vodní a leteckou dopravu. Zdanění zisků z provozu lodí nebo letadel se provádí pouze v tom smluvním státu, kde se nachází skutečné sídlo podniku.

Článek 9 upravuje problematiku sdružených podniků a jejich zdanění. Pod pojmem sdružený podnik modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění spatřuje stav, kdy se buď jeden podnik přímo či nepřímo podílí na vedení, kontrole nebo kapitálu podniku druhého, nebo kdy se stejné osoby podílejí na vedení, kontrole či kapitálu dvou podniků. „Jestliže jsou v těchto případech oba podniky ve svých obchodních nebo finančních vztazích vázány podmínkami, které sjednaly nebo jim byly uloženy, a které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, mohou být jakékoliv zisky, které by, nebýt těchto podmínek, byly jedním z podniků docíleny, ale

vzhledem k těmto podmínkám docíleny nebyly, zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny¹⁹.

Článek 10 upravuje zdanění dividend. Dividendy, které vyplácí společnost sídlící v jednom smluvním státu osobě z jiného smluvního státu, mohou být zdaněny v tomto jiném smluvním státu. Takovéto dividendy mohou být také za určitých okolností zdaněny ve státu sídla společnosti, a to pokud daň nepřesáhne: „... a) 5 % hrubé částky dividend, pokud je skutečným vlastníkem společnost (jiná než partnership), která drží přímo minimálně 25 % kapitálu společnosti vyplácející dividendy; b) 15 % hrubé částky dividend ve všech ostatních případech²⁰“.

Článek 11 se zabývá zdaněním úroků. Úroky vyplácené ze zdroje v jednom smluvním státu rezidentovi druhého smluvního státu mohou být zdaněny v tomto druhém státu. Úroky mohou být zdaněny také ve státu zdroje, ale pokud je jejich skutečným vlastníkem rezident druhého smluvního státu, míra jejich zdanění může dosahovat maximálně 10 % hrubé částky úroků.

Článek 12 upravuje zdanění licenčních poplatků. Pod pojmem licenční poplatky smlouva upravuje „platby jakéhokoliv druhu, obdržené jako úhrada za užití nebo právo na užití jakéhokoliv autorského práva k literárnímu dílu, uměleckému nebo vědeckému, včetně kinematografických filmů, patentů, obchodních značek, návrhů nebo modelů, plánů, tajných vzorů či postupů nebo informací vztahujících se ke zkušenosti nabyté v průmyslové, obchodní nebo vědecké oblasti²¹“. Licenční poplatky, na rozdíl od příjmů v předchozích odstavcích zmíněných, mohou být zdaněny pouze ve státu jejich vlastníka, byť by pocházely ze zdroje na území jiného smluvního státu.

Článek 13 upravuje zdaňování zisků z prodeje majetku. V případě nemovitého majetku je možno zdanit zisky z jeho zcizení v tom státu, kde je tato nemovitost umístěna, a to i v případě, pokud zisk z takového prodeje směřuje k rezidentovi jiného

¹⁹ VÝBOR OECD PRO FISKÁLNÍ ZÁLEŽITOSTI *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku, stručná verze*, 2008 Wolters Kluver ČR, a.s., 2009, 431 s. ISBN 978 – 80 – 7357 – 480 – 2, s.21.

²⁰ VÝBOR OECD PRO FISKÁLNÍ ZÁLEŽITOSTI *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku, stručná verze*, 2008 Wolters Kluver ČR, a.s., 2009, 431 s. ISBN 978 – 80 – 7357 – 480 – 2, s. 22.

²¹ VÝBOR OECD PRO FISKÁLNÍ ZÁLEŽITOSTI *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku, stručná verze*, 2008 Wolters Kluver ČR, a.s., 2009, 431 s. ISBN 978 – 80 – 7357 – 480 – 2, s. 23.

smluvního státu. V případě movitého majetku, který je součástí stále provozovny umístěné ve druhém smluvním státě, je možno při jeho zcizení nebo při zcizení této stále provozovny zdanit zisk z nich v tomto druhém státu. V případě zcizení lodí, letadel, či člunů provozovaných v mezinárodní dopravě se zisky zdaňují jen v tom státu, kde se nachází místo skutečného vedení společnosti. V případě zisků ze zcizení akcií, které odvozují svou hodnotu minimálně v 50 % z nemovitého majetku na území druhého smluvního státu, je umožněno jejich zdanění právě na území tohoto druhého smluvního státu. Všechny ostatní zisky ze zcizení majetku neuvedené v tomto odstavci mohou být zdaněny pouze a jen v tom státu, kde je zcizitel rezidentem.

Článek 14 byl zrušen.

Článek 15 se zabývá příjmy ze zaměstnání. Příjmy ze zaměstnání daňového rezidenta na území jednoho státu, pokud se nejedná o tantiémy, penze nebo příjmy z veřejných funkcí, mohou být zdaněny pouze tam. Pokud je rezident jednoho smluvního státu zaměstnán na území druhého smluvního státu, může být plat, mzda a jiná odměna zdaněna v tomto druhém státu, pokud nejsou naplněny 3 podmínky bezvýhradného zdanění jen v prvně zmíněném státu, a to: a) pobyt ve druhém státu nesmí překročit 183 dnů v dvanáctiměsíčním období, b) odměny nejsou vypláceny zaměstnavatelem, který by byl rezidentem druhého státu, c) odměny nejdou k tíži stále provozovny, umístěné ve druhém státu.

Článek 16 upravuje zdanění tantiém obchodních společností. Tyto nebo jiné obdobné odměny, pokud jsou vypláceny rezidentovi jednoho smluvního státu ze společnosti, sídlící v jiném smluvním státu, můžou být zdaněny v tomto jiném smluvním státu.

Článek 17 upravuje zdanění příjmů umělců a sportovců. Příjmy, které pobírá umělec, hudebník, či sportovec na území jiného než svého domovského státu, mohou být zdaněny na území tohoto jiného státu. To platí i v případě, kdy příjmy z takové činnosti neplynou přímo osobně umělci, hudebníkovi či sportovci, nýbrž jiné osobě.

Článek 18 se zabývá mezinárodním zdaněním penzí. Pokud se nejedná o výjimku, podléhají penze a jiné obdobné odměny zdanění pouze a jenom v tom státu, kde byla fyzická osoba dříve zaměstnána a z něhož nárok na takový příjem plyne.

Článek 19 upravuje mezinárodní zdanění odměn za výkon veřejných funkcí. Odměny za výkon veřejné funkce, jako je na příklad plat nebo mzda, se zdaňují zásadně

v tom státu, kde k výkonu takové veřejné funkce docházelo, byť by se taková odměna vyplácela rezidentovi jiného smluvního státu. Pokud je ale tato veřejná funkce vykonávána na území druhého státu a fyzická osoba vykonávající tuto funkci je tamějším státním příslušníkem, podléhají příjmy z této funkce zdanění právě v tomto druhém smluvním státu.

Článek 20 upravuje mezinárodní zdanění stipendií a obdobných plateb studentům. Smluvní stát nezdaní stipendium či jinou obdobnou platbu studentovi, který je rezidentem druhého smluvního státu a který se na území prvního smluvního státu vyskytuje pouze za účelem studijního pobytu v případě, že toto stipendium plyne ze zdroje mimo tento první smluvní stát.

Článek 21 upravuje mezinárodní zdanění ostatních příjmů nezmiňovaných v předchozích odstavcích. Příjmy rezidenta, pokud nespádají pod některý z výše zmíněných odstavců, jsou zdaňovány ve státu rezidenta neohledně na to, odkud pocházejí.

Článek 22: Majetek

Článek 22 rozděluje majetek do 4 základních skupin. Jedná se o nemovitý majetek, movitý majetek, lodě a letadla působící v mezinárodní dopravě a ostatní formy kapitálu.

- nemovitý majetek, který je vlastněn rezidentem jednoho smluvního státu, ale nachází se na území jiného smluvního státu, může být zdaněn i na území tohoto jiného státu,

- movitý majetek, který tvoří obchodní majetek stálé provozovny společnosti jednoho státu na území druhého státu (stát B), může být taktéž zdaněn i zde (ve státu B),

- kapitál reprezentovaný loděmi a letadly působícími v mezinárodní dopravě jakožto i jiným movitým majetkem s nimi souvisejícím může být daněn pouze v tom smluvním státě, kde je umístěno sídlo jeho výkonného managementu.

- ostatní formy kapitálu by měly být daněny pouze ve státě rezidenta.

Článek 23: Metody vyloučení dvojího zdanění

Článek 23 se dělí na část A a část B.

