

Toto PDF obsahuje kapitolu z knihy:

MÁLEK O., TULÁČEK M. (eds.). *Správa daní. Soubor statí z odborné konference konané na Právnické fakultě Univerzity Karlovy dne 6. října 2023*. Online. Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2023. ISBN 978-80-7630-036-1. DOI <https://doi.org/10.14712/9788076300361>.

Daňový domicil sportovců, výhody a rizika jeho přesunu
(Miroslava Večeř)

© Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2023

© Miroslava Večeř, 2023

Toto dílo podléhá licenci Creative Commons Uveďte původ-Neužívejte dílo komerčně-Zachovejte licenci 4.0 Mezinárodní

<https://doi.org/10.14712/9788076300361.15>

Miroslava Večeř¹

Právnická fakulta Univerzity Karlovy

ORCID: 0009-0003-0749-9414

vecer@prf.cuni.cz

DAŇOVÝ DOMICIL SPORTOVců, VÝHODY A RIZIKA JEHO PŘESUNU

ABSTRAKT

Profesionální sportovci představují specifickou kategorii daňových poplatníků. Vzhledem k jejich vysoké globální mobilitě, kdy cestují na turnaje a zápasy často po celém světě, nebo působí v angažmá v zahraničním klubu, je otázka určení jejich daňového domicilu, jako místa, kde jsou pokládáni za rezidenta pro daňové účely, klíčovým a pro správce daně mnohdy nelehkým úkolem. Z pohledu zdanění příjmů sportovců tak může nastat situace, kdy při stanovení daňového rezidentství sportovce není možné vycházet pouze z kritérií stanovených zákonem o daních z příjmů, ale je nutné aplikovat na konkrétní případ ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, které mají jakožto mezinárodní smlouvy přednost před zákonem. Tento příspěvek se zabývá však nejen otázkou určení daňového rezidentství, ale rovněž se snaží identifikovat povahu a význam výhod a rizik se změnou daňového rezidentství spojených, jelikož právě sportovci jsou skupinou daňových poplatníků, kteří často řeší otázku, jak si lze cestou přesunu daňového rezidentství snížit výši své daňové povinnosti. Proto tento příspěvek řeší také potenciálních rizik s přesunem daňového domicilu spojených a snaží se o nalezení odpovědi na otázku, zda výhody a potenciální přínosy převyšují možná rizika.

Klíčová slova: profesionální sportovec; daňový domicil; daňové rezidentství; daňová povinnost; riziko

DOI: <https://doi.org/10.14712/9788076300361.15>

¹ JUDr. Miroslava Večeř, Ph.D., advokátka, je externí spolupracovnicí katedry Finančního práva a finanční vědy Právnické fakulty Univerzity Karlovy. Odborně se zaměřuje zejména na oblast daní z příjmů s akcentem na oblast mezinárodního zdanění příjmů a na daňové otázky související se sportem. Působí jako advokátka v advokátní kanceláři Kutějová, Maršál, Briáský, s.r.o. a ve své advokátní praxi se věnuje právu finančnímu, sportovnímu, obchodnímu, civilním sporům, právu mediálnímu a ochraně osobnosti.

TAX DOMICILE OF ATHLETES, ADVANTAGES AND RISKS OF MOVING IT

ABSTRACT

Athletes are a specific category of taxpayers. Due to their high global mobility, when they travel to tournaments and matches often around the world, or work in a foreign club, the question of determining their tax residence as a place where they are considered resident for tax purposes is a key and often difficult task for tax administrators. From the point of view of taxation of athletes' income, a situation may arise where it is not possible to base the determination of the tax residency of an athlete solely on the criteria laid down by the Income Tax Act, but it is necessary to apply to a specific case the provisions of double taxation treaties which, as international treaties, take precedence over the Czech law. Therefore, this paper deals with the issue of determining tax residency, but also tries to identify the nature and significance of the benefits and risks associated with changing tax residency, because it is athletes who are taxpayer participants who often deal with the question of how to move through tax residency to reduce the amount of their tax obligations. Therefore, this paper also addresses the potential risks associated with moving domicile and tries to find answers to the question of whether the tax benefits and potential benefits outweigh the possible risks.

Keywords: professional athlete, tax domicile, tax residency, tax liability, risk

ÚVOD

Sportovci² jsou zcela specifickou kategorií daňových poplatníků vyznačujících se několika signifikantními charakteristickými znaky, jimiž jsou zejména vysoká míra mobility, kdy se sportovci již ze samotné povahy sportovní činnosti často stěhují do angažmá v zahraničních klubech, cestují na mezinárodní turnaje, či pobývají v zahraničí za účelem tréninkové přípravy, dále je to diverzita zdrojů příjmů, jelikož příjmy sportovců často plynou nikoli pouze ze smlouvy se sportovním klubem, či turnajových „prize money“, ale rovněž z reklamy, sponzoringu, mediální prezentace, sociálních sítí, darů apod., a dále jsou profesionální sportovci zejména některých sportů (fotbal, hokej, tenis) jedněmi z nejlépe placených profesí na světě.³ Nelze však rovněž opomenout tzv. nepeněžní příjmy sportovců, který pobírají v podobě zajištění zdravotní péče, rehabilitačních služeb, stravy, nebo dopravy. Sportovce lze dále kategorizovat jak z hlediska typu sportu, jemuž se daný sportovec věnuje, na sportovce vykonávající individuál-

² § 2 odst. 3, zákon č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-22]. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X: „Sportovcem je pro účely tohoto zákona každá fyzická osoba, která v daném kalendářním roce skutečně vykonává sportovní činnost, pro kterou je u sportovní organizace evidována.“

³ Srov. SCHWEIGER, Gottfried. (2012). Achieving income justice in professional sports: Limitation, taxation, or donation. *Physical Culture and Sport*, 56, 12. doi:<https://doi.org/10.2478/v10141-012-0022-3>.

ní sporty (např. tenis, badminton, plavání, curling, biatlon) a sportovce věnující se na profesionální, či poloprofesionální úrovni některému z kolektivních sportů (např. lední hokej, fotbal, basketball, házená, rugby apod.) Dalším významným hlediskem je úroveň, na které sportovec sportovní činnost⁴ vykonává, zda na amatérské, poloprofesionální, či plně profesionální úrovni. V tomto ohledu lze vyzdvihnout pro komparativní pohled právní úpravu Slovenska, která definuje sportovce v první hlavě druhé části zákona č. 440/2015 Z. z., o športe a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ve znění pozdějších předpisů, nazvané „Osoby ve sportu“. Zde zcela správně rozděluje sportovce na sportovce neorganizovaného, amatérského a profesionálního a jde ještě dále, kdy se snaží definovat osobu sportovce talentovaného a tzv. sportovce aktivního.⁵

Zejména u sportovců profesionálních lze pozorovat obecně vyšší tendenci k přesunu svého daňového domicilu do země s nižší daňovou zátěží, proto se tento příspěvek bude dále zabývat zejména kategorií sportovců profesionálních. Sportovec sleduje svými úvahami nad přesunem daňového domicilu do země s nižší mírou daňové zátěže často především hledisko ekonomické, představované významným snížením své daňové povinnosti. Ne vždy je však změna daňového domicilu možná a je nutné předem uvážit, zda pokud možná je, zda se sportovci vyplatí, a to nikoli pouze z krátkodobého pohledu, ale rovněž v dlouhodobém horizontu. Tento výzkum se snaží zkoumat tento problém jak z pohledu profesionálního sportovce, tak ze strany správce daně, reprezentujícího zájem státu na správném zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady, jakož i otázky daně jako příjmové stránky státního rozpočtu. Tento článek si tak klade za cíl identifikaci výhod spojených se změnou daňového domicilu profesionálního sportovce a klade otázku, zda rizika, která jsou se změnou daňového domicilu pro osobu profesionálního sportovce spojena, převyšují výhody, které sportovci tato změna přinese, zohledňující časovou a finanční náročnost změny daňového domicilu.

