

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

Zdanění příjmů sportovců nerezidentních v České republice

Petr Topol

© 2015 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra obchodu a financí
Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Petr Topol

Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Zdanění příjmů sportovců nerezidentních v ČR

Název anglicky

Non-Resident Sportsmen Incomes Taxation in Czech Republic

Cíle práce

Cílem této práce je nalezení optimálního řešení zdaňování příjmů nerezidentních sportovců vykonávajících svoji činnost na území ČR, a to nikoliv z pohledu poplatníka, nýbrž z pohledu veřejných rozpočtů. V současné době v ČR tyto příjmy podléhají tzv. srážkové dani a existuje zde reálný problém výběru této daně za situace, kdy zahraniční sportovec pobírá příjem od osoby, která není rezidentem našeho státu. V takovém případě sportovec pobírá příjem ze zdrojů na území ČR dle vnitrostátní právní úpravy zákona o daních z příjmů a současně platí, že ČR má právo zdaňovat tyto příjmy podle smluv o zamezení dvojímu zdanění, avšak v kontextu aplikace domácího práva, kde je definován i zahraniční plátcé daně. ČR tuto předmětnou daň v některých případech obtížně vybírá.

Metodika

Studiem dokumentů budou hledány zahraniční modely zdaňování příjmů nerezidentních sportovců. Bude analyzován dopad úpravy zdaňování předmětných příjmů v České republice, a to nejen na základě zákona o daních z příjmů, ale i s využitím pokynů MF ČR, popř. GFR ČR k této problematice. V souvislosti s aplikací mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění budou prostudovány dokumenty mezinárodních organizací OECD a OSN k danému tématu. Na základě studia dokumentů bude zvolen způsob zdaňování ve vybraných státech, které uplatňují jiný režim než ČR. Pro dokumentaci dopadů možných přístupů ke zdanění příjmu nerezidentních sportovců bude proveden modelový příklad výpočtu daně u zahraničního sportovce. S využitím výsledku modelového propočtu budou navrženy možné úpravy českého systému zdaňování sportovců.

Doporučený rozsah práce

30 – 40 str.

Doporučené zdroje informací

- Dvořáková, Veronika a kolektiv, a. ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ FYZICKÝCH A PRÁVNICKÝCH OSOB 2013/2014. Praha : Linde, 2013. ISBN 978-80-7201-916-8.
- International, Nexia. International Tax Handbook, 4th edition. Croydon : Bloomsbury Professional, 2013. ISBN 9781780431277.
- Lang, Michael, a další. European Union: Tax Treaties of the Central and Eastern European Countries. Wien : Linde, 2008. ISBN 9783707312232.
- Ministerstvo zahraničních věcí České republiky, 2004.
- Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2010 . Paris : OECD Publishing, 2010. ISBN 9789264089488.
- OECD. [Online] 5. Prosincec 2013. <http://www.oecd.org/>.
- OSN. [Online] 5. prosinec 2013. <http://www.un.org/en/>.
- Rylová, Zuzana. Mezinárodní dvojí zdanění. místo neznámé : ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-724-9.
- Sojka, Vlastimil. Mezinárodní zdanění příjmů, 3. vydání. Praha : Wolters Kluwer, 2013. ISBN 978-80-7478-034-9.
- Sports and taxation. [Online] [Citace: 5. Prosincec 2013.] <http://www.sportsandtaxation.com/>.
- Tůma, Jan a Bába, Jan. Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění. Praha : Management Press, 1994. ISBN 80-85603-58-6.
- United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York : United Nations, 2011. ISBN 978-92-1-159102-6.
- ÚZ Zákony 2014 Daně z příjmů, Zákon o rezervách. místo neznámé : Sagit, 2013. ISBN 978-80-7488-011-7.
- ÚZ Zákony 2014 Daňový řád, Finanční správa ČR, Mezinárodní spolupráce. místo neznámé : Sagit, 2013. ISBN 978-80-7488-015-5.
- Vyškovská, Magdaléna. Cizinci a daně, 3., aktualizované a doplněné vydání. místo neznámé : Wolters Kluwer, 2011. ISBN 978-80-7357-663-9.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v plném znění.
-

Předběžný termín obhajoby

2015/06 (červen)

Vedoucí práce

Ing. Lukáš Moravec, Ph.D.

Elektronicky schváleno dne 29. 9. 2014

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 11. 11. 2014

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 11. 03. 2015

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci „Zdanění příjmů sportovců nerezidentních v České republice“ jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autor uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 12. března 2015

Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval panu Ing. Lukášovi Moravcovi, Ph.D. za vedení, užitečné rady, připomínky a odbornou pomoc při zpracování mé bakalářské práce.

Zdanění příjmů sportovců nerezidentních v České republice

Souhrn

Příjmy nerezidentních sportovců, kteří vykonávají sportovní činnosti v České republice, jsou v současné době podrobeny tzv. srážkové dani v České republice. Existuje reálný problém týkající se výběru takové daně v situaci, kdy zahraniční sportovec pobírá příjem z jeho sportovní činnosti od osoby, která není rezidentem České republiky. Podle českého vnitrostátního práva v takovém případě nepochybně sportovec pobírá příjem ze zdrojů na území České republiky a Česká republika může takový příjem zdaňovat. Česká republika má současně právo zdaňovat takový příjem podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Problém však vzniká v souvislosti s praktickou aplikací českého vnitrostátního práva, podle kterého zahraniční rezident je definován jako tzv. plátce daně pouze pokud má v České republice stálou provozovnu nebo pokud zaměstnává na území České republiky své zaměstnance po období delší než 183 dnů. Takže v případě, kdy nerezidentní sportovec pobírá příjem z činností vykonávaných na území České republiky od plátce příjmů, který není českým rezidentem, Česká republika není schopna tuto daň vybrat.

Klíčová slova: Sportovec, daň z příjmů, dvojí zdanění, poplatník, srážková daň, plátce daně, mezinárodní smlouva.

Non-Resident Sportsmen Incomes Taxation in Czech Republic

Summary

Currently, income of non-resident sportspersons carrying on sport activities in the Czech Republic is subject to so-called withholding tax in the Czech Republic. There is a real problem concerning the collection of such tax in the situation where a foreign sportsperson derives income from his sport activity from a person who is not a resident of the Czech Republic. Undoubtedly, according to the Czech domestic law in this case the sportsperson derives income from sources in the territory of the Czech Republic and the Czech Republic may tax such income. At the same time, the Czech Republic has the right to tax such income under international agreements for the avoidance of double taxation. However, a problem arises within the context of the practical application of the Czech domestic law according to which a foreign resident is defined as a so-called withholding agent only where he has a permanent establishment in the Czech Republic or where he employs his employees for more than 183 days in our territory. Therefore, in the event that a non-resident sportsperson derives income from activities performed within the territory of the Czech Republic from a payer of the income who is not the Czech resident, the Czech Republic is not able to collect the tax in question.

Keywords: Sportsperson, income tax, double taxation, taxpayer, withholding tax, withholding agent, international agreement.