Část A se věnuje metodě vynětí příjmů. Uvádí případ, kdy rezident jednoho smluvního státu dosáhne na příjem, či vlastní majetek ve druhém smluvním státu a tento majetek nebo příjem tam může být zdaněn. Tehdy je prvně jmenovaný smluvní stát

podle tohoto článku smlouvy o zamezení dvojího zdanění povinen takový majetek či příjem od daně z příjmu osvobodit.

Část B se věnuje metodě zápočtu. V případě jejího využití sice majetek nebo příjem rezidenta jednoho smluvního státu, který je získán a zdaněn ve druhém státu, není osvobozen od daně v domovském státu rezidenta, avšak daň, která je na území druhého státu vyměřena a odvedena, se odečte od celkové daňové povinnosti ze všech celosvětových příjmů plátce a o ni pak ve svém domovském státu odvede plátce méně.

Článek 24-29: Speciální ustanovení (např. zásada rovného zacházení, výměna informací, pomoc při výběru daní, územní působnost)

Zásada rovného zacházení spočívá ve skutečnosti, že příslušník smluvního nebo jakéhokoliv třetího státu nesmí být v jiném smluvním státě diskriminačně zdaněn jinou daní nebo vyšší daně, než občan tohoto jiného státu. Občan smluvního státu, který se domnívá, že byl nebo bude v jiném smluvním státu neoprávněně zdaněn, se může obrátit se stížností proti takovému rozhodnutí i na orgány svého domovského státu.

Článek 26 upravuje výměnu informací relevantních pro dodržování zákonů členského státu ve vztahu k občanu druhého smluvního státu.

Členské státy si dle článku 27 mají pomáhat při výběru a kontrole daní, které jsou uloženy občanovi druhého smluvního státu.

Členové diplomatických misí podléhají podle mezinárodního práva speciálnímu režimu, který zahrnuje i přístup orgánů přijímajícího státu ke zdanění. Přístup k těmto právům nesmí být smlouvou o zamezení dvojího zdanění zamezen či omezen.

Článek 29 upravuje územní působnost a zvláště se zabývá situací, kdy určité oblasti (zvláštní ekonomické zóny, zámořská teritoria) smluvního státu nejsou podrobeny účinkům smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Pro ČR se jedná například o území Hong Kongu a Macaa ve vztahu k Číně.

Článek 30-31: Závěrečná ustanovení

Článek 30 obsahuje ustanovení o platnosti smlouvy, a to způsob a místo předání ratifikačních dokumentů.

Článek 31 upravuje způsob vypovězení smlouvy a stanoví 6-ti měsíční výpovědní lhůtu.

4.2.3.2 Modelová smlouva OSN

Jak bylo již výše uvedeno, jako předloha pro nově uzavírané smlouvy se využívá v současné době hlavně modelová smlouva OECD. Z tohoto důvodu a také proto, že mají obě tyto smlouvy mnoho společného (jako například strukturu, vymezení některých základních pojmů, atd.), zmíním se o modelové smlouvě OSN pouze zběžně.

Po druhé světové válce se stále více začala rozvíjet mezinárodní spolupráce a mezinárodní obchod. To mělo za následek všeobecnou potřebu regulovat problematiku mezinárodního zdanění při mezinárodní obchodní spolupráci. V šedesátých letech tato potřeba vyústila ve vydání modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění. Při tvorbě této modelové smlouvy však nebyly zohledněny možné rozdíly v ekonomické vyspělosti potenciálních smluvních států a tato smlouva tak byla určena hlavně pro státy na stejné či obdobné ekonomické úrovni. Ve světě se však mezitím rozvíjel obchod také mezi státy ekonomicky silnými a slabšími navzájem. Tyto vztahy obsahovaly určitá specifika, která bylo třeba upravit.

Proces vzniku modelové smlouvy OSN o zamezení dvojího zdanění začal v šedesátých letech, kdy se Ekonomická a sociální rada OSN (Economic and Social Council of the United Nations) i samotné valné shromáždění OSN (General Assembly) často zabývali problematikou dvojího zdanění v obchodních vztazích mezi rozvojovými a rozvinutými zeměmi. Státy účastníci se Pařížské konference o mezinárodní ekonomické spolupráci v letech 1963 - 1964 uznaly, že kapitálový tok a investice hrají významnou roli v procesu ekonomického rozvoje ekonomicky slabších států. Na základě rezoluce 1273/1967 Ekonomické a sociální rady OSN byla založena pracovní skupina daňových expertů, která měla za úkol připravit návrh této modelové smlouvy tak, aby respektovala obchodní zvláštnosti mezi rozvojovými a rozvinutými státy.

Skupina expertů poté pracovala na různých návrzích modelu smlouvy, až dospěla ke konečné verzi v roce 1979 při svém osmém zasedání. Ta byla poté oficiálně vydána o rok později. Od této prvotní verze bylo přijato několik dodatků, které reflektovaly stupňující se globalizační trendy v mezinárodním obchodu, investicích a daňové politice rozvinutých a rozvojových zemí. Aktualizací prošla smlouva naposledy již v roce 2001 proto, že je stále více používána smlouva OECD.

5. Zdanění příjmů fyzických osob plynoucích ze sportu

5.1 Sport provozovaný jako povolání fyzické osoby

Sport, jak již bylo definováno výše, je organizovanou lidskou činností vykonávanou podle určitých pravidel za účelem dosažení maximálního výkonu. V situaci, kdy jsou po sportovci požadovány maximální výkony, je nutností, aby se danému odvětví věnoval zcela, plně se na sport koncentroval, a tím pádem za něj musí být také náležitě odměněn. Paralela s jinými výdělečnými činnostmi se nabízí. Pokud je člověk v nějakém oboru úspěšný, také jej vykonává jako povolání a vydělává si jím. Toto tvrzení platí v lékařství, ve stavebních pracích, ale samozřejmě také ve sportu. Vždyť jaký je rozdíl mezi studentem vysoké školy, který se připravuje na své vysoce kvalifikované povolání a nadějným sportovcem, který touží dobýt mety nejvyšší? Oba se musí systematicky připravovat, obětovat svému cíli čas a úsilí a výsledek není zdaleka zaručen. V tomto ohledu je povolání sportovce ještě nebezpečnější a zrádnější vzhledem k nárokům jak finančním tak časovým, kdy se sportovec musí rozhodnout, zda-li podstoupí riziko sázky na jednu kartu s vědomím, že v případě neúspěchů či zranění bude mít pozdější uplatnění v jiném zaměstnání vzhledem k zanedbání vzdělání a preferenci sportu značně ztíženo.

5.1.1 Kategorizace zdanění příjmů u sportovců

Co se týče zdanění příjmů pocházejících ze sportovní činnosti, existují různé způsoby a formy. Nejdůležitější aspekty, kterým se tato kapitola bude věnovat, bude kategorizace zdanění českého daňového rezidenta a nerezidenta (viz kapitola 3.2.5), rozlišení skupin zdaňovaných příjmů dle ustanovení ZDP, a také míra zdanění v závislosti na výši sportovcových příjmů.

5.1.1.1 Zdanění osob povinných k dani

Mechanismus zdanění příjmů pocházejících ze sportovní činnosti se bude lišit v závislosti na skutečnosti, jestli se jedná o českého daňového rezidenta či nerezidenta.

5.1.1.1.1 Zdanění českých daňových rezidentů

Pro české daňové rezidenty platí, že dani podléhají ohledně všech svých celosvětových příjmů v daném zdaňovacím období dosažených, odhlédneme-li od smluv zamezujících dvojímu zdanění.

Podstatné pro mechanismus zdanění bude, kde sportovec tohoto příjmu dosáhl. Rozlišujeme:

- I) Příjmy sportovců - českých daňových rezidentů dosažené na území ČR
Tyto příjmy se zdaňují standardně jako jakýkoliv běžný příjem.
- II) Příjmy sportovců - českých daňových rezidentů dosažené v zahraničí
 - a) Ve státech, se kterými má ČR uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění
 - se využije příslušného ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění (pokud je daná smlouva napsána podle Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění OECD - viz kapitola 4.2.3.1, pak se jedná o článek 17) a uplatněním příslušné metody (vynětí nebo zápočtu) se zamezí dvojímu zdanění.
 - b) Ve státech, se kterými ČR nemá uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění
 - je nutno zaplatit daň z příjmu v zahraničí i v ČR, § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP pouze umožňuje zahrnutí daně zaplacené v zahraničí mezi daňově uznatelné výdaje (náklady).

5.1.1.1.2 Zdanění českých daňových nerezidentů

I příjmy českých daňových nerezidentů jsou za určitých okolností předmětem daně příjmu v České republice. Rozlišujeme:

- I) Příjmy sportovců – českých daňových nerezidentů na území ČR v případě, že

a) se jedná o daňové rezidenty takové země, se kterou má ČR uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění

- opět se využije ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění a dvojímu zdanění se zabrání.

b) se jedná o daňové rezidenty takové země, se kterou ČR nemá uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

- V tomto případě bude nutno příslušné příjmy zdanit v obou státech.

