

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta právnická

DAŇOVĚPRÁVNÍ ASPEKTY SPORTU V ČR

rigorózní práce

Mgr. Jan Kafka

Plzeň 2023

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta právnická

Katedra finančního práva a národního hospodářství

Finanční právo

DAŇOVĚPRÁVNÍ ASPEKTY SPORTU V ČR

rigorózní práce

Mgr. Jan Kafka

Plzeň 2023

Prohlášení

*„Prohlašuji, že jsem tuto rigorózní práci zpracoval samostatně, a že jsem vyznačil
prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpal způsobem ve vědecké práci
obvyklým.“*

Plzeň, únor 2023

Mgr. Jan Kafka

Poděkování

„Na tomto místě bych rád poděkoval JUDr. Petře Hrubé Smržové, Ph.D. za cenné rady, vstřícnost a ochotu kdykoliv práci a její téma v rámci přípravného kurzu k rigorózní práci konzultovat. Mé poděkování dále směřuje k mé rodině a přítelkyni za neustálý přísun motivace a podpory, bez které by tato práce nemohla vzniknout.“

Seznam zkratek

ČAFH	Česká asociace fotbalových hráčů, z. s.
ČR	Česká republika
ČSTV	Český svaz tělovýchovy a sportu
ČUS	Česká unie sportu, z.s.
DPH	daň z přidané hodnoty
DŘ	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
EU	Evropská Unie
FAČR	Fotbalová asociace České republiky
FIFA	Fédération Internationale de Football Association
GFR	Generální finanční ředitelství
LFA	Ligová fotbalová asociace
LZPS	usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů
MF	Ministerstvo financí
MŠMT	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy
NSA	Národní sportovní agentura
NSS	Nejvyšší správní soud
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OSN	Organizace spojených národů
OSVČ	osoba samostatně výdělečně činná
OZ	zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
SR	Slovenská republika
SZDP	zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmů, v znění neskorších předpisů

SZDZ	smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku č. 100/2003 Sb.m.s.
SZP	zákon č. 311/2001 Z. z. zákonník práce, v znění neskorších predpisov
UEFA	Union of European Football Associations
UNESCO	Organizace spojených národů pro školství, vědu a kulturu
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZoDP	zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů
ZoDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
ZoPVZP	zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů
ZoÚ	zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
ZoVZP	zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění, ve znění pozdějších předpisů
ZoZ	zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů
ZoŽP	zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů
ZP	zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů
ZSprDP	zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

Obsah

ÚVOD	1
1 VYMEZENÍ SPORTOVNÍHO PRÁVA JAKOŽTO PRÁVNÍHO ODVĚTVÍ V ČESKÉM PRÁVNÍM ŘÁDU	4
1.1 DEFINICE SPORTU – SPORTOVNÍ ČINNOSTI V ČESKÉM PRÁVNÍM ŘÁDU	6
1.1.1 Kategorizace sportu.....	7
1.1.1.1 Rekreační sport.....	7
1.1.1.2 Výkonnostní sport	8
1.1.1.3 Profesionální sport.....	9
1.2 TUZEMSKÁ PRÁVNÍ ÚPRAVA SPORTOVNÍHO PRÁVA	9
1.2.1 Nedostatky současné právní úpravy.....	11
1.2.2 Právní úprava sportovního práva <i>de lege ferenda</i>	12
1.3 PRÁVNÍ ÚPRAVA SPORTOVNÍHO PRÁVA NA SLOVENSKU	14
1.4 ORGANIZACE PROFESIONÁLNÍHO FOTBALU V TUZEMSKU A NA MEZINÁRODNÍ ÚROVNI	16
1.4.1 FIFA	17
1.4.2 UEFA	19
1.4.3 Fotbalová asociace České republiky	20
1.4.4 Ligová fotbalová asociace.....	22
1.4.5 Česká asociace fotbalových hráčů	23
1.4.6 Česká unie sportu	24
2 VYBRANÉ POJMY DAŇOVÉ TEORIE DLE ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ	26
2.1 POPLATNÍK DANĚ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB	26
2.1.1 Daňový rezident	27
2.1.2 Daňový nerezident	29
2.2 ZÁKLAD DANĚ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB	30
2.3 PŘÍJMY ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI DLE § 6 ZDP	32
2.4 PŘÍJMY ZE SAMOSTATNÉ ČINNOSTI DLE § 7 ZDP	34
2.4.1 Uplatňování výdajů	36
2.4.1.1 Výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu	37
2.4.1.2 Procentní uplatňování výdajů.....	38
2.5 OSTATNÍ PŘÍJMY DLE § 10 ZDP	39
2.6 DAŇ STANOVENÁ PAUŠÁLNÍ ČÁSTKOU VS. PAUŠÁLNÍ DAŇ	41
2.6.1 Daň stanovená paušální částkou	42
2.6.2 Paušální daň	43
2.7 SAZBA DANĚ DLE § 16 ZDP	46
2.8 ZVLÁŠTNÍ SAZBA DANĚ § 36 ZDP	50
3 PRÁVNÍ POSTAVENÍ SPORTOVCE Z HLEDISKA DAŇOVÉHO	53
3.1 AMATÉRŠTÍ SPORTOVCI	53
3.2 SPORTOVCI MLADŠÍ 18 LET	57

3.3	PROFESIONÁLNÍ SPORTOVCI	60
3.3.1	Právní status profesionálních sportovců v době socialismu vs. současnost.....	61
3.3.1.1	Profesionální sportovci před rokem 1989	61
3.3.1.2	Profesionální sportovci po roce 1989.....	63
3.3.2	Profesionální sportovec v pozici podnikatele	64
3.3.2.1	Pojmové znaky podnikání z pohledu sportovní činnosti.....	68
3.3.2.2	„Švarec systém“ v prostředí sportu.....	71
3.3.2.3	Rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016-54.....	73
3.3.2.4	Profesionální sportovec v pozici plátce DPH.....	75
3.3.2.5	Profesionální sportovec v pozici poplatníka silniční daně ...	78
3.3.2.6	Sponzoring, dary a reklama z pohledu ZDP	80
3.3.3	Profesionální sportovec v postavení zaměstnance	83
3.3.3.1	Sportovci resortních sportovních center ČR	85
3.3.4	Profesionální sportovec v režimu výkonu nezávislého povolání.....	88
3.4	MEZINÁRODNÍ SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍMU ZDANĚNÍ.....	91
3.4.1	Profesionální sportovci jakožto daňoví rezidenti.....	94
3.4.2	Profesionální sportovci jakožto daňoví nerezidenti	97
3.4.3	Metody zamezení dvojímu zdanění	100
3.4.3.1	Metoda prostého zápočtu	101
3.4.3.2	Metoda vynětí s výhradou progrese	103
3.5	DAŇOVÝ REŽIM SPORTOVNÍCH TRENÉRŮ	105
3.6	DAŇOVÝ REŽIM ROZHODČÍCH NA ÚROVNI PROFESIONÁLNÍHO FOTBALU...	107
3.7	DAŇOVÝ REŽIM PROFESIONÁLNÍCH SPORTOVců NA SLOVENSKU	108
3.8	NÁVRH ZPŮSOBU ZDANĚNÍ PROFESIONÁLNÍCH SPORTOVců <i>DE LEGE FERENDA</i>	112
	ZÁVĚR	116
	RESUMÉ	120
	SEZNAM POUŽITÝCH PRAMENŮ	123
	SEZNAM TABULEK	135
	SEZNAM PŘÍLOH	136

Úvod

Volbu tématu rigorózní práce z mého pohledu jednoznačně ovlivnilo často omílané klišé „dělej pouze to, co tě baví“. Troufám si tvrdit, že můj život je již významnou měrou prostoupen fotbalem, a to jak z pohledu aktivního sportovce, tak z pohledu statutárního orgánu klubu (byť na okresní úrovni). Jelikož je výkon obou mnou vykonávaných činností zcela bezúplatný, a tudíž není předmětem zdanění, není smyslem této práce zabývat se mou osobou z pohledu daňového práva a výkonu sportovní činnosti, ale skutečnými profesionály, pro které sport představuje mnohdy jediný zdroj obživy. Není žádným tajemstvím, že daňová tvrzení, resp. daňová přiznání profesionálních sportovců byla častým terčem kritiky z řad správců daně. Otázku, zda si tento pomyslný terč umístili sportovci na svá bedra sami či je jeho původ způsoben konstrukcí tuzemského právního řádu, odpovím v průběhu práce, resp. v jejím závěru. Cílem předložené rigorózní práce tak není odpovědět na veškeré otázky z oblasti daní a sportu, resp. sportovního práva, ale poskytnout ucelený přehled současného právního rámce zdanění příjmů profesionálních sportovců v tuzemsku včetně možného řešení *de lege ferenda*.

Nedílnou součástí práce je podrobná právní analýza legislativní úpravy sportovního práva v České republice (dále jen „ČR“), ze které vyvstává otázka, týkající se označení a zařazení sportovního práva v rámci právního řádu ČR, jako samostatného právního odvětví. Na tomto místě je vhodné podotknout, že ČR i na počátku třetí dekády 21. století vzdoruje mezinárodním trendům sportovní právo kodifikovat v samostatném právním předpisu. První kapitola dále poskytuje komparaci přístupu zákonodárců Slovenské republiky (dále jen „SR“) v oblasti slovenského sportovního práva. Z úvodního odstavce je patrné, že primárně omílaným sportovním odvětvím v průběhu obsahu textu je fotbal, jehož organizační struktura v rámci ČR a rovněž v rozsahu mezinárodním věnuji část úvodní kapitoly. Smysl a účel této mimoprávní subkapitoly spočívá v představení základních institucí v oblasti fotbalu, vymezení jejich rolí a jejich vzájemných vztahů jak na úrovni národní, tak na úrovni mezinárodní.

Druhá kapitola přináší ucelený přehled daňověprávních institutů s primárním zaměřením na zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), dotýkajících se hlavního tématu práce. Svoji pozornost si zaslouží zcela jistě vymezení příjmů ze závislé činnosti a příjmů ze samostatné činnosti a s tím související uplatnění výdajů. Právě otázka

způsobu a výše uplatňování výdajů bývá v souvislosti s profesionálním sportem často skloňována. Vzhledem k zásadnímu kroku českých zákonodárců zrušit superhrubou mzdu (zrušeno s účinností od 1. 1. 2021) obsahuje tato pasáž rovněž zmínku o aktuální sazbě daně z příjmů fyzických osob.

Hlavní těžiště práce představuje kapitola třetí, jejímž smyslem je obsáhnout široké množství daňověprávních otázek přímo souvisejících s výkonem sportovní činnosti s cílem vzbudit v odborné veřejnosti minimálně zájem o zvolenou problematiku. Dle mého názoru zajímavé téma představuje např. otázka zdanění příjmů profesionálních sportovců mladších 18 let. Tato věková kategorie, zvláště v dospělém fotbalovém prostředí, narůstá na počtu. Tito sportovci zpravidla nedisponují živnostenským oprávněním potřebným k výkonu činnosti profesionálního sportovce, neboť nedosahují požadovaného věku a ve většině případů nejsou příslušným soudem zplnoletnění. Nelze opomenout také subkapitoly věnující se právnímu postavení profesionálních sportovců, ať už v postavení podnikatele, zaměstnance či osoby vykonávající nezávislé povolání. V tomto směru je nezbytné upozornit na vliv pracovního práva a práva živnostenského na vnímání právního postavení profesionálních sportovců. Právě tyto právní odvětví, ve spojitosti s přílehlavými rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), v současné době nejvíce formují náhled na právní postavení profesionálních sportovců.

Se sportovním prostředím je neodmyslitelně spjata cestování. Profesionální sportovci, zejména sportovci individuálních sportovních disciplín, často dosahují svých příjmů mimo svůj daňový domicil, kdy organizace pořádající danou soutěž či svaz, vyplácející sportovci odměnu za výhru, je subjektem dle tamní právní úpravy. V souvislosti s tímto vzniká problematika dvojího zdanění, kterému ČR již v 95 případech předchází formou mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění. Třetí kapitola je mj. obohacena exkurzem mezi tzv. „třetí osoby“ působící ve sportovním prostředí, tj. zejména trenérský štáb a rozhodčí. Závěr třetí kapitoly je věnovaný slovenské právní úpravě, kterou lze do jisté míry označit v oblasti sportovního práva za progresivní. Ve spojení s poznatky z komparace a právní analýzy slovenské právní úpravy je třetí kapitola uzavřena možnými řešeními *de lege ferenda* v oblasti úpravy sportovního práva v ČR.

Závěr práce by měl jednak přinést odpovědi na pokládané otázky, případně nabídnout tyto otázky jako možná témata *pro futuro*, která by neměla být odbornou veřejností opomíjena. Za stěžejní otázky považuji následující:

- 1) Splňuje současný systém zdanění příjmů profesionálních sportovců požadavky kladené na daňový systém?
- 2) Lze za současného nastavení sportovního prostředí v ČR reálně uvažovat o legislativní změně v souvislosti se zdaněním příjmů profesionálních sportovců?
- 3) Je s ohledem na rysy sportovní činnosti vhodné do budoucna požadovat striktní uzavírání pracovních smluv v rámci kolektivních sportovních odvětví, oproti smlouvám nepojmenovaným?

Rigorózní práce je z velké části zpracována pomocí metody právní analýzy a částečně též metody komparace a analogie. Využitím těchto metod jednak podrobně zanalyzují současný právní stav vybraného tématu a zároveň nastíním možný směr, kterým by čeští zákonodárci mohli v následujících letech směřovat svoji snahu o zlepšení právního stavu v oblasti daní a sportu. Jako vodítko k právní úpravě *de lege ferenda* nepochybně poslouží právní úprava sportovního práva v SR.

Prameny rigorózní práce tvoří zejména odborná a komentářová literatura, a to i s ohledem na spíše okrajové zpracování vybraného tématu právě v těchto pramenech. Důležité prameny představují odborné články. Z cizojazyčných zdrojů lze namátkově zmínit stanovы mezinárodních organizací FIFA a UEFA případně modelovou smlouvu OECD o zamezení dvojímu zdanění. Výraznější nárůst odborného zpracování této problematiky přikládám vydání rozsudku NSS z roku 2017 ve věci fotbalisty Davida Lafaty (k tomuto blíže v samostatné subkapitole), který vzbudil o toto téma větší zájem, nikoli však v řadách zákonodárců, ale opět a pouze v řadách odborné veřejnosti či studentů právnických fakult. S tímto tvrzením koresponduje i přínos této práce, který spatřuji v ucelené právní analýze aktuálního daňového prostředí profesionálního sportu v tuzemsku a v představení potenciálního směru, kterým by ČR mohla v následujících letech vykročit.

Předložená rigorózní práce zachycuje právní stav aktuální ke dni 31. 12. 2022. Vybrané tabulky s praktickými příklady nadto zachycují případné změny účinné od 1. 1. 2023.

1 Vymezení sportovního práva jakožto právního odvětví v českém právním řádu

Problematika vymezení sportovního práva jakožto samostatného právního odvětví je i po několika letech aktivního přístupu, protkaného mnoha odbornými názory z řad právníků či širší právnícké veřejnosti, stále zcela nevyjasněná. Jak již napovídá samotné téma rigorózní práce, jejím předmětem není zkoumání obecné otázky, zda lze v dnešní době již hovořit o sportovním právu jakožto samostatném právním odvětví či právním oboru, ale především poznání vzájemného vztahu sportu a daňového práva, který doznal zejména v poslední dekádě značných změn. Abych však mohl na veškeré, v průběhu textu vyvstalé, otázky odborně reagovat, je nutné přistoupit v úvodní kapitole k představení a začlenění sportu coby součásti právního řádu ČR. Obecně lze říci, že starší právní teorie spíše hovoří o působení „práva ve sportu“ či „sportu a právu“, nikoli však o sportovním právu jakožto právním odvětví¹.

S postupem času a stále narůstajícím objemem otázek spjatých s právem a sportem se nabízí otázka, zda již není na místě definovat sportovní právo jako samostatný právní obor, a to s ohledem na specifickou činnost – sportovní činnost, jež je předmětem tohoto „právního oboru“. Mimo výše uvedený předmět lze však jen stěží hledat uvnitř sportovního práva ukazatele, které by svědčily o tom, že sportovní právo existuje a má své místo v právním řádu ČR. Předně je nutné se zabývat právní úpravou dopadající na tento „právní obor“, která je v naší zemi velmi slabá – *de facto* nelze vůbec hovořit o její významnější existenci, čemuž se v průběhu práce budu věnovat.

Pokusíme-li se sportovní právo zařadit mezi soukromoprávní odvětví nebo veřejnoprávní odvětví, zde taktéž nelze jednoduše nalézt východisko, zejména s přihlédnutím k prolínání prvků příznačných pro obě skupiny. Mám za to, že podstatná část sportovního práva se však odehrává v rovině soukromoprávní, ať už jde o spolkové právo, smluvní právo (zejména smlouvy o sportovní činnosti mezi kluby a sportovci) či civilní odpovědnost sportovců za sportovní úrazy². Avšak neméně důležitou je taktéž rovina veřejnoprávní zastoupena např. právem ústavním, právem Evropské unie (dále jen „EU“), trestním právem, zejména

¹ KRÁLÍK, Michal. *Právo ve sportu*. Praha: C. H. Beck, 2001, 278 s. ISBN 80-7179-532-1.

² K tomuto blíže KRÁLÍK, Michal. *Civilní odpovědnost sportovců za sportovní úrazy*. Praha: Leges, 2016, 475 s. ISBN 978-80-7502-099-4.

trestní odpovědností sportovců za sportovní úrazy³ či právem daňovým, kterému bych se chtěl ve zbylém textu primárně věnovat. S ohledem na výše uvedené se jeví jako přijatelné přistupovat ke sportovnímu právu jako k tomu, co někdy bývá v teorii práva označováno jako smíšené, resp. komplexní právní odvětví, které je vytvořeno *ad hoc* a zahrnuje prvky různých základních právních odvětví.⁴

Nelze ale opomíjet ani opačné názory některých odborníků z řad práva, kteří *a contrario* neodpírají sportovnímu právu status právního oboru.⁵ Odhlédneme-li od ryze subjektivního pohledu daných autorů na tuto problematiku, může být příčinou jejich názoru postavení sportovního práva na úrovni EU, kde významnou roli v oblasti rozhodování představuje Mezinárodní sportovní arbitráž, se sídlem ve švýcarském Lausanne (angl. „*Court of Arbitration for Sport*“), která svými rozhodnutími a stanovisky často vytváří precedenty pro posuzování různých sporů v oblasti sportu.

Závěrem této části mohu s opatrností konstatovat, že nelze automaticky odmítat existenci sportovního práva, ale je nutné k němu přistupovat minimálně jako k pedagogické disciplíně, když tato je v současné době vyučována např. na právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze, právnické fakultě Západočeské univerzity v Plzni či fakultě sportovních studií Masarykovy univerzity v Brně. Zároveň je nezbytné pohlížet na sportovní právo jako na relativně progresivní obor v oblasti advokacie, jelikož především mladší část z řad advokátů staví svůj byznys na poskytování právních služeb profesionálním sportovcům, ať už se jedná o poradenství v oblasti uzavírání smluv s kluby a sponzory či zastupování profesionálních sportovců před správními orgány či soudy.

Osobně se přikláním k závěrům, že sportovní právo za samostatné odvětví práva nelze považovat, a to ani v současné době, která dle mého názoru naléhá na jeho vznik vlivem mezinárodních trendů. Sportovní právo je proto nutné stále vnímat jako soubor právních norem různých právních odvětví (soukromého i práva veřejného), jehož cílem je především úprava vztahů vzniklých mezi dotčenými subjekty (zejména sportovci, sportovními kluby a organizacemi)

³ K tomuto blíže KRÁLÍK, Michal. *Civilní a trestní odpovědnost sportovců za sportovní úrazy*. Praha: Leges, 2016, 1444 s. ISBN 978-80-7502-127-4.

⁴ PAULY, Jan. K základním otázkám tzv. sportovního práva. In: *Právnické listy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 2/2018, 32 s. ISSN 2533-736X. s. 13.

⁵ MAISNER, Martin. *Základy sportovního práva*. Praha: C. H. Beck, 2019, 156 s. ISBN 978-80-7400-744-6, s. 1; Srov. GÁBRIŠ, Tomáš. *Športové právo*. Žilina: Eurokódex, 2011, 544 s. ISBN 978-80-8944-752-7. s. 26.

navzájem či mezi nimi a orgány veřejné moci. V tomto kontextu bude nahlíženo na sportovní právo ve zbylém textu práce.

1.1 Definice sportu – sportovní činnosti v českém právním řádu

Cílem této podkapitoly není stanovení jednotné definice shora rubrikovaného termínu ani historický průřez všech doposud vyřčených definic, ale vzhledem k vytyčenému cíli práce především zdůraznění skutečnosti, že:

- (i) je nezbytné nahlížet na tento pojem vždy v kontextu dané vědy, která jej posuzuje (sportovní věda vs. právní věda);
- (ii) s ohledem na nedefinovatelnost pojmu, dochází (a bude tomu i v budoucnu) k neustálému dynamickému vývoji sportovních disciplín⁶.

Pojem sport či přesněji sportovní činnost je stěžejním pojmem, hovoříme-li o sportovním právu, a to především z toho důvodu, že se jedná o jeho předmět. Legální definici tohoto pojmu lze v současné době nalézt v zák. č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o podpoře sportu“), a to konkrétně v § 2 odst. 1: *„Sportem je pro účely tohoto zákona každá forma tělesné činnosti, která si prostřednictvím organizované i neorganizované účasti klade za cíl harmonický rozvoj tělesné i psychické kondice, rozvoj společenských vztahů, upevňování zdraví a dosahování sportovních výkonů rekreačně nebo v soutěžích všech úrovní, a to individuálně nebo společně.“*

Výše citovaná definice slouží pouze pro účely shora uvedeného právního předpisu, o kterém bude blíže pojednáno v jedné z podkapitol této práce. Nelze ji proto považovat za absolutní definici, nicméně vzhledem k absenci dalších právních norem dopadajících na problematiku sportu a práva, je nutné z obsahu definice vycházet. Právní řád ČR se tak více či méně vyhýbá jednotnému definování sportu, nicméně poměrně často pracuje s jeho odvozeninami, a to např. s pojmy „sportovní činnost“, „sportovci“, „sportovní účel“, „sportovní akce“ apod., a to vždy s přihlédnutím k danému účelu té či oné právní normy. Původ definice sportu v zákoně o podpoře sportu lze odhalit v jednom ze stěžejních pramenů mezinárodního sportovního práva, jímž je Evropská charta sportu, přijatá dne 24. 9. 1992, vzniklá na půdě Rady Evropy, která v čl. 2 písm. a) uvádí, že *„sportem se rozumí všechny formy tělesné činnosti, které ať již prostřednictvím*

⁶ V současné době zaznamenává velký nárůst popularity (především mezi mladou částí populace) tzv. Esport či e-sport (profesionální hraní počítačových her či videoher). Právě toto relativně nově vzniklé „sportovní odvětví“ se vymyká původním definičním prvkům, jako je např. pohybová aktivita či prvek tradice daného sportovního odvětví v jednotlivé zemi, a tak jako např. poker vyvolává diskuzi, zda jej za sport vůbec považovat.

organizované účasti či nikoli, si kladou za cíl projevení či zdokonalení tělesné i psychické kondice, rozvoj společenských vztahů nebo dosažení výsledků v soutěžích na všech úrovních“. Z obou výše uvedených definic vyplývá, že sport představuje primárně fyzickou aktivitu člověka a zcela zásadně opomíjí aktivitu duševní. Vezmeme-li v potaz již zmíněný Esport (vysvětlení pojmu v pozn. pod čarou č. 6), poker či např. šachy (činnosti, které bývají organizovány a naplňují zbylé rysy), nabízí se otázka, zda citované definice nepůsobí v kontextu dnešní doby příliš archaicky.

1.1.1 Kategorizace sportu

Tak jako každý zkoumaný jev či předmět uznává také sport své dělení. Jelikož tato práce nemá ambice být prací teoretickou a směřovat výlučně ke sportu jako takovému, zaměřím se proto pouze na dělení sportu z hlediska vztahu sportovce k dané sportovní disciplíně. Toto dělení je taktéž odrazem akcentu na časovou dotaci na jeho výkon. V tomto ohledu můžeme dělit provozování sportů na sporty rekreační, výkonnostní a profesionální.⁷

Již z podstaty citované definice můžeme ke kategorizaci sportu přistoupit z různých úhlů pohledu. Nejčastěji se setkáváme s druhovým rozlišením na jednotlivé sportovní disciplíny (např. fotbal, hokej, alpské lyžování, basketbal, tenis, baseball, box, gymnastika *etc.*). Tyto jednotlivé sportovní disciplíny lze následně členit podle dalších specifitějších hledisek, a to např. na sporty kolektivní (fotbal, hokej, basketbal *etc.*) a individuální (tenis, alpské lyžování, box *etc.*), sporty kontaktní (fotbal, hokej, basketbal *etc.*) a nekontaktní (tenis, badminton, alpské i klasické lyžování *etc.*).⁸ Hledisek pro roztržidění jednotlivých sportovních disciplín je skutečně mnoho. Ucelený přehled všech jejich možných způsobů třídění poskytuje především sportově teoretická literatura. Záměrně jsem zde mj. zmínil sporty kolektivní a sporty individuální, které vzhledem k tématu této práce hrají důležitou roli.

1.1.1.1 Rekreační sport

Nejnižším stupněm jsou sporty rekreační. Osoby provozující rekreační sporty nebývají smluvně či obchodně zavázány vůči žádné sportovní organizaci,

⁷ LISSE, Luděk. *Sportovní právo. Rozhodování sporů v oblasti sportu v ČR*. Praha: C. H. Beck, 2020, 282 s. ISBN 978-80-7400-789-7. s. 8.

⁸ KRÁLÍK, Michal. *Právo ve sportu*. Praha: C. H. Beck, 2001, 278 s. ISBN 80-7179-532-1. s. 28.

tn. že jejich činnost nemusí podléhat jakýmkoliv parametrům a pravidlům na ně kladených. Na tomto místě hovoříme především o fyzické aktivitě jedince, vyplývající pouze z jeho svobodného projevu vůle, vykonávané zejména za účelem zábavy a zvýšení, resp. zachování tělesné kondice. Tento způsob provozování sportu se vyznačuje mj. i tím, že není provozován podle regulérních pravidel typických pro danou sportovní disciplínu. Rekreační sportování zahrnuje celou řadu druhů sportů, které lze provozovat i na profesionální úrovni. Rozšířenost sportovních odvětví v režimu rekreace úzce souvisí mj. s finanční dostupností jednotlivých sportů a též přírodními podmínkami v místě, kde má být daný sport provozován.⁹

1.1.1.2 Výkonnostní sport

Výkonnostní sporty představují pomyslný střed mezi rekreačními sporty a sporty profesionálními. Provozování sportů v těchto intencích se vyznačuje zpravidla příslušností sportovců k jednotlivým sportovním klubům, potažmo ke sportovním asociacím či svazům, které organizují soutěže, v nichž sportovci pravidelně dle předem stanoveného harmonogramu a pravidel poměřují své výkony. Vyhláška Ministerstva zdravotnictví¹⁰ pro své účely¹¹ definuje výkonnostního sportovce jako osobu, která „*vykonává výkonnostní sport v organizovaných sportovních soutěžích nebo se na ně připravuje; a je registrována v organizaci, která zajišťuje přípravu výkonnostních sportovců, popřípadě organizuje sportovní soutěže*“. Provozování výkonnostního sportu však nepředstavuje zdroj obživy pro takového sportovce. Tito sportovci zpravidla vykonávají zcela odlišné povolání a taktéž jako „rekreační sportovci“ provozují sportovní činnost především pouze jako svoji zálibu.

⁹ MAISNER, Martin. *Základy sportovního práva*. Praha: C. H. Beck, 2019, 156 s. ISBN 978-80-7400-744-6. s. 2.

¹⁰ § 1 odst. 2 písm. a) bod 1, 2 vyhlášky Ministerstva zdravotnictví č. 391/2013 Sb., o zdravotní způsobilosti k tělesné výchově a sportu.

¹¹ „*Tato vyhláška stanoví druhy, četnost a obsah lékařských prohlídek nezbytných pro zjištění zdravotního stavu, včetně rozsahu odborných vyšetření, a postupy při jejich zajišťování, seznam nemocí, stavů a vad vylučujících zdravotní způsobilost a náležitosti lékařského posudku, jde-li o posuzování zdravotní způsobilosti ke sportu, k vzdělávání nebo v průběhu vzdělávání ve školách se zaměřením na sport a tělesnou výchovu nebo pro uvolnění z vyučování v předmětu tělesná výchova, pokud jiným právním předpisem upravujícím posuzování zdravotní způsobilosti není stanoveno jinak.*“ (§ 1 odst. 1 vyhlášky Ministerstva zdravotnictví č. 391/2013 Sb., o zdravotní způsobilosti k tělesné výchově a sportu).

1.1.1.3 Profesionální sport

Vrcholnou úroveň a zároveň tou nejpodstatnější z pohledu nutnosti právní úpravy, je úroveň profesionálního sportu. Pro sportovce – profesionála je příznačné především smluvní závazání s určitým sportovním klubem prostřednictvím profesionální smlouvy (tzv. „hráčské smlouvy“) a současně povinnost být členem sportovní organizace (asociace) zaštiťující soutěže dané sportovní disciplíny. Automaticky se nabízí závěr, že tito sportovci se provozováním dané sportovní disciplíny také živí. Tento závěr lze označit za pravdivý pouze částečně, jelikož rozšířenost (tzn. velikost členské základny) a popularita některých sportovních disciplín (tzn. povědomí v médiích a mezi sponzory) nedosahuje potřebné hranice, aby se veškeré sportovní disciplíny staly natolik lukrativními a kumulovaly potřebný objem finančních prostředků. Pokud tedy hovoříme o profesionálních sportovcích, nelze *ipso facto* hovořit o tom, že jediným zdrojem obživy těchto osob jsou příjmy z provozování sportovní činnosti.

1.2 Tuzemská právní úprava sportovního práva

V úvodu této kapitoly¹² jsem dospěl k závěru, že z pohledu právní teorie je vhodné spíše hovořit o vztahu sportu a práva či právních aspektech sportu než o sportovním právu jako samostatném právním odvětví. S ohledem na to lze předpokládat, že právní úprava sportovního práva nebude čítat mnoho normativních právních aktů. Tuto premisu právní řád ČR zcela naplňuje.

Mnozí z nás by nejspíše očekávali zakotvení sportu (práva sportovat) alespoň na úrovni ústavního pořádku. Obecným principem zakotveným v Listině základních práv a svobod (dále jen „LZPS“), který je možné uplatnit ve sportu, je, že „[p]rávo svobodně se sdružovat je zaručeno. Každý má právo spolu s jinými se sdružovat ve spolcích, společnostech a jiných sdruženích.“¹³ Toto právo vyjadřuje právo každého jedince sdružovat se mj. ve spolcích, jejichž hlavní činností je organizace sportovní činnosti členů spolku. Ačkoli je toto právo řazeno mezi

¹² Viz str. 5 – 6.

¹³ Čl. 20 odst. 1 Usnesení č. 2/1993 Sb., předsednictva České národní rady o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

práva politická, jeho rozsah je podstatně širší a je nutné ho vnímat jako právo na vytváření i jiných (zájmových) než politických sdružení osob.^{14,15}

Dále je nutné podotknout, že dnešní podoba sportu podstatně více zdůrazňuje přítomnost obrovského množství finančních prostředků, které kolují především v těch nejpobulárnějších sportovních disciplínách (např. basketbal, tenis, fotbal, hokej *etc.*). Podstatná část zdrojů plyne převážně ze strany sponzorů, tj. soukromých subjektů. Nemalou měrou, avšak v porovnání s jinými zeměmi EU ne zdaleka tak výraznou, se na financování sportu podílí stát. V ČR zastává roli ústředního správního orgánu Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy (dále jen „MŠMT“).¹⁶

Způsob a organizace podpory sportu ze strany státu je vyjádřena v zákoně o podpoře sportu, který je jediným právním předpisem v ČR, jenž se sportovního práva výrazněji dotýká. Zákon o podpoře sportu čítá pouze osm ustanovení. V úvodním ustanovení zákona o podpoře sportu¹⁷ je zdůrazněna důležitost sportu ve společnosti. Zákon o podpoře sportu přináší také řadu definic vybraných sportovních pojmů, jako např. již zmíněného pojmu „sport“, dále také pojmů „sportovní organizace“, „sportovec“, „sport pro všechny“, „sportovní zařízení“, „významná sportovní akce“ a „významná sportovní akce mimořádné důležitosti“. Veškeré shora uvedené definice však slouží pouze pro účely tohoto právního předpisu.

V zákoně o podpoře sportu¹⁸ je nově vymezen ústřední správní úřad ve věcech podpory sportu, turistiky a sportovní reprezentace státu, jímž je Národní sportovní agentura (dále jen „NSA“). Stalo se tak novelou zákona o podpoře sportu, s účinností od 31. 7. 2019¹⁹. Tato novela přenesla roli MŠMT právě na nově zřízenou NSA jakožto nově vzniklý další ústřední orgán státní správy. V této souvislosti doznal změn i zák. č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České socialistické republiky, ve znění pozdějších

¹⁴ HUSSEINI, Faisal; BARTOŇ, Michal; KOKES, Marian; KOPA, Martin a kol. *Listina základních práv a svobod. Komentář. 1. vydání.* Praha: C. H. Beck, 2021, 1413 s. ISBN 978-80-7400-812-2. s. 628 – 629.

¹⁵ Srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 13. 12. 2006, Pl. ÚS 74/04.

¹⁶ § 7 odst. 1 zák. č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České socialistické republiky, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁷ „*Tento zákon vymezuje postavení sportu ve společnosti jako veřejně prospěšné činnosti poskytované v celospolečenském zájmu a stanoví úkoly ministerstev, jiných správních úřadů a působnost územních samosprávních celků při podpoře sportu.*“ (§ 1 zákona o podpoře sportu).

¹⁸ § 3 odst. 1 zákona o podpoře sportu.

¹⁹ Zák. č. 178/2019 Sb., kterým se mění zák. č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

předpisů. Pozici poradního orgánu předsedy NSA zastává nově vzniklá Národní rada pro sport²⁰.

Mezi předpisy sportovního práva lze částečně zařadit také zák. č. 60/2000 Sb., o ochraně olympijských symbolik, který mimo uznání olympijských symbolik, taxativně vymezených tímto zákonem, zakotvuje pozici Českého olympijského výboru, jenž řídí a organizuje olympijské hnutí na území ČR. Tento právní předpis lze označit za vůbec první právní předpis dotýkající se sportovního práva na území samostatné ČR.

Na úrovni podzákoných právních předpisů zmiňují výše uvedenou vyhlášku Ministerstva zdravotnictví č. 391/2013 Sb., o zdravotní způsobilosti k tělesné výchově a sportu či vyhlášku č. 373/2020 Sb., o stanovení rozsahu údajů a způsobu jejich zápisu do rejstříku vedeného podle zákona o podpoře sportu. Dále lze zmínit koncepci MŠMT k podpoře sportu, konkrétně Koncepte podpory sportu 2016 – 2025 (schválenou vládou), jejímž cílem je *„zlepšit podmínky pro sport a státní reprezentaci ČR tak, aby odpovídaly významu sportu pro společnost i jednotlivce, respektovaly tradici i sportovní politiku EU. Základní podmínkou naplnění cíle je kromě adresného rozdělování dotací, zásadní posílení institucionálního zajištění sportu v ČR, bez něhož nelze nutnou transformaci systému sportu uskutečnit.“*²¹ Velmi chabá podzákoná právní úprava včetně obdobných „kvazi právních aktů“ (viz shora uvedená koncepce MŠMT) není očekávaným východiskem z této nelichotivé situace v oblasti právní úpravy sportovního práva v ČR. Vezmeme-li v potaz, že stále hovoříme pouze o existenci jednoho právního předpisu, jehož účel jsem již stručně nastínil, tak veškeré prováděcí předpisy (může jich být v budoucnu mnoho), které pouze provádějí zákon o podpoře sportu, nemohou dlouhodobě suplovat roli plnohodnotné právní úpravy.

1.2.1 Nedostatky současné právní úpravy

Vzhledem k absenci jakékoliv ucelené právní úpravy týkající se sportovního práva v ČR, je vhodné uvést jako největší nedostatek právě onu absenci, která se dotýká poměrně zásadních témat v oblasti sportu (především profesionálního). Mezi jednotlivá opomíjená témata řadím např. zvláštní upravení odpovědnosti sportovců za sportovní úrazy, postavení profesionálních sportovců

²⁰ § 3c zákona o podpoře sportu.

²¹ Preambule Koncepte podpory sportu 2016 – 2025.

z pohledu pracovního práva a taktéž z pohledu práva daňového či stále nedostatečnou právní úpravu zabývající se bojem proti dopingů a jeho adekvátním postihem. Absence právní úpravy přináší nutnost postupovat podle právních předpisů, jejichž předmětem je obecná úprava práv a povinností subjektů práva (pokud je to vůbec proveditelné) a napomáhat si jejich obecnými ustanoveními, které bohužel neřeší jednotlivá specifika příznačná pro sportovní činnost.

Patrně nejpálčivějším tématem je postavení profesionálního sportovce z pohledu pracovního práva a z pohledu práva daňového. Nahlížení na profesionálního sportovce z pohledu daňového bude blíže rozebráno ve třetí kapitole této práce.

Problematika boje proti dopingů v ČR doznala přijetím zák. č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní zákoník“) určitých změn, a to zajisté změn k lepšímu. Trestní zákoník zakotvuje v § 288 trestný čin – výrobu a jiné nakládání s látkami s hormonálním účinkem. K tomuto ustanovení se dále vztahuje nařízení vlády²², které ve své příloze blíže specifikuje jednotlivé látky s anabolickým a hormonálním účinkem a taktéž stanovuje v § 2 míru většího množství těchto látek. Dle mého názoru nepovažují za dostatečné (na úrovni zákonné) upravit takto rozsáhlý problém celosvětového měřítka a jeho postih pouze v rozsahu jednoho ustanovení.

1.2.2 Právní úprava sportovního práva *de lege ferenda*

V předchozí podkapitole jsem označil právní úpravu sportovního práva v ČR za nedostatečnou. Pokud se k tomuto závěru přikláním, je nutné, abych nyní nastínil směr, kterým by se ČR mohla v budoucnu vydat. Současná právní úprava sportovního práva v ČR, tj. především zákon o podpoře sportu, nenabízí mnoho cest a východisek, kterými by se mohl tento právní předpis vydat (především pomocí novel a prováděcích předpisů). Absence explicitního zakotvení práva na sport přímo v ústavě či LZPS také nevzbuzuje přílišné naděje na zásadní změnu. V případě, že ústava (tak jako je tomu v případě Ústavy ČR) neobsahuje výslovné zakotvení práva na sport či práva sportovat, hovoříme o tzv. nekonstitučním sportu.²³

²² Nařízení vlády č. 454/2009 Sb., kterým se pro účely trestního zákoníku stanoví, co se považuje za látky s anabolickým a jiným hormonálním účinkem a jaké je jejich větší množství, a co se pro účely trestního zákoníku považuje za metodu spočívající ve zvyšování přenosu kyslíku v lidském organismu a za jiné metody s dopingovým účinkem, ve znění pozdějších předpisů.

²³ KRÁLÍK, Michal. Sportovní legislativa a její význam v současném právním světě. In: *Právní rozhledy*. Praha: C. H. Beck, 2001, 1/2001. ISSN 1210-6410. s. 23.

V užším smyslu právní teorie hovoří o dělení na dva základní modely, a to na model intervenční a model liberální.²⁴ Dělení výše uvedených přístupů k úpravě sportovního práva spočívá v míře intervence státu do sportu obecně. ČR lze zařadit mezi státy s modelem liberálním, pro které je typická zdrženlivá účast státu v oblasti legislativní úpravy sportovního prostředí. Nebývá ani zvykem, že součástí právního řádu těchto států je samostatný právní předpis, jehož předmětem je úprava sportu. Oba modely však mohou vykazovat opačné prvky, charakteristické pro druhou skupinu, kdy v praxi tímto dochází ke vzniku smíšených modelů.

Dle mého názoru by čeští zákonodárci měli klást důraz na vznik nové právní úpravy, která by šla v duchu ostatních zemí, které již sportovní právo nějakým způsobem upravují. Spíše se přikláním k liberálnímu modelu s prvky modelu intervenčního, tzn. přijetí obecné právní úpravy (např. nazvané „zákon o sportu“ či „zákon o výkonu sportovní činnosti“), která by upravovala obecné otázky týkající se např. smluvního práva sportovců (mj. postavení profesionálních sportovců, jejich odměnu a zdanění těchto příjmů), ale také např. podmínky financování sportu na profesionální a neprofesionální úrovni. Zároveň považuji za nezbytné ponechat autonomii sportovním svazům. Pomyslné mantinely, ve kterých by se právní úprava měla zcela jistě pohybovat, spatřuji v mezinárodních smlouvách, přijatých na půdě Rady Evropy či Organizace spojených národů pro školství, vědu a kulturu (dále jen „UNESCO“).²⁵ Za zmínku také stojí koncepční materiál Evropské komise přijatý 11. 7. 2007 pod názvem Bílá kniha o sportu, který nastiňuje konkrétní okruhy témat, kterým by členské státy EU měly věnovat pozornost.

Důvod, proč nejsem příznivcem ryze intervenčního modelu, tkví především v současném stavu právní úpravy a organizace sportu v naší zemi. Na takovouto změnu není dle mého názoru současný systém připraven. Pokud budou čeští zákonodárci reálně uvažovat o změně na poli právní úpravy sportu, potažmo sportovního práva, je žádoucí postupovat tak, aby změna nepřinesla nepřiměřené výkyvy v dosavadní organizaci sportu. Stěžejním důvodem pro přijetí komplexního právního předpisu by mělo být zejména garantování práv subjektům (tj. sportovcům, sportovním klubům, sportovním oddílům, asociacím *etc.*)

²⁴ Tamtéž.

²⁵ Např. Evropská antidopingová úmluva, přijatá 16. 11. 1989 na půdě Rady Evropy, Mezinárodní úmluva proti dopingu, přijatá 19. 10. 2005 na půdě UNESCO, Mezinárodní charta tělesné výchovy a sportu, přijatá 21. 11. 1978 na půdě UNESCO *etc.*

působícím ve sportovním prostředí. V současné době tyto subjekty čerpají především z rozhodovací praxe zdejších soudů případně z rozhodnutí Mezinárodní sportovní arbitráže. Obávám se, že striktní příklonění k intervenčnímu modelu by zavdalo vzniku řady nových veřejných institucí, které dle mého názoru nejsou v současné době potřeba.

1.3 Právní úprava sportovního práva na Slovensku

Chceme-li porovnávat naši právní úpravu sportovního práva s ostatními zeměmi Evropy, je přímo žádoucí zaměřit se na právní systém SR. Vzhledem k historii tohoto státu, která je neodmyslitelně spjata s ČR, a to zvláště do roku 1993, lze konstatovat, že výchozí pozici pro vytvoření speciální úpravy této oblasti práva, měly oba státy totožnou. S přihlédnutím k této skutečnosti se nyní stručně zaměřím na současný stav sportovně právní úpravy v SR, a to po roce 1993.

Ústavní rovina pohledu na sportovní právo nám napovídá, že i v tomto případě hovoříme o nekonstitučním sportu, obdobně jako je tomu v případě ČR. V ústavě SR²⁶ zakotvení práva na sport či práva sportovat zcela absentuje.

Slovenskou právní úpravu můžeme dle Jurky²⁷ zařadit mezi tzv. skandinávské modely fungování. Skandinávský model se dle této autorky vyznačuje především vstupem státu do organizace sportu. Oproti němu stojí model, který není na státní moci jakkoliv závislý, a to ani organizačně, když tato je zajištěna soukromoprávními subjekty. Z osobního hlediska setrvám raději na již vysvětleném členění modelů, a to na intervenční a liberální, viz výše. Z tohoto pohledu tak lze hovořit o slovenské úpravě sportovního práva stále jako o liberálním modelu či přesněji liberálním modelu s prvky intervenčního, tzn. máme zde komplexní právní předpis, který upravuje většinu aspektů sportu, avšak organizace jednotlivých sportovních disciplín prostřednictvím sportovních svazů (federací) zůstává nezávislá, jinými slovy stát do organizace soutěží prostřednictvím legislativy nevstupuje. Opačný způsob uplatňuje např. Francie, ve které „[s]portovní federace spravují soutěže samostatně a nezávisle, avšak pouze v rozsahu stanoveném zákonem a pod dohledem státu“.²⁸

²⁶ Ústavní zákon č. 460/1992 Zb., Ústava Slovenskej republiky.

²⁷ JURKA, Helena. *Právní úprava profesionálního sportu v České republice a zahraničí*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 97 s. ISBN 978-80-7552-883-4. s 12.

²⁸ Tamtéž.

Shodná výchozí pozice s naší zemí předznamenala obdobný vývoj sportovního práva v SR, a to až do roku 2015, který přinesl výraznou změnu v podobě přijetí zák. č. 440/2015 Z. z. o športe a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení neskorších predpisov (dále jen „zákon o sportu“)²⁹. Období před přijetím zákona o sportu, lze charakterizovat nekomplexností této právní oblasti, která byla roztržena do několika právních předpisů, které byly s přijetím zákona o sportu zrušeny.³⁰ Ze zrušené právní úpravy je nutné zmínit zákon Národnej rady Slovenskej republiky č. 226/1994 Z. z. o používaní a ochrane olympijskej symboliky a o Slovenskom olympijskom výbore a zák. č. 288/1997 Z. z. o telesnej kultúre a o zmene a doplnení zákona č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní (živnostenský zákon). Oba z výše uvedených právních předpisů představovaly ekvivalenty pro stále platnou právní úpravu v ČR, tj. zák. č. 60/2000 Sb. a zákon o podpoře sportu. Obdobně jako v zákoně o podpoře sportu je i zde patrné citelné ovlivnění Evropskou chartou sportu.

Zákon o sportu nově sjednocuje do té doby roztrženu právní úpravu do deseti částí: 1) Všeobecná ustanovení, 2) Osoby ve sportu, 3) Právní vztahy při sportovní činnosti, 4) Působnost orgánů veřejné moci a orgánů veřejné správy v oblasti sportu, 5) Financování sportu, 6) Informační systém sportu, 7) Vzdělávání ve sportu, 8) Opatření proti negativním jevům ve sportu, 9) Správní delikty a přestupky, 10) Společná, přechodná a zrušovací ustanovení. Tyto části tvoří v souhrnu čl. I. Zákon je takto členěn do XVI článků, které, vyjma čl. XVI týkajícího se účinnosti, poskytují přehled všech souvisejících předpisů, jež přijetím zákona o sportu prošly změnou.

Pro účely této práce je potřebné zmínit zejména zák. č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmov, v znení neskorších predpisov (dále jen „SZDP“), který mj. explicitně řadí mezi:

- (i) příjmy ze závislé činnosti – příjmy z činnosti sportovce nebo sportovního odborníka na základě profesionální smlouvy³¹;
- (ii) příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti – příjmy z činnosti sportovce nebo sportovního odborníka³²;

²⁹ Zákon o sportu nabyl účinnosti 1. 1. 2016, vyjma čl. XIII, který nabyl účinnosti až 1. 1. 2019.

³⁰ § 107 zákona o sportu.

³¹ § 5 odst. 1 písm. m) SZDP.

³² § 6 odst. 2 písm. e) SZDP.

- (iii) ostatní příjmy – příjmy na základě smlouvy o sponzorství ve sportu přijaté sportovcem podle zákona o sportu³³.

Na tomto místě považuji za vhodné zmínit novelu zákona o sportu, která nabyla účinnosti 1. 2. 2020³⁴ a s jejímž přijetím jsou spojeny relativně velké diskuze na poli pracovního práva. Novela přináší profesionálním sportovcům, resp. sportovním klubům možnost uzavírat i jiné než „profesionální sportovní smlouvy“ (tzv. smlouvy inominátní).

Z oblasti podzákoných právních předpisů zmíním především prováděcí předpisy zákona o sportu, a to vyhlášku Ministerstva školství, vedy, výskumu a športu Slovenskej republiky č. 396/2018 Z. z., kterou sa ustanovuje zoznam zakázaných látok a zakázaných metód na účely dopingu v športe. Tato vyhláška plní podobný účel jako nařízení vlády č. 454/2009 Sb. (viz pozn. pod čarou č. 22). Podstatnou část prováděcích předpisů zaujímají také nařízení vlády o metodice na výpočet podílu uznaného sportu na jednotlivé roky ve smyslu § 68 odst. 4 zákona o sportu. Uznaným sportem se dle § 3 písm. f) zákona o sportu rozumí sport uznaný:

- (i) Mezinárodním olympijským výborem anebo mezinárodní sportovní organizací SportAccord;
- (ii) Mezinárodním paralympijským výborem;
- (iii) Mezinárodním výborem sportu neslyšících;
- (iv) Mezinárodním hnutím speciálních olympiád.

Dle § 68 odst. 1 zákona o sportu platí, že „[p]ríspevok uznanému športu je finančný príspevok na športovú činnosť, na poskytnutie ktorého má nárok národný športový zväz pre uznaný šport podľa § 3 písm. f), ktorý má spôsobilosť prijímateľa verejných prostriedkov a požiadal o jeho poskytnutie“. Zákon o sportu obsahuje ve své příloze č. 3 vzorec, prostřednictvím kterého se příspěvek vypočítává.

1.4 Organizace profesionálního fotbalu v tuzemsku a na mezinárodní úrovni

Vzhledem k rozmanitosti sportovních disciplín napříč všemi světovými kontinenty se hodlám ve zbylém obsahu práce věnovat především fotbalu, tj.

³³ § 8 odst. 1 písm. p) SZDP.

³⁴ Zák. č. 6/2020 Z. z., kterým sa mení a dopĺňa zákon č. 440/2015 Z. z. o športe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní (živnostenský zákon) v znení neskorších predpisov.

sportovní disciplíně, které se v naší zemi a celé Evropě dostává již od druhé poloviny 19. století³⁵ vysoké popularity, v ČR dokonce té nejvyšší, jelikož právě fotbal zaujímá v počtu registrovaných hráčů první příčku z hlediska rozšíření jednotlivých sportovních disciplín.³⁶ Zásadou jednotnosti pravidel samotné hry a ekonomické nenáročnosti na provozování tohoto sportu se fotbal řadí mezi nejoblíbenější sportovní disciplíny na celém světě. V následujících podkapitolách rozeberu současnou organizaci fotbalu v ČR, včetně nahlédnutí do mezinárodní úrovně.

1.4.1 FIFA

Na pomyslném vrcholu pyramidy celosvětové organizace fotbalu stojí Mezinárodní federace fotbalových asociací (fr. *Fédération Internationale de Football Association*) (dále jen „FIFA“). Mezi hlavní cíle FIFA patří mj. propagace fotbalu, zejména u mládeže a v méně ekonomicky rozvinutých lokalitách, dále organizace vlastních mezinárodních soutěží (např. *FIFA World Cup*, *FIFA Women's World Cup* či *FIFA Club World Cup*), vytváření a zdokonalování pravidel samotné hry, podpora propagace ženského fotbalu ve světě *etc.*

Z pohledu právní formy hovoříme o sdružení (v ČR obdobné úpravě spolků), které je vzhledem k lokalitě svého sídla (Curych, Švýcarsko) založeno podle tamní právní úpravy, konkrétně podle čl. 60 a násl. švýcarského občanského zákoníku (*Schweizerisches Zivilgesetzbuch*) a shodně jako je tomu v ČR zapsané v tamním spolkovém rejstříku, resp. obchodním rejstříku.³⁷ Taktéž jako v ČR je sdružení dle švýcarského práva tvořeno osobami – členy sdružení. V tomto případě hovoříme o 211 členských asociacích, které jsou podle kontinentů sdruženy do 6 konfederací:

³⁵ První fotbalový svaz s názvem „Football Association“ vznikl v Londýně v roce 1863. MAISNER, Martin. *Základy sportovního práva*. Praha: C. H. Beck, 2019, 156 s. ISBN 978-80-7400-744-6. s. 88.

³⁶ Počet registrovaných členů Fotbalové asociace České republiky (dále jen „FAČR“) činil k 31. 12. 2016 celkem 332 966 členů. K datu 22. 4. 2022 FAČR sdružovala celkem 318 793 členů.

³⁷ Část I., čl. 1 odst. 1 FIFA Statutes, September 2020 edition (Stanovy FIFA, edice září 2020). In: *fifa.com* [online]. 18. 9. 2020. [cit. 2021-03-31]. Dostupné z WWW:

<https://resources.fifa.com/image/upload/fifa-statutes-2020.pdf?cloudid=viz2gmyb5x0pd24qrhx>.

K datu právního stavu rigorózní práce (31. 12. 2022) jsou platnými stanovami Stanovy FIFA, edice květen 2022. FIFA Statutes, May 2022 edition (Stanovy FIFA, edice květen 2022). In: *fifa.com* [online]. 31. 3. 2022. Dostupné z WWW:

https://digitalhub.fifa.com/m/3815fa68bd9f4ad8/original/FIFA_Statutes_2022-EN.pdf.

- Evropa – *Union of European Football Associations* (dále jen „UEFA“) (55);
- Afrika – *Confederation of African Football* (CAF) (54);
- Asie – *Asian Football Confederation* (AFC) (46);
- Oceánie – *Oceania Football Confederation* (OFC) (11);
- Jižní Amerika – *Confederación Sudamericana de Fútbol* (CONMEBOL) (10);
- Severní a střední Amerika a Karibik – *Confederation of North, Central American and Caribbean Association Football* (CONCACAF) (35).

Provázanost členských asociací a konfederací je vyjádřena stanovami, kdy členství ve FIFA je povoleno pouze za předpokladu existence členství fotbalové asociace v příslušné konfederaci.³⁸

Organizační struktura FIFA čítá celkem šest základních orgánů (kongres, výkonný výbor, generální sekretariát, předsednictvo výkonného výboru, stálý a *ad hoc* výbor, nezávislé výbory, nezávislí auditoři). Nyní stručně představím tři stěžejní orgány, které zajišťují chod FIFA.

Nejvyšším a zákonodárným orgánem současně je kongres, který je tvořen všemi členskými asociacemi, přičemž každá asociace je zastoupena svými delegáty a v kongresu má vždy jeden hlas. Kongres se schází jako řádný (jedenkrát ročně) či jako mimořádný, který může být svolán výkonným výborem kdykoliv. Mimořádný kongres musí být svolán také za situace, kdy o to požádá alespoň 1/5 všech členských asociací. Stanovy FIFA nevyklučují ani hlasování *per rollam*.³⁹

Druhým z orgánů je výkonný výbor, který je strategickým a kontrolním orgánem FIFA. Skládá se z 37 členů, tj. z jednoho předsedy, resp. prezidenta, voleného kongresem, osmi místopředsedů a dvaceti osmi řadových členů. V současné době zastává funkci prezidenta FIFA Gianni Infantino. Úkolem prezidenta FIFA je především reprezentovat tuto organizaci a udržovat kladné vztahy mezi FIFA a ostatními mezinárodními organizacemi, potažmo samotnými konfederacemi. Ostatní členové jsou navrhováni a voleni v rámci kongresů příslušných konfederací, přičemž stanovy FIFA přidělují jednotlivým konfederacím konkrétní počet mandátů.⁴⁰ Volební období členů výkonného výboru (včetně prezidenta) je čtyřleté.

³⁸ Část II., čl. 11 odst. 2 FIFA Statutes, September 2020 edition.