METODOLOGIE

Nejprve je z hlediska zkoumání daňového domicilu sportovců nutné vyřešit otázku podmínek daňového rezidentství a právního postavení sportovců z hlediska povahy jejich činnosti, a to, zda je na jejich činnost nahlíženo jako na činnost závislou, ve smyslu zákoníku práce, nebo zda se jedná o činnost samostatnou, ve smyslu činnosti podnikatelské. Tato otázka je klíčová pro možnost aplikovat správný postup a metodu zdanění sportovce. K tomu bude nutné užít metodu analytickou a syntetickou. Stejně metody budou dále aplikovány na otázku změn daňového domicilu a problematiku mezinárodního zdanění příjmů. Autorka nejprve analyticky rozebere právní postavení

⁴ Tamtéž, § 2 odst. 3 „*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.*“

⁵ § 4 odst. 1 zákona č. 440/2015 o športe a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ve znění pozdějších předpisů, Hlava I., Část II.

sportovců a následně pomocí syntetické metody bude sestavena konstrukce postavení sportovce pro účely zdanění a bude provedena analýza systému mezinárodní spolupráce při správě daní. Závěrem bude autorka metodou implikace vyvozovat jednotlivé výhody se změnou daňového domicilu spojené a usilovat o nalezení faktorů, působících na motivaci sportovců ke změně jejich daňového domicilu a provede vyhodnocení míry přínosu změny daňového domicilu pro sportovce cestou tvorby koeficientu přínosnosti a jemu odpovídajícího potenciálního rizika. Závěrem se v rámci diskuse autorka pokusí shrnout a vyhodnotit, zda přínosy změny domicilu sportovce převažují nad jeho negativy, či naopak.

VÝZKUM A VÝSLEDKY

Zákonné podmínky daňového rezidentství v České republice

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“) rozděluje daňové poplatníky na dvě základní skupiny, daňové rezidenty České republiky (dále jen „ČR“) a daňové nerezidenty.⁶ Univerzálně platným pravidlem daňového rezidentství je navíc skutečnost, že daňový poplatník se může stát rezidentem toliko v jedné zemi,⁷ v níž potom daní své celosvětové příjmy, daňová povinnost daňového rezidenta je tak neomezená⁸ a vztahuje se jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území státu rezidentství, tak na příjmy plynoucí ze zdrojů zahraničních,⁹ zatímco daňoví nerezidenti podléhají zdanění pouze svými příjmy plynoucími ze zdrojů na území příslušného státu.¹⁰ Daňové rezidentství ve většině zemí zpravidla, stejně jako v ČR, není spojeno se státním občanstvím. Výjimky v rámci některých zahraničních právních úprav však nalézt lze, např. ve Spojených státech amerických je státní občanství uvedeno jako jedno z předních kritérií pro určení, zda daná osoba je americkým daňovým rezidentem.¹¹

⁶ § 2 odst. 1, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-22]. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X.

⁷ JAKE&JAMES. *Zdanění příjmu sportovců a daňové rezidentství* [online]. [cit. 2023-09-22]. Dostupné z: <https://www.jake-james.cz/blog/zdaneni-prijmu-sportovcu-a-danove-rezidentstvi#:~:text=Zdan%C4%9Bn%C3%AD%20p%C5%99%C3%ADjmu%20sportovc%C5%AF%20a%20da%C5%88o-v%C3%A9%20rezidentstv%C3%AD%201%20Jak,zm%C4%9Bny%20rezidentstv%C3%AD%20pro%20sportovce%20...%204%20Dan%C4%9B%3F%20>

⁸ BERÁNEK, P., BLÁHA, R., DRÁB, O., HLAVÁČ, J., HRDLIČKA, L., MORÁVEK, Z., NEŠLEHA, M. *Zákon o daních z příjmů: Komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-22]. ASPI_ID KO586_1992CZ. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X, komentář k odst. 1 zákona o daních z příjmů.

⁹ § 2 odst. 2 a 3, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-22]. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X.

¹⁰ Tamtéž.

¹¹ BARTOŠOVÁ, M., FEKAR, P., MAŠEK, J., NEŠLEHA, M., SOJKA, V., VAŇOUSOVÁ, I. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 4. aktualizované vyd.*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer (dříve ASPI) [cit. 2023-9-22]. ASPI_ID MN103CZ. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X.

Zákon o daních z příjmů ve svém výkladovém ustanovení k pojmu „zdroj příjmů“ explicitně jako jeden z příjmů ze zdrojů na území ČR u poplatníků, kteří jsou daňovými nerezidenty, vyjmenovává ceny ze sportovních soutěží.¹² Kritérii při určení, jestli lze pokládat daňového poplatníka za daňového rezidenta ČR je test, jehož obsahem je zjištění, zda má daný poplatník na jejím území své bydliště nebo se zde obvykle zdržuje.¹³

Pojem „bydliště“ vykládá zákon o daních z příjmů jako místo, kde má daňový poplatník zřízen svůj „stálý byt“, přičemž za takových okolností, z nichž je možné vyvodit, že tento poplatník zamýšlí se v tomto bytě trvale zdržovat.¹⁴ Taková podmínka je tak splněna ve chvíli, kdy poplatník má ve svém stálém bytě faktické bydlení dlouhodobého charakteru,¹⁵ které je mu z časového pohledu kdykoli dostupné, ať již je vlastníkem takového bytu, či ho užívá na základě nájemní či obdobné smlouvy. Z hlediska dokazování existence stálého bytu poplatníka lze tak využít jako důkaz listiny s tímto bydlením související, poukazující na skutečnost, že poplatník tento byt skutečně dlouhodobě užívá a zdržuje se v něm, jako například faktura za úhradu služeb spojených s bytem, nebo spotřebu energií v bytě, tedy prokazující spotřebu vody, tepla a elektřiny, fakturu za využívání pevného internetu a televize, úhrady nájemného, či v případě vlastnictví takové nemovitosti také výpisu z katastru nemovitosti.¹⁶

Podle Pokynu č. D-300, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Pokyn D-300“), se stálým bytem rozumí: *„byt, který je poplatníkovi kdykoliv k dispozici podle jeho potřeby, ať již vlastní či pronajatý. Tento byt může být poplatníkem pronajat jiné osobě formou, která umožňuje podle potřeby poplatníka obnovení jeho užívání poplatníkem bez prodlevy. Úmysl poplatníka zdržovat se trvale ve stálém bytě se posuzuje vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. má-li zde rovněž např. manželku, děti, rodiče, či zda byt je využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity (podnikání, zaměstnání apod).“*¹⁷

¹² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-22]. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X. § 22 odst. 1 písm. g) bod 8: „Za příjmy ze zdrojů na území České republiky se u poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 považují: příjmy z úhrad od poplatníků uvedených v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3 a od stálých provozoven poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, kterými jsou 8. výhry z hazardních her, výhry z reklamních soutěží a slosování, ceny z veřejných soutěží a ze sportovních soutěží“

¹³ Tamtéž § 2 odst. 3.