II) Příjmy sportovců – českých daňových nerezidentů mimo území ČR

Takové příjmy se na území České republiky nedaní.

5.1.1.2 Zdanění sportovní činnosti dle § 6, 7, 10

Příjmy ze sportovní činnosti jsou kategorizovány do 3 skupin podle činnosti, kterou sportovec vykonává a podle jeho vztahu k organizátorovi soutěže, případně ke sportovcovu klubu.

a) § 6 ZDP – příjem, který obdrží sportovec jako plat. Jedná se o sportovce provozujícího sport, který vyžaduje téměř celoroční trvalou činnost pod hlavičkou jednoho oddílu, jako například fotbal, hokej, basketbal či volejbal, který má se svým oddílem smlouvu. V tomto případě se bude de facto jednat o pracovní poměr.

b) § 7 ZDP – příjmy, které sportovec dostává nárazově v závislosti na dosaženém výkonu a které jsou poté zdaněny buďto jako příjmy z podnikání dle odstavce 1 (v případě, kdy sportovec provozuje živnost “Organizování sportovních soutěží”), nebo jako příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti dle odstavce 2.

c) § 10 ZDP – příjmy sportovců v případě, že se nezdaní dle § 6 nebo § 7 ZDP. V situaci, kdy sportovec není ani podnikatelem ani nevykonává jinou samostatně výdělečnou činnost (amatérský sportovec), jsou příjmy ze sportovní činnosti zdaněny podle §10 ZDP jako ostatní příjmy. Odstavec 8 uvádí, že „u poplatníků uvedených v § 2 odst. 2, u nichž je

sportovní činnost podnikáním nebo jinou samostatnou výdělečnou činností, se považují přijaté ceny ze sportovních soutěží za příjmy podle § 7²². Toto ustanovení za prvé potvrzuje výše uvedené rozdělení sportovců, taktéž jej ale omezuje pouze na české daňové rezidenty. V praxi to znamená, že se výše zmíněné rozdělení na české daňové nerezidenty nepoužije.

5.1.1.3 Zdanění sportovní činnosti v závislosti na výši příjmu, respektive hodnotě ceny ze sportovní soutěže

V tomto ohledu se jako hraniční jeví částka 10 000 Kč. V případě ceny ze sportovní soutěže, jejíž hodnota nepřesáhne 10 000 Kč a kterou obdrží sportovec, který neprovozuje sportovní činnost jako podnikání, je možno tuto cenu od daně z příjmu osvobodit. § 4 ZDP vyjmenovává druhy příjmů, které jsou takto osvobozeny. Odstavec 1 písmeno f) téhož ustanovení se pak zabývá sportovní soutěží: „...cena ze sportovní soutěže v hodnotě nepřevyšující 10 000 Kč s výjimkou ceny ze sportovní soutěže u poplatníků, u nichž je sportovní činnost podnikáním (§ 10 odst. 8)²³. U tohoto ustanovení stojí za povšimnutí rozdělení příjmů z § 7. Zatímco sportovec – podnikatel cenu ze sportovní soutěže, byť by její výše nepřesahovala 10 000 Kč, osvobodit od daně nemůže, sportovec, který daní své příjmy jako příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti tuto možnost má podobně jako poplatník, který své příjmy ze sportovní činnosti daní jako ostatní příjmy dle § 10 ZDP nebo poplatník, který svých příjmů dosahuje jako příjmů ze závislé činnosti dle § 6 ZDP. Osvobození od daně z příjmu pro ceny ze sportovních soutěží může dle výkladu § 4 ZDP uplatnit taktéž zahraniční osoba, pokud tuto činnost nevykonává jako podnikatel: „Předpokládejme, že zahraniční sportovec se sice pravidelně účastní sportovních soutěží, avšak nejedná se o činnost, která by byla podnikáním. Pak lze usuzovat, že i v tomto případě je cena ze sportovní soutěže osvobozena od daně z příjmů podle § 4 odst.1 písm. f) ZDP. Dotyčné ustanovení totiž

²² § 10 odst. 8 Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů

²³ § 4 odst. 1 Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů

nerozlišuje, zda je cena ze sportovní soutěže poskytnuta českému sportovci, anebo zahraničnímu sportovci²⁴.

5.1.2 Mechanismus zdanění příjmů u sportovců

Co se týče mechanismu zdanění, je rozdílný pro různé situace. Do určité míry jsou některé povinnosti, které se týkají odvodu daně z příjmu, přesunuty na pořadatele sportovní soutěže. Ceny ze sportovních soutěží, které obdrží sportovec, který své sportovní příjmy neřadí pod § 6 nebo § 7, daní srážkovou daní ve výši 15% přímo organizátor sportovní soutěže a do daňového přiznání dotyčného sportovce se vůbec neuvádějí: „Zvláštní sazba daně z příjmů plynoucích ze zdrojů na území České republiky pro poplatníky uvedené v § 2 a 17, pokud není v odstavci 1 stanoveno jinak, činí 15 %, a to z příjmů plynoucích fyzickým osobám z cen z veřejných soutěží, ze sportovních soutěží a ze soutěží, v nichž je okruh soutěžících omezen podmínkami soutěže a nebo jde o soutěžící vybrané pořadatelem soutěže [§ 10 odst. 1 písm. ch)], s výjimkou cen ze soutěží a slosování, které jsou od daně osvobozeny [§ 4 odst. 1 písm. f)]²⁵.

Co se týče příjmů ze sportovní činnosti u sportovců, kteří jsou podnikateli či provozují jinou samostatnou výdělečnou činnost (§ 7 odstavce 1 a 2), ti zahrnují své sportovní příjmy zcela standardně do svého daňového přiznání. Co se týče mechanismu zdanění českých sportovců vydělávajících v zahraničí, bude vždy třeba nahlédnout do příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění (v případě, že existuje) a poté aplikovat její příslušné ustanovení společně s ustanovením § 38 ZDP. V případě, že se bude jednat o poplatníka, který pobíral v předchozím zdaňovacím období pouze příjmy dle § 6 ze státu, se kterým má Česká republika uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění založenou na principu metody vynětí příjmů, takový poplatník v České republice daňové přiznání vůbec nepodává: „...Rovněž není povinen podat daňové přiznání poplatník, jemuž plynou pouze příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky ze

²⁴ Pelcl, L.: Zdaňování cen ze sportovních soutěží pořádaných v České republice, Daně a právo v praxi, číslo 9/2005, s 37

²⁵ § 36 odst. 2 Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů

zahraničí, které jsou podle § 38f vyjmuty ze zdanění²⁶. Pokud se bude jednat o poplatníka, který také má z předchozího zdaňovacího období pouze příjmy ze státu, se kterým má Česká republika uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění, která je ovšem založena na principu metody zápočtu, pak již poplatník daňové přiznání v České republice podat musí, daň však může odvést zkrácenou o částku vypočtenou na základě aplikace příslušného ustanovení smlouvy i ZDP: „Při použití metody úplného zápočtu lze daňovou povinnost snížit o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí. Při použití metody prostého zápočtu lze daňovou povinnost snížit o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí, nejvýše však o částku daně z příjmů vypočtenou podle tohoto zákona, která připadá na příjmy ze zdrojů v zahraničí. Tato částka se stanoví jako součin daňové povinnosti, která se vztahuje k příjmům plynoucím ze zdrojů na území České republiky i ze zdrojů v zahraničí a podílu příjmů ze zdrojů v zahraničí na základu daně před uplatněním položek odčitatelných od základu daně a nezdanitelných částí základu daně. Započtení lze provést nejvýše do částky vzniklé daňové povinnosti²⁷“.

Letným pročtením této kapitoly snadno dojdeme k názoru, jak je český daňový systém obtížný a v určitých aspektech zbytečně složitý. I přesto však při dodržení pravidel a neopominutí některých základních zásad je možno najít odpovídající a legální řešení daného problému.

²⁶ § 38g odst. 2 Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů

²⁷ § 38f odst. 2 Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů

6. Srovnání zdanění příjmů sportovců s občany jiných států

6.1 Švýcarsko

6.1.1 Obecná charakteristika a základní informace

Švýcarsko, někdy též označované jako Švýcarské spříseženství či Švýcarská konfederace, je federací s dvoukomorovým federálním shromážděním. Dělí se na 26 kantonů. Výkonná moc je reprezentována federální radou, která má 7 členů a její funkční období je čtyřleté. Prezident (v současnosti Micheline Calmy-Rey) federální rady je volen z jejích členů vždy na jeden rok. Švýcarsko má 7,8 milionů obyvatel, rozkládá se na ploše 41 285 km², hlavním městem je Bern, měnou švýcarský frank a míra daňového zatížení je 29% HDP.