³⁹ Část V., čl. 25 odst. 1 FIFA Statutes, September 2020 edition.

⁴⁰ Část V., čl. 33 odst. 4 FIFA Statutes, September 2020 edition.

Za výkonný, administrativní a provozní orgán FIFA lze považovat generální sekretariát, jehož úkolem je především plnění úkolů uložených výkonným výborem, vůči kterému je odpovědný. V čele Generálního sekretariátu stojí generální sekretář, jenž je jmenován a může být odvolán právě výkonným výborem.⁴¹ V současné době vykonává pozici generálního sekretáře Fatma Samourová (ve funkci od 20. 6. 2016), která se stala vůbec první ženou vykonávající pozici generální sekretářky FIFA.

1.4.2 UEFA

Z pohledu evropského zaštiťuje fotbal na mezinárodní úrovni Unie evropských fotbalových asociací, známá pod zkratkou UEFA. Shodně jako FIFA i UEFA sídlí ve Švýcarsku, konkrétně v Nyonu. Režim právní formy je tudíž totožný, tzn. jedná se o sdružení (spolek) podle švýcarského práva, což explicitně vyjadřují samotné stanovy UEFA.⁴² Mezi jejími členy nalezneme většinu evropských národních fotbalových asociací, avšak podmínkou pro přijetí do UEFA je uznání státu Organizací spojených národů a současně poloha státu na evropském kontinentu. Nicméně UEFA může ve výjimečných případech přijmout i stát, jehož geografická poloha odpovídá jinému kontinentu, a to za podmínky, že není členem žádné jiné konfederace. Členství takového státu v UEFA podléhá schválení FIFA.⁴³

Z pohledu organizačního hovoříme o obdobném modelu, jako je tomu v případě FIFA. Stanovy UEFA hovoří o následujících orgánech: (i) kongres, (ii) výkonný výbor, (iii) prezident (aktuálně Aleksander Čeferin) a (iv) orgány pro výkon spravedlnosti. Mimo výše uvedené v rámci UEFA působí generální sekretář⁴⁴, jehož úkolem je především zajistit administrativní provoz organizace.

Jako v případě FIFA je jedním z hlavních úkolů UEFA pořádání mezinárodních soutěží (v rámci Evropy), a to na úrovni (i) reprezentační (např. *UEFA European Football Championship*, známé jako „EURO“, *UEFA European*

⁴¹ Část V., čl. 37 odst. 2 FIFA Statutes, September 2020 edition.

⁴² Část II., čl. 1 odst. 1 UEFA Statutes, 2020 edition. (Stanovy UEFA, edice 2020) In: *uefa.com* [online]. 18. 6. 2020. [cit. 2021-03-31]. Dostupné z WWW: https://documents.uefa.com/v/u/_CJ2HRiZAu~Wo6ytlRy1~g.
K datu právního stavu rigorózní práce (31. 12. 2022) jsou platnými stanovami Stanovy UEFA, edice 2021. UEFA Statutes, 2021 edition. (Stanovy UEFA, edice 2021) In: *uefa.com* [online]. 20. 4. 2021. Dostupné ke stažení na WWW: https://documents.uefa.com/search/all?filters=FT_ContentType_custom~%22UEFA+Statutes%22&content-lang=en-GB.

⁴³ Část III., čl. 5 odst. 2 UEFA Statutes, 2020 edition.

⁴⁴ V současné době tuto pozici vykonává Theodore Theodoridis.

Futsal Championship či *UEFA Nations League*, známá jako „Liga národů“) a (ii) na úrovni klubů. Mezi nejznámější klubové soutěže pořádané UEFA nepochybně patří *UEFA Champions League* („Liga mistrů“) a *UEFA Europa League* („Evropská liga“). Velkou novinkou pro sezónu 2021/2022 se stala *UEFA Conference League* („Konferenční liga“), jejímž cílem je především pomoci klubům z méně fotbalově rozvinutých evropských zemí, které nemají šanci účastnit se v Lize mistrů či Evropské lize. Shodně jako FIFA i UEFA zajišťuje mimo soutěže mužského fotbalu, také soutěže ženského fotbalu, futsalu a plážového fotbalu.

1.4.3 Fotbalová asociace České republiky

Z mezinárodní úrovně se nyní přesouvám na úroveň národního fotbalu, kde zcela zásadní a jedinečnou roli organizátora amatérských a profesionálních fotbalových soutěží zastává FAČR. Historie této asociace sahá až do roku 1901, ve kterém došlo k založení Českého fotbalového svazu, který čítal celkem 13 klubů. Členství ve FIFA je dle oficiálního zdroje spojeno s rokem 1907⁴⁵. Vznik Československa v roce 1918 se odrazil i v označení tehdejšího tuzemského fotbalového svazu, který se později (v roce 1922) přejmenoval na Československou asociaci fotbalu. S rozpadem České a Slovenské Federativní Republiky zanikla k 1. 1. 1993 také Československá asociace fotbalu. Její roli přebíral Českomoravský fotbalový svaz, který působil pod tímto označením až do roku 2011, kdy došlo k zatím poslední úpravě názvu této nejpočetnější sportovní asociace v ČR.

Zakladatelským dokumentem a základním vnitřním předpisem FAČR jsou tak jako v případě FIFA a UEFA stanovy, tudíž i v tomto případě hovoříme o spolku. Účelem FAČR je dle čl. 2 odst. 1 stanov ze dne 24. 5. 2019 „[...] organizování fotbalu, jakož i aktivit s ním souvisejících, zejména podpora organizace futsalu [...]“. Předmět činnosti FAČR je obsažen v čl. 3 stanov.⁴⁶

Interně se FAČR dělí na spolky pobočné, vůči nimž má postavení hlavního spolku. Mezi pobočné spolky patří (i) okresní fotbalové svazy (celkem 76), které

⁴⁵ Dle dostupných údajů zveřejněných na webových stránkách FAČR. Dostupné z WWW: <https://facr.fotbal.cz/o-facr/p405>.

⁴⁶ Čl. 3 odst. 2. písm. b) stanov FAČR: „zřizuje, organizuje a pořádá fotbalové soutěže s tím, že je vlastníkem práv k nim, a přímo je řídí svými orgány podle pravidel fotbalu vydaných FIFA a na základě předpisů, které sama vydává; tým nejsou dotčena ustanovení článku 4 odst. 5, článku 5 odst. 3 a článku 17 odst. 5 a 6 těchto Stanov“; ostatní činnosti FAČR jsou uvedeny pod písm. a), c) až j) téhož odstavce a článku.

zabezpečují plnění úkolů FAČR v rámci svého okresu, (ii) krajské fotbalové svazy (celkem 14), zabezpečující plnění úkolů FAČR v rámci svého kraje a (iii) Pražský fotbalový svaz, jenž zabezpečuje plnění úkolů FAČR v rámci území hl. města Prahy, včetně území jeho jednotlivých městských částí.

Členy FAČR mohou být fyzické osoby či právnické osoby, které mohou mít pouze základní práva a povinnosti vůči FAČR či navíc zvláštní práva a povinnosti vyplývající z jejich statusu (např. hráči, trenéři, rozhodčí, delegáti, členské kluby, registrovaní zprostředkovatelé, kteří nejsou fyzickými osobami ani členskými kluby *etc.*).

Organizační struktura FAČR nabízí pohled na rozsáhlý komplex orgánů, v jejichž čele stojí valná hromada, jakožto nejvyšší orgán asociace. Valná hromada je tvořena delegáty⁴⁷, kteří mají jako jediní účastníci valné hromady hlasovací práva. Valné hromady jsou dle stanov také přítomni členové výkonného výboru, který tvoří statutární orgán FAČR. Úkolem výkonného výboru je řízení činnosti FAČR v období mezi valnými hromadami. Je složen z dvanácti členů (jeden předseda, dva místopředsedové a devět řadových členů). Současným předsedou FAČR je Ing. Petr Fousek, který zastává tuto funkci od června 2021.⁴⁸ Mezi volené orgány dále patří revizní a kontrolní komise a odvolací komise.

Stanovy dále hovoří o tzv. „dalších orgánech asociace (FAČR)“, mezi které patří (i) řídicí komise pro Čechy, (ii) řídicí komise pro Moravu, (iii) ligové shromáždění, (iv) etická komise a (v) komise pro zabezpečení republikových soutěží FAČR. Poslední z výše uvedených se dále skládá z komise rozhodčích pro celostátní ligové soutěže, komise rozhodčích řídicí komise pro Čechy a komise rozhodčích řídicí komise pro Moravu, sportovně technické komise řídicí komise pro Čechy a sportovně technické komise řídicí komise pro Moravu a disciplinární komise řídicí komise pro Čechy a disciplinární komise řídicí komise pro Moravu.⁴⁹

Mimo soustavu výše uvedených orgánů stojí sekretariát FAČR, jehož aparát je tvořen zaměstnanci FAČR, kteří nemohou zastávat funkci v žádném z volených orgánů. V čele sekretariátu stojí generální sekretář⁵⁰, jenž je jmenován a odvoláván výkonným výborem. Úloha generálního sekretáře spočívá především

⁴⁷ V současné době je valná hromada tvořena celkem 202 delegáty. Pravidla pro výběr delegátů z jednotlivých soutěží a pobočných spolků FAČR jsou upravena v čl. 20 odst. 2. stanov FAČR.

⁴⁸ Dle čl. 22 odst. 4. stanov FAČR je funkční období členů výkonného výboru čtyřleté.

⁴⁹ Čl. 17 odst. 3. stanov FAČR.

⁵⁰ V současné době tuto pozici zastává Michal Valtr, jehož jmenování je důsledkem obměny předsedy FAČR.

v zajištění operativního styku s FIFA, UEFA a zahraničními fotbalovými svazy. Generální sekretář může taktéž právně jednat za FAČR, obdobně jako statutární orgán.

1.4.4 Ligová fotbalová asociace

Specifické postavení v rámci organizace profesionálního fotbalu v ČR zaujímá Ligová fotbalová asociace (dále jen „LFA“). LFA je nutné ve vztahu k FAČR vnímat pouze jako organizátora profesionálních fotbalových soutěží, tj. I. ligy (Fortuna liga) a II. ligy (Fortuna národní liga), přičemž tato role vyplývá z uzavřené Rámcové smlouvy s FAČR a v souvislosti s ní taktéž ze stanov LFA a FAČR. Dalším významným předmětem činnosti LFA, jenž bezprostředně souvisí s výše uvedeným, je využívání a zhodnocování televizních, marketingových, reklamních a rozhlasových práv k těmto soutěžím.⁵¹ Současným vlastníkem vysílacích práv (až do roku 2024) nejvyšší a druhé nejvyšší tuzemské fotbalové soutěže je společnost Pragosport, a.s.⁵², která dále přeprodává vysílací práva dalším komerčním společností.⁵³

Z mezinárodního hlediska nehovoříme o LFA jako o členu FIFA ani UEFA, a to především s ohledem na část II. čl. 11 odst. 1 stanov FIFA, dle kterého platí, že členem FIFA může být pouze jedna národní asociace z každého státu. LFA vznikla v roce 2011 jakožto zájmové sdružení právnických osob ve smyslu § 20f zák. č. 40/1964 Sb., Občanský zákoník, jehož právní úpravu současný právní řád ČR neobsahuje. Dle § 3051 zák. č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „OZ“) platí, že „[z]ájmová sdružení právnických osob vzniklá podle dosavadních právních předpisů se i nadále řídí dosavadními právními předpisy. Zájmové sdružení právnických osob má právo změnit svoji právní formu na spolek podle tohoto zákona; [...]“. LFA i přes přijetí nového znění stanov v roce 2022 (dosud nezveřejněné ve veřejném rejstříku, dostupné pouze na webových stránkách LFA) však nadále využívá původní právní formy.

⁵¹ Čl. II. odst. 1 písm. b) stanov LFA.

⁵² Jediným akcionářem společnosti Pragosport, a.s. je v současné době společnost Livesport Invest s.r.o., jež je investiční odnoží předního světového poskytovatele sportovních výsledků Livesport s.r.o.

⁵³ ČTK. Pragosport koupil vysílací práva na fotbalovou ligu do roku 2024. In: *e15.cz* [online]. 20. 06. 2018. [cit. 2021-04-13]. Dostupné z WWW: <https://www.e15.cz/byznys/technologie-a-media/pragosport-koupil-vysilaci-prava-na-fotbalovou-ligu-do-roku-2024-1348095>.

Členy LFA mohou být pouze právnické osoby, tj. fotbalové kluby, jejichž družstva se účastní aktuálního ročníku I. či II. ligy a jsou současně členy FAČR. V případě sestupu fotbalového klubu do nižších soutěží zaniká členství tomuto klubu k 30. červnu v roce, ve kterém došlo k sestupu.⁵⁴ Stanovy v souvislosti se sestupujícím klubem dále hovoří o tzv. „přidruženém členu sdružení“. Sestupující klub z II. ligy má právo požádat LFA (konkrétně ligový výbor) do 30. června příslušného roku o potvrzení statutu přidruženého členu sdružení, a to na dobu nejdéle dvou let. Přidružený člen je oprávněn účastnit se zasedání nejvyššího orgánu LFA, nicméně není oprávněn hlasovat, nominovat a volit osoby do příslušných orgánů LFA.⁵⁵

Organizační struktura LFA není tak rozsáhlá jako v případě FAČR. Nejvyšším orgánem LFA je ligové grémium (obdobné valné hromadě), kterého se účastní především členové statutárního orgánu jednotlivých klubů. Pozici statutárního orgánu LFA vykonává ligový výbor, tvořený sedmi členy v čele s předsedou (v současnosti Ing. Dušan Svoboda). Mezi další orgány LFA patří kontrolní výbor a disciplinární komise, která posuzuje disciplinární přečiny hráčů, trenérů, vedoucích družstev *etc.* v rámci soutěžních zápasů, a to v souladu se stanovami FAČR a disciplinárním řádem FAČR.

1.4.5 Česká asociace fotbalových hráčů

Českou asociaci fotbalových hráčů, z. s. (dále jen „ČAFH“) lze stručně charakterizovat jako jedinou mezinárodně uznávanou profesionální asociaci fotbalových hráčů v ČR (laicky řečeno odborová organizace fotbalových hráčů). ČAFH jako jediná asociace⁵⁶ v ČR tohoto zaměření je členem mezinárodní federace profesionálních fotbalistů (FIFPro). ČAFH poskytuje zejména právní zastupování hráčů ve sporech s kluby a agenty vyplývajících z uzavřených profesionálních hráčských smluv a chrání zájmy hráčů ve vztahu k dalším subjektům působícím ve fotbalovém prostředí. Je nutné zdůraznit, že veškeré služby poskytované ČAFH jsou určeny nejenom profesionálním hráčům, ale také hráčům – amatérům, kteří mohou být jejími členy. Dle oficiální statistiky

⁵⁴ Čl. IV. odst. 5 stanov LFA.

⁵⁵ Čl. IV. odst. 7 stanov LFA.

⁵⁶ Právní formou ČAFH je spolek.

společnosti Deloitte za rok 2020 evidovala ČAFH celkem 1 477 členů, z nichž 594 profesionálů a např. 107 cizinců.⁵⁷

ČAFH se mimo poskytování právních služeb v oblasti sportovního práva věnuje také hráčům (členům), kteří nemají momentálně uzavřenou profesionální smlouvu s klubem, a prostřednictvím řady sportovních akcí pořádaných ČAFH mohou tito hráči znovu „restartovat“ svoji kariéru. ČAFH směřuje svoji pozornost nejenom směrem k současné kariéře svých členů, ale věnuje se také „kariéře po kariéře“ fotbalistů, což minimálně z psychologického hlediska hraje pro sportovce obecně velkou roli.

Zajímavostí je, že ačkoli stanovы ČAFH explicitně obsahují v čl. III. odst. 1 písm. e) povinnost ČAFH spolupracovat s FAČR, z opačného pohledu nenajdeme ve stanovách FAČR zakotvení povinnosti spolupráce s ČAFH, ačkoli je z mezinárodního pohledu ČAFH jedinou uznávanou hráčskou asociací v naší zemi dle FIFPro. Pozici jediné uznávané hráčské asociace z pohledu FAČR zastává Hráčská fotbalová unie z.s. (ke dni 31. 12. 2022 se nachází v likvidaci).⁵⁸ S ohledem na téma a účel této práce nebudu zacházet do podrobností vztahů mezi FAČR, ČAFH a Hráčskou fotbalovou unií, které jsou předmětem řady diskuzí a internetových článků.

1.4.6 Česká unie sportu

V závěru úvodní kapitoly, jejímž cílem je zprostředkování aktuálního pohledu na pozici sportovního práva v tuzemském právním řádu a systematizaci nejrozšířenější sportovní disciplíny v ČR – fotbalu, se zaměřím na největší spolek v rámci sportovního prostředí u nás, jímž je Česká unie sportu, z.s. (dále jen „ČUS“). ČUS *„sdrůžuje národní sportovní svazy, tělovýchovné jednoty a sportovní kluby, které jsou právně, majetkově a organizačně samostatné a nezávislé právnické osoby, mezi jejichž hlavní činnost patří provozování a organizování sportovní činnosti a dalších sportovních aktivit jak pro vlastní členy, tak i pro neorganizovanou veřejnost“*.⁵⁹ V roce 2021 sdrůžovala ČUS

⁵⁷ ČAFH. Audit členské databáze ČAFH za rok 2020. In: *cafh.cz* [online]. 25. 02. 2021. [cit. 2021-04-14]. Dostupné z WWW: <https://cafh.cz/aktuality/30/Audit%20členské%20databáze%20ČAFH%20za%20rok%202020>.

⁵⁸ Čl. 4 odst. 4. písm. b) stanov FAČR.

⁵⁹ ČUS. *Ročenka ČUS 2021*. Velké Přílepy: Nakladatelství Olympia, s.r.o., 2022, 344 s. ISBN 978-80-7376-646-7. s. 4.

celkem 75 sportovních svazů (včetně FAČR), 7 286 sportovních klubů a tělovýchovných jednot a 1 140 530 členů.⁶⁰

Historie tohoto spolku je neodmyslitelně provázána i s dobou minulého režimu, kdy v letech 1957 až 1990 fungoval Československý svaz tělesné výchovy a sportu, jehož cílem bylo sjednocení veškerých sportovních svazů a zamezení jejich svobodného, organizačního a především majetkového uspořádání. Na počátku devadesátých let minulého století (v roce 1990) došlo ke vzniku zcela nové organizace, Českého svazu tělovýchovy a sportu (dále jen „ČSTV“), jenž je nechvalně proslulí především svými finančními problémy, které byly způsobeny krachem společnosti SAZKA, a.s., jejíž byl ČSTV majoritním akcionářem.⁶¹ Sportovní prostředí v ČR následně poznamenala krize z pohledu celkové důvěryhodnosti nad financováním sportu, což v roce 2013⁶² vyústilo v přijetí nových stanov, změnu názvu (ČUS) a vymanění z šedé minulosti této sportovní organizace.

Nový impuls přinesla ČUS také užší spolupráce s Českým olympijským výborem, jehož je členem. V souvislosti s tímto je jedním z následujících úkolů ČUS dlouhodobě podporovat posilování zdrojů státního rozpočtu na státní reprezentaci. Mezi další priority dlouhodobého plánu ČUS patří zkvalitnění spolupráce z NSA, kraji, městy a obcemi s cílem vytvořit kvalitnější podmínky pro sport. Nelze opomenout ani snahu ČUS o zahájení příprav budoucího nového zákona o podpoře sportu.⁶³

⁶⁰ ČUS. *Ročenka ČUS 2021*. Velké Přílepy: Nakladatelství Olympia, s.r.o., 2022, 344 s. ISBN 978-80-7376-646-7. s. 4.

⁶¹ Finanční problémy společnosti SAZKA, a.s. zapříčinila výstavba sportovní haly – O2 arény (dříve Sazka aréna) a její způsob financování. (ŽIŽLAVSKÝ, Michal. Testy insolvence: Pro koho a proč?. In: *Bulletin advokacie*. Praha: Česká advokátní komora, 2015, 3/2015, 84 s. ISSN 1210-6348. s. 29.).

⁶² Konkrétně na Valné hromadě ČSTV konané dne 27. 4. 2013 v Nymburku.

⁶³ ČUS. Čtyřletý plán činnosti České unie sportu 2020 – 2024. In: *cuscz.cz* [online]. [cit. 2021-04-19]. Dostupné z WWW: <https://www.cuscz.cz/o-nas/ctyrylety-plan-cinnosti-ceske-unie-sportu-2016-2020.html>.

2 Vybrané pojmy daňové teorie dle zákona o daních z příjmů

Druhou kapitolu této práce věnuji vybraným pojmům daňové teorie, jež jsou základními stavebními kameny zbylého obsahu práce a jsou vodítkem pro hlavní část, tj. kapitolu třetí, která poskytuje podrobný přehled o současném systému zdanění příjmů profesionálních sportovců v ČR, potažmo v SR. Způsob, jakým jsou příjmy profesionálních sportovců zdaňovány, je často diskutovaným tématem i mimo právnickou či ekonomickou obec. Atraktivita tohoto daňověprávního aspektu (zejména u laické veřejnosti) je dána výší sportovci dosahovaných příjmů, které v případě sportovců celosvětově populárních sportovních disciplín dosahují mnohdy astronomických částek.

Vzhledem k absenci speciální právní úpravy sportovního práva, potažmo právní úpravy zdanění příjmů ze sportovní činnosti, je nutné vycházet z obecného právního předpisu, tj. ze ZDP. Za této situace se profesionální sportovci, resp. jejich daňoví poradci či advokáti musejí spokojit s výše uvedeným právním předpisem a je tedy více než důležité správné uchopení základních daňověprávních institutů a jejich následná aplikace v praxi.

2.1 Poplatník daně z příjmů fyzických osob

Obecně lze pojem „poplatník daně“ považovat za nedílnou součást širšího daňověprávního pojmu „daňový subjekt“. Daňový subjekt společně s pojmy „daňový objekt“, „základ daně“, „sazba daně“ a „splatnost daně“ řadí odborná literatura mezi základní daňové prvky či tzv. „daňovou násobilku“. Jejich existence je nutná v každém hmotněprávním daňovém předpisu. Pokud by některý z výše uvedených prvků absentoval, nemohli bychom správně stanovit a zkontrolovat naši daňovou povinnost⁶⁴.

Chceme-li podrobněji proniknout k pojmu poplatník daně z příjmů fyzických osob, je nezbytné nahlédnout do předchozí procesní úpravy daní, tzn. do zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSprDP“), který se v § 6 odst. 1 daňovému subjektu samostatně věnoval: *„Daňovým subjektem se rozumí poplatník, plátce daně a právní nástupce fyzické či právnické osoby, která je jako daňový subjekt vymezena zákonem.“* V odst. 2 téhož ustanovení ZSprDP uváděl, že *„[p]oplatníkem se rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani“*. Porovnáme-li definici daňového subjektu obsaženou

⁶⁴ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2020, 494 s. ISBN 978-80-7380-796-2. s. 301 – 302.

v ZSprDP s definicí obsaženou v současném procesně právním předpisu daní, tj. zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), zjistíme, že DŘ preferuje ryze obecnou definici a konkrétní specifikaci, „kdo je daňovým subjektem“, přenechává jednotlivým hmotněprávním daňovým předpisům: „*Daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.*“⁶⁵ Ačkoli DŘ zcela opomíjí definovat pojem poplatníka, vychází i nadále z původní teze obsažené v § 6 odst. 2 ZSprDP.⁶⁶

Definici poplatníka daně z příjmů fyzických osob poskytuje § 2 odst. 1 ZDP, dle kterého platí, že „*[p]oplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby. Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, nebo daňovými nerezidenty.*“ První část tohoto ustanovení nabízí pouze strohý až nedostatečný výklad, který je ale nezbytné i v současnosti vykládat ve smyslu definice dle § 6 odst. 2 ZSprDP, tzn. že poplatník daně z příjmů fyzických osob je fyzická osoba, jejíž příjem (různé druhy příjmů) je podroben této dani, tj. je nositelem daňové povinnosti. ZDP blíže nekonkretizuje např. věk fyzických osob, tudíž nevylučuje zdanění příjmů nezletilých fyzických osob, dále osob, kterým byla rozhodnutím soudu omezena způsobilost k právním úkonům, kdy za tyto osoby vystupuje jejich zákonný zástupce či opatrovník.⁶⁷

2.1.1 Daňový rezident

Z první části definice poplatníka dle ZDP plynule navazují na část druhou, která s účinností od 1. 1. 2014⁶⁸ „půlí“ fyzické osoby coby poplatníky daně z příjmů fyzických osob na daňové rezidenty a daňové nerezidenty (shodné členění platí také pro právnické osoby). Daňovým rezidentem je fyzická osoba, která má tzv. neomezenou daňovou povinnost, tj. osoba, jejíž tuzemské či zahraniční příjmy podléhají zdanění v ČR bez ohledu na původ dosažení těchto příjmů či např. občanství⁶⁹ této fyzické osoby. Ustanovení § 2 odst. 2 ZDP poskytuje následující vysvětlení: „*Poplatníci jsou daňovými rezidenty České*

⁶⁵ § 20 odst. 1 DŘ.

⁶⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, 944 s. ISBN 978-80-7400-604-3. s 94 – 96.

⁶⁷ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2020, 494 s. ISBN 978-80-7380-796-2. s. 310.

⁶⁸ Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů.

⁶⁹ Daňovým rezidentem může být i cizinec ve smyslu zák. č. 326/1999 Sb., o pobytu cizinců na území České republiky a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

republiky, pokud mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují. Daňoví rezidenti České republiky mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.“

Rozhodným aspektem pro určení daňového rezidenství a nerezidenství poplatníka je jeho bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje. Oba tyto termíny blíže konkretizuje § 2 odst. 4 ZDP, když bydlištěm se rozumí „*místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat*“. V této souvislosti je nezbytné posoudit, „co zákon rozumí stálým bytem“? Odpověď na tuto otázku nalezneme v čl. IV odst. 1. pokynu Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“) D-22⁷⁰, který uvádí, že „*[s]tálým bytem se rozumí byt, který je poplatníkovi kdykoliv k dispozici podle jeho potřeby, ať již vlastní či pronajatý*“. Je nutné vždy individuálně zohlednit, zda má daná osoba úmysl se zde zdržovat trvale, přičemž není vyloučeno, že tento byt může pronajmout cizí osobě, avšak musí zůstat zachována možnost se v libovolnou dobu do tohoto bytu zpět nastěhovat.

Poplatník je daňovým rezidentem také za situace, kdy se zdržuje na území ČR alespoň 183 kalendářních dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích. Do tohoto počtu je nutné zahrnout každou část dne, tzn. pokud fyzická osoba dorazí do ČR v sobotu ve 23:59 hod., je potřeba zahrnout i tento den do výše uvedené doby. Při posuzování, zda je či není poplatník daňovým rezidentem, je zásadní přihlídnout k úpravě rezidenství v konkrétní mezinárodní smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jelikož jejich aplikace má v případě odlišného přístupu přednost před aplikací tuzemského právního předpisu.⁷¹ O problematice mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění bude blíže pojednáno v jedné z podkapitol části třetí.

Výjimku z tohoto pravidla tvoří studenti či pacienti, kteří se na území ČR zdržují, byť déle než 183 kalendářních dnů, ale pouze za účelem studia či léčení. Tyto osoby jsou *ipso facto* daňovými nerezidenty a jejich daňová povinnost vůči

⁷⁰ Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Pokyn GFŘ D-22“). S účinností od 1. 1. 2023 nahrazen Pokynem č. GFŘ – D – 59 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, který lze poprvé použít za zdaňovací období, které započalo v roce 2023.

⁷¹ Viz čl. 10 ústavního zákona České národní rady č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Ústava“).

tuzemskému správci daně se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR.⁷²

2.1.2 Daňový nerezident

Pakliže není poplatník daňovým rezidentem dle výše uvedeného, nastává varianta druhá, tzn. je daňovým nerezidentem, jinými slovy poplatníkem s omezenou daňovou povinností vztahující se pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR, nikoli na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.⁷³ Obdobně stručným způsobem (formou negativní definice) k tomuto přistoupili zákonodárci v § 2 odst. 3 ZDP: „Poplatníci jsou daňovými nerezidenty, pokud nejsou uvedeni v odstavci 2 nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy. Daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky (§ 22). [...]“ Zbylá část tohoto ustanovení ve svém závěru pouze popisuje již uvedené případy studentů či pacientů z předchozí podkapitoly.

Z výše uvedeného lze dovodit následující závěry. Poplatník je daňovým nerezidentem, (i) jestliže nemá na území ČR bydliště nebo se na území ČR obvykle nezdržuje, tzn. nesplňuje tzv. „časový test“ 183 kalendářních dnů, a (ii) dále pokud to o něm stanovuje příslušná mezinárodní smlouva o zamezení dvojímu zdanění mezi ČR a daným státem. Jak již bylo v předchozí podkapitole zmíněno, důležitým normativním nástrojem při posuzování daňového domicilu⁷⁴ je existence příslušné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mezi ČR a daným státem. Ve většině těchto smluv je upraveno „rezidenství“ v čl. 4⁷⁵, ve kterém jsou zakotvena kritéria pro určování rezidenství, kdy fyzická osoba je daňovým rezidentem obou smluvních států. Mezi tato kritéria řadí mezinárodní smlouvy: (i) stálý byt; (ii) středisko životních zájmů; (iii) obvyklé zdržování se; (iv) státní občanství; (v) jinou vzájemnou dohodu mezi smluvními státy.

Mírná komplikace nastává za situace, kdy např. cizinec, jenž je daňovým rezidentem jiné země, během zdaňovacího období změni bydliště a přestěhuje se na území ČR. V tomto případě je nutné u poplatníka posoudit jeho statut samostatně za příslušné části roku.⁷⁶

⁷² Viz § 2 odst. 3 ZDP.

⁷³ PELC, Vladimír; PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2020*. Olomouc: ANAG, 2020, 838 s. ISBN 978-80-7554-277-9. s. 263.

⁷⁴ Daňový domicil určuje daňovou příslušnost konkrétní fyzické či právnické osoby k dané zemi.

⁷⁵ Viz čl. 4 smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku č. 100/2003 Sb.m.s. (dále jen „SZDZ“).

⁷⁶ Čl. IV k § 2 ZDP, Pokyn GFŘ D-22. K tomuto blíže podkapitola 3.4.1 této práce.

Významným ustanovením ZDP vztahujícím se k daňovým nerezidentům (i daňovým nerezidentům – právnickým osobám) je § 22 ZDP, jenž v odst. 1 pod písm. a) až j) obsahuje taxativní výčet druhů příjmů ze zdrojů na území ČR, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob – daňových nerezidentů. Mezi tyto příjmy právní úprava explicitně zařazuje také příjmy sportovců.⁷⁷ K tomuto se dříve vyjádřil NSS ve svém rozsudku ze dne 22. 11. 2007, č. j. 9 Afs 85/2007-76: „Je tedy zřejmé, že v případě osobně vykonávané činnosti sportovce Smlouva [SZDZ] vyjadřuje jednoznačně pravidlo, aby příjmy dosahované touto činností byly zdaňovány v místě jejího výkonu, nezávisle na tom, zda je vykonávána samostatně či nesamostatně.“

2.2 Základ daně z příjmů fyzických osob

Jedním z dalších základních daňových prvků, jemuž věnuji v následujících odstavcích pozornost, je základ daně. Obecná úprava tohoto veledůležitého daňového prvku se nachází v § 5 ZDP: „Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období [dle § 16b ZDP kalendářní rok] přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 není stanoveno jinak.“ Základ daně je nutné vnímat jako součet dílčích základů daně dle §§ 6 až 10 ZDP pouze za situace, kdy poplatníkovi skutečně plynou alespoň dva různé druhy příjmů. Mimo pozitivní definici, „co je základem daně“, nabízí výše uvedené ustanovení v odst. 5 i negativní vymezení základu daně. Do základu daně nejsou zahrnovány příjmy osvobozené od daně⁷⁸ a příjmy se samostatným základem daně, pokud § 36 odst. 6 nebo 7 nestanoví jinak.

Jestliže jakožto poplatníci pobíráme vícero druhů příjmů, např. příjem ze závislé činnosti (§ 6 ZDP), příjem z nájmu (§ 9 ZDP) a např. ostatní příjem (§ 10 ZDP), je nutné vždy pečlivě stanovit jednotlivé dílčí základy daně dle speciální úpravy daného druhu příjmu. Předně je nutné identifikovat, zda je daný příjem skutečně předmětem daně ve smyslu § 3 ZDP, tj. podléhá-li zdanění či nikoli. Následně je potřeba klást důraz na správné uplatnění veškerých prokazatelných výdajů k jednotlivým druhům příjmů, které podléhají různému daňovému režimu a to tak, abychom docílili co nejnižšího základu daně.

⁷⁷ § 22 odst. 1 písm. f) bod 2. ZDP.

⁷⁸ Blíže především § 4 ZDP.

ZDP umožňuje výsledný základ daně snížit o nezdanitelné části základu daně (odbornou literaturou nazývány též odpočitatelné položky) dle § 15 ZDP. Od základu daně lze odečíst poskytnutá bezúplatná plnění^{79,80}, zaplacené úroky z úvěru ze stavebního spoření či z hypotečního úvěru⁸¹, dále zaplacený příspěvek na penzijní připojištění se státním příspěvkem, na penzijní pojištění, na doplňkové penzijní spoření⁸², zaplacené pojistné na soukromé životní pojištění⁸³, zaplacené členské příspěvky odborové organizaci⁸⁴ a úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání⁸⁵.

Tradiční a relativně oblíbenou možností, jak snížit základ daně, je poskytnutí bezúplatného plnění. Právní úprava nepracuje pouze s plněním finančního charakteru (dary), ale taktéž s plněními nefinančního charakteru, jimiž jsou typicky odběry krve, odběry kostní dřevě, či darování orgánu žijícím dárcem (za předpokladu neposkytnutí peněžního protiplnění za tyto úkony).⁸⁶

Dalším způsobem (jedná se o způsob fakultativní, závisející čistě na vůli poplatníka a jeho konkrétní ekonomické situaci), jak dosáhnout nižšího výsledného základu daně, je uplatnění tzv. odčitatelných položek od základu daně ve smyslu § 34 ZDP, typicky daňové ztráty.⁸⁷ Daňová ztráta je definována v § 38n ZDP: „*Pokud výdaje (náklady) upravené podle § 23 převyšují příjmy upravené podle § 23, je rozdíl daňovou ztrátou.*“ Daňovou ztrátu nebo její část lze od základu daně odečíst za splnění následujících podmínek:

- nutnost vzniku daňové ztráty;
- pravomocné stanovení vzniklé daňové ztráty;
- uplatnění daňové ztráty jako odčitatelné položky.

⁷⁹ Blíže § 15 odst. 1 ZDP.

⁸⁰ Pro zdaňovací období 2020 a 2021 platila výjimka, která umožňovala snížit základ daně o poskytnuté bezúplatné plnění v úhrnu za zdaňovací období až do výše 30 % ze základu daně (běžně 15 %). Tato změna byla provedena zák. č. 39/2021 Sb., s účinností od 4. 2. 2021. Dle důvodové zprávy k tomuto zákonu bylo cílem motivovat dárci (poplatníky) k vyšší míře poskytování darů i v této nelehké ekonomické situaci způsobené šířením koronaviru COVID-19.

⁸¹ Blíže § 15 odst. 3 ZDP.

⁸² Blíže § 15 odst. 5 ZDP.

⁸³ Blíže § 15 odst. 6 ZDP.

⁸⁴ Blíže § 15 odst. 7 ZDP.

⁸⁵ Blíže § 15 odst. 8 ZDP.

⁸⁶ Blíže § 15 odst. 1 ZDP.

⁸⁷ Dalšími odčitatelnými položkami ve smyslu § 34 odst. 4 ZDP jsou odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání.

Novelou ZDP⁸⁸ se podstatně rozšířil časový rámec pro uplatnění daňové ztráty jakožto odčitatelné položky. V současné době tak lze uplatnit daňovou ztrátu i zpětně, a to i na dvě zdaňovací období předcházející zdaňovacím obdobím, za která byla daňová ztráta stanovena.⁸⁹

2.3 Příjmy ze závislé činnosti dle § 6 ZDP

Příjmy ze závislé činnosti společně s příjmy ze samostatné činnosti, z kapitálového majetku, z nájmu a ostatními příjmy tvoří souhrnně předmět daně z příjmů fyzických osob. Předmětem zdanění rozumíme veličinu, ze které se konkrétní daň vybírá (hlava, majetek, důchod a spotřeba).⁹⁰ V případě daně z příjmů fyzických osob se předmětem daně rozumí důchod neboli příjem poplatníka. Vzhledem k rozsáhlé problematice každého z výše uvedených druhů příjmů nyní zběžně představím příjmy ze závislé činnosti, jimiž mohou v případě uzavření pracovněprávního vztahu disponovat někteří profesionální sportovci (v postavení zaměstnanců).

V úvodu je nutné blíže porozumět termínu „závislá činnost“ dle ZDP. Pro lepší uchopení interpretace tohoto termínu vydalo Ministerstvo financí (dále jen „MF“) pokyn č. D-285, ve kterém zdůrazňuje nutnost odlišného vnímání závislé činnosti z pohledu daňového a pracovněprávního (srov. pojem závislá práce). Rozhodujícím faktorem z pohledu podřazení příjmu pod § 6 ZDP není vztah poplatníka a plátce ani právní titul, jenž dokládá uzavření tohoto vztahu, ale faktická činnost osoby, která nesmí vykazovat znaky nezávislosti, tzn. nesmí být vykonávána pod vlastním jménem, na vlastní účet a odpovědnost, ale naopak dle pokynů osoby, jež příjmy poplatníkovi poskytuje.

Právní rámec příjmů ze závislé činnosti fyzických osob nalezneme v § 6 odst. 1 ZDP, jak již napovídá samotný název této podkapitoly. Jedná se o následující příjmy:

- a) plnění v podobě (1) příjmu ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního (např. také příjmy z dohody o provedení práce a dohody o pracovní činnosti), služebního (např. vojáci, policisté, celníci) nebo členského poměru

⁸⁸ Zák. č. 299/2020 Sb., kterým se mění některé daňové zákony v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2 a zákon č. 159/2020 Sb., o kompenzačním bonusu v souvislosti s krizovými opatřeními v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁹ PELC, Vladimír; PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2020*. Olomouc: ANAG, 2020, 838 s. ISBN 978-80-7554-277-9. s. 507.

⁹⁰ VANČUROVÁ, Alena. *Daňový systém ČR 2020*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2020, 406 s. ISBN 978-80-7598-887-4. s. 16.

a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce, (2) funkčního požitku (blíže k funkčním požitkům viz § 6 odst. 10 a 11 ZDP);

- b) příjmy za práci (1) člena družstva, (2) společníka společnosti s ručením omezeným, (3) komandisty komanditní společnosti;
- c) odměny (1) člena orgánu právnické osoby, (2) likvidátora;
- d) příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem činnosti, ze které plynou příjmy podle písmen a) až c), bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává činnost, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, nebo od plátce, u kterého poplatník tuto činnost nevykonává.

Součástí právní úpravy tohoto druhu příjmů je samozřejmě také jeho negativní definice. Speciální výčet příjmů dle § 6 odst. 7 ZDP, který nad rámec obecného seznamu zakotveného v § 3 odst. 4 ZDP, předkládá druhy příjmů, jež nelze považovat za předmět daně a zároveň za příjmy ze závislé činnosti. Jedná se např. o náhrady cestovních výdajů zaměstnanci, hodnotu osobních ochranných pracovních prostředků či např. náhradu za opotřebení vlastního náradí potřebného k výkonu práce.⁹¹

Úprava příjmů ze závislé činnosti neopomíjí ani zvláštní úpravu příjmů, které jsou osvobozeny od daně. Kromě obecného ustanovení „osvobození od daně“ ve smyslu §§ 4 a 4a ZDP, zakotvuje ZDP v § 6 odst. 9 speciální typy příjmů (peněžní i nepeněžní), které jsou osvobozeny. Mezi takovéto příjmy ZDP řadí např. nepeněžní plnění vynaložená zaměstnavatelem na rekvalifikaci zaměstnanců, nepeněžní plnění poskytované za účelem stravování zaměstnanců, peněžní plnění poskytované např. vojákům na jejich výstroj *etc.* Citované ustanovení se konkrétně v § 6 odst. 9 písm. f) bodu 1. zaměřuje také na příjmy sportovců (daňových nerezidentů) dosažených na území ČR v souvislosti se sportovní činností. Bez ohledu (i) na dobu, po kterou zde sportovci působí, resp. vykonávají svoji činnost (např. tenisový turnaj v délce 14 dnů, za který obdrží tenista příjem), (ii) na to, zda tito sportovci vykonávají tuto činnost v režimu závislé práce či nikoli (zaměstnanec či osoba samostatně výdělečně činná [dále jen „OSVČ“]) a rovněž (iii) na skutečnost, komu takové příjmy plynou [viz § 22

⁹¹ Blíže § 6 odst. 7 ZDP.

odst. 1 písm. f) bod 2. ZDP], podléhají takovému příjmy zdanění v ČR vždy ve smyslu § 36 odst. 1 písm. a) ZDP.⁹²

S účinností od 1. 1. 2021⁹³ prošla podstatnou proměnou úprava dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti obsažená § 6 odst. 12 ZDP. Rok 2020 završil konec éry tzv. superhrubé mzdy, kdy dílčí základ daně zahrnoval mimo hrubý příjem poplatníka také částku pojistného na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, které byl dle zvláštního zákona povinen hradit zaměstnavatel. Zákonodárci razantně zjednodušili úpravu dílčího základu daně z příjmů dle § 6 ZDP, když tento nově zahrnuje pouze příjmy ze závislé činnosti, bez dalšího. „Základem daně (dílčím základem daně) jsou příjmy ze závislé činnosti.“ Tato změna vyvolala obrovské diskuze napříč politickým spektrem, ale taktéž mezi veřejností (poplatníky), kteří kvitují snížení reálné daňové povinnosti. Druhou stranou mince je však velmi citelná ztráta příjmů plynoucích do státního rozpočtu, resp. do rozpočtů obcí a krajů, které vzniklé manko pocítí reálně nejvíce.

2.4 Příjmy ze samostatné činnosti dle § 7 ZDP

Patrně nejčastěji skloňovaným druhem příjmů z hlediska většiny profesionálních sportovců kolektivních sportů jsou příjmy ze samostatné činnosti. Své tvrzení se pokusím vysvětlit a též obhájit v hlavní části této práce (kapitola třetí), přičemž jako opěrný bod mé obhajoby poslouží aktuální judikatura NSS. Pokyn GFŘ D-22, komentující mj. též § 7 ZDP, hovoří o příjmech vykonávaných na základě „[...] povolení, registrace nebo jiného souhlasu příslušného orgánu, pokud je ho k výkonu takové samostatné činnosti třeba, a to i tehdy jestliže toto povolení, registrace nebo souhlas byly vydány v průběhu zdaňovacího období [...]“, ale taktéž o příjmech ze samostatné činnosti vykonávaných bez příslušných podnikatelských oprávnění.

⁹² K § 6 odst. 9 písm. f) ZDP, Pokyn GFŘ D-22; Srov. PELC, Vladimír; PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2020*. Olomouc: ANAG, 2020, 838 s. ISBN 978-80-7554-277-9. s. 106; VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Cizinci a daně. Zdaňování všech druhů příjmů fyzických osob – cizích státních příslušníků v ČR*. 5. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 260 s. ISBN 978-80-7598-029-8. s. 106 – 107.

⁹³ Prostřednictvím zák. č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.

Odborná literatura⁹⁴ rozlišuje dvě základní skupiny příjmů dle 7 ZDP, a to (i) příjmy z podnikatelské činnosti, jež jsou vymezeny konkrétním druhem činnosti a (ii) příjmy z jiné samostatné činnosti vykonávané nezávisle. Mezi příjmy první skupiny, tj. příjmy ve smyslu § 7 odst. 1 ZDP, náleží:

- a) příjem ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství;⁹⁵
- b) příjem ze živnostenského podnikání, ke kterému je potřeba podnikatelské oprávnění (živnostenské oprávnění v rámci živnosti řemeslné, volné a vázané a v rámci koncese);
- c) příjem z jiného podnikání neuvedeného v písmenech a) a b), (např. příjmy advokátů, znalců, daňových poradců, notářů, auditorů či lékařů apod., jejichž úprava podléhá zvláštním právním předpisům⁹⁶);
- d) podíl společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na zisku.

Druhou skupinu, tj. příjmy z jiné samostatné činnosti vymezené v § 7 odst. 2 ZDP, tvoří:

- a) příjem z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému, a to včetně příjmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem;
- b) příjem z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku;
- c) příjem z výkonu nezávislého povolání (např. výkonní umělci, sportovci, artisté, rozhodčí apod.).

Společným znakem obou skupin je, že shora vyjmenované příjmy nesmějí být příjmem ze závislé činnosti ve smyslu § 6 ZDP. Právní úprava zcela záměrně upřednostňuje zařazení příjmů primárně mezi příjmy ze závislé činnosti. Pokud tedy nastane pochybnost o jejich zařazení, správce daně zkoumá, zda příjmy nesplňují podmínky pro zařazení mezi příjmy ze závislé činnosti.

Díličím základem daně ve smyslu příjmů dle § 7 ZDP se rozumí příjmy uvedené v odst. 1 a 2, vyjma příjmů autorů za příspěvek do novin, časopisu,

⁹⁴ Viz VANČUROVÁ, Alena. *Daňový systém ČR 2020*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2020, 406 s. ISBN 978-80-7598-887-4. s. 192.; MARTINCOVÁ, Drahomíra a kol. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2021-05-11]. ASPI_ID_KO586_1992CZ. Dostupné v Systému ASPI.

⁹⁵ Blíže § 2e zák. č. 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění pozdějších předpisů, jež se zabývá otázkou, „kdo je zemědělským podnikatelem?“ ve smyslu tohoto zákona.

⁹⁶ Blíže zák. č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů; zák. č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů; zák. č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů.

rozhlasu nebo televize plynoucí ze zdrojů na území ČR, jejichž měsíční úhrn nepřesáhne částku 10.000 Kč u téhož plátce a jedná se o příjem ve smyslu odst. 2 písm. a). Příjmy (tj. celý dílčí základ daně) lze snížit o výdaje „vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení s výjimkou příjmů uvedených v odstavci 1 písm. d)“. ZDP dále zdůrazňuje nutnost užití části společných ustanovení, a to §§ 23 až 33 ZDP při stanovení dílčího základu daně. V samostatné podkapitole nyní nastíním možnosti uplatňování výdajů v rámci příjmů dle § 7 ZDP.

2.4.1 Uplatňování výdajů

Uplatňování výdajů v souvislosti s příjmy dle § 7 ZDP nespočívá pouze v jediné možnosti, a to uplatněním prokazatelně vynaložených výdajů na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů. Stále častěji využívaným způsobem je tzv. paušální uplatnění výdajů (resp. uplatnění výdajů procentem) ve smyslu § 7 odst. 7 písm. a) až d) ZDP. Volba té či oné možnosti však s sebou nese nutnost vedení odpovídající evidence sloužící pro zjištění dílčího základu daně. Rozhodne-li se poplatník uplatnit výdaje v prokázané výši, tj. nikoli „procentem“, jeho povinností je v tomto případě vést (i) účetnictví⁹⁷, nebo (ii) daňovou evidenci⁹⁸. Paušální uplatnění výdajů, tj. procentem, výše uvedenou povinnost nenese. Poplatník je však i přesto povinen ve smyslu § 7 odst. 8 ZDP vést alespoň záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s činností, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti.

Osoby, jež jsou povinny vést účetnictví, resp. osoby, které ZoÚ považuje za účetní jednotky, jsou taxativně vymezeny v § 1 odst. 2 ZoÚ. Mezi účetní jednotky řadí tento právní předpis také fyzické osoby.⁹⁹ Z ekonomického a administrativního pohledu je potřeba říci, že pokud poplatník (fyzická osoba) není výslovně povinen vést účetnictví dle ZoÚ, měl by se zaměřit na vedení daňové evidence, která ačkoli není co do podrobností o provozovaném podnikání toliko přesným odrazem jeho hospodaření, avšak z pohledu administrativní a finanční náročnosti představuje daleko přívětivější způsob evidence podnikatelské činnosti. Nicméně ZoÚ stanovuje fyzickým osobám v § 1 odst. 2 písm. f) možnost vést účetnictví zcela dobrovolně.

Zásadní rozdíl mezi účetnictvím a daňovou evidencí spočívá v odlišnosti právní úpravy dopadající na ten či onen způsob evidence činnosti a ve způsobu

⁹⁷ Upraveno zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“).

⁹⁸ Blíže § 7b ZDP.

⁹⁹ Blíže § 1 odst. 2 písm. d) až h) ZoÚ.

stanovení základu daně. Stanovení základu daně skrze vedené účetnictví vychází ze zjištěného výsledku hospodaření (zisk či ztráta), přičemž nutností je zohlednění věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů v daném zdaňovacím období. Naproti tomu základ daně zjištěný z vedené daňové evidence vychází z příjmů a výdajů bezprostředně souvisejícím s podnikáním.¹⁰⁰

2.4.1.1 Výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu

První z výše uvedených možností uplatňování výdajů spočívá v uplatnění „skutečných“ výdajů v prokazatelné výši. Právní úprava těchto výdajů se nachází v části třetí (společná ustanovení) v § 24 ZDP, který svým rozsahem dává *prima facie* najevo složitost této problematiky. Výdaje (náklady¹⁰¹) můžeme z obecného hlediska rozdělit na výdaje (náklady) daňově uznatelné (tj. výdaje [náklady] vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu) a daňově neuznatelné¹⁰², přičemž již ze samostatného pojmenování vyplývá zásadní rozdíl mezi nimi. Aby bylo možné prohlásit daný výdaj (náklad) za daňově uznatelný, musí tento splňovat podmínky stanovené zákonem. K těmto podmínkám se v minulosti vyjádřil NSS ve svém rozsudku ze dne 15. 7. 2011, č. j. 5 Afs 79/2010-98: „Z ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů tedy vyplývá, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje (náklady), které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon.“ V případě pochybností správce daně o naplnění shora uvedených kritérií, je daňový subjekt (tj. poplatník) povinen prokázat skutečné vynaložení tohoto výdaje (nákladu). Právní úprava dále rozšiřuje daňově uznatelné výdaje (náklady) demonstrativním výčtem konkrétních typů výdajů, které zákon výslovně za uznatelné výdaje (náklady) pokládá.¹⁰³ Většina z uvedených výdajů (nákladů) podléhá speciální právní úpravě, což při jejich uplatnění s sebou přináší nutnost orientovat se i v těchto zvláštních právních normách.

¹⁰⁰ DVOŘÁKOVÁ, Veronika; PITTLERLING, Marcel; SKALICKÁ, Hana. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2019*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, 289 s. ISBN 978-80-7598-315-2. s. 67 – 69.

¹⁰¹ ZDP explicitně hovoří také o nákladech, což je výrazem rozlišení daňové evidence a účetnictví.

¹⁰² Blíže § 25 ZDP.

¹⁰³ Blíže § 24 odst. 2 písm. a) až zz) ZDP.

2.4.1.2 Procentní uplatňování výdajů

Hojně využívaným a populárním způsobem uplatnění výdajů poplatníků daně z příjmů fyzických osob je tzv. „paušální uplatnění výdajů“. Právní úprava v § 7 odst. 7 ZDP *de iure* hovoří o uplatňování výdajů procentem z dosaženého příjmu, kdy za splnění zákonem stanovených podmínek mohou poplatníci ze své vůle zvolit uplatnění nikoli skutečných výdajů, vynaložených za příslušné zdaňovací období, ale výdajů pomocí pevně stanovené procentní hranice z dosaženého druhu příjmu. Zákonodárce upozorňuje, že uplatní-li poplatník „paušální výdaje“, má se za to, že v částce výdajů jsou zahrnuty veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů ze samostatné činnosti, což přináší nemožnost dodatečně vstoupit do těchto výdajů. Zda se poplatník rozhodne pro tento způsob, závisí mimo splnění zákonných podmínek čistě na vyhodnocení své současné ekonomické situace. Svoji vůli takto učinit vyjádří přímo v daňovém přiznání či dodatečném daňovém přiznání zaškrtnutím příslušné kolonky. Paušální uplatnění výdajů však může využít při stanovení daně též samotný správce daně, jakožto pomůcku pro stanovení daně ve smyslu § 98 DŘ, jestliže „[...] *nenalezl žádný srovnatelný subjekt a nemůže ani využít poznatky z daňové evidence výdajů daňového subjektu* [...]“.¹⁰⁴

Zákonná úprava zmiňuje celkem čtyři „procentní sazby“, a to vždy v závislosti na druhu příjmu, ze kterého mají být výdaje uplatňovány. Společným rysem všech „procentních sazeb“ je jejich omezení, vyjádřené maximální možnou částkou, do které lze výdaje tímto způsobem uplatnit.

Poplatníci, jimž plynou příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a z příjmů ze živnostenského podnikání řemeslného (tzv. „řemeslné živnosti“), mohou uplatnit výdaje ve výši 80 % takových příjmů, maximálně však do částky 1.600.000 Kč. Pro uplatnění výše uvedené sazby je nezbytné, aby poplatník byl skutečně držitelem živnostenského oprávnění k řemeslné živnosti. Živnostenské oprávnění nelze nahradit oprávněním k živnosti volné a prokázáním konkrétního obsahu činnosti, ze které daňový výdaj vyplývá.¹⁰⁵ Druhá procentní sazba ve výši 60 %, maximálně však do částky 1.200.000 Kč, náleží poplatníkům, jejichž příjmy pocházejí ze živnostenského podnikání. Zákonodárce zde žádným způsobem neomezuje rozsah konkrétních živností oproti výše uvedené 80%

¹⁰⁴ K tomuto blíže rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 3. 6. 2019, č. j. 59 Af 37/2018-38.

¹⁰⁵ K tomuto blíže rozsudek NSS ze dne 18. 9. 2018, č. j. 7 Afs 232/2017-25.

sazbě. Následující procentní sazba ve výši 30 %, maximálně však do částky 600.000 Kč, pokrývá příjmy z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku. Co lze chápat pod pojmem obchodní majetek blíže uvádí § 4 odst. 4 ZDP: „*Obchodním majetkem poplatníka daně z příjmů fyzických osob se pro účely daní z příjmů rozumí část majetku poplatníka, o které bylo nebo je účtováno anebo je nebo byla uvedena v daňové evidenci.*“ Na tomto místě je vhodné zmínit, že v případě využití režimu uplatnění výdajů procentem z příjmu, obchodní majetek v daném období *de facto* zaniká. K jeho zániku nedojde pouze v případě, že poplatník je účetní jednotkou, jelikož tito poplatníci mají povinnost nadále vést účetnictví.¹⁰⁶ Poslední procentní hranice ve výši 40 %, maximálně však do částky 800.000 Kč, náleží jiným příjmům ze samostatné činnosti, s výjimkou příjmů z podílu na zisku společníka veřejné obchodní společnosti či komplementáře komanditní společnosti a dále též příjmy autorů dle § 7 odst. 6 ZDP za příspěvky určené hromadným sdělovacím prostředkům.

Dle mého názoru koluje internetovými články mylná informace, že výdaje procentem z příjmu mohou uplatnit pouze ti poplatníci, jejichž příjmy nepřesáhly hodnotu 2.000.000 Kč. Právní úprava explicitně nehovoří o žádném limitu, tato částka pouze implicitně vyplývá z výše uvedených procentních sazeb a je pouhým odrazem ideální výše příjmů a maximální hodnoty uplatněných výdajů.