OBSAH

1	Úvod.....	10
2	Cíl práce a metodika	11
2.1	Cíl práce	11
2.2	Metodika	12
3	Literární rešerše	12
3.1	Vymezení pojmu daň	12
3.2	Daňový rezident FO a PO	13
3.3	Daňový nerezident FO a PO	14
3.4	Zamezení dvojího zdanění	14
3.5	Cíle smluv o zamezení dvojího zdanění.....	17
3.6	Příjmy sportovců ze zdrojů na území České republiky.....	18
3.7	Stanovení výše daně	20
3.8	Daňové přiznání pro sportovce v rámci EU a EHP.....	21
3.9	Článek 17 modelu OSN a modelové smlouvy OECD	21
3.10	Výběr států.....	25
3.11	Spojené státy americké a Česká republika zdanění sportovců	26
4	Analytická část.....	28
4.1	Existence článku 17.....	28
4.2	Vyloučení mezinárodního dvojího zdanění	29
4.3	Způsob zdanění v České republice - případové studie.....	31
4.3.1	Zdanění výhry Petry Kvitové.....	31
4.3.2	Zdanění příjmů nerezidentních sportovců Super pohár UEFA	32
4.3.3	Tomáš Rosický Arsenal Londýn vs. Český národní tým.....	33
4.3.4	Fotbalová utkání na území České republiky.....	35
4.4	Způsob zdanění v Nizozemském království - případová studie.....	35
4.4.1	Fotbalové utkání českého klubu v Nizozemí.....	36

4.5	Způsob zdanění v Rakouské republice - případová studie.....	36
4.5.1	Fotbalové utkání českého klubu v Rakousku	37
5	Výsledky	37
5.1	Vyhodnocení a diskuse	37
5.2	Možná doporučení pro Českou republiku	39
6	Závěr	42
7	Seznam použitých zdrojů.....	44
8	Seznam příloh	45

1 Úvod

O sportu dnešní autoři pojednávají jako o fenoménu moderní doby (1). S tímto názorem nelze jinak než souhlasit. K původu samotného pojmu sport lze uvést, že „vzniklo zkrácením širší formy objevující se ve staré francouzštině jako desport či deport, v Anglii jako disport. Základ tvoří latinské slovo deportare (bavit se), později převzaté do dalších (zejména románských) jazyků (5).“ V duchu aktivní zábavy byly fyzické aktivity vnímány až od 16. století, kdy především díky vlivu renesance a humanismu došlo k posunu v chápání tělesného pohybu jako jednoho ze suverénních projevů lidské podstaty.

Od poloviny 20. století začal postupně nabývat na významu rovněž ekonomický aspekt sportu. Za tímto vzestupem stojí zejména rozvoj komunikačních prostředků v čele s televizním vysíláním a dále až expanzivní rozkvět reklamního odvětví. Není náhodou, že se objem peněžních prostředků v oblasti sportu navyšoval ruku v ruce s nárůstem sledovanosti sportovních pořadů na televizních přijímačích v domácnostech. V dnešní době komunikačních technologií, aplikací a internetu lze sledovat sportovní klání téměř na jakémkoliv místě na světě. „Média jsou nejvlivnějším faktorem v rozvoji profesionálního sportu v posledních třech dekadách, neboť umožnila zprostředkovávat sportovní utkání v reálném čase ve větší míře než kdykoliv předtím (5).“ Právě v tomto období můžeme pozorovat zrod moderního profesionálního sportu v jeho čisté podobě tak, jak jej známe dnes. Sport je oblastí, v níž se kumuluje značné množství finančních prostředků a která tvoří živnou půdu pro miliony lidí po celém světě.

Dříve stál sport samostatně mimo oblast obchodu a politiky. Dnes už se setkáváme s nám všeobecně známým slovním spojením sportovní průmysl, který právě byznys a politiku spojuje. Sport a konkrétně fotbal napomáhá v rozvojových zemích dětem a mladým lidem zapomenout na jejich útrapy a pomocí sportu a vzdělání zlepšit životní situaci v chudých částech např. afrického kontinentu. Konkrétní příklad nabízí projekt Football for Hope, který zaštiťuje pod svými křídly Fédération Internationale de Football Association známá pod zkratkou FIFA, česky mezinárodní fotbalová federace, která čítá 209 členů po celém světě. Před osmy lety založila FIFA tento projekt, aby pomocí nejpopulárnější hry na světě přinesla pozitivní změny v životě mladých lidí po celém světě. V roce 2007 FIFA zahájila kampaň ke konanému světovému šampionátu ve fotbale právě

na africkém kontinentu v Jihoafrické republice v roce 2010, kampaň nesla název „20 center pro rok 2010.“ Jehož cílem bylo vytvořit 20 fotbalových center pro vzdělání, veřejné zdraví a pro fotbal v celé Africe. Význam tohoto projektu je zvýrazněn faktem, že mnoho států na území tohoto kontinentu nadále čelí vážným sociálním problémům. Sám prezident organizace FIFA Joseph S. Blatter řekl: „Jak se fotbalu ve světě dostává větší ekonomické a sociální síle, je velmi důležité, že jsme zjistili, že tato krásná hra, hraje svou roli při budování lepší budoucnosti pro všechny (25).“ Nejen díky této velké světové fotbalové organizaci, ale i dalším světovým sportovním organizacím jako je např. Mezinárodní olympijský výbor, které zajišťují chod veškerého sportu na světě, konkrétně i v jednotlivých státech světa a dnes a denně přivádí investory a snaží se zvelebit sociální situaci po celém světě, známe sportovní svět takový, který zaměstnává miliony profesionálních sportovců a miliony amatérských sportovců, kteří se snaží přiblížit svým idolům. V době, kdy sportovci neprovozují ten či onen sport ze své dobré vůle a zadarmo, ale kdy za své sportovní výkony pobírají měsíčně ohromné sumy peněz, které běžný člověk nevydělá ani za svůj celý život. A právě proto, že k příjmům patří na druhé straně i daně, rozhodl jsem se věnovat blíže specifikaci situace, jak probíhá zdaňování, ať už profesionálních či amatérských nerezidentních sportovců na území České republiky.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

V praxi existuje několik způsobů zdaňování příjmů nerezidentních sportovců, které jsou užívány státy po celém světě. Česká republika využívá jeden z mnoha přístupů zdanění příjmů nerezidentních sportovců. Naskytá se otázka, zda Česká republika v tomto ohledu využívá optimálního přístupu ke zdanění příjmů nerezidentních sportovců v porovnání s ostatními evropskými státy, které užívají odlišné způsoby.

Cílem práce je nalezení optimálního řešení zdaňování příjmů nerezidentních sportovců vykonávajících svoji sportovní činnost na území České republiky, a to nejen z pohledu poplatníka (sportovce), nýbrž zejména z pohledu veřejných rozpočtů.

2.2 Metodika

K dosažení cíle bude využita komparace zdaňování příjmů nerezidentních sportovců ve vybraných evropských státech. S pomocí techniky studia dokumentů budou hledány takové zahraniční modely zdaňování příjmů nerezidentních sportovců, které se liší od způsobu uplatňovaného v České republice a které by bylo tedy možné využít v České republice. Současně budu tedy studovat i úpravu zdaňování předmětných příjmů v České republice, a to nejen na základě zákona o daních z příjmů, ale i s využitím pokynů MF ČR, popř. GFŘ ČR k této problematice.

V souvislosti s aplikací mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění se zaměřím i na dokumenty mezinárodních organizací OECD a OSN k danému tématu. Na základě studia dokumentů vyberu pomocí metody komparace ty systémy zdanění nerezidentních sportovců, které mohou posloužit k dalším úvahám k naplnění cíle práce.

Pro dokumentaci dopadů možných přístupů ke zdanění příjmu nerezidentních sportovců provedu modelové případy zdanění u nerezidentního sportovce. S využitím výsledku modelového případu navrhu možné úpravy českého systému zdaňování sportovců, tak aby bylo dosaženo cíle této práce.

3 Literární rešerše

3.1 Vymezení pojmu daň

U jednotlivých autorů nalezneme značné množství definic daně. Nejčastěji se používá ta, jež definuje daň jako povinnou, zákonem předem stanovenou částku, kterou se odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomickému subjektu. Daněmi se odnímají příjmy soukromého sektoru, aby se jejich výnosy mohly stát příjmem veřejných rozpočtů (6).

Na základě studia daňových zákonů a předpisů můžeme vysledovat tyto znaky daně. Daň je povinné peněžní plnění stanovené zákonem (28) mající vynutitelný charakter. Zákon přesně vymezuje skutečnosti, které zakládají daňovou povinnost a rozhodují o její

výši a lhůtách splatnosti. V uvedeném smyslu daně se jedná o nenávratný rozpočtový příjem.

Daně můžeme dělit podle nejrůznějších kritérií. Mezi jedno ze základních dělení daní patří dělení na daně přímé a nepřímé. Pro účely práce budou podstatné pouze přímé daně.