6.1.2 Daňový systém Švýcarska

Švýcarsko je zemí, která nabízí svým rezidentům nejnižší daňové zatížení ze všech zemí vyspělé Evropy. Jedná se o daňově velmi specifický stát, protože každý z 26 kantonů má své vlastní daňové zákony, což znamená, že se daně kanton od kantonu liší. Daně jsou ve Švýcarsku vybírány na 3 úrovních. Jedná se o spolek (Bund), kanton (26 kantonů) a obec (Gemeinde – kolem 3000). Mezi daně vybírány na úrovni spolku se řadí daň z příjmu fyzických a právnických osob, příspěvky na sociální zabezpečení, spotřební daně, daně z přidané hodnoty, kolkovné, cla. Kantony mají právo vybírat jakékoliv daně, které nevybírání výlučně spolek.

Právnické osoby jsou ve Švýcarsku v oblasti přímých daní podrobeny dani z příjmu právnických osob, která je vybírána na všech třech úrovních, a kapitálové dani, která je vybírána na úrovni kantonální a obecní. Těmto přímým daním jsou podrobeny zcela právnické osoby mající na území Švýcarska sídlo nebo místo skutečného vedení (jedná se o daňové rezidenty, jsou osobně příslušní a mají neomezenou daňovou povinnost) a ty právnické osoby, které na území Švýcarska sice sídlo ani místo skutečného vedení nemají, a to vzhledem k těm příjmům, které pocházejí ze švýcarských zdrojů (jedná se o daňové nerezidenty, jsou hospodářsky příslušní a mají omezenou daňovou povinnost). Podle prvního odstavce článku 51 zákona o přímých spolkových daních (Direktbundessteuergesetz, dále jen „**DBG**“) se do těchto příjmů

započítávají například příjmy z provozu podniku nebo příjmy plynoucí z vlastnictví pozemků. Výše daně z příjmu právnických osob na spolkové úrovni je 8,5%. Jak již však bylo výše uvedeno, tato daň z příjmu je vybírána i na kantonální úrovni a zde se způsob výpočtu i výše samotné daně kanton od kantonu liší. V některých kantonech, jako například Zürich nebo Luzern se jedná o daň proporcionalní, kdy je vybírána pro všechny příjmové kategorie částka vypočítaná stejnou procentní sazbou. V kantonech Basel-Landschaft a Graubünden je naproti tomu uplatněna progresivní metoda zdanění, kdy se procentuální sazba daně zvyšuje podle výše zdaněného příjmu. Maximální daňové zatížení zisku kapitálových společností na všech třech úrovních se pohybuje mezi 20 – 35% podle místa podnikání. Druhou přímou daní právnických osob je daň z kapitálu (Kapitalsteuer). Ta, jak již bylo výše zmíněno, je vybírána pouze na kantonální a obecní úrovni. Jedná se o daň proporcionalní a její výše se pohybuje podle kantonu, popřípadě podle obce od 0,3 – 7 ‰ ze zdanitelného vlastního kapitálu.

Co se týče fyzických osob, zde do skupiny přímých daní řadíme daň z příjmu fyzických osob (Einkommenssteuer) a daň z majetku (Vermögenssteuer). K odvodu daně z příjmu jsou povinny všechny fyzické osoby, které mají na území Švýcarska bydliště, nebo zde minimálně 30 dní pobývají a zároveň vykonávají výdělečnou činnost anebo zde pobývají minimálně 90 dní v případě, že zde výdělečnou činnost nevykonávají (jedná se o daňové rezidenty, jsou osobně příslušní a mají neomezenou daňovou povinnost), a ty fyzické osoby, které na území Švýcarska sice bydliště nemají, z těch příjmů, které pocházejí ze švýcarských zdrojů (jedná se o daňové nerezidenty, jsou hospodářsky příslušní a mají omezenou daňovou povinnost). Neomezená daňová povinnost se uplatňuje na veškeré celosvětové příjmy s výjimkou příjmů z provozu podniku v zahraničí nebo příjmů plynoucích z vlastnictví pozemků v zahraničí. Vyjmutí těchto příjmů ze zdaňovacího základu ve Švýcarsku reprezentuje vnitrostátní institut zamezení dvojího zdanění. Jak podle švýcarského práva, tak i podle jiných právních řádů jsou tyto příjmy v drtivé většině případů zdaněny ve státu zdroje (viz například hospodářská příslušnost ve Švýcarsku), proto jsou tyto příjmy ze zdanění ve Švýcarsku vyňaty. Co se týče omezené daňové povinnosti, tato je uplatňována pro švýcarské daňové nerezidenty a na jejím základě jsou vybírány daně ze zisků z provozu podniku ve Švýcarsku, z vlastnictví pozemků ve Švýcarsku a z dalších zdanitelných hodnot, jako například z příjmů ze závislé činnosti ve Švýcarsku, či z příjmů z členství ve správě

nebo vedení právnické osoby se sídlem ve Švýcarsku a dalších dle článku 5 DBG. U této omezené daňové povinnosti je uplatňován takzvaný princip zdroje (Quellenprinzip). Osoby s hospodářskou daňovou příslušností jsou povinny k odvodu daně pouze omezeně a na území Švýcarska podléhají pouze dani z těch příjmů, kterých dosáhly ve Švýcarsku. Ostatní příjmy dosažené ze zdrojů mimo území Švýcarska se zde zdaňovat nebudou, použije se jich pouze k určení celkové daňové sazby podle článku 7 odstavce 1 DBG. Druhý odstavec téhož článku určuje nejnižší sazbu daně pro výpočet takovéto zdrojové daně (Quellensteuer). Ústavnost a soulad s mezinárodními úmluvami je však u tohoto ustanovení sporný a bývá často terčem kritiky. Švýcarské daňové právo rozlišuje šest skupin příjmů podléhajících dani. Jedná se o:

- **příjmy ze závislé činnosti,**
- **příjmy ze samostatné činnosti,**
- **příjmy pocházející z movitého majetku,**
- **příjmy pocházející z nemovitého majetku,**
- **příjmy ze starobních či invalidních důchodů,**
- **ostatní druhy příjmů.**

Ve Švýcarsku je využíváno společné zdanění manželů, popřípadě i nezletilých dětí z jejich majetku a příjmů, vyhrazen zůstává příjem z vlastní výdělečné činnosti dítěte podle článku 9 odstavce 3 DBG. Při společném zdanění manželů bývá uplatňována zvýhodněná sazba daně (například při ročním příjmu 100 000 CHF je daňová sazba 4%, u manželských párů pouze 3%, při příjmu 200 000 CHF je daňová sazba 8%, u manželských párů 7,5%). Od modelu společného zdanění manželů je možno se odchýlit pouze za kumulativní splnění určitých podmínek, které stanovil švýcarský Spolkový soud. Jedná se o rozdílné bydliště obou manželů, zánik společného manželského soužití a vzájemné finanční vztahy omezující se na vyživovací příspěvky manželů. Rozhodujícím kritériem pro určení modelu zdanění a na základě toho k určení daňové sazby je stav na konci roku. V případě, že je pár sezdán v průběhu roku, budou manželé zdaněni společně za celý rok, v případě rozchodu či rozvodu manželů v průběhu roku budou naopak manželé zdaněni za celý rok zvlášť. V určitých případech

je daňovým poplatníkem ve Švýcarsku umožněno takzvané paušální zdanění (Aufwandbesteuerung). Využití této metody je umožněno pouze těm poplatníkům, kteří nejsou na území Švýcarska výdělečně činní. Pod pojmem výdělečná činnost se v tomto případě rozumí samostatná (Selbstständige Tätigkeit) i závislá činnost (Unselbstständige Tätigkeit), včetně takzvaných volných povolání (Freiberuf). Výdělečná činnost vykonávaná v zahraničí je s paušálním zdaněním v souladu. Ačkoliv je paušální zdanění v první řadě určeno pro cizí státní příslušníky, kteří jej mohou využívat po dobu časově neomezenou, lze jej výjimečně využít i pro švýcarské státní příslušníky, a to v případě prvního roku po jejich návratu z ciziny, pokud se na území Švýcarska nezdržovali nejméně 10 let. Švýcarské daňové právo obsahuje 5 základních principů daně z příjmu, a to:

- **předpoklad majetkového přírůstku (Voraussetzung eines Vermögenszugangs):** Příjem znamená přírůstek majetku a s ním je spojena povinnost k dani z příjmu.
- **zásada společné daně z příjmu (Grundsatz der Gesamteinkommenssteuer):** Příjmy podléhají zásadně jedné, stejné dani z příjmu, ať se jedná o příjmy peněžité či nepeněžité.
- **zásada daně z čistého příjmu (Grundsatz der Reineinkommenssteuer):** Zdanitelný je pouze čistý příjem po odečtení souvisejících nákladů.
- **zásada skutečnosti příjmu (Grundsatz der Realität des Einkommen):** Zdanitelný je pouze skutečně dosažený příjem, nikdy ne příjem v budoucnu nejspíše dosažený.
- **pravidelnost stanovení příjmu (Periodizität der Einkommensermittlung):** Zdanitelný příjem je pravidelně zjišťován a zdaňován.