Bližší výklad k problematickým otázkám spojených s uplatňováním výdajů procentem příjmů, poskytuje pokyn GFŘ D-22, který mj. např. uvádí, že „*[p]okud poplatník uplatní daňové výdaje procentem z příjmů, uplatní takto výdaje ze všech druhů příjmů, které má podle § 7 odst. 1 písm. a) až c) a odst. 2 zákona a které tvoří jeden dílčí základ daně [...]*“.

2.5 Ostatní příjmy dle § 10 ZDP

Posledním typem příjmů dle systematiky ZDP jsou ostatní příjmy. Postavení těchto příjmů v právní úpravě a samotné označení „ostatní příjmy“ navozuje dojem (a skutečně tomu tak je), že se jedná o příjmy zbývající, které nebylo možné podřadit s ohledem na svoji povahu pod jakoukoliv předcházející kategorii dle §§ 6 až 9 ZDP. Ostatní příjmy tvoří skupinu takových příjmů, pro které je většinou typický příležitostný charakter a nelze je považovat za hlavní

¹⁰⁶ MARTINCOVÁ, Drahomíra a kol. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2021-08-12]. ASPI_ID_KO586_1992CZ. Dostupné v Systému ASPI.

zdroj příjmů poplatníka.¹⁰⁷ Dalším významným rysem, jenž je součástí samotného § 10 odst. 1 ZDP, je nutnost zvýšení majetku. Ustanovení § 10 ZDP obsahuje celou řadu ostatních příjmů. S ohledem na tuto skutečnost zde uvedu pouze demonstrativní výčet nejtýpějších z nich, mezi které zcela jistě náleží např. příjmy z úplatného převodu nemovité věci, cenného papíru, dále též výhry z hazardních her, výhry z reklamních soutěží, bezúplatné příjmy (příjmy z darů a z dědictví), příjmy ze sportovních soutěží, důchod apod.¹⁰⁸

Před samotným stanovením dílčího základu daně je nutné zkontrolovat, zda daný druh příjmu není od daně osvobozen, tzn. podrobit tyto příjmy tzv. testu osvobození. K tomuto slouží speciálně § 10 odst. 3 ZDP, jenž obsahuje výčet několika druhů ostatních příjmů, které jsou od daně z příjmů osvobozeny. Jedná se např. o bezúplatné příjmy od osob příbuzných v linii přímé či v linii vedlejší. Právní úprava dále osvobozuje od daně z příjmů mj. i výhry z loterie a tomboly, pokud výše výhry nepřesahuje 1.000.000 Kč či výhry z hazardních her za splnění zákonných podmínek.

V úvodním odstavci této části jsem uvedl příjmy ze sportovních soutěží. I na tyto příjmy ZDP nezapomíná a podmínky osvobození od daně u těchto příjmů zakotvuje přímo v obecném ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) bod 3. ZDP: „*Od daně se osvobozuje příjem v podobě ceny z veřejné soutěže, z reklamní soutěže nebo z reklamního slosování, ceny ze sportovní soutěže s výjimkou ceny ze sportovní soutěže u poplatníků, u nichž je sportovní činnost podnikáním, a to v hodnotě nepřevyšující 10.000 Kč.*“ Jestliže příjem ze sportovní soutěže přesahuje hranici 10.000 Kč a jedná se o poplatníka, jehož jediným zdrojem obživy není sportovní činnost, je v celé své výši takový příjem neosvobozeným předmětem daně z příjmů a bude zdaněn dle § 10 odst. 1 písm. ch) ZDP srážkovou daní ve smyslu § 36 ZDP¹⁰⁹. Na tomto místě považuji za zcela zásadní seznámit se blíže s příjmy ze sportovních soutěží ve smyslu § 10 odst. 1 písm. ch) ZDP. Vymezení je nutné uchopit spíše negativní formou, tj. za tyto příjmy nelze považovat odměny sportovních svazů či klubů za dosažení sportovního výsledku. Taktéž mezi tyto příjmy nenáleží ani odměny obdržené od osoby, jež takového sportovce na sportovní soutěž vyslala či osoby disponujícími právy pořádat takovou soutěž.

¹⁰⁷ DVOŘÁKOVÁ, Veronika; PITTLERLING, Marcel; SKALICKÁ, Hana. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2019*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, 289 s. ISBN 978-80-7598-315-2. s. 76.

¹⁰⁸ K tomu blíže § 10 odst. 1 ZDP.

¹⁰⁹ K srážkové daní, resp. k zvláštní sazbě daně dle § 36 ZDP blíže v podkapitole 2.8 této práce.

Jedná se výhradně o příjmy poskytnuté pořadatelem dané sportovní soutěže, např. příjem tenisty z tenisového turnaje apod.¹¹⁰

Dílčí základ daně opět tvoří dosažené příjmy, avšak snížené pouze o výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, nikoliv však výdaje vynaložené na zajištění a udržení zdanitelného příjmu. Výše uvedené s sebou přináší potřebu vždy správně přiřadit výdaj k jednotlivému druhu příjmu ve smyslu § 10 odst. 1 ZDP. Jestliže poplatník prodá nemovitou věc „A“ v roce 2021 v hodnotě 1.500.000 Kč, kterou v roce 2020 pořídil za cenu 1.200.000 Kč, dílčím základem daně je zisk ve výši 300.000 Kč. Dosáhne-li poplatník ztráty z prodeje nemovitosti „B“, tj. prodá-li poplatník jinou nemovitost „pod cenou“ např. v hodnotě 1.100.000 Kč (nákupní cena činila 1.200.000 Kč), může vzniklou ztrátu 100.000 Kč započíst v rámci jednoho druhu příjmu, tj. příjmu z prodeje nemovitostí. Výše dílčího základu daně činí částku 200.000 Kč. Vzniklou ztrátu z jednoho druhu příjmů však nemůže poplatník započíst se ziskem z jiného druhu ostatního příjmu a snížit tak dílčí základ daně dle § 10 ZDP.

2.6 Daň stanovená paušální částkou vs. paušální daň

Obecně se lze shodnout na skutečnosti, že speciálně daňové právo je obrovským zdrojem odborného pojmosloví a právnických termínů, které nelze při jeho studiu či vykonávání praxe v oboru daní navzájem zaměňovat. Jedněmi z těchto termínů jsou daň stanovená paušální částkou a paušální daň. První z uvedených daňových institutů již v aktuálním znění ZDP nenajdeme. Roli náhradníka daně stanovené paušální částkou převzala s účinností od 1. 1. 2021 paušální daň¹¹¹. Společným rysem výše uvedených daňových institutů byla, resp. je snaha o administrativní jednoduchost ve vztahu k odvedení samotné daně z příjmů. Před tím, než přistoupím k jejich podrobnější analýze, mohu s určitostí říci, že ačkoli by ona snaha o jednoduchost a s tím spojená předvídatelnost měla být poplatníky ve velké míře vítána, výraznější popularity se ani jedna z variant nedočkala (prozatím).

¹¹⁰ PELC, Vladimír. *Daně z příjmů: zákon s poznámkami a judikaturou*. Praha: C. H. Beck, 2021, 624 s. ISBN 978-80-7400-833-7. s. 53.

¹¹¹ Zavedena zák. č. 540/2020 Sb., kterým se mění ZDP a některé další zákony v souvislosti s paušální daní.

2.6.1 Daň stanovená paušální částkou

Nejprve se detailněji zaměřím na daň stanovenou paušální částkou. Během následujícího exkurzu budu vycházet z posledního znění ZDP, které tento institut upravovalo, tj. ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2020. Zdrojem úpravy daně stanovené paušální částkou se stal § 7a ZDP, který v odst. 1 upravoval obecné podmínky, při jejichž splnění lze vůbec uvažovat o využití tohoto institutu. V první řadě ZDP specifikoval okruh příjmů, kterými mohl poplatník disponovat a jejich celkový limit. Těmito příjmy mohly být (i) příjmy ze závislé činnosti, (ii) příjmy od daně osvobozené, (iii) příjmy zdanitelné zvláštní sazbou daně a (iv) příjmy ze samostatné činnosti ve smyslu § 7 odst. 1 písm. a) až c) včetně úroků z vkladů na účtu, který je podle podmínek toho, kdo účet vede, určen k podnikání, pokud roční výše těchto příjmů v bezprostředně předcházejících třech zdaňovacích obdobích nepřesáhla 5.000.000 Kč. Dalším eliminačním kritériem byla skutečnost, že poplatník nemohl provozovat podnikatelskou činnost se spolupracující osobou s výjimkou spolupráce s druhým manželem (blíže § 7a odst. 2 ZDP, ve znění účinném do 31. 12. 2020) a nesměl být společníkem společnosti. O tom, zda poplatník bude zařazen do tohoto režimu, rozhodl správce daně na základě podané žádosti¹¹² poplatníka. Pro účely výpočtu daně stanovené paušální částkou poplatník v žádosti uvedl výši předpokládaných příjmů, které jsou předmětem daně, vyjma příjmů od daně osvobozených a příjmů, z nichž se daň vybírá zvláštní sazbou daně a výši předpokládaných výdajů, jejichž výše musela dosahovat alespoň výše výdajů stanovených paušálem ve smyslu § 7 odst. 7 ZDP. Z fiktivního základu daně následně vypočetl správce daně běžným způsobem konkrétní daň dle § 16 ZDP. Výsledná částka byla následně upravena o jednotlivé slevy na dani ve smyslu §§ 35ba a 35c ZDP, přičemž po uplatnění těchto slev musela daň činit alespoň 600 Kč. Nejpozději do 15. prosince běžného zdaňovacího období byl poplatník následně povinen takto stanovenou daň uhradit.¹¹³

¹¹² Žádost bylo nutné podat nejpozději do 31. ledna běžného zdaňovacího období. Správce daně následně stanovil daň paušální částkou po projednání s poplatníkem do 15. května běžného zdaňovacího období.

¹¹³ PELC, Vladimír. *Daně z příjmů: zákon s poznámkami a judikaturou*. Praha: C. H. Beck, 2021, 624 s. ISBN 978-80-7400-833-7. s. 130 – 132; Srov. SUŠANKOVÁ, Monika. Daň stanovená paušální částkou versus paušální daň. In: *dauc.cz* [online]. 22. 02. 2021. [cit. 2021-10-09]. Dostupné z WWW: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=289120>.

2.6.2 Paušální daň

Nyní přistoupím k platné právní úpravě ZDP, resp. k paušální dani, která s účinností od 1. 1. 2021 vstoupila mezi daňové poplatníky. V úvodu je nezbytné určit okruh potenciálních poplatníků, kteří mohou paušální daň využít. Dle důvodové zprávy k zák. č. 540/2020 Sb., platí, že „návrh směřuje pouze na poplatníky daně z příjmů fyzických osob s příjmy ze samostatné činnosti, kteří jsou příslušní k placení veřejných pojistných na území České republiky jako osoby samostatně výdělečně činné“. Výše uvedené tvrzení nyní rozšířím o další skutečnosti. Z důvodu uskutečněné záměny jednotlivých institutů a zachování kontinuity ponechali zákonodárci umístění paušální daně na totožném místě, tj. v § 7a ZDP tak, jako v případě daně stanovené paušální částkou, což společně se snahou zjednodušit administrativní náročnost poplatníkům při odvádění daně jsou jedinými společnými znaky. ZDP se s účinností od 1. 1. 2021 rozšířil o § 2a, který definuje nově vzniklou kategorii poplatníka – poplatníka v paušálním režimu. Zmíněné ustanovení blíže popisuje jednotlivé podmínky pro vstup do paušálního režimu. Poplatníkem v paušálním režimu je od prvního dne rozhodného zdaňovacího období poplatník daně z příjmů fyzických osob, který k prvnímu dni rozhodného zdaňovacího období je (i) OSVČ dle zák. č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoDP“), (ii) OSVČ dle zák. č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoVZP“), (iii) není plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a taktéž nemá registrační povinnost k této dani, (iv) není společníkem veřejné obchodní společnosti ani komplementářem komanditní společnosti a (v) není dlužníkem, vůči němuž bylo zahájeno insolvenční řízení.¹¹⁴ Ustanovení § 2a ZDP mj. dále stanovuje limit příjmů ze samostatné činnosti poplatníka, jenž nesmí překročit částku 1.000.000 Kč za bezprostředně předcházející zdaňovací období. Zásadní odlišností oproti dani stanovené paušální částkou je způsob vzniku vztahu poplatníka vůči správci daně, který je v tomto případě založen pouze oznámením o vstupu do paušálního režimu¹¹⁵, a nikoliv žádostí.

Opět se vrátím k uvedenému § 7a ZDP, který se zabývá podmínkami¹¹⁶ s obdobným obsahem jako § 2a ZDP, avšak zde tyto podmínky (pouze jejich část)

¹¹⁴ § 2a odst. 1 písm. a) ZDP.

¹¹⁵ Blíže § 38lc ZDP.

¹¹⁶ Blíže § 7a odst. 1 ZDP.

vyjadřují okolnosti, za kterých je daň poplatníka v paušálním režimu rovna paušální dani. Oproti dani stanovené paušální částkou, která představovala jediný odvod vůči správci daně, představuje paušální daň „*součet záloh na daň, které měl poplatník v paušálním režimu zaplatit za dané zdaňovací období*“¹¹⁷. Paušální zálohy, jež poplatník v paušálním režimu odvádí správci daně, zahrnují dle § 381k odst. 2 ZDP mimo samotnou daň z příjmů fyzických osob také pojistné na důchodové pojištění¹¹⁸ a veřejné zdravotní pojištění. Jedná se tak o souhrnnou platbu hrazenou vždy do 20. dne zálohového období, jímž je kalendářním měsíc, a to od kalendářního měsíce, ve kterém se stal poplatník poplatníkem v paušálním režimu, do kalendářního měsíce, ve kterém poplatník přestal být poplatníkem v paušálním režimu. Výše paušální zálohy pro rok 2022 činila 5.994 Kč (3.267 Kč připadá na pojistné na důchodové pojištění, způsob výpočtu blíže upravuje zák. č. 589/1992 Sb.; 2.627 Kč připadá na pojistné na veřejné zdravotní pojištění, hodnoty pro výpočet upraveny nařízením vlády č. 356/2021 Sb.; 100 Kč připadá na samotnou daň z příjmů fyzických osob, jako jediná z částek uvedena přímo v ZDP).

Z výše uvedeného vyplývají následující výhody paušální daně. Dle mého názoru je lze rozdělit především na výhody z hlediska úspory administrativy a úspory finanční. Poplatníci v paušálním režimu nemusejí samostatně hradit zálohy na sociální a zdravotní pojištění. Těmto poplatníkům dále odpadá povinnost podávat daňové přiznání po skončení zdaňovacího období. S tímto souvisí i snížení počtu kontrol ze strany finančních úřadů, jelikož tito poplatníci nemají povinnost vést daňovou evidenci. Finanční výhody navazují z části na výše zmíněné administrativní výhody, tzn. že poplatníkům v paušálním režimu odpadnou náklady spojené se službami daňových poradců (příprava přiznání k dani z příjmů fyzických osob) a náklady za vedení daňové evidence. Finanční prospěch by měl ale zejména plynout také ze samé podstaty zavedení paušální daně, tj. úspora v podobě nižší daňové povinnosti oproti standardnímu postupu.¹¹⁹

S paušálním režimem jsou na druhé straně spojeny také určité nevýhody. Jelikož je vstup do paušálního režimu zcela dobrovolný, tj. v dispozici každého z poplatníků, je na každém z nich, aby si dopředu propočítal, zda se mu tento

¹¹⁷ Blíže § 7a odst. 5 ZDP.

¹¹⁸ Konkrétně paušální záloha kryje pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti.

¹¹⁹ MACHÁČEK, Ivan. Paušální daň pro OSVČ od 1. 1. 2021. In: *dauc.cz* [online]. 19. 01. 2021. [cit. 2021-10-09]. Dostupné z WWW: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=286505>.

režim vyplatí či nikoli. Mezi nevýhody náleží např. nemožnost odpočtů od základu daně dle § 15 ZDP, nelze uplatnit ani odpočet daňové ztráty z minulých zdaňovacích období, taktéž nelze uplatnit ani slevy na dani či daňové zvýhodnění či daňový bonus na vyživované děti žijící s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti.¹²⁰

S účinností od 1. 1. 2023 doznala právní úprava paušální daně výrazných změn. Jedna z příčin inovace tohoto institutu vychází z navýšení limitu obratu pro povinnou registraci k DPH z 1.000.000 Kč na 2.000.000 Kč (taktéž od 1. 1. 2023). Paušální daň se od 1. 1. 2023 nově člení do tří pásem, a to podle výše a druhu dosahovaného příjmu. Blíže k této změně viz níže zpracovaná tabulka č. 1.

Tabulka č. 1 – Výše paušálních záloh dle pásem pro rok 2023 (od 1. 1. 2023; údaje v Kč)

	1. pásmo	2. pásmo	3. pásmo
Celková paušální daň	6.208	16.000	26.000
▪ z toho daň z příjmů	100	4.963	9.320
▪ z toho pojistné na důchodové pojištění	3.386	7.446	11.388
▪ z toho pojistné na zdravotní pojištění	2.722	3.591	5.292
Kdy lze jaký paušál využít? Příjmy:	***	***	***
Max. 1.000.000 Kč bez ohledu na příjmy	ano	-	-
Max. 1.500.000 Kč, pokud alespoň 75 % příjmů tvoří příjmy, u nichž lze uplatnit výdaje ve výši 60 / 80 %	ano	-	-
Max. 2.000.000 Kč, pokud alespoň 75 % příjmů tvoří příjmy, u nichž lze uplatnit výdaje ve výši 80 %	ano	-	-
Max. 1.500.000 Kč bez ohledu na příjmy	-	ano	-
Max. 2.000.000 Kč, pokud alespoň 75 % příjmů tvoří příjmy, u nichž lze uplatnit výdaje ve výši 60 / 80 %	-	ano	-
Max. 2.000.000 Kč bez ohledu na příjmy	-	-	ano

Zdroj: Vlastní upravené zpracování dle: HÁJKOVÁ, Gabriela. Paušální daň 2023: Nově tři pásma a tři typy plateb. Co se mění a pro koho? In: *mesec.cz* [online]. 12. 12. 2022. [cit. 2022-12-30]. Dostupné z WWW: <https://www.mesec.cz/clanky/pausalni-dan-2023-co-se-meni-a-pro-koho/>.

¹²⁰ MACHÁČEK, Ivan. Paušální daň pro OSVČ od 1. 1. 2021. In: *dauc.cz* [online]. 19. 01. 2021. [cit. 2021-10-09]. Dostupné z WWW: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=286505>.

2.7 Sazba daně dle § 16 ZDP

Sazba daně z příjmů fyzických osob je dle mého názoru jedna z nejčastěji vyhledávaných numerických hodnot v ZDP, ne-li v celém právním řádu. Podrobněji jsem se tomuto základnímu prvku daňové násobilky věnoval v diplomové práci, jejímž cílem bylo mj. posoudit současné nastavení daně z příjmů fyzických osob. Analyzoval jsem zejména jednotlivé druhy sazeb daně z příjmů fyzických osob mj. pomocí komparace s minulostí. V rigorózní práci bych se však rád vyvaroval přílišným teoretickým definicím, přičemž svoji pozornost naopak zaměřím na aktuální právní stav v ČR, který v tomto směru prošel v roce 2021 výraznou proměnou.

Ona proměna není nic jiného než zrušení superhrubé mzdy. Pouze v krátkosti nyní připomenu princip superhrubé mzdy. „*Superhrubá mzda* [představovala] *základ daně* [dílčí základ daně dle § 6 ZDP] *z příjmů fyzických osob zvýšený o pojistné na sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem. Laicky řečeno: hrubá mzda + zdravotní a sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem.*“¹²¹ V běžném životě poplatníka znamenala superhrubá mzda reálnou míru zdanění jeho příjmů ve výši 20,1 %. Po dlouhém legislativním procesu došlo s účinností k 1. 1. 2021 zák. č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony – tzv. daňový balíček 2021 (dále jen „daňový balíček“) ke zrušení superhrubé mzdy a ke kompletnímu přepracování sazby daně z příjmů fyzických osob v ZDP, a to téměř na sklonku funkčního období vlády, jež měla zrušení superhrubé mzdy ve svém programovém prohlášení od počátku jmenování. Na jedné straně ekonomické rozhodnutí a na druhé straně rozhodnutí politické, které příznivě si, nepřišlo s ohledem na t. č. probíhající koronavirovou krizi ve vhodnou chvíli.

Aktuální právní úprava tak nově v § 16 odst. 1 ZDP zavádí dvě pásma sazeb, jelikož daňový balíček odstranil také tzv. „solidární daň“¹²². Základní sazba dle § 16 odst. 1 písm. a) ZDP činí 15 % pro část základu daně do 48násobku

¹²¹ KAFKA, Jan. *Progresivní zdanění v ČR a ve vybraných státech EU*. Plzeň, 2019. Diplomová práce. (Mgr.) Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta právnická. Vedoucí práce Petra Jánošíková. s. 18.

¹²² Sazba solidárního zvýšení ve smyslu § 16a odst. 2 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2020 činila 7 %. Její výpočet lze stručně charakterizovat následujícím matematickým schématem: (příjmy dle § 6 ZDP + § 7 ZDP) – 48násobek průměrné mzdy = kladný rozdíl, jenž podléhal solidárnímu zvýšení daně (viz tamtéž).

průměrné mzdy¹²³. Druhá sazba dle písm. b), suplující solidární zvýšení daně, počítá s 23 % pro část základu daně přesahující 48násobek průměrné mzdy. Solidární daň doléhala pouze na příjmy dle § 6 ZDP a dílčí základ daně příjmů dle § 7 ZDP. Novinka v podobě progresivního zdanění nyní dopadá na celkový základ daně přesahující 48násobek měsíční průměrné mzdy. Z výše uvedeného vyplývá, že nyní tato sazba postihuje také dílčí základ daně z kapitálového majetku, z nájmu a z ostatních příjmů.¹²⁴ Odstranění superhrubé mzdy ze ZDP se odrazilo mj. na struktuře samotného ustanovení § 6 odst. 12 ZDP, které prošlo výraznou „odtučňovací kúrou“. Dílčím základem daně jsou s účinností od 1. 1. 2021 příjmy ze závislé činnosti.

Tabulka č. 2 – Porovnání zdanění příjmů fyzické osoby dle § 6 ZDP v roce 2020, 2021, 2022 a 2023 (údaje v Kč)

Složky	2020	2021	2022	2023
Hrubá mzda ¹²⁵	32.408	32.408	32.408	32.408
Pojistné hrazené zaměstnavatelem (33,8 %)	10.954	10.954	10.954	10.954
Superhrubá mzda	43.400	x	x	x
Daň 15 %	6.510	4.862	4.862	4.862
Základní sleva na poplatníka dle § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP	2.070	2.320	2.570	2.570
Pojistné hrazené zaměstnancem (11 %)	3.565	3.565	3.565	3.565
Čistá mzda	24.403	26.301	26.551	26.551
Rozdíl – měsíční úspora v 2021 / 22 / 23	x	1.898	2.148 / 250	2.148 / 250 / 0

Zdroj: Vlastní upravené zpracování dle zdroje viz pozn. pod čarou č. 124.

¹²³ Dle § 1 odst. 1 nařízení vlády č. 356/2021 Sb. (platné pro rok 2022) činí výše všeobecného vyměřovacího základu za rok 2020 částku 36.119 Kč. Výše přepočítacího koeficientu pro úpravu všeobecného vyměřovacího základu za rok 2020 činí 1,0773. Průměrnou mzdu vypočteme jako součin výše uvedených hodnot, tj. $36.119 \times 1,0773 = 38.911$ Kč (po zaokrouhlení na celé Kč). 48násobek průměrné mzdy činí celkem 1.867.728 Kč. Vydělíme-li tuto hodnotu počtem kalendářních měsíců, připadne na jeden kalendářní měsíc částka 155.644 Kč.

¹²⁴ MACHÁČEK, Ivan. Zdanění fyzických osob a zákon č. 609/2020 Sb. In: *Daně a právo v praxi*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, 2/2021, ISSN 1211-7293. s. 2 – 3.

¹²⁵ Hodnota 32.408 Kč představuje medián mezd ve 2. čtvrtletí roku 2021. Medián představuje hodnotu mzdy zaměstnance uprostřed mzdového rozdělení; to znamená, že polovina hodnot mezd je nižší a druhá polovina je vyšší než medián. (Zdroj: ČSÚ. Průměrné mzdy – 2. čtvrtletí 2021. In: *czso.cz* [online]. 03. 09. 2021. [cit. 2021-10-20]. Dostupné z WWW: <https://www.czso.cz/csu/czso/cri/prumerne-mzdy-2-ctvrtleti-2021>.

Část odborníků se s ohledem na zavedení druhé sazby daně z příjmů fyzických osob nyní přiklání k pojmosloví „progresivní daň“, druhá část nadále hovoří o dani „lineární“, resp. o lineárních sazbách ve dvou úrovních. Z mého pohledu můžeme v současné době již hovořit o progresivní dani, která nicméně není typickou představitelkou progresivní daně, jako je tomu v zemích západní Evropy, kde bývá zvykem podstatně širší spektrum jednotlivých sazeb.

Daňový balíček mj. přinesl také zvýšení základní slevy na poplatníka, a to o 3.000 Kč za rok. S příchodem roku 2022 došlo k opětovnému navýšení této slevy opět o 3.000 Kč na výsledných 30.840 Kč ročně (2.570 Kč měsíčně). Pro rok 2023 se již s dalším navýšením základní slevy na poplatníka nepočítá. Je evidentní, že návrat k „obyčejnému“ základu daně a opuštění od superhrubé mzdy za sebou zanechal finanční propast uvnitř veřejných rozpočtů. Dle odhadu Úřadu Národní rozpočtové rady měl činit výpadek veřejných příjmů v roce 2021 přibližně 88 mld. Kč, přičemž citelný úbytek ve svých rozpočtech měly pocítit především obce, a to v úhrnu 22,1 mld. Kč.¹²⁶ Úprava sazeb daně z příjmů fyzických osob zahrnuje také zcela nové ustanovení § 16ab ZDP, jehož předmětem je úprava výpočtu daně. Dle § 16ab odst. 1 ZDP platí, že „*daň poplatníka se vypočte jako součet daně podle § 16 snížené o slevy na dani a daně podle § 16a*“. Odstavec druhý a třetí § 16ab ZDP řeší výpočet daně v případě využití daňového zvýhodnění na vyživované děti žijící s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti, které lze uplatnit i jako daňový bonus (v případě, že dosahuje vyšší částky, než je vypočtená daň, avšak alespoň částky 100 Kč). V návaznosti na provedené sazební úpravy prošel proměnou také § 38h odst. 2 ZDP, jenž blíže hovoří o způsobu výpočtu záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

Tabulka č. 3 – Porovnání zdanění vybraných druhů příjmů fyzických osob v roce 2020, 2021, 2022 a 2023 (údaje v Kč)

Složky	2020	2021	2022	2023
Příjmy dle § 6 ZDP	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000
Pojistné hrazené zaměstnavatelem (celkem 33,8 %)	507.000	507.000	507.000	507.000

¹²⁶ Národní rozpočtová rada. Nová studie ÚNRR vyčísluje dopady zrušení superhrubé mzdy při sazbách 15 a 23 %. Kromě výpadku příjmů by došlo i ke snížení progresivity a nárůstu nerovnosti. In: *unrr.cz* [online]. 09. 11. 2020. [cit. 2021-10-20]. Dostupné z WWW: <https://unrr.cz/nova-studie-unrr-vycisluje-dopady-zruseni-superhrube-mzdy-pri-sazbach-15-a-23-krome-vypadku-prijmu-by-doslo-i-ke-snizeni-progresivity-a-narustu-nerovnosti/>.

Dílčí základ daně dle § 6 odst. 12 ZDP	2.007.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000
Příjmy dle § 7 ZDP	500.000	500.000	500.000	500.000
Výdaje uplatněné paušálem (60 %)	300.000	300.000	300.000	300.000
Dílčí základ daně dle § 7 odst. 3 ZDP	200.000	200.000	200.000	200.000
Příjmy dle § 9 ZDP	120.000	120.000	120.000	120.000
Výdaje uplatněné paušálem (30 %)	36.000	36.000	36.000	36.000
Dílčí základ daně dle § 9 odst. 3 ZDP	84.000	84.000	84.000	84.000
Solidární zvýšení daně 27.920 x 0,07	1.954,40	x	x	x
Celkem daň po zaokrouhlení	345.605	255.175,20 + 19.051,36 = 274.227	267.600	267.600
Sleva na dani dle § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP	24.840	27.840	30.840	30.840
Výsledná daň	320.765	246.387	236.760	236.760

Zdroj: Vlastní zpracování.

Reálný dopad zavedení nových daňových sazeb daňovým balíčkem je patrný z obou výše uvedených tabulek. Zatímco v roce 2020 byl rozhodujícím kritériem pro uplatnění solidárního zvýšení daně součet příjmů zahrnovaných do dílčího základu daně dle §§ 6 a 7 ZDP, rok 2021 přinesl pozměněnou techniku výpočtu, přičemž aktuálně platí, že druhá sazba daně ve výši 23 % dopadá na „část základu daně přesahující 48násobek průměrné mzdy“, tj. rozhodujícím kritériem je nyní *de facto* součet dílčích základů daně, nikoli součet příjmů zahrnovaných právě do dílčího základu daně (nehledě na změnu rozsahu těchto příjmů; dříve pouze příjmy dle §§ 6 a 7 ZDP, nyní omezení neplatí). Společně s neustále rostoucí průměrnou mzdou má tato normativní korekce dle mého názoru negativní vliv na příjmy do veřejných rozpočtů, resp. na počet možných poplatníků, na něž tato sazba dopadne. Považujeme-li aktuální druhou sazbu (23 %) za ekvivalent solidárního zvýšení daně, tak se současným nastavením ZDP se druhé sazbě vyhne podstatně více poplatníků než dříve solidárnímu zvýšení daně. Na druhé straně konstatuji, že nynější právní úprava je vůči svým příjemcům s ohledem na zjednodušení daného ustanovení mnohem přívětivější.

Legislativní změny provedené daňovým balíčkem lze do určité míry hodnotit kladně, minimálně jejich záměr (podstatná část občanů ČR je hodnotí

pouze kladně). Přijetím daňového balíčku došlo k nárůstům čistého příjmu poplatníků v průměru o nezanedbatelných cca 1.800 Kč měsíčně. Druhá strana mince ale přináší několik otázek, a to např., zda se jedná o dlouhodobě udržitelné řešení? Jakým způsobem stát zacelí ránu ve veřejných rozpočtech? Do jaké míry ovlivňuje tento krok v dnešní době tolik omílaný pojem inflace? Troufám si říci, že na tyto a podobné otázky nelze v právním prostředí nalézt adekvátní odpovědi. Jakkoli by bylo zajímavé polemizovat nad těmito tématy, je potřeba se zaměřit na právní aspekty a ponechat ekonomickou rovinu odborníkům z řad ekonomů.

2.8 Zvláštní sazba daně § 36 ZDP

V závěrečné části daňové teorie se zaměřím na institut zvláštní sazby daně dle § 36 ZDP, který má v této práci vyhrazené místo a nelze jej v teoretické rovině opomenout. Široký rozsah tohoto ustanovení předjímá složitost zkoumaného institutu. Z důvodu zachování přehlednosti a poskytnutí uceleného přehledu, směřujícímu k meritu této práce, omezím svůj výklad zejména na obecný význam zvláštní sazby daně, spojitost zvláštní sazby daně s příjmy ze sportovní činnosti a způsob výpočtu daně dle tohoto ustanovení.

Nezbytným krokem pro následující obsah této části je vymezení legislativní zkratky „daň vybíraná srážkou“ neboli srážková daň či daň vybíraná zvláštní sazbou daně. Zdrojem, který zakotvuje tento daňověprávní pojem, je § 233 DR. Zjednodušeně se jedná o daň z taxativně vymezených příjmů fyzických osob v § 36 ZDP, která je srážena přímo u zdroje takového příjmu, tj. u plátce, který *de iure* přebírá majetkovou odpovědnost poplatníka za její odvedení svému místně příslušnému správci daně, nikoli místně příslušnému správci daně poplatníka. Jedná se tedy o dvojí povinnost plátce daně vůči poplatníkovi, a to povinnost (i) srazit srážkovou daň a (ii) povinnost takto sraženou daň odvést místně příslušnému správci daně. Je-li poplatník v pochybnostech o postupu plátce daně, poskytuje právní úprava poplatníkovi možnost ochrany proti nesprávnému postupu plátce daně prostřednictvím stížnosti na postup plátce daně ve smyslu § 237 DR.¹²⁷

Ustanovení § 36 ZDP můžeme rozdělit na dvě kategorie, a to z hlediska subjektů, resp. „adresátů“ této specifické sazby. Odstavec 1 uvedeného ustanovení poskytuje taxativní přehled příjmů toliko daňových nerezidentů (fyzických

¹²⁷ OTAVOVÁ, Milena. Daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně. In: *dauc.cz* [online]. 19. 12. 2011. [cit. 2021-10-21]. Dostupné z WWW: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=39829&well=danarionline>.

a právnických osob), které jsou za zákonem stanovených podmínek podrobeny srážkové dani. Výše zvláštní sazby daně závisí na druhu zdaňovaného příjmu. Ustanovení obsahuje celkem tři rozdílné výše sazby, a to 15 %, 35 % a 5 %. Naproti tomu odstavec druhý přináší taxativní přehled příjmů všech poplatníků (zejména daňových rezidentů), jež podléhají srážkové dani. Využití srážkové daně lze nejvíce vnímat u příjmů dle § 6 odst. 4 písm. a) či b) ZDP. Výše sazby dle odst. 2 odpovídá jednotně 15 %. Z výše uvedeného vyplývá, že mimo uvedené případy v § 36 odst. ZDP nelze uplatnit zvláštní sazbu daně.

Z hlediska příjmů daňových nerezidentů se nyní blíže zaměřím na § 36 odst. 1 písm. a) bod 1. ZDP, který zahrnuje mezi tyto příjmy, taktéž příjmy dle § 22 odst. 1 písm. f) ZDP, mezi které mj. náleží příjmy z osobně vykonávané činnosti na území ČR nebo zde zhodnocované veřejně vystupujícího sportovce. Příjmy sportovců – nerezidentů, kteří na našem území vykonávají profesionální sportovní činnost, jsou s ohledem na shora uvedené skutečnosti podrobeny srážkové dani ve výši 15 %, bez ohledu na příjemce těchto příjmů a právní vztah, ze kterého příjmy příjemci plynou. Za určitých okolností lze příjmy z osobně a veřejně vykonávané činnosti sportovce podrobit i zvláštní sazbě ve výši 35 %¹²⁸. Zvýšená sazba zvláštní sazby daně se uplatní u těch poplatníků, kteří nejsou daňovými rezidenty jiného členského státu EU nebo dalšího státu tvořící Evropský hospodářský prostor či státu, který nemá s ČR uzavřenou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojímu zdanění.¹²⁹

Hovoříme-li vždy o jakékoliv sazbě daně, nepochybně musíme definovat základ daně, který daná sazba postihuje. Tento je v případě zvláštní sazby daně upraven v § 36 odst. 3 ZDP, přičemž právní úprava označuje za základ daně pouze příjem, pokud není v zákoně stanoveno jinak. *„Základ daně se nesnižuje o nezdanitelnou část základu daně (§ 15) a zaokrouhluje se na celé koruny dolů, s výjimkou příjmu plynoucího z podílu na zisku z účasti v obchodní společnosti nebo v podílovém fondu, je-li podíl v nich představován cenným papírem, u něhož se základ daně zaokrouhluje na celé haléře dolů.“*¹³⁰

V závěru se vrátím zpět k jedné ze zmíněných povinností plátce daně, a to povinnosti odvést sraženou daň správci daně. Plátce daně obdobně jako poplatník daně činí u svého místně příslušného správce daně formulářové podání, v tomto

¹²⁸ Blíže § 36 odst. 1 písm. c) ZDP.

¹²⁹ VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Cizinci a daně. Zdaňování všech druhů příjmů fyzických osob – cizích státních příslušníků v ČR. 5. vydání.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 239 s. ISBN 978-80-7598-029-8. s. 106 – 107.

¹³⁰ § 36 odst. 3 ZDP.

případě označené jako „Vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických/právnických osob“¹³¹. Vyúčtování se podává do tří měsíců po uplynutí kalendářního roku. Pokud je s vyúčtováním spojena i povinnost odvést daň, je daň splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání vyúčtování.¹³²

¹³¹ Tiskopis MF č. 25 5466.

¹³² § 137 odst. 2 DŘ.

3 Právní postavení sportovce z hlediska daňového

Právní postavení sportovců z hlediska daňového dle mého názoru představuje velmi zajímavé, aktuální a dosud zcela nevyjasněné téma. Hlavní příčinu vzniku řady otázek v rámci této problematiky spatřuji v neexistenci komplexní právní úpravy v oblasti práva a sportu, jejíž součástí by zcela jistě byla mj. i úprava postavení sportovce z pohledu pracovního, resp. daňového práva. V hlavní části práce, kapitole třetí, se tudíž pokusím poskytnout ucelený přehled aktuální situace v oblasti daní a sportu v ČR. Stěžejním pramenem pro poskytnutí co nejvěrnějšího zpracování bude mimo daňové právo také právo pracovní, které je s tímto úzce spojeno a dále judikatura NSS, jež v mnohých ohledech doplňuje prostřednictvím několika zásadních rozhodnutí právě zmíněnou speciální úpravu. V závěru třetí části se blíže zaměřím na právní úpravu zmíněné problematiky v SR, jelikož naši sousedé výrazně pokročili v oblasti právní úpravy daní a sportu, pročež se nabízí otázka, zdali se v tomto směru do budoucna inspirovat tamní právní úpravou, k čemuž se v úplném závěru vyjádřím.

V druhé kapitole jsem shrnul ty nejstěžejnější aspekty ZDP, které je nutné za současného právního stavu při stanovení daňové povinnosti zejména profesionálních sportovců aplikovat. V následujících podkapitolách představím využití některých z těchto aspektů v současné praxi. Vybrané podkapitoly obohatím fiktivními příklady pro snazší orientaci v této problematice. Vzhledem k neucelené právní úpravě, nabízející jednotlivým sportovním klubům a samotným sportovcům určitou volnost v oblasti zařazení příjmů, se vyvaruji citování jmen konkrétních sportovců, jelikož skutečný stav znají pouze oni a jejich daňoví poradci, potažmo poskytovatel příjmu – sportovní klub. Současně uvádím, že nejčastěji zmiňovaným sportovním odvětvím v následujících podkapitolách bude fotbal jakožto významný reprezentant kolektivních sportů, v případě individuálních sportů tenis.

3.1 Amatérští sportovci

Základní a nejrozšířenější skupinu sportovců v každé zemi tvoří amatéři. Na amatérské sportovce je možné pohlížet ve dvou rovinách, tzn. amatéři – rekreační sportovci (viz podkapitola 1.1.1.1), nebo amatéři – výkonnostní sportovci („poloprofesionálové“) (viz podkapitola 1.1.1.2). Zařazení druhé z uvedených skupin mezi amatéry může do jisté míry vzbuzovat pochybnosti. Pro obě skupiny je nicméně příznačné, že tito sportovci neprovozují sportovní činnost jako svůj

jediný zdroj obživy, tj. stále nehovoříme o profesionálech, ale o amatérech. Tímto můžeme pominout zařazení dosažených příjmů mezi příjmy dle § 6 ZDP a do jisté míry také § 7 ZDP.

Nejprve se detailněji zaměřím na příjmy ze sportovní činnosti rekreačních sportovců, kteří jsou z daňového pohledu snadněji uchopitelnou skupinou. Tito „nadšenci“ nejsou za své sportovní výkony jakkoliv a kýmkoliv finančně ohodnocováni. Jejich hlavní zdroj obživy je během zdaňovacího období tvořen především příjmy ze závislé, případně samostatné činnosti apod. Může však nastat situace, kdy se poplatník – „sportovní nadšenec“ zúčastní během zdaňovacího období sportovní soutěže, ve které uspěje a jako výhru obdrží finanční obnos. Legislativně přílehlavým druhem příjmů jsou v takovém případě ostatní příjmy dle § 10 ZDP. Předně je nutné postupovat dle systematiky ZDP a pokusit se podřadit daný příjem nejprve pod příjmy ze závislé činnosti dle § 6 ZDP a následně postupovat až směrem k ostatním příjmům dle § 10 ZDP. Charakteristickým rysem všech ostatních příjmů je jejich nahodilost, jinak řečeno příležitostný charakter, který je nepochybně ztělesněn právě povahou příjmů amatérských sportovců. Důležitým kritériem je výše obdrženého finančního obnosu. Nepřesahuje-li obdržená částka hodnotu 10.000 Kč za konkrétní sportovní soutěž, je takovýto příjem osvobozen od daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) bod 3. ZDP a poplatník jej nemusí nikterak deklarovat v daňovém přiznání.^{133,134} Nadto je nutné podotknout, že výhry ze sportovních soutěží náleží mezi příjmy zdaňované zvláštní sazbou dle § 36 ZDP u zdroje, a proto v případě příjmu nad hranici 10.000 Kč jej nelze zahrnout do dílčího základu daně dle § 10 odst. 4 ZDP.^{135,136} Odpovědnost za sražení a odvedení daně z takto dosaženého příjmu místně příslušnému správci daně nese plátce daně, tj. pořadatel dané sportovní soutěže, nikoli poplatník – sportovec.

Příjmy druhé skupiny, tj. příjmy výkonnostních sportovců – „poloprofesionálů“ mohou vykazovat znaky obdobné příjmům profesionálních sportovců, avšak stále u těchto osob platí, že primárním zdrojem obživy není

¹³³ K tomuto blíže podkapitola 2.5.

¹³⁴ BÍLÝ, Radek. Kdo má povinnost podat daňové přiznání za rok 2020?. In: *portal.pohoda.cz* [online]. 10. 03. 2021. [cit. 2021-10-25]. Dostupné z WWW: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/kdo-ma-povinnost-podat-danove-priznani-za-rok-2020/>.

¹³⁵ DVOŘÁKOVÁ, Veronika; PITTLERLING, Marcel; SKALICKÁ, Hana. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2019*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, 289 s. ISBN 978-80-7598-315-2. s. 76 – 79.

¹³⁶ § 10 odst. 8 ZDP.

příjem ze sportovní činnosti. Nelze již však hovořit o příležitostném charakteru příjmů, jako u předchozí kategorie. Příjmy se zde vyznačují určitou mírou pravidelnosti, což bývá stvrzeno ve většině případů smlouvou.¹³⁷ Zda je či není daný sportovec profesionálem, je vždy nutné posuzovat ze samotného obsahu takovéto smlouvy, kde hraničním určovatelem je rozsah sportovcem vykonávané činnosti.¹³⁸

Jako modelový příklad uvedu divizní fotbalisty, kteří nepochybně dosahují stálých příjmů v podobě příjmů ze závislé činnosti, ale za svoji sportovní činnost již bývají odměňováni mateřským klubem. Povahou tyto příjmy odpovídají příjmům ze samostatné činnosti, ačkoli si nedělám přílišné iluze o míře skutečně přiznaných příjmů.¹³⁹ S příjmy ze samostatné činnosti a příjmy ze závislé činnosti je spojena mimo povinnost odvést daň z příjmů také povinnost účastnit se na sociálním pojištění a na veřejném zdravotním pojištění. Jelikož právě příjmy ze samostatné činnosti nebývají hlavním zdrojem obživy, lze sportovní činnost za splnění zákonných podmínek označit za vedlejší samostatnou výdělečnou činnost ve smyslu § 9 odst. 6 ZoDP. Takovýto poplatník musí splňovat alespoň jeden z předpokladů uvedených v § 9 odst. 6 pod písmeny a) až d) ZoDP. Největší výhodou výkonu vedlejší samostatné výdělečné činnosti je při nepřekročení rozhodné částky¹⁴⁰ odpadnutí povinnosti účastnit se pojištění na sociálním zabezpečení. V případě překročení rozhodné částky je daňový subjekt povinen určit vyměřovací základ, jehož výše činí alespoň 50 % daňového základu, kterým se rozumí dílčí základ daně ve smyslu § 7 odst. 3 ZDP.¹⁴¹ Výše pojistného u OSVČ odpovídá 29,2 % z vyměřovacího základu.

Situace okolo účasti na zdravotním pojištění při výkonu vedlejší samostatné výdělečné činnosti je poněkud jednodušší. ZoVZP neposkytuje obdobnou úlevu podobně jako ZoDP. Plátcem zdravotního pojištění je OSVČ vždy, bez ohledu na rozsah výkonu své činnosti, tj. rozhodujícím faktorem není

¹³⁷ Z velké části se jedná o smlouvy inominátního charakteru dle § 1746 odst. 2 OZ. (Zdroj: LISSE, Luděk. *Sportovní právo. Rozhodování sporů v oblasti sportu v ČR*. Praha: C. H. Beck, 2020, 282 s. ISBN 978-80-7400-789-7. s. 49.

¹³⁸ Tamtéž s. 48.

¹³⁹ K tomuto podrobněji v podkapitole 3.3.

¹⁴⁰ Dle § 10 odst. 2 ZoDP platí, že „rozhodná částka činí 2,4násobek částky, která se stanoví jako součin všeobecného vyměřovacího základu (§ 17 odst. 2) za kalendářní rok, který o dva roky předchází kalendářnímu roku, za který se posuzuje účast na pojištění, a přepočítacího koeficientu (§ 17 odst. 4) pro úpravu tohoto všeobecného vyměřovacího základu“. Pro rok 2022 činí rozhodná částka celkem 93.387 Kč (36.119 x 1,0773 x 2,4 = 93.387 Kč).

¹⁴¹ § 5b odst. 1 zák. č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.

hlavní či vedlejší činnost poplatníka.¹⁴² Způsob stanovení vyměřovacího základu a výši pojistného obsahuje zvláštní právní předpis, zák. č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoPVZP“). Vyměřovací základ v tomto případě kopíruje vyměřovací základ pro výpočet pojistného na sociální zabezpečení, tzn. že „vyměřovacím základem OSVČ je 50 % daňového základu“. Výše pojistného u OSVČ činí 13,5 % z vyměřovacího základu za rozhodné období, kterým je dle § 4 odst. 2 ZoPVZP kalendářní rok, za který se pojistné platí. Mezi neopomenutelné benefity OSVČ s vedlejší činností patří mj. (i) odpadnutí povinnosti hradit zálohy na pojistné na veřejné zdravotní pojištění¹⁴³ a (ii) skutečnost, že pro tyto OSVČ neplatí ustanovení o minimálním vyměřovacím základu, což s sebou nese výraznou finanční úlevu.¹⁴⁴

Plynou-li poplatníkovi kromě příjmů ze závislé činnosti také jiné druhy příjmů ve smyslu §§ 7 až 10 ZDP a dosahují-li tyto příjmy částky alespoň 6.000 Kč, je povinností každého poplatníka podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob sám, nikoli prostřednictvím svého zaměstnavatele v rámci ročního zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Povinností takového poplatníka je zahrnout veškeré jím dosažené příjmy za dané zdaňovací období do daňového přiznání, tzn. příjmy dle § 6 a též dle § 7 ZDP případně další druhy příjmů. Poplatník si vyžádá od zaměstnavatele potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti¹⁴⁵, jež přiloží jako nedílnou přílohu k daňovému přiznání. Evidence příjmů ze samostatné činnosti se promítne v daňovém přiznání především vyplněním přílohy č. 1, ve které poplatník mj. uvede způsob uplatňování výdajů.

Tabulka č. 4 – Výpočet daňové povinnosti fyzické osoby v roce 2021, 2022 a 2023 mající příjem ze závislé činnosti souběžně s příjmy ze samostatné činnosti („vedlejší činnost“); údaje v Kč

Výpočet	2021	2022	2023
Příjmy dle § 6 ZDP	420.000	420.000	420.000
Dílčí základ daně dle § 6 odst. 12 ZDP	420.000	420.000	420.000

¹⁴² VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2018*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 403 s. ISBN 978-80-87480-63-2. s. 194 – 195.

¹⁴³ Blíže § 8 odst. 3 ZoPVZP.

¹⁴⁴ Blíže § 3a odst. 3 písm. b) ZoPVZP.

¹⁴⁵ Formulář č. 25 5460 MFin 5460 vzor č. 29.

Příjmy dle § 7 ZDP	60.000	60.000	60.000
Dílčí základ daně dle § 7 (výdaje uplatněny formou paušálu ve výši 60 %)	24.000	24.000	24.000
Základ daně	444.000	444.000	444.000
Daň z příjmů	66.600	66.600	66.600
Sleva na poplatníka	27.840	30.840	30.840
Daň z příjmů po slevách	38.760	35.760	35.760
Zálohy na daň během roku (včetně započtené slevy na poplatníka)	35.160	32.160	32.160
Daňový nedoplatek za zdaňovací období	3.600	3.600	3.600
Sociální pojištění	0	0	0
Zdravotní pojištění	24.000 x 0,50 x 0,135 = 1.620	24.000 x 0,50 x 0,135 = 1.620	24.000 x 0,50 x 0,135 = 1.620

Zdroj: Vlastní upravené zpracování dle článku z e15.cz.¹⁴⁶

Ačkoli jsem uvedl, že za určitých okolností není poplatník povinen odvádět pojistné na sociální zabezpečení, nezbavuje jej tato skutečnost povinnosti učinit vůči místně příslušné okresní správě sociálního zabezpečení přehled o příjmech a výdajích za kalendářní rok. Tutéž povinnost má poplatník samozřejmě vůči své zdravotní pojišťovně.¹⁴⁷

3.2 Sportovci mladší 18 let

V minulé části jsem naznačil, jakým směrem se příjmy ze sportovní činnosti u profesionálů aktuálně vyvíjejí, resp. jaké kategorii příjmů v rámci členění ZDP příjmy ze sportovní činnosti odpovídají. Podrobnou právní analýzu nicméně poskytne až následující podkapitola 3.3. Nyní přistoupím ke skupině sportovců mladších 18 let, která zejména v prostředí profesionálního fotbalu zaznamenává neustálý vzestup. V několika soupiskách prvoligových fotbalových

¹⁴⁶ GOLA, Petr. Podnikání při zaměstnání: Jak si poradit s daňovým priznáním. In: *e15.cz* [online]. 25. 02. 2019. [cit. 2021-10-29]. Dostupné z WWW: <https://www.e15.cz/finexpert/danove-priznani/podnikani-pri-zamestnani-jak-si-poradit-s-danovym-priznanim-1356274>.

¹⁴⁷ ONDRÁČKOVÁ, Kamila; GOLA, Petr. Vedlejšák a daně v 10 bodech. In: *e15.cz* [online]. 20. 03. 2020. [cit. 2021-10-29]. Dostupné z WWW: <https://www.e15.cz/finexpert/danove-priznani/vedlejsak-a-dane-v-10-bodech-1367393>.

celků nalezneme v současné době hráče s věkem mezi 16. až 18. rokem věku. Tento trend má vzestupnou tendenci a je dle mého názoru způsoben stále se zvyšujícím tlakem na fotbalisty a jejich výkony již od brzkého začátku kariéry, jenž do jisté míry pramení z finančního potenciálu, který s sebou tito hráči přinášejí, a to jak ve prospěch mateřského klubu, tak ve prospěch zastupujících sportovních agentur.

Věková hranice 18 let, tj. plná svéprávnost¹⁴⁸ ve smyslu § 30 odst. 1 OZ, je v mnoha právních vztazích určujícím mezníkem pro další vývoj daného vztahu. Obdobně je tomu i v případě smluvních vztahů profesionálních sportovců. Významným vodítkem v tomto ohledu je OZ, který výslovně zakazuje závislou práci¹⁴⁹ nezletilým, kteří nedovršili patnáctý rok věku a zároveň nedokončili povinnou školní docházku (pro účely této části dále jen „dětí“).¹⁵⁰ Děti jsou oprávněny vykonávat toliko činnost uměleckou, kulturní, reklamní nebo sportovní za podmínek stanovených zák. č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoZ“).¹⁵¹ Nezbytnou podmínkou k umožnění vykonávání sportovní činnosti dítěte je kladné stanovisko krajské pobočky Úřadu práce¹⁵², která rozhodne na základě písemné žádosti¹⁵³ zákonného zástupce, opatrovníka či osoby odpovědné za výchovu dítěte.

Skupina profesionálních náctiletých sportovců v rozmezí věku 15 až 18 let je z pohledu daňového práva a pracovního práva velmi pozoruhodnou kategorií. Označil bych ji s přihlédnutím k současnému stavu právního řádu za zcela opomíjené téma, které „jakoby nechtělo být středem pozornosti“. Zařazení příjmů ze sportovní činnosti kolektivních sportovců pod příjmy z živnostenského podnikání je příznačné především pro sportovce, kteří dosáhli věku 18 let, jelikož základní podmínkou výkonu živnostenského podnikání je kromě bezúhonnosti fyzické osoby též plná svéprávnost, kterou lze nahradit přívolením soudu k souhlasu zákonného zástupce nezletilého k samostatnému provozování

¹⁴⁸ Blíže § 15 odst. 2 OZ: „Svéprávnost je způsobilost nabývat pro sebe vlastním právním jednáním práva a zavazovat se k povinnostem (právně jednat).“

¹⁴⁹ Pod tímto pojmem je nutné chápat mimo práci konanou na hlavní pracovní poměr, také právní vztahy založené dohodami o pracích konaných mimo pracovní poměr (dohoda o provedení práce a dohoda o pracovní činnosti).

¹⁵⁰ § 34 OZ.

¹⁵¹ K tomuto blíže část šestá ZoZ, resp. § 34 OZ.

¹⁵² Místně příslušné podle trvalého pobytu dítěte, a pokud nemá trvalý pobyt, tak podle místa, kde se zdržuje.

¹⁵³ Příloha č. 1 této práce.

podnikatelské činnosti.¹⁵⁴ Z veřejně dostupných údajů z živnostenského rejstříku lze vypočítat, že fotbalové kluby tímto způsobem nepostupují, tj. po hráčích mladších 18 let a jejich zákonných zástupcích nevyžadují, aby výše uvedený postup absolvovali a následně ohlásili živnost kterémukoliv živnostenskému úřadu, byť vše nasvědčuje tomu, že se v jejich případě jedná o profesionální sportovní činnost. Tento závěr mám podpořený rozhovory s mým blízkým kamarádem, bývalým juniorským fotbalistou předního českého klubu.

Této legislativní mezeře se věnuje ve své publikaci Pichrt, který zastává názor, že „[p]okud by nezletilému sportovci nebyla přiznána svéprávnost, nelze při sjednání pracovního poměru či obdobného pracovněprávního vztahu výkon profesionální sportovní činnosti za dodržení zákonem stanovených podmínek a zvláště pracovních podmínek mladistvých zaměstnanců *de facto* provádět“.¹⁵⁵ Na tento názor nahlížím spíše kriticky, jelikož neucelenost a nekonkrétnost právní úpravy daňového a pracovního práva je příčinou vzniku rozmanitých smluvních vztahů mezi sportovci – nezletilci a sportovními kluby, jejichž obsah bývá v drtivé většině znám pouze konkrétním účastníkům vztahu.