¹⁴ Tamtéž § 2 odst. 4.

¹⁵ NOVÁKOVÁ, Lenka a Daniela KRÁLOVÁ. *Daň z příjmů fyzických osob v mezinárodním kontextu*. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Daň (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7676-233-6, s. 19–21.

¹⁶ JAKE&JAMES. *Zdanění příjmu sportovců a daňové rezidentství* [online]. [cit. 2023-09-22]. Dostupné z: <https://www.jake-james.cz/blog/zdaneni-prijmu-sportovcu-a-danove-rezidentstvi#:~:text=Zdan%C4%9BN%C3%AD%20p%C5%99%C3%ADJmu%20sportovc%C5%AF%20a%20da%C5%88ov%C3%A9%20rezidentstv%C3%AD%201%20Jak,zm%C4%9Bny%20rezidentstv%C3%AD%20pro%20sportovce%20...%204%20Dan%C4%9B%3F%20>

¹⁷ Pokyn č. D-300, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-22]. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X, výklad k § 2.

K otázce výkladu pojmu stálý byt se rovněž vyjadřoval Nejvyšší správní soud ve věci 7 Afs 120/2014-68: „Bydlištěm se dle § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů rozumí stálý byt, který může daňový subjekt neustále (nepřetržitě) využívat (nikoliv jen příležitostně pro účely krátkodobého pobytu)¹⁸“

Při zjišťování, zda má poplatník tzv. obvyklý pobyt na území ČR aplikuje zákon o daních z příjmů požadavek splnění časového testu, kdy za poplatníky obvykle se zdržující na území ČR jsou uznáni poplatníci, jež zde splní podmínku pobytu na území ČR alespoň po dobu 183 dnů v příslušném kalendářním roce, přičemž tuto podmínku mohou splnit buď souvisle nebo v několika obdobích, a do této doby zákon přikazuje započítat každý započatý den pobytu na území ČR.¹⁹

Pokyn D-300 pamatuje rovněž na situace, kdy dojde ke změně v rozsahu povinnosti poplatníka vůči ČR v průběhu zdaňovacího období, a to v důsledku, že u poplatníka dojde ke změně bydliště. Tato situace má být tak ze strany správce daně řešena tak, že statut daného poplatníka bude posuzován samostatně za příslušné části roku. Pokud však v důsledku faktického obvyklého pobytu poplatníka na území ČR dojde ke vzniku neomezené daňové povinnosti v ČR, pak se tento statut poplatníka uplatní již pro celé zdaňovací období.²⁰

Daňový domicil a aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění

V praxi však může nastat situace, kdy osoba poplatníka – profesionálního sportovce bude splňovat podmínky pro přiznání daňového domicilu ve dvou státech současně a dojde ke rozporu mezi dvěma právními úpravami různých států v otázce určení daňového rezidentství. V takovém případě je nutné aplikovat ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, pokud má Česká republika takovou smlouvu s příslušným státem uzavřenu.²¹ Aplikace smlouvy o zamezení dvojího zdanění má v takovém pří-

¹⁸ Rozsudek (SJSd) Nejvyšší správní soud – senát (ostatní) ze dne 13.11.2014 sp. zn. 7 Afs 120/2014 – 68 In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-22]. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X: „Nejvyšší správní soud se zabýval otázkou, zda lze za stálý byt ve smyslu ust. § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů považovat byt, ve kterém měl stěžovatel nahlášený trvalý pobyt, avšak tvrdil, že neměl v úmyslu se na uvedené adrese trvale zdržovat. „Stálost bytu mimo jiné znamená, že daňový subjekt může místo užívat neustále (nepřetržitě) a ne jen příležitostně pro účely krátkodobého pobytu, jako je rekreace, vzdělávací kurzy či krátkodobé pobyty související s podnikatelskými aktivitami apod. Podstatné pro posouzení „stálosti“ bytu je tedy možnost stěžovatele daný byt užívat bez jakéhokoliv omezení. Je třeba zdůraznit, že možnost byt užívat neznamená povinnost nepřetržitě fyzické přítomnosti v tomto bytě. Jedná se pouze o možnost využívání bytu podle vlastního uvážení.... úmysl daňového subjektu se podle dikce ust. § 2 odst. 4 odvozuje od okolností případu, nikoliv pouze od tvrzení daňového subjektu“

¹⁹ § 2 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-22]. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X.

²⁰ Pokyn č. D-300, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-22]. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X, výklad k § 2 ZDP.

²¹ BAHÝLOVÁ, L., FILIP, J., MOLEK, P., PODHRÁZKÝ, M., SUCHÁNEK, R., ŠIMÍČEK, V., VY-

padě jakožto mezinárodní smlouva vyšší právní sílu a má přednost²² před zákonnou právní úpravou.²³

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění tak řeší otázku, kterému ze smluvních států náleží v konkrétním případě právo na zdanění příjmů, přičemž tyto smlouvy nestanoví způsob, jakým má dojít ke zdanění příjmů, ale toliko určují, že daný stát je nadán právem na zdanění, v některých případech však rovněž jejich ustanovení determinují přípustnou výši možného zdanění v rámci jednotlivých států. Výpočet jako takový je následně proveden prostřednictvím samotného daňového přiznání, či jeho příloh.²⁴

V praxi rozeznáváme dvě základní metody zamezení dvojího zdanění, jimiž jsou metoda vynětí a metoda zápočtu. Podstatou metody vynětí je odečtení zahraničního příjmu od základu daně, přičemž platí domněnka výběru daně ve státu zdroje příjmů, proto tento příjem již ve státě daňové rezidence poplatníka podroben dani nebude. Dále lze rozlišovat dva typy vynětí, a to úplné vynětí a dále tzv. vynětí s výhradou progresu. Metoda zápočtu se zakládá na započtení daně, jež byla uhrazena v zahraničí, která se započte na celkovou daňovou povinnost ve státě, v němž je poplatník daňovým rezidentem. Zde pak rozlišujeme zápočet úplný, v podobě celé částky uhrazené daňové povinnosti a částečný ve vyšší hodnoty v jakém se zahraniční příjmy podílí na základu daně celkovém.²⁵

Modelová smlouva OECD a kritéria pro určení daňového domicilu

Z článku 4, jménem „Rezident“ (dříve „Daňový domicil“) modelové smlouvy OECD²⁶ vyplývá proces stanovení daňového rezidentství fyzických osob. Jedná se o přesně stanovenou posloupnost jednotlivých hodnocených aspektů. Podle významu, jaký jim smlouva přisuzuje řadíme tato kritéria následovně (sestupně od 1. do 5.):²⁷

HNÁNEK, L. *Ústava České republiky: Komentář*. [Systém ASPI]. Nakladatelství Linde [cit. 2023-9-22]. ASPI_ID KO1i1993CZ. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X, komentář k čl. 10 Ústavy ČR.

²² Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-22]. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X, Čl. 10: „*Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament soublas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.*“

²³ NOVÁKOVÁ, Lenka a Daniela KRÁLOVÁ. *Daň z příjmů fyzických osob v mezinárodním kontextu*. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Daň (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7676-233-6, s. 25.