Ze zásad společné daně z příjmu a daně z čistého příjmu existují jisté výjimky, které mají z části politické, z části systematické příčiny. Určité příjmy jsou ze zákona vyloučeny ze zdanění. U daní vybíraných na úrovni spolku se jedná o příjmy z darů, příjmy z dědictví a zisky z celého soukromého majetku. U daní vybíraných na úrovni

kantonů pak o zisky ze soukromého majetku movitého. Další skupina příjmů sice ze zdanění vyloučena není, ale kvůli své specifčnosti bude daňová sazba na ně uplatněná zvýhodněna. Jedná se například o kapitálový příjem z preventivních opatření podle článku 38 DBG (Kapitalleistungen aus Vorsorge). Na kantonální úrovni budou zisky plynoucí majiteli z pozemků daněny běžnou daní z příjmu nebo zvláštní daní z příjmu, (Spezialeinkommenssteuer), která je jinak na kantonální úrovni využívána například pro zdanění příjmů z darů a z dědictví. Některé kantony přesto nechávají z velké části příjmy z darů bez daňové povinnosti (například kanton Luzern).

Co se týče daní spotřebního charakteru, ty jsou ve Švýcarsku vybírány ve formě daně z piva, daně z tabáku, daně z alkoholických nápojů, minerálních olejů, zvláštní daně na dovoz automobilů, cla, kolkovného a samozřejmě také daně z přidané hodnoty. Daně z piva, daně z tabáku, daně z alkoholických nápojů, z minerálních olejů a z automobilů se řadí do skupiny spotřebních daní selektivních. U daně z piva jsou plátcí výrobci nebo dovozci piva a sazba se pohybuje od 16,88 CHF/hektolitr do 33,76 CHF/hektolitr v závislosti na množství alkoholu v pivu obsaženém. Minimální sazba daně z tabáku činí 0,17 CHF/cigaretu, od 1. února 1997 se spotřební daň z alkoholických nápojů již nevztahuje na alkohol, který neslouží ke konzumaci. Pro konzumní alkohol je stanovena sazba daně ve výši 26 CHF/litr 100% alkoholu. Předmětem daně z minerálních olejů jsou ropa, zemní plyn, jiné minerální oleje a pohonné hmoty, její sazba je rozdílná, například u benzínu dosahuje 431 CHF/1000 litrů. Kromě elektromobilů a nákladních automobilů je každé osobní vozidlo či vozidlo k přepravě nákladu povinno k dani z automobilů ve výši 4% z ceny automobilu. Vybírání kolkovného (Stempelabgaben) se řídí zákonem o kolkovném (Stempelabgabegesetz). Kolkovné se vybírá buď v případě vydávání cenných papírů (Emissionsabgabe), v případě obchodu s cennými papíry (Umsatzabgabe) a v případě vyplácení premií z pojistného (Abgabe auf Versicherungsprämien). Sazby daně se u kolkovného pohybují mezi 1,5 % u převodu cenných papírů vydaných švýcarským právním subjektem až do 5 % v případě vyplácení premií z pojistného u jiného než životního pojištění.

Co se týče daně z přidané hodnoty, tak ta byla zavedena 1. ledna 1995. „Tehdy nahradila daň z obrátu. Od 1. 1. 1999 do 31. 12. 2000 platila pro zboží a služby v zásadě sazba 7,5 %. Od 1. 1. 2001 došlo ke změně na sazbu 7,6 %. K výjimkám se sníženou

sazbou 2,3 % patří předměty denní potřeby, jako potraviny a nápoje, živé rostliny, noviny, časopisy apod. Odklon od normální sazby DPH je i v hoteliérství, kde za ubytování se účtuje daň ve výši 3,5 %. Daň z přidané hodnoty se počítá z celkové částky, která se zaplatí za dodávku nebo službu. Ve Švýcarsku mají za povinnost odvádět DPH firmy, fyzické a právnické osoby v případě, když jejich dodávky, výkon, služby nebo vlastní spotřeba ve vnitrozemí a v zahraničí překročí ročně celkem 75 000 CHF²⁸.

6.1.3. Daň z příjmu fyzických osob a zdanění sportovců

Jak již bylo výše uvedeno, daňové povinnosti podléhají daňoví rezidenti zcela ze všech svých celosvětových příjmů a daňoví nerezidenti pouze částečně z příjmů pocházejících ze zdrojů na území Švýcarska. V předchozích odstavcích bylo zmíněno šest skupin příjmů podléhajících dani. Jedná se o: příjmy ze závislé činnosti, příjmy ze samostatné činnosti, příjmy pocházející z movitého majetku, příjmy pocházející z nemovitého majetku, příjmy ze starobních či invalidních důchodů, ostatní druhy příjmů.

Pro rozhodnutí, zdali dotyčný příjem bude zdaněn, popřípadě jakým způsobem bude zdaněn a do které kategorie bude sportovec zařazen, je nutno rozhodnout, jestli se jedná o profesionálního sportovce, či pouze amatéra. Švýcarský právní řád definuje profesionalitu na základě čtyř kritérií, které musí být kumulativně splněny. Jedná se o:

- **ekonomické kritérium:** Kompenzace ve formě startovného, výher či odměn jsou natolik vysoké, že umožňují sportovci věnovat veškerý nebo téměř veškerý svůj čas přípravě a účasti v soutěžích. Důležitým faktorem je zaměstnanecký, případně smluvní poměr mezi sportovcem a organizátorem soutěže či klubem.
- **existence smlouvy:** Sportovec - amatér obecně nemá se svým klubem či organizátorem soutěže uzavřenu smlouvu, na základě níž by dostával finanční kompenzace.

²⁸ <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/svycarsko-financni-a-danovy-sektor/5/1000681>

- **časové kritérium:** Profesionální sportovec věnuje veškerý nebo minimálně velkou většinu svého času přípravě na sportovní výkon.
- **morální kritérium:** Po profesionálním sportovci je požadováno, aby přizpůsobil své chování a zvyky (dietní návyky, životní styl) skutečnosti, že se účastní sportovních soutěží na vrcholové úrovni.

Dělicí čára mezi sportovcem - profesionálem a sportovcem - amatérem je velmi úzká a v určitých případech je kategorizace obtížná. Obecně je sportovec považován za profesionála v případě, kdy sport jeho jedinou aktivitou. V situaci, kdy kromě sportu vykonává ještě nějakou odlišnou výdělečnou činnost, je považován za poloprofesionála. V případě činnosti závislé se jedná o zaměstnanecký poměr a sportovec uzavírá se svým klubem, či federací zaměstnaneckou smlouvu.

Příjmy ze závislé činnosti a příjmy ze samostatné činnosti jsou nejčastějšími skupinami příjmů profesionálních sportovců ve Švýcarsku. Protože je u každé z nich zaveden jiný mechanismus odpisu odečitatelných položek, je důležité tyto dvě kategorie správně odlišit. Nezávislá samostatná činnost je obecně definována jako aktivita vykonávána svobodným směrem, zřejmá pro třetí strany, zisk nebo ztrátu nese poplatník.

Na druhé straně pokud poplatník vykonává po dobu určitou či neurčitou činnost, kterou mu zadává zaměstnavatel a za tuto činnost získává odměnu, jedná se o zaměstnanecký poměr a poplatník se stává zaměstnancem. Pro zaměstnanecký vztah jsou typické následující atributy: předmětem je výkon práce, je specifikována délka výkonu činnosti, pracovní podřízenost zaměstnance zaměstnavateli, zaměstnavatel platí zaměstnanci kompenzaci – plat. Ve sportovním odvětví jsou typickými představiteli zaměstnaneckých vztahů vztahy mezi hráči a kluby v kolektivních sportech jako je fotbal, hokej či basketbal a na druhé straně mezi samostatné výdělečné činnosti řadíme sporty jako tenis či golf. Základními praktickými rozdíly mezi kategorií příjmů ze závislé činnosti a příjmů ze samostatné činnosti jsou částka a způsob vybírání sociálního pojištění a rozdílná uznatelnost započtení nákladů. U příjmů ze závislé činnosti je celková částka sociálního pojištění rovnoměrně rozdělena mezi zaměstnance a zaměstnavatele, zatímco u sportovce, jehož příjmy se řadí do skupiny příjmů ze samostatné činnosti, nese sportovec veškeré náklady sociálního pojištění sám.