Výše uvedené mě přimělo k úvahám o právní úpravě postavení této kategorie sportovců *de lege ferenda*. V současné době můžeme s určitostí říci, že sportovní činnost nezletilých v režimu závislé práce mohou vykonávat děti a dále nezletilí v rozmezí 15 – 18 let věku za zákonem stanovených podmínek. Činnost kolektivních sportovců však ve velké míře není v ČR vykonávána v režimu závislé práce, ale naopak v režimu samostatné výdělečné činnosti, konkrétně v režimu živnostenského podnikání, které však nelze dle současného znění ZoŽP provozovat před dovršením 18. roku věku, aniž by budoucí živnostník byl zplnoletněn. Institut zplnoletnění dle mého názoru evokuje v očích rodičů a v očích sportovních klubů jistou bariéru, jelikož oběma stranám jde především o to, aby (v případě rodičů) nezletilí mohli realizovat svoje záliby na nejvyšší možné úrovni a (v případě sportovního klubu) aby se nezletilí mohli zdokonalovat mezi dospělými profesionály, rostla tímto jejich role v týmu již od tohoto věku a mohl je klub patřičně finančně motivovat. V obou případech je společným jmenovatelem možnost maximální možné realizace v daném sportovním odvětví. Domnívám se, že tato otázka by měla být řešena v zamýšlené speciální právní

¹⁵⁴ § 6 odst. 1 písm. a) zák. č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoŽP“).

¹⁵⁵ PICHRT, Jan. *Sport a (nejen) pracovní právo*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2014, 285 s. ISBN 978-80-7478-655-6. s. 248.

úpravě, v zákonu o sportu/o sportovní činnosti. Je nutné si uvědomit, že ve věku 15 – 18 let věku jde především o formování a přiblížení schopností daného jedince zkušeným profesionálům, tj. příprava na plnohodnotnou sportovní kariéru, která teprve po dosažení plné svéprávnosti může představovat primární zdroj obživy.

V současné době FAČR umožňuje fotbalovým klubům uzavření profesionální smlouvy s nezletilými fotbalisty, a to na základě § 2 odst. 2 Směrnice pro evidenci profesionálních a neamatérských smluv, v platném znění¹⁵⁶, již po dovršení 15. roku věku fotbalisty, a to s dobou platnosti smlouvy nejméně na 4 měsíce, nejdéle však na 3 roky (viz § 2 odst. 1 této směrnice). Interní směrnici FAČRu není možné pokládat za výkladové stanovisko k ZDP či k ZoŽP, a tím spíše dle mého názoru nelze usuzovat, že příjem dosažený výkonem sportovní činnosti nezletilého fotbalisty lze řadit pod příjmy ze živnostenského podnikání dle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP za předpokladu, že nezletilý fotbalista není rozhodnutím soudu zploletněn, a tudíž není držitelem potřebného živnostenského oprávnění. Domnívám se, že aktuálním *de lege lata* vyhovujícím řešením je zařazení těchto příjmů mezi příjmy z výkonu nezávislého povolání dle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP. K výkonu činnosti profesionálního sportovce bez existence živnostenského oprávnění srov. podkapitola 3.3.4.

3.3 Profesionální sportovci

Jádrem kapitoly třetí a taktéž jádrem celé práce je otázka povahy příjmů ze sportovní činnosti profesionálních sportovců v kontextu aktuálního znění ZDP. Vzhledem k rozmanitosti současného sportovního světa a mým osobním preferencím analyzuji výše položenou otázku zejména na příkladu kolektivních sportovců, konkrétně fotbalistů, jelikož právě toto sportovní odvětví způsobilo největší expanzi na poli daňového práva ve sportu, a to nutno podotknout prozatím prostřednictvím judikatury, která v ČR bohužel i v roce 2021 a 2022 supluje speciální právní úpravu. Zda se jedná o „dostatečného a kvalitního náhradníka“ odpovím v následujících podkapitolách.

¹⁵⁶ Směrnice pro evidenci profesionálních a neamatérských smluv je dostupná na webových stránkách FAČR (<https://facr.fotbal.cz/uprava-smernice-pro-evidenci-profesionalnich-a-neamaterskych-smluv/a939>).

3.3.1 Právní status profesionálních sportovců v době socialismu vs. současnost

Kvalitní právní analýze aktuální situace v oblasti práva, daní a sportu musí nepochybně předcházet stručný průřez historií této problematiky, jenž je předmětem této části. Za zlomové období tuzemské právní úpravy v oblasti daní a sportu lze považovat rok 1992, kdy došlo k přijetí „balíčku“ zákonů, mezi nimiž lze například zmínit ZDP, zák. č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, zák. č. 16/1993 Sb., o dani silniční, zák. č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí apod. Tento rok přinesl kromě nové hmotněprávní úpravy, také zcela nový procesní předpis v oblasti daní, a to zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jenž byl nahrazen s účinností od 1. 1. 2011 současným DŘ. Toto daňové „obrození“ znamenalo definitivní odklon od socialistického pojetí ekonomiky po pádu železné opony na sklonku roku 1989. Následující část jsem tudíž rozdělil na dvě samostatné podkapitoly, jejichž mezníkem je právě rok 1989.

3.3.1.1 Profesionální sportovci před rokem 1989

Pohlížíme-li na sport skrze současné ekonomické a právní aspekty této činnosti, mezi které osobně řadím, majetkovou a právní autonomii klubů vůči státnímu systému, celosvětovou popularitu sportovců podpořenou propracovaným marketingem zejména „trojlístku největších hráčů“ na poli oděvního průmyslu (Adidas, Nike, Puma), dále lze jmenovat astronomické částky příjmů sportovců či vysoký nárůst cen vysílacích práv na dané sportovní soutěže (např. Liga mistrů, velké tenisové grandslamy apod.), je již na první pohled zcela patrné, že veškeré z výše uvedených aspektů profesionálního sportu, byly v době socialismu zcela potlačovány.

Profesionální sport se v tehdejší době opíral zejména o zák. č. 68/1956 Sb., o organizaci tělesné výchovy, který nahrazoval dřívější právní úpravu, zák. č. 71/1952 Sb., o organizaci tělesné výchovy a sportu. Oba právní předpisy jsou charakteristické svým úzkým obsahem (celkem devět, resp. osmnáct ustanovení), který v obou případech stručně a jasně vymezoval pozici ústředního správního

úřadu v oblasti tělovýchovy.¹⁵⁷ Faktickou rolí těchto právních předpisů byla mimo institucionalizaci deklarace zestátnění veškerého majetku náležejícího do té doby jednotlivým tělovýchovným jednotám, závodům, úřadům, ústavům či vysokým školám.¹⁵⁸ Z pohledu tehdejšího ústavního vývoje reprezentovaným zák. č. 100/1960 Sb., Ústava Československé socialistické republiky, je patrná snaha o zakotvení práva na sportovní činnost, avšak za účelem „*rozvíjení společné činnosti, k všestranné a aktivní účasti na životě společnosti a státu a k uskutečňování svých práv*“¹⁵⁹, nikoli za účelem dosažení výdělku, resp. obživy. Sdružovat se v tělovýchovných organizacích mohli výlučně pracující. Fotbalisté prvoligových týmů byli oficiálně prezentováni jako amatéři, kteří mimo své zaměstnání provozovali sportovní činnost. Později se podařilo tento způsob opřít o zákonnou úpravu využitím právního institutu dlouhodobého uvolnění pracovníka organizace pro výkon činnosti ve společenské organizaci.¹⁶⁰

Příjem plynul sportovcům ze zaměstnání, shodně jako ostatním zaměstnancům, kteří se nicméně skutečného výkonu zaměstnání fyzicky účastnili. Daň ze mzdy (dobové označení současné daně z příjmů) upravoval zák. č. 76/1952 Sb., o dani ze mzdy (dále jen „zákon o dani ze mzdy“), který se vyznačoval progresivním zdaněním s celkem dvanácti daňovými pásmy.¹⁶¹

Z dalších právních předpisů z oblasti přímých daní lze zmínit zák. č. 145/1961 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva, který postihoval příjmy ze soukromé výdělečné činnosti a ostatní příjmy obyvatelstva. Pokud bychom na příjmy ze sportovní činnosti nahlíželi dnešní optikou, patrně by tyto příjmy spadaly do režimu této právní úpravy. Cílem této daně bylo výrazně postihnout a tím pádem potlačit činnost osob živících se jinou než závislou činností. Přijetím zákona došlo k aktivní derogaci zák. č. 78/1952 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva

¹⁵⁷ Za účinnosti zák. č. 71/1952 Sb. tuto roli na území tehdejší ČSSR zastával Státní výbor pro tělesnou výchovu a sport při vládě republiky Československé. Na území tehdejší SR pak Slovenský výbor pro tělesnou výchovu a sport při sboru pověřenců. S účinností zák. č. 68/1956 Sb. došlo ke zrušení obou institucí, jejichž roli nově zastávala jediná dobrovolná tělovýchovná organizace – Československý svaz tělesné výchovy a sportu.

¹⁵⁸ § 13 zák. č. 71/1952 Sb.

¹⁵⁹ Čl. 5 zák. č. 100/1960 Sb.

¹⁶⁰ ZUSKA, Karel. Právo a profesionalismus ve sportu. In: *epravo.cz* [online]. 26. 09. 2005. [cit. 2021-11-03]. Dostupné z WWW:

<https://www.epravo.cz/top/clanky/pravo-aprofesionalismus-ve-sportu-36109.html>.

Srov. AKF. K právní úpravě postavení profesionálního sportovce v České republice. In: *akf.cz* [online]. 22. 08. 2019. [cit. 2021-11-03]. Dostupné z WWW:

<https://www.akf.cz/aktualita/k-pravni-uprave-postaveni-profesionalniho-sportovce-v-ceske-republice/>.

Srov. § 124 odst. 2 zák. č. 65/1965 Sb., zákoník práce, ve znění účinném do 31. 12. 1988.

¹⁶¹ § 6 zákona o dani ze mzdy.

a též zák. č. 79/1952 Sb., o živnostenské dani, která byla *de iure* nastavena tak, aby „nepohodlné“ soukromé živnostníky *de facto* odstranila z prostředí běžného života.

Umožnění fiktivní závislé činnosti profesionálním sportovcům především spatřuji v tom, že (i) většina sportovních oddílů náležela státu a nebyla tak potřeba perzekuovat soukromé „právní osoby“, (ii) sportovci z hlediska politického představovali významnou skupinu obyvatelstva, která jednak dokázala motivovat dělnický lid a jednak z pohledu nadnárodního reprezentovali samotné socialistické zřízení. Daňové znevýhodnění těchto osob by tak za tehdejších podmínek bylo zcela nesystémovým a nepolitickým řešením.

3.3.1.2 Profesionální sportovci po roce 1989

Naději v podobě zakotvení sportovní činnosti v tuzemském právním řádu pomocí speciální právní úpravy, a to na úrovni amatérské, výkonnostní či profesionální, zhatila touha po restitučním vypořádání znárodněného majetku. Veškeré nově vznikající návrhy na komplexní právní zakotvení sportu v právním řádu vzaly za své přijetím zák. č. 173/1990 Sb., kterým se zrušuje zákon č. 68/1956 Sb., o organizaci tělesné výchovy, a kterým se upravují některé další vztahy týkající se dobrovolných tělovýchovných organizací.¹⁶²

Tímto zákonem zrušilo Federální shromáždění České a Slovenské Federativní Republiky Československý svaz tělesné výchovy a sportu, přičemž veškerá majetková práva náležející této zaniknuvší organizaci se navrátila dle stavu ke dni 31. března 1948 Československé obci sokolské a ostatním znovu vzniklým dobrovolným organizacím.¹⁶³ Dotčené subjekty byly povinny uplatnit své nároky u právního nástupce zaniklé organizace do 31. 12. 1991. Roli nástupce Československého svazu tělesné výchovy a sportu převzal ČSTV.¹⁶⁴ I přes řadu progresivních myšlenek, jakým způsobem směřovat legislativu v oblasti sportu, se jednalo o jediný legislativní počín až do roku 2001, tj. do vydání zákona o sportu.

Oblast přímých daní ve zkoumaném rozsahu doznala změny nejprve přijetím zák. č. 389/1990 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva, který z účinností od 1. 1. 1991 nahradil stejnojmenný zák. č. 145/1961 Sb. Z pohledu zákonodárců se

¹⁶² KRÁLÍK, Michal. Právní odpovědnost sportovců za sportovní úrazy a nový český občanský zákoník. In: *bulletin-advokacie.cz* [online]. 10. 03. 2016. [cit. 2021-11-04]. Dostupné z WWW: <http://www.bulletin-advokacie.cz/pravni-odpovednost-sportovcu-za-sportovni-urazy-a-novy-cesky-obcansky-zakonik?browser=full>.

¹⁶³ § 2 zák. č. 173/1990 Sb.

¹⁶⁴ Viz podkapitola 1.4.6.

jednalo pouze o dočasný legislativní zásah. Za zmínku dále stojí vyhláška č. 49/1992 Sb.¹⁶⁵, která s účinností od 31. 1. 1992 zakomponovala do tehdy stále platného zákona o dani ze mzdy povinnost zdanit v režimu tohoto zákona odměny za výkon funkce v občanských a zájmových sdruženích (např. příjmy rozhodčích). „*Dani z příjmu podléhaly i příjmy sportovců ze sportovní činnosti od tělovýchovných organizací, jichž byli členy, a to za předpokladu, že sportovní činnost vykonávají jako své povolání, platí si pojistné a předloží plátcí prohlášení.*“¹⁶⁶

V této době však již probíhaly přípravy na daňovou reformu, resp. přípravy na zavedení od základu nově postavené daňové soustavy, která by svým charakterem odpovídala tržnímu prostředí a novému uspořádání společnosti po roce 1989. Nově navržený daňový systém měl na úrovni přímých daní především zajistit: (i) „*oddělení sociálního pojistného od daní z příjmů*“, (ii) „*sjednocení zdanění všech forem podnikatelských subjektů*“, (iii) „*posílení postavení osobní důchodové daně a vertikální daňové spravedlnosti*“, (iv) „*omezení prostoru pro vyhýbání se zdanění a daňové úniky*“ a (v) „*zefektivnění daňové správy*“.¹⁶⁷ Zákonem č. 212/1993 Sb., o soustavě daní, byla s účinností od 1. 1. 1993 zavedena nová daňová soustava, která čítala celkem třináct druhů daní, přičemž v oblasti přímých daní došlo k redukci přijetím ZDP, a to v podobě zrušení daně z příjmů obyvatelstva a daně ze mzdy.

Přijetím ZDP tak *de facto* odstartovaly diskuze jednak ohledně způsobu zdanění příjmů ze sportovní činnosti (zejména příjmy kolektivních sportovců) a dále ohledně možností optimalizace daňové povinnosti z příjmů ze sportovní činnosti.

3.3.2 Profesionální sportovec v pozici podnikatele

Po zběžném zkoumání zjistíme, že současnému právnímu postavení sportovce v pozici podnikatele věnují svoji pozornost především autoři různých internetových příspěvků, ať už autoři – daňoví odborníci, či autoři – „řadoví novináři“. Ačkoli lze s rovnicí: „*profesionální sportovec = podnikatel*“,

¹⁶⁵ Vyhláška č. 49/1992 Sb. federálního ministerstva financí, ministerstva financí České republiky a ministerstva financí Slovenské republiky, kterou se mění a doplňuje vyhláška č. 161/1976 Sb., kterou se provádí zákon o dani ze mzdy, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶⁶ STRACHOVÁ, Milena. *Sport a Český svaz tělesné výchovy po roce 1989*. Brno: Masarykova univerzita, 2018, 235 s. ISBN 978-80-210-9111-5. s. 57.

¹⁶⁷ VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, 427 s. ISBN 978-80-7478-388-3. s. 54.

s přihlédnutím k aktuálnímu právnímu stavu *de lege lata*, souhlasit, je nezbytná znalost užívaného legislativního pojmosloví, které se v těchto příspěvcích často vyskytuje. V této části se proto cíleně zaměřím na pojmy „podnikání“, „samostatná činnost“, „podnikatel“ a „živnostenské podnikání“, a to v rovině zák. č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „obchodní zákoník“), ZDP, OZ, resp. ZoŽP.

Často užívaný termín podnikání je z pohledu legislativního zakotvení v právním řádu minulostí. Legální definici podnikání obsahoval § 2 odst. 1 obchodního zákoníku, když za podnikání považoval soustavnou činnost prováděnou samostatně podnikatelem, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku. Odstavec druhý téhož ustanovení blíže upravoval, „kdo je podnikatelem“, přičemž zjednodušeně lze říci, že podnikatelem byla osoba nadaná podnikatelským oprávněním. Obchodní zákoník se tak přikláněl spíše k formalistickému pojetí podnikatele.

Současná právní úprava – OZ, podnikání jakožto činnost uskutečňovanou podnikatelem toliko implicitně dovozuje ze základních znaků podnikatele.¹⁶⁸ Za současného právního stavu můžeme za podnikání považovat činnost vykonávanou samostatně na vlastní účet a odpovědnost, výdělečně, živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku. Dle § 420 odst. 1 OZ zjednodušeně platí, že podnikatelem je ten, kdo provozuje podnikatelskou činnost, jejíž znaky citované ustanovení blíže popisuje.¹⁶⁹

Vzhledem k přijetí OZ došlo ke změně pojmosloví taktéž v ZDP, kde s účinností od 1. 1. 2014 byly příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7 ZDP) nahrazeny označením „příjmy ze samostatné činnosti“, byť *de facto* rozsah těchto příjmů zůstal v § 7 odst. 1 ZDP zachován.

Živnostenské podnikání, tj. podnikání v režimu ZoŽP lze chápat jako jednu z možností podnikání ve smyslu OZ (jeho podmnožinu). Živností dle § 2 ZoŽP je „*soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem*“. Specialitu vůči podnikání dle OZ dokládá poslední z uvedených rysů,

¹⁶⁸ Viz podkapitola 3.3.2.1.

¹⁶⁹ PELC, Vladimír. *Daně z příjmů: zákon s poznámkami a judikaturou*. Praha: C. H. Beck, 2021, 624 s. ISBN 978-80-7400-833-7. s. 119 – 120.

tj. živností nejsou *a contrario* ty činnosti, jejichž podnikání je upraveno jinými právními předpisy.¹⁷⁰

Ačkoli jsem v průběhu práce již několikrát vyslovil názor, že současný právní řád nepočítá se speciální právní úpravou příjmů profesionálních sportovců, nabízí i přesto ZDP ve spolupráci s ZoŽP určité východisko. Předně je nutné začlenit provozování sportovní činnosti do jedné z kategorií živností. ZoŽP rozeznává živnosti ohlašovací a živnosti koncesované.

Samotné názvosloví naznačuje základní rozdíl mezi zmíněnými druhy živností, jímž je režim provozování, který v případě prvé z uvedených spočívá v pouhém ohlášení libovolnému obecnému živnostenskému úřadu prostřednictvím tzv. jednotného registračního formuláře¹⁷¹ bez nutnosti posouzení zvláštních požadavků. Jestliže žadatel splňuje zákonem požadované podmínky, provede živnostenský úřad do pěti pracovních dnů ode dne doručení ohlášení zápis do živnostenského rejstříku a vydá podnikateli výpis.¹⁷²

Provozování koncesované živnosti podléhá udělení zvláštního oprávnění k podnikání, tzv. koncese. Živnostenský úřad stíhá povinnost předložit žádost žadatele¹⁷³ k vyjádření správním orgánům podle zvláštních předpisů, přičemž těmito vyjádřeními – stanovisky je následně živnostenský úřad vázán. Z důvodové zprávy k ZoŽP vyplývá, že „[n]avrhané řešení sleduje, aby žádosti o koncesi byly soustředěny do jednoho místa, což žadatelům usnadní orientaci i postup při podání žádosti, aniž by zjišťovali, který z orgánů státní správy je podle právních předpisů orgánem příslušným jejich žádost posoudit“. ZoŽP neukládá živnostenskému úřadu konkrétní lhůtu pro vydání rozhodnutí o udělení koncese, pouze ukládá dotčeným správním orgánům povinnost zaujmout stanovisko do třiceti dnů od doručení žádosti, nestanoví-li příloha č. 3¹⁷⁴ ZoŽP jinak.¹⁷⁵ V případě kladného vyřízení žádosti o udělení koncese provede živnostenský úřad do pěti pracovních dnů ode dne nabytí právní moci rozhodnutí o udělení koncese zápis do živnostenského rejstříku a vydá podnikateli výpis.¹⁷⁶

¹⁷⁰ KAMENÍK, Petr; HRABÁNKOVÁ, Milada; ORLOVÁ, Marie. *Živnostenský zákon. Zákon o živnostenských úřadech. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 552 s. ISBN 978-80-7552-658-8. s. 3 – 6.

¹⁷¹ Příloha č. 2 této práce.

¹⁷² § 47 odst. 1 ZoŽP.

¹⁷³ Žadatel podává žádost o vydání koncese opět pomocí jednotného registračního formuláře.

¹⁷⁴ Příloha č. 3 ZoŽP obsahuje seznam koncesovaných živností včetně požadované způsobilosti ke konkrétní činnosti apod.

¹⁷⁵ Blíže § 52 odst. 1 ZoŽP.

¹⁷⁶ § 54 odst. 1 ZoŽP.

Vrátím-li se k samotnému zařazení sportovní činnosti profesionálního sportovce z pohledu ZoŽP, odpověď nalezneme v příloze č. 4 ZoŽP, která obsahuje seznam živností volných, konkrétně těch, které nejsou živnostmi řemeslnými, ani živnostmi vázanými ve smyslu přílohy č. 1, resp. přílohy č. 2 ZoŽP. Sportovní činnost profesionálního sportovce spadá pod obor živnosti č. 74 „Provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti“. ZoŽP zcela opomíjí specifikovat, zda se jedná výlučně o sportovce kolektivních sportů či případně i o sportovce individuálních sportů. Zřetelné vymezení (negativní) panuje pouze vůči amatérským výkonnostním sportovcům, jejichž činnost nelze zařadit pod výše uvedený obor.¹⁷⁷ Bližší představení pojmu „amatérský výkonnostní sportovec“ bohužel ZoŽP neobsahuje.

Z pohledu ZDP je nutnost disponování živnostenským oprávněním v případě profesionálních sportovců poměrně diskutované téma. S příchodem novely ZDP č. 267/2014 Sb., jejímž úkolem bylo promítnutí nové soukromoprávní úpravy především do ZDP a dalších souvisejících zákonů, došlo k přechodu od formalistického přístupu pojetí příjmů ze živnostenského podnikání dle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP k přístupu faktickému. Určovatelem povahy živnostenského podnikání již není existence živnostenského oprávnění konkrétní osoby provozující samostatně výdělečnou činnost, ale právě povaha vykonávané činnosti, tj. její skutečný způsob provedení.¹⁷⁸ Nicméně drtivá většina profesionálních sportovců kolektivních sportů (fotbalisté, hokejisté, házenkáři, florbalisté apod.) živnostenským oprávněním disponují. Pakliže je podnikatelská aktivita těchto sportovců představována výhradně výkonem sportovní činnosti, je předmětem podnikání „Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona“, přičemž rozsah není v případě sportovců omezený výhradně oborem činnosti č. 74. Sportovci velmi často kombinují výše uvedené např. s oborem č. 66 „Reklamní činnost, marketing, mediální zastoupení“.

¹⁷⁷ Nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních živností. Srov. KAMENÍK, Petr; HRABÁNKOVÁ, Milada; ORLOVÁ, Marie. *Živnostenský zákon. Zákon o živnostenských úřadech. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 552 s. ISBN 978-80-7552-658-8. s. 497 – 498.

¹⁷⁸ HORNOCHOVÁ, Simona; VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Zdanění příjmů z činnosti výkonných sportovců nejen ve světle judikatury*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2021-11-22]. ASPI_ID_LIT240200CZ. Dostupné v Systému ASPI.

3.3.2.1 Pojmové znaky podnikání z pohledu sportovní činnosti

Předchozí podkapitola nastínila aktuální právní rámec úpravy podnikatele, potažmo podnikání v tuzemském právním řádu. Nyní se zaměřím konkrétně na jednotlivé definiční znaky podnikání z pohledu výkonu sportovní činnosti.

*„Kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele.“*¹⁷⁹ Z výše citovaného ustanovení OZ lze jednoduše vyvodit následující pojmové znaky podnikání: (i) výdělečnost, (ii) samostatnost, (iii) výkon činnosti živnostenským nebo obdobným způsobem, (iv) na vlastní účet a odpovědnost, (v) se záměrem činit tak soustavně a (vi) za účelem dosažení zisku.

Úvodním a z povahy věci základním znakem podnikání je výdělečnost, tj. výkon činnosti za sjednanou odměnu. Tato bývá sjednána a podrobně specifikována v hráčské smlouvě či smlouvě o spolupráci při výkonu sportovní činnosti (sportovní smlouvy), resp. v její příloze, přičemž z legislativního hlediska lze tyto smlouvy zařadit mezi inominátní smlouvy ve smyslu § 1746 odst. 2 OZ s prvky smlouvy příkazní ve smyslu § 2430 OZ, což s sebou přináší velkou dávku smluvní volnosti při sjednání zmíněné odměny. Odměna za výkon sportovní činnosti bývá sjednána z části jako fixní, kterou hráč inkasuje v pravidelných intervalech ve stejné výši bez ohledu na dosažené výsledky a z části závislá na různých aspektech konkrétní sportovní činnosti za určité období – kalendářní měsíc. V případě profesionálních fotbalistů mezi tyto aspekty náleží např. počet startů v ligové soutěži, vítězství v domácím či venkovním utkání, počet vstřelených branek, či počet odehraných minut ve vyhraném utkání.¹⁸⁰ Hráči mimo výše uvedené obvykle inkasují i mimořádné odměny či bonusy, splatné po konci sezóny, které reflektují např. konečné umístění klubu v ligové soutěži, či v pohárech. Dle Jurky¹⁸¹ by však sportovní kluby měly ve smlouvách se sportovci zohledňovat i „přidanou hodnotu“ sportovců pro klub a zakomponovat do smluv

¹⁷⁹ § 420 odst. 1 OZ.

¹⁸⁰ Viz Metodický pokyn Legislativně právního oddělení FAČR č. 2/2016 – Vzory profesionálních smluv. (Ligová profesionální smlouva; Standardní profesionální smlouva). Příloha č. 3 a č. 4 této práce.

¹⁸¹ JURKA, Helena. Jak ze sportu bez práva vytvořit respektované odvětví?. In: *pravni prostor.cz* [online]. 05. 05. 2021. [cit. 2021-11-26]. Dostupné z WWW: <https://www.pravni-prostor.cz/clanky/ostatni-pravo/jak-ze-sportu-bez-prava-vytvorit-fungujici-respektovane-odvetvi-cast-i-sportovni-smlouvy>.

i ostatní povinnosti, např. jednání a prezentace klubu před sponzory, charitativní akce, zapojení do dotovaných projektů sportovní asociace či prezentace klubu na jeho sociálních sítí.

Dalším pojmovým znakem podnikání a současně živnosti je samostatnost, jež spočívá v provádění činnosti a rozhodování dle vlastní úvahy nikoli v závislosti na třetí osobě. V rovině kolektivních sportů zde narážíme na jeden z klíčových problémů, a to faktické závislosti sportovce na klubu, s kterým je smluvně zavázán. V minulosti se tomuto tématu několikrát věnoval NSS, který nejprve v rozsudku ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011-78 připustil, že *„činnost profesionálního sportovce není jednoduše podřaditelná pod pojem „závislá práce“ ve smyslu zákoníku práce“*. NSS v závěru tohoto rozsudku svoji úvahu podrobněji rozvedl a uvedl následující: *„Za této situace zdejší soud musel v nyní řešeném daňovém případě přistoupit k použití obecnějších právních principů in dubio mitius, resp. in dubiis contra fiscum. Pokud je totiž činnost profesionálních sportovců natolik nejasněná a právně v podstatě neupravená, nemůže správní soud, na jeho rozhodovací činnost se také vztahuje čl. 4 Ústavy („Základní práva a svobody jsou pod ochranou soudní moci.“), použít bez dalšího výklad, který je zjevně nevýhodný a nechtěný pro obě strany daného smluvního vztahu, tzn. pro sportovce i jeho klub.“* Tento rozsudek přispěl významnou měrou ke kultivaci pohledu na výkon sportovní činnosti kolektivních sportovců a zároveň přiměl orgány Finanční správy ČR změnit právní názor.¹⁸²

Následující pojmový znak podnikání, výkon činnosti živnostenským nebo obdobným způsobem, *de facto* prolíná předchozí pojmový znak. *„Podnikáním je jen taková výdělečná činnost, která spočívá v nabídce služeb či zboží třetím osobám.“*¹⁸³ V tomto případě nelze zpochybňovat, ani vyvracet přítomnost tohoto znaku při výkonu sportovní činnosti kolektivních sportovců, kdy na druhé straně smluvního vztahu, založeného např. hráčskou smlouvou, stojí sportovní klub jakožto třetí osoba. Z ryze formálního pohledu na tento pojmový znak, lze za podnikatele považovat osobu, která vykonává svoji činnost ve smyslu ZoŽP nebo obdobným způsobem. V předchozí podkapitole jsem upozornil na zařazení sportovní činnosti mezi živnosti volné (obor č. 74). Z formálního hlediska a v rovině současného právního stavu tak nelze pochybovat o způsobu podnikání

¹⁸² HORNOCHOVÁ, Simona; VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Zdanění příjmů z činnosti výkonných sportovců nejen ve světle judikatury*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2021-11-22]. ASPI_ID_LIT240200CZ. Dostupné v Systému ASPI.

¹⁸³ ONDŘEJ, Jan a kol. *Zahájení podnikání (právní, ekonomické, daňové, účetní aspekty)*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, 308 s. ISBN 978-80-7598-338-1. s. 2.

profesionálních sportovců kolektivních sportů. Zajímavostí je, že nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních živností, již po svém přijetí výslovně zavedlo, že oboru živnosti volné č. 74 odpovídá také činnost výkonných sportovců. I přes tento fakt byl nicméně NSS v minulém desetiletí nucen se několikrát zabývat povahou výkonu činnosti sportovců a zkoumat, zda se nejedná o výkon závislé činnosti či dokonce nezávislého povolání.

Vykonávat činnost na vlastní účet a odpovědnost označuje nositele majetkové odpovědnosti, kterým je pouze a jen podnikatel, který v případě nepříznivých hospodářských výsledků nese za tyto plnou odpovědnost, resp. ručí za prováděnou činnost vlastním majetkem. Pakliže poklesne výkonnostní forma fotbalisty a sníží se počet utkání, ke kterým nastoupil v základní sestavě, zcela určitě se tyto faktory odrazí na obdržené odměně. Takto vzniklé nepříznivé následky je nutné přičítat pouze sportovci.

Předposlední pojmový znak podnikání může z pohledu sportovní činnosti opět vyvolávat otázky obdobně jako pojmový znak samostatnosti. Vykonávat výdělečnou činnost se záměrem činit tak soustavně nutně neznamená provozování činnosti v pravidelných intervalech po celý rok, zároveň však o podnikání nepůjde v případě výkonu nahodilé činnosti. Důležitým aspektem je úmysl činnost opakovat, byť např. pouze několikrát za rok, avšak přítomnost vůle činit tak soustavně musí být naplněna.¹⁸⁴ Typickým časovým intervalem výkonu sportovní činnosti všech sportovců je sezóna, tj. určitý časový úsek, vytyčený většinou sportovním svazem organizujícím danou soutěž, ve kterém dochází k výkonu sportovní činnosti. Komentářová literatura se např. věnuje sezónním činnostem jako jsou prodej vánočních stromků či provozování tábořiště, jež bez výhrad řadí mezi podnikatelské činnosti.¹⁸⁵

Poslední pojmový znak podnikání může navozovat dojem záměny se znakem „výdělečnost“. Do jisté míry je toto mínění správné, avšak důležitým odlišujícím aspektem je slovní spojení „za účelem“, které lze přeložit jako „se záměrem“. Aby sportovní činnost byla podnikáním, musí být vykonávána za účelem, resp. se záměrem dosažení zisku. Rozhodujícím faktorem není výše dosaženého zisku, ale vůle sportovce vykonávat činnost za tímto účelem. Z tohoto důvodu není možné považovat výkonnostní sportovce za podnikatele.

¹⁸⁴ KAMENÍK, Petr; HRABÁNKOVÁ, Milada; ORLOVÁ, Marie. *Živnostenský zákon. Zákon o živnostenských úřadech. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 552 s. ISBN 978-80-7552-658-8. s. 4.

¹⁸⁵ Tamtéž.

Pomocí analýzy jednotlivých pojmových znaků podnikání ve spolupráci s některými ustanoveními ZDP a ZoŽP, mohu za současného právního stavu výkon sportovní činnosti na profesionální úrovni bezpečně označit za podnikání, konkrétně za živnostenské podnikání. Paralelně se ZDP jsou příjmy ze sportovní činnosti příjmy ze samostatné činnosti ve smyslu § 7 odst. 1 písm. b) ZDP.

3.3.2.2 „Švarc systém“ v prostředí sportu

Termínem Švarc systém či švarcsystém, nikoliv však schwarz systém (jak bývá mnohými laiky pojmenována nelegální práce „práce na černo“) bývá označováno nelegální zaměstnávání formou zastření faktického pracovněprávního vztahu jinou smlouvou. Shrnuto, zaměstnavatel místo zaměstnaneckého vztahu se zaměstnanci upřednostňuje obchodněprávní vztah s OSVČ, vykonávající pro něj závislou činnost. Z pohledu pracovního práva jde o nelegální práci ve smyslu § 5 písm. e) bodu 1. ZoZ v zákoně dále označenou jako přestupek ve smyslu § 139 odst. 1 písm. d) ZoZ, resp. § 140 odst. 1 písm. c) ZoZ. Za tyto přestupky lze pachateli uložit vysoké tresty, v případě pachatele – fyzické osoby až do výše 5.000.000 Kč¹⁸⁶ a v případě pachatele – právnické osoby dokonce do výše 10.000.000 Kč¹⁸⁷. Posuzování toho, zda se jedná či nejedná o švarcsystém náleží oblastním inspektorátům práce, resp. Státnímu úřadu inspekce práce, jež zkoumají naplnění znaků závislé práce ve smyslu § 2 odst. 1 a 2 zák. č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZP“).¹⁸⁸ *„Závislou prací je práce, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, jménem zaměstnavatele, podle pokynů zaměstnavatele a zaměstnanec ji pro zaměstnavatele vykonává osobně.“* *„Závislá práce musí být vykonávána za mzdu, plat nebo odměnu za práci, na náklady a odpovědnost zaměstnavatele, v pracovní době na pracovišti zaměstnavatele, popřípadě na jiném dohodnutém místě.“*

Důvodem pro riskování uložení vysoké pokuty příslušnými správními orgány jsou výhody plynoucí z tohoto způsobu nelegální práce. Jedná se především o výhody v podobě snížení administrativy a snížení nákladů na zaměstnance. Zaměstnavatele, umožňujícího výkon závislé práce osobám disponujícím

¹⁸⁶ § 139 odst. 3 písm. e) ZoZ. Pachatelem je fyzická osoba, která umožní výkon nelegální práce.

¹⁸⁷ § 140 odst. 4 písm. f) ZoZ. Pachatelem je právnická osoba, která umožní výkon nelegální práce.

¹⁸⁸ MPSV. Stanovisko k nové definici nelegální práce. In: *mpsv.cz* [online]. [cit. 2021-12-01]. Dostupné z WWW: <https://www.mpsv.cz/web/cz/svarcsystem>.

živnostenským oprávněním, nestíhá povinnost za tyto osoby odvádět pojistné na sociální a zdravotní pojištění. Tato je „přenesena“ směrem k OSVČ, která je povinna platit pojistné formou záloh či prostřednictvím paušální daně. Zaměstnavatel je v souvislosti s daní z příjmů zproštěn povinnosti podat vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za zaměstnance. Daň z příjmů je povinna tvrdit skrze řádné daňové tvrzení OSVČ, která však může podstatně výrazněji zasáhnout do výsledného základu daně oproti zaměstnanci. Umožnění závislé práce OSVČ však s sebou přináší značné nevýhody v podobě rizika páchaní přestupku dle ZoZ, vykonávání práce mimo rámec ZP (OSVČ nenáleží výhody plynoucí ze zaměstnaneckého vztahu, např. sick days, pracovní doba, dovolená, doba odpočinku apod.).

Nutno podotknout, že oblast sportu byla v minulosti často kritizována, jelikož mnozí sportovci a kluby využívali nejednotnosti právní úpravy a považovali svoji činnost za živnostenské podnikání (a využívají dodnes) nikoli za závislou práci. Nejvíce pobouřenými subjekty v této otázce byly orgány Finanční správy ČR, což vyústilo v roce 2011 k vydání rozsudku NSS¹⁸⁹ (viz předchozí část), který *de facto* supluje roli právní úpravy, když NSS explicitně v rozsudku uvedl, že je možné pohlížet na sportovní činnost kolektivního sportovce jako na živnostenské podnikání. Vždy však s ohledem na obsah dané smlouvy uzavřené mezi sportovcem a klubem.

Osobně se řadím k příznivcům zachování povahy sportovní činnosti kolektivních sportovců jako nezávislé činnosti nikoli závislé práce. Můj názor je podpořen jednak aktuální právní úpravou, která ani nedává mnoho prostoru odlišnému názoru, dále zavedeným dlouhodobým trendem v ČR a aktuální judikaturou NSS. Zmíněný trend je bohužel vytvářen ač „nešťastně“ samotnou právní úpravou, která žádným způsobem nereaguje na odlišnosti individuálních a kolektivních sportů, potažmo odlišnosti sportovní činnosti obecně. V další zásadní věci projednávané až u NSS¹⁹⁰, o které bude blíže pojednáno v následující podkapitole, stěžovatel napadl postup, který praktikovaly orgány Finanční správy ČR, když rozlišovaly v rámci oboru živnosti volné č. 74 sportovní činnost kolektivních a individuálních sportovců. Tento výklad neměl a současně nemá žádnou oporu v ZoŽP, ani v nařízení vlády č. 278/2008 Sb. a orgány finanční správy se k němu nebyly schopny v dané věci vyjádřit. NSS setrval na svém

¹⁸⁹ Rozsudek NSS ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011-78.

¹⁹⁰ Rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016-54.

dosavadním právním názoru a obdobně jako v rozsudku z roku 2011 připustil výkon sportovní činnosti kolektivních sportovců jako živnostenské podnikání, tj. nezávislou činnost.

3.3.2.3 Rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016-54

Výše citovaný rozsudek NSS dle mého názoru (dočasně) stabilizoval pohled na sportovní činnost v rámci daňového práva a lze jej považovat za odrazový můstek v této oblasti, a to i v roce 2022.

V projednávané věci se bývalý hráč fotbalového klubu FK Jablonec a později AC Sparta Praha David Lafata domáhal zrušení celkem tří dodatečných platebních výměrů ve znění rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (v této podkapitole dále jen „žalovaný“), kterými Finanční úřad pro Jihočeský kraj doměřil hráči daň z příjmů za rok 2011, 2012 a 2013 (v této podkapitole dále jen „napadená rozhodnutí“). Vzhledem k neúspěchu v odvolacím řízení podal Lafata samostatné správní žaloby ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích, jež žaloby ve společném rozhodnutí zamítl jako nedůvodné. Předmětem Lafatova sporu bylo podřazení příjmů ze sportovní činnosti pod příjmy dle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP a následné uplatnění výdajů procentem z příjmů ve smyslu § 7 odst. 7 písm. b) ZDP. Lafata nicméně čelil názoru žalovaného, že takto dosahované příjmy náleží mezi příjmy dle § 7 odst. 2 písm. b) ZDP, ve znění v rozhodné době [v současné době zakotveno v § 7 odst. 2 písm. c) ZDP], tj. mezi příjmy z výkonu nezávislého povolání. S tím však souvisí nižší míra procentního uplatnění výdajů o 20 %, tj. 40 % ve smyslu § 7 odst. 7 písm. c) ZDP, ve znění v rozhodné době).

NSS vycházel při posouzení kasační stížnosti zejména z argumentačních rozporů žalovaného v napadených rozhodnutích, kdy na jedné straně proklamoval naplnění prvků závislé práce a v konci prohlásil, že se jedná o výkon nezávislého povolání, tj. výkon jiné samostatné výdělečné činnosti. NSS následně přistoupil k hodnocení naplnění znaků živnosti, přičemž u většiny znaků uvedl, že nejsou naplněny v „čisté“ podobě. Ve prospěch Lafaty hovořil i fakt, že správce daně „umožnil stěžovateli registraci k dani z přidané hodnoty, implicitně tím vyjádřil, že provádí svou činnost samostatně, vlastním jménem a na svůj účet o odpovědnost“. NSS neopomenul zdůraznit obsahové vymezení živnosti volné, obor č. 74, které ve spolupráci s § 3 ZoŽP nevyklučuje sportovce kolektivních sportů z výkonu živnostenského podnikání.

„Nejvyšší správní soud je toho názoru, že pokud je s ohledem na nejasnost právní úpravy v zásadě možné vykonávat samostatnou činnost profesionálního sportovce dle § 7 zákona o daních z příjmů buďto jako živnostenské podnikání, nebo jako nezávislé povolání, nelze za daného právního stavu daňový subjekt nutit, aby zvolil ten způsob, který je vhodnější z hlediska fiskálních zájmů státu. Pokud stěžovatel vykonával činnost profesionálního fotbalového hráče jako živnost na základě příslušného živnostenského oprávnění, příjmy z této činnosti představují příjmy ze živnosti dle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.“¹⁹¹

Vydání tohoto rozsudku výrazně poznamenalo dosavadní přístup orgánů Finanční správy ČR. GFŘ bylo nuceno v návaznosti na vydání rozsudku vydat sdělení¹⁹², kterým umožnilo dotčeným daňovým subjektům (mezi nimi rovněž rozhodčí) uplatnit svůj nárok na uplatnění výdajů ve výši 60 % z příjmů podáním dodatečného daňového přiznání v případech, že splňují zákonné podmínky, tj. v daném zdaňovacím období vykonávaly svou činnost v rámci živnostenského oprávnění, jehož jsou držitelem, a v daňovém přiznání si uplatňovaly výdaje procentem z příjmů ve výši 40 %. Ačkoli Finanční správa ČR prokázala sportovcům vstřícné gesto a dle internetových článků¹⁹³ vrátila sportovcům bezmála 120 mil. Kč, jednalo se nicméně o sportovce výlučně s živnostenským oprávněním. Sdělení GFŘ vzbudilo u části sportovců nevole, jelikož v minulosti orgány Finanční správy ČR odrazovaly sportovce od ohlašování živností a přesvědčovaly je o vykonávání sportovní činnosti jako nezávislého povolání. K tomuto se blíže vyjadřuje Hornochová s Vyškovskou¹⁹⁴, které, jak již bylo výše uvedeno¹⁹⁵, považují za vhodné posuzovat konkrétní činnost v roli živnostenského podnikání na základě hodnocení jejich faktických znaků, nikoli v zásadě, zda dotčený daňový subjekt disponuje živnostenským oprávněním či nikoli.

¹⁹¹ Rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016-54.

¹⁹² Finanční správa. Sdělení GFŘ k rozsudku NSS ve věci zdaňování příjmů profesionálních sportovců. In: *archiv.financnisprava.cz* [online]. 25. 07. 2017. [cit. 2021-12-01]. Dostupné z WWW:

<https://archiv.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/informace- stanoviska-a-sdeleni/2017/Sdeleni-GFR-k-rozsudku-nejvyssiho-spravniho-soudu-ke-zdanovani-profi-sportovcu-8678>.

¹⁹³ PROKEŠ, Jan. Finanční úřady musí sportovcům vrátet 120 milionů. Peníze ale dostanou jen ti, kteří "neposlechli" a udělali si živnostenský list. In: *archiv.hn.cz* [online]. 27. 09. 2017. [cit. 2021-12-01]. Dostupné z WWW:

<https://archiv.hn.cz/c1-65895070-poslechli-financni-urady-penize-zpet-vsak-nedostanou>.

¹⁹⁴ HORNOCHOVÁ, Simona; VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Zdanění příjmů z činnosti výkonných sportovců nejen ve světle judikatury*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2021-11-22]. ASPI_ID_LIT240200CZ. Dostupné v Systému ASPI.

¹⁹⁵ Viz str. 67.

3.3.2.4 Profesionální sportovec v pozici plátce DPH

V případě Lafata vs. Odvolací finanční ředitelství přihlédl NSS v průběhu řízení mj. k aspektu DPH, která sehrála v projednávané věci nezpochybnitelnou roli. Jelikož je problematika DPH velmi rozsáhlým tématem, protkaným mnoha odbornými publikacemi a články (především zásluhou harmonizace DPH uvnitř EU), omezím své zorné pole výhradně na povahu sportovce v roli plátce DPH.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoDPH“) již ve svém úvodním ustanovení § 1 klade důraz na význam předpisů EU. Nelze tudíž opomenout jejich existenci ani ve vztahu k výkladu aspektu sportovní činnosti z pohledu DPH. Z pohledu sportovní činnosti zásadní ustanovení (§ 2 odst. 1 písm. b) ZoDPH) uvádí: *„Předmětem daně je poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.“* Klíčový pojem „ekonomická činnost“ blíže zpracovává § 5 odst. 3 ZoDPH, který svojí dikcí vychází z čl. 9 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES¹⁹⁶, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Ačkoli ani ZoDPH ani směrnice o DPH explicitně nehovoří o sportovní činnosti v definici ekonomické činnosti, lze ji s určitostí označit za ekonomickou činnost ve smyslu ZoDPH. Podmínkou (obecnou podmínkou pro veškeré služby) je, aby za takovou činnost pobíral plátce příjem. Dalším kritériem, jehož splnění je vyžadováno, je soustavnost vykonávané činnosti.

Porovnáme-li slovenskou právní úpravu DPH, zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, v znení neskorších predpisov, dospějeme k závěru že slovenští zákonodárci v § 3 odst. 2 zák. č. 222/2004 Z. z. výslovně zakotvují sportovní činnost v samotné definici ekonomické činnosti. Usuzuji tak především z existence zákona o sportu, jakožto speciálního právního předpisu upravující sportovní činnost.

Implicitně lze dovést zařazení sportovní činnosti pod ekonomickou činnost mimo výše uvedené také z § 10b ZoDPH upravující místo plnění při poskytnutí služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy. Místem plnění dle výše uvedeného ustanovení je např. fotbalové utkání, hudební

¹⁹⁶ „*Ekonomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.*“ (čl. 9 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES).

koncert, divadelní představení apod., tj. místo konání takovéto akce.¹⁹⁷ Obdobně na tuto problematiku reaguje i slovenská právní úprava v § 16 odst. 3 zák. č. 222/2004 Z. z.¹⁹⁸ Nutností je zmínit, že tato ustanovení dopadají nikoli toliko na hlavní činnost v rámci uskutečňované akce (fotbalové utkání), ale též na doplňkové činnosti v rámci uskutečňované akce (různé pořadatelské služby v rámci fotbalového utkání).¹⁹⁹

Nyní se zaměřím na samotného plátce DPH. Nezbytným krokem pro správné určení osoby plátce je vymezení osoby povinné k dani ve smyslu § 5 odst. 1 ZoDPH, jelikož plátce DPH může být pouze a jen osoba povinná k dani. „Osoba povinná k dani je osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti nebo skupina. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.“ Osobou povinnou k dani naopak nemůže být zaměstnanec či člen skupiny. „Povinným“ plátcem DPH se stane s ohledem na výše uvedené osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1.000.000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.²⁰⁰ Dle § 4a odst. 1 ZoDPH platí, že obratem se rozumí „souhrn úplat bez daně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, s místem plnění v tuzemsku [...]“. Zásadní konstrukční změnou prošel obrat novelou²⁰¹ ZoDPH s účinností od 1. 1. 2009. Dosavadní termín „výnosy za uskutečněná plnění“ byl nahrazen termínem „souhrn úplat bez daně“. Z důvodové zprávy k novele vyplývá, že jednotlivé úplaty se zahrnují do obratu až ke dni uskutečnění plnění, tj. rozhodujícím kritériem není samotné zaplacení plnění např. na bankovní účet.²⁰²

V souvislosti s výše uvedenou definicí se nabízí uvést reálný příklad, na kterém lze snadno demonstrovat konstrukci obratu a okamžiku vzniku povinného

¹⁹⁷ NOVOTNÁ, Monika; OLŠANSKÝ, Václav. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. Praha: C. H. Beck, 2021, 816 s. ISBN 978-80-7400-826-9. s. 112 – 122.

¹⁹⁸ K tomuto blíže GÁBRIŠ, Tomáš. *Športové právo*. Žilina: Eurokódex, 2011, 544 s. ISBN 978-80-8944-752-7, s. 195 – 198.

¹⁹⁹ NOVOTNÁ, Monika; OLŠANSKÝ, Václav. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. Praha: C. H. Beck, 2021, 816 s. ISBN 978-80-7400-826-9. s. 112 – 122.

²⁰⁰ § 6 odst. 1 ZoDPH. S účinností od 1. 1. 2023 dochází k navýšení hranice obratu na 2.000.000 Kč.

²⁰¹ Zák. č. 302/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

²⁰² Důvodová zpráva k zák. č. 302/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Srov. BRANDEJS, Tomáš a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, 1144 s. ISBN 978-80-7552-569-7. s. 54.

plátcovství DPH z pohledu poskytnutí sportovní činnosti profesionálním fotbalistou.

Zadání:

„Pan Josef Novák uzavřel dne 1. 2. 2021 s tuzemským fotbalovým klubem ABC smlouvu o spolupráci při poskytování sportovní činnosti (v tomto příkladu dále jen „smlouva“), s dobou platnosti dva roky. Fixní odměna hráče činí 150.000 Kč měsíčně. Pan Novák do této doby nevykonával sportovní činnost jakožto OSVČ, nesplnil podmínky pro povinnou registraci k DPH ani není dobrovolným plátcem DPH ve smyslu § 94a ZoDPH. Z pohledu ZDP pobírá pan Novák pouze příjmy z této sportovní činnosti. Klub se zavázal hradit hráči fixní odměnu vždy nejpozději k 10. dni měsíce následujícího po měsíci, za který odměna hráči náleží. Tento závazek klub vždy splnil. Pan Novák vystavuje klubu daňový doklad vždy ke třetímu kalendářnímu dni příslušného měsíce. Odměna ani její část není vyplácena formou záloh. Kdy se stane pan Novák plátcem DPH?“

Řešení:

Dne 10. 9. 2021 vykázal pan Novák obrat ve výši 1.050.000 Kč. Jeho povinností je nejpozději do 15. 10. 2021 podat přihlášku²⁰³ k registraci k DPH příslušnému finančnímu úřadu.²⁰⁴ Plátcem DPH se ve smyslu § 6 odst. 2 ZoDPH stane *ex lege* dne 1. 11. 2021. Za měsíc listopad 2021 je tak pan Novák povinen fakturovat svému klubu částku 150.000 Kč + DPH, která činí 21 %²⁰⁵, tj. 31.500 Kč (celkem částku ve výši 181.500 Kč). Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc²⁰⁶, přičemž první daňové přiznání k DPH je povinen pan Novák podat za měsíc listopad 2021, a to nejpozději do 25. 12. 2021, resp. 27. 12. 2021.²⁰⁷

Se statutem plátce DPH jsou spojeny nicméně i další povinnosti např. v podobě nutnosti archivace daňových dokladů po dobu 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se plnění uskutečnilo.²⁰⁸ Další povinností je vedení tzv. „záznamní evidence“ neboli evidence pro účely DPH ve smyslu § 100 ZoDPH. Jedná se o primární podklad, který je, v případě potřeby vyloučení

²⁰³ Příloha č. 5 této práce.

²⁰⁴ § 94 odst. 1 ZoDPH.

²⁰⁵ Na sportovní činnost vykonávanou profesionálními sportovci nelze uplatnit některou ze snížených sazeb ve smyslu § 47 odst. 1 písm. b) a c) ZoDPH.

²⁰⁶ § 99 ZoDPH.

²⁰⁷ § 136 odst. 4 DŘ.

²⁰⁸ K tomuto blíže §§ 35 a 35a ZoDPH.

pochybností správnosti daňového tvrzení, správcem daně vyžadován od plátce DPH.

3.3.2.5 Profesionální sportovec v pozici poplatníka silniční daně

Další daňovou povinností profesionálních sportovců spjatou se statutem podnikatele, resp. osoby mající příjmy ze samostatné činnosti dle ZDP mohla být také silniční daň, jež upravuje zák. č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů. Jedná se o daň přímou majetkovou, kdy poplatníkem této daně je provozovatel registrovaného vozidla zapsaný v technickém průkazu, a to i tehdy, pokud již není jeho vlastníkem.²⁰⁹ Předmětem silniční daně byla (s účinností do 30. 6. 2022²¹⁰) silniční motorová vozidla včetně přípojných vozidel (i) registrovaná v ČR, (ii) provozovaná v ČR a (iii) používaná mj. poplatníkem daně z příjmů fyzických osob k činnosti nebo v přímé souvislosti s činností, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti podle zákona upravujícího daně z příjmů.²¹¹ Pro účely zákona o dani silniční nebylo rozhodujícím faktorem, zda poplatník zahrnul vozidlo do hmotného majetku a účtoval o něm do výdajů formou odpisů, nebo vozidlo do hmotného majetku nezahrnul a ve výdajích účtoval základní náhradu podle počtu ujetých kilometrů a náhradu za spotřebované pohonné hmoty, ani to zda uplatnil výdaje procentem příjmu či skutečné výdaje.

Pokud bych omezil výklad pojmu sportovní činnost toliko na úroveň soutěžních zápasů, tj. pouze k vrcholu sportovní činnosti, patrně bych zde tento aspekt blíže nezkoumal, jelikož drtivá většina profesionálních sportovců využívá dopravy zajištěné klubem/týmem (např. autobus, letadlo, minibus apod.). Sportovní činnost zahrnuje mimo soutěžní utkání a závody rozsáhlý soubor činností, které během každého týdne musejí sportovci absolvovat a ke kterým klub dopravu nezajišťuje (tréninky, zdravotní a fyzické testy, promo akce klubu, podílení se na tvorbě merchandisingu, obchodní jednání se sportovní agenturou

²⁰⁹ Srov. rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2006, č. j. 2 Afs 101/2005-67.

„Nelze-li ověřit zápis provozovatele vozidla v technickém průkazu vozidla, lze pro účely určení poplatníka daně silniční podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, vyjít z údajů o provozovateli vozidla uvedených v registru vozidel.“ (podle rozsudku NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37).

²¹⁰ S účinností od 1. 7. 2022 doznal zákon o dani silniční prostřednictvím zák. č. 142/2022 Sb. výrazné změny, neboť předmětem daně jsou nově tzv. zdanitelná vozidla. Zdanitelnými vozidly jsou pouze silniční vozidla kategorie N2 a N3 a jejich přípojná vozidla kategorie O3 nebo O4, pokud jsou registrovaná v registru silničních vozidel v České republice.

²¹¹ K tomuto blíže § 2 odst. 1 zák. č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění účinném do 30. 6. 2022.

apod.). Uvedené činnosti odkazují na společného jmenovatele, jímž jsou smluvní povinnosti sportovce dle smlouvy o spolupráci při sportovní činnosti. Využíval-li sportovec, v našem případě fotbalista, soukromého vozidla k výše uvedeným účelům, nepochybně se tak stal poplatníkem silniční daně. V případě sportovců se jednalo nejčastěji o provoz osobního automobilu do hmotnosti 3,5 t. S vrcholem minulé dekády získaly na popularitě také elektromobily a vozidla s hybridním pohonem, které právní předpis od této daně zcela osvobodil.²¹² Dalším z nově nastoupivších způsobů pohonu vozidel je vodíkový pohon. Tyto vozidla lze rozdělit do dvou kategorií, a to na (i) vozidla využívající pro svůj pohon vodík a (ii) elektromobily na vodíkový pohon (vodíkový palivový článok „FCEV“), přičemž pouze vozidla z kategorie (ii) byla od silniční daně osvobozena.²¹³

Základem daně silniční byl v případě osobních automobilů (s výjimkou osobních automobilů na elektrický pohon) zdvihový objem motoru v cm³, který se vzhledem k dostupným informacím o vozových parcích tuzemských fotbalistů pohyboval nejčastěji v rozmezí mezi 2000 cm³ – 3000 cm³ (roční sazba daně činila 3.600 Kč). V případě vrcholného pásma, tj. zdvihový objem nad 3000 cm³ činila roční sazba daně částku ve výši 4.200 Kč. Zdaňovacím obdobím silniční daně zůstává i nadále kalendářní rok, přičemž daňové přiznání lze podat nejpozději do 31. ledna kalendářního roku následujícího po uplynutí zdaňovacího období.