²⁴ BERÁNEK, P., BLÁHA, R., DRÁB, O., HLAVÁČ, J., HRDLIČKA, L., MORÁVEK, Z., NEŠLEHA, M. *Zákon o daních z příjmů: Komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-22]. ASPI_ID KO586_1992CZ. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X, komentář k § 2 odst. 1.

²⁵ Tamtéž.

²⁶ OECD. *ARTICLES OF THE MODEL CONVENTION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL [as they read on 21 November 2017]* [online]. [cit. 2023-09-22]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>, Article 4.

²⁷ Tamtéž. Viz také NOVÁKOVÁ, Lenka a Daniela KRÁLOVÁ. *Daň z příjmů fyzických osob v mezinárodním kontextu*. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Daň (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7676-233-6, s. 26–27.

1. **stálý byt** („permanent home“) – který má sportovec k dispozici, pokud má sportovec stálý byt, neboli trvalý domov k dispozici v obou členských státech, má se za to, že má bydliště pouze v tom státě, v němž má užití hospodářské, jakož i osobní vztahy (viz níže):
2. **centrum životních zájmů** (bližší osobní a ekonomické vztahy), nelze-li však určit stát, v němž má osoba sportovce životně důležité zájmy, nebo nemá-li v žádném státě k dispozici stálý domov, bude pokládán za daňového rezidenta pouze toho státu, ve kterém se obvykle zdržuje (viz níže):
3. **obvyklý pobyt** („habitual abode“) – má-li sportovec obvyklé bydliště v obou státech nebo v žádném z nich, uplatní se domněnka, že je rezidentem pouze toho státu, jehož je tento sportovec státním příslušníkem (viz níže):
4. **státní příslušnost** – pokud je sportovec státním příslušníkem obou smluvních států nebo žádného z nich, příslušné orgány těchto států vyřeší tuto otázku vzájemnou dohodou (viz níže).
5. **dohoda příslušných orgánů obou států**²⁸.

Potvrzení o daňovém domicilu

Správce daně vydává Potvrzení o daňovém domicilu, a to na základě podané žádosti ze strany daňového subjektu, či jeho zplnomocněného zástupce, učiněné podáním dle ustanovení § 70 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, učiněné daňovým subjektem nebo jeho zplnomocněným zástupcem, přičemž forma takového podání není zákonem předepsána. Požádat správce daně o vydání potvrzení o daňovém rezidentství, neboli daňovém domicilu ČR, lze jednak pro účel sledující zamezení dvojímu zdanění, jakož i k dosažení výhod založených smlouvami o zamezení dvojího zdanění v případě příjmů plynoucích ze zdrojů ze zahraničí, jako jsou např. licenční poplatky, dividendy, úrokové příjmy, dále z důvodu čerpání daňových zvýhodnění, která jsou založena zahraničními daňovými předpisy, popř. z důvodu podnikatelských aktivit v zahraničí apod.²⁹

Postavení profesionálních sportovců v právu ČR a EU ve vztahu ke zdanění příjmů

K tomu, abychom mohli řešit zdanění příjmů profesionálních sportovců v ČR, je nutné se nejprve zamyslet se nad tím, jaký je právní status činnosti sportovců. V České republice absentuje komplexní právní úprava jasně determinující a vymezující jasné postavení profesionálního sportovce v systému práva, a to v zásadním rozporu s praxí standardně aplikovanou v právních řádech zahraničních. O povaze činnosti profes-

²⁸ Tamtéž.

²⁹ GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Informace GFR k vydávání potvrzení o daňovém domicilu* [online]. [cit. 2023-09-22]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/P1_Informace_GFR.pdf

onálního sportovce je v České republice vedena letitá diskuse. Tato situace se však zásadním způsobem dostává do rozporu s principem právní jistoty.

Touto otázkou se zabýval také jak Nejvyšší správní soud, tak Soudní dvůr Evropské unie. Nejvyšší správní soud si kladl tuto otázku z hlediska právní úpravy ČR ve svém rozhodnutí ze dne 29. 11. 2011 sp. zn. 2 Afs 16/2011 – 78,³⁰ v jehož rámci deklaroval, že právní postavení sportovců v České republice je v podstatě nejasné, a proto není možné, při absenci jednoznačného legislativního rámce, aby se stát autoritativně, a to ani v rámci otázek daňových, snažil vynutit některou z forem smluvního vztahu mezi profesionálním sportovcem a jeho klubem.³¹ Nejvyšší správní soud dále judikoval, že není možné jednoznačně podřadit sportovní činnost, kterou vyvíjí pro své kluby profesionální sportovci pod terminologickou oblast „závislé práce“, tak jak je chápe zákoník práce. Uzavírání jiného typu smluv, odlišných od smlouvy pracovní, mezi profesionálními sportovci a sportovními kluby tak nejen, že nelze zakázat, ale nelze ani označit za porušení práva, či sankcionovat.³² V rámci tzv. *Obiter dictum* soud dále naznačil, že problémem, kvůli němuž v této otázce vznikají spory je právě fakt, že v oblasti smluv profesionálního sportu chybí zákonná úprava reflektující potřeby a zvláštnosti této činnosti. Soud se dále zabýval otázkou znaků činnosti profesionálního sportovce, a porovnával je se znaky pracovního poměru,³³ kdy sportovec vyvíjí činnost pro jediný klub (zaměstnavatele), užívá jeho pracovní prostředky, lze dodat také nad rámec soudního rozhodnutí, že sportovec postupuje podle pokynů svého klubu. V tomto ohledu Nejvyšší správní soud vyslovil však zajímavou myšlenku, že v případě chápání tohoto vztahu z pohledu zákoníku práce tak jak znějí jeho normy, by to pro profesionální sport mohlo být naopak velkou nevýhodou.³⁴

Stěžejním podkladem pro určení, do jaké kategorie dílčího základu daně bude příjem sportovce ze sportovní činnosti spadat, je právní titul, na jehož základě sportovec svoji činnost pro sportovní klub vykonává, zda se jedná o pracovní smlouvu, nebo samostatnou výdělečnou činnost. Nejvýznamnějším hlediskem, které je v tomto ohledu nutné vyjasnit, je otázka „samostatnosti“,³⁵ nebo „závislosti“ činnosti profesio-

³⁰ Rozsudek (SJSd) Nejvyšší správní soud – senát (ostatní) ze dne 29.11.2011 sp. zn. 2 Afs 16/2011 – 78 In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-1-14]. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X.

³¹ Tamtéž bod 31.

³² Tamtéž bod 30.

³³ Srov. VYBÍRAL, Roman. Public Interest in Taxation of Professional Sportsmen in the Czech Republic. In LOTKO, E., Zawadzka-Pąk, U. et Radvan, M. (eds). *Optimization of Organization and Legal Solutions concerning Public Revenues and Expenditures in Public Interest*. Białystok: Temida 2, 2018. str. 692.

³⁴ Rozsudek (SJSd) Nejvyšší správní soud – senát (ostatní) ze dne 29.11.2011 sp. zn. 2 Afs 16/2011 – 78 In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-1-14]. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X.