Nezaměstnaný sportovec, který provozuje samostatnou činnost, má možnost si veškeré náklady, které přímo souvisí s výkonem jeho sportovní aktivity, odečíst do základu daně. Do těchto nákladů může zahrnout bez omezení poplatky a odměny svým agentům, managerům, cestovné na tréninky i k soutěžím, ubytování na soutěžích, náklady na věcné vybavení, náklady trenéra, poplatky spojené se správou a účetnictvím, platby pojistného (například úrazového) a ostatní administrativní poplatky. Naproti tomu sportovec v zaměstnaneckém poměru si může od základu daně odečíst pouze zákonem stanovené položky s výjimkou těch případů, kdy poplatník doloží nutnost sporného výdaje k uskutečňování smluvené práce. K pokrytí části výdajů, které nelze odečíst od základu daně, může zaměstnavatel za zaměstnance požádat o uznání tzv. reprezentačních výdajů (Representation expenses). Díky tomuto zvýhodnění je zaměstnavatel oprávněn uvést část platu, kterou platí zaměstnanci či zaměstnavatelům, jako jakousi náhradu reprezentačních výdajů. Účelem této náhrady je pokrytí určitých profesních výdajů zaměstnance, jež mu vznikly na základě reprezentačních povinností zaměstnavateli. Obsah a rozsah těchto zvýhodnění není dán spolkovým právem, ale liší se v závislosti na kantonální právní úpravě. Uznané položky reprezentačních výdajů nejsou podrobeny srážkám sociálního pojištění a stávají se tak výhodnými jak pro zaměstnance, tak i pro zaměstnavatele.

6.2 Německo

6.2.1 Obecná charakteristika a základní informace

Německo je federativní republikou s dvoukomorovým parlamentem. Dělí se na 16 spolkových zemí. Je zakládajícím členem evropských společenství. Hlavou státu je prezident, kterým je od roku 2010 Christian Wulff. Německo má 82 milionů obyvatel, rozkládá se na ploše 357 000 km², hlavním městem je Berlín, měnou je Euro a míra daňového zatížení je 37% HDP.

6.2.2 Daňový systém Německa

„Německo má klasický daňový systém dvojího zdanění mezi firemní a osobní daní, kdy podnikové zisky jsou zdaněny na úrovni společnosti sníženou daní ze zisku firem a dividendy jsou následně zdaněny na úrovni jednotlivých akcionářů bez možnosti zápočtu zaplacené daně z příjmu firem. Kromě přímých důchodových daní, ke kterým se připočítává solidární přírážka, jsou v Německu vybírány oboustranně placené příspěvky sociálního pojištění, nepřímé daně a majetkové daně“¹³.

Co se týče firemních daní, rozlišujeme obchodní daň, které podléhají obecně všechny německé společnosti, a korporátní daň ze zisku, která je vybírána od akciových společností (Aktiengesellschaft – AG), společností s ručením omezeným (Gesellschaft mit beschränkter Haftung - GmbH) a komanditních společností (Komanditgesellschaft - KG). Obdobně jako v České republice podléhají společnosti mající domicil ve Spolkové republice Německo zdanění ze všech celosvětových příjmů dosažených v daném zdaňovacím období snížených o daňově uznatelné náklady spojené s podnikatelskou činností, pokud je zákon nezakazuje. Uplatňují se instituty dlouhodobého odepisování nákladů (např. budovy 50 let), převedení ztráty podnikatele do následujícího zdaňovacího období, či zrychleného dlouhodobého odepisování jako daňové pobídky. Sazba daně ze zisku firem činí 15%, zvýšená o 5,5% solidárního příspěvku. Dividendy a jiná rozdělení zisku podléhají srážkové dani ve výši 25%. Zdanitelným obdobím je kalendářní rok od 1. ledna do 31. prosince, čtvrtletně k 10. březnu, 10. červnu, 10. září a 10. prosinci jsou vybírány zálohy na daň.

Fyzické osoby podléhají ve Spolkové republice Německo dani osobní důchodové, dani kostelní a sociální přírážce. Osobní důchodová daň je vybírána od poplatníků, kteří jsou německými daňovými rezidenty, ze všech celosvětových příjmů, dosažených v daném zdaňovacím období, od poplatníků – nerezidentů pouze z příjmů dosažených ve Spolkové republice Německo. „Mezi zdanitelné příjmy patří tyto kategorie:

- **příjem ze zemědělství a lesnictví,**
- **příjem z obchodu nebo podnikání,**
- **příjem z vykonávání profese,**
- **příjem ze zaměstnání,**
- **kapitálový příjem,**
- **příjem z pronájmu nemovitého majetku a určitého hmotného movitého majetku,**
- **příjem z licenčních poplatků,**
- **ostatní příjem.**

Mezi osvobozené příjmy se zařazují platby ze zdravotního pojištění, úrazové pojištění, z pojištění pro případ invalidity nebo penzijního pojištění, sociální příspěvky, platby do zákonného penzijního programu a stipendia²⁹. V německém daňovém systému existuje základní část základu daně (momentálně ve výši 8004 Euro na osobu za rok), která je od daně z příjmu osvobozená. Tato částka je navyšována dalšími podmínkami, jako například výživa dítěte, péče o něj a vzdělání. Od základu daně je dále možno odečítat určité částky. Do této kategorie řadíme například dary, platby na pojištění, či některé mimořádné osobní výdaje (například léčení). Sazba daně z příjmu fyzických osob je klouzavě progresivní, se sazbami od 14 do 45%. K dani je navíc připočtena solidární přírážka ve výši 5,5%. Dividendy jsou zdaňovány srážkovou daní ve výši 25%, s 5,5% solidární přírážky úhrnně 26,38%. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, obdobně jako u firemních daní. Obecně se daňové přiznání podává do

²⁹ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii : Daňové systémy všech 27 členských států EU*, 2010 Linde Praha, s. 253

konce května následujícího roku, daně jsou buďto odváděny přímo zaměstnavatelem nebo formou záloh taktéž obdobně jako u firemních daní do 10. března, do 10. června, do 10. září a do 10. prosince.

V německé daňové soustavě se také vyskytuje institut sociálního pojištění. Jedná se o příspěvky oboustranné, což znamená, že se na jejich úhradě podílí z části zaměstnavatel a z části zaměstnanec. Skládá se z 9,95% z měsíčního platu jako příspěvek na penzijní pojištění, 7% z měsíčního platu jako příspěvek na zdravotní pojištění, 1,4% z měsíčního platu jako příspěvek na pojištění v nezaměstnanosti a 0,975% z měsíčního platu jako pojistné pro případ invalidity a stáří.

Dále německá daňová soustava obsahuje přímé daně majetkové, mezi něž řadíme daň z nemovitosti a daň dědickou a darovací. Daní z nemovitostí je zatížen jakýkoliv nemovitý majetek, nehledě na skutečnost, jestli je to majetek určený k podnikání či nikoliv. Daň z nemovitostí se počítá jako součin základní federální sazby 0,35% a municipálního koeficientu, jehož výše se liší v závislosti na dané lokalitě od 1,5 až do 6,6. Výsledná procentní sazba se pohybuje mezi 0,525 až 2,31%. Co se týče daně dědické a darovací, tato je uvalena na majetek, který je předmětem dědictví, resp. daru. Její výše se liší podle hodnoty daru, resp. dědictví, a také podle vztahu osob, které na obou stranách tohoto právního vztahu vystupují (dárce – obdarovaný, zůstavitel – dědic). Do první kategorie vystupujících osob, u níž je zdanění daru nebo případně dědictví nejnižší, řadíme manžele, děti, vnuky, pravnoučata a v případě dědictví také rodiče a prarodiče. Do druhé kategorie náleží sourozenci, synovci, neteře a další členové rodiny a do třetí potom ostatní osoby, včetně osob právnických.

Mezi nepřímé daně řadíme hlavně daň z přidané hodnoty a dále pak spotřební daně. Daň z přidané hodnoty je v Německu vybírána ve dvou sazbách. Základní sazba daně je 19%, snížená sazba pak 7%. Snížená sazba se uplatňuje u základních potravin a nápojů, léků, knih a například vstupenek na různé kulturní akce. Jako plátcí daně z přidané hodnoty jsou povinni se registrovat podnikatelé, jejichž roční obrat přesáhne 17500 Eur. „Dani podléhá dodání zboží a poskytnutí služeb v Německu, pořízení zboží z jiného členského státu podnikatelem v rámci jeho podnikání, dovoz zboží do Německa nebo do rakouských oblastí Jungholz a Mittelberg a pořízení nových dopravních

prostředků z jiného členského státu“³⁰.