V průběhu zpracování rigorózní práce, viz pozn. pod čarou č. 210, došlo k zásadní novelizaci právní úpravy silniční daně. Dle přechodného ustanovení (čl. IV odst. 2 zák. č. 142/2022 Sb.) se pro daňové povinnosti u daně silniční za zdaňovací období 2022 použije zák. č. 16/1993 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti zák. č. 142/2022 Sb. Důsledkem výše uvedeného přechodného ustanovení je tak odpadnutí povinnosti silniční daň odvést za zdaňovací období 2022 u poplatníků, kteří ke svému podnikání využívají osobní automobil (tzn. nikoli kategorie N2 a N3), a jejichž povinnost k dani silniční vznikla po 1. 1. 2022. Tento daňověprávní aspekt profesionálních sportovců, toliko ve vztahu k osobním automobilům využívaným v souvislosti s podnikáním, tak přijetím zák. č. 142/2022 Sb. pozbývá *pro futuro* potřeby detailního zkoumání.

²¹² § 3 písm. f) bod 1. a 2. zák. č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění účinném do 30. 6. 2022.

²¹³ K tomuto blíže: Finanční správa. Vodíkové vozidlo s palivovým článkem (FCEV) z hlediska daně silniční. In: *archiv.financnisprava.cz* [online]. 26. 11. 2020. [cit. 2021-12-14]. Dostupné z WWW:

<https://archiv.financnisprava.cz/cs/dane/dane/silnicni-dan/informace-stanoviska-a-sdeleni/2020/Vozidla-vyuzivajici-vodik-11029>.

3.3.2.6 Sponzoring, dary a reklama z pohledu ZDP

Dalším typem příjmů profesionálních sportovců jsou sponzorské dary. Úvodem je nezbytné vzájemně odlišit dary ve smyslu § 2055 a násl. OZ a sponzoring, potažmo sponzorské dary. Základním dělicím kritériem je způsob právního jednání mezi jednotlivými stranami, resp. podoba kontraktu. V případě darování hovoříme o darovací smlouvě, na základě které se dárce zavazuje bezplatně převést vlastnické právo k věci na obdarovaného bez jakéhokoliv protiplnění, přičemž obdarovaný tento dar přijímá. Darovací smlouva patří mezi smlouvy bezformální (lze uzavřít i ústně). Písemná forma je vyžadována pouze za předpokladu, že darovaná věc je zapsána ve veřejném seznamu a dále nedojde-li k předání věci současně s projevem vůle darovat a přijmout dar.²¹⁴

Dárce – fyzická osoba může následně za splnění zákonem stanovených podmínek ve smyslu § 15 odst. 1 ZDP snížit svůj základ daně. Právní úprava hovoří o možnosti odečíst od základu daně hodnotu bezúplatného plnění poskytnutého mj. tělovýchovné a sportovní společnosti (obdobně v případě dárce – právnické osoby, viz § 20 odst. 8 ZDP). Výše zmíněné zvýhodnění lze tudíž uplatnit pouze za předpokladu poskytnutí daru právnické osobě zabývající tělovýchovnou nebo sportovní činností, nikoli jednotlivci – profesionálnímu sportovci. Pakliže dárce má zájem podpořit sportovce – člena klubu tímto způsobem, je zapotřebí řešit smluvní vztahy se sportovním klubem a např. vymezit rozsah dispozice s poskytnutým darem.²¹⁵

Sponzoring se oproti prostému darování vyznačuje protislužbou ze strany sponzorované osoby. „*Jedná se o specifickou formu partnerství, ve které sponzor a sponzorovaný dosahují svých cílů s pomocí druhého.*“²¹⁶ Sponzorování definuje tuzemský právní řád v § 1 odst. 4 zák. č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy a o změně a doplnění zákona č. 468/1991 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání, ve znění pozdějších předpisů jako „*příspěvek poskytnutý s cílem podporovat výrobu nebo prodej zboží, poskytování služeb nebo jiné výkony sponzora. Sponzorem se rozumí právnická nebo fyzická osoba, která takový příspěvek k tomuto účelu poskytne.*“ Sponzorovanou osobou nemusí být pouze fyzická osoba – sportovec, ale též sportovní klub, sportovní svaz nebo

²¹⁴ RABAN, Přemysl. *Občanské právo hmotné. Závazkové právo*. Brno: Václav Klemm – Vydavatelství a nakladatelství, 2014, 528 s. ISBN 978-80-87713-11-2. s. 128.

²¹⁵ ČASLAVOVÁ, Eva. *Management a marketing sportu 21. století*. Osnice: Ekopress, s.r.o., 2020, 219 s. ISBN 978-80-87865-62-0. s. 188 – 189.

²¹⁶ Tamtéž str. 167.

ligová soutěž, natáčení filmu, koncerty *etc.*, tj. právnická osoba či konkrétní společenská událost. Sponzoring se od prostého darování dále liší i povahou právního jednání se sponzorovanou osobou. V tomto směru hovoříme o sponzorské smlouvě či v praxi častěji využívané smlouvě o reklamě a propagaci. Právě pojem reklama bývá mnohdy zaměňován s pojmem sponzorství. Reklama je placená forma neosobní prezentace výrobků, služeb nebo myšlenek určitého subjektu prostřednictvím komunikačních médií.²¹⁷ Cílem sponzoringu je hlubší spojení sponzorované osoby s produkty, a především s obchodní firmou sponzora, přičemž v praxi je toto pouto deklarováno převážně prostřednictvím reklamy.

Sportovci (zvláště fotbalisté) z tohoto důvodu při založení živnostenského oprávnění obvykle rozšiřují své portfolio oborů živností o obor č. 66 „Reklamní činnost, marketing, mediální zastoupení“. Podrobnou obsahovou náplň tohoto oboru obsahuje nařízení vlády č. 278/2008 Sb.²¹⁸ Obdržené příjmy na základě sponzorské smlouvy, resp. smlouvy o reklamě a propagaci zařadí sportovec společně s příjmy ze sportovní činnosti pod příjmy ze živnostenského podnikání dle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP. Výdaje, shodně jako u příjmů ze sportovní činnosti, může uplatnit mj. procentem z příjmu.²¹⁹

Mezi důležitý daňověprávní aspekt v oblasti sponzorských darů (reklamy a darů obecně) patří posouzení daňové uznatelnosti takto vynaložených výdajů. Dary řadí ZDP mezi výdaje tzv. daňově neuznatelné ve smyslu § 25 odst. 1 písm. t) ZDP, tzn. že poplatník daně z příjmů nemůže tyto výdaje využít ke snížení svého základu daně. Za dar ve smyslu citovaného ustanovení se nepovažují tzv. „reprezentační dary“, tj. reklamní nebo propagační předmět, který je opatřen jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem

²¹⁷ SLUKA, Tomáš. *Profesionální sportovec (právní a ekonomické aspekty)*. Praha: Havlíček Brain Team, 2007, 192 s. ISBN 80-903609-5-5. s. 82.

²¹⁸ „Zpracování a výroba návrhů reklamy, šíření reklamy různými způsoby, zejména umístěním na venkovních reklamních poutačích, šířením sdělovacími prostředky, internetem, distribuce nebo dodávka reklamních materiálů a vzorků, obstarávání míst pro inzerci a reklamu a podobně. Průzkum trhu za účelem zjištění možnosti odbytu, vhodnosti a běžnosti výrobků a nákupních zvyklostí zákazníků za účelem podpory prodeje a vývoje nových výrobků a průzkumu veřejného mínění (kolektivních názorů veřejnosti o politických, ekonomických a sociálních otázkách) a jejich statistické vyhodnocení. Mediální zastoupení. Obsahem činnosti není tisk reklamních materiálů.“

Příloha č. 4 nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních jednotlivých živností, ve znění pozdějších předpisů.

²¹⁹ SEMERÁD, Pavel; DVOŘÁKOVÁ, Veronika. Zdanění reklamy jako finanční podpory sportovců a sportovních družstev. In: *Trendy v podnikání – Business Trends*. Plzeň: Vydavatelství ZČU v Plzni, 2013, 1/2013, 71 s. ISSN 1805-0603. s. 66.

propagovaného zboží nebo služby, jehož hodnota bez DPH nepřesahuje 500 Kč a který není s výjimkou tichého vína předmětem spotřební daně.

Odlišný názor na výdaje spojené s reklamou zaujímá právní úprava, a především judikatura²²⁰ NSS. Ačkoli ZDP explicitně neoznačuje v demonstrativním seznamu v § 24 odst. 2 výdaje spojené s reklamou za daňově uznatelný výdaj, je s ohledem na charakter tohoto seznamu nutné postupovat v intencích odst. 1 tohoto ustanovení a podrobit povahu těchto výdajů obecné úpravě. Daňový subjekt je v případě pochybností na straně správce daně povinen unést důkazní břemeno a prokázat vzájemný vztah výdajů na reklamu se záměrem dosažení vyšších příjmů. V momentě, kdy daňový subjekt „uspěje“ a podaří se mu prokázat výše uvedené, lze výdaje na reklamu zařadit mezi daňově uznatelné výdaje.

Otázka sponzorování a výdajů za sponzoring je z pohledu daňového obtížně uchopitelná, neboť obecná právní úprava soukromého práva (OZ) jak smlouvu o reklamě a propagaci, tak smlouvu sponzorskou implicitně řadí mezi smlouvy nepojmenované (inominátní) ve smyslu § 1746 odst. 2 OZ. Nicméně vhodnější variantou z hlediska daňového je uzavření smlouvy s výslovným označením „smlouva o reklamě a propagaci“ apod., tj. vymezit předmět smlouvy tak, aby *prima facie* byla zřejmá vůle smluvních stran. Na první pohled příbuzným daňověprávním termínem je též pojem reprezentace, který bývá často vykládán jako činnost zaměřená za účelem budování dobrého jména společnosti, obchodní značky nebo zlepšení image společnosti apod.

Ačkoli dle zavedené praxe spadají výdaje na reklamu mezi daňově uznatelné výdaje, považují do budoucna za žádoucí i s ohledem na neustále se vyvíjející oblast tzv. sportovního marketingu²²¹, definovat tyto výdaje v rozsahu ZDP, vymezit vzájemný vztah mezi reklamou a sponzoringem a explicitně tyto výdaje zařadit do demonstrativního seznamu dle § 24 odst. 2 ZDP.

²²⁰ Srov. rozsudek NSS ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008-82.

²²¹ Sportovní marketing lze označit za „proces, jehož cílem je propagace a zviditelnění sportovců, sportovních týmů, klubů, organizací a dalších sportovních subjektů“. „Často jej lze také využít pro propagaci sportovních produktů a vybavení.“ Sportovní marketing je tvořen reklamou, podporou prodeje, public relations a sponzorstvím. (Zdroj: LESENSKY CZ. Co je to sportovní marketing?. In: *lesensky.cz* [online]. [cit. 2021-12-19]. Dostupné z WWW: <https://www.lesensky.cz/sportovni-marketing>.

3.3.3 Profesionální sportovec v postavení zaměstnance

V předchozích podkapitolách jsem mírně upozadil meritum této práce, a to za účelem prvotního seznámení s daňověprávními aspekty, jež mohou být vyvolány povahou sportovce jakožto podnikatele, resp. osoby s příjmy ze samostatné činnosti. Nyní přistoupím zpět k otázce daně z příjmů sportovce, avšak v postavení osoby mající příjmy ze závislé činnosti, tj. zaměstnance. Opět nesmím opomenout význam judikatury NSS, zvláště již citovaného rozsudku ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011-78. NSS v projednávané věci zejména hodnotil znaky závislé práce v kontextu činnosti sportovců kolektivních sportů. V závěru rozsudku konstatoval NSS zajímavé tvrzení: „*Současně je však zřejmé, že jednoznačné podřazení do režimu zákoníku práce v jeho stávající podobě, založené na kogentních ustanoveních, by značně ohrozilo samotnou existenci profesionálního sportu, a také i pro jednotlivé sportovce by se jevílo jako velmi nevýhodné.*“

Většina odborných příspěvků (v malé míře též literatura) zařazuje sportovní činnost pod závislou práci především s ohledem na naplnění znaků závislé práce.²²² NSS v citovaném rozsudku upozornil na tzv. kritérium výhodnosti. Jedním z aspektů oné výhodnosti je mj. daňová výhodnost. Není žádným tajemstvím, že příjmy profesionálních fotbalistů v tuzemsku dosahují v případě klubů předních příček vysokých částek. Dle neoficiálního zdroje dosahují např. příjmy hráčských opor klubu FC Viktoria Plzeň cca částek 200.000 – 350.000 Kč měsíčně (bez mimořádných odměn)²²³.

Tabulka č. 5 – Výpočet daňové povinnosti a úhrnu povinných odvodů na zdravotní a sociální pojištění z pohledu zaměstnance (údaje v Kč)²²⁴

Položka	2022	2023
1. Roční úhrn příjmů ze závislé činnosti (12x 250.000)	3.000.000	3.000.000
2. Daň: (1.867.728 = 15 %; 1.132.272 = 23 %) – 2022 (1.935.552 = 15 %; 1.064.448 = 23 %) – 2023	540.582	535.156
3. Základní sleva na poplatníka	30.840	30.840

²²² Viz. PICHRT, Jan. *Sport a (nejen) pracovní právo*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2014, 285 s. ISBN 978-80-7478-655-6. s. 66 – 71.

²²³ KONEČNÝ, Jakub. Platy v české lize tým po týmu: kolik berou hvězdy, držáci a junioři?. In: *isport.blesk.cz* [online]. 19. 05. 2021. [cit. 2021-12-15]. Dostupné z WWW: <https://isport.blesk.cz/clanek/fotbal-1-liga-rocnik-2020-21/396390/platy-v-ceske-lize-tym-po-tymu-kolik-berou-hvezdy-drzaci-a-juniori.html?kapitola=703746>.

²²⁴ Dle platné právní úpravy v roce 2022, včetně přímého srovnání s právní úpravou v roce 2023.

4. Výsledná daň (po slevách)	509.742	504.316
5. Úhrn odvodů na zdravotní pojištění (zaměstnavatel; 9 %)	270.000	270.000
6. Úhrn odvodů na zdravotní pojištění (zaměstnanec; 4,5 %)	135.000	135.000
7. Úhrn odvodů na sociální pojištění (zaměstnavatel; 24, 8 % z maximálního vyměřovacího základu = 1.867.728 Kč [2022] a 1.935.552 Kč [2023])	463.197	480.017
8. Úhrn odvodů na sociální pojištění (zaměstnanec; 6,5 % z maximálního vyměřovacího základu = 1.867.728 Kč [2022] a 1.935.552 Kč [2023])	121.403	125.811
9. Náklady zaměstnavatele na odvodech celkem (5. + 7.)	733.197	750.017
10. Náklady zaměstnance na odvodech celkem (6. + 8.)	256.403	260.811
11. Čistý příjem zaměstnance po zdanění a odečtení povinných odvodů (1. – 4. – 10.)	2.233.855	2.234.873

Zdroj: Vlastní zpracování.

Výše uvedená tabulka nezohledňuje mimořádné odměny vyplácené hráčům, které mnohdy dosahují obdobných částek jako fixní příjem. Pohyblivá část mzdy by tudíž zásadně ovlivnila jednotlivé výpočty v neprospěch klubu i samotného hráče (výpočet daně z příjmů a výpočet pojistného na zdravotní pojištění²²⁵). Nyní se pokusím adresně demonstrovat výpočty na zmíněném klubu FC Viktoria Plzeň. Soupiska „A“ mužstva čítá celkem 25 hráčů, z toho 11 hráčů lze označit za opory mužstva. Roční úhrn výdajů na odvodech na zdravotní a sociální pojištění za 11 hráčských opor činí celkem 8.065.167 Kč (pouze orientační částka).

Tabulka č. 6 – Výpočet daňové povinnosti a úhrnu povinných odvodů na zdravotní a sociální pojištění z pohledu OSVČ (údaje v Kč)²²⁶

Položka	2022	2023
1. Roční úhrn příjmů ze samostatné činnosti (12 x 250.000 Kč)	3.000.000	3.000.000
2. Základ daně (výdaje uplatněny paušálem 60 %; max. do částky 1.200.000 Kč)	1.800.000	1.800.000
3. Daň	270.000	270.000
4. Základní sleva na poplatníka	30.840	30.840

²²⁵ Právní úprava v případě pojistného na zdravotní pojištění nestanovuje maximální vyměřovací základ obdobně jako u pojistného na sociální pojištění. Tento byl definitivně zrušen s účinností od 1. 1. 2015 zák. č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

²²⁶ Dle platné právní úpravy v roce 2022, včetně přímého srovnání s právní úpravou v roce 2023.

5. Výsledná daň (po slevách)	239.160	239.160
6. Úhrn odvodů na zdravotní pojištění ²²⁷	121.500	121.500
7. Úhrn odvodů na sociální pojištění ²²⁸	262.800 *281.700	262.800 *281.700
8. Náklady OSVČ na odvodech celkem (6. + 7.)	384.300 *403.200	384.300 *403.200
9. Výsledný příjem po zdanění a odečtení povinných odvodů (1. – 5. – 8.)	2.376.540 *2.357.640	2.376.540 *2.357.640

Zdroj: Vlastní zpracování.

*V případě, že OSVČ platí pojistné též na nemocenské pojištění (dobrovolné), činí sazba 31,3 %.

Z uvedených výpočtů je *prima facie* patrná rozdílná daňová povinnost v neprospěch zaměstnance, který svůj základ daně nemůže obdobně jako OSVČ korigovat uplatněním skutečných výdajů či procentem z dosažených příjmů. Upravený základ daně se v případě OSVČ kladně projevuje také směrem ke skutečnému vyměřovacímu základu pro výpočet zdravotního a sociálního pojištění, který v uvedeném případě nepřekročil hranici maximálního vyměřovacího základu. Nižší daňová povinnost v případě OSVČ je kompenzována vyššími odvody na zdravotní a sociální pojištění.

Výsledky zcela prokazatelně dokládají oboustrannou výhodnost občanskoprávního vztahu oproti vztahu pracovněprávnímu. S ohledem na existenci uvedené judikatury, společně s dlouholetou zavedenou praxí v tuzemském sportovním prostředí, nelze za současné situace bez přijetí speciálního právního předpisu uvažovat o radikální proměně postavení kolektivních sportovců.

3.3.3.1 Sportovci resortních sportovních center ČR

Doposud prezentovaný systém zdanění příjmů profesionálních sportovců je uplatňován výhradně ve sportovních odvětvích kolektivních sportovních disciplín, kdy je jednotlivý sportovec členem např. fotbalového, hokejového či basketbalového klubu, jehož finanční prostředky na provoz, tj. mj. na odměny sportovců, pocházejí ze soukromých prostředků. Naproti tomu sportovní odvětví individuálních sportovních disciplín (např. atletika, cyklistika či biatlon *etc.*) na profesionální a reprezentační úrovni zajišťuje co do finanční stránky stát. Výše

²²⁷ Vyměřovací základ činí 900.000 Kč, tj. 50 % daňového základu (= dílčí základ daně z příjmů ze samostatné činnosti podle ZDP). Sazba pojistného činí 13,5 % z vyměřovacího základu za rozhodné období, jímž je v případě OSVČ kalendářní rok.

²²⁸ Vyměřovací základ činí shodně jako u pojistného na zdravotní pojištění 50 % daňového základu. Sazba pojistného činí v případě OSVČ 29,2 % z vyměřovacího základu.

uvedenou tezi obsahuje § 4 odst. 1 zákona o sportu. „*Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy, Ministerstvo obrany a Ministerstvo vnitra ve své působnosti vytvářejí podmínky pro rozvoj sportu, pro přípravu ke státní sportovní reprezentaci a přípravu sportovních talentů, zřizují svá resortní sportovní centra a zabezpečují jejich činnost.*“ Dle § 3d odst. 2 zákona o sportu platí, že „*[r]esortní sportovní centrum zabezpečuje vytváření potřebných předpokladů pro přípravu sportovních talentů a pro státní sportovní reprezentaci*“.

V současné době jsou v ČR zřízena celkem tři samostatná sportovní resortní centra, a to vždy odlišnými ministerstvy. Veřejnosti nejvíce známým je Armádní sportovní centrum DUKLA (dále jen „Dukla“), zřízené Ministerstvem obrany. Nejvíce rozšířeným sportovním oddílem Dukly (celkem 47 sportovců)²²⁹, je v současné době oddíl lyžování, jehož členkami jsou např. Ester Ledecká (snowboard, alpské lyžování) či Eva Adamczyková (Samková) (snowboardcross). Dalším významným oddílem je oddíl atletiky, který čítá dle oficiálních údajů 25 sportovců.²³⁰ V řadách oddílu atletiky figuruje např. Barbora Špotáková (hod oštěpem), Zuzana Hejnová (běh na 400 m překážek) či Jakub Holuša (běh 800 m a 1 500 m). Mezi další známé sportovce Dukly náleží mimo výše uvedené např. Josef Dostál (rychlostní kanoistika) či David Kostelecký (sportovní střelba). S ohledem na povahu zřizovatele Dukly, jsou někteří z výše uvedených sportovců vojáky z povolání (např. kpt. Barbora Špotáková, prap. Jakub Holuša či prap. Josef Dostál) dle zák. č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání, ve znění pozdějších předpisů. Při této příležitosti považuji za vhodné vyvrátit občas slýchaný mýtus, že veškerí sportovci Dukly jsou zároveň vojáky z povolání. Jedná se totiž o možnost stát se vojákem z povolání, která pramení čistě ze svobodné vůle každého sportovce.²³¹ Taktéž je nutné zdůraznit, že sportovci, kteří se rozhodnou zároveň pro kariéru vojáka z povolání, nejsou zbaveni povinnosti absolvovat vojenský výcvik na Velitelství výcviku – Vojenské akademie ve Vyškově.

Rámcová pravidla o zařazování sportovců do všech resortních sportovních center jsou obsažena v Zásadách činnosti resortních sportovních center.²³²

²²⁹ KRÁL, Pavel. *Ročenka ASC DUKLA 2021*. Praha: Ministerstvo obrany ČR – VHÚ Praha, 2022, 55 s. ISBN 978-80-7278-836-1. s. 19.

²³⁰ Tamtéž str. 14.

²³¹ V roce 2021 „zaměstnávala“ Dukla celkem 168 sportovců, z toho 22 vojáků z povolání a 146 občanských zaměstnanců (viz. KRÁL, Pavel. *Ročenka ASC DUKLA 2021*. Praha: Ministerstvo obrany ČR – VHÚ Praha, 2022, 55 s. ISBN 978-80-7278-836-1. s. 5).

²³² Zásady činnosti resortních sportovních center, projednané MŠMT dne 9. 12. 2014 (účinné od 1. 1. 2015), č. j. MSMT-41235/2014 (dále jen „Zásady“).

„Instruktorem sportu²³³ může být jen sportovec, který v příslušné věkové kategorii na ME, MS nebo v celkovém pořadí Světového poháru dosáhl umístění v první třetině startovního pole, nebo zpravidla obsadil alespoň 16. místo v první polovině startovního pole, nebo se zúčastnil olympijských her. Výjimku mohou tvořit talentovaní jedinci s perspektivou dosažení požadovaného umístění nejpozději do dvou let od zařazení do RSC a sportovci sekcí sportovních her.“²³⁴

Citace výše uvedeného článku Zásad mě přivádí v pořadí k druhému resortnímu sportovnímu centru, zřízenému Ministerstvem vnitra – OLYMP Centrum sportu Ministerstva vnitra (dále jen „Olymp“). V rámci sportovních disciplín výhradně organizovaných Olympem nemohu opomenout biatlon, jenž v minulosti zásluhou Gabriely Soukalové a v současné době Markéty Davidové, znásobil v ČR v poslední dekádě svoji popularitu.²³⁵ Jednou z nejúspěšnějších sportovkyní Olympu a ČR vůbec je nepochybně rychlobruslařka Martina Sáblíková. Dále lze jmenovat např. sportovního lezce Adama Ondru.

Posledním resortním sportovním centrem v ČR je VICTORIA Vysokoškolské sportovní centrum Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy. Poslední z představených resortních sportovních center sdružuje např. sportovní sekci juda s dvojnásobným olympijským vítězem Lukášem Krpálkem či sportovní sekci kanoistika slalom s Jiřím Prskavcem. Své zastoupení zde má např. sportovní sekce šermu, jehož úspěšným zástupcem je Alexander Choupenitch.

Společným jmenovatelem těchto vrcholových profesionálních sportovců z pohledu pracovněprávního vztahu je pojem instruktor sportu²³⁶ či smluvní sportovec. Nařízení vlády č. 222/2010 Sb., o katalogu prací ve veřejných službách a správě, ve znění pozdějších předpisů podrobně upravuje zařazení prací ve veřejných službách a správě do platových tříd zaměstnanců, jimž je za práci poskytován plat. Přílohu nařízení vlády tvoří katalog prací ve veřejných službách a správě, který v seznamu povolání a rozpětí platových tříd v části 2., díle 2.09,

²³³ Instruktor sportu je sportovec, který je v pracovním (služebním) poměru k příslušnému resortnímu sportovnímu centru (čl. 4.2.4. Zásad).

²³⁴ Čl. 4.3.2. Zásad.

²³⁵ Dle výzkumu míry popularity sportu v ČR za rok 2020 obsadil biatlon v anketě o divácky nejatraktivnější sport 5. místo, když předčil např. fotbal (8. místo) či basketbal (15. místo). Viz Výsledky výzkumů: Míry popularity sportu v České republice 2020, Finanční náročnosti provozování sportů z hlediska pořízení potřebné výstroje a výzbroje. Dostupné na WWW: https://agenturasport.cz/wpcontent/uploads/2021/01/Vyzkumy_popularita_a_fin_narocnost_sportu_2020-2.pdf.

²³⁶ Viz pozn. pod čarou č. 233.

bodu 2.09.01 zakotvuje rozsah platových tříd instruktorům sportu.²³⁷ Tzv. smluvní sportovci mají z pohledu pracovněprávního jistou nevýhodu oproti instruktorům sportu, která spočívá v uzavření pouze inominátní smlouvy s příslušným resortním sportovním centrem a nelze tak hovořit o pracovním (resp. služebním) poměru dle ZP. Příjmy dle § 6 ZDP plynoucí sportovcům z titulu pracovněprávního vztahu s příslušným resortním sportovním centrem nelze považovat za jediný zdroj obživy těchto sportovců. Většina sportovců soutěží v rámci jednotlivých seriálů světového poháru (např. Diamantová liga²³⁸, světový pohár v biatlonu *etc.*) či tuzemských soutěží o tzv. prize money, které představují hlavní zdroj příjmů. Z tohoto důvodu většina těchto sportovců, obdobně jako sportovci kolektivních sportů, disponují živnostenským oprávněním a příjmy plynoucí z těchto soutěží řadí mezi příjmy dle § 7 ZDP.

3.3.4 Profesionální sportovec v režimu výkonu nezávislého povolání

V ČR není v současné době žádné speciální právní úpravy, která by samostatně vymezovala hranice přístupu ke zdanění příjmů profesionálních sportovců. Nejčastěji zmiňovaným aspektem z hlediska daňového je vždy obsah soukromoprávní smlouvy mezi konkrétním sportovcem a konkrétním sportovním klubem. Nelze se proto ani ztotožnit se závěrem, že by např. sportovci kolektivních sportovních odvětví byli bez dalšího považováni za živnostníky. Vyloučíme-li variantu pracovněprávní dle ZP (příjmy ze závislé činnosti dle § 6 ZDP) a variantu s příjmy ze živnostenského podnikání dle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP, nabízí zákonodárce třetí variantu způsobu posouzení příjmů – příjmy z výkonu nezávislého povolání dle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP. Předně je nutné říci, že z hlediska optimalizace daňové povinnosti je efektivnější (především kvůli vyššímu uplatnění výdajů procentem z příjmů) danit příjmy ze sportovní činnosti jako příjmy ze živnostenského podnikání. Touto cestou se proto vydala a vydává většina profesionálních sportovců.

Termín nezávislá povolání v zásadě nekoresponduje s některými ze základních požadavků kladených na daňový systém a sice s požadavkem srozumitelnosti a jednoduchosti. Prozkoumáme-li detailněji právní úpravu,

²³⁷ 11. – 14. platová třída dle Přílohy č. 1 nařízení vlády č. 341/2017 Sb., o platových poměrech zaměstnanců ve veřejných službách a správě, ve znění pozdějších předpisů.

²³⁸ Odměna za první příčku v Diamantové lize činí v rámci vítězství na jednom z meetingů částku 10.000 USD (viz. The Wanda Diamond League. The Wanda Diamond League rules. In: *diamondleague.com* [online] [cit. 2022-01-30]. Dostupné z WWW: <https://www.diamondleague.com/rules/#c3189>.

zjistíme, že tato neobsahuje jeho legální definici. Judikatura NSS²³⁹ a taktéž komentářová literatura podpůrně využívá k výkladu nezávislého povolání § 22 odst. 1 písm. f) ZDP jako celek, který hovoří separátně jednak o (i) příjmech z nezávislé činnosti²⁴⁰ a jednak o (ii) příjmech z osobně vykonávané činnosti²⁴¹. S přihlédnutím k § 7 odst. 1 písm. c) ZDP²⁴² dospějeme k závěru, že některé činnosti uvedené v § 22 odst. 1 písm. f) bodu 1. ZDP náleží výlučně pod příjmy z podnikání podle zvláštních předpisů, nikoli mezi příjmy z nezávislého povolání. Příjmy sportovců však v bodu 1. citovaného ustanovení absentují (byť se jedná o výčet demonstrativní). Nalezneme je v bodu 2., který pro větší zmatečnost již nehovoří o příjmech z nezávislé činnosti, ale o příjmech z osobně vykonávané činnosti. Vystává zde zcela racionální otázka, zda v případě, kdy příjmy z činnosti profesionálních sportovců jsou legálními a legitimními příjmy ze živnostenského podnikání, je současně zapotřebí tyto považovat za příjmy z nezávislého povolání?

V roce 2021 se NSS²⁴³ zabýval hojně diskutovanou otázkou z oblasti živnostenského podnikání a profesionálního sportu. V projednávané věci, shrnuto, daňový subjekt – profesionální hokejista vykonával činnost, která splňovala veškeré požadavky živnosti dle ZoŽP, aniž by byl držitelem živnostenského oprávnění. Daňový subjekt uplatňoval výdaje procentem z příjmů ve smyslu § 7 odst. 7 písm. b) ZDP, v rozhodném znění, tj. 60 %. Odvolací finanční ředitelství trvalo na zařazení příjmů sportovce mezi příjmy z nezávislého povolání, a to z důvodu nižšího možného uplatnění výdajů procentem z příjmů (40 %).²⁴⁴ Dříve se touto problematikou zabývala též Vyškovská a Hornochová²⁴⁵, přičemž tyto autorky zastávají názor, že z pouhé absence živnostenského oprávnění nelze činit závěry o tom, že vykonávaná činnost sportovce, při zachování povahových rysů činnosti, není živnostenským podnikáním. „*Jinými slovy, jestli příslušná činnost*

²³⁹ Např. rozsudek NSS ze dne 23. 2. 2021, č. j. 4 Afs 277/2020-43.

²⁴⁰ § 22 odst. 1 písm. f) bod 1. ZDP.

²⁴¹ § 22 odst. 1 písm. f) bod 2. ZDP.

²⁴² Příjmy z podnikání podle zvláštních předpisů, tj. příjmy z podnikání neuvedeného v § 7 odst. 1 písm. a) a b) ZDP, např. příjmy lékařů, advokátů, znalců, tlumočnicků, architektů, příjmy z činnosti insolvenčního správce apod. (Srov. PELC, Vladimír. *Daně z příjmů: zákon s poznámkami a judikaturou*. Praha: C. H. Beck, 2021, 624 s. ISBN 978-80-7400-833-7. s. 122).

²⁴³ Viz rozsudek NSS ze dne 9. 6. 2021, č. j. 6 Afs 95/2020-35.

²⁴⁴ V posuzovaném zdaňovacím období (rok 2014) disponoval hokejista živnostenským oprávněním pouze ve dnech 30. až 31. 12. 2014.

²⁴⁵ Viz str. 67.

*je či není živnostenským podnikáním, rozhoduje povaha té činnosti, nikoliv to, zda osoba, která ji provádí, disponuje příslušným živnostenským oprávněním.*²⁴⁶

NSS nicméně tyto závěry ve svém rozsudku jednoznačně vyvrátil: *„Nelze se ztotožnit s argumentací krajského soudu, podle níž je stěžejní materiální charakter vykonávané činnosti, tedy naplnění znaků živnostenského podnikání, aniž by byl přítomen formální znak v podobě existence živnostenského oprávnění. Tento výklad by vedl k absurdním závěrům, podle nichž by vykonávaná činnost byla na jedné straně neoprávněným podnikáním z pohledu živnostenského zákona [§ 61 odst. 3 písm. a) ZoŽP], ale současně by stejnému subjektu mohla přinést benefit v podobě uplatnění výdajů ve vyšší paušální výši.“* NSS se v tomto rozsudku jednoznačně přiklonil k uplatnění výdajů procentem z příjmů, a to ve výši příznačné pro nezávislá povolání [§ 7 odst. 7 písm. d) ZDP].

Aktuální komentářová literatura²⁴⁷, včetně některých autorů odborných článků (viz str. 67), se přiklání (s účinností od 1. 1. 2015) k faktickému a individuálnímu přístupu posouzení vykonávané činnosti, kdy zkoumanými kritérii je dlouhodobost, samostatnost a soustavnost činnosti provozované vlastním jménem a na vlastní odpovědnost. Oproti tomu NSS v aktuálních rozsudcích²⁴⁸, byť posuzujících zdaňovací období 2014 a starší, lpí v případě činnosti profesionálních sportovců na přístupu ryze formalistickém, tzn. naplní-li sportovec výše zmíněná kritéria a není-li držitelem živnostenského oprávnění, je nutné jeho činnost považovat za výkon nezávislého povolání.²⁴⁹ Uvádí-li NSS v rozsudku, že *„[d]aňový subjekt nelze nutit, aby zvolil ten způsob, který je vhodnější z hlediska fiskálních zájmů státu“*²⁵⁰, nemohl by dle aktuálního výkladového trendu na straně druhé správce daně, resp. správní soud vynucovat a presumovat takovýto způsob pouze z důvodu absence živnostenského oprávnění. NSS v tomtéž rozsudku dále uvedl, že *„[l]ze předpokládat, že vůli daňového subjektu je v takovém případě vykonávat sportovní činnost v souladu s objektivním právem jako nezávislé povolání a nikoliv protiprávně jako neoprávněné podnikání bez příslušného živnostenského oprávnění.“* I přesto, že se jedná o daňověprávní spor, NSS se na tomto místě opírá především o ZoŽP, aniž

²⁴⁶ HORNOCHOVÁ, Simona; VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Zdanění příjmů z činnosti výkonných sportovců nejen ve světle judikatury*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2021-11-22]. ASPI_ID_LIT240200CZ. Dostupné v Systému ASPI.

²⁴⁷ PELC, Vladimír. *Daně z příjmů: zákon s poznámkami a judikaturou*. Praha: C. H. Beck, 2021, 624 s. ISBN 978-80-7400-833-7. s. 118 – 129.

²⁴⁸ Rozsudky z roku 2017, 2018 a 2021.

²⁴⁹ Srov. např. rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 266/2017-31.

²⁵⁰ Tamtéž.

by se blíže zabýval výkladem § 7 odst. 1 písm. b) ZDP. Vzhledem k datu vydání uvedených rozsudků NSS, postrádám v jejich odůvodnění jakékoliv vypořádání s aktuálním odlišným přístupem. S přihlédnutím k výše uvedeným výkladovým nejasnostem se domnívám, že současný postoj k této otázce poskytne až judikatura NSS přezkoumávající zdaňovací období 2015 a období pozdější.

Výkon sportovní činnosti profesionálních sportovců jako nezávislého povolání ve smyslu § 7 odst. 2 písm. c) ZDP lze považovat až za třetí a zároveň poslední variantu, prostřednictvím které lze za současného nastavení právního řádu zařadit příjmy profesionálních sportovců v rámci ZDP. S nadsázkou ji mohu označit za „oblíbenou“ variantu zejména finančních úřadů, které s ohledem na neexistenci jednoznačné právní úpravy v této oblasti ve spojení s fiskální výhodností ve prospěch státu, mnohdy zkoušejí prosazovat tento způsob i přes vůli samotných daňových subjektů.

3.4 Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění

Život profesionálních sportovců je v rámci některých sportovních disciplín²⁵¹ neodmyslitelně spjatý s cestováním. Souhrn celkových dosažených příjmů často zahrnuje právě příjmy ze zahraničí, které tak čelí nežádoucímu daňovému jevu – dvojímu zdanění²⁵². Efektivními nástroji pro usnadnění této daňové problematiky jsou mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího, resp. dvojímu zdanění (pro potřeby této části dále jen „mezinárodní smlouvy“), jejichž účelem je především (i) zabránit dvojímu zdanění mezi státem zdroje a státem rezidence, (ii) zamezit dvojímu nezdanění, (iii) přispět v boji proti daňovým únikům, (iv) přispět k podpoře hospodářských, kulturních a jiných vztahů a (v) poskytnout daňovým subjektům právní jistotu při realizaci mezinárodních transakcí.²⁵³ Mezinárodní smlouvy nekonstituují nové daně, ale pouze modifikují a doplňují ustanovení vnitrostátních daňových předpisů. Mnohdy diskutovanou otázkou bývá vztah mezinárodních smluv vůči ZDP. Vodítkem k odpovědi na tuto

²⁵¹ Typicky tenis, atletika, cyklistika, alpské lyžování, biatlon apod.

²⁵² Dvojí zdanění nastává tehdy, kdy totožný předmět daně (zde např. příjem sportovce) je zdaněn stejným či obdobným typem daně alespoň dvakrát. Na druhé straně o dvojí zdanění nepůjde za situace, kdy ten samý předmět daně bude zdaněn např. daní z majetku a následně daní z příjmů.

²⁵³ VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, 174 s. ISBN 978-80-7357-550-2. s. 19 – 20; Srov. NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 4. vydání*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2014, 336 s. ISBN 978-80-7478-626-6. s. 175 – 176.

otázku považují čl. 10 Ústavy ČR a § 38f odst. 1 ZDP.²⁵⁴ S přihlédnutím k povaze mezinárodních smluv, jakožto pramene mezinárodního práva, které nelze vmístit mezi vnitrostátní prameny práva zde nevzniká vztahová hierarchie, ale toliko aplikační přednost mezinárodních smluv vůči ZDP. Většina autorů²⁵⁵ zastává tento názor a odklání se od zjednodušeného pohledu, dle kterého jsou mezinárodní smlouvy nadřazené vůči ZDP a tuzemským daňovým předpisům obecně.

Myšlenka zamezit dvojímu zdanění pomocí mezinárodních smluv vzešla historicky nejprve z Organizace spojených národů, resp. tehdejší Společnosti národů (dále jen „OSN“) a posléze z Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, anglicky „*The Organisation for Economic Co-operation and Development*“ (dále jen „OECD“).²⁵⁶ Základním rozlišujícím prvkem těchto modelů je stát, kterému po aplikaci té či oné mezinárodní smlouvy připadne právo danit předmět daně. Modelová smlouva OECD, uzavíraná převážně mezi vyspělými státy, ponechává právo zdanit předmět daně státu, jehož je poplatník rezidentem. Oproti tomu modelová smlouva OSN, kde alespoň jednou smluvní stranou bývá rozvojový stát, ponechává právo zdanit předmět daně státu, ve kterém se nachází zdroj příjmů.²⁵⁷

Ačkoli se ČR stala členem OECD až v roce 1995, mezinárodní smlouvy přijaté před tímto rokem i přesto z velké části vycházejí právě z modelu OECD. Dle oficiálního zdroje MF disponuje ČR k datu 26. 7. 2021 celkem 92 platnými mezinárodními smlouvami (k datu 31. 12. 2022 celkem 95). Většina mezinárodních smluv byla přijata po roce 1992, po rozdělení České a Slovenské

²⁵⁴ Čl. 10 Ústavy ČR: „*Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.*“

§ 38f odst. 1 ZDP: „*Při vyloučení dvojího zdanění příjmu plynoucímu daňovému rezidentovi České republiky ze zdrojů v zahraničí se postupuje podle mezinárodní smlouvy.*“

²⁵⁵ K tomuto blíže KUČEROVÁ, Dita. *Aplikace mezinárodních úmluv podle čl. 10 Ústavy ČR. Dny práva 2011 – Days of law 2011* [online]. Brno: Masarykova univerzita, 2012. ISBN 978-80-210-5913-9. Dostupné z WWW:

https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2011/files/prispevky/05%20Rodina/08%20DITA%20Kucerova.pdf.

Dále srov. SOJKA, Vlastimil a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 4. vydání.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, 360 s. ISBN 978-80-7552-688-5. s. 228.; VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Cizinci a daně. Zdaňování všech druhů příjmů fyzických osob – cizích státních příslušníků v ČR. 6. vydání.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2022, 296 s. ISBN 978-80-7676-126-1. s. 8.

²⁵⁶ V roce 1928 byla na půdě tehdejší Společnosti národů (později OSN) vytvořena první bilaterální modelová smlouva. OECD, inspirována OSN, publikovala svoji první modelovou smlouvu v roce 1963.

²⁵⁷ NOVÁKOVÁ, Lenka; KRÁLOVÁ, Daniela. *Daň z příjmů fyzických osob v mezinárodním kontextu.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, 216 s. ISBN 978-80-7676-233-6. s. 15.

Federativní Republiky. ZDP ustanovením § 37 odst. 2 vychází vstříc také jurisdikcím, které nejsou ČR uznány jako stát. Za této situace ČR není oprávněna uzavřít mezinárodní smlouvu, avšak řešením mohou být *ad hoc* právní předpisy o zamezení dvojímu zdanění ve vztahu k dané jurisdikci, na které se na základě výše uvedeného ustanovení ZDP hledí jako na mezinárodní smlouvy. ČR takto postupuje v případě Tchaj-wanu, a to na základě zák. č. 45/2020 Sb., o zamezení dvojímu zdanění ve vztahu k Tchaj-wanu.

V rámci sjednávání nových mezinárodních smluv či renegociace již uzavřených doporučuje OECD postupovat v souladu se vzorovou, resp. modelovou smlouvou OECD a jejím komentářem, který ač není právně závazným, tak významně napomáhá k jejímu výkladu (pro účely této části dále jen „komentář“).²⁵⁸ Modelová smlouva OECD se aktuálně skládá z 32 článků, přičemž sportovcům a umělcům je speciálně věnován čl. 17.²⁵⁹

Čl. 17 odst. 1: *„Bez ohledu na ustanovení čl. 15, příjmy pobírané rezidentem smluvního státu jako na veřejnosti vystupujícího umělce, divadelního, filmového, rozhlasového nebo televizního umělce nebo hudebníka či sportovce, z osobních činností tohoto rezidenta jako takových vykonávaných ve druhém smluvním státě, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.“*

Čl. 17 odst. 2: *„Neplynou-li příjmy z osobních činností vykonávaných umělcem nebo sportovcem, který jedná jako takový, nikoli umělci nebo sportovci, ale jiné osobě, mohou být tyto příjmy bez ohledu na ustanovení čl. 15 zdaněny ve smluvním státě, ve kterém tyto činnosti baviče nebo sportovce byly vykonány.“*²⁶⁰

Modelová smlouva OECD zcela jednoznačně přiznává právo danit shora uvedené příjmy bez jakéhokoliv omezení státu zdroje. Ve vztahu ke sportovcům je nutné uvést, že komentář připouští jak obchodní vztah, tak pracovněprávní vztah sportovce, tudíž nelze činit rozdíly mezi příjmy dosahovanými ze závislé činnosti a příjmy ze samostatné činnosti sportovce. Nelze taktéž činit rozdíly mezi osobou, resp. institucí, která tyto příjmy sportovci vyplácí (např. národní federace, asociace či liga, které je sportovec či tým účasten). Komentář nadto poukazuje např. na příjmy ze sponzorství či z reklam. U těchto příjmů je nutné prokázat

²⁵⁸ NOVÁKOVÁ, Lenka; KRÁLOVÁ, Daniela. *Daň z příjmů fyzických osob v mezinárodním kontextu*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, 216 s. ISBN 978-80-7676-233-6. s. 15 – 16.

²⁵⁹ OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017, 658 s. ISBN 978-92-64-28794-5. s. 25 – 26.
In: *oecd-library.org* [online] [cit. 12. 02. 2022]. Dostupné z WWW:
https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page657.

²⁶⁰ Tamtéž str. 39.

úzkou souvislost s výkonem sportovní činnosti v dané zemi, následně lze přistoupit k aplikaci čl. 17. Za veřejně vystupující sportovce, pakliže při dané sportovní události veřejně nevystupují, nepovažuje komentář členy realizačního týmu (maséry, lékaře apod.).²⁶¹

3.4.1 Profesionální sportovci jakožto daňoví rezidenti

Daňové rezidenství neboli daňový domicil, je obecně v rámci přímých daní stěžejním aspektem, bez jehož definování a určení nelze správně označit stát, vůči kterému má poplatník daně z příjmů neomezenou daňovou povinnost. Každá mezinárodní smlouva (dle modelu OECD a také OSN) zahrnuje v čl. 4 („*Resident*“) zvláštní úpravu daňového rezidenství. Tento článek nicméně nenahrazuje vnitrostátní právní úpravu daňového rezidenství smluvních států. Úpravu v mezinárodní smlouvě lze označit jako úpravu kolizní, kterou je nezbytné využít za situace, kdy v našem případě fyzická osoba (sportovec), poplatník daně z příjmů fyzických osob, bude považován za daňového rezidenta dle vnitrostátní právní úpravy v obou smluvních státech současně v jednom okamžiku.²⁶²

Čl. 4 mezinárodní smlouvy obsahuje speciální kritéria, kterými musí být fyzická osoba podrobena dle předem stanovené posloupnosti. Podstatná většina mezinárodních smluv zakotvuje v tomto pořadí následující kritéria: (i) stálý byt („*permanent home*“), (ii) středisko životních a ekonomických zájmů („*centre of vital and economic interests*“), (iii) obvyklý pobyt („*habitual abode*“), (iv) občanství („*nationality*“) a (v) dohodu příslušných úřadů („*mutual agreement*“). Komentář k modelové smlouvě OECD podrobně vykládá jednotlivá kritéria, přičemž jejich výklad nelze automaticky zaměnit s výkladem dle ZDP, resp. dle pokynu GFŘ D-22.

Stálým bytem se rozumí např. vlastní nemovitost, pronajatý byt či místnost, která však musí být fyzické osobě neustále k dispozici. O stálý byt nepůjde v případě krátkodobých pobytů (např. pracovní cesta, rekreace či studijní pobyt). Pakliže fyzická osoba jakožto vlastník nemovitosti pronajme stálý byt třetí osobě, *de facto* ztrácí možnost mít tuto nemovitost neustále k dispozici a v takovém případě nelze hovořit o stálém bytě. Jestliže má fyzická osoba stálý

²⁶¹ Tamtéž str. 332 – 338; Srov. VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Cizinci a daně. Zdaňování všech druhů příjmů fyzických osob – cizích státních příslušníků v ČR. 6. vydání.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2022, 296 s. ISBN 978-80-7676-126-1. s. 129.

²⁶² NOVÁKOVÁ, Lenka; KRÁLOVÁ, Daniela. *Daň z příjmů fyzických osob v mezinárodním kontextu.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, 216 s. ISBN 978-80-7676-233-6. s. 25.

byt v obou smluvních státech, je nezbytné posoudit, v jakém ze smluvních států má fyzická osoba tzv. centrum životních a ekonomických zájmů („*centre of vital and economic interests*“). V tomto případě jsou posuzovány rodinné a společenské vazby k danému smluvnímu státu, zejména místo bydliště nejbližší rodiny poplatníka, místo podnikání poplatníka, jeho politické, kulturní či jiné aktivity, místo, odkud spravuje svůj majetek apod. Dalším potenciálně posuzovaným hlediskem může být obvyklý pobyt poplatníka, resp. místo, kde se obvykle zdržuje. K tomuto je nutné uvést, že komentář k modelové smlouvě OECD, ani samotná modelová smlouva OECD výslovně neuvádějí konkrétní dobu pobytu, jako např. ZDP (183 dnů), jež by mohla sloužit jako rozhodující parametr. Není-li možné určit daňové rezidenství na základě výše uvedených kritérií, může být rozhodujícím kritériem občanství poplatníka. Pakliže fyzická osoba neobstojí ani v jednom z výše uvedených kritérií a zároveň je občanem obou smluvních států, mohou tyto prostřednictvím příslušných úřadů uzavřít dohodu o určení daňového rezidenství fyzické osoby.²⁶³

Problematiku daňového rezidenství profesionálních sportovců mohou názorně demonstrovat na tuzemském fotbalovém prostředí, které čítá řadu zahraničních fotbalistů, či naopak část tuzemských fotbalistů aktivně působí v zahraničí. Častou komplikací z pohledu daňového práva představuje zvláště u fotbalistů přeměna daňového rezidenství v průběhu zdaňovacího období, prostřednictvím změny bydliště, a to u fotbalistů smluvních států, tj. států se kterými má ČR uzavřenou mezinárodní smlouvu.

Zadání:

„Pan Adam Novák, slovenský občan, je profesionálním fotbalistou klubu FC Viktoria Plzeň, do kterého přestoupil v zimním přestupovém období dne 20. 2. 2021 z klubu MŠK Žilina. Činnost profesionálního sportovce provozuje obdobně jako v SR na základě živnostenského oprávnění, vydaným příslušným tuzemským živnostenským úřadem. Pan Novák vlastní stavební parcelu nedaleko Plzně, na které aktuálně dokončuje stavbu rodinného domu. Od 1. 3. 2021 žije s rodinou v pronajatém bytě v Plzni, avšak trvalý pobyt měl pan Novák po celý

²⁶³ OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017, 658 s. ISBN 978-92-64-28794-5. s. 109 – 110.

In: *oecd-library.org* [online] [cit. 12. 02. 2022]. Dostupné z WWW:

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page657.

Srov. NOVÁKOVÁ, Lenka; KRÁLOVÁ, Daniela. *Daň z příjmů fyzických osob v mezinárodním kontextu*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, 216 s. ISBN 978-80-7676-233-6. s. 27 – 28.

rok 2021 v SR. Pan Novák je nadále vlastníkem bytu v centru Žiliny, ve kterém s rodinou tráví období letní herní přestávky (cca 2 měsíce v roce). Za období leden a únor 2021 pan Novák fakturoval za sportovní činnost na základě hráčské smlouvy bývalému klubu MŠK Žilina. Jakým způsobem bude posouzeno daňové rezidenství pana Nováka za kalendářní rok 2021?“

Řešení:

První krok spočívá v porovnání vnitrostátních právních úprav, konkrétně § 2 odst. 2 ZDP ve spojení s odst. 4 téhož ustanovení a § 2 písm. d) bod 1. SZDP. Úvodem je nutné vyloučit otázku státní příslušnosti, jelikož tato není v rámci vnitrostátní právní úpravy ani jedním ze států zohledňována. Ve prospěch slovenského daňového rezidenství svědčí primárně trvalý pobyt²⁶⁴ a vlastnictví bytu v Žilině. Na druhé straně ve prospěch českého daňového rezidenství hovoří aktuální bydliště pana Nováka a „časový horizont“ 183 dnů, během kterého pan Novák prokazatelně pobýval v ČR. S ohledem na střet obou právních úprav je žádoucí posoudit daňovou rezidenturu pana Nováka skrze SZDZ. Dle čl. 4 odst. 2 písm. a) SZDZ platí, že fyzická osoba je rezidentem toliko státu, „ve kterém má k dispozici stálý byt; jestliže má k dispozici stálý byt v obou státech, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ke kterému má užší osobní a hospodářské vztahy (středisko životních zájmů)“.

Odborná literatura²⁶⁵ včetně pokynu GFŘ D-22 hovoří o tzv. dělené daňové rezidentuře. Autorka Vyškovská ve své publikaci (viz pozn. pod čarou č. 261) zastává názor, že výklad dělené daňové rezidentury ve smyslu pokynu GFŘ D-22, lze aplikovat toliko vůči cizincům pocházejícím z nesmluvních států, tj. ze států, se kterými nemá ČR uzavřenou mezinárodní smlouvu. Na druhé straně dle vlastních praktických zkušeností dodává, že dělenou daňovou rezidenturu poplatníků smluvních států správci daně akceptují v případech, kdy v průběhu roku zaniknou jakékoliv vazby poplatníka k ČR či naopak vzniknou, a to bez ohledu na to, v jakém období daného roku k této změně daňové rezidence došlo. Podotýkám, že problematika tzv. dělené daňové rezidentury není předmětem

²⁶⁴ Dle § 2 písm. d) bod 1. SZDP je trvalý pobyt jedním z hledisek slovenského daňového rezidenství. Dalšími hledisky jsou bydliště a obvyklý pobyt, přičemž k určení daňové rezidentury postačí naplnění pouze jednoho z uvedených hledisek obdobně jako v ČR, tzn. hlediska není potřeba kumulativně naplnit.

²⁶⁵ Srov. NOVÁKOVÁ, Lenka; KRÁLOVÁ, Daniela. *Daň z příjmů fyzických osob v mezinárodním kontextu*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, 216 s. ISBN 978-80-7676-233-6. s. 44 – 46; Srov. VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Cizinci a daně. Zdaňování všech druhů příjmů fyzických osob – cizích státních příslušníků v ČR*. 6. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2022, 296 s. ISBN 978-80-7676-126-1. s. 6 – 8.

ZDP. Domnívám se, že v případě profesionálních sportovců (zvláště fotbalistů) je tato oblast daňovými poradci často skloňována, a pakliže správci daně vycházejí především z pokynu GFR D-22, který není z pohledu právní síly ani podzákonným právním předpisem, je otázkou, zda je tento způsob za současného stavu dostatečně legitimní. S ohledem na výše uvedené se ztotožňuji se závěry autorky Vyškovské a tuto nepříliš vymezenou otázku považuji v rozsahu zdanění příjmů profesionálních sportovců za velmi aktuální a její normativní řešení do budoucna za prospěšné.

S ohledem na aktuální místo ekonomických zájmů pana Nováka a společné bydliště rodiny v ČR lze označit za středisko životních zájmů od 1. 3. 2021 do konce roku 2021 ČR, nicméně v období od 1. 1. 2021 do 28. 2. 2021 neměl pan Novák v ČR žádné osobní ani ekonomické zájmy, tudíž lze v tomto období hovořit o slovenském daňovém rezidenství.²⁶⁶

Na základě žádosti pana Nováka (poplatníka) podané u místně příslušného správce daně (tuzemského), tento vydá potvrzení o daňovém domicilu²⁶⁷, a to za poměrnou část zdaňovacího období, s ohledem na změnu bydliště poplatníka během zdaňovacího období (od 1. 3. 2021 do 31. 12. 2021). Pan Novák učiní u příslušného slovenského správce daně daňové přiznání jakožto daňový rezident a přizná veškeré své příjmy v období od 1. 1. 2021 až 28. 2. 2021. Skutečnost nově nastalého daňového rezidenství osvědčí slovenskému správci daně v případě pochybností potvrzením o daňovém domicilu, vydaným českým správcem daně. V daňovém přiznání podaném v ČR za zdaňovací období 2021 uvede pan Novák veškeré příjmy dosažené v rozmezí od 1. 3. 2021 do 31. 12. 2021.