³⁵ § 2 zákona 262/2006 Sb. zákoníku práce: „(1) *Závislou prací je práce, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, jménem zaměstnavatele, podle pokynů zaměstnavatele a zaměstnanec ji pro zaměstnavatele vykonává osobně.* (2) *Závislá práce musí být vykonávána za mzdu, plat nebo odměnu za práci, na náklady a odpovědnost zaměstnavatele, v pracovní době na pracovišti zaměstna-*

nálního sportovce. Podle vyhodnocení tohoto kritéria a otázky, zda činnost sportovce splňuje znaky závislé práce stanovené zákoníkem práce, je nutné uvážit, zda jsou naplněny všechny podmínky k tomu, aby bylo možné příjmy sportovce zdaňovat jako příjem zaměstnance ze závislé činnosti podle § 6 zákona o daních z příjmů, kdy sportovec by měl všechny výhody a jistoty, které právo poskytuje pro zaměstnance, a otevřela by se mu možnost aplikovat s tím související osvobození podle § 6 odst. 9 ZDP, jakož i uplatnit výhody plynoucí z vynětí z předmětu daně podle ustanovení § 6 odst. 7 ZDP³⁶.

V případě samostatné činnosti profesionálního sportovce výkladové stanovisko soudu vychází z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 AfS 278/2016, který judikoval, že: „*Samostatnou činností profesionálního sportovce je možné vykonávat buďto jako živnostenské podnikání, nebo jako nezávislé povolání. Pokud daňový subjekt vykonává činnost profesionálního fotbalového hráče jako živnost na základě příslušného živnostenského oprávnění, příjmy z této činnosti představují příjmy ze živnosti dle § 7 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.*“³⁷ Vzhledem ke stále nejasnému znění právní úpravy je v zásadě přípustné, aby profesionální hráč kolektivního sportu vykonával samostatnou činnost podle ustanovení § 7 ZDP, přičemž zde je možné tuto činnost vykonávat buď jako živnostenské podnikání, pokud hráč příslušným živnostenským oprávněním disponuje, v tom případě bude podléhat zdanění jako osoba provozující živnostenské podnikání podle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP, nebo jako povolání nezávislé, a to na základě ustanovení § 7 odst. 2 písm. c) ZDP.^{38,39} Správné podřazení činnosti sportovce je velmi významné zejména pro určení výše aplikovatelných výdajových paušálů s tím spojených.

vatele, popřípadě na jiném dohodnutém místě.“ § 3 zákona 262/2006 Sb. zákoníku práce: „Závislá práce může být vykonávána výlučně v základním pracovněprávním vztahu, není-li upravena zvláštními právními předpisy“). Základními pracovněprávními vztahy jsou pracovní poměr a právní vztahy založené dohodami o pracích konaných mimo pracovní poměr.“

³⁶ EKP ADVISORY, S.R.O. *Jak je zdaněn profesionální sportovec? Nepromarněte lhůtu pro zpětnou žádost o uplatnění 60 % výdajového paušálu* [online]. [cit. 2023-09-22]. Dostupné z: <https://www.ekp.cz/novinky-blog/jak-je-zdanen-profesionalni-sportovec-nepromarnete-lhutu-pro-zpetnou-zadost-o-uplatneni-60-vydajoveho-pausalu/#:~:text=Dle%20rozsudku%20Nejvy%C5%A1%C5%A1%C3%ADho%20spr%C3%A1vn%C3%ADho%20soudu%20z%20%C4%8Dervna%20roku,v%20n%C4%9Bm%C5%BE%20uplynula%20lh%C5%AFta%20pro%20pod%C3%A1n%C3%AD%20da%C5%88-ov%C3%A9ho%20p%C5%99izn%C3%A1n%C3%AD>.

³⁷ ZÁKONY PRO LIDI. *6 AfS 278/2016 – 54* [online]. [cit. 2023-09-22]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/6-afs-278-2016-54>

³⁸ EKP ADVISORY, S.R.O. *Jak je zdaněn profesionální sportovec? Nepromarněte lhůtu pro zpětnou žádost o uplatnění 60 % výdajového paušálu* [online]. [cit. 2023-09-22]. Dostupné z: <https://www.ekp.cz/novinky-blog/jak-je-zdanen-profesionalni-sportovec-nepromarnete-lhutu-pro-zpetnou-zadost-o-uplatneni-60-vydajoveho-pausalu/#:~:text=Dle%20rozsudku%20Nejvy%C5%A1%C5%A1%C3%ADho%20spr%C3%A1vn%C3%ADho%20soudu%20z%20%C4%8Dervna%20roku,v%20n%C4%9Bm%C5%BE%20uplynula%20lh%C5%AFta%20pro%20pod%C3%A1n%C3%AD%20da%C5%88-ov%C3%A9ho%20p%C5%99izn%C3%A1n%C3%AD>.

³⁹ K tomu srov. také Rozsudek (SJSd) Městský soud v Praze ze dne 27.04.2023 sp. zn. 5 Af 19/2020 – 47 In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-22]. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X.

Otázkou právního postavení sportovců se zabýval JUDr. Roman Vybíral, Ph.D., který ve svém vědeckém článku s názvem „*Public Interest in Taxation of Professional Sportsmen in the Czech Republic*“⁴⁰ poukazuje na obrat v názoru Nejvyššího správního soudu vyplývající z Rozsudku ze dne 29. listopadu 2011, čj. zn. 2 Afs 16/2011,⁴¹ jakož i z výše uvedeného rozsudku ze dne 13. července 2017, č. 6 Afs 278/2016,⁴² přičemž dle jeho názoru „*v obou rozhodnutích soud judikoval, že právní úprava postavení profesionálních sportovců není v České republice jednotně zakotvena a při aplikaci principů in dubio mitius a in dubiis contra fi scum je na subjektech zdanění, jak se rozhodnou, jaký daňový režim je pro ně vhodnější*“⁴³ Roman Vybíral ve své práci dále hodnotí hledisko veřejného zájmu, kdy uvádí: „*Jsem přesvědčen, že judikatura namísto aby přinesla řešení sporných situací v oblasti profesionálního sportu, tak naopak nastolila nová kontroverzní témata v této oblasti. Skutečnost, že sportovci a kluby si budou moci vybrat daňový režim, který je pro ně nejvýhodnější, není nepochybně v souladu s veřejným zájmem.*“⁴⁴ S výše uvedenými závěry je nutné se ztotožnit, a v této souvislosti je nezbytné poukázat na skutečnost, že tato situace může z určitého pohledu narazit na rozpor se základním pravidlem daňového práva a principem ukládání daní zakotveném v článku 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, který stanoví, že: „*Daně a poplatky lze ukládat je na základě zákona*“⁴⁵ Daňové zákony by neměly umožňovat žádný prostor pro možnost volby výhodnějšího způsobu zdanění. Neměla by existovat pochybnost, jakým způsobem bude ten který daňový subjekt podroben dani, jelikož taková situace nejenže není v souladu s veřejným zájmem, ale je rovněž v přímém rozporu s principy demokratického právního státu. Daňová povinnost musí být stanovena jasně a přesně, jen tak může daňový systém správně fungovat.

Z pohledu judikatury SDEU lze za nejvýznamnější rozhodnutí SDEU v oblasti právní povahy činnosti profesionálního sportovce možné označit rozsudek SDEU

⁴⁰ VYBÍRAL, Roman. Public Interest in Taxation of Professional Sportsmen in the Czech Republic. In LOTKO, E., Zawadzka-Pąk, U. et Radvan, M. (eds). *Optimization of Organization and Legal Solutions concerning Public Revenues and Expenditures in Public Interest*. Białystok: Temida 2, 2018. str. 689–695.

⁴¹ NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, čj. zn. 2 Afs 16/2011 [online]. [cit. 2023-11-12]. Dostupné z: https://www.nssoud.cz/stazeni-dokumentu?filepath=SOUNDNI_VYKON/2011/0016_2Afs_110_20111201084929_prevedeno.pdf.