Soustava spotřebních daní obsahuje některé spotřební daně vybírané v České republice, ale i další, které náš daňový systém nezná. Do skupiny spotřebních daní se řadí například spotřební daň z kávy, z lihovin, z piva nebo z šumivých vín. Spotřební daně jsou vybírány na úrovni spolku a zůstávají příjmovou stránkou jeho rozpočtu, s výjimkou daně z piva, jejíž výnos se dělí mezi spolek a země. Od placení spotřebních daní jsou osvobozena dvě německá území - ostrov Helgoland a oblast Büsingen, která patří ke švýcarskému daňovému a celnímu území. Ke spotřebním daním se řadí i daň z dovozu, která svým ekonomickým charakterem patří do daně z přidané hodnoty.

6.2.3 Daň z příjmu fyzických osob a zdanění sportovců

Jak již bylo v předchozí kapitole uvedeno, dani z příjmu podléhají jednak němečtí daňoví rezidenti, kteří daní veškeré příjmy ze zdrojů z celého světa v daném zdaňovacím období, a jednak němečtí daňoví nerezidenti ze všech příjmů pocházejících ze zdrojů na území Spolkové republiky Německo. Dle německého zákona o dani z příjmu (Einkommensteuergesetz, dále jen „EStG“) je fyzická osoba povinna zcela platit daně v případě, kdy zde má „trvalé bydliště“ (Wohnsitz) nebo „obvyklý pobyt“ (gewöhnliches Aufenthalt). Z německého pohledu se pod pojmem „trvalé bydliště“ rozumí místo, kde má někdo obydlí a lze předpokládat, že si toto obydlí ponechá a bude v něm bydlet. Rozhodující je právo disponovat s těmito bytovými prostory. „Obvyklý pobyt“ má fyzická osoba tam, kde se zdržuje, a to nikoliv pouze přechodně. Delší než 6ti měsíční pobyt je jako „obvyklý pobyt“ automaticky předpokládán, ledaže je tento pobyt určen výlučně k návštěvě, lázeňství nebo jiným výlučně osobním účelům a netrvá déle než 1 rok. Základem daně je součet z příjmů ze zemědělské výroby a lesního hospodářství, příjmů z podnikání, příjmů z jiné samostatně výdělečné činnosti, příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků, příjmů z kapitálového majetku, příjmů z pronájmu a ostatních příjmů. Pro účely této diplomové práce se jeví jako nejpodstatnější příjmy z podnikání (§ 15 odst. 1 EStG), příjmy z jiné samostatné

³⁰ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii : Daňové systémy všech 27 členských států EU*, 2010 Linde Praha, s. 256

výdělečné činnosti (§ 18 odst. 1 EStG) a příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků (§ 19 odst. 1 EStG).

Příjmy z podnikání tvoří nejpodstatnější část příjmů profesionálního sportovce. Do této skupiny řadíme veškeré startovné, prize money nebo věcné odměny. Rozlišujícím faktorem od jiných skupin příjmů tvořících základ daně je samostatnost, motivace samostatného zisku, ale také samostatné riziko ztráty. Dále je rozlišujícím kritériem jakási svoboda volby účasti na daném závodě nebo turnaji, možnost volby času výkonu. Subjekty právního vztahu zde jsou na jedné straně sportovec, který odvádí sportovní výkon, a na straně druhé organizátor sportovní soutěže, který mu za výhru, dosažený čas, či v určitých případech i za pouhou účast platí. Organizátor sportovní soutěže si de facto výkon sportovce kupuje. Do skupiny příjmů z podnikání nepatří však pouze příjmy přímo související se sportovním výkonem. Také do ní náleží příjmy ze sponzorských smluv, ze smluv na sportovní vybavení a také licenční smlouvy na použití jména či fotky k reklamním účelům. Skupina příjmů z podnikání má velmi blízko k příjmům z jiné samostatné výdělečné činnosti.

O jinou samostatnou výdělečnou činnost (dle §18 EStG) se jedná pouze v taxativně uvedených případech. Mezi tyto patří tzv. volná povolání (umělecké, spisovatelské, vědecké výchovné nebo vzdělávací činnosti vykonávané samostatně) a také jiná samostatná povolání (tzv. katalogová povolání). Pod pojem příjmy z umělecké činnosti bychom na první pohled mohli přiřadit některá sportovní odvětví, která v sobě alespoň z části onu uměleckou činnost skrývají, jako například krasobruslení, sportovní gymnastika nebo skoky do vody. Dle rozhodnutí Spolkového finančního soudu (Bundesfinanzhof) z roku 1951 však i příjmy z těchto činností řadíme pod příjmy z podnikání. Přesto však tato skupina nezůstane zcela prázdná. Jako příklad příjmů sportovce ze samostatné činnosti uvedu příjem z psaní novinových komentářů k aktuálním tématům v daném sportovním odvětví. Taková činnost je považována za činnost spisovatelskou, a tedy jinou samostatnou výdělečnou činnost.

Co se týče příjmů z nesamostatné (nebo také závislé) činnosti, těch dosahuje sportovec v tom případě, pokud je zaměstnancem ve smyslu § 1 prováděcího nařízení k dani ze mzdy (Lohnsteuer-Durchführungsverordnung). Dle tohoto nařízení jsou za zaměstnance považovány ty osoby, které se zabývají ve veřejném či soukromém sektoru

pracovní činností a na základě této pracovní činnosti jím je vyplácena mzda. I přes tuto poměrně přesnou definici dochází často k problémům s rozlišením příjmů ze sportovních odvětví podle toho, do které skupiny příjmů se řadí. Obecně v souvislosti s příjmy ze závislé činnosti přichází do úvahy pracovněprávní vztahy mezi sportovci a oddíly, potažmo organizátory sportovních soutěží. Nejtypičtějším příkladem zaměstnaneckého poměru je vztah mezi sportovci a kluby v kolektivních sportech, jako je například hokej, basketbal či fotbal. Roli zaměstnavatele však v určitých případech může zastávat i třetí subjekt, například svaz. O takový případ jde například při účasti profesionálního tenisty v utkáních Davisova poháru, kdy reprezentuje svou zemi a příjmy mu z takovéto činnosti plynoucí jsou zařazeny do kategorie příjmů ze závislé činnosti.

Mnoho případů je však hraničních a o jejich zařazení musel v minulosti rozhodovat Spolkový finanční soud. Ten dospěl k závěru, že například příjmy účastníka tzv. 6ti denního závodu (v jízdě na kole) se zařadí do příjmů z podnikání, přestože je účastníkova svoboda jednání omezena zvláště v místě, času i způsobu výkonu. Naproti tomu v případě závodníka Formule 1 soud rozhodl ve prospěch skupiny příjmů ze závislé činnosti, protože při výkonu nenesl žádné vlastní ekonomické riziko a dle své smlouvy byl zavázán k účasti v určitých závodech. Tato ustanovení znamenala jakousi jistotu v příjmech závodníka a také dopředu danou povinnost účastnit se závodů, proto se soud přiklonil ke skupině příjmů ze závislé činnosti.

Jak bylo již výše zmíněno, příjmy z reklam, případně ze sportovních smluv jsou obecně zařazovány do příjmů z podnikání. V určitých případech se však budou i tyto příjmy řadit mezi příjmy ze závislé činnosti. Budou se zde zkoumat podobná kritéria jako u příjmů pocházejících přímo ze sportovní činnosti, hlavně míra samostatnosti a svobody v rozhodování. U sponzorských smluv na materiální vybavení je směřodonné, zda si sportovec může přímo vybírat z různých možností vybavení nebo tuto volbu nemá. Například fotbalista nemá vliv na výběr dresu a oblečení, ale spíše bude mít vliv na výběr kopaček. Proto budou příjmy, které mu teoreticky plynou z nošení dresu určité značky zařazeny do příjmů ze závislé činnosti. U kopaček pak bude právě ona míra samostatnosti při rozhodování a výběru určovat, jestli se případné příjmy zařadí mezi příjmy z podnikání nebo příjmy ze závislé činnosti. Teoreticky je však možno i některé příjmy z reklamních a sponzorských smluv u sportovce, který své běžné, sportovní

příjmy řadí mezi příjmy z podnikání, zařadit mezi příjmy ze závislé činnosti. Rozhodujícím kritériem je i v těchto případech míra samostatnosti a svobody v rozhodování.

Samozřejmě i sportovec bude zahrnovat do svého základu daně příjmy z kapitálového majetku, či příjmy z pronájmu, ale spojitost mezi těmito příjmy a sportem je nepoměrně menší, než mezi příjmy výše zmíněnými, a tak se těmito příjmy podrobněji zabývat nebudu.