Daně přímé jsou stanoveny každému poplatníkovi podle jeho důchodové či majetkové situace. Většinou přihlížejí k majetkové situaci poplatníka, který je sám vypočítává a odvádí (4). Typickou přímou daní je z českých daní např. daň z nemovitých věcí (dříve daň z nemovitostí), silniční daň, a především pak daň z příjmů (a to jak fyzických, tak právnických osob), do které byla od 1. ledna 2014 zapracována daň dědická a darovací. Nedílnou součástí daně z příjmů, a to v souvislosti se způsobem jejího výběru, je daň srážková, na kterou bude zaměřena pozornost nadále v této práci.

3.2 Daňový rezident FO a PO

Důležitým aspektem při praktické aplikaci zákona o daních z příjmů v rámci mezinárodního zdaňování a jednotlivých smluv o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a popř. z majetku, které Česká republika uzavřela s mnoha státy světa, je vymezení pojmů rezident a nerezident.

Daňovní rezidenti - fyzické osoby jsou definovány v § 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů: „Poplatníci, kteří mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují. Daňovní 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 (17).“ Neboli daňovní rezidenti mají tzv. daňový domicil na území České republiky.

Daňovní rezidenti - právnické osoby jsou definovány dle § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů: „Poplatníci, jsou daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen (dále jen „sídlo“). Daňovní rezidenti České republiky mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České

republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Pokud je poplatník, který není právnickou osobou, založen nebo řízen podle právních předpisů České republiky, má se za to, že má na území České republiky sídlo (17).“

3.3 Daňový nerezident FO a PO

Z hlediska tématu této práce je velmi významná definice daňových nerezidentů - fyzických osob, která je uvedena v § 2 odst. 3 zákona o daních z příjmů a zní následovně: „Poplatníci neuvedení v odstavci 2 nebo ti, o nichž to stanoví mezinárodní smlouvy. Daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky. Poplatníci, kteří se na území České republiky zdržují pouze za účelem studia nebo léčení, jsou daňovými nerezidenty a mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, i v případě, že se na území České republiky obvykle zdržují (17).“

Daňoví nerezidenti - právnické osoby - definice dle § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů zní: „Poplatníci jsou daňovými nerezidenty, pokud nemají na území České republiky své sídlo nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy. Daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky (17).“

3.4 Zamezení dvojího zdanění

Daňové vztahy v zahraničí lze velmi jednoduše vymezit jednak jako souhrn daňových povinností zahraničních subjektů, tedy daňových nerezidentů, ve vztahu k České republice z titulu příjmů dosahovaných ze zdrojů na území České republiky a dále jako souhrn daňových povinností tuzemských subjektů (daňových rezidentů) vůči České republice z dosahovaných příjmů ze zahraničí. Velmi zjednodušeně řečeno tedy jde o okruhy otázek souvisejících s podnikáním našich podnikatelských subjektů v zahraničí a s podnikáním zahraničních podnikatelských subjektů na území České republiky a s tím souvisejících povinností jejich tuzemských partnerů. Suverénním právem každého státu je stanovit podmínky vybrání daní od daňových subjektů, tj. fyzických a právnických osob na svém území, a to samozřejmě bez ohledu na daňové systémy jiných států. A právě

takovýto střet daňových zákonů vyplývajících z tohoto suverénního práva jednotlivých zemí je příčinou mezinárodního dvojího, ale i vícero zdanění.

V případě konfliktu daňového rezidenství, tedy v situaci, kdy jedna osoba splňuje kritéria rezidenství ve více zemích, je nutné vycházet v první řadě z příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, pokud existuje. Ta obsahuje pravidla, podle nichž se konflikty rezidenství řeší. Je třeba podotknout, že kritérium zdržování se na území té které země po dobu delší než 183 dní v kalendářním roce, které obsahuje český zákon o daních z příjmů jako kritérium pro určování rezidenství fyzických osob, je v mezinárodních smlouvách při řešení konfliktu rezidenství až třetím kritériem v pořadí (prvním je stálý byt, druhým středisko životních zájmů, třetím stát, ve kterém se obvykle zdržuje, čtvrtým státní příslušnost). Zdůrazněme tedy, že výše uvedené definice daňových rezidentů jsou pouze definicemi podle českého zákona o daních z příjmů bez zohlednění smluv o zamezení dvojího zdanění (4).

Dvojitý zdanění příjmu je nežádoucí, neboť snižuje čistý zisk a demotivuje fyzické či právnické osoby k podnikání na území jiných států. Mezinárodní dvojí zdanění působí rovněž proti snaze vlád podporovat podnikání svých občanů a firem, daňových rezidentů, v zahraničí a také proti snaze přilákat zahraniční investory k podnikání v tuzemsku. Daňové otázky se stávají při vzájemných kontaktech zemí důležitým aspektem konečných výsledků podnikání. Státy se proto snaží vliv dvojího zdanění příjmů eliminovat prostřednictvím mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění (6). Dejme tomu, že by český investor chtěl investovat např. v Zimbabwe, ale jelikož Česká republika nemá sjednanou smlouvu o zamezení dvojího zdanění s tímto africkým státem, musel by český investor danit příjmy jak na území Zimbabwe, jelikož zde vzniká zdroj příjmů, tak i v České republice, protože je investor rezidentem České republiky a tudíž má zde povinnost zdanit své celosvětové příjmy. Přičemž by tedy nedocházelo k vyloučení mezinárodního dvojího zdanění jeho příjmů, neboť Česká republika vylučuje u svých rezidentů dvojí zdanění jen vůči příjmům pobíraným ze zdrojů na území států, se kterými smlouvu o zamezení dvojího zdanění uzavřela. To by tedy pro investora z České republiky nebylo výhodné. Východiskem z dané situace by mohlo být, za předpokladu, že by český investor zjistil, že např. Velká Británie má platnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění se Zimbabwe, že by mohl český investor založit dceřinou společnost na území Velké Británie a učinit zamýšlenou investici

prostřednictvím této dceřiné společnosti, a tak se vyhnout dvojímu zdanění příjmů. Tímto se vlastně dostáváme k tomu, jaké jsou nástroje mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění.

Jak je všeobecně známo, existují v současné době dva hlavní vzorové modely smlouvy o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, na základě kterých je tento typ mezinárodní bilaterální smlouvy ve světě mezi různými státy připravován a sjednáván.

Jedná se o model vypracovávaný v rámci Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) - Model Tax Convention on Income and on Capital - a model vypracovávaný pod hlavičkou Organizace spojených národů (OSN) - United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries.

Struktura obou těchto ve světě respektovaných modelů je v podstatě shodná, nicméně vzorový model smlouvy OECD klade spíše důraz na zdaňování ve státě rezidence, zatímco vzorový model OSN spíše na zdaňování ve státě zdroje (6).

Má se za to, že vzorový model daňové smlouvy OECD by se měl používat v situaci, kdy je smlouva o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu a resp. i z majetku sjednávána mezi dvěma státy, jejichž úroveň ekonomické vyspělosti je zhruba totožná (předpokládá se tedy oboustranně vyvážený tok investic apod.). Naopak, model vznikající v rámci OSN by se měl používat v momentu, kdy je daňová smlouva uzavírána mezi státem ekonomicky vyspělým a státem rozvojovým, jak ostatně vyplývá i z úplného názvu tohoto vzorového modelu daňové smlouvy (6).

Smlouva o zamezení dvojího zdanění má v České republice standardně charakter smlouvy prezidentské a předkládá se po jejím podpisu a před její ratifikací prezidentem republiky Parlamentu České republiky k vyslovení jeho souhlasu podle článku 49 písm. a) a e) Ústavy České republiky, protože upravuje práva a povinnosti osob, resp. věci, jejichž úprava je vyhrazena zákonu.

Ustanovení Smlouvy budou mít po splnění všech podmínek podle Ústavy České republiky při konkrétní aplikaci přednost před ustanoveními vnitrostátních právních předpisů (29).

3.5 Cíle smluv o zamezení dvojího zdanění

Hlavním cílem těchto smluv je, jak už sám jejich název vypovídá.