⁴² ZÁKONY PRO LIDI. 6 Afs 278/2016 – 54 [online]. [cit. 2023-09-22]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/6-afs-278-2016-54>

⁴³ VYBÍRAL, Roman. Public Interest in Taxation of Professional Sportsmen in the Czech Republic. In LOTKO, E., Zawadzka-Pąk, U. et Radvan, M. (eds). *Optimization of Organization and Legal Solutions concerning Public Revenues and Expenditures in Public Interest*. Białystok: Temida 2, 2018. str. 693.

⁴⁴ VYBÍRAL, Roman. Public Interest in Taxation of Professional Sportsmen in the Czech Republic. In LOTKO, E., Zawadzka-Pąk, U. et Radvan, M. (eds). *Optimization of Organization and Legal Solutions concerning Public Revenues and Expenditures in Public Interest*. Białystok: Temida 2, 2018. str. 694–695.

⁴⁵ Usnesení č. 2/1993 Sb., o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součásti ústavního pořádku České republiky. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-11-12]. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X.

ve věci *Walrave a Koch*⁴⁶, jímž bylo ze strany Soudního dvora EU potvrzeno, že profesionální sportovci mohou být z pohledu své právní povahy jak pracovníky, tak poskytovateli služeb.⁴⁷

Mezinárodní spolupráce při správě daní

Jedním z nejvýznamnějších předpisů na úrovni Evropské unie, který významně přispěl k nastavení standardů při spolupráci při správě daní mezi členskými státy EU je směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EH.⁴⁸ Tento právní předpis vyjmenovává a představuje konkrétní nástroje, jimiž je výměna informací a spolupráce při správě daní realizována, a to jak na žádost, z vlastního podnětu, tak automaticky, řešeny jsou také otázky souběžných daňových kontrol či problematika doručování. Tato směrnice byla do českého právního řádu transponována v podobě zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů.⁴⁹

Výhody změny daňového domicilu do země s nižším zdaněním a koeficient jejich přínosnosti pro sportovce

Pro možnost zhodnotit a komparovat mezi sebou jednotlivé faktory a motivy, které mají přímý vliv na rozhodování sportovce při zvažování změny daňového domicilu je nutné zavést koeficient přínosnosti daného faktoru pro sportovce, který nám umožní změřit a zhodnotit váhu těchto kritérií a komparovat míru jejich významu navzájem mezi sebou. Stupnice bude nastavena od 0 do 100, přičemž 0 odpovídá nejnižší přínos a 100 přínos maximální. Jako jedny z nejvýznamnějších výhod pro sportovce bychom mohly označit zejména snížení výše daňové povinnosti. Tomuto hledisku by tak bylo nutné přiřadit koeficient nejvýznamnější, přesahující více než dvě třetiny váhy kritéria. Domnívám se, že by se měla výše tohoto koeficientu blížit hodnotě sto, ale nikdy není možné, aby jí dosáhla, z tohoto důvodu by toto kritérium mělo být nastaveno na hodnotu 90. Motivace v podobě předpokladu snížení výše daňové povinnosti, které odpovídá úspora prostředků vynakládaných na úhradu daní, se tak jeví jako hledisko rozhodující. Dalším faktorem, jež by mohl být však pouze zdánlivou výhodou, je

⁴⁶ Tamtéž a Rozsudek SDEU ze dne 12. prosince 1974 *Walrave v Koch* (case 36/74) [1974] ECR 1405 ve věci BRUNO NILS OLAF Walrave, Longin JOHANNES NORBERT KOCH proti Association Union cycliste internationale, Koninklijke Nederlandsche Wielren Unie a Federación Española Ciclismo. [cit. 2023-1-14]. Dostupné z: <https://app.codexdata.cz/evropska-judikatura/vec-36-743a-rozsudek-soudniho-dvora-ze-dne-12-prosince-1974-ES4175>.

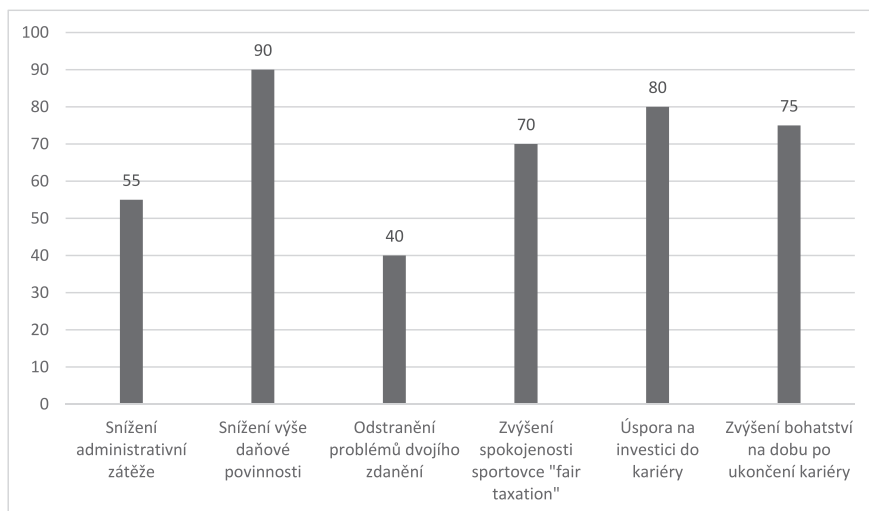
⁴⁷ LINHARTOVÁ, Denisa. *Rovné odměňování žen a mužů v profesionálním sportu*. Praha: Leges, 2021. Teoretik. ISBN 978-80-7502-505-0, s.25.

⁴⁸ SMĚRNICE RADY 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EH. In: Dostupné také z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0016>

⁴⁹ Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-22]. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X.

potenciální možnost snížení administrativní zátěže. To by však nemuselo být v konečném důsledku reálné, jelikož je nutné vzít v úvahu jak administrativu spojenou se samotným přesunem daňového domicilu, jakož i následně nutnost daňové administrace ve státě nového domicilu. Proto by toto kritérium mělo odpovídat koeficientu 55. Následně je nutné zařadit do koše potenciálních přínosných faktorů odstranění nutnosti řešit otázku zamezení dvojího zdanění příjmů, která s hlediskem snížení administrativní zátěže úzce souvisí, ale význam tohoto faktoru je značně nižší a lze mu tak přiřadit koeficient 40. Ústřední úlohu z hlediska výhod však sehrává jednak zvýšení spokojenosti sportovce a pocitu, že je zdaněn férově ve smyslu principu „fair taxation“. Záměr v podobě zvětšení majetku sportovce pro období po ukončení své kariéry, kdy sportovci jsou na vrcholu své kariéry pouze určitou časově velmi omezenou dobu a jsou permanentně vystaveni riziku zranění, či jiných důvodů a překážek, které mohou vést k ukončení jejich kariéry, a proto je zde silná motivace sportovce být co nejefektivnější a shromáždit pro své budoucí zabezpečení co nejvíce hodnot, se jeví jako jeden z významnějších určovatelů, proto obou těmto kritériím je nutné přiřadit koeficient 75. Ještě větší zájem však může mít sportovec na tom, investovat do rozvoje své kariéry namísto úhrady daňové povinnosti, přičemž toto hledisko tak zcela oprávněně dosahuje ještě významnější váhy a plně odpovídá koeficientu 80.