7. Závěr

Závěrem své práce bych chtěl zhodnotit a stručně zrekapitulovat obsah předchozích kapitol.

Cílem mé práce bylo poskytnout náhled na problematiku zdanění příjmů plynoucích ze sportovní činnosti společně s problematikou mezinárodního zdanění, zamezení dvojího zdanění a srovnání této problematiky v České republice s daňovými systémy Německa a Švýcarska.

Byly vysvětleny obecné pojmy jako daň, daně přímé a nepřímé a například daňový rezident a daňový nerezident. Dále jsem se představil českou daňovou soustavu, mechanismy fungování daní, zvláště pak daně z příjmu fyzických osob, jejich funkci a způsob výběru. Věnoval jsem se poměrně rozsáhlé problematice mezinárodního zdanění příjmů, snažil jsem se vysvětlit úskalí zdanění příjmu, dosaženého na území jednoho státu, na území jiného státu a s ním souvisejícím pojmem nežádoucího dvojího zdanění. Ukázal jsem rozdíl mezi situacemi, kdy mezi danými státy existuje smlouva o zamezení dvojího zdanění, kdy naopak chybí, vysvětlil jsem různé metody přístupu k zamezení dvojího zdanění tak, jak jsou formulovány v příslušných mezinárodních smlouvách. Taktéž jsem se zmínil o vzorových smlouvách o zamezení dvojího zdanění, které byly vydány Organizací spojených národů (OSN) a Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD). Vzorovou smlouvu OECD jsem rozebral podrobněji po jednotlivých článcích. Vzorové smlouvě vydané OSN jsem se tak podrobně nevěnoval z důvodu jejího v současném období již nepříliš častého použití.

Na základě veškerých těchto vstupních informací jsem se poté pokusil nastínit problematiku zdanění příjmů fyzických osob provozujících sport jako své povolání, ale i těch, kteří jsou pouze amatéry, přesto však určitý příjem ze své sportovní činnosti mají. Mezi nejpodstatnější výstupy plynoucí z této diplomové práce patří kategorizace příjmů plynoucích ze sportovní činnosti (jedná se o příjmy, které řadíme do § 6, § 7 a § 10 ZDP), možnosti osvobození příjmu od daně na základě § 4 ZDP v závislosti na výši příjmu a například způsoby aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění společně s příslušnými ustanoveními ZDP na příjmy českých daňových rezidentů dosažené ve státě, s kterým má Česká republika uzavřenu takovou smlouvu i opačně na příjmy cizích daňových rezidentů na území České republiky.

V poslední části se tato diplomová práce věnuje problematice zdaňování sportovních příjmů ve Spolkové republice Německo a ve Švýcarsku. V obou uvedených zemích je samozřejmě odlišný daňový systém. Ve Švýcarsku jsou daně vybírány na třech úrovních, kdy hlavně kantony mají v mnoho případech velkou autonomii na spolku, co se týče stanovení výše i výběru daní, což znamená relativně velké rozdíly v daňovém zatížení fyzických osob v různých kantonech, zatímco v Německu, byť jsou daně vybírány také na třech úrovních, míra autonomie zdaleka tak vysoká není. Spolkové země a obce pouze dostávají procenta z celkové daňové povinnosti poplatníků, a proto se míra daňového zatížení neliší tolik jako ve Švýcarsku. I když je kategorizace zdanitelných příjmů v Německu a ve Švýcarsku samozřejmě také odlišná, v zásadě se obdobné sportovní činnosti zařazují do podobných příjmových kategorií. Příjmy pocházející z individuálních sportů se řadí mezi příjmy ze samostatné činnosti ve Švýcarsku a mezi příjmy z podnikání v Německu. U obou z nich je charakteristická větší míra samostatnosti a zodpovědnosti než u příjmů ze závislé činnosti (Švýcarsko) nebo u příjmů ze zaměstnání (Německo), které se uplatní v případě kolektivních dlouhodobých sportů, kde sportovec vystupuje v pozici zaměstnance a klub v pozici zaměstnavatele.

Při psaní této diplomové práce jsem studoval prameny ze všech tří výše zmíněných zemí a na základě toho se mi potvrdila domněnka o složitosti české daňové úpravy. Toto potvrzuje i každoroční žebříček světových ekonomik, zveřejňovaný Mezinárodní finanční korporací (IFC) a Světovou bankou, který v kategorii daní za rok 2010 zařadil Českou republiku na 128. místo ze 183 zemí, přičemž Německo je na místě 88. a Švýcarsko dokonce na místě 16. Tohoto nelichotivého výsledku dosáhla Česká republika hlavně díky enormní administrativní náročnosti procesu placení daní a složitosti daňového systému vůbec.

Závěrečnou myšlenkou mé diplomové práce je proto naděje, že se daňový systém v České republice zjednoduší, a i když vím, že každý sportovec se má snažit o mety nejvyšší, myslím, že pro "sportovce" Českou republiku bude velkým vítězstvím, pokud se v daňovém žebříčku dostane v blízkém časovém horizontu alespoň na úroveň "soupeře" z Německa.

8. Seznam použité literatury

Literatura:

1. HODAŇ, B. *Úvod do teorie tělesné kultury*. 2. vyd. Olomouc: Univerzita Palackého, 1997. 108 s. ISBN 80 – 7067 – 782 – 1.
2. POLÁK, M., KOPŘIVA, J. *Daň z příjmu fyzických osob*. 2. vyd. Brno: Vysoké učení technické, 2007. 81 s. ISBN 978 – 80 – 214- 3492 – 9
3. BRYCHTA, I., MACHÁČEK, I., DĚRGEL, M. *Daň z příjmu 2010* Wolters Kluver ČR, a.s., 2010, 588 s. ISBN 978 – 80 – 7357 – 528 – 1
4. SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů, Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů 2008* Wolters Kluver ČR, a.s., 2008, 328 s. ISBN 80 – 7357 – 354 – 6
5. VÝBOR OECD PRO FISKÁLNÍ ZÁLEŽITOSTI *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku, stručná verze, 2008* Wolters Kluver ČR, a.s., 2009, 431 s. ISBN 978 – 80 – 7357 – 480 - 2
6. ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii : Daňové systémy všech 27 členských států EU*, 2010 Linde Praha, 351 s. ISBN 978 – 80 – 7201 – 799 - 7
7. Klimmer, Ch. *Besteuerung international tätiger Sportler in der Bundesrepublik Deutschland*, 2004, Erich Schmidt Verlag GmbH, 419 s. ISBN 3 – 503 – 07823 – 1
8. Oberson, X. *International Taxation of artistes & sportsmen*, 2009, Schulthess Juristische Medien AG, 287 s., 978 – 3 – 7255 – 5704 – 2.
9. Simonek, M *Steuerrecht*, 2008, Universität Luzern, 153 s.

Zákony:

1. Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů
2. Einkommensteuergesetz (SRN)
3. Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer - DBG SR 642.11 (CH)

Internet:

1. <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/svycarsko-financi-a-danovy-sektor/5/1000681>
2. <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/nemecko-financi-a-danovy-sektor/5/1000636/>

Legal aspects of income taxation of natural persons undertaking sports activities as their profession

The aim of my thesis is a comprehensive overview of the problem of the income taxation of professional sportsmen. Starting from a domestic perspective, this thesis begins with analysis of the domestic tax system. It explains important underlying terms such as tax, tax law, direct taxes, indirect taxes, as well e.g. tax resident and non-resident. Then the thesis deals with the main issue of the income taxation of professional sportsmen. This part of the thesis includes main topics such as direct taxation of Czech tax residents, direct taxation of non-residents in the Czech Republic as well as the double taxation phenomenon. The issues concerning the double taxation phenomenon such as taxation of the income reached in one country in another country, without any use of double taxation convention as well as with use of double taxation convention are deeply discussed. Consequently, the thesis analyzes two main model tax conventions, i.e. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries released by United Nations and Model Tax Convention on Income and on Capital, released by OECD. Regarding all of expressions and input information mentioned in this part, the thesis explains the income taxation of professional sportsmen and sportsmen amateurs in case of obtained prize money as well. Among the most important outputs of this part of the thesis dealing with the Czech tax system belongs the categorization of the income from sport activity (income according to Sections 6, 7, and 8 of the Czech Income Tax Act). In the last part the thesis mentions two other important countries (Germany and Switzerland), their tax system and their way of treating income taxation of the natural persons regarding their occupation of professional sportsmen. The summary of this thesis expresses concerns about the condition of the Czech tax system, namely regarding the complexity of the tax return, and shows the possible way of its development using the examples of the other two countries mentioned above.

Zdanění sportovců

The Taxation of sportsmen