3.4.2 Profesionální sportovci jakožto daňoví nerezidenti

Legislativní rámec daňové nerezidentury z pohledu ZDP poskytuje podkapitola 2.1.2 této práce. Smyslem této části je poukázat na specifické zakotvení sportovní činnosti z pohledu daňových nerezidentů v rámci ZDP.

²⁶⁶ Srov. Finanční správa. Aktuálně k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2021. In: *financnisprava.cz* [online]. 1. 1. 2022. [cit. 2022-02-16]. Dostupné z WWW: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/dotazy-a-odpovedi/dan-z-prijmu-fyzicky-ch-osob/aktualne-k-dani-z-prijmu-fyzicky-ch-osob>.

²⁶⁷ Tiskopis MF č. 25 5232; příloha č. 6 této práce. Žádost o potvrzení daňového domicilu může být podána rovněž ústně do protokolu, či datovou zprávou, a to místně příslušnému správci daně daňového subjektu. V případě, že daňový subjekt nesplní kritéria daňového rezidenství ČR, vyrozumí ho správce daně o tom, že jeho žádosti o vydání potvrzení nebude vyhověno. Proti výsledku uvedeného úkonu (tj. nevydání potvrzení) daňový řád nepřipouští uplatnění opravných nebo dozorčích prostředků (k tomuto blíže Informace GFR k vydávání potvrzení o daňovém domicilu č. j. 3324/20/7100-40112-803723).

V citované podkapitole 2.1.2 jsem zdůraznil význam § 22 ZDP, který obsahuje taxativní seznam příjmů ze zdrojů na území ČR. Pouze tyto příjmy podléhají dani z příjmů fyzických osob – daňových nerezidentů. Příjmy z osobně vykonávané činnosti na území ČR nebo zde zhodnocované veřejně vystupujícího sportovce ve smyslu § 22 odst. 1 písm. f) bodu 2. ZDP podléhají srážkové dani dle § 36 odst. 1 písm. a) ZDP (15 %), případně srážkové dani dle § 36 odst. 1 písm. c) ZDP (35 %).²⁶⁸

V minulosti se NSS zabýval otázkou, zda profesionální sportovci – daňoví nerezidenti, mohou provozovat sportovní činnost v rámci stálé provozovny²⁶⁹, tj. zda příjmy z osobně vykonávané činnosti sportovce lze podřadit pod § 22 odst. 1 písm. a) ZDP. NSS v této věci zaujal jasné stanovisko: „*Lze konstatovat, že zákon o daních z příjmů v ustanovení § 7 odst. 3 a § 22 odst. 1 písm. f) kvalifikuje příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. c), f) a písm. g) bodech 1. a 2. plynoucí poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 3 jako samostatný základ daně pro zdanění zvláštní sazbou daně. Vzhledem k výše provedenému rozboru ustanovení Smlouvy je tedy zřejmé, že výklad předestřený stěžovatelem, dle něhož by příjem z osobně vykonávané činnosti sportovce bylo možno zdanit nikoli dle speciálního ustanovení, nýbrž též dle obecných ustanovení týkajících se všech příjmů z činností stálé provozovny podniku, by odporoval české právní úpravě, jejíž aplikaci mezinárodní smlouva nevylučuje ani žádným způsobem nemodifikuje.*“²⁷⁰ Svůj závěr podpořil NSS také odkazem na čl. 17 SZDZ, jenž je odrazem § 22 odst. 1 písm. f) bodu 2. ZDP ve spojitosti s čl. 7 odst. 7 SZDZ, který přiznává čl. 17 SZDZ speciální postavení.

Povinností sportovce (daňového nerezidenta) je oznámit osobě plátce své skutečné daňové rezidenství. Povinností plátce (např. klubu) je následně na základě této informace provést pod vlastní majetkovou odpovědností zdanění formou srážky daně podle zvláštní sazby daně u zdroje. Teprve poté sportovci vyplatí již zdaněnou odměnu za sportovní činnost. Sraženou daň je plátce povinen na základě § 38d odst. 3 ZDP odvést svému místně příslušnému správci daně do konce kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém byl

²⁶⁸ K tomuto blíže podkapitola 2.1.2 této práce a § 36 odst. 1 písm. a) a c) ZDP.

²⁶⁹ ZDP definuje stálou provozovnu v § 22 odst. 2 jako „*místo k výkonu činností poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 na území České republiky, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště), staveniště [...]*“. Stálá provozovna je rovněž nedílnou součástí mezinárodních smluv (čl. 5). Stálá provozovna nemá právní osobnost a není nositelem daňové povinnosti, tj. není daňovým subjektem. Nositelem práv a povinností je daňový nerezident, kterému stálá provozovna vznikla (srov. GFŘ, Metodický pokyn k postupu při zdaňování příjmů daňových nerezidentů z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny č. j. 79599/19/7100-40113-010370).

²⁷⁰ Rozsudek NSS ze dne 22. 11. 2007, č. j. 9 Afs 55/2007-76.

povinen provést srážku. Plátce mj. odpovídá též za správnou aplikaci mezinárodní smlouvy.²⁷¹

Sporem o daňové (ne)rezidenství se zabýval NSS také v rozsudku ze dne 1. 11. 2017, č. j. 1 Afs 239/2017-39. V projednávané věci zpochybnil správce daně postup fotbalového klubu FK Teplice, který v období ledna až března 2011 svému hráči původem z Bosny a Hercegoviny nejprve srážel daň prostřednictvím zvláštní sazby daně jakožto daňovému nerezidentovi, avšak v období měsíce dubna až července 2011 již tímto způsobem nepostupoval. Tvrzeným důvodem korekce v přístupu zdanění příjmu fotbalisty bylo uzavření nájemní smlouvy k bytu v ČR, tj. vznik stálého bytu v ČR. Správce daně i přes doložení této skutečnosti dovozoval i nadále daňovou nerezidenturu, ačkoli pro své závěry nedisponoval žádnými důkazními prostředky. „V tomto směru lze přisvědčit stěžovateli, že žalovaný [Odvolací finanční ředitelství] neunesl své důkazní břemeno stran prokázání existence stálého bytu v Bosně a Hercegovině (je zjevné, že stěžovatel nemohl být nucen k prokázání skutečnosti, že stálý byt v Bosně a Hercegovině neexistuje). Pokud nebyla prokázána existence dvou stálých bytů, nebylo namístě zkoumat středisko životních zájmů, ale v souladu s čl. 4 odst. 2 písm. a) smlouvy o zamezení dvojímu zdanění určit daňovou rezidenci podle státu, ve kterém leží jediný stálý byt.“²⁷²

Pakliže sportovec nenaplnuje některý z definičních znaků daňového rezidenta ve smyslu § 2 odst. 2 a 4 ZDP a lze jej bez jakýchkoliv pochybností považovat za daňového nerezidenta, vyvstává otázka ohledně povinnosti podat daňové přiznání v souvislosti s dosaženými příjmy dle § 22 odst. 1 písm. f) bodu 2. ZDP. Sportovci, daňoví nerezidenti obecně, kteří dosáhli na území ČR pouze příjmů dle výše citovaného § 22 ZDP, tzn. daň byla srážena plátcem přímo u zdroje, jsou této povinnosti zbaveni. Tato možnost, nikoli povinnost, je implicitně stanovena v § 38g ZDP.²⁷³ Určitou výhodu poskytuje tuzemská právní úprava daňovým nerezidentům, kteří jsou zároveň rezidenty členského státu EU nebo státu, který tvoří EHP²⁷⁴. Jestliže takovýto daňový nerezident podá daňové přiznání a zahrne-li do daňového přiznání veškeré příjmy uvedené v § 22 odst. 1

²⁷¹ Srov. SOJKA, Vlastimil a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 4. vydání.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, 360 s. ISBN 978-80-7552-688-5. s. 16.

²⁷² Rozsudek NSS ze dne 1. 11. 2017, č. j. 1 Afs 239/2017-39.

²⁷³ „Daňové přiznání je povinen podat každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, přesáhly 15 000 Kč, pokud se nejedná o příjmy od daně osvobozené nebo o příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně. [...]“

²⁷⁴ Evropský hospodářský prostor.

písm. b), c), d), f), g) bodech 1, 2, 4, 5, 6, 12 až 14, h) a i) ZDP „započte se sražená daň na jeho celkovou daňovou povinnost vztahující se k příjmům ze zdrojů na území ČR, za které v ČR podává daňové priznání“.²⁷⁵ Ustanovení § 36 odst. 7 ZDP²⁷⁶ dále implicitně nabízí ve prospěch této skupiny hmotněprávní nárok v podobě možnosti uplatnění souvisejících výdajů vzniklých v souvislosti s těmito příjmy. Jedná se o legislativní snahu zabránit nerovnému zacházení s ostatními občany EU. Hmotněprávní základ bohužel není součástí vnitrostátního práva, ale jeho kořeny v rozsahu příjmů z osobně vykonávané činnosti sportovce sahají až mezi přímo použitelné články Smlouvy o založení Evropského společenství (čl. 49), resp. Smlouvy o fungování EU (čl. 56) o zákazu omezení volného pohybu služeb.²⁷⁷

3.4.3 Metody zamezení dvojímu zdanění

Způsob, jakým se lze vypořádat s dvojím zdaněním příjmů či majetku, není v rámci množiny uzavíraných mezinárodních smluv jednotný. Primárním zdrojem jednotlivých způsobů je opět modelová smlouva OECD, která reflektuje příslušné metody zamezení dvojímu zdanění v čl. 23 A („*exemption method*“ = metoda vynětí) a čl. 23 B („*credit method*“ = metoda zápočtu). Definice příslušné metody v konkrétní mezinárodní smlouvě bývá předmětem čl. 22, 23, 24 či 25, nesoucí název „Vyloučení dvojího zdanění“ případně „Zamezení dvojího zdanění“. Úkol konkrétní mezinárodní smlouvy spočívá v uplatnění jedné metody ve vztahu k určitému druhu příjmů, potažmo majetku (např. příjmů ze závislé činnosti či příjmů ze samostatné činnosti). Tímto není vyloučena možná diverzifikace metod v rámci jedné mezinárodní smlouvy, která vychází z jednotlivých preferencí smluvních států vůči danému druhu příjmů. V případě mezinárodní smlouvy uzavřené s Itálií²⁷⁸ je dělení metod v rámci konkrétního druhu příjmů ovlivněno také daňovým rezidenstvím osob.

²⁷⁵ § 36 odst. 7 ZDP.

²⁷⁶ Zaveden zák. č. 216/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

²⁷⁷ K tomuto blíže Finanční správa. Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 16. 6. 2010. In: *financnisprava.cz* [online]. [cit. 2022-02-22]. Dostupné z WWW: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/KVKDP160610.pdf>.

²⁷⁸ Sbírnka mezinárodních smluv č. 17/1985 o sjednání Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Italskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zabránění daňovému úniku.

ZDP poskytuje bližší seznámení s výše uvedenými metodami prostřednictvím § 38f ZDP.²⁷⁹ Uvedené ustanovení zejména popisuje jednotlivé formy těchto metod (tzn. [i] metodu úplného zápočtu, [ii] metodu prostého zápočtu, [iii] metodu úplného vynětí ze základu daně a [iv] metodu vynětí s výhradou progresu; k těmto bližší v následujících částech). Pakliže ČR nemá uzavřenou mezinárodní smlouvu se státem, ve kterém daňový rezident ČR během zdaňovacího období dosáhl příjmů, nabízí ZDP *de facto* pátou metodu, skrze kterou lze rovněž optimalizovat daňový základ. Odvedenou daň z příjmů z bezsmluvního státu může poplatník zahrnout mezi výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

3.4.3.1 Metoda prostého zápočtu

Metoda zápočtu, obecně, je mnohem frekventovanějším a modernějším způsobem zamezení dvojímu zdanění oproti metodě vynětí. K tomuto tvrzení se přiklání odborná literatura²⁸⁰, která nepochybně vychází ze samotných mezinárodních smluv, jejichž větší část pracuje právě s metodou zápočtu, resp. s některou ze dvou forem této metody. V případě metody úplného zápočtu lze daňovou povinnost snížit o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí, a to bez ohledu na výši daně vypočtené z těchto příjmů v zemi rezidence. Uvedená konstrukce je však schopna způsobit fiskální výpadek ve státě rezidence, ve kterém po započtení daně uhrazené ve druhém smluvním státě může dojít k nulové daňové povinnosti, kdy započtená daň z větší části či zcela pokryje celkovou daňovou povinnost daňového subjektu, tzn. i za příjmy ze zdrojů státu rezidence. Právě z tohoto důvodu je drtivá většina mezinárodních smluv nakloněna metodě prostého zápočtu. Druhá z uvedených metod umožňuje započíst daň toliko v takové výši, v jaké by z příjmů ze zahraničí byla zaplacená daň v tuzemsku.²⁸¹ *„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*

²⁷⁹ NOVÁKOVÁ, Lenka; KRÁLOVÁ, Daniela. *Daň z příjmů fyzických osob v mezinárodním kontextu*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, 216 s. ISBN 978-80-7676-233-6. s. 56 – 57.

²⁸⁰ NOVÁKOVÁ, Lenka; KRÁLOVÁ, Daniela. *Daň z příjmů fyzických osob v mezinárodním kontextu*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, 216 s. ISBN 978-80-7676-233-6. s. 64.

²⁸¹ VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů. 3. vydání*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, 424 s. ISBN 978-80-7676-236-7. s. 378.

odčitatelných od základu daně a nezdanitelných částí základu daně.“²⁸² Nejlépe lze aplikaci metody prostého zápočtu demonstrovat na konkrétním příkladu.

Zadání:

„Pan Jakub Novák, je český fotbalista a současně též tuzemský daňový rezident. Svoji fotbalovou kariéru spojil v roce 2021 se slovenským klubem MŠK Žilina, se kterým uzavřel hráčskou smlouvu až do roku 2024. Se svojí rodinou žije ve Frýdku-Místku. Pan Novák je živnostníkem (živnost volná) a dosahuje příjmů i na území ČR (příjmy mimo sportovní činnost). Jeho hrubý příjem z podnikání ze zdrojů na území ČR činil v roce 2021 celkem 1.000.000 Kč (výdaje uplatňuje procentem z příjmu [60 %]). Hrubý příjem ze zahraničí činil v témže roce celkem 90.000 EUR²⁸³. Kolik činila daň z příjmů pana Nováka za rok 2021 (včetně porovnání s rokem 2022) po započtení sražené daně v SR?“

Řešení: Tabulka č. 7 – Metoda prostého zápočtu (údaje v Kč)

Složky	2021	2022
1. Hrubý příjem ze zdrojů v ČR	1.000.000	1.000.000
2. Hrubý příjem ze zdrojů v SR (EUR)	90.000	90.000
3. Sražená daň v SR ²⁸⁴ (EUR)	17.100	17.100
4. Hrubý příjem celkem (ř. 1. + ř. 2.)	3.308.500	3.208.600
5. Základ daně celkem	$3.308.500 - 1.200.000 = 2.108.500^{285}$	$3.208.600 - 1.200.000 = 2.008.600$
6. Daň celkem	$1.701.168^{286} \times 0,15 = 255.175,20$ $407.332 \times 0,23 = 93.686,36$ $\Sigma 348.861,56 \cong 348.862$	$1.867.728 \times 0,15 = 280.159,20$ $140.872 \times 0,23 = 32.400,56$ $\Sigma 312.559,76 \cong 312.560$
7. Základ daně (ze zahraničí)	$2.308.500 - 1.200.000 = 1.108.500$	$2.208.600 - 1.200.000 = 1.008.600$
8. Uhrazená srážková daň v Kč	$17.100 \times 25,65 = 438.615$	$17.100 \times 24,54 = 419.634$

²⁸² § 38f odst. 2 ZDP.

²⁸³ Pro zjednodušení výpočtu uvádím jednotný kurz za zdaňovací období 2021, jenž činil 25,65 CZK/EUR (vyhlášen MF ve Finančním zpravodaji 1/2022). Jednotný zdaňovací kurz za zdaňovací období 2022 činil 24,54 CZK/EUR (vyhlášen MF ve Finančním zpravodaji 1/2023). Pakliže poplatník vede účetnictví dle ZoÚ, je povinen použít kurzy vyhlášené ČNB ve smyslu § 24 výše citovaného zákona.

²⁸⁴ Dle § 43 odst. 1 písm. b) SZDP, s přihlédnutím k § 16 odst. 1 písm. d) SZDP, činí srážková daň v případě příjmů sportovců dosažených na území SR, kteří jsou slovenskými daňovými nerezidenty, 19 % z takto dosažených příjmů.

²⁸⁵ Výdaje uplatněny dle § 7 odst. 7 písm. b) ZDP. Maximálně však do částky 1.200.000 Kč.

²⁸⁶ 48násobek průměrné mzdy v roce 2021 činil celkem 1.701.168 Kč; v roce 2022 celkem 1.867.728 Kč.

9. Podíl příjmů k zápočtu (ř. 7 / ř. 5 x 100)	$1.108.500 / 2.108.500 \cong 0,5257$ $0,5257 \times 100 = 52,57 \%$	$1.008.600 / 2.008.600 \cong 0,5021$ $0,5021 \times 100 = 50,21 \%$
10. Maximální zápočet (ř. 6 x ř. 9 / 100)	$348.862 \times 0,5257 =$ $= 183.396,753$	$312.560 \times 0,5021 =$ $= 156.936,376$
11. Daň po zápočtu (ř. 6 – ř. 10)	$348.862 - 183.396,753$ $= 165.465,247 \cong$ 165.466	$312.560 - 156.936,376$ $= 155.623,624 \cong$ 155.624
12. Daň po odečtení základní slevy	$165.466 - 27.840 =$ $= \mathbf{137.626}$	$155.624 - 30.840 =$ $= \mathbf{124.784}$

Zdroj: Vlastní zpracování dle: VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, 424 s. ISBN 978-80-7676-236-7. s. 378 – 379.

Pan Novák učiní podání daňového přiznání pouze v ČR s tím, že požádá místně příslušného slovenského správce daně o potvrzení o uhrazení daně ve smyslu § 51g odst. 2 SZDP a § 38f odst. 5 ZDP. Příjmy ze zdrojů v zahraničí promítne pan Novák v rámci daňového přiznání do Přílohy č. 3 daňového přiznání.²⁸⁷ Pokud by dosáhl příjmů i z jiné další země, je zapotřebí provést postup výpočtu samostatně pro každý zahraniční stát (viz § 38f odst. 8 ZDP).

3.4.3.2 Metoda vynětí s výhradou progresse

Metoda vynětí je z pohledu mezinárodního zdanění příjmů profesionálních sportovců oproti metodě zápočtu, resp. prostého zápočtu, metodou spíše marginální. Tento způsob zabránění dvojímu zdanění má své využití především u příjmů ze závislé činnosti, a to zejména ve starších mezinárodních smlouvách (typicky mezinárodní smlouva se Spojeným královstvím). Principem tohoto způsobu je vyjmout příjem, který může být zdaněn v zahraničí, ze základu daně v zemi rezidence daňového poplatníka. Výhoda této metody tkví především v nižších nárocích na její administrativu, neboť poplatník nemusí svému správci daně (ve státě rezidence) dokládat její skutečné uhrazení ve státě zdroje.²⁸⁸ Daňověprávní teorie dělí metodu vynětí na dva základní způsoby, a to na (i) úplné vynětí a (ii) vynětí s výhradou progresse. Pokud mezinárodní smlouva umožňuje úplné vynětí, příjmy, které podléhají zdanění v zahraničí se bez jakýchkoliv korekcí plně vyjmou ze zdanění v zemi rezidence a žádným způsobem neovlivní výši daně ze zbývajících příjmů.²⁸⁹

²⁸⁷ Tiskopis MF č. 25 5405/P3 – vzor č. 13; příloha č. 7 této práce.

²⁸⁸ K tomuto se v minulosti vyjádřil NSS v rozsudku ze dne 9. 8. 2018, č. j. 1 Afs 292/2017-37.

²⁸⁹ NOVÁKOVÁ, Lenka; KRÁLOVÁ, Daniela. *Daň z příjmů fyzických osob v mezinárodním kontextu*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, 216 s. ISBN 978-80-7676-233-6. s. 63.

Srov. VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, 174 s. ISBN 978-80-7357-550-2. s. 159.

Metoda vynětí s výhradou progresse společně s metodou prostého zápočtu představují v současné době nejvyužívanější způsoby zamezení dvojímu zdanění v rámci mezinárodních smluv. ZDP vykládá metodu vynětí s výhradou progresse v § 38f odst. 7 následovně: „*Při použití metody vynětí s výhradou progresse se z úhrnu dílčích základů daně podle § 6 až 10 sníženého o úhrn ztrát podle § 5, před uplatněním nezdanitelných částí základu daně a částek odčitatelných od základu daně vyjímají příjmy ze zdrojů v zahraničí. Z ostatního příjmu poplatníka se vypočte daň sazbou daně zjištěnou ze základu daně nesníženého o vyjmuté příjmy ze zdrojů v zahraničí.*“

Metodu vynětí s výhradou progresse lze dále členit dle způsobu výpočtu na metodu vrchního dílku (angl. „*top slicing*“) a metodu zprůměrování (angl. „*averaging*“), přičemž pouze druhá z jmenovaných je v tuzemsku v současné době užívána. „*Při této metodě se vypočítá průměrné daňové zatížení připadající na celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka a takto zjištěné procento daně se použije pro výpočet daně z příjmů tuzemských.*“²⁹⁰ S přihlédnutím k názvu metody, je žádoucí uvést, že její praktický a ekonomický význam se pojí výhradně s progresivním zdaněním příjmů. Z tohoto důvodu většina starší odborné literatury při výkladu této problematiky čerpá z doby progresivního zdaňování.²⁹¹ Určitý názorový rozkol panoval v období účinnosti tzv. solidárního zvýšení daně.²⁹² V reakci na časté dotazy směrem ke správcům daně vydalo GFŘ stanovisko²⁹³, kterým jasně deklarovalo, že solidární zvýšení daně nedopadá na příjmy vyjímané ze základu daně, nýbrž toliko na ostatní příjmy ze zdrojů státu rezidence, pokud tyto příjmy splní podmínku pro uplatnění § 16a ZDP, ve znění účinném do 31. 12. 2020. Metoda vynětí s výhradou progresse se tak dočkala svého plného využití až s příchodem roku 2021, kdy se ZDP po třináctileté odmlce znovu přiklonil k progresivní sazbě daně z příjmů fyzických osob.

²⁹⁰ SOJKA, Vlastimil a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 4. vydání.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, 360 s. ISBN 978-80-7552-688-5. s. 36.

²⁹¹ Progresivní sazba daně z příjmů fyzických osob byla v ČR naposledy v účinnosti do 31. 12. 2007 (viz § 16 odst. 1 ZDP, ve znění účinném do 31. 12. 2007).

²⁹² Viz § 16a ZDP, ve znění účinném od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2020.

²⁹³ Finanční správa. Aktuálně k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015 – Daň z příjmů fyzických osob. In: *financnisprava.cz* [online]. 11. 01. 2016. [cit. 2022-05-20]. Dostupné z WWW: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/dotazy-a-odpovedi/dan-z-prijmu-fyzickych-osob/aktualne-k-dani-z-prijmu-fyzickych-osob-za-zdanovaci-obdobi-2015>.

Tabulka č. 8 – Metoda vynětí s výhradou progrese (metoda zprůměrování), za zdaňovací období 2021 a 2022 (údaje v Kč)

Složky	2021	2022
1. Tuzemský základ daně (dle § 7 ZDP, po odečtení výdajů)	$2.800.000 - 1.200.000 = 1.600.000$	$2.800.000 - 1.200.000 = 1.600.000$
2. Zahraniční základ daně ze závislé činnosti	600.000	600.000
3. Celosvětový základ daně	$1.600.000 + 600.000 = 2.200.000$	$1.600.000 + 600.000 = 2.200.000$
4. Daň z celosvětového základu daně	$[(0,15 \times 1.701.168) + (0,23 \times 498.832)] = 369.906,56$	$[(0,15 \times 1.867.728) + (0,23 \times 332.272)] = 356.581,76$
5. Průměrná daňová zátěž	$(369.906,56 / 2.200.000 \times 100) = 16,81 \%$	$(356.581,76 / 2.200.000 \times 100) = 16,21 \%$
6. Daň z tuzemského základu daně	$0,1681 \times 1.600.000 = 268.960$	$0,1621 \times 1.600.000 = 259.360$

Zdroj: Vlastní zpracování dle: NOVÁKOVÁ, Lenka; KRÁLOVÁ, Daniela. *Daň z příjmů fyzických osob v mezinárodním kontextu*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, 216 s. ISBN 978-80-7676-233-6. s. 63.

3.5 Daňový režim sportovních trenérů

Za vznikem zvláštní právní úpravy sportovního práva daného státu stojí v drtivé většině snaha legislativně upravit specifické právní vztahy sportovců spojené s výkonem sportovní činnosti. Profesionální sportovce lze tedy globálně a bezpochyby označit za primární subjekty sportovního práva. Neméně důležitou osobnostní složku sportovního prostředí tvoří rovněž trenéři, resp. trenérské štáby sportovních klubů.

Zákon o podpoře sportu se termínu „trenér“ či „sportovní trenér“ zcela vyhýbá. Pasivní cestou se vydává rovněž i ZDP. V kontextu dosavadního obsahu práce se nabízí otázka, zda lze aplikovat závěry přílehlavé judikatury NSS z oblasti daní a sportu také na tyto osoby? Východiskem k odpovědi na položenou otázku by mohlo být legislativní vymezení termínu sportovní činnost, bohužel i v této věci tuzemský právní řád mlčí. Určitou legislativní zmínku obsahuje příloha č. 4 nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních živností, u již citovaného oboru živnosti č. 74 – Provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti. „Obsahem činnosti není poskytování tělovýchovných služeb (činnost trenérů) ani činnost amatérských výkonných

sportovců.“ Ačkoli by se *de iure* mohlo zdát, že trenérskou činnost nelze podřadit pod výše uvedený obor živnosti, ustálená právní praxe v případě trenérů hovoří *mutatis mutandis* o obdobném přístupu jako v případě sportovců.²⁹⁴ Určovatelem druhu pobíraného příjmu (příjem dle § 6 ZDP vs. příjem dle § 7 ZDP) je i zde typ smluvního vztahu založený mezi trenérem a sportovním klubem (pracovní poměr, poměr na dohodu konanou mimo pracovní poměr²⁹⁵ či vztah konstituovaný inominátní smlouvou ve smyslu § 1746 odst. 2 OZ).

Nejvíce preferovaným způsobem je samozřejmě občanskoprávní vztah, na jehož základě lze dosažené příjmy danit v rámci § 7 ZDP. Mé závěry rovněž podporují veřejně dostupné údaje z živnostenského rejstříku, kde lze vyhledat řadu prvoligových fotbalových trenérů, kteří disponují oborem živnosti č. 74. Z náhledu do živnostenského rejstříku je dále patrné, že řada trenérů provozuje živnost vázanou, konkrétně obor „Poskytování tělovýchovných a sportovních služeb v oblasti“ (v oblasti fotbalu). Zastávám názor, že jediným správným způsobem (v rovině *de iure*) provozování činnosti trenéra na bázi podnikatelského vztahu je toliko na podkladě živnosti vázané, neboť činnost trenéra v rámci profesionálního fotbalu nelze vykonávat bez držení potřebného stupně licence.²⁹⁶ Svě tvrzení mohu podpořit přílohou č. 2 ZoŽP, která mj. stanovuje požadovanou odbornou způsobilost právě k oboru „Poskytování tělovýchovných a sportovních služeb v oblasti“, kterou lze prokázat mj. „*profesní kvalifikací pro příslušnou oblast tělovýchovné činnosti*“.²⁹⁷ Na druhé straně judikatura NSS²⁹⁸ stále připouští možnost výkonu trenérské činnosti rovněž v režimu výkonu tzv. nezávislého povolání ve smyslu § 7 odst. 2 písm. c) ZDP.

²⁹⁴ KOHOUT, David. *Právní postavení sportovních trenérů v České republice*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2022-05-20]. ASPI_ID_LIT260368CZ. Dostupné v Systému ASPI.

²⁹⁵ Využíváno zejména u sportovních klubů na nižší úrovni.

²⁹⁶ Blíže k jednotlivým trenérským licencím v prostředí fotbalu Řád trenérů FAČR dostupný na webových stránkách www.fotbal.cz.

²⁹⁷ Odbornou způsobilost k tomuto oboru živnosti lze dále prokázat a) vysokoškolským vzděláním ve studijním programu a studijním oboru zaměřeném na tělesnou kulturu, tělovýchovu a sport, nebo b) vyšším odborným vzděláním v oboru vzdělání zaměřeném na tělesnou kulturu, tělovýchovu a sport, nebo c) osvědčením o rekvalifikaci nebo jiným dokladem o odborné kvalifikaci pro příslušnou pracovní činnost vydaným zařízením akreditovaným podle zvláštních právních předpisů, nebo zařízením akreditovaným Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy, nebo ministerstvem, do jehož působnosti patří odvětví, v němž je živnost provozována.

²⁹⁸ Srov. rozsudek NSS ze dne 9. 7. 2009, č. j. 5 Afs 71/2008-52 či rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016-54.

3.6 Daňový režim rozhodčích na úrovni profesionálního fotbalu

Dalšími významnými subjekty sportovního práva, jimž rovněž může vzniknout daňová povinnost v souvislosti s výkonem jejich činnosti, jsou rozhodčí. I v této části nahlédnu do útrob fotbalového prostředí, jehož ústřední tuzemská organizace FAČR v minulosti legislativně vstoupila do této problematiky prostřednictvím Metodického pokynu Legislativně právního oddělení FAČR č. 4/2015, Daňověprávní postavení rozhodčích a delegátů. Na základě tohoto interního metodického pokynu vydaného s odkazem na Řád rozhodčích a delegátů stanovila FAČR jako předpoklad pro výkon funkce rozhodčího pro ty, kteří působí, resp. chtějí působit v soutěžích, jejichž řídicím orgánem je Řídící komise pro Čechy, Řídící komise pro Moravu nebo Ligové shromáždění právě nutnost disponování živnostenským oprávněním. I přes určité výkladové nejasnosti obsažené v Řádu rozhodčích a delegátů týkající se potřeby živnostenského oprávnění odvodila FAČR své závěry z obsahového vymezení oboru živnosti volné č. 74, která explicitně připouští výkon činnosti rozhodčích v rámci tohoto oboru: *„Činnost výkonných sportovců, případně rozhodčích, provozovaná samostatně a za účelem dosažení zisku.“*

GFŘ se posléze ohradilo proti tomuto výkladu prostřednictvím stanoviska k posouzení charakteru činnosti fotbalových rozhodčích a s tím související možnosti uplatnit výdaje procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 ZDP, č. j. 17214//17/7100-10111-401062²⁹⁹, ve kterém primárně zpochybnilo naplnění dvou základních znaků živnosti, a to samostatnosti a provozování činnosti vlastním jménem, když oba tyto znaky negativně ovlivňuje právě vztah rozhodčích vůči FAČR, jež řídí jejich činnost a jejíž jménem rozhodčí v rámci utkání vystupují. *„Bez ohledu na to, zda je pro výkon činnosti rozhodčího živnostenské oprávnění Řádem vyžadováno, či nikoliv, dle GFŘ nelze činnost rozhodčího FAČR považovat za živnost. Ani příjmy plynoucí z této činnosti tak není možné zdaňovat jako příjmy ze živnostenského podnikání s možností uplatňovat výdaje procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 ZDP ve výši 60 %.“*

Apelem pro vydání stanoviska GFŘ se stal původní rozsudek³⁰⁰ ve věci Davida Lafaty, kterým Krajský soud v Českých Budějovicích zamítl všechny

²⁹⁹ Finanční správa. Stanovisko GFŘ k posouzení charakteru činnosti fotbalových rozhodčích a s tím související možnosti uplatnit výdaje procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 ZDP. In: *financnisprava.cz* [online]. 23. 2. 2017. [cit. 2022-06-11]. Dostupné z WWW: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/f-novinky/rozhodci_2017_02.pdf.

³⁰⁰ Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 9. 2016, č. j. 51 Af 4/2016-30.

žaloby bývalého fotbalisty. Za zlomový moment v rámci současného náhledu na daňověprávní postavení fotbalových rozhodčích lze považovat vydání rozsudku NSS ve shora uvedené věci (blíže viz podkapitola 3.3.2.3), kdy NSS vyhověl kasační stížnosti fotbalisty. V intencích obsahu tohoto rozsudku zaujalo GFŘ nové stanovisko³⁰¹, kterým primárně cílí na profesionální sportovce, avšak v jeho závěru výslovně přiznává možnost uplatnění výdajů procentem z příjmu ve výši 60 % taktéž rozhodčím, kteří disponují příslušným živnostenským oprávněním.

3.7 Daňový režim profesionálních sportovců na Slovensku

Současný daňověprávní režim profesionálních sportovců v SR, obdobně jako v ČR, úzce souvisí s jejich pracovněprávním postavením, přičemž jej lze vhodně rozdělit do tří základních časových linií, a to na linii (i) před přijetím zákona o sportu, (ii) po přijetí této právní úpravy a (iii) po přijetí novely zákona o sportu, která nabyla účinnosti dne 1. 2. 2020.^{302,303}

Úvodní časová linie příkladně kopírovala tehdejší právní stav v ČR, avšak s jedním rozdílem (viz níže). Profesionální sportovci vykonávali sportovní činnost okrajově jako (i) zaměstnanci s příjmy ze závislé činnosti dle § 5 SZDP (např. zaměstnanci Národního sportovního centra), nejčastěji však jako (ii) osoby samostatně výdělečně činné s příjmy z jiné samostatně výdělečné činnosti ve smyslu § 6 odst. 2 SZDP, případně jako (iii) osoby, dosahující primárně jiných příjmů, přičemž nahodilé příjmy ze sportovní činnosti odpovídaly ostatním příjmům dle § 8 odst. 1 písm. j) SZDP. Zavedená praxe na rozdíl od té tuzemské nevytvořila slovenským sportovcům status podnikatele, tzn. že dosahované příjmy (nikoliv ze závislé činnosti) nemohly být řazeny mezi příjmy ze živnosti dle § 6 odst. 1 písm. b) SZDP, napříč tomu, že slovenský ZoŽP³⁰⁴ v § 3, definujícím činnosti, které nejsou živnostmi, výslovně sportovní činnost neuváděl. Jedinou legislativní zmínku v souvislosti s právním postavením profesionálních sportovců obsahoval zákon č. 311/2001 Z. z. zákonník práce, v znení do 31. 12. 2015 v § 3

³⁰¹ Finanční správa. Sdělení GFŘ k rozsudku NSS ve věci zdaňování příjmů profesionálních sportovců. In: *archiv.financnisprava.cz* [online]. 25. 07. 2017. [cit. 2022-06-11]. Dostupné z WWW: <https://archiv.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/informace- stanoviska-a-sdeleni/2017/Sdeleni-GFR-k-rozsudku-nejvyssiho-spravniho-soudu-ke-zdanovani-profi-sportovcu-8678>.

³⁰² Viz pozn. pod čarou č. 34.

³⁰³ GREGUŠ, Jozef. Právne postavenie profesionálnych športovcov optikou závislej práce. In: *Bulletin slovenskej advokácie*. Bratislava: Slovenská advokátska komora, 2020, 5/2020, Ročník XXVI, 82 s. ISSN 1335-1079. s. 29 – 30.

³⁰⁴ Zákon č. 455/1991 Zb. Zákon o živnostenskom podnikaní (živnostenský zákon).

odst. 2, podle kterého se pracovněprávní vztahy profesionálních sportovců řídily ustanoveními zákoníku práce, pokud zvláštní předpis nestanovil jinak. Právní úprava však jakoby ignorovala skutečnost, že žádný zvláštní předpis neexistuje. Kogentní charakter pracovněprávních norem vytvořil mezi sportovci a sportovními kluby nevoli k uzavírání pracovních smluv, protože z tohoto důvodu byly nejčastěji uzavírány smlouvy nepojmenované dle § 51 zák. č. 40/1964 Zb. Občianský zákonník, v znení do 31. 12. 2015 či dle § 269 odst. 2 zák. č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník, v znení do 31. 12. 2015.³⁰⁵

Obdobně jako v ČR i v SR lze v rámci příjmů ze samostatné činnosti uplatňovat výdaje ve výši prokazatelně vynaložené na dosažení příjmů či procentem z příjmů.³⁰⁶ SZDP v § 6 odst. 10³⁰⁷ na rozdíl od ZDP v § 7 odst. 7, nerozlišuje více procentních pásem podle typu dosahovaného příjmu. Domnívám se, že k utlumení debaty o tom, zda by sportovci přeci jen mohli být považováni za podnikatele (jakkoli slovenský právní řád neuznává status profesionálního sportovce podnikatele), přispělo rovněž toto ustanovení SZDP, které nezvýhodnilo osoby s příjmy z podnikání (z živnostenského podnikání) oproti osobám s příjmy z jiné samostatně výdělečné činnosti, jako je tomu v případě ZDP.

Situace ohledně daňového právního postavení trenérů byla na sklonku roku 2015 obdobná současné situaci v ČR, tzn. že trenéři provozovali trenérskou činnost v rámci živnosti vázané, tj. dosahované příjmy řadili přímo pod příjmy ze živnosti dle § 6 odst. 1 písm. b) SZDP. S příchodem zákona o sportu nicméně došlo k rezolutnímu zamezení vykonávání trenérské činnosti v postavení podnikatele, prostřednictvím doplnění § 3 slovenského ZoŽP o písm. e): „*Živnosťou nie je činnosť športovca a športového odborníka podľa osobitného predpisu.*“³⁰⁸

Jak již bylo naznačeno výše, významné legislativní změny v oblasti sportu lze přičítat zákonu o sportu, který přinesl mj. institut smlouvy o profesionálním vykonávání sportu a smlouvy o výkonu činnosti sportovního odborníka.

³⁰⁵ GÁBRIŠ, Tomáš. *Športové právo*. Žilina: Eurokódex, 2011, 544 s. ISBN 978-80-8944-752-7, s. 211 – 214.

³⁰⁶ BABČÁK, Vladimír. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: Epos, 2012, 670 s. ISBN 978-80-8057-971-5. s. 280.

³⁰⁷ V současné době lze v SR uplatnit výdaje procentem z příjmů dle § 6 SZDP maximálně do výšky 60 % z úhrnu příjmů uvedených v odst. 1 a 2, maximálně však v částce 20.000 EUR.

³⁰⁸ SEPEŠI, Peter. Zákon č. 440/2015 Z.z. o športe - OTÁZKY a ODPOVEDE. In: *ucps.sk*. [online]. 09. 01. 2016. [cit. 2022-06-23]. Dostupné z WWW: http://www.ucps.sk/zakon_o_sporte_FAQ_vseobecne.

„Profesionálny športovec vykonáva šport na základe zmluvy o profesionálnom vykonávaní športu, ak výkon jeho činnosti spĺňa znaky závislej práce.“^{309,310} Smlouva o profesionálním vykonávání sportu představuje tzv. jiný pracovněprávní vztah, na který se delegovaně vztahují vybraná ustanovení zák. č. 311/2001 Z. z. zákonníku práce, v znení neskorších predpisov (dále jen „SZP“)³¹¹, pokud toto zákon o sportu výslovně stanovuje.³¹² V částech, kde této právní úpravy nelze využít, je nezbytné smluvní vztah spravovat příslušnými ustanoveními zák. č. 40/1964 Zb. Občianskeho zákonníku.³¹³ Přejod na nový smluvní typ se týká veškerých profesionálních sportovců, jejichž jimi vykonávaná sportovní činnost naplňuje znaky závislé práce bez ohledu na povahu uzavřeného smluvního vztahu, a to od 1. 1. 2019.³¹⁴ Adekvátní úpravou prošel také SZDP, ve kterém došlo vložením § 5 odst. 1 písm. m) k zařazení příjmů z činnosti sportovce na základě smlouvy o profesionálním vykonávání sportu a příjmů z činnosti sportovního odborníka na základě smlouvy o výkonu činnosti sportovního odborníka mezi příjmy ze závislé činnosti.

Profesionální sportovci mohou mimo shora uvedený smluvní vztah dále využít pracovněprávního vztahu či vztahu obdobného pracovněprávnímu vztahu³¹⁵, případně vykonávat sport jako osoba samostatně výdělečně činná. Poslední způsob nově reflektuje také SZDP, konkrétně v § 6 odst. 2 písm. e), jenž svým odkazem poskytuje ucelený přehled příjmů jednak sportovců a zároveň sportovních odborníků, které odpovídají tomuto ustanovení.³¹⁶ Jedná se především o sportovce individuálních sportovních odvětví, pro které sportovní činnost představuje primární zdroj obživy. Smluvní vztah mezi těmito sportovci

³⁰⁹ § 4 odst. 3 písm. a) zákona o sportu, ve znění do 31. 1. 2020.

³¹⁰ „Závislá práca je práca vykonávaná vo vzťahu nadriadenosti zamestnávateľa a podriadenosti zamestnanca, osobne zamestnancom pre zamestnávateľa, podľa pokynov zamestnávateľa, v jeho mene, v pracovnom čase určenom zamestnávateľom.“ (§ 1 odst. 2 zák. č. 311/2001 Z. z. zákonník práce).

³¹¹ § 46 odst. 1 zákona o sportu ve vztahu k § 1 odst. 3 SZP.

³¹² Zákon o sportu pracuje jednak s odkazy v poznámkách pod čarou, dále explicitně jmenuje konkrétní ustanovení přímo v textu zákona či v § 46 odst. 2 zákona o sportu poskytuje výčet konkrétních ustanovení SZP.

³¹³ GÁBRIŠ, Tomáš. Status profesionálnych športovcov v SR po novele zákona o športe účinnej od 1.2.2020. In: *ucps.sk* [online]. 20. 03. 2020. [cit. 2022-07-02]. Dostupné z WWW: http://www.ucps.sk/Status_profesionalnych_sportovcov_v_SR_po_novele_zakona_o_sporte_u_cinnej_od_1_2_2020#InsertNoteID_39.

³¹⁴ Viz § 102 odst. 4 zákona o sportu.

³¹⁵ V tomto případě je nezbytné dosažené příjmy zařadit pod příjmy dle § 5 odst. 1 písm. a) SZDP. Pod vztahem obdobným pracovněprávnímu vztahu si lze představit služební poměr policistů, celníků či vojáků.

³¹⁶ Mimo příjmy profesionálních sportovců v pozici osob samostatně výdělečně činných dále příjmy amatérských sportovců, a to (i) na základě smlouvy o amatérském vykonávání sportu, (ii) na základě smlouvy o přípravě talentovaného sportovce a (iii) bezesmluvních amatérů.

a sportovními organizacemi bývá i nadále zakládán na podkladu výše uvedených pramenů soukromého práva (občanský zákoník a obchodní zákoník), čemuž přisvědčuje i důvodová zpráva k zákonu o sportu.

Novela zákona o sportu zrevidovala § 4 odst. 3 písm. a) následovně: „*Profesionálny športovec vykonáva šport na základe zmluvy o profesionálnom vykonávaní športu alebo inej zmluvy, ak vykonáva šport pre športovú organizáciu ako samostatne zárobkovo činná osoba podľa písmena c).*“ Aktuální znění zákona o sportu tak explicitně připouští dvojkolejnost v rámci výše citovaného ustanovení, a to jednak vykonávání sportovní činnosti na základě smlouvy o profesionálním vykonávání sportu, přičemž tyto příjmy lze i nadále řadit mezi příjmy ze závislé činnosti [viz § 46 odst. 1 zákona o sportu ve vztahu k § 5 odst. 1 písm. m) SZDP], a dále též na základě tzv. inominátní smlouvy, kdy dosažené příjmy náleží mezi příjmy z jiné samostatně výdělečné činnosti. Ačkoli takto uzavřený smluvní vztah splní znaky závislé práce, je nutné na něj nahlížet dle § 46 odst. 10 téhož zákona jako na obchodněprávní vztah. Tato novela zapříčinila vzniku řadě diskuzí právních teoretiků, neboť dle některých slovenských autorů se zákon o sportu přijetím této novely dostal do konfliktu s § 1 odst. 3 SZP, který mj. uvádí, že závislá práce nemůže být vykonávána ve smluvním občanskoprávním či obchodněprávním vztahu. Jádro diskuzí tkví v neexistenci kritérií pro volbu mezi smluvními typy.³¹⁷ Zcela odůvodněné obavy panují nad praxí, kterou může tato novela přinést, kdy volba toho či onoho smluvního typu bude ovlivněna především požadavky sportovního klubu (silnější strany smluvního vztahu), sekundárně pak požadavky sportovce, aniž by kontraktační proces zohledňoval skutečný smysl právní úpravy, tj. uzavírat inominátní smlouvy primárně tam, kde sportovní činnost vykazuje znaky nezávislosti, tzn. v individuálních sportovních odvětvích.

Oprávnění vykonávat činnost profesionálního sportovce jako samostatně výdělečně činná osoba vznikne až zápisem do registru fyzických osob ve sportu ve smyslu § 80 zákona o sportu. Z tohoto veřejně dostupného registru spravovaným Národným športovým centrem lze jednoduše ověřit četnost uzavírání inominátních smluv. V rámci zkoumaného fotbalového prostředí se jedná spíše o výjimky, neboť podstatná většina profesionálních fotbalistů uzavírá

³¹⁷ GÁBRIŠ, Tomáš. Status profesionálnych športovcov v SR po novele zákona o športe účinnej od 1.2.2020. In: *ucps.sk* [online]. 20. 03. 2020. [cit. 2022-07-02]. Dostupné z WWW: http://www.ucps.sk/Status_profesionalnych_sportovcov_v_SR_po_novele_zakona_o_sporte_u_cinnej_od_1_2_2020#InsertNoteID_39.

smlouvy o profesionálním vykonávání sportu. Menšina, jež volí cestu samostatně výdělečných osob, založila soukromoprávní vztah ve většině případů až po konci roku 2021. Důvodem může být také vypršení doby tzv. „odvodových prázdnin“, tj. doby, po kterou profesionální sportovci, vykonávající sportovní činnost na základě smlouvy o profesionálním vykonávání sportu, nebyli povinni odvádět zdravotní a sociální pojištění.³¹⁸

3.8 Návrh způsobu zdanění profesionálních sportovců *de lege ferenda*

Poslední podkapitola je jakýmsi předobrazem samotného závěru této práce, jelikož využiji dosavadní zjištění, která se pokusím aplikovat, případně se jich i vhodně vyvarovat v níže nastíněném řešení právní úpravy zdanění profesionálních sportovců *de lege ferenda*, které mi částečně odpoví na některé v úvodu položené otázky.

Tuzemský legislativní rámec nenabízí v současné době v oblasti přímých daní a sportu *de iure* jediné bezprostřední ustanovení, jež by jednoznačně odpovídalo na tento daňověprávní aspekt. Toto právní vakuum aktuálně naplňuje „řetězec“ zákonných (ZoŽP, ZDP) a podzákonných právních norem (nařízení vlády č. 278/2008 Sb.) a doposud nepřekonaná judikatura NSS. Většina odborné veřejnosti, na jejíž stranu se přikláním, dospívá opakovaně ke konsenzu, že takovýto právní stav je dlouhodobě nevyhovující. Novelizací zákona o podpoře sportu nelze docílit požadovaného záměru, a proto jediným východiskem je přijetí speciálního právního předpisu, pojmenovaného např. jako zákon o sportovní činnosti (viz SR). Ohnisko problematiky spočívá ve snaze podřadit sportovní činnost, tj. činnost, která není nikde doposud normativně definována, tzn. její znaky vykládáme především dle svých subjektivních představ, pod kogentní pracovněprávní normy upravující závislou práci.

V otázce striktní klasifikace sportovní činnosti kolektivních sportů pod závislou práci jsem nicméně skeptický, jakkoliv nezpochybňuji opodstatněné dělení individuálních a kolektivních sportovních disciplín. Určitý normativní imperativ nepředkládá ani právo EU, které ponechává otázku právního postavení profesionálních sportovců v rukách jednotlivých členských států. V rovině sekundárního práva EU totiž nenalezneme žádné nařízení či směrnici, jež by se samostatně věnovala regulaci sportu, tím spíše právnímu postavení

³¹⁸ Viz § 38ei odst. 2 zák. č. 580/2004 Z. z. o zdravotnom poistení a o zmene a doplnení zákona č. 95/2002 Z. z. o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení neskorších predpisov a § 293do zák. č. 461/2003 Z. z. o sociálnom poistení, v znení neskorších predpisov.

profesionálních sportovců. Konceptní materiál Evropské komise pro oblast sportu, Bílá kniha o sportu, se tomuto tématu rovněž vyhýbá, ačkoli obsahuje řadu významných globálních témat (např. spojení sil v boji proti dopingu, posilování prevence a boje proti rasismu a násilí, specifická sportu, volný pohyb a národnost, agenti hráčů, ochrana mladistvých sportovců aj.). Konečně primární právo EU nastíněnou otázku taktéž neřeší, přičemž oblast sportu je na velmi obecné úrovni řešena zakládajícími smlouvami toliko podpůrně.³¹⁹

Tuzemská odborná literatura a judikatura NSS se doposud shoduje na závěru, že sportovní činnost nevykazuje znaky závislé práce v takové intenzitě, aby se jednalo bez dalšího o závislou práci. Osobně s touto tezí souhlasím, avšak její přesvědčivost by mohla být navýšena zohledněním dalších jedinečných rysů výkonu sportovní činnosti, poukazujících na její specifickou povahu. Dle mého názoru odborníci opomíjí další neméně důležitý aspekt, a to že hodnotu sportovce v kolektivních sportech (nejrozšířenějších sportovních disciplín) lze vyjádřit finanční částkou, přičemž tato se výrazně promítá i na hodnotě klubu. Dostane-li se klub do finančních potíží, představují sportovci finanční nástroj, kterým lze nastalou krizi odvrátit. Pokud hráči nevypršela hráčská smlouva, a tudíž nepřestupuje jako tzv. volný hráč, je absurdní představa, že by jej klub uvolnil bez jakéhokoliv protiplnění.

Dále je zapotřebí si uvědomit, že profesionální kariéra sportovců (nejenom kolektivních) je časově omezená (jejich výkonností). Cílem každého sportovce (mimo úspěchy sportovní) je tedy ve vymezený časový úsek co nejlépe zaopatřit sebe, resp. svoji rodinu i na dobu po skončení profesionální sportovní kariéry. Řada profesionálních sportovců již od útlého věku obětuje např. rozvoj ve vzdělání na úkor sportovní kariéry, jelikož očekává kompenzaci v podobě násobně vyšších příjmů.

Poslední mnou zmíněný aspekt spočívá v rozdílném uspořádání „pracovní doby“, „pracovní náplně“ a „doby odpočinku“ oproti výkonu závislé činnosti. Tyto „veličiny“ jsou konfigurovány a definovány primárně potřebami a sportovními cíli klubů, resp. potřebami realizačních týmů (trenérů) a dále též samostatně každým sportovcem v rámci individuální přípravy, a to vše z povahy samotného sportu. Přední české fotbalové týmy v současné době hrají až tři soutěže během sezóny (na evropské úrovni a na národní úrovni – liga a pohár).

³¹⁹ RŮŽIČKA, Hynek. *Právní postavení profesionálních sportovců a profesionální smlouvy*. Praha: C. H. Beck, 2022, 205 s. ISBN 978-80-7400-895-5. s. 32.

Ačkoli mají týmy široká mužstva, je v rozporu s logikou výkonu profesionálního sportu, aby klub zohledňoval, zda některý z hráčů, nastupující pravidelně v základní sestavě, nesmí v příštím zápase zasáhnout, jelikož např. v daném týdnu překročil maximální počet „odpracovaných hodin“. Samozřejmě že týmy rotují s hráči, ale výhradně za předpokladu existence adekvátní náhrady na dané místo.

Výše nabídnuté aspekty mají poukázat zejména na specifčnost „pracovního trhu“ uvnitř sportovního prostředí, reálné ekonomické zájmy zúčastněných osob (tj. sportovců a sportovních klubů) a možnost individualizace a improvizace v potřebách jednotlivých sportovních klubů a sportovců, vedoucí k dosažení kýžených sportovních výsledků. Ačkoli ostatní evropské země uplatňují ve většině případů opačný přístup, tj. přiklání se k podřazení sportovní činnosti k závislé práci, domnívám se, že v ČR by vinnou dlouhodobé praxe (takřka 30 let) případná aplikace kogentních norem pracovního práva a s tím související překvalifikování příjmů z pohledu ZDP, deformovala sportovní prostředí.³²⁰

Speciální právní úprava by *a priori* měla obsáhle, avšak se zachováním dostatečné míry objektivitu, definovat sportovní činnost se všemi jejími aspekty. Právní úprava by mj. měla obsahovat základní členění subjektů vystupujících v rámci výkonu sportovní činnosti. Způsob zdanění příjmů dosahovaných v souvislosti s výkonem sportovní činnosti by i nadále primárně ovlivňoval typ smluvního vztahu založený mezi sportovcem a sportovní organizací na základě autonomie vůle smluvních stran. Se vznikem nové právní úpravy souvisí i povinný odkaz na tento právní předpis v dotčených ustanoveních ZDP. Pro zamezení případným pochybnostem o povaze právního jednání mezi smluvními stranami a pro účely právní ochrany sportovců by zamýšlená právní úprava měla upravovat také základní náležitosti „hráčské smlouvy“, resp. „smlouvy o výkonu sportovní činnosti“.

Závěrečná slova tedy spíše směřuji k hypotéze, nežli k definitivnímu řešení této otázky, neboť z většiny mnou využitých zdrojů vyúsťují dva způsoby řešení otázky zdanění příjmů profesionálních sportovců, a sice 1) příjmy profesionálních sportovců kolektivních sportů = příjmy ze závislé činnosti; příjmy profesionálních sportovců individuálních sportů = příjmy ze samostatné činnosti, resp. příjmy ze živnostenského podnikání nebo 2) příjmy všech profesionálních

³²⁰ Srov. RŮŽIČKA, Hynek. *Právní postavení profesionálních sportovců a profesionální smlouvy*. Praha: C. H. Beck, 2022, 205 s. ISBN 978-80-7400-895-5. s. 88.

sportovců bez ohledu na vykonávaný druh sportu = příjmy ze samostatné činnosti, resp. příjmy ze živnostenského podnikání. Mým cílem zde není vytvořit a interpretovat jednotlivé daňověprávní normy. Smyslem této části je především nastínit možný směr způsobu zdanění profesionálních sportovců, který vychází zejména z dlouhodobé zavedené praxe, reálných potřeb dotčených subjektů a legislativních nedostatků v této oblasti. Domnívám se, že řešení ad 1) primárně podporují právní teoretici, zákonodárci, zástupci MF či „hráčské odbory“. Druhý způsob řešení naopak podporují samotné subjekty provozující sportovní činnost (adresáti potenciálních norem), tzn. sportovci a sportovní kluby. Tato myšlenková dvojkolejnost představuje jednu z hlavních příčin neexistence samostatné právní úpravy sportovního práva v ČR, jelikož „ač chceme či nechceme, v první řadě se jedná primárně o finance“. Má-li být cílem zamýšlené speciální právní úpravy primárně zkvalitnění právní ochrany sportovců, tj. slabší strany smluvních vztahů, je zapotřebí důkladně zvážit možné následky direktivního řešení otázky zdanění jejich příjmů *pro futuro*.