Graf koeficientu přínosnosti změny daňového domicilu a komparace významnosti jednotlivých výhod změny daňového domicilu pro sportovce



Autor: JUDr. Miroslava Věčeř, Ph.D. Zdroj dat: Model sestavený podle predikce autorky na základě vyhodnocení jednotlivých motivů sportovce a objektivních faktorů.

Rizika změny daňového domicilu pro sportovce

Potenciální přínosy je však nutné podrobit kritickému pohledu, a to otázce identifikace rizik se změnou daňového domicilu spojených. Vysoká investice do pořízení, či pronájmu nemovitosti v zahraničí, je nepochybně jedním z faktorů, který se může zcela zásadně promítnout do otázky přínosnosti změny daňového domicilu a může tuto přínosnost zásadním způsobem ovlivnit a snížit. S touto otázkou rovněž souvisí riziko v podobě dlouhého časového období pro návratnost investice do změny daňového domicilu. Dalším z těch poněkud zásadnějších faktorů je nejistá udržitelnost daňových výhod plynoucích z nového domicilu, přičemž zde bude sehrávat základní úlohu rovněž konkrétní volba státu, do něhož sportovec svůj daňový domicil přesune. V tomto ohledu by na snížení tohoto rizika mohlo pomoci sledování ratingu jednotlivých zemí, vypracovaného renomovanými ratingovými agenturami, což by mohlo nápomoci sportovci při jeho rozhodování o vhodnosti investice v tom kterém státě. V tomto ohledu je tak nutné dále uvést riziko v podobě potenciálně nejisté politické, ekonomické a legislativní situace v některých daňových rájích. Nelze opomenout rovněž existenci rizikového faktoru v podobě potenciální možnosti doměření daně ve státě původního daňového domicilu. S tímto faktorem může v jistém ohledu souviset také riziko vzniku komplikací spojených s přesunem střediska životních zájmů do zahraničí, tam nám však jako rozhodující nebudou působit izolovaně toliko faktory právní, ale je nutné vzít v úvahu rovněž faktory sociologické. Závěrem lze doplnit riziko v podobě možného zvýšení výdajů na administrativu spojenou s podáním daňového příznání ve státě nového rezidentství, na což bylo upozorněno již výše, při zvažování přínosnosti, kdy očekáváním sportovce může být snížení administrativy, které nemusí být v konečném důsledku však reálné.

DISKUSE

Zahraníční výzkumy v této oblasti, při nichž byly komparovány jednotlivé sazby daně poukázaly, že stěžejní úlohu sehrává při rozhodování sportovců o změně svého daňového domicilu rovněž výše daňových sazeb. Lze si klást otázku, proč tomu tak je. Bylo by možné usuzovat na jistou míru signifikance tohoto ukazatele.⁵⁰ Tuto skutečnost potvrdil i výzkum v oblasti Kanady a severní Ameriky, který poukázal na vysokou míru citlivosti daňových subjektů na výši daňových sazeb a vysokou míru daňového zatížení jako primární motiv pro změnu daňového domicilu. Tato skutečnost se však projevuje v nejvyšší míře u právnických osob, u jednotlivců až v řadě druhé.⁵¹ Snížení výše daňové povinnosti má tak zcela oprávněně vysoký koeficient přínosnosti v hladině 90 ze 100 možných bodů. Další určité výhody může přinést změna daňového domicilu

⁵⁰ HEMBRE, Erik. (2022). State income taxes and team performance. *International Tax and Public Finance*, 29(3), 704–725. doi:<https://doi.org/10.1007/s10797-021-09685-y>, s. 704 . 722.

⁵¹ CONKLIN, David. W., & Robertson, Darroch. A. (1999). Will a tax haven work for you? *Ivey Business Journal*, 64(1), 36–41. Retrieved from <http://ezproxy.techlib.cz/login?url=https://www.proquest.com/trade-journals/will-tax-haven-work-you/docview/225366223/se-2, s. 36>.

v podobě úlevy od administrativní zátěže s koeficientem 50 a jemu blízkým motivem v podobě snahy o odstranění nutnosti řešit otázku zamezení dvojího zdanění příjmu s koeficientem přínosnosti 40.

V neposlední řadě je v otázce výhod však nutné diskutovat význam nemateriální, který bychom mohly přirovnat k externalitám. V našem případě se jedná o určité vedlejší efekty, přičemž jejich význam je pro sportovce patrný a projevuje se přímo v rámci jeho sportovní činnosti, a to jednak v podobě dosažení celkové zvýšené spokojenosti sportovce a jeho pocit, že jeho příjmy podléhají férovému zdanění, přičemž samotná otázka férovosti zdanění je však velmi diskutabilní a subjektivní, je jí však nutné přiznat velkou váhu s významným koeficientem 70.

Za jeden z nejvýznamnějších efektů pro kariéru sportovce lze dále pokládat motiv k investici uspořené prostředků do rozvoje sportovcovi další kariéry (koeficient 80), ale rovněž, vzhledem k tomu, že sportovec zpravidla vykonává sportovní činnost pouze v časově omezeném období v rámci celého svého života, musí se v této poměrně krátké době zajistit na dobu po ukončení své kariéry a pokud změnou daňového domicilu dokáže uspořit na toto období, má to pro něho význam s koeficientem až 75.

Všechny výše uvedené motivy podporují obecnou tendenci k růstu zájmu sportovců o přesun daňového domicilu do zahraničí. Vlády při záměru k daňovým úpravám musí i tuto skutečnost mít na paměti a předem uvážit možný negativní efekt zvýšení daňové zátěže. Země označované za daňové ráje tak v poslední době zaznamenaly velký nárůst nových daňových rezidentů. Tento rozvoj daňových rájů podporuje i poměrně volný peněžní oběh v rámci celého světa.⁵²

ZÁVĚR

Tento příspěvek spojující poznatky sportovního a finančního (daňového) práva, se velmi podrobně zabýval analýzou institutu daňového rezidentství, určení daňového domicilu v případech, kdy musí dojít k aplikaci mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, a řeší také právní postavení sportovců, které je stále nejasnou otázkou, kterou, jak se v rámci výzkumu ukázalo, není možné zodpovědět jednoznačně a vždy závisí na individuálních podmínkách každého jednotlivého právního vztahu. Tuto otázku jednoznačně nevyřešil ani Nejvyšší správní soud. Z hlediska cílů bylo nutné identifikovat výhody a motivy, vedoucí sportovce ke snahám o změnu daňového domicilu. Výzkum poukázal na skutečnost, že mnohé z těchto výhod nejsou pouze ekonomického charakteru, i když finanční a majetkové motivy převažují. Z motivů, které nejsou determinovány snahou o snížení daňové zátěže je pak nutné vyzdvihnout výhody, které takový krok přináší pro samotnou kariéru sportovce. Pokud však dáme

⁵² K tomu srov. RAPOSO, Ana. Margarida., PhDc, & Mourão, Paulo. Reis., PhD. (2013). Tax havens or tax hells? A discussion of the historical roots and present consequences of tax havens. *Financial Theory and Practice*, 37(3), 311-330. Retrieved from <http://ezproxy.techlib.cz/login?url=https://www.proquest.com/scholarly-journals/tax-havens-hells-discussion-historical-roots/docview/1471942584/se-2>, s. 323.

na misky vah výši investice, kterou musí sportovec na pořízení své rezidence v zahraničí vynaložit, administrativní zátěž s tím spojenou, dlouhou časovou návratnost takové investice, ale také nejistotu v otázce, zda daňové výhody daného státu budou pro sportovce udržitelné, míru rizika, že dojde k doměření daně ve státě původního daňového rezidentství sportovce, jakož i uvážíme-li komplikace, které sportovci přinesl celkový přesun střediska životních zájmů do zahraničí, i ve spojení se současnou nejistou globální politickou a ekonomickou situací, lze vyjádřit závěr, že takový krok se sportovci vyplatí až od určité vyšší míry ekonomické úspory, kterou lze označit jako „*Point of profitability of a change in tax residence*“. Tento bod tak bude u každého sportovce nutné určit individuálně, na základě přesně na míru stanoveného koše jednotlivých výhod, rizik a dalších dodatečných faktorů.