Vyloučit mezinárodní dvojí zdanění příjmů a popřípadě majetku. Mezinárodní dvojí zdanění může postihovat také příjmy z využívání autorských práv k dílům literárním, uměleckým a vědeckým a rovněž příjmy studentů, výkonných umělců a především pro tuto práci důležitého subjektu sportovců. O všech těchto příjmech smlouvy pojednávají a stanovují, ve kterém státě bude daný příjem zdaněn, jaká metoda vyloučení dvojího zdanění se bude u daného příjmu uplatňovat.

Tento typ daňových smluv se dále sjednává za účelem zabránění daňovým únikům a podvodům. Smlouvy totiž umožňují výměnu informací mezi příslušnými úřady smluvních států, obsahují ustanovení o zdaňování tzv. spřízněných podniků (tj. obsahují princip běžné tržní ceny), zahrnují koncept tzv. skutečného vlastníka příjmů. Výsledkem aplikace těchto smluv, by tedy nemělo být nelegálním způsobem dosažené dvojí nezdanění příjmů popřípadě majetku.

Dalším cílem smluv je tedy umožnění přímé spolupráce příslušných orgánů smluvních stran, a to nejen v rámci výměny informací, v rámci zabraňování daňovým únikům a podvodům, ale i v rámci řešení problémů, které mohou v daňové oblasti mezi oběma státy vzniknout. Smlouva umožňuje neformální řešení sporů o výklad a provádění jednotlivých ustanovení smlouvy.

Následující cíl smluv spočívá v zajištění daňové nediskriminace pro daňové rezidenty jednoho státu na území státu druhého, tzn., že uzavření těchto smluv zajišťuje při zdaňování příjmů a majetku pro subjekty jednoho státu na území druhého státu nebo jurisdikce, tzn., že uzavření těchto smluv zajišťuje při zdaňování příjmů a majetku pro subjekty jednoho státu na území druhého státu stejné zacházení, jaké požívají subjekty tohoto druhého státu.

Dále je třeba uvést podporu vzájemných vztahů v hospodářské a obchodní oblasti mezi státy. Tyto smlouvy totiž zvyšují právní jistotu investorů obou států o existenci a výši jejich daňové povinnosti a umožňují jim přesněji kalkulovat návratnost jejich podnikatelských záměrů.

V neposlední řadě tyto smlouvy zajišťují objektivní rozdělení daňového výnosu mezi oba státy, tj. stát zdroje příjmu a stát jeho příjemce (stát rezidence). Pro poplatníka je tak smlouva daňově neutrální. V této souvislosti je třeba říci, že mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění v žádném případě neumožňují daňovým subjektům vybrat si zemi, ve které bude jejich příjem, popř. majetek zdaněn.

3.6 Příjmy sportovců ze zdrojů na území České republiky

Za příjmy ze zdrojů na území České republiky se ve smyslu § 22 odst. 1 písmene f) bod 2. zákona o daních z příjmů u nerezidentů považují, a tedy nerezidenti v České republice zdaňují:

Příjmy z osobně vykonávané činnosti na území České republiky nebo zde zhodnocované činnosti sportovce, bez ohledu na to, komu tyto příjmy plynou a z jakého právního vztahu (17).

Z toho vyplývá, že zahraniční sportovce resp. jejich příjmy, jestliže vykonávají sportovní činnost jako individuální sportovci (např. tenisté, skokani na lyžích, atleti) nebo kolektivní sportovci (např. fotbalisté, hokejisté, volejbalisté, házenkáři), se v České republice zdaňují úplně stejně, tzn., že nerozlišuje se, zda jsou zaměstnaní či zda vykonávají sportovní činnost jako osoby samostatně výdělečně činné. Na rozdíl od ostatních podnikatelů, se při zdaňování jejich příjmů v České republice vůbec nepřihlíží k tomu, zda tu mají stálou provozovnu nebo stálou základnu, což odráží strukturu a logiku aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění, kde jsou příjmy sportovců zdaňovány také podle samostatného článku, který se uplatňuje bez ohledu na to, jestli sportovci vykonávají závislou činnost nebo jsou podnikatelé. Skutečnost, že sportovci jsou vyčleněni jak ze skupiny osob závislých a osob nezávislých je potvrzeno dalším ustanovením zákona o daních z příjmů a to § 6 odst. 9 písmeno f), který říká: „Příjmy ze závislé činnosti vykonávané na území České republiky, plynoucí poplatníkům daně z příjmu fyzických osob, kteří jsou daňovými nerezidenty, od zaměstnavatelů se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí, pokud časové období související s výkonem této činnosti nepřesáhne 183 dnů v jakémkoliv období 12 měsíců po sobě jdoucích, a to s výjimkou příjmů z

1. osobně a veřejně vykonávané činnosti umělce, sportovce, artisty nebo spoluúčinkující osoby a

2. činnosti vykonávané ve stálé provozovně (17).“

Toto ustanovení vyvolává řadu otázek, proč právě sportovci mají tuto výjimku? Důvod je ryze fiskální, jelikož daný sportovec může vydělat za jedno odehrané utkání velkou sumu peněz, které běžný jedinec nevydělá ani za celý rok.

Dle § 22 odst. 4 zákona o daních z příjmů, který stanoví, že: „Příjmem podle odstavce 1 se rozumí i nepeněžní plnění přijaté poplatníkem (17).“ Nejtypičtější příkladem nepeněžního příjmu přijatého poplatníkem je v souvislosti s činností sportovců na území České republiky například to, že český organizátor uhradí zahraničnímu sportovci náklady spojené s ubytováním a zaplatí mu letenky.

Nedílnou součástí mezinárodních daňových vztahů je i problematika zdaňování příjmů sportovců, kteří jsou daňovými rezidenty jednoho státu a vykonávají svou sportovní činnost na území druhého státu. Tato problematika je řešena samozřejmě jednak daňovými zákony jednotlivých států. Aby ani v tomto případě nedocházelo k mezinárodnímu dvojímu zdanění, upravují tuto problematiku i mezinárodní bilaterální smlouvy o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu, které obsahují speciální článek, který se této problematice věnuje.

Pokud jde o situaci v České republice, český zákon o daních z příjmů se touto problematikou zaobírá. Jak je již výše uvedeno v České republice existují dvě skupiny daňových poplatníků, to je tedy daňový rezident a daňový nerezident. Pokud sportovec, který je daňovým rezidentem mimo Českou republiku vykonává svou sportovní činnost na území České republiky, je v souvislosti s uvedeným § 22 odst. 1 zákona o daních z příjmu zřejmé, že pobírá příjem ze zdrojů na území České republiky a tudíž má Česká republika právo tento příjem zdanit. Definice zdroje příjmu není v uvedeném smyslu těchto příjmů spojena se skutečností, kdo příjem vyplácí, ale na skutečnost, kde je konkrétní sportovní činnost vykonávána. Co je ještě potřeba dále zmínit je to, že zákon o daních z příjmů jednoznačně stanovuje, že toto pravidlo zdroje příjmu respektive zdaňování tohoto příjmu se uplatňuje bez ohledu na to, z jakého právního vztahu je tento příjem vyplácen, to

znamená, jak už bylo zmíněno výše, že příjmy zahraničních rezidentů podléhají v tomto případě v České republice zdanění, ať už jsou zaměstnanci, či zda svou činnost vykonávají jako nezávislé osoby např. jako podnikatelé apod. Toto pravidlo je uvedeno i ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Dle tohoto ustanovení je tedy zřejmé, že by příjmy sportovců, kteří jsou zahraničními daňovými rezidenty, měly v České republice podléhat zdanění jak v případě, kdy je jejich odměna vyplácena českým daňovým rezidentem, tak i v případě, kdy odměnu vyplácí zahraniční daňový rezident např. zahraniční sportovní klub nebo mezinárodní sportovní federace či organizace, která příjmy vyplácí.