Závěr

Analýza okruhu právních otázek, které nemají samostatný právní základ, resp. speciální zdroj úpravy, je obecně složitá záležitost. Nezbytným předpokladem každého zpracovatele takto nastavené právní analýzy je znalost vícero právních odvětví a schopnost zjištěné poznatky v souvislostech provázaně interpretovat. Tato úvodní slova jsou odrazem přístupu i k této rigorózní práci, neboť obsahové členění poukazuje na potřebu poznání sportovního práva, daňového práva, pracovního práva, případně práva živnostenského.

Sportovněprávní část rigorózní práce poodhaluje zásadní nečinnost českých zákonodárců v oblasti elementární právní úpravy skutečných, resp. praktických vztahů vznikajících uvnitř sportovního práva, tzn. vztahů mezi sportovci samotnými, mezi sportovci a kluby či mezi sportovci a veřejnou správou. Účelově pojatý zákon o podpoře sportu dle mého mínění nikdy nevytvoří potřebný právní základ sportovního práva, neboť by jeho případné novelizace a snaha o rozšíření zcela degradovaly jeho nynější účel. Stát tak svým pasivním přístupem *de facto* zavádá k řešení těchto specifických vztahů pomocí obecných právních norem, které mnohdy ani není možné ve sportovním prostředí analogicky aplikovat. Aplikaci obecných právních norem *de lege lata* nicméně považuji za stále legislativně vhodnější způsob řešení, oproti vytváření a aplikaci interní normotvorby jednotlivých sportovních svazů či asociací. Domnívám se, že v současné době již balancujeme na hraně, kdy normotvorbu vztahů sportovního práva částečně přebírají právě svazy a asociace. Jejich přesvědčení o oprávněnosti regulovat některé vztahy vychází zejména z dlouholeté zavedené praxe, prosté vnějších legislativních zásahů ze strany státu. Ačkoli jsem zastáncem autonomie sportovního prostředí, resp. liberálního modelu, nelze však z mého pohledu akceptovat autonomii legislativní. V rámci první kapitoly jsem mj. podrobněji představil institucionální aparát působící v mezinárodním a tuzemském fotbalovém prostředí, abych poukázal právě na zmíněnou správcovskou samostatnost daného sportovního odvětví. Rezignace na úpravu řady palčivých otázek (zejména definování a kategorizace sportovní činnosti, sportovní činnost vs. instituty pracovního práva, sportovní smlouvy, daňověprávní postavení sportovců aj.), tak *de facto* rozšiřuje prostor „šedé zóny“ právních otázek a prohlubuje roky užívané postupy.

Rozmanitost sportovního práva jsem ve druhé kapitole zúžil výhradně na daňověprávní aspekty sportu, primárně aspekty související s daní z příjmů

sportovců. Zvýšenou pozornost si zcela jistě zaslouží daňové rezidenství, potažmo nerezidenství, neboť určení rezidentury je vstupním krokem pro další postup správného stanovení daně. Zejména pro fotbalové prostředí jsou příznačné přesuny hráčů i v průběhu sezóny, což v některých případech může vyústit v tzv. dělenou daňovou rezidenturu, což z praktického hlediska považují za téma vhodné k odbornému řešení (blíže také podkapitola 3.4.1). Stěžejní otázkou je zařazení příjmů ze sportovní činnosti pod některý ZDP definovaný druh příjmu. Příjmy ze závislé činnosti, příjmy ze samostatné činnosti a ostatní příjmy poskytují poměrně široký rámec možností, jakým způsobem stanovit a optimalizovat daňovou povinnost sportovce.

Ačkoli jsem po vyhodnocení první kapitoly zaujal názor, že v ČR vyvstává potřeba přijetí zvláštního právního předpisu sportovního práva, nepovažuji za systematicky prospěšné radikálněji zasahovat do zavedených institutů ZDP či případně vyvíjet speciální daňověprávní normy toliko pro účely příjmů ze sportovní činnosti. Proveditelným řešením by měly být dle mého názoru vhodné odkazy v již existujících normách ZDP na speciální sportovněprávní úpravu, obdobně jako v SR. Nutným předpokladem nabízeného způsobu nápravy aktuálního stavu je však *a priori* přijetí speciální právní úpravy, viz kapitola 1.2.2 a 3.8. Druhou kapitolu jsem dále využil k vymezení rozdílu již neexistující daně stanovené paušální částkou, oproti paušální dani. Ze závěrů této části lze odvodit, že paušální daň není v případě profesionálních sportovců hojně využívaným nástrojem. Samotný závěr druhé kapitoly náleží sazbě daně dle § 16 ZDP a zvláštní sazbě daně dle § 36 ZDP. Sazba daně dle § 16 ZDP doznala s účinností od 1. 1. 2021 výrazných změn, neboť po dlouhých letech čekání došlo ke zrušení tzv. superhrubé mzdy a k zavedení progresivního zdanění. Zvláštní sazba daně dle § 36 ZDP se v prostředí sportu uplatní primárně u daňových nerezidentů. U sportovců daňových rezidentů ji lze spatřit v případech, kdy s výkonnostním sportovcem – amatérem byla uzavřena např. dohoda o provedení práce.

Vyhodnocení závěrů třetí kapitoly rigorózní práce pojmám spíše filozoficky, jelikož tato kapitola ztělesňuje rozmanitost daňověprávních aspektů sportu, která vychází zejména z kategorizace sportovců z pohledu přístupu k vykonávané sportovní činnosti, z vykonávaného sportovního odvětví či z věku sportovců. Odborné příspěvky se ve většině případů zabývají především profesionálními dospělými sportovci, avšak opomíjí, že nemalou část dospělého sportovního prostředí (fotbalového) tvoří sportovci s věkem nepřesahujícím

18 let, přičemž požadavky kladené speciálně na mladé fotbalisty se nikterak nevymykají požadavkům kladeným na jejich dospělé spoluhráče. Jakým způsobem lze tedy nahlížet na právní status těchto sportovců? Lze přistupovat k příjmům dosahovaným těmito sportovci, za situace, kdy ZoŽP podmiňuje provozování živnosti plnou svéprávností fyzických osob, jako k příjmům ze živnostenského podnikání?

Významnou skupinu sportovního prostředí tvoří také výkonnostní sportovci („neprofesionálové“ či „poloprofesionálové“), kteří současně s výkonem sportovní činnosti vykonávají např. závislou činnost. Pakliže by tento sportovec uzavřel s mateřským klubem inominátní smlouvu, která by v podstatných náležitostech odpovídala smlouvě profesionálního sportovce, a sportovec by disponoval potřebným živnostenským oprávněním, je správné sportovci neumožnit zdanit tyto příjmy v režimu příjmů ze živnostenského podnikání? Jelikož právní řád nedefinuje hranice profesionality ve sportu, je vyhodnocení této otázky výhradně v rukách orgánů Finanční správy. Mám za to, že „alibistické“ řešení v podobě zařazení těchto příjmů pod příjmy z výkonu nezávislého povolání [§ 7 odst. 2 písm. c) ZDP] není konstruktivním řešením.

V případě profesionálních dospělých sportovců již můžeme hovořit o „ucelenosti“ náhledu na danou problematiku. Bernou mincí se v tomto směru stala ustálená judikatura NSS. Velkou měrou ke stávajícímu stavu přispěl bývalý profesionální fotbalista David Lafata. Daňověprávní aspekty sportu v případě sportovců – podnikatelů však nelze omezovat výlučně na daňověprávní aspekty související pouze s daní z příjmů, neboť zasahují také např. do DPH. Rozsudek ve věci Davida Lafaty zaznamenal svůj dopad také na trenéry či rozhodčí v profesionálních sportech, které odborná literatura a odborné příspěvky v drtivé většině přehlížejí, nanejvýš na tyto osoby analogicky aplikují závěry NSS.

Téma rigorózní práce mě v úvodu přimělo k položení tří základních otázek, ke kterým nyní zaujmu své stanovisko. 1) „*Splňuje současný systém zdanění příjmů profesionálních sportovců požadavky kladené na daňový systém?*“ Velice stroze odpovím, nesplňuje, jelikož zde zcela postrádám právní perfektnost, resp. jednoduchost a srozumitelnost. Judikatura NSS nenávratně stárne, přičemž dalším zdrojem právní úpravy je podzákoný právní předpis, nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních živností. Zmíněná kombinace, dovolím si

konstatovat, je nepovedeným obrazem takřka 30letého „vývoje“, resp. ustrnutí v řešení této otázky.

2) *„Lze za současného nastavení sportovního prostředí v ČR reálně uvažovat o legislativní změně v souvislosti se zdaněním příjmů profesionálních sportovců?“* Domnívám se, že potřeba legislativní změny rezonuje primárně mezi odbornou veřejností či organizacemi typu ČAFH, nikoli však mezi dotčenými daňovými subjekty (sportovci a kluby). Tento fakt dle mého mínění výraznou měrou ovlivňuje také počínání samotných zákonodárců. Mé predikce v horizontu nejbližších 4 – 5 let jsou proto k této otázce spíše skeptické.

3) *„Je s ohledem na rysy sportovní činnosti vhodné do budoucna požadovat striktní uzavírání pracovních smluv v rámci kolektivních sportovních odvětví, oproti smlouvám nepojmenovaným?“* Své závěry k této otázce jsem již shrnul v podkapitole 3.8. Prostor k odpovědi na položenou otázku využiji apelem na narůstající potřebu přijetí speciálního právního předpisu po vzoru SR, který by obecně definoval stěžejní aspekty sportovního práva.

Cílem rigorózní práce bylo uceleným způsobem analyzovat současný právní režim sportovců v rozsahu oboru daňového práva (se specializací na daň z příjmů fyzických osob). Zpracování této problematiky nebylo snadné, neboť tuzemský právní řád uceleně neupravuje sportovní právo, ZDP explicitně neuvádí možné způsoby řešení, odborná literatura v oblasti daní a sportu dosud nebyla zpracována a možné skuliny k nahlédnutí do útrob praxe jednotlivých sportovců a sportovních klubů pro běžného člověka, stojícího vně sportovního prostředí, takřka neexistují. Přínos rigorózní práce spatřuji minimálně v nárůstu zájmu o toto téma v odborné veřejnosti, jež by mohla skrze odbornou publikaci zodpovědět nastolené otázky.

Resumé

The topic of the presented rigorous thesis is tax and legal aspects of sport in the Czech Republic. The main focus of the thesis is aspects of direct taxes and sports law, specifically income tax on professional athletes. I have chosen to elaborate on the outlined topic because of my lifelong interest in sport, especially football, which I have been actively involved in for a long time as a player and as an active member of the statutory body of the association. The topic could also be approached in the context of labour law, where the merit of the work would primarily consist in the assessment of the nature of the contractual relationship between athletes and clubs, from which the type of income received can be derived. However, I hold the view that in the case of the chosen topic it is necessary to work in parallel with both legal sectors. That being said, I am more comfortable in the environment of tax law which is why I have chosen to work primarily through the lens of this branch of law.

The thesis consists of three separate chapters. The main aim of this taxonomy is to sufficiently highlight the importance of sports law, which does not yet have an established position in the legal system of the Czech Republic. The second part of the thesis creates the legislative framework for the third chapter, which I consider to be the practical part, as it touches upon specific practical issues from the environment of taxes and sport through the case law of the Supreme Administrative Court.

The first half of the introductory part is exclusively devoted to sports law, its relationship with traditional branches of law and the definition of its subject matter – sporting activities or sport. The first chapter further includes the division of sport into different categories in terms of the relationship of the athlete to the sporting discipline.

In the context of the thesis, I consider the above division to be beneficial, although sports can be categorized using different criteria. In most cases, the degree of professionalism in the athlete's approach to the sporting activity is directly proportional to the financial reward received for their performance. The introductory part contains, among other things, a current overview of domestic legislation dealing at least marginally with sports law in comparison with Slovak legislation, which is one step ahead in direct comparison with the Czech Republic, thanks to the Act on Sports No. 440/2015 Coll.

The second half of the introductory part provides a comprehensive overview of the organisational structure of one of the most popular sports in the world, football, from both an international and a domestic perspective, including a brief historical excursion. The purpose of these purely "sporting" subchapters is to highlight the interrelationships between FIFA, UEFA and the Football Association of the Czech Republic (FAČR). A specific position is occupied by the League Football Association, which should be seen only as an organiser of professional football competitions in relation to the Football Association of the Czech Republic. An unjustly neglected institution in the field of football is the Czech Football Players' Association, which fulfils the role of a trade union organisation of footballers and which, moreover, is the only association of its kind in the Czech Republic to boast membership in the International Federation of Professional Footballers (FIFPro). The introductory part concludes with the Czech Union of Sport, the largest association within the sports environment in the Czech Republic.

The second part of the thesis presents selected elements of the tax technique, namely the tax subject, the tax object, the tax base and the tax rate. Similarly to the Income Tax Act, the present work defines the taxpayer of personal income tax at the very beginning of this part. The taxpayer is followed by the definition of the tax base or the way of its possible optimisation. Furthermore, the three most frequently mentioned incomes in the context of athletes, i.e. income from employment, self-employment and other income are introduced. The paper also deals with the possibilities of claiming expenses in connection with income from self-employment. The final chapters of the second part provide a comparison of the two methods of paying personal income tax, i.e. the flat-rate tax and the lump-sum tax. The conclusion of the second part is devoted to the personal income tax rate, which has undergone a significant change with effect from 1 January 2021 in the form of abolition of the so-called super gross wage and the so-called solidarity tax increase. The last chapter of the second part is devoted to the special tax rate under Section 36 of the Income Tax Act, which is applied mainly in connection with the income of professional athletes – tax non-residents.

The main focus of the work is to be found in the third part. The individual chapters of this part consist exclusively of practical and previously dealt with issues arising from the insufficient legal framework. The elaboration of this part is

therefore based mainly on the current conclusions of the Supreme Administrative Court case law or on expert articles dealing with this area of law. In the introductory chapters of the third part, I divide athletes into amateurs, athletes under the age of 18 and professional athletes. Each of these categories differs in the way in which the income earned from sporting activities is taxed. With a certain degree of exaggeration, it can be said that, in the case of amateur and professional athletes, the established practice has developed over time. In my opinion, unclear legislative boundaries continue to characterise the category of athletes under the age of 18.

Seznam použitých pramenů

Česká literatura:

- BRANDEJS, Tomáš a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, 1144 s. ISBN 978-80-7552-569-7.
- ČÁSLAVOVÁ, Eva. *Management a marketing sportu 21. století*. Osnice: Ekopress, s.r.o., 2020, 219 s. ISBN 978-80-87865-62-0.
- ČUS. *Ročenka ČUS 2021*. Velké Přílepy: Nakladatelství Olympia, s.r.o., 2022, 344 s. ISBN 978-80-7376-646-7.
- DVOŘÁKOVÁ, Veronika; PITTERLING, Marcel; SKALICKÁ, Hana. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2019*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, 289 s. ISBN 978-80-7598-315-2.
- HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo. 3. vydání*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2020, 494 s. ISBN 978-80-7380-796-2.
- HUSSEINI, Faisal; BARTOŇ, Michal; KOKEŠ, Marian; KOPA, Martin a kol. *Listina základních práv a svobod. Komentář. 1. vydání*. Praha: C. H. Beck, 2021, 1413 s. ISBN 978-80-7400-812-2.
- JURKA, Helena. *Právní úprava profesionálního sportu v České republice a zahraničí*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 97 s. ISBN 978-80-7552-883-4.
- KAMENÍK, Petr; HRABÁNKOVÁ, Milada; ORLOVÁ, Marie. *Živnostenský zákon. Zákon o živnostenských úřadech. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 552 s. ISBN 978-80-7552-658-8.
- KRÁL, Pavel. *Ročenka ASC DUKLA 2021*. Praha: Ministerstvo obrany ČR – VHÚ Praha, 2022, 55 s. ISBN 978-80-7278-836-1.
- KRÁLÍK, Michal. *Civilní a trestní odpovědnost sportovců za sportovní úrazy*. Praha: Leges, 2016, 1444 s. ISBN 978-80-7502-127-4.
- KRÁLÍK, Michal. *Civilní odpovědnost sportovců za sportovní úrazy*. Praha: Leges, 2016, 475 s. ISBN 978-80-7502-099-4.
- KRÁLÍK, Michal. *Právo ve sportu*. Praha: C. H. Beck, 2001, 278 s. ISBN 80-7179-532-1.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář. 3. vydání*. Praha: C. H. Beck, 2016, 944 s. ISBN 978-80-7400-604-3.
- LISSE, Luděk. *Sportovní právo. Rozhodování sporů v oblasti sportu v ČR*. Praha: C. H. Beck, 2020, 282 s. ISBN 978-80-7400-789-7.
- MAISNER, Martin. *Základy sportovního práva*. Praha: C. H. Beck, 2019, 156 s. ISBN 978-80-7400-744-6.

- NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 4. vydání.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2014, 336 s. ISBN 978-80-7478-626-6.
- NOVÁKOVÁ, Lenka; KRÁLOVÁ, Daniela. *Daň z příjmů fyzických osob v mezinárodním kontextu.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, 216 s. ISBN 978-80-7676-233-6.
- NOVOTNÁ, Monika; OLŠANSKÝ, Václav. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář.* Praha: C. H. Beck, 2021, 816 s. ISBN 978-80-7400-826-9.
- ONDŘEJ, Jan a kol. *Zahájení podnikání (právní, ekonomické, daňové, účetní aspekty).* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, 308 s. ISBN 978-80-7598-338-1.
- PELC, Vladimír; PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2020.* Olomouc: ANAG, 2020, 838 s. ISBN 978-80-7554-277-9.
- PELC, Vladimír. *Daně z příjmů: zákon s poznámkami a judikaturou.* Praha: C. H. Beck, 2021, 624 s. ISBN 978-80-7400-833-7.
- PICHRT, Jan. *Sport a (nejen) pracovní právo.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2014, 285 s. ISBN 978-80-7478-655-6.
- RABAN, Přemysl. *Občanské právo hmotné. Závazkové právo.* Brno: Václav Klemm – Vydavatelství a nakladatelství, 2014, 528 s. ISBN 978-80-87713-11-2.
- RŮŽIČKA, Hynek. *Právní postavení profesionálních sportovců a profesionální smlouvy.* Praha: C. H. Beck, 2022, 205 s. ISBN 978-80-7400-895-5.
- SLUKA, Tomáš. *Profesionální sportovec (právní a ekonomické aspekty).* Praha: Havlíček Brain Team, 2007, 192 s. ISBN 80-903609-5-5.
- SOJKA, Vlastimil a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 4. vydání.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, 360 s. ISBN 978-80-7552-688-5.
- STRACHOVÁ, Milena. *Sport a Český svaz tělesné výchovy po roce 1989.* Brno: Masarykova univerzita, 2018, 235 s. ISBN 978-80-210-9111-5.
- VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2018.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 403 s. ISBN 978-80-87480-63-2.
- VANČUROVÁ, Alena. *Daňový systém ČR 2020.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2020, 406 s. ISBN 978-80-7598-887-4.
- VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů. 3. vydání.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, 424 s. ISBN 978-80-7676-236-7.
- VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, 427 s. ISBN 978-80-7478-388-3.

- VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Cizinci a daně. Zdaňování všech druhů příjmů fyzických osob – cizích státních příslušníků v ČR. 5. vydání.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 260 s. ISBN 978-80-7598-029-8.
- VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Cizinci a daně. Zdaňování všech druhů příjmů fyzických osob – cizích státních příslušníků v ČR. 6. vydání.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2022, 296 s. ISBN 978-80-7676-126-1.
- VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie).* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, 174 s. ISBN 978-80-7357-550-2.

Zahraniční literatura:

- BABČÁK, Vladimír. *Slovenské daňové právo.* Bratislava: Epos, 2012, 670 s. ISBN 978-80-8057-971-5.
- GÁBRIŠ, Tomáš. *Športové právo.* Žilina: Eurokódex, 2011, 544 s. ISBN 978-80-8944-752-7.

České právní předpisy, mezinárodní smlouvy, důvodové zprávy k právním předpisům, pokyny:

- Zák. č. 71/1952 Sb., o organizaci tělesné výchovy a sportu.
- Zák. č. 76/1952 Sb., o dani ze mzdy.
- Zák. č. 100/1960 Sb., Ústava Československé socialistické republiky.
- Zák. č. 65/1965 Sb., zákoník práce.
- Zák. č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České socialistické republiky, ve znění pozdějších předpisů.
- Sbírka mezinárodních smluv č. 17/1985 o sjednání Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Italskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zabránění daňovému úniku.
- Zák. č. 173/1990 Sb., kterým se zrušuje zákon č. 68/1956 Sb., o organizaci tělesné výchovy, a kterým se upravují některé další vztahy týkající se dobrovolných tělovýchovných organizací.
- Zák. č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů.
- Zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- Vyhláška č. 49/1992 Sb. federálního ministerstva financí, ministerstva financí České republiky a ministerstva financí Slovenské republiky, kterou se mění

a doplňuje vyhláška č. 161/1976 Sb., kterou se provádí zákon o dani ze mzdy, ve znění pozdějších předpisů.

- Zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.
- Zák. č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů.
- Zák. č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů.
- Zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zák. č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.
- Zák. č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů.
- Ústavní zákon České národní rady č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů.
- Usnesení č. 2/1993 Sb., předsednictva České národní rady o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů.
- Zák. č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.
- Zák. č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů.
- Zák. č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů.
- Zák. č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění, ve znění pozdějších předpisů.
- Zák. č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu, ve znění pozdějších předpisů.
- Smlouva mezi ČR a SR o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku č. 100/2003 Sb.m.s.
- Zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
- Zák. č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.
- Nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních živností.
- Zák. č. 302/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.
- Důvodová zpráva k zák. č. 302/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

- Zák. č. 216/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.
- Zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
- Nařízení vlády č. 454/2009 Sb., kterým se pro účely trestního zákoníku stanoví, co se považuje za látky s anabolickým a jiným hormonálním účinkem a jaké je jejich větší množství, a co se pro účely trestního zákoníku považuje za metodu spočívající ve zvyšování přenosu kyslíku v lidském organismu a za jiné metody s dopingovým účinkem, ve znění pozdějších předpisů.
- Zák. č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů.
- Vyhláška Ministerstva zdravotnictví č. 391/2013 Sb., o zdravotní způsobilosti k tělesné výchově a sportu.
- Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- Nařízení vlády č. 341/2017 Sb., o platových poměrech zaměstnanců ve veřejných službách a správě, ve znění pozdějších předpisů.
- Zák. č. 178/2019 Sb., kterým se mění zák. č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.
- Metodický pokyn GFŘ k postupu při zdaňování příjmů daňových nerezidentů z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny č. j. 79599/19/7100-40113-010370.
- Zák. č. 299/2020 Sb., kterým se mění některé daňové zákony v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2 a zákon č. 159/2020 Sb., o kompenzačním bonusu v souvislosti s krizovými opatřeními v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2, ve znění pozdějších předpisů.
- Zák. č. 540/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony v souvislosti s paušální daní.
- Zák. č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.
- Nařízení vlády č. 356/2021 Sb., o výši všeobecného vyměřovacího základu za rok 2020, přepočítacího koeficientu pro úpravu všeobecného vyměřovacího základu za rok 2020, redukčních hranic pro stanovení výpočtového základu pro rok 2022 a základní výměry důchodu stanovené pro rok 2022 a o zvýšení důchodů v roce 2022.

Zahraniční právní předpisy:

- Zák. č. 455/1991 Zb. Zákon o živnostenskom podnikaní.
- Ústavní zákon č. 460/1992 Zb., Ústava Slovenskej republiky.
- Zák. č. 311/2001 Z. z. zákonník práce, v znení neskorších predpisov.
- Zák. č. 461/2003 Z. z. o sociálnom poistení, v znení neskorších predpisov.
- Zák. č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, v znení neskorších predpisov.
- Zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, v znení neskorších predpisov.
- Zák. č. 580/2004 Z. z. o zdravotnom poistení a o zmene a doplnení zákona č. 95/2002 Z. z. o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení neskorších predpisov.
- Zák. č. 440/2015 Z. z. o športe a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení neskorších predpisov.
- Zák. č. 6/2020 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 440/2015 Z. z. o športe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní (živnostenský zákon) v znení neskorších predpisov.

Judikatura:

- Rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2006, č. j. 2 Afs 101/2005-67.
- Nález Ústavného soudu ze dne 13. 12. 2006, Pl. ÚS 74/04.
- Rozsudek NSS ze dne 22. 11. 2007, č. j. 9 Afs 55/2007-76.
- Rozsudek NSS ze dne 22. 11. 2007, č. j. 9 Afs 85/2007-76.
- Rozsudek NSS ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008-82.
- Rozsudek NSS ze dne 9. 7. 2009, č. j. 5 Afs 71/2008-52.
- Rozsudek NSS ze dne 15. 7. 2011, č. j. 5 Afs 79/2010-98.
- Rozsudek NSS ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011-78.
- Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 9. 2016, č. j. 51 Af 4/2016-30.
- Rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016-54.
- Rozsudek NSS ze dne 1. 11. 2017, č. j. 1 Afs 239/2017-39.
- Rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 266/2017-31.

- Rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2018, č. j. 1 Afs 292/2017-37.
- Rozsudek NSS ze dne 18. 9. 2018, č. j. 7 Afs 232/2017-25.
- Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 3. 6. 2019, č. j. 59 Af 37/2018-38.
- Rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37.
- Rozsudek NSS ze dne 23. 2. 2021, č. j. 4 Afs 277/2020-43.
- Rozsudek NSS ze dne 9. 6. 2021, č. j. 6 Afs 95/2020-35.

České časopisecké články:

- Finanční problémy společnosti SAZKA, a.s. zapříčinila výstavba sportovní haly – O2 arény (dříve Sazka aréna) a její způsob financování. (ŽIŽLAVSKÝ, Michal. Testy insolvence: Pro koho a proč?. In: *Bulletin advokacie*. Praha: Česká advokátní komora, 2015, 3/2015, 84 s. ISSN 1210-6348.
- KRÁLÍK, Michal. Sportovní legislativa a její význam v současném právním světě. In: *Právní rozhledy*. Praha: C. H. Beck, 2001, 1/2001. ISSN 1210-6410.
- MACHÁČEK, Ivan. Zdanění fyzických osob a zákon č. 609/2020 Sb. In: *Daně a právo v praxi*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, 2/2021, ISSN 1211-7293.
- PAULY, Jan. K základním otázkám tzv. sportovního práva. In: *Právnícké listy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 2/2018, 32 s. ISSN 2533-736X.
- SEMERÁD, Pavel; DVOŘÁKOVÁ, Veronika. Zdanění reklamy jako finanční podpory sportovců a sportovních družstev. In: *Trendy v podnikání – Business Trends*. Plzeň: Vydavatelství ZČU v Plzni, 2013, 1/2013, 71 s. ISSN 1805-0603.

Zahraniční časopisecké články:

- GREGUŠ, Jozef. Právne postavenie profesionálnych športovcov optikou závislej práce. In: *Bulletin slovenskej advokácie*. Bratislava: Slovenská advokátska komora, 2020, 5/2020, Ročník XXVI, 82 s. ISSN 1335-1079.

České elektronické prameny:

- AKF. K právní úpravě postavení profesionálního sportovce v České republice. In: *akf.cz* [online]. 22. 08. 2019. [cit. 2021-11-03]. Dostupné z WWW: <https://www.akf.cz/aktualita/k-pravni-uprave-postaveni-profesionalniho-sportovce-v-ceske-republice/>.

- BÍLÝ, Radek. Kdo má povinnost podat daňové přiznání za rok 2020?. In: *portal.pohoda.cz* [online]. 10. 03. 2021. [cit. 2021-10-25]. Dostupné z WWW: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/kdo-ma-povinnost-podat-danove-priznani-za-rok-2020/>.
- ČAFH. Audit členské databáze ČAFH za rok 2020. In: *cafh.cz* [online]. 25. 02. 2021. [cit. 2021-04-14]. Dostupné z WWW: <https://cafh.cz/aktuality/30/Audit%20členské%20databáze%20ČAFH%20za%20rro%202020>.
- ČSÚ. Průměrné mzdy – 2. čtvrtletí 2021. In: *czso.cz* [online]. 03. 09. 2021. [cit. 2021-10-20]. Dostupné z WWW: <https://www.czso.cz/csu/czso/cri/prumerne-mzdy-2-ctvrtleti-2021>.
- ČTK. Pragosport koupil vysílací práva na fotbalovou ligu do roku 2024. In: *e15.cz* [online]. 20. 06. 2018. [cit. 2021-04-13]. Dostupné z WWW: <https://www.e15.cz/byznys/technologie-a-media/pragosport-koupil-vysilaci-prava-na-fotbalovou-ligu-do-roku-2024-1348095>.
- ČUS. Čtyřletý plán činnosti České unie sportu 2020 – 2024. In: *cuscz.cz* [online]. [cit. 2021-04-19]. Dostupné z WWW: <https://www.cuscz.cz/o-nas/ctyrlety-plan-cinnosti-ceske-unie-sportu-2016-2020.html>.
- Finanční správa. Aktuálně k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015 – Daň z příjmů fyzických osob. In: *financnisprava.cz* [online]. 11. 01. 2016. [cit. 2022-05-20]. Dostupné z WWW: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/dotazy-a-odpovedi/dan-z-prijmu-fyzickych-osob/aktualne-k-dani-z-prijmu-fyzickych-osob-za-zdanovaci-obdobi-2015>.
- Finanční správa. Aktuálně k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2021. In: *financnisprava.cz* [online]. 1. 1. 2022. [cit. 2022-02-16]. Dostupné z WWW: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/dotazy-a-odpovedi/dan-z-prijmu-fyzickych-osob/aktualne-k-dani-z-prijmu-fyzickych-osob>.
- Finanční správa. Sdělení GFR k rozsudku NSS ve věci zdaňování příjmů profesionálních sportovců. In: *archiv.financnisprava.cz* [online]. 25. 07. 2017. [cit. 2021-12-01]. Dostupné z WWW: <https://archiv.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/informace-stanoviska-a-sdeleni/2017/Sdeleni-GFR-k-rozsudku-nejvyssiho-spravniho-soudu-ke-zdanovani-profi-sportovcu-8678>.
- Finanční správa. Stanovisko GFR k posouzení charakteru činnosti fotbalových rozhodčích a s tím související možnosti uplatnit výdaje procentem z příjmů dle

§ 7 odst. 7 ZDP. In: *financnisprava.cz* [online]. 23. 2. 2017. [cit. 2022-06-11]. Dostupné z WWW:

https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/f-novinky/rozhodci_2017_02.pdf.

- Finanční správa. Vodíkové vozidlo s palivovým článkem (FCEV) z hlediska daně silniční. In: *archiv.financnisprava.cz* [online]. 26. 11. 2020. [cit. 2021-12-14]. Dostupné z WWW:
<https://archiv.financnisprava.cz/cs/dane/dane/silnicni-dan/informace-stanoviska-a-sdeleni/2020/Vozidla-vyuzivajici-vodik-11029>.
- Finanční správa. Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 16. 6. 2010. In: *financnisprava.cz* [online]. [cit. 2022-02-22]. Dostupné z WWW:
<https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/KVKDP160610.pdf>.
- GOLLA, Petr. Podnikání při zaměstnání: Jak si poradit s daňovým přiznáním. In: *e15.cz* [online]. 25. 02. 2019. [cit. 2021-10-29]. Dostupné z WWW:
<https://www.e15.cz/finexpert/danove-priznani/podnikani-pri-zamestnani-jak-si-poradit-s-danovym-priznanim-1356274>.
- HÁJKOVÁ, Gabriela. Paušální daň 2023: Nově tři pásma a tři typy plateb. Co se mění a pro koho? In: *mesec.cz* [online]. 12. 12. 2022. [cit. 2022-12-30]. Dostupné z WWW:
<https://www.mesec.cz/clanky/pausalni-dan-2023-co-se-meni-a-pro-koho/>.
- HORNOCHOVÁ, Simona; VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Zdanění příjmů z činnosti výkonných sportovců nejen ve světle judikatury*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2021-11-22]. ASPI_ID_LIT240200CZ. Dostupné v Systému ASPI.
- JURKA, Helena. Jak ze sportu bez práva vytvořit respektované odvětví?. In: *pravni prostor.cz* [online]. 05. 05. 2021. [cit. 2021-11-26]. Dostupné z WWW:
<https://www.praniprostor.cz/clanky/ostatni-pravo/jak-ze-sportu-bez-prava-vytvorit-fungujici-respektovane-odvetvi-cast-i-sportovni-smlouvy>.
- KOHOUT, David. *Právní postavení sportovních trenérů v České republice*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2022-05-20]. ASPI_ID_LIT260368CZ. Dostupné v Systému ASPI.
- KONEČNÝ, Jakub. Platy v české lize tým po týmu: kolik berou hvězdy, držáci a junioři?. In: *isport.blesk.cz* [online]. 19. 05. 2021. [cit. 2021-12-15]. Dostupné z WWW:
<https://isport.blesk.cz/clanek/fotbal-1-liga-rocnik-2020-21/396390/platy-v-ceske-lize-tym-po-tymu-kolik-berou-hvezdy-drzaci-a-juniori.html?kapitola=703746>.

- KRÁLÍK, Michal. Právní odpovědnost sportovců za sportovní úrazy a nový český občanský zákoník. In: *bulletin-advokacie.cz* [online]. 10. 03. 2016. [cit. 2021-11-04]. Dostupné z WWW: <http://www.bulletin-advokacie.cz/pravni-odpovednost-sportovcu-za-sportovni-urazy-a-novy-cesky-obcansky-zakonik?browser=full>.
- KUČEROVÁ, Dita. *Aplikace mezinárodních úmluv podle čl. 10 Ústavy ČR. Dny práva 2011 – Days of law 2011* [online]. Brno: Masarykova univerzita, 2012. ISBN 978-80-210-5913-9. Dostupné z WWW: https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2011/files/prispevky/05%20RodinR/08%20DITA%20Kucerova.pdf.
- LESENSKYCZ. Co je to sportovní marketing?. In: *lesensky.cz* [online]. [cit. 2021-12-19]. Dostupné z WWW: <https://www.lesensky.cz/sportovni-marketing>.
- MACHÁČEK, Ivan. Paušální daň pro OSVČ od 1. 1. 2021. In: *dauc.cz* [online]. 19. 01. 2021. [cit. 2021-10-09]. Dostupné z WWW: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=286505>.
- MARTINCOVÁ, Drahomíra a kol. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2021-05-11]. ASPI_ID_KO586_1992CZ. Dostupné v Systému ASPI.
- MPSV. Stanovisko k nové definici nelegální práce. In: *mpsv.cz* [online]. [cit. 2021-12-01]. Dostupné z WWW: <https://www.mpsv.cz/web/cz/svarcsystem>.
- Národní rozpočtová rada. Nová studie ÚNRR vyčísluje dopady zrušení superhrubé mzdy při sazbách 15 a 23 %. Kromě výpadku příjmů by došlo i ke snížení progresivity a nárůstu nerovnosti. In: *unrr.cz* [online]. 09. 11. 2020. [cit. 2021-10-20]. Dostupné z WWW: <https://unrr.cz/nova-studie-unrr-vycisluje-dopady-zruseni-superhrube-mzdy-pri-sazbach-15-a-23-krome-vypadku-prijmu-by-doslo-i-ke-snizeni-progresivity-a-narustu-nerovnosti/>.
- ONDRÁČKOVÁ, Kamila; GOLA, Petr. Vedlejšák a daně v 10 bodech. In: *e15.cz* [online]. 20. 03. 2020. [cit. 2021-10-29]. Dostupné z WWW: <https://www.e15.cz/finexpert/danove-priznani/vedlejsak-a-dane-v-10-bodech-1367393>.
- OTAVOVÁ, Milena. Daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně. In: *dauc.cz* [online]. 19. 12. 2011. [cit. 2021-10-21]. Dostupné z WWW: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=39829&well=danarionline>.
- PROKEŠ, Jan. Finanční úřady musí sportovcům vracet 120 milionů. Peníze ale dostanou jen ti, kteří "neposlechli" a udělali si živnostenský list. In: *archiv.hn.cz* [online]. 27. 09. 2017. [cit. 2021-12-01]. Dostupné z WWW:

<https://archiv.hn.cz/c1-65895070-poslechli-financni-urady-penize-zpet-vsak-nedostanou>.

- SUŠÁNKOVÁ, Monika. Daň stanovená paušální částkou versus paušální daň. In: *dauc.cz* [online]. 22. 02. 2021. [cit. 2021-10-09]. Dostupné z WWW: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=289120>.
- Výsledky výzkumů: Míry popularity sportu v České republice 2020, Finanční náročnosti provozování sportů z hlediska pořízení potřebné výstroje a výzbroje. Dostupné na WWW: https://agenturasport.cz/wpcontent/uploads/2021/01/Vyzkumy_popularita_a_fin_narocnost_sportu_2020-2.pdf.
- ZUSKA, Karel. Právo a profesionalismus ve sportu. In: *epravo.cz* [online]. 26. 09. 2005. [cit. 2021-11-03]. Dostupné z WWW: <https://www.epravo.cz/top/clanky/pravo-aprofesionalismus-ve-sportu-36109.html>.

Zahraníční elektronické prameny:

- FIFA Statutes, September 2020 edition (Stanovy FIFA, edice září 2020). In: *fifa.com* [online]. 18. 9. 2020. [cit. 2021-03-31]. Dostupné z WWW: <https://resources.fifa.com/image/upload/fifa-statutes-2020.pdf?cloudid=viz2gmyb5x0pd24qrhrx>.
- FIFA Statutes, May 2022 edition (Stanovy FIFA, edice květen 2022). In: *fifa.com* [online]. 31. 3. 2022. Dostupné z WWW: https://digitalhub.fifa.com/m/3815fa68bd9f4ad8/original/FIFA_Statutes_2022-EN.pdf.
- GÁBRIŠ, Tomáš. Status profesionálnych športovcov v SR po novele zákona o športe účinnej od 1.2.2020. In: *ucps.sk* [online]. 20. 03. 2020. [cit. 2022-07-02]. Dostupné z WWW: http://www.ucps.sk/Status_profesionalnych_sportovcov_v_SR_po_novele_zakona_o_sporte_ucinnej_od_1_2_2020#InsertNoteID_39.
- OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017, 658 s. ISBN 978-92-64-28794-5. In: *oecd-library.org* [online] [cit. 12. 02. 2022]. Dostupné z WWW: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page657.
- SEPEŠI, Peter. Zákon č. 440/2015 Z.z. o športe - OTÁZKY a ODPOVEDE. In: *ucps.sk* [online]. 09. 01. 2016. [cit. 2022-06-23]. Dostupné z WWW: http://www.ucps.sk/zakon_o_sporte_FAQ_vseobecne.
- The Wanda Diamond League. The Wanda Diamond League rules. In: *diamondleague.com* [online] [cit. 2022-01-30]. Dostupné z WWW:

<https://www.diamondleague.com/rules/#c3189>.

- UEFA Statutes, 2020 edition. (Stanovy UEFA, edice 2020) In: *uefa.com* [online]. 18. 6. 2020. [cit. 2021-03-31]. Dostupné z WWW: https://documents.uefa.com/v/u/_CJ2HRiZAu~Wo6ytIRy1~g.
- UEFA Statutes, 2021 edition. (Stanovy UEFA, edice 2021) In: *uefa.com* [online]. 20. 4. 2021. Dostupné ke stažení na WWW: https://documents.uefa.com/search/all?filters=FT_ContentType_custom~%22UEFA+Statutes%22&content-lang=en-GB.

Ostatní:

- Koncepce podpory sportu 2016 – 2025.
- Metodický pokyn Legislativně právního oddělení FAČR č. 2/2016 – Vzory profesionálních smluv.
- Směrnice pro evidenci profesionálních a neamatérských smluv.
- Směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty.
- Stanovy Fotbalové asociace České republiky.
- Stanovy Ligové fotbalové asociace.
- Výsledky výzkumů: Míry popularity sportu v České republice 2020, Finanční náročnosti provozování sportů z hlediska pořízení potřebné výstroje a výzbroje.
- Zásady činnosti resortních sportovních center, č. j. MSMT-41235/2014.

Seznam tabulek

- Tabulka č. 1 – *Výše paušálních záloh dle pásem pro rok 2023 (od 1. 1. 2023; údaje v Kč)*
- Tabulka č. 2 – *Porovnání zdanění příjmů fyzické osoby dle § 6 ZDP v roce 2020, 2021, 2022 a 2023 (údaje v Kč)*
- Tabulka č. 3 – *Porovnání zdanění vybraných druhů příjmů fyzických osob v roce 2020, 2021, 2022 a 2023 (údaje v Kč)*
- Tabulka č. 4 – *Výpočet daňové povinnosti fyzické osoby v roce 2021, 2022 a 2023 mající příjem ze závislé činnosti souběžně s příjmy ze samostatné činnosti („vedlejší činnost“); údaje v Kč*
- Tabulka č. 5 – *Výpočet daňové povinnosti a úhrnu povinných odvodů na zdravotní a sociální pojištění z pohledu zaměstnance (údaje v Kč)*
- Tabulka č. 6 – *Výpočet daňové povinnosti a úhrnu povinných odvodů na zdravotní a sociální pojištění z pohledu OSVČ (údaje v Kč)*
- Tabulka č. 7 – *Metoda prostého zápočtu (údaje v Kč)*
- Tabulka č. 8 – *Metoda vynětí s výhradou progrese (metoda zprůměrování), za zdaňovací období 2021 a 2022 (údaje v Kč)*

Seznam příloh

- Příloha č. 1 – *Žádost o povolení činnosti dítěte*
- Příloha č. 2 – *Jednotný registrační formulář*
- Příloha č. 3 – *Standardní profesionální smlouva*
- Příloha č. 4 – *Ligová profesionální smlouva*
- Příloha č. 5 – *Přihláška k registraci k dani z přidané hodnoty*
- Příloha č. 6 – *Potvrzení o daňovém domicilu*
- Příloha č. 7 – *Příloha č. 3 Přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2021*

VYPLŇTE HŮLKOVÝM PÍSMEM

Záznam úřadu práce o dni podání žádosti:

ŽÁDOST O POVOLENÍ ČINNOSTI DÍTĚTE

(§ 122 odst. 3 a 4 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů)

Zákonný zástupce dítěte vyplní části A) a B)**A) Identifikační údaje dítěte:**

Příjmení:	Rodné příjmení:	Jméno, popřípadě jména:
Datum narození:	Místo narození:	
Rodné číslo ¹⁾ :	Státní občanství:	
Povinná školní docházka bude zahájena dne ²⁾ :		
Povinná školní docházka bude ukončena dne ³⁾ :		
Adresa bydliště ⁴⁾ – obec:		Část obce:
Ulice:	Číslo:	PSČ:

¹⁾ Jen pokud bylo přiděleno.²⁾ Vyplňte u dítěte, které ještě neplní povinnou školní docházku.³⁾ Vyplňte u dítěte staršího 15 let, pokud nemá ukončenou povinnou školní docházku.⁴⁾ Uveďte trvalý pobyt dítěte na území ČR, a pokud jej nemá adresu místa, kde se na území ČR zdržuje.**B) Identifikační údaje zákonného zástupce dítěte:**

Příjmení:	Rodné příjmení:	Jméno, popřípadě jména:	Titul:
Datum narození:	Místo narození:		
Rodné číslo ¹⁾ :	Státní občanství:		
Adresa bydliště ⁴⁾ - obec:		Část obce:	
Ulice:	Číslo:	PSČ:	
Kontaktní adresa ⁵⁾ - obec:		Část obce:	
Kontaktní telefon ¹⁾ :			
Ulice:	Číslo:	PSČ:	

⁴⁾ Uveďte trvalý pobyt na území ČR nebo místo, kde se na území ČR zdržujete.⁵⁾ Vyplňte, není-li totožná s adresou bydliště.**V** dne.....
podpis zákonného zástupce dítěte**C) Souhlas dítěte⁶⁾:**

Souhlasím s vykonáváním níže uvedené činnosti.

V dne.....
podpis dítěte⁶⁾ Vyplňuje se v případě, je-li dítě s ohledem na věk a rozumovou vyspělost schopno vyjádřit svůj názor.**D) Lékařský posudek praktického lékaře pro děti a dorost⁷⁾:**

Níže uvedená činnost, kterou bude dítě vykonávat a doba jejího konání je – není ze zdravotního hlediska pro dítě přiměřená a dítě je – není způsobilé ze zdravotního hlediska tuto činnost vykonávat.

Datum vydání posudku:**razítko a podpis lékaře**⁷⁾ Lékařský posudek v době vydání povolení nesmí být starší než 3 měsíce.

Provozovatel činnosti vyplní části F) až I)

F) Povinné pojištění provozovatele pro případ náhrady škody při výkonu činnosti:

Pro případ náhrady škody, ke které by mohlo dojít při výkonu činnosti dítěte, včetně náhrady škody na zdraví, je pojištění sjednáno u:

Číslo pojistky:

G) Provozovatel činnosti:

Právnícká osoba:		
Obchodní firma nebo název:		
Právní forma:	IČ:	
Sídlo:		
Příjmení, jméno, titul osoby oprávněné jednat jménem právnické osoby a kontaktní telefon ^{*)} :		
Fyzická osoba podnikající:		
Obchodní firma nebo jméno:		
Příjmení:	Jméno, popřípadě jména:	Titul:
Rodné číslo:	IČ ⁸⁾ :	Kontaktní telef. ^{*)} :
Místo podnikání:		
U zahraniční osoby umístění organizační složky v ČR:		

⁸⁾ Vyplňte, pokud bylo identifikační číslo přiděleno.

^{*)} Vyplnění těchto údajů je dobrovolné.

H) Údaje o činnosti, kterou bude dítě vykonávat⁹⁾:

Druh činnosti:	<input type="checkbox"/> umělecká	<input type="checkbox"/> kulturní	<input type="checkbox"/> sportovní	<input type="checkbox"/> reklamní
Místa výkonu činnosti a charakteristika pracovních podmínek a pracovišť:				

⁹⁾ Bude-li dítě vykonávat více druhů činností, uveďte charakteristiku pracovních podmínek a pracovišť pro každý druh činnosti zvlášť.

I) Doba výkonu činnosti¹⁰⁾:

Datum zahájení činnosti:	Datum ukončení činnosti ¹¹⁾ :
--------------------------	--

¹⁰⁾ Povolit dítěti výkon činnosti lze nejdéle na dobu 12 měsíců po sobě jdoucích.

¹¹⁾ Uveďte datum, nebo dobu v měsících.

V

dne

razítko a podpis provozovatele činnosti

JEDNOTNÝ REGISTRAČNÍ FORMULÁŘ

FYZICKÁ OSOBA

podací razítko

ČÁST A - PODNIKATEL

01 Podnikatel

a) titul	b) jméno	c) příjmení	d) titul
e) pohlaví ¹⁾ žena / muž ²⁾	f) rodné příjmení	g) všechna dřívější příjmení	
h) rodinný stav	i) místo narození	j) okres	
k) stát	l) státní občanství	m) datum narození	n) rodné číslo
o) identifikační číslo osoby		p) obchodní firma (jen u osob zapsaných do obchodního rejstříku)	

02 Adresa bydliště

a) název ulice	b) č.p. / č.ev.	c) číslo orientační	d) PSČ
e) název obce	f) část obce		
g) okres	h) stát		

03 Adresa sídla

a) sídlo trvale shodné s bydlištěm ²⁾	ANO / NE ³⁾		
b) název ulice	c) č.p. / č.ev.	d) číslo orientační	e) PSČ
f) název obce	g) část obce		
h) okres	i) stát		

04 Adresa pobytu na území ČR (pro zahraniční osoby) ³⁾

a) název ulice	b) č.p. / č.ev.	c) číslo orientační	d) PSČ
e) název obce	f) část obce		
g) okres	h) povolený pobyt do		

05 Předmět podnikání (u živnosti volně vyznačte čísla oborů činnosti na seznamu)

- ve smyslu § 45 resp. § 50 živnostenského zákona ohlašují živnost resp. žádám o koncesi

pořadové číslo 1.	
-------------------	--

06 Provozovna

a) název ulice	b) č.p. / č.ev.	c) číslo orientační	d) PSČ
e) název obce	f) část obce	g) okres	
h) název provozovny	i) umístění provozovny		
j) datum zahájení provozování živnosti v provozovně	k) provozovna podléhající kolaudaci		ANO / NE ³⁾
l) předměty podnikání provozované v provozovně dle poř. čísla / u živnosti volně číslo oboru			

07 Odpovědný zástupce

a) titul	b) jméno	c) příjmení	d) titul
e) státní občanství	f) rodné příjmení	g) datum narození	h) rodné číslo
i) místo narození	j) okres	k) stát	l) pohlaví ¹⁾ žena / muž ²⁾

¹⁾ vyplní pouze fyzická osoba, která nemá přiděleno rodné číslo

²⁾ vyplní pouze osoba, která má adresu sídla shodnou s adresou bydliště

³⁾ vyplní pouze osoba, která má povolený pobyt

08 Adresa bydliště odpovědného zástupce

a) název ulice	b) č.p. / č.ev.	c) číslo orientační	d) PSČ
e) název obce	f) část obce		
g) okres	h) stát		

09 Adresa pobytu odpovědného zástupce na území ČR (pro zahraniční osoby)

a) název ulice	b) č.p. / č.ev.	c) číslo orientační	d) PSČ
e) název obce	f) část obce	g) okres	

10 Datum ustanovení do funkce odpovědného zástupce

--

11 Ustanovení odpovědného zástupce pro předměty podnikání (pořadové číslo předmětu podnikání)

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------

ČÁST B - OZNÁMENÍ SPRÁVĚ SOCIÁLNÍHO ZABEZPEČENÍ

- oznamuji ve smyslu zákona č. 582/1991 Sb., následující skutečnosti SSZ v	
datum zahájení samostatné výdělečné činnosti	

ČÁST C - OZNÁMENÍ ZDRAVOTNÍ POJIŠŤOVNĚ

- oznamuji ve smyslu zákona o veřejném zdravotním pojištění zahájení výkonu samostatné výdělečné činnosti zdravotní pojišťovně v	
a) název zdravotní pojišťovny	b) druh (kód) ZP
c) číslo bankovního účtu / směrový (identifikační) kód	d) výše zálohy
e) datum zahájení samostatné výdělečné činnosti	

ČÁST D - OZNÁMENÍ PRACOVNÍHO MÍSTA

- oznamuji ve smyslu zákona o zaměstnanosti volné pracovní místo / obsazení volného pracovního místa ¹⁾ ÚP v			
a) místo výkonu práce	b) název profese	c) dle KZAM	d) vznik / obsazenost ¹⁾ ke dni
e) pracovní právní vztah na dobu určitou / neurčitou ¹⁾	f) pracovní doba	g) počet míst	h) výše mzdy
i) požadované vzdělání, praxe	j) zveřejňovat <input type="checkbox"/> ANO / <input type="checkbox"/> NE ¹⁾		
k) kontaktní osoba na pracovišti	l) poznámky: nabízené výhody, speciální požadavky apod.		

ČÁST E - VYBERTE ÚŘADY, VŮČI KTERÝM JE PODÁNÍ ČINĚNO

a) Živnostenský úřad	<input type="checkbox"/> počet příloh	b) SSZ	<input type="checkbox"/> počet příloh	c) Zdravotní pojišťovna	<input type="checkbox"/> počet příloh
d) Finanční úřad	<input type="checkbox"/> počet příloh	e) Úřad práce	<input type="checkbox"/> počet příloh		

ČÁST F – ADRESA PRO DORUČOVÁNÍ

a) název ulice	b) č.p. / č.ev.	c) číslo orientační	d) PSČ
e) název obce	f) část obce	g) okres	
h) adresu použít i pro následující řízení <input type="checkbox"/> ANO / <input type="checkbox"/> NE ¹⁾			

ČÁST G – DOPLŇUJÍCÍ ÚDAJE

a) telefon	b) datová schránka	c) e-mail
------------	--------------------	-----------

jméno podatele	příjmení podatele	
v	dne	vlastnoručný podpis

STANDARDNÍ PROFESIONÁLNÍ SMLOUVA

pan [*]
nar.: [*]
národnost: [*]
bytem: [*]
č. bankovního účtu: [*]
ID FAČR: [*]
zastoupen: a) [*], zákonným zástupcem (nar.: [*], trvale bytem: [*]) a
registrovaným zprostředkovatelem (reg. číslo: [*]); nebo b)
/ hráč není zastoupen zprostředkovatelem
(dále „hráč“) na straně jedné

a

[*]
se sídlem [*]
IČO: [*]
zastoupen: [*]
ID FAČR: [*]
zapsaná v obchodním rejstříku vedeném Městským soudem v Praze, oddíl [*],
vložka [*] /
zapsaný ve spolkovém rejstříku vedeném [*] v [*], oddíl [*], vložka [*]
(dále „klub“) na straně druhé

uzavírají níže uvedeného dne, měsíce a roku podle ustanovení § 1746 odst. 2
zákonu č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku tuto

Standardní profesionální smlouvu
(dále „smlouva“)

I.

Úvodní ustanovení

1. Klub je obchodní korporací založenou na základě zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, jehož předmětem podnikání/činnosti je mj. organizační činnost v oblasti sportu, provozování fotbalových mužstev, reklamní činnost, marketingová činnost, koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej (s výjimkou zboží vyloučeného zákonem č. 455/1991 Sb. a jeho přílohami).
2. Klub je spolkem založeným na základě zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, jehož předmětem činnosti je mj. organizační činnost v oblasti sportu, provozování fotbalových mužstev, reklamní činnost, marketingová činnost, koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej (s výjimkou zboží vyloučeného zákonem č. 455/91 Sb. a jeho přílohami).
3. Hráč je fyzickou osobou – samostatně výdělečně činnou, podle příslušných ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, který je členem Fotbalové asociace České republiky, se sídlem Diskařská 2431/4, Břevnov, Praha 6, PSČ: 169 00, zapsaná ve spolkovém rejstříku oddíl L, vložka 1066 (dále „FAČR“), a který vstupuje s klubem do

právního vztahu za účelem jeho reprezentace, a to zejména v oblasti sportu a s tím souvisejících činností.

II. Předmět smlouvy

Předmětem této smlouvy je závazek hráče vykonávat činnosti poloprofesionálního hráče fotbalu způsobem a za podmínek níže uvedených a tomu odpovídající závazek klubu zaplatit hráči dohodnutou odměnu.