ZDROJE

Literatura

BAHÝĽOVÁ, L., FILIP, J., MOLEK, P., PODHRÁZKÝ, M., SUCHÁNEK, R., ŠIMÍČEK, V., VYHNÁNEK, L. *Ústava České republiky: Komentář*. [Systém ASPI]. Nakladatelství Linde [cit. 2023-9-22]. ASPI_ID KO1i1993CZ. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X

BARTOŠOVÁ, M., FEKAR, P., MAŠEK, J., NEŠLEHA, M., SOJKA, V., VAŇOUŠOVÁ, I. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 4. aktualizované vyd.*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer (dříve ASPI) [cit. 2023-9-22]. ASPI_ID MN103CZ.

BERÁNEK, P., BLÁHA, R., DRÁB, O., HLAVÁČ, J., HRDLIČKA, L., MORÁVEK, Z., NEŠLEHA, M. *Zákon o daních z příjmů: Komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-22]. ASPI_ID KO586_1992CZ. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X.

CONKLIN, David. W., & Robertson, Darroch. A. (1999). Will a tax haven work for you? *Ivey Business Journal*, 64(1), 36-41. Retrieved from <http://ezproxy.techlib.cz/login?url=https://www.proquest.com/trade-journals/will-tax-haven-work-you/docview/225366223/se-2>.

HEMBRE, Erik. (2022). State income taxes and team performance. *International Tax and Public Finance*, 29(3), 704-725. doi:<https://doi.org/10.1007/s10797-021-09685-y>.

LINHARTOVÁ, Denisa. *Rovné odměňování žen a mužů v profesionálním sportu*. Praha: Leges, 2021. Teoretik. ISBN 978-80-7502-505-0.

NOVÁKOVÁ, Lenka a Daniela KRÁLOVÁ. *Dañ z příjmů fyzických osob v mezinárodním kontextu*. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Daň (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7676-233-6.

RAPOSO, Ana. Margarida., PhDc, & Mourão, Paulo. Reis., PhD. (2013). Tax havens or tax hells? A discussion of the historical roots and present consequences of tax havens. *Financial Theory and Practice*, 37(3), 311-330. Retrieved from <http://ezproxy.techlib.cz/login?url=https://www.proquest.com/scholarly-journals/tax-havens-hells-discussion-historical-roots/docview/1471942584/se-2>.

SCHWEIGER, Gottfried. (2012). Achieving income justice in professional sports: Limitation, taxation, or donation. *Physical Culture and Sport*, 56, 12. doi:<https://doi.org/10.2478/v10141-012-0022-3>.

VYBÍRAL, Roman. *Public Interest in Taxation of Professional Sportsmen in the Czech Republic*. In LOTKO, E., Zawadzka-Pąk, U. et Radvan, M. (eds). *Optimization of Organization and Legal Solutions concerning Public Revenues and Expenditures in Public Interest*. Białystok: Temida 2, 2018. str. 689-695.

Právní předpisy

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Informace GFŘ k vydávání potvrzení o daňovém domicilu* [online]. [cit. 2023-09-22]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/P1_Informace_GFR.pdf.

OECD. *ARTICLES OF THE MODEL CONVENTION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL [as they read on 21 November 2017]* [online]. [cit. 2023-09-22]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>.

Pokyn č. D-300, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

SMĚRNICE RADY 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EH. In: Dostupné také z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0016>

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů.

Zákon č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu.

Zákon č. 440/2015 o športe a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

Judikatura

Rozsudek (SJSd) Nejvyšší správní soud – senát (ostatní) ze dne 13.11.2014 sp. zn. 7 Afs 120/2014 – 68 In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-22]. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X

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

Rozsudek (SJSd) Městský soud v Praze ze dne 27.04.2023 sp. zn. 5 Af 19/2020 – 47 In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-22]. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X.

Rozsudek (SJSd) Nejvyšší správní soud – senát (ostatní) ze dne 29.11.2011 sp. zn. 2 Afs 16/2011 – 78 In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-1-14]. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X.

Rozsudek SDEU ze dne 12. prosince 1974 Walrave v Koch (case 36/74) [1974] ECR 1405 ve věci BRUNO NILS OLAF Walrave , Longin JOHANNES NORBERT KOCH proti Association Union cycliste internationale, Koninklijke Nederlandsche Wielren Unie a Federaci3n Espanola Ciclismo. [cit. 2023-1-14]. Dostupné z: <https://app.codexdata.cz/evropska-judikatura/vec-36-743a-rozsudek-soudniho-dvora-ze-dne-12-prosince-1974-ES4175>.

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, čj. zn. 2 Afs 16/2011 [online]. [cit. 2023-11-12]. Dostupné z: https://www.nssoud.cz/stazeni-dokumentu?file-path=SOUDNI_VYKON/2011/0016_2Afs_110_20111201084929_prevedeno.pdf.

Internetové prameny

JAKE&JAMES. *Zdanění příjmu sportovců a daňové rezidentství* [online]. [cit. 2023-09-22]. Dostupné z: <https://www.jake-james.cz/blog/zdaneni-prijmu-sportovcu-a-danove-rezidentstvi#:~:text=Zdan%C4%9Bn%C3%AD%20p%C5%99%C3%AD-jmu%20sportovc%C5%AF%20a%20da%C5%88ov%C3%A9%20rezidentstv%C3%AD%201%20Jak,zm%C4%9Bny%20rezidentstv%C3%AD%20pro%20sportovce%20...%204%20Dan%C4%9B%3F%20>.

EKP ADVISORY, S.R.O. *Jak je zdaněn profesionální sportovec? Nepromarněte lhůtu pro zpětnou žádost o uplatnění 60 % výdajového paušálu* [online]. [cit. 2023-09-22]. Dostupné z: <https://www.ekp.cz/novinky-blog/jak-je-zdanen-profesionalni-sportovec-nepromarnete-lhutu-pro-zpetnou-zadost-o-uplatneni-60-vydajoveho-pausalu/#:~:text=Dle%20rozsudku%20Nejvy%C5%A1%C5%A1%C3%ADho%20spr%C3%A1vn%C3%ADho%20soudu%20z%20C4%8Dervna%20roku,v%20n%C4%9Bm%C5%BE%20uplynula%20lh%C5%AFta%20pro%20pod%C3%A1n%C3%AD%20da%C5%88ov%C3%A9ho%20p%C5%99izn%C3%A1n%C3%AD>.

ZÁKONY PRO LIDI. *6 Afs 278/2016 – 54* [online]. [cit. 2023-09-22]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/6-afs-278-2016-54>.