3.7 Stanovení výše daně

Stanovení výše daně odváděné z příjmů nerezidentních sportovců upravuje § 36 odst. 1 zákona o daních z příjmů: „Zvláštní sazba daně z příjmů pro poplatníky uvedené v § 2 odst. 3 zákona o daních z příjmů, což jsou fyzické osoby, které jsou daňovými nerezidenty České republiky a § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů, což jsou právnické osoby, které jsou daňovými nerezidenty, s výjimkou stálé provozovny (§ 22 odst. 2 a 3 zákona o daních z příjmů) a s výjimkou ustanovení odstavce 9, činí

a) 15%, a to

1. z příjmů uvedených v § 22 odst. 1 písm. f) bod 2, (pro uplatnění v této práci postačí tato část ze zákona o daních z příjmů, jelikož se týká příjmů sportovců).

c) 35% z příjmů uvedených v písmenu a), a to pro poplatníky, kteří nejsou daňovými rezidenty

1. jiného členského státu Evropské unie nebo dalšího státu tvořící Evropský hospodářský prostor (státy Evropské unie plus Norsko, Island a Lichtenštejnsko), nebo

2. třetího státu nebo jurisdikce, se kterými má Česká republika uzavřenou platnou a účinnou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojímu zdanění upravující zdaňování a vyloučení mezinárodního dvojího zdanění všech možných druhů příjmů, platnou a účinnou mezinárodní smlouvu nebo dohodu o výměně informací v daňových záležitostech pro oblast daní z příjmů nebo které jsou smluvními stranami mnohostranné mezinárodní

smlouvy obsahující ustanovení o výměně daňových informací v oblasti daní z příjmů, která je pro ně a pro Českou republiku platná a účinná (17).“

3.8 Daňové přiznání pro sportovce v rámci EU a EHP

Na § 36 odst. 1 zákona o daních z příjmů navazuje tentýž paragraf odstavce 8, kdy mají sportovci v rámci Evropské unie právo podat daňové přiznání.

Zahrnou-li do daňového přiznání poplatníci uvedení v § 2 odst. 3 zákona o daních z příjmů a § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů, kteří jsou daňovými rezidenty členského státu Evropské unie nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor, příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. f) bod 2 zákona o daních z příjmů, započte se sražená daň na jejich celkovou daňovou povinnost vztahující se k příjmům ze zdrojů na území České republiky, za které v České republice podávají daňové přiznání. Pokud nelze sraženou daň nebo její část započítat na tuto jejich celkovou daňovou povinnost proto, že poplatníkovi vznikla daňová povinnost ve výši nula nebo vykázal daňovou ztrátu anebo jeho celková daňová povinnost je nižší než daň sražená, vznikne ve výši daňové povinnosti, kterou nelze započítat, přeplatek. Nezahrne-li poplatník příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. f) 2 zákona o daních z příjmů, do daňového přiznání do konce lhůty stanovené zvláštním právním předpisem, použije se obdobně § 38e odst. 7 zákona o daních z příjmů (17).

Toto ustanovení je v § 36 odst. 8 uvedeno, aby byla vyloučena diskriminace sportovců a jiných poplatníků pocházejících ze zemí Evropské unie, resp. Evropského hospodářského prostoru v porovnání s českými daňovými rezidenty, vůči jejichž příjmům se tzv. srážková daň neaplikuje, tj. zdaňují své příjmy na území České republiky z čistého, nikoliv hrubého příjmu.

3.9 Článek 17 modelu OSN a modelové smlouvy OECD

Komentáře k článku 17 modelu OSN a modelové smlouvy OECD stanoví způsob, jak vykládat pojem „sportovec“. Článek se tedy vztahuje nejen na nejběžnější druhy sportů (hráči tenisu, hokeje, fotbalu, basketbalu atd.), ale pokrývá zdaňování příjmů i třeba hráčů kulečnicku, šachů nebo karetních turnajů jako je např. bridže (8).

Komentář jednoznačně určuje, že tento článek se vztahuje nikoliv pouze na profesionální sportovce, nýbrž i na ty amatérské, včetně např. situace, kdy by se fyzická osoba pouze jednou jedinkrát ve svém životě aktivně účastnila fotbalového utkání a za tuto sportovní činnost by měla příjem (10).

Článek 17, a to jak modelu OSN, tak modelu smlouvy o zamezení dvojího zdanění OECD dává zemi zdroje příjmů právo zdanit příjem pobíraný z osobní činnosti rezidenta druhého smluvního státu, jako jsou sportovci, pokud jsou jejich činnosti vykonávány v zemi zdroje příjmů. V souvislosti se zdaňováním příjmů sportovců tedy neexistuje žádný požadavek na existenci stálé provozovny a jejich činnosti nemusí ve státě zdroje trvat jakékoliv specifické období. Jinými slovy, byť fotbalový zápas trvá pouhých 90 minut, příjmy hráčů mohou být ve státě, kde se utkání koná zdaňovány. V důsledku toho musí být použit článek 17 vyžadující určení státu, ve kterém byl zdroj příjmů, tj. musí být stanoveno, ve kterém státě sportovec osobně svou sportovní činnost vykonával, a současně musí být, z logiky věci, stanovena částka příjmů za tuto činnost. Pro úplnost informace je třeba ve světle současného textu OSN Modelu zmínit i fakt, že článek 17 má aplikační přednost i před článkem 14 pojednávajícím o zdaňování příjmů pobíraných z titulu výkonu tzv. nezávislých povolání, což znamená, že není při zdaňování příjmů sportovců rozhodná ani existence tzv. stálé základny (pojem obsahově totožný s pojmem stálá provozovna – viz § 37 zákona o daních z příjmů) a ani doba fyzické přítomnosti fyzické osoby na území státu zdroje příjmů (většinou 183 dnů) (8).

Primární obtíže, které vznikají při praktickém použití článku 17, spočívají jednak v získávání přesných informací o činnosti nerezidentních sportovců v zemi zdroje příjmů a současně při výběru samotné daně. Shromažďování informací je méně náročný počin, pokud se jedná o významné sportovce, jelikož sportovní události, kterých se účastní, jsou často zmiňovány, a to i dlouho před samotnou akcí, v médiích (např. atletická Zlatá tretra a účast jamajského sprintera Usaina Bolta). Běžný způsob výběru daně za těchto okolností (prostřednictvím podání daňového přiznání) je obtížný, protože, jak je již výše naznačeno, sportovci se nacházejí v zemi zdroje často jen po velmi krátkou dobu (8).

Článek 17 neukládá žádná omezení ohledně toho, jak země zdroje příjmů bude dané příjmy sportovců zdaňovat. Výsledkem je, že většina zemí zdaní tyto příjmy pomocí srážkové daně z hrubých příjmů. Výběr daně může být usnadněn ujednáním mezi

daňovými orgány země, ve které zdroj příjmů vznikl a místními organizátory akce, popř. přímo se samotným poplatníkem (sportovcem), resp. jeho zástupci. V případě, že daňové orgány mají potíže vybrat daň v době konání akce, mohou se uchýlit k aplikaci článku mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, který upravuje vzájemnou pomoc při výběru daně, samozřejmě za předpokladu, že smlouva obsahuje takové ustanovení (viz např. článek 26 česko-norské smlouvy (12) nebo článek 26 v tuto chvíli připravované česko-lichtenštejnské smlouvy (29)) (8).

V tomto kontextu je třeba zmínit i fakt, že Česká republika již podepsala a v praxi již uplatňuje další nástroj umožňující pomoc při vybírání daní, a to mnohostrannou, tzv. Štrasburskou úmluvu (13).

Daňové smlouvy stanoví, že příjmy sportovců pobírané v souvislosti s jejich sportovní činností mohou být zdaněny v zemi, kde jsou takovéto činnosti vykonávány. Tím de facto dochází k definici státu zdroje takových příjmů, který může rovněž zdanit příjmy z jejich činnosti i v té situaci, kdy jsou příjmy vypláceny nikoliv přímo sportovci samému, ale jiné osobě, jako je např. sportovní tým, nebo tzv. star-company (analogie příslušného ustanovení § 22 českého zákona o daních z příjmů), čímž vlastně tyto smlouvy zabraňují i situaci možných daňových úniků a podvodů, resp. situacím zneužívání existence těchto smluv (8).