III. Práva a povinnosti hráče

1. Hráč se zavazuje:
 - a) zúčastňovat se tréninků, soustředění a utkání klubu, dle svých nejlepších schopností;
 - b) podřídit se stanovenému časovému a organizačnímu režimu vyplývajícimu z účasti klubu v jednotlivých soutěžích;
 - c) dodržovat pokyny trenérů a členů realizačního týmu, pomáhat jim udržovat kázeň v klubu, vystupovat na veřejnosti v duchu morálních zásad, upevňovat dobré jméno a pověst klubu;
 - d) dbát o své zdraví a fyzickou kondici, dodržovat zásady denního režimu poloprofesionálního sportovce, správné výživy a životosprávy, hygieny, regenerace a rehabilitace, podrobovat se všem stanoveným léčebným procedurám a vyvarovat se použití dopingu v jakékoli formě;
 - e) vynakládat maximální úsilí k dosažení sportovních cílů klubu, v utkáních soutěžit čestně, znát a dodržovat pravidla a řády a dbát, aby nedocházelo ke škodám na zdraví jak hráče, tak i jeho spoluhráčů a soupeřů;
 - f) v souvislosti s činností a na základě této smlouvy se zúčastňovat společenských akcí, vystupovat na veřejnosti, a to zejména ve sdělovacích prostředcích, při tréninku a soustředěních v oblečení, obuvi a jiných viditelných součástech oděvu způsobem stanoveným klubem;
 - g) zachovávat mlčenlivost o skutečnostech souvisejících s jeho činností v klubu, jakož i o všech skutečnostech týkajících se činnosti klubu, pokud ke zveřejnění některých skutečností nedostane souhlas či pokyn klubu; povinnost mlčenlivosti platí i po ukončení této smlouvy v plném rozsahu;
 - h) dodržovat veškeré pokyny a vnitřní předpisy klubu, zejména [*];
 - i) podřídit se rozhodnutím orgánů a managementu klubu;
 - j) v případě disciplinárního trestu z předchozích působišť (vyplývajících ze soutěží FIFA, UEFA, FAČR či jiné národní asociace) sdělit tuto skutečnost klubu;
 - k) nezúčastňovat se osobně ani prostřednictvím jiných osob sázek, her a soutěží souvisejících s výsledky utkání klubu;
 - l) neprovozovat bez předchozího písemného souhlasu klubu jinou sportovní činnost;

- m) neprodleně informovat klub v případě onemocnění nebo úrazu a nepodstupovat, s výjimkou naléhavých případů, žádná lékařská ošetření bez předchozího informování klubového lékaře;
 - n) podstupovat na žádost klubového lékaře pravidelné lékařské prohlídky a lékařská ošetření;
 - o) dodržovat denní rozpis povinností hráče vydaný klubem.
2. Hráč se dále zavazuje chránit a pečovat o majetek klubu, který mu byl poskytnut pro výkon jeho činnosti; hráč je odpovědný za škodu způsobenou na majetku jemu poskytnutému podle předchozí věty.
 3. Hráč je odpovědný za škodu způsobenou klubu porušením povinnosti vyplývající z ust. čl. 3 odst. 1 písm. j), a je povinen takovou škodu v plné výši nahradit; klub je oprávněn započíst takto vzniklou pohledávku proti svému plnění vyplývajícímu z čl. VI. této smlouvy.
 4. Hráč je oprávněn vyžádat si na své náklady názor nezávislého lékařského odborníka v případě, že má námitky proti názoru klubového lékaře; pokud jsou názory i nadále rozdílné, dohodnou se smluvní strany na nezávislé straně – lékaři, jehož názor budou akceptovat.
 5. Hráč je oprávněn vyslovit nesouhlas s disciplinárním rozhodnutím klubu, a to za účasti kapitána družstva, ve kterém aktuálně vykonává sportovní činnost; klub se zavazuje takovýto nesouhlas s hráčem projednat.

IV.

Osobnostní práva hráče

1. [Smluvní strany se dohodnou na tom, jakým způsobem budou využívána práva týkající se využití obrazových snímků a obrazových a zvukových záznamů hráče.]
2. [Doporučením a zásadou je, aby příslušný hráč mohl využívat svá práva sám (není-li to v rozporu se sponzory/partnery klubu), přičemž klub může využívat tato práva týkající se hráče jako součásti celého družstva.]

V.

Práva a povinnosti klubu

1. Klub se zavazuje:
 - a) vytvářet na své náklady příznivé podmínky pro trénink, realizaci denního režimu hráče, jeho stravování, regeneraci a rehabilitaci;
 - b) zajišťovat kvalitní lékařskou a terapeutickou službu;
 - c) vytvářet odpovídající kulturní prostředí pro trénink a odpočinek;
 - d) zajišťovat stravu a ubytování v době zájezdu k utkáním, při soustředěních a obdobných příležitostech souvisejících s činností mužstva, k nimž byl nominován;
 - e) poskytnout hráči sportovní potřeby k tréninkům a utkáním a zajistit jejich udržování a obměnu;

- f) poskytnout nejméně jeden den volna v kalendářním týdnu; za předpokladu, že frekvence tréninku nebo utkání, anebo jiné vážné důvody neumožňují toto volno poskytnout, je klub povinen umožnit hráči vyčerpání tohoto volna kumulovaně v nejbližším možném období /zpravidla v polovině a na konci soutěžního ročníku;
 - g) poskytnout placené volno v rozsahu celkem 4 týdnů za každé období 12 měsíců, s tím, že v rámci tohoto volna bude poskytnuto souvislé volno v rozsahu 14 kalendářních dnů v kalendářním roce bez krácení měsíční odměny v souladu se schváleným plánem sportovní přípravy; souvislé volno je možno po dohodě hráče a klubu čerpat i po částech, den nástupu souvislého volna stanoví ve všech případech klub;
 - h) zajistit dopravu na zápasy, soustředění apod.;
 - i) poskytnout – pouze však s předchozím výslovným souhlasem trenéra – hráči volno bez krácení měsíční odměny k obstarání závažných soukromých záležitostí;
 - j) umožnit mladistvým hráčům řádné studium, a to bez krácení měsíční odměny;
 - k) uchovávat kompletní zdravotní dokumentaci hráče, a to prostřednictvím klubového lékaře;
 - l) zachovávat mlčenlivost o skutečnostech souvisejících s výkonem sportovní činnosti hráče v klubu, zejména nešířit o hráči informace, které by mohly negativním způsobem ovlivnit jeho sportovní kariéru; pro vyloučení pochybností smluvní strany prohlašují, že zachování mlčenlivosti podle předchozí věty se nevztahuje na sportovní výkony hráče.
2. Klub se dále zavazuje zabezpečit organizaci vstupní zdravotní prohlídky hráče u lékaře klubu a dále zabezpečovat pravidelné lékařské prohlídky, a to nejméně jedenkrát ročně.
 3. Klub je po dohodě s hráčem oprávněn uzavřít smlouvu s jiným klubem, jejímž předmětem bude dočasný výkon sportovní činnosti hráče v tomto klubu (hostování).

VI.

Odměna a platební podmínky

1. Smluvní strany prohlašují, že Odměna hráče a její jednotlivé složky a platební podmínky tvoří přílohu č. [*] této smlouvy.
2. Základní měsíční odměna hráče je splatná nejpozději do [*]. dne následujícího měsíce po měsíci, za který hráči odměna náleží, a to bankovním převodem na účet hráče.
3. [Smluvní strany se dohodnou na způsobu hrazení účelně vynaložených nákladů hráče vzniknuvších v souvislosti s výkonem jeho činnosti].
4. Hráč bere na vědomí, že v případě sestupu nebo vyloučení A-mužstva klubu ze soutěže, které se v dané sezóně účastní, dojde k výraznému poklesu příjmů klubu. Strany se výslovně dohodly, že klub má v těchto případech právo

jednostranně ponížít základní měsíční odměnu hráče až o [*] % a rovněž ponížít další složky odměny hráče (startovné, bonusy) až o [*] %.

5. V případě, že hráč je registrován k platbě daně z přidané hodnoty podle zákona č. 235/2004 Sb. v platném znění, je povinen vystavit fakturu splňující podmínky daňového dokladu dle uvedeného zákona, nejpozději do [*]. dne následujícího měsíce po měsíci, za který hráči náleží tato odměna.
6. Klub a hráč podpisem této smlouvy potvrzují, že v souladu s aplikovatelnými právními předpisy České republiky (tj. zejm. vyplývající ze zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a státním příspěvku zaměstnanosti, zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, to vše ve znění pozdějších předpisů), je povinností hráče hradit příslušnou daň z příjmů z vyplacených odměn, zdravotní pojištění i pojistné na sociální zabezpečení.
7. Hráč je povinen uzavřít dostupné zdravotní pojištění dle své volby na krytí zdravotních nákladů lékařských ústavů České republiky pro případ nemoci nebo zranění hráče.
8. Klub je povinen poskytovat hráči základní i odbornou lékařskou péči vykonávanou klubovým lékařem a hrazenou ze zdravotního pojištění hráče uzavřeného dle předchozího bodu. Zároveň se klub zavazuje vykonávat preventivní a osvětovou činnost ve smyslu ochrany před použitím dopingu a jiných látek ohrožujících správnou životosprávu.
9. Strany se dohodly, že základní měsíční odměna náleží hráči i v době, kdy dle lékařského potvrzení klubového lékaře, popřípadě nezávislého odborníka uvedeného výše, není v důsledku zranění či nemoci, k nimž došlo v příčinné souvislosti s výkonem sportovní činnosti při plnění povinností hráče z této smlouvy, schopen vykonávat sportovní činnost a plnit tak své povinnosti z této smlouvy (dále jako „zdravotní nezpůsobilost“). Pro vyloučení jakýchkoliv pochybností smluvní strany potvrzují, že v případech, kdy ke zranění či onemocnění hráče nedojde v příčinné souvislosti s výkonem sportovní činnosti při plnění povinností hráče z této smlouvy, nenáleží hráči po dobu zdravotní nezpůsobilosti žádná odměna.

VII.

Sankční ujednání

Pokud hráč porušuje některé povinnosti, kterými je vázán na základě této smlouvy, klub může požadovat zaplacení pokut v závislosti na závažnosti přestupku, a to v souladu s disciplinárními předpisy klubu.

VIII.

Platnost smlouvy a opce

1. Tato smlouva se uzavírá na dobu určitou, a to od [*] do [*].
2. Smluvní strany jsou oprávněny uplatnit právo opce k prodloužení účinnosti této smlouvy o [*] let, a to doručením písemného oznámení o prodloužení této smlouvy druhé straně (dále „právo opce“); právo opce podle předchozí věty jsou smluvní strany povinny využít nejpozději [*] dní před koncem účinnosti této smlouvy.

IX. Ukončení smlouvy

1. Platnost smlouvy končí:
 - a) uplynutím doby, na kterou byla sjednána, pokud se v této době smluvní strany písemně nedohodnou na jejím prodloužení;
 - b) písemnou dohodou obou smluvních stran;
 - c) uplynutím výpovědní lhůty v délce [*] s tím, že klub i hráč mohou smlouvu vypovědět jestliže [*] a
 - d) okamžitým zrušením ze strany hráče v případě, že klub porušuje povinnost stanovenou v čl. VI. bodu 1 této smlouvy po dobu nejméně tří měsíců, ledaže klub tuto povinnost splní v dodatečné lhůtě 7 dnů od doručení písemné výzvy.
2. Smluvní strany jsou dále oprávněny smlouvu vypovědět v souladu s příslušnými ustanoveními Předpisů FIFA o statusu a přestupech hráčů v účinném znění.

X. Závěrečná ustanovení

1. Smluvní strany této smlouvy se zavazují bojovat proti rasismu a jiné diskriminaci ve fotbale a sami se zdržet jakékoliv diskriminace.
2. Přílohu této smlouvy a její nedílnou součástí jsou předpisy klubu, tj. [*], případné změny těchto předpisů jsou závazné od dne následujícího po dni, kdy byl hráč s těmito změnami klubem prokazatelně seznámen.
3. V případě výkladového sporu mezi jazykovými verzemi této smlouvy má přednost verze v [*] jazyce.
4. Jakýkoli spor mezi smluvními stranami vyplývající z této Smlouvy nebo vzniklý v souvislosti s ní bude rozhodnut na návrh kterékoli ze smluvních stran v souladu s předpisy Fotbalové asociace ČR třemi rozhodci ustanovenými podle těchto předpisů ze Sboru rozhodců; rozhodčí nález, jímž byl spor takto rozhodnut, může být k žádosti některé ze smluvních stran nebo k žádosti obou přezkoumán v souladu s předpisy Fotbalové asociace ČR Arbitrážní komisí Fotbalové asociace ČR. Tímto ustanovením není dotčena možnost domáhat se přezkumu rozhodnutí orgánu Fotbalové asociace ČR u Rozhodčího soudu pro sport se sídlem v Lausanne, tak jak je stanoveno v předpisech FIFA a UEFA.
5. Tato smlouva se řídí právem České republiky. Smluvní strany se zavazují, že budou vzájemná práva a povinnosti uplatňovat v souladu s právními předpisy České republiky, předpisy EU, předpisy FAČR, UEFA a FIFA.
6. Neplatnost jednoho nebo více ustanovení této smlouvy nezpůsobuje neplatnost celé smlouvy.
7. Jakékoliv změny smlouvy lze činit jen se souhlasem obou stran formou písemných dodatků; smluvní strany se zavazují zaslat písemné vyhovení dodatku FAČR, a to neprodleně po jeho podpisu.

8. Tato smlouva je sepsána ve dvou vyhotoveních, z nichž každá strana obdrží po jednom vyhotovení; v případě rozporu mezi jednotlivými vyhotoveními smlouvy je rozhodující ta verze, která je evidována sekretariátem FAČR prostřednictvím subdomény licence.fotbal.cz.
9. Hráč podpisem této smlouvy dává souhlas se zpracováním svých osobních údajů v souladu s příslušnými ustanoveními zákona č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.
10. Strany smlouvy prohlašují, že tato smlouva vyjadřuje jejich svobodnou a vážnou vůli, že ji uzavírají nikoli v tísní nebo za nevýhodných podmínek pro některou z nich, a že se zavazují ji řádně plnit. Na důkaz toho připojují své podpisy.

V [*] dne [*]

[*]

[*]

[*]

(registrovaný zprostředkovatel, účastní-li se transakce)

Příloha č. 1 Odměna a platební podmínky

1. Klub se zavazuje poskytovat hráči:
 - a) měsíční odměnu ve výši [*] s DPH;
 - b) startovné za utkání nejvyšší fotbalové ligy, ve kterém hráč nastoupí, a to ve výši:

vítězství doma	[*] Kč	([*] Kč/minuta)
vítězství venku	[*] Kč	([*] Kč/minuta)
remíza doma	[*] Kč	([*] Kč/minuta)
remíza venku	[*] Kč	([*] Kč/minuta)
 - c) mimořádnou odměnu po skončení soutěžního ročníku, splatnou do 30ti dnů po konci sezony, ve výši [*] Kč v případě, že se klub umístí od [*] do [*] místa v nejvyšší fotbalové soutěži za předpokladu, že hráč odehraje [*] % hrací doby všech utkání po dobu platnosti této smlouvy.
 - d) bonus ve výši [*] Kč v případě, že mužstvo zvítězí v domácím poháru FAČR za předpokladu, že hráč odehraje minimálně [*] % hrací doby všech utkání v domácím poháru.
2. Splatnost jednotlivých složek odměny hráče byla dohodnuta takto: [*]

LIGOVÁ PROFESIONÁLNÍ SMLOUVA

pan [*]
nar.: [*]
národnost: [*]
bytem: [*]
č. bankovního účtu: [*]
ID FAČR: [*]
zastoupen: a) [*], zákonným zástupcem (nar.: [*], trvale bytem: [*]) a
/ registrovaným zprostředkovatelem (reg. číslo: [*]); nebo b)
/ hráč není zastoupen zprostředkovatelem
(dále „hráč“) na straně jedné

a

[*]
se sídlem [*]
IČO: [*]
zastoupena: [*]
ID FAČR: [*]
zapsaná v obchodním rejstříku vedeném Městským soudem v Praze, oddíl [*],
vložka [*]
(dále „klub“) na straně druhé

uzavírají níže uvedeného dne, měsíce a roku podle ustanovení § 1746 odst. 2
zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku tuto

Ligovou profesionální smlouvu
(dále „smlouva“)

I. Úvodní ustanovení

1. Klub je obchodní korporací založenou na základě zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, jehož předmětem podnikání/činnosti je mj. organizační činnost v oblasti sportu, provozování fotbalových mužstev, reklamní činnost, marketingová činnost, koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej (s výjimkou zboží vyloučeného zákonem č. 455/91 Sb. a jeho přílohami).
2. Hráč je fyzickou osobou – samostatně výdělečně činnou, podle příslušných ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, který je členem Fotbalové asociace České republiky, se sídlem Diskařská 2431/4, Břevnov, Praha 6, PSČ: 169 00, zapsaná ve veřejném rejstříku oddíl L, vložka 1066 (dále „FAČR“), a který vstupuje s klubem do právního vztahu za účelem jeho reprezentace, a to zejména v oblasti sportu a s tím souvisejících činností.

II. Předmět smlouvy

Předmětem této smlouvy je závazek hráče vykonávat činnosti profesionálního hráče fotbalu způsobem a za podmínek níže uvedených a tomu odpovídající závazek klubu zaplatit hráči dohodnutou odměnu.

III. Práva a povinnosti hráče

1. Hráč se zavazuje:
 - a) zúčastňovat se tréninků, soustředění a utkání klubu, dle svých nejlepších schopností;
 - b) podřídit se stanovenému časovému a organizačnímu režimu vyplývajícimu z účasti klubu v jednotlivých soutěžích;
 - c) dodržovat pokyny trenérů a členů realizačního týmu, pomáhat jim udržovat kázeň v klubu, vystupovat na veřejnosti v duchu morálních zásad, upevňovat dobré jméno a pověst klubu;
 - d) dbát o své zdraví a fyzickou kondici, dodržovat zásady denního režimu profesionálního sportovce, správné výživy a životosprávy, hygieny, regenerace a rehabilitace, podrobovat se všem stanoveným léčebným procedurám a vyvarovat se použití dopingů v jakékoli formě;
 - e) vynakládat maximální úsilí k dosažení sportovních cílů klubu, v utkáních soutěžit čestně, znát a dodržovat pravidla a řády a dbát, aby nedocházelo ke škodám na zdraví jak hráče, tak i jeho spoluhráčů a soupeřů;
 - f) v souvislosti s činností a na základě této smlouvy se zúčastňovat společenských akcí, vystupovat na veřejnosti, a to zejména v masových sdělovacích prostředcích, při tréninku a soustředěních v oblečení, obuvi a jiných viditelných součástech oděvu způsobem stanoveným klubem;
 - g) zachovávat mlčenlivost o skutečnostech souvisejících s jeho činností v klubu, jakož i o všech skutečnostech týkajících se činnosti klubu, pokud ke zveřejnění některých skutečností nedostane souhlas či pokyn klubu; povinnost mlčenlivosti platí i po ukončení této smlouvy v plném rozsahu;
 - h) dodržovat veškeré pokyny a vnitřní předpisy klubu, zejména [*];
 - i) podřídit se rozhodnutím orgánů a managementu klubu;
 - j) v případě disciplinárního trestu z předchozích působišť (vyplývajících ze soutěží FIFA, UEFA, FAČR či jiné národní asociace) sdělit tuto skutečnost klubu;
 - k) nezúčastňovat se osobně ani prostřednictvím jiných osob sázek, her a soutěží souvisejících s výsledky utkání klubu;
 - l) neprovozovat bez předchozího písemného souhlasu klubu jinou sportovní činnost;
 - m) neprodleně informovat klub v případě onemocnění nebo úrazu a nepodstupovat, s výjimkou naléhavých případů, žádná lékařská ošetření bez předchozího informování klubového lékaře;

- n) podstupovat na žádost klubového lékaře pravidelné lékařské prohlídky a lékařská ošetření;
 - o) dodržovat denní rozpis povinností hráče vydaný klubem.
2. Hráč se dále zavazuje chránit a pečovat o majetek klubu, který mu byl poskytnut pro výkon jeho činnosti; hráč je odpovědný za škodu způsobenou na majetku jemu poskytnutému podle předchozí věty.
 3. Hráč je odpovědný za škodu způsobenou klubu porušením povinnosti vyplývající z ust. čl. 3 odst. 1 písm. j), a je povinen takovou škodu v plné výši nahradit; klub je oprávněn započíst takto vzniklou pohledávku proti svému plnění vyplývajícímu z čl. VI. této smlouvy.
 4. Hráč je oprávněn vyžádat si na své náklady názor nezávislého lékařského odborníka v případě, že má námitky proti názoru klubového lékaře; pokud jsou názory i nadále rozdílné, dohodnou se smluvní strany na nezávislé straně – lékaři, jehož názor budou akceptovat.
 5. Hráč je oprávněn vyslovit nesouhlas s disciplinárním rozhodnutím klubu, a to za účasti kapitána družstva, ve kterém aktuálně vykonává sportovní činnost; klub se zavazuje takovýto nesouhlas s hráčem projednat.

IV.

Osobnostní práva hráče

1. [Smluvní strany se dohodnou na tom, jakým způsobem budou využívána práva týkající se využití obrazových snímků a obrazových a zvukových záznamů hráče.]
2. [Doporučením a zásadou je, aby příslušný hráč mohl využívat svá práva sám (není-li to v rozporu se sponzory/partnery klubu), přičemž klub může využívat tato práva týkající se hráče jako součásti celého družstva.]

V.

Práva a povinnosti klubu

1. Klub se zavazuje:
 - a) vytvářet na své náklady příznivé podmínky pro trénink, realizaci denního režimu hráče, jeho stravování, regeneraci a rehabilitaci;
 - b) zajišťovat kvalitní lékařskou a terapeutickou službu;
 - c) vytvářet odpovídající kulturní prostředí pro trénink a odpočinek;
 - d) zajišťovat stravu a ubytování v době zájezdu k utkáním, při soustředěních a obdobných příležitostech souvisejících s činností mužstva, k nimž byl nominován;
 - e) poskytnout hráči sportovní potřeby k tréninkům a utkáním a zajistit jejich udržování a obměnu;
 - f) poskytnout nejméně jeden den volna v kalendářním týdnu; za předpokladu, že frekvence tréninku nebo utkání, anebo jiné vážné důvody neumožňují toto volno poskytnout, je klub povinen umožnit hráči vyčerpání tohoto volna kumulovaně v nejbližším možném období /zpravidla v polovině a na konci soutěžního ročníku;

- g) poskytnout placené volno v rozsahu celkem 4 týdnů za každé období 12 měsíců, s tím, že v rámci tohoto volna bude poskytnuto souvislé volno v rozsahu 14 kalendářních dnů v kalendářním roce bez krácení měsíční odměny v souladu se schváleným plánem sportovní přípravy; souvislé volno je možno po dohodě hráče a klubu čerpat i po částech, den nástupu souvislého volna stanoví ve všech případech klub;
 - h) zajistit dopravu na zápasy, soustředění apod.;
 - i) poskytnout – pouze však s předchozím výslovným souhlasem trenéra – hráči volno bez krácení měsíční odměny k obstarání závažných soukromých záležitostí;
 - j) umožnit mladistvým hráčům řádné studium, a to bez krácení měsíční odměny;
 - k) uchovávat kompletní zdravotní dokumentaci hráče, včetně zdravotních komplikací vzniklých při plnění povinností v národním týmu, a to prostřednictvím klubového lékaře;
 - l) zachovávat mlčenlivost o skutečnostech souvisejících s výkonem sportovní činnosti hráče v klubu, zejména nešířit o hráči informace, které by mohly negativním způsobem ovlivnit jeho sportovní kariéru; pro vyloučení pochybností smluvní strany prohlašují, že zachování mlčenlivosti podle předchozí věty se nevztahuje na sportovní výkony hráče.
2. Klub se dále zavazuje zabezpečit organizaci vstupní zdravotní prohlídky hráče u lékaře klubu a dále zabezpečovat pravidelné lékařské prohlídky, a to nejméně jedenkrát ročně.
 3. Klub je po dohodě s hráčem oprávněn uzavřít smlouvu s jiným klubem, jejímž předmětem bude dočasný výkon sportovní činnosti hráče v tomto klubu (hostování).

VI.

Odměna a platební podmínky

1. Smluvní strany prohlašují, že Odměna hráče a její jednotlivé složky a platební podmínky tvoří přílohu č. [*] této smlouvy.
2. Základní měsíční odměna hráče je splatná nejpozději do [*]. dne následujícího měsíce po měsíci, za který hráči odměna náleží, a to bankovním převodem na účet hráče.
3. [Smluvní strany se dohodnou na způsobu hrazení účelně vynaložených nákladů hráče vzniknuvších v souvislosti s výkonem jeho činnosti].
4. Hráč bere na vědomí, že v případě sestupu nebo vyloučení A-mužstva klubu ze soutěže, které se v dané sezóně účastní, dojde k výraznému poklesu příjmů klubu. Strany se výslovně dohodly, že klub má v těchto případech právo jednostranně ponížít základní měsíční odměnu hráče až o [*] % a rovněž ponížít další složky odměny hráče (startovné, bonusy) až o [*] %.
5. V případě, že hráč je registrován k platbě daně z přidané hodnoty podle Zákona č. 235/2004 Sb. v platném znění, je povinen vystavit fakturu splňující

podmínky daňového dokladu dle uvedeného zákona, nejpozději do [*]. dne následujícího měsíce po měsíci, za který hráči náleží tato odměna.

6. Klub a hráč podpisem této smlouvy potvrzují, že v souladu s aplikovatelnými právními předpisy České republiky (tj. zejm. vyplývající ze zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a státním příspěvku zaměstnanosti, zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, to vše ve znění pozdějších předpisů), je povinností hráče hradit příslušnou daň z příjmů z vyplacených odměn, zdravotní pojištění i pojistné na sociální zabezpečení.
7. Hráč je povinen uzavřít dostupné zdravotní pojištění dle své volby na krytí zdravotních nákladů lékařských ústavů České republiky pro případ nemoci nebo zranění hráče.
8. Klub je povinen poskytovat hráči základní i odbornou lékařskou péči vykonávanou klubovým lékařem a hrazenou ze zdravotního pojištění hráče uzavřeného dle předchozího bodu. Zároveň se klub zavazuje vykonávat preventivní a osvětovou činnost ve smyslu ochrany před použitím dopingů a jiných látek ohrožujících správnou životossprávu.
9. Strany se dohodly, že základní měsíční odměna náleží hráči i v době, kdy dle lékařského potvrzení klubového lékaře, popřípadě nezávislého odborníka uvedeného výše, není v důsledku zranění či nemoci, k nimž došlo v příčinné souvislosti s výkonem sportovní činnosti při plnění povinností hráče z této smlouvy, schopen vykonávat sportovní činnost a plnit tak své povinnosti z této smlouvy (dále jako „zdravotní nezpůsobilost“). Pro vyloučení jakýchkoliv pochybností smluvní strany potvrzují, že v případech, kdy ke zranění či onemocnění hráče nedojde v příčinné souvislosti s výkonem sportovní činnosti při plnění povinností hráče z této smlouvy, nenáleží hráči po dobu zdravotní nezpůsobilosti žádná odměna.

VII.

Sankční ujednání

Pokud hráč porušuje některé povinnosti, kterými je vázán na základě této smlouvy, klub může požadovat zaplacení pokut v závislosti na závažnosti přestupku, a to v souladu s disciplinárními předpisy klubu.

VIII.

Platnost smlouvy a opce

1. Tato smlouva se uzavírá na dobu určitou, a to od [*] do [*].
2. Smluvní strany jsou oprávněny uplatnit právo opce k prodloužení účinnosti této smlouvy o [*] let, a to doručením písemného oznámení o prodloužení této smlouvy druhé straně (dále „právo opce“); právo opce podle předchozí věty jsou smluvní strany povinny využít nejpozději [*] dní před koncem účinnosti této smlouvy.

IX. Ukončení smlouvy

1. Platnost smlouvy končí:
 - a) uplynutím doby, na kterou byla sjednána, pokud se v této době smluvní strany písemně nedohodnou na jejím prodloužení;
 - b) písemnou dohodou obou smluvních stran;
 - c) uplynutím výpovědní lhůty v délce [*] s tím, že klub i hráč mohou smlouvu vypovědět jestliže [*] a
 - d) okamžitým zrušením ze strany hráče v případě, že klub porušuje povinnost stanovenou v čl. VI. bodu 1 této smlouvy po dobu nejméně tří měsíců, ledaže klub tuto povinnost splní v dodatečné lhůtě 7 dnů od doručení písemné výzvy.
2. Smluvní strany jsou dále oprávněny smlouvu vypovědět v souladu s příslušnými ustanoveními Předpisů FIFA o statusu a přestupech hráčů v účinném znění.

X. Závěrečná ustanovení

1. Smluvní strany této smlouvy se zavazují bojovat proti rasismu a jiné diskriminaci ve fotbale a sami se zdržet jakékoliv diskriminace.
2. Přílohu této smlouvy a její nedílnou součástí jsou předpisy klubu, tj. [*], případné změny těchto předpisů jsou závazné od dne následujícího po dni, kdy byl hráč s těmito změnami klubem prokazatelně seznámen.
3. V případě výkladového sporu mezi jazykovými verzemi této smlouvy má přednost verze v [*] jazyce.
4. Jakýkoli spor mezi smluvními stranami vyplývající z této Smlouvy nebo vzniklý v souvislosti s ní bude rozhodnut na návrh kterékoli ze smluvních stran v souladu s předpisy Fotbalové asociace ČR třemi rozhodci ustanovenými podle těchto předpisů ze Sboru rozhodců; rozhodčí nález, jímž byl spor takto rozhodnut, může být k žádosti některé ze smluvních stran nebo k žádosti obou přezkoumán v souladu s předpisy Fotbalové asociace ČR Arbitrážní komisí Fotbalové asociace ČR. Tímto ustanovením není dotčena možnost domáhat se přezkumu rozhodnutí orgánu Fotbalové asociace ČR u Rozhodčího soudu pro sport se sídlem v Lausanne, tak jak je stanoveno v předpisech FIFA a UEFA.
5. Tato smlouva se řídí právem České republiky. Smluvní strany se zavazují, že budou vzájemná práva a povinnosti uplatňovat v souladu s právními předpisy České republiky, předpisy EU, předpisy FAČR, UEFA a FIFA.
6. Neplatnost jednoho nebo více ustanovení této smlouvy nezpůsobuje neplatnost celé smlouvy.
7. Jakékoliv změny smlouvy lze činit jen se souhlasem obou stran formou písemných dodatků; smluvní strany se zavazují zaslat písemné vyhození dodatku FAČR, a to neprodleně po jeho podpisu.
8. Tato smlouva je sepsána ve dvou vyhotoveních, z nichž každá strana obdrží po jednom vyhotovení; v případě rozporu mezi jednotlivými vyhotoveními

smlouvy je rozhodující ta verze, která je evidována sekretariátem FAČR prostřednictvím subdomény licence.fotbal.cz.

9. Klub tímto prohlašuje, že vnitřní předpisy klubu nejsou v rozporu s „Agreement regarding the minimum requirements for standard player contracts in the professional football sector in the European union, and in the rest of the UEFA territory“ ze dne 24. ledna 2011.
10. Smluvní strany prohlašují, že tato smlouva plně vyhovuje minimálním požadavkům na standardní smlouvy profesionálních hráčů fotbalu v Evropské unii a na zbývajícím území UEFA.
11. Hráč podpisem této smlouvy dává souhlas se zpracováním svých osobních údajů v souladu s příslušnými ustanoveními zákona č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.
12. Strany smlouvy prohlašují, že tato smlouva vyjadřuje jejich svobodnou a vážnou vůli, že ji uzavírají nikoli v tísní nebo za nevýhodných podmínek pro některou z nich, a že se zavazují ji řádně plnit. Na důkaz toho připojují své podpisy.

V [*] dne [*]

[*]

[*]

[*]

(registrovaný zprostředkovatel, účastní-li se transakce)

Příloha č. 1 Odměna a platební podmínky

1. Klub se zavazuje poskytovat hráči:
 - a) měsíční odměnu ve výši [*] s DPH;
 - b) startovné za utkání nejvyšší fotbalové ligy, ve kterém hráč nastoupí, a to ve výši:

vítězství doma	[*] Kč	([*] Kč/minuta)
vítězství venku	[*] Kč	([*] Kč/minuta)
remíza doma	[*] Kč	([*] Kč/minuta)
remíza venku	[*] Kč	([*] Kč/minuta)
 - c) mimořádnou odměnu po skončení soutěžního ročníku, splatnou do 30ti dnů po konci sezony, ve výši [*] Kč v případě, že se klub umístí od [*] do [*] místa v nejvyšší fotbalové soutěži za předpokladu, že hráč odehraje [*] % hrací doby všech utkání po dobu platnosti této smlouvy.
 - d) bonus ve výši [*] Kč v případě, že mužstvo zvítězí v domácím poháru FAČR za předpokladu, že hráč odehraje minimálně [*] % hrací doby všech utkání v domácím poháru.
2. Splatnost jednotlivých složek odměny hráče byla dohodnuta takto: [*]

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Územní pracoviště v, ve, pro

01 Daňové identifikační číslo

02 otisk podacího razítka finančního úřadu

PŘIHLÁŠKA K REGISTRACI k dani z přidané hodnoty

03 pro plátce nebo identifikovanou osobu – nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku

04

Právnícká osoba:

Název právnické osoby, včetně dodatku

Fyzická osoba:

Příjmení

Rodné příjmení

Jméno(-a)

Titul

Rodné číslo / Datum nar. (není-li RČ přiděleno)

Sídlo právnické osoby / adresa místa pobytu fyzické osoby podle § 13 odst. 1 daňového řádu:

ulice a číslo orientační, část obce a číslo popisné

obec

PSC

stát

Skutečné sídlo:

ulice a číslo orientační, část obce a číslo popisné

obec

PSC

stát

e-mail

telefon

05 Datum rozhodného dne pro povinnost zákonné registrace

06 Důvod registrace podle konkrétního ustanovení zákona o DPH

07 Částka obrátu za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců

08 Datum zrušení předchozí registrace k DPH

Důvod zrušení

09 Důvod dobrovolné registrace plátce nebo identifikované osoby

09a Předpokládaná částka ročního obrátu při dobrovolné registraci plátce

10 Registrace v jiných členských státech EU – DIČ

Datum registrace

EORI

11 Čísla účtů u poskytovatelů platebních služeb

Uveďte čísla všech svých účtů u poskytovatelů platebních služeb, které jsou používány pro ekonomickou činnost, pokud vyplňujete přihlášku k registraci plátce.

účet v ČR vedené v CZK:

číslo účtu / směrový (identifikační) kód

určen ke zveřejnění
ano / ne

účet vedený v zahraničí nebo účet v cizí měně:

IBAN

--

typ ID banky

ID banky

měna, ve které
je účet veden

určen ke zveřejnění
ano / ne

--	--	--	--

název účtu

--

název banky

--

ulice banky

--

město banky

--

PSČ (ZIP-code) banky stát

--	--

11a účet pro vrácení přeplatků na DPH

H	
---	--

12 Přílohy

– pouze osoba, která nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku

- osvědčení o registraci k DPH či obdobné dani v jiné zemi
- oprávnění k provozování činnosti
- výpis z obchodního rejstříku

– ostatní přílohy

počet

--

Údaje o podepisující osobě:

Kód podepisující osoby

--

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby

--

Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby

--

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou)

s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)

Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

--

Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu

Vlastnoruční podpis
daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu

Datum

--

Otisk
razítka

--

POKYNY

Pokud jsou v pokynech uvedeny odkazy na jednotlivá ustanovení (§) zákona, jedná se o zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, pokud není uvedeno jinak.

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu doplňte zbývající část oficiálního názvu svého místně příslušného finančního úřadu (např. – hlavní město Prahu, – Jihočeský kraj apod.). Bude-li subjekt vybraným subjektem podle § 11 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Finanční správě České republiky“), doplňte údaj slovy Specializovanému finančnímu úřadu. V poli „Územní pracoviště v, ve, pro“ bude uvedeno sídlo územního pracoviště, na němž je nebo bude umístěn spis daňového subjektu (§ 13 zákona o Finanční správě České republiky).

- 01 – Uveďte daňové identifikační číslo, pokud již bylo přiděleno přihlašující se osobě.
- 03 – Vyznačte křížkem v příslušné kolonce, zda je přihláška podávána za plátce či identifikovanou osobu. Dále vyznačte, zda jste osobou, která nemá v tuzemsku sídlo ani provozovnu. Pokud v tuzemsku sídlo nebo provozovnu máte, nevyplňujte.
- 04 – Uveďte požadované identifikační údaje osoby přihlašující se k registraci. Uvedení údajů „Rodné příjmení“, „Titul“, „telefon“ a „e-mail“ není povinné.
Sídlem právnické osoby podle § 13 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), se rozumí adresa, pod kterou je právnická osoba zapsaná v obchodním rejstříku nebo obdobném veřejném rejstříku, nebo adresa, kde právnická osoba sídlí skutečně, pokud se tato osoba do těchto rejstříků nezapisuje. Místem pobytu fyzické osoby podle § 13 odst. 1 daňového řádu se rozumí adresa místa trvalého pobytu občana České republiky, nebo adresa hlášeného místa pobytu cizince, a nelze-li takto místo pobytu fyzické osoby určit, rozumí se jím místo na území České republiky, kde se fyzická osoba převážně zdržuje.
Skutečným sídlem je adresa místa vedení osoby povinné k dani, kterou se rozumí místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby povinné k dani, popř. kde se schází její vedení k zajištění reálného výkonu ekonomické činnosti; nemá-li fyzická osoba místo svého vedení, rozumí se sídlem u této osoby místo jejího pobytu.
- 05 – Pokud jste osoba, která se stává plátcem podle § 6, uveďte datum překročení obratu. Pokud jste plátcem podle § 6b až 6e, resp. identifikovaná osoba podle § 6g až 6i uveďte datum, kdy nastala skutečnost uvedená v konkrétním odstavci těchto ustanovení.
- 06 – Uveďte konkrétní ustanovení zákona (odstavec), podle kterého se stáváte, nebo jste se stal plátcem nebo identifikovanou osobou.
- 07 – Uveďte obrat za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců před podáním přihlášky.
- 08 – Uveďte datum zrušení předchozí registrace k DPH včetně důvodu zrušení.
- 09 – Uveďte stručně důvod dobrovolné registrace.
- 09a – Pokud žádáte o dobrovolnou registraci plátce, uveďte předpokládanou výši ročního obratu vymezeného § 4a. Uvedení tohoto údaje není povinné.
- 10 – Uveďte DIČ a datum registrace v případě, že již jste registrováni k dani v jiném členském státě EU.
Uveďte EORI číslo pro styk s orgány celní správy, pokud je odlišné od daňového identifikačního čísla (nebo daňové identifikační číslo ještě nebylo přiděleno).
- 11 – Uveďte čísla všech svých účtů u poskytovatelů platebních služeb, které jsou používány pro ekonomickou činnost, pokud vyplňujete přihlášku k registraci plátce. Vždy vyznačte, zda má být zveřejněn v registru plátců a identifikovaných osob.
Upozorňujeme, že tato skutečnost souvisí s případným ručením (příjemce plnění ručí za daň nezaplacenou poskytovatelem plnění, pokud je úhrada provedena na jiný než zveřejněný účet – § 109 odst. 2 písm. c).
Dále upozorňujeme, že sice není omezena možnost zveřejnit účet vedený v zahraničí, jeho zveřejnění však nebrání vzniku ručení. Jedná se o samostatný případ ručení, upravený v § 109 odst. 2 písm. b), podle kterého ručí příjemce plnění, který poskytovateli uhradil za zdanitelné plnění na účet vedený mimo tuzemsko, a to bez ohledu na skutečnost, zda šlo o účet zveřejněný v registru plátců či nikoli.
Pokud se jedná o účty vedené u českých bank, není třeba vyplňovat údaje: Typ ID banky / ID banky / Název účtu / Název banky / Ulice banky / Město banky / PSČ banky / Stát.
V položce „typ ID banky“ vyplňte typ identifikace banky, tj. např. BIC, FW, SC. V položce „Název účtu“ uveďte název nebo jméno vlastníka účtu.
- 11a – Do řádku H vyplňte účet pro vrácení přeplatků na DPH.
Pokud to má být účet vedený v zahraničí nebo v cizí měně, řádek H nevyplňujte (proškrtněte). Za účet určený pro vrácení přeplatků na DPH bude v tom případě považován výše ve formuláři vyplněný účet vedený v zahraničí nebo v cizí měně – to v případě, že jde o účet vlastní, který je používán pro ekonomickou činnost. Pokud uvedené podmínky nesplňuje, uveďte tento účet na zvláštní příloze podle posledního odstavce pokynů.
Pokud je účet určený pro vrácení přeplatku vlastní a je používán pro ekonomickou činnost, bude uveden také mezi účty v položce 11.
- 12 – Uvedené přílohy předkládají osoby, které nemají sídlo ani provozovnu v tuzemsku. Všechny tyto přílohy musí být ověřené kopie originálních dokumentů a překlady do českého jazyka. Úředně ověřený překlad do českého jazyka není požadován, nicméně správce daně si jej může v případě potřeby vyžádat později (§ 76 odst. 2 daňového řádu). Přílohy musí dostatečně a hodnověrně doložit identifikaci žadatele.
Ostatní přílohy – vyznačí se celkem počet příloh k přihlášce (např. při nedostatku místa v kolonce 11 – čísla účtů apod.).

Údaje o podepisující osobě budou vyplňovány pouze v případech, kdy je podání zpracováváno a podáváno osobou odlišnou od daňového subjektu, tzn. v případech, kdy daňový subjekt činí podání sám za sebe, tuto část nevyplňujte. Pokyn k vyplňování údajů o podepisující osobě je zveřejněn na webových stránkách Finanční správy v nabídce Daňové tiskopisy na adrese <http://www.financnisprava.cz>.

Všechny údaje, na něž jste neměli dostatek místa na formuláři, a všechny další údaje, které považujete za závažné, uveďte na zvláštní příloze. U jednotlivých informací uveďte číslo položky původního formuláře, ke které se vztahují. Celkový počet příloh uveďte v položce 12.

VZOR - nevyplňujte, slouží pouze pro informaci.
Tiskopis vydává správce daně

Podepsaný finanční úřad v České republice
The undersigned Tax Authority in the Czech Republic
Das unterzeichnete Finanzamt in der Tschechischen Republik

Číslo jednací:
Reference number:
Referenznummer:

POTVRZENÍ O DAŇOVÉM DOMICILU
Certificate of the tax-payer's residence
Ansässigkeitsbescheinigung

k datu^{x)}
as of the date
zu dem Datum

nebo za zdaňovací období od - do^{x)}
or for the taxable period from - to
oder für den Zeitraum von - bis

potvrzuje, že daňový poplatník – jméno / název,
identifikační údaj (IČ, DIČ nebo datum narození)
confirms that the tax-payer – name / company,
identification (i.e. IN, TIN or date of birth)
bestätigt, dass der Steuerpflichtige – Name / Firma,
Identifikationsmerkmal (IdNr., Steuer-IdNr. oder Geburtsdatum)

adresa v ČR¹⁾
address in CZ
Adresse in CZ

je daňovým rezidentem České republiky ve smyslu článku²⁾
is a tax resident in the Czech Republic in the sense of the Art.
ist der Resident in der Tschechischen Republik im Sinne des Artikels

Smlouvy mezi Českou republikou a³⁾
of the Convention between the Czech Republic and
des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen
der Tschechischen Republik und

o zamezení dvojího zdanění č.⁴⁾
on the Avoidance of double taxation Nr.
zur Vermeidung der Doppelbesteuerung Nr.

Sb. podepsané dne^{x)}
Coll. signed on
Slg., die am ... unterzeichnet wurde

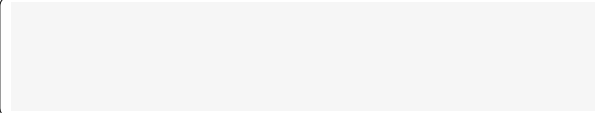
Sb. m. s. podepsané dne^{x)}
Coll. of Int. Conventions signed on
Slg. Intern. Abkommen, die am ... unterzeichnet wurde

Vydáno v
Issued in
Ausgestellt in

dne
on
am

20


Otisk úředního razítka
Seal / Dienstsiegel


Podpis
Signature / Unterschrift

Vysvětlivky:

- x) Pole, které se nevyplní, označte znaky "XX"
- 1) Adresa v České republice
- 2) Vyplní se číslo článku Daňový domicil, respektive Rezident ve smyslu příslušné smlouvy
- 3) Vyplní se název příslušného státu
- 4) Vyplní se číslo příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění

Explanatory notes:

- x) Please fill in "XX" in the field you do not use
- 1) Address in the Czech Republic
- 2) Please fill in the Article number of Tax domicile, respectively Resident in the sense of concrete Convention
- 3) Please fill in the name of the state
- 4) Please fill in the number of concrete Double Tax Convention

Erläuterungen:

- x) Das nicht zutreffende Feld bitte mit "XX" ausfüllen
- 1) Adresse in der Tschechischen Republik
- 2) Die Nummer des Artikels Steuerlicher Wohnsitz, bzw. Ansässige Person, im Sinne des entsprechenden Abkommens ausfüllen
- 3) Den entsprechenden Staat ausfüllen
- 4) Die Nummer des entsprechenden Abkommens ausfüllen

PŘÍLOHA č. 3

Rodné číslo:

je součástí tiskopisu P Ř I Z N Á N Í k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2021 – 25 5405 MFin 5405 vzor č. 27 (dále jen „DAP“).

Částky uveďte v celých Kč. Číselné hodnoty počítané v průběhu výpočtu daňové povinnosti jsou ukazateli ve smyslu ustanovení § 146 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů a jejich zaokrouhlení se provádí s přesností na dvě desetinná místa. Postupné zaokrouhlování ve dvou nebo více stupních je nepřipustné.

Výpočet daně z příjmů ze zdrojů v zahraničí (§ 38f zákona)

1. Příjmy ze zdrojů v zahraničí – metoda vynětí s výhradou progresse

	Vyplní v celých Kč	
	poplatník	finanční úřad
311 Příjmy po vynětí podle § 6 zákona (ř. 36 – úhrn vyňatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 6 zákona)		
312 Příjmy po vynětí podle § 7 až § 10 zákona (ř. 41 – úhrn vyňatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 7 až § 10 zákona)		
313 Základ daně po vynětí příjmů ze zdrojů v zahraničí (ř. 311 + kladný ř. 312)		
314 Základ daně po vynětí příjmů ze zdrojů v zahraničí snížený o nezdanitelné části základu daně a odčitatelné položky (ř. 313 – ř. 54 – ř. 44) zaokrouhlený na celá sta Kč dolů		
315 Sazba celkového daňového zatížení – (ř. 57 děleno ř. 56, násobeno stem)		%
316 Daň ze základu daně po vynětí příjmů ze zdrojů v zahraničí (ř. 314 násobeno ř. 315, děleno stem)		

2. Příjmy ze zdrojů v zahraničí – metoda zápočtu daně zaplacené v zahraničí

Podle § 38f odst. 8 zákona se metoda prostého zápočtu provádí za každý stát samostatně. Proto v případě, že Vám plynou příjmy z více států, použijte k výpočtu za každý další stát Samostatný list **Přílohy č. 3** zveřejněný na webové adrese www.financnisprava.cz.

Kód státu

	poplatník	finanční úřad
321 Příjmy ze zdrojů v zahraničí, u nichž se použije metoda zápočtu		
322 Výdaje		
323 Daň zaplacená v zahraničí		
324 Koefficient zápočtu (ř. 321 – ř. 322) děleno (ř. 42 nebo ř. 313), výsledek vynásobte 100		
325 Z částky daně zaplacené v zahraničí lze maximálně započítat {(ř. 57 nebo ř. 316) násobeno ř. 324 děleno 100}		
326 Daň uznaná k zápočtu (ř. 323 maximálně však do výše ř. 325)		
327 Rozdíl řádků (ř. 323 – ř. 326)		
328 Daň uznaná k zápočtu (úhrn řádků 326 i ze samostatných listů)		
329 Daň neuznaná k zápočtu (úhrn řádků 327 i ze samostatných listů)		
330 Vypočtená částka {(ř. 57 nebo ř. 316) – ř. 328}		

POKYNY K PŘÍLOZE č. 3

Částky uveďte v celých Kč. Číselné hodnoty počítané v průběhu výpočtu daňové povinnosti jsou ukazateli ve smyslu ustanovení § 146 daňového řádu a jejich zaokrouhlení se provádí s přesností na dvě desetinná místa. Postupné zaokrouhlování ve dvou nebo více stupních je nepřipustné.

Příjmy ze zdrojů v zahraničí

Jestliže Vám plynou v rámci některé činnosti příjmy ze zdrojů v zahraničí, uvedl jste úhrn těchto příjmů a souvisejících výdajů v základní části DAP, respektive v příslušných přílohách DAP, a to včetně případných příjmů z České republiky a s nimi souvisejících výdajů. Pro účely vyloučení mezinárodního dvojího zdanění příjmů ze zdrojů v zahraničí se v České republice použije příslušná mezinárodní smlouva, ve které je vždy určeno (zpravidla v článku 22 nebo 23), jakým způsobem bude zamezeno dvojímu zdanění. Upozorňujeme, že pokud máte příjmy ze závislé činnosti ze zdrojů v zahraničí, můžete při vyloučení dvojího zdanění postupovat také podle § 38f odst. 4 zákona. Seznam platných mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění je zveřejněn na webové adrese: www.financnisprava.cz.

Pro účely vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí podle § 38f zákona se pro přepočet měny pro daňové účely použije § 38 zákona následovně:

- Pokud vedete účetnictví, použijte kurzy devizového trhu vyhlášené Českou národní bankou uplatňované v účetnictví.
- Pokud nevedete účetnictví, použijte jednotný kurz uvedený takéž na internetových stránkách www.financnisprava.cz, jestliže nepoužijete kurzy devizového trhu vyhlášené Českou národní bankou uplatňované v účetnictví.

V následujících řádcích je uveden postup vyloučení dvojího zdanění metodou vynětí s výhradou progresse a metodou prostého zápočtu daně zaplacené v zahraničí.

1. Příjmy ze zdrojů v zahraničí – metoda vynětí s výhradou progresse

Při použití metody vynětí s výhradou progresse se postupuje podle § 38f odst. 7 zákona.

- ř. 311 **Příjmy po vynětí podle § 6 zákona (ř. 36 – úhrn vynatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 6 zákona)** – na tomto řádku uveďte rozdíl dílčího základu daně podle § 6 zákona (ř. 36) a úhrnu vynatých příjmů ze zdrojů v zahraničí dle § 6 zákona.
- ř. 312 **Příjmy po vynětí podle § 7 až § 10 zákona (ř. 41 – úhrn vynatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 7 až § 10 zákona)** – na tomto řádku uveďte rozdíl úhrnu dílčích základů daně podle § 7 až § 10 zákona (ř. 41) a úhrnu vynatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 7 až § 10 zákona. Záporná částka je ztrátou, kterou přeneste na ř. 61, 4. oddíl, základní části DAP na stranu 2.
- ř. 313 **Základ daně po vynětí příjmů ze zdrojů v zahraničí (ř. 311 + ř. 312)** – na tomto řádku uveďte úhrn ř. 311 a ř. 312. Při výpočtu použijte pouze kladnou hodnotu ř. 312.
- ř. 314 **Základ daně po vynětí příjmů ze zdrojů v zahraničí snížený o nezdanitelné části základu daně a odčitatelné položky (ř. 313 – ř. 54 – ř. 44)** – na tomto řádku odečtete od základu daně po vynětí příjmů ze zdrojů v zahraničí (ř. 313) nezdanitelné části základu daně podle § 15 zákona a odčitatelné položky podle § 34 zákona a zaokrouhlete na celá sta Kč dolů. Odčitatelnou položku podle § 34 odst. 1 zákona (daňová ztráta) lze odečíst do výše příjmů po vynětí podle § 7 až § 10 zákona, tzn. částku z ř. 44, odečtete maximálně do výše částky z ř. 312. V případě, že úhrn částek podle § 15 a § 34 zákona je vyšší než základ daně po vynětí příjmů ze zdrojů v zahraničí, uveďte na ř. 314 nulu.
- ř. 315 **Sazba celkového daňového zatížení (ř. 57 děleno ř. 56, násobeno stem)** – na tomto řádku uveďte výsledek výpočtu v %.
- ř. 316 **Daň ze základu daně po vynětí příjmů ze zdrojů v zahraničí (ř. 314 násobeno ř. 315, děleno stem)** – na tomto řádku uveďte výsledek výpočtu. Ř. 317-320 – jsou neobsazeny.

2. Příjmy ze zdrojů v zahraničí – metoda zápočtu daně zaplacené v zahraničí

Při použití metody prostého zápočtu se podle § 38f odst. 8 zákona metoda provádí za každý stát samostatně. Proto v případě, že Vám plynou příjmy z více států, použijte k výpočtu za každý další stát Samostatný list **Přílohy č. 3** uvedený na webové adrese: www.financnisprava.cz.

- ř. 321 **Příjmy ze zdrojů v zahraničí, u nichž se použije metoda zápočtu** – na tomto řádku uveďte úhrn příjmů ze zdrojů v zahraničí, na které se podle smluv o zamezení dvojího zdanění uplatňuje metoda zápočtu.
- ř. 322 **Výdaje** – na tomto řádku uveďte úhrn výdajů související s příjmy uvedenými na ř. 321.
- ř. 323 **Daň zaplacená v zahraničí** – do tohoto řádku uveďte částku daně zaplacené ve státě zdroje ze zdaněných příjmů, a to pouze do výše, která mohla být v tomto státě vybrána v souladu s příslušnými ustanoveními smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Částka daně uplatňovaná k zápočtu musí být prokázána potvrzením zahraničního správce daně o zaplacení daně (§ 38f odst. 5 zákona).
- ř. 324 **Koeficient zápočtu** – do tohoto řádku uveďte výsledek výpočtu v procentech pro zjištění podílu daně, kterou lze započítat (ř. 321 – ř. 322) děleno (ř. 42 nebo ř. 313), výsledek vynásobte stem. Částka může nabývat hodnoty od 0 do 100. V případě, že vyjde záporná částka, uveďte do ř. 324 nulu.
- ř. 325 **Z částky daně zaplacené v zahraničí lze maximálně započítat ((ř. 57 nebo ř. 316) násobeno ř. 324 děleno 100)** – do tohoto řádku uveďte výsledek výpočtu částky daně zaplacené v zahraničí, kterou lze maximálně započítat. Daň v tomto výpočtu je daňová povinnost, která se vztahuje k příjmům plynoucím ze zdrojů na území České republiky i ze zdrojů v zahraničí, tj. daň podle § 16 zákona, nebo daň po případném vynětí příjmů ze zdrojů v zahraničí (ř. 57 neb ř. 316).
- ř. 326 **Daň uznaná k zápočtu** – do tohoto řádku uveďte částku daně zaplacenou v zahraničí (ř. 323), maximálně však částku daně uznané k zápočtu (ř. 325).
- ř. 327 **Rozdíl řádků** – na tomto řádku uveďte kladnou hodnotu výpočtu (ř. 323 – ř. 326). V případě, že rozdíl řádků je záporný, řádek proškrtněte.
- ř. 328 **Daň uznaná k zápočtu (úhrn ř. 326)** – uveďte součet hodnot uvedených na řádcích 326 Přílohy č. 3 a ze samostatných listů Přílohy č. 3, ve kterých jste provedl metodu prostého zápočtu daně zaplacené v zahraničí pro jednotlivé státy podle § 38f odst. 8 zákona. Podle § 38f odst. 2 zákona lze na ř. 328 uvést částku, maximálně však do částky vzniklé daňové povinnosti ř. 57 nebo ř. 316.
- ř. 329 **Daň neuznaná k zápočtu (úhrn ř. 327)** – uveďte součet hodnot uvedených na řádcích 327 z Přílohy č. 3 a ze samostatných listů Přílohy č. 3, ve kterých jste provedl metodu prostého zápočtu daně zaplacené v zahraničí pro jednotlivé státy podle § 38f odst. 8 zákona. Částku daně můžete uplatnit za podmínek daných § 24 odst. 2 písm. ch) zákona jako výdaj (náklad) v následujícím zdaňovacím období.
- ř. 330 **Vypočtená částka** – [(ř. 57 nebo ř. 316) – ř. 328]. Údaj na tomto řádku přeneste na ř. 58, 4. oddíl základní části DAP, na str. 2 k dalšímu výpočtu.