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění většinou neomezují stát zdroje v aplikaci jeho vnitrostátních právních předpisů, tzn., že není omezena ani výše daně, která může být uložena ve státě zdroje příjmů, a není ani stanoven způsob stanovení zdanitelného příjmu. Problémy, které provází daňové úřady, jsou s největší pravděpodobností spojeny s argumentací daňových subjektů spočívajících např. v tom, že příjem není pokryt článkem pojednávajícím o zdaňování příjmů sportovců. Tzn., je třeba vždy posoudit charakter pobíraného příjmu, identifikovat sportovní činnosti vykonávané na území daného státu a pak tedy samozřejmě s uložením a výběrem daně (8).

Komentář k vzorovému modelu smlouvy o zamezení dvojího zdanění OECD 2014 zdůrazňuje, že způsob zdaňování příjmů spadajících pod tento článek vzorového modelu smlouvy není samotnou smlouvou stanoven, stejně jako způsob výpočtu takového příjmu. Platí však, že by takové příjmy neměly být v žádném případě zdaněny ve státě

jejich zdroje dvakrát, a to v kontextu současné aplikace jak odstavce 1, tak odstavce 2 tohoto článku OECD vzorového modelu smlouvy o zamezení dvojího zdanění (10).

Běžně je tedy vyžadováno od plátců příjmů uplatnit tzv. srážkovou daň (v České republice § 36, § 38d, 38s vše zákona o daních z příjmů), tzn. daň ve stanoveném momentu srazit a následně ve stanovené lhůtě odvést místně příslušnému správci daně. Je zřejmé, že v mnoha zemích světa srážková daň představuje jediný účinný způsob výběru daně z platů nerezidentů. Jestliže je plátcem příjmů daňový rezident zemi zdroje příjmů, nevznikají v dané souvislosti žádné problémy. Takový plátcem příjmu je současně v postavení tzv. plátce daně. Problémy nejsou ani v momentu, kdy je příjem sportovci popřípadě vyplácen stálou provozovnou zahraničního daňového rezidenta, která je umístěná v zemi zdroje příjmů (§38c a § 22 zákona o daních z příjmů v České republice), což je ale v dané souvislosti spíše teoretická možnost. Daň přitom může být vybrána jako konečná daň nebo na prozatímním základě. Za situace, kdy je tedy srážková daň vybírána jako „prozatímní“ daň, tj. v situaci, kdy poplatník následně podává daňové přiznání (ať povinně, nebo mu je dána taková možnost) a platí daň z čistého příjmu, uplatní se už sražená daň jako záloha proti výsledné dani, tzn., že buď dojde k refundaci části již sražené daně (aplikací srážkové daně došlo k přeplatku na dani) nebo se doplatí rozdíl (sražená daň nepokryje výslednou daň) (8).

V případě, že daň je tzv. konečnou daní, dochází ke zdaňování hrubé částky vyplaceného příjmu sportovci, sazba uložena je obecně poměrně nízká. V některých zemích je možnost zdanění čistého základu poskytována dle vnitrostátního práva, nebo na základě smlouvy.

I se srážkovou daní, výběr daní od nerezidentních sportovců často přináší problémy. Například, vymáhání povinnosti srazit je velmi obtížné např. kde je plátcem příjmu nerezident. Zatímco smlouvy mohou v tomto ohledu pomoci prostřednictvím zahrnutí ustanovení o vzájemné pomoci při výběru daní (8). Viz např. česko-norská smlouva nebo česko-lichtenštejnská smlouva.

3.10 Výběr států

Jelikož existuje několik odlišných způsobů, pomocí kterých se zdaňuje příjem nerezidentních sportovců, budou pro účely této práce srovnávány přístupy ke zdanění nerezidentních sportovců v evropských státech a je třeba si určit, které státy k této problematice přistupují stejně jako Česká republika a které státy naopak uplatňují jiný způsob výběru daně od nerezidentních sportovců.

Na základě provedeného průzkumu, kterým jsem porovnával vybrané evropské země z hlediska významu sportu, vyplývá, že většina evropských států využívá systém srážkové daně, jedná se např. o tyto státy (sazby srážkové daně z roku 2013): Belgie (15%), Kypr (10%), Estonsko (10%), Finsko (15%), Francie (15%), Německo (15%), Rakouská republika (20%), Řecko (25%), Irsko (20%), Itálie (30%), Malta (10%), Norsko (15%), Polsko (20%), Portugalsko (25%), Slovensko (19%), Španělsko (24%), Švédsko (15%), Švýcarsko (výše srážkové daně je rozdílná kanton od kantonu), Velká Británie (20%) (2). Ostatní evropské státy uplatňující stejný režim jako Česká republika nejsou z hlediska sportu tak významné.

Zcela mimo režim srážkové daně je daňový režim nerezidentních sportovců v Nizozemském království, které daň na jejich příjmy vůbec neuplatňuje, a to v situaci, kdy je sportovec daňovým rezidentem země, se kterou Nizozemí uzavřelo smlouvu o zamezení dvojího zdanění (2).

Aby bylo možno zjistit rozdíl ve způsobu zdaňování nerezidentních sportovců oproti způsobu zdanění v České republice, která stejně jako výše uvedené státy uplatňuje srážkovou daň ve výši 15 % (popř. 35 %), bylo třeba se zaměřit na způsob vybrání daně, to je tedy především na to, jaké subjekty jsou dle vnitrostátních zákonů v postavení plátce daně. Dle českého daňového řádu je daňovým subjektem osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně (18). V souvislosti s touto prací je přitom třeba plátce daně chápat jako subjekt, který je podle zákona o daních z příjmů povinen odvést správci daně daň, která je jím poplatníkovi sražena, přičemž je povinen daň vybíranou srážkou odvést ve stanovené lhůtě a výši (17) (18).

Zde se jako nejlepší případ ve způsobu zdanění příjmů nerezidentních sportovců jeví sousední stát Rakouská republika, kde se dle § 99 rakouského zákona o daních z příjmů stanovuje pro tyto účely plátce daně nikoliv pouze jako rakouský daňový rezident, ale i rakouský daňový nerezident (11). I v České republice je sice plátce daně definován i jako daňový nerezident České republiky, avšak v souvislosti se zdaňováním příjmů zahraničních sportovců se zahraniční subjekt do této pozice dostane zcela výjimečně, tj. pouze v momentu, kdy by měl na území ČR stálou provozovnu anebo by zde zaměstnával své zaměstnance déle než 183 dnů (17). Druhým státem, který přistupuje odlišně ke zdaňování nerezidentních sportovců a bude využit pro komparaci je Nizozemské království, které se tedy za určitých okolností vzdalo výběru srážkové daně u nerezidentních sportovců.

Na základě Smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku je možné si ukázat, že i smlouvy o zamezení dvojího zdanění mohou zasahovat do systému zdaňování nerezidentních sportovců.

3.11 Spojené státy americké a Česká republika zdanění sportovců

Následující řádky pouze poukazují, že i do systému zdanění mohou zasáhnout smlouvy o zamezení dvojího zdanění, podrobněji se však Spojenými státy americkými nebudeme zabývat.

V souvislosti s konáním velkých sportovních akcí na území České republiky, kterých se účastní i sportovci ze Spojených států amerických, bych rád poukázal, jakým způsobem přistupuje Česká republika ke zdanění sportovců ze Spojených států amerických. Způsob zdanění amerických sportovců není standardní jako v případě zdanění příjmů sportovců z evropských zemí, jelikož na základě aplikace Smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku (15), platné od 23. prosince 1993, se příjmy nerezidentních sportovců se zdaňují až od určitého nastaveného limitu příjmů, na rozdíl od systémů zdaňování příjmů uplatňovaných v evropských zemích. Zdaňování příjmů nerezidentních sportovců se v kontextu Smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými provádí níže uvedeným způsobem.

Příjmy, které pobírá rezident jednoho smluvního státu jako na veřejnosti vystupující sportovec ze svých osobně vykonávaných činností v druhém smluvním státě, mohou být bez ohledu na ustanovení článků 14 (Nezávislá povolání) a 15 (Závislá povolání) zdaněny v tomto druhém státě, vyjma případů, kdy částka hrubých příjmů plynoucích tomuto sportovci včetně výdajů, jež mu byly nebo jeho jménem byly hrazeny z takových činností, nepřesáhne 20 000 USD nebo jejich ekvivalent v českých korunách za příslušný daňový rok. Taková daň může být uložena srážkou na celou částku všech hrubých příjmů plynoucích takovému sportovci v kterémkoli období během příslušného daňového roku, za předpokladu, že sportovec je oprávněn obdržet refundaci takových daní, jestliže nevznikne daňová povinnost v příslušném daňovém roce podle ustanovení této smlouvy (15).

V dubnu roku 1996 byl ke smlouvě vydán pokyn k uplatňování článku 18 (umělci a sportovci) Smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku č. 32/1994 Sb., který je uveden níže.

Na základě článku 18 - umělci a sportovci jsou příjmy těchto osob z osobně vykonávaných činností vyjmuty ze zdanění ve státě zdroje, pokud částka hrubých příjmů plynoucích tomuto umělci nebo sportovci vč. výdajů, jež mu byly nebo jeho jménem byly hrazeny z takových činností, nepřesáhne dvacet tisíc amerických dolarů (20 000 USD) nebo jejich ekvivalent v českých korunách za příslušné zdaňovací období. V průběhu zdaňovacího období budou tyto příjmy, rezidentů Spojených států amerických, pokud nejsou plně osvobozeny podle odst. 3 článku 18 smlouvy, v ČR zdaněny platnou sazbou 15 % podle ust. § 36 odst. 1 písm. 2) bod 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (16).

Příslušný správce daně plátce zašle kopii formuláře (Oznámení plátce daně o dani z příjmu vybrané srážkou) příslušnému správci daně poplatníka, tj. FÚ pro Prahu 1.

Pokud souhrn těchto příjmů nepřevýší částku 20 000 USD za zdaňovací období, požádá si poplatník po skončení zdaňovacího období o refundaci sražené daně z příjmů. Pokud bude převýšena částka 20 000 USD je daň vybrána a sportovec tak o refundaci nežádá. Pro přepočítání měny se použije postup shodný s postupem uplatňovaným při podávání daňového priznání k dani z příjmů fyzických osob. Žádost, kterou poplatník podá

u místně příslušného správce daně, bude obsahovat i potvrzení o jeho daňovém domicilu (16).

4 Analytická část

V této části bakalářské práce se dostáváme k samotné komparaci odlišných přístupů zdaňování příjmů nerezidentních sportovců. Dle průzkumu týkajícího se způsobu zdanění příjmů nerezidentních sportovců v jednotlivých evropských zemích jsem pro užití metody komparace v této práci vybral státy, které využívají odlišných metod zdanění nerezidentních sportovců ve srovnání s Českou republikou. Prvním z vybraných států je Nizozemské království a druhým Rakouská republika.

Způsob zdanění bude ilustrován na situaci, kdy fotbalový tým z Nizozemského království resp. Rakouské republiky přijedou sehrát fotbalové utkání do České republiky a naopak český fotbalový klub sehraje utkání na stadionech zahraničních soupeřů.

V případě České republiky bude poukázáno i na problémové situace rezidentství sportovců a jak se jednotlivé případy projeví ve výběru daně. Jedná se o případ české tenistky Petry Kvitové a konflikt mezi daňovým domicilem v Monackém knížectví a daňovým domicilem v České republice. Dále se jedná o fotbalové utkání, kdy se v Praze v roce 2013 utkala mužstva Bayernu Mnichov a londýnské Chelsea. Následně na osobě kapitána české fotbalové reprezentace Tomáše Rosického bude uvedena problematika výběru daně při výkonu jeho sportovní činnosti.

Možným řešením by však mohla být i úprava článku 17 modelu OSN a modelové smlouvy OECD. Dále je třeba říci, jak dochází k samotnému vyloučení dvojího zdanění.

4.1 Existence článku 17

Existence článku 17 vyvolává řadu otázek, proč právě sportovci a umělci mají tvořit výjimku v oblasti zdaňování příjmů, proč nejsou jejich příjmy zdaněny, tak jako běžným poplatníkům. Dostáváme se tedy do pozice úvah, zda by měl být článek 17 např. vyjmut ze smluv o zamezení dvojího zdanění (3).

Bylo vytvořeno výjimečné pravidlo pro sportovce. Tyto osoby musí platit daň z příjmů státu, na jehož území svou činnost provozují, bez ohledu na pravidla pro firmy, OSVČ a nebo zaměstnance (3). Toto je zmiňováno právě v článku 17 vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění OECD. Hlavním důvodem pro toto speciální opatření je skutečnost, že takovéto osoby mohou v průběhu velmi krátké doby vydělat velké množství peněz (důvod fiskální), přičemž tedy ve velkém množství případů podléhají tyto příjmy ve státě jejich zdroje srážkové dani, jelikož vrcholoví sportovci jsou velice mobilní, tedy cestují po celém světě a dá se u mnohých z nich říci (především u individuálních sportů), že každý týden tráví v jiném státě. Nutit takovéto poplatníky následně podávat různá daňová přiznání v několika státech světa se jeví jako administrativně velmi náročné, ne-li nemožné. Alternativou samozřejmě zůstává varianta, kdy by se stát zdroje vzdal práva daň z příjmů takovýchto osob vybírat (alespoň vůči rezidentům některých států), čímž by tedy v tomto státě ke zdanění vůbec nedocházelo a tyto osoby by de facto za daných okolností daň z příjmů platily pouze v zemi své daňové rezidence.

4.2 Vyloučení mezinárodního dvojího zdanění

Mezinárodní dvojí zdanění příjmů vzniká v důsledku střetu dvou daňově právních systémů různých suverénních států světa (státu zdroje příjmu a státu, v němž je vlastník příjmu daňovým rezidentem). K zamezení takového, tzv. právního dvojího zdanění se užívá různých metod a jejich různých forem, které mohou být buďto jakožto jednostranná opatření přímo zapracovány v daňovém systému jednotlivých států, nebo jsou součástí dvoustranných popřípadě mnohostranných smluv o zamezení dvojího zdanění (7). V této souvislosti je třeba poznamenat, že Česká republika patří mezi ty státy, které mezinárodní dvojí zdanění jednostranně nevylučují. K vyloučení dvojího zdanění tedy v případě českých daňových rezidentů dochází výlučně u příjmů, které jsou jimi pobírány ze zdrojů na území států, se kterými má Česká republika v účinnosti smlouvu o zamezení dvojího zdanění (viz příloha č. 1).

Ve většině mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, jimiž je Česká republika vázána, se objevují dvě metody (metoda prostého zápočtu a metoda vynětí s výhradou progrese), přičemž však platí, že vůči příjmům sportovců se aplikuje především

metoda prostého zápočtu. V českém daňovém systému jsou tyto metody zapracovány v § 38f zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (17).

Metody vyloučení dvojího zdanění a jejich formy a kombinace je třeba dobře znát a v praxi správně aplikovat, neboť jejich správná aplikace může na jedné straně na daních značně finanční prostředky ušetřit, ale na druhé straně může jejich neznalost daňové poplatníky vytrestat (7).

Podle metody zápočtu, která je v souvislosti s touto prací podstatná, se ve státě daňového rezidentství poplatníka zahrnou do daňového základu jak příjmy z tuzemska, tak ze zahraničí a z takto stanoveného základu se vypočítá daň. Od takto vypočítané daně se odpočítá daň zaplacená v zahraničí. Tato metoda má svoje varianty, které se liší podle způsobu zápočtu daně zaplacené v zahraničí. Jednodušší, a pro poplatníka nejméně administrativně náročná, je metoda zápočtu plného (full credit), podle níž se od celkové daně vypočítané v tuzemsku odečte celá částka daně zaplacená v zahraničí, a to tedy bez ohledu na to, jaká byla v zahraničí uplatněna sazba daně na dané příjmy. Tato varianta zápočtu může být v některých případech výhodná pro poplatníka, v jiných pro daňové orgány (v závislosti na úrovni zdanění v zahraničí) (17).

Aby stát příjemce nedoplácel na vyšší úroveň zdanění příjmů ve státě zdroje, užívá se obvykle další varianta metody zápočtu, a to právě tzv. zápočet prostý (Ordinary credit). Při této variantě se vychází z předpokladu, že daň zaplacená v zahraničí v souladu se zahraničními daňovými předpisy a případně modifikovaná mezinárodní daňovou smlouvou se započte na daňovou povinnost v tuzemsku, maximálně však do výše daně, která by připadala poměrně na zahraniční příjem v tuzemsku (7).

Rovněž je třeba upozornit, že v případě, že při použití metody zápočtu u příjmů plynoucích ze států, v nichž je podle uzavřené daňové smlouvy možno zdanit určitý příjem pouze sníženou sazbou oproti běžné sazbě domácí, nemůže si příjemce nárokovat vyšší odpočet daně, než mu mohla v souladu se smlouvou být sražena, a to i tehdy, kdyby mu byla ve skutečnosti vyšší daň sražena. V tomto případě mu vzniká nárok (ve výši rozdílu) vůči daňovým orgánům státu, v němž byla daň sražena v rozporu se smlouvou, a nikoli nárok na zápočet doma (7). V případě příjmů sportovců však toto nebude častý případ, neboť smlouvy právo státu zdroje zdanit předmětné příjmy, až na výjimky (viz třeba případ

smlouvy s USA) nikterak neomezují. Uvedené platí např. vůči příjmům charakteru dividend, úroků či licenčních poplatků.

V každém případě je uplatnění metody zápočtu podmíněno tím, že poplatník má v ruce doklad potvrzený daňovým úřadem druhého státu nebo, ve výjimečném případě, jiným subjektem, že daň byla skutečně zaplacená (17). I toto je jasně uvedeno v § 38f zákona o daních z příjmů a právě pro případ sportovců, kteří jsou každý týden v jiné zemi na jiném turnaji (tenisté apod.), zákon stanoví „odůvodněnost případu,“ kdy není vyžadováno potvrzení přímo zahraničního správce daně, ale potvrzení vystavené např. plátcem příjmu.

4.3 Způsob zdanění v České republice - případové studie

4.3.1 Zdanění výhry Petry Kvitové

V kontextu výše uvedených řádků je třeba se pozastavit nad tolik diskutovaným incidentem, který vznikl po výhře české tenisové jedničky Petry Kvitové v tenisovém grandslamu konaném v londýnském All England Clubu. Hovořím zde o nejstarším a nejproslulejším tenisovém turnaji, tedy o Wimbledonu. Na tomto případu lze nastínit uplatnění výše uvedeného ustanovení § 36 odst. 8 českého zákona o daních z příjmů. Petra Kvitová vyhrála prize money za první místo v turnaji ve výši 1,76 milionů liber (v přepočtu cca 60 milionů korun). Dle článku na serveru idnes.cz zdanila tuto částku nejméně 20% sazbou daně z příjmu dle platné daňové legislativy Velké Británie (22). Takže česká hráčka měla odvést cca 12 milionů Kč přímo na území státu zdroje příjmu, a to z příjmu hrubého.

Jelikož Petra Kvitová jako i jiní celosvětoví sportovci například piloti formule 1 Lewis Hamilton, Jenson Button a tenista Novak Djokovič (19) atd. je údajně rezidentem Monackého knížectví, které lze považovat za daňový ráj, jelikož daň z příjmu je v knížectví nulová, ale není členem Evropské unie a netvoří Evropský hospodářský prostor, Petra Kvitová tudíž nemohla ve Velké Británii, která při zdaňování příjmů nerezidentních sportovců kteří vykonávají sportovní činnost na území Velké Británie, neuplatňují srážkovou daň (tzn., že jsou zdaňováni v obecném základu daně (2)) uplatnit náklady spojené s turnajem, jako je cestování, ubytování atd., a to na rozdíl od situace, kdyby byla

Petra Kvitová daňovou rezidentkou České republiky. Jelikož Česká republika je členským státem Evropské unie a Evropského hospodářského prostoru, měla byt tak mít možnost ve Velké Británii uplatnit vynaložené náklady a tak by neodvedla daň z hrubého výdělku, ale naopak z čistého, tzn. od výhry 60 milionů korun, by si mohla odečíst výdaje, které jí v souvislosti s turnajem vznikly, a teprve tento základ daně by byl zdaněn příslušnou sazbou daně. V České republice by následně, vzhledem k praktické aplikaci smlouvy o zamezení dvojího zdanění, která se v praxi provádí mezi Českou republikou a Velkou Británií (aplikace metody tzv. prostého zápočtu) neodvedla žádnou daň, jelikož je v České republice sazba daně z příjmu 15%. Na tomto příkladu je názorně viditelné, jak velkou váhu může mít daňový domicil v Monackém knížecí, kdy česká tenistka přišla o možnost uplatnit ve Velké Británii své vynaložené výdaje.

4.3.2 Zdanění příjmů nerezidentních sportovců Super pohár UEFA

Na příkladu tenistky Petry Kvitové jsme si ukázali, jak daný sportovec řeší zdaňování svých příjmů, ale pojďme nahlédnout naopak z druhého pohledu na výběr daně ze strany veřejných rozpočtů České republiky. Pokud se vrátíme k velké fotbalové události, která se konala 30. srpna roku 2013 na pražském fotbalovém stadionu Eden, kdy se v utkání o Super pohár UEFA (Unie evropských fotbalových asociací) proti sobě postavila mužstva FC Bayern München a Chelsea FC. Tomuto zápasu jsem měl tu čest přihlížet, byl to obrovský zážitek, ale v hledišti mě nenapadlo, jaký problém pro Českou republiku je vybrat daň z příjmů, které fotbalové hvězdy obdrží za zmiňované utkání. Situace z pohledu České republiky bude při výběru daně vypadat následovně. Není sporu o tom, že podle ustanovení § 22 odst. 1 písm. f) bod 2. zákona o daních z příjmů mají účastníci se fotbalisté ze zahraničí příjem ze zdroje na území České republiky, protože zkrátka svou činnost vykonávají na území České republiky. Česká republika má tedy podle vnitrostátních právních předpisů a předpokládejme, že i v souladu s článkem konkrétní smlouvy o zamezení dvojího zdanění právo tento příjem zdanit, ale za situace, kdy plátcem příjmu bude zahraniční fotbalový klub, nelze tuto daň reálně v České republice vybrat, protože plátcem příjmu je tedy daňový nerezident, který nemá na území České republiky stálou provozovnu. Ta zde samozřejmě během jednoho krátkodobého fotbalového turnaje nemůže vzniknout. Zahraniční fotbalový svaz na území České republiky ani nezaměstnává své sportovce déle než 183 dnů. Česká republika dle platné legislativy tedy může danou daň z

příjmu od sportovců vybrat, ale vybrat ji bohužel nedokáže. A v tomto bodě mé práce se dostávám k hlavnímu problému české legislativy v oboru daně z příjmu nerezidentních sportovců, kteří mají zdroj příjmu na území České republiky.

4.3.3 Tomáš Rosický Arsenal Londýn vs. Český národní tým

Na osobě kapitána českého fotbalového reprezentačního týmu, Tomáše Rosického, lze ilustrovat paradox, který vzniká při zdanění jeho příjmů pobíraných z titulu výkonu jeho sportovní činnosti na území našeho státu. Nemůže být pravděpodobně sporu o tom, že Rosický je daňovým rezidentem Velké Británie, a to v souladu s článkem 4 Smlouvy mezi vládou České a Slovenské Federativní republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irska o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zisků z majetku (14).

Uveďme si příklad, že by přijel sehrát s týmem Arsenal Londýn, ve kterém působí, fotbalové utkání do České republiky proti týmu AC Sparta Praha. V rámci tohoto utkání by v Praze pobýval dva dny. Tomáš Rosický pobírá dle dostupných informací z webových stránek sport.cz 85 000 liber týdně (27).

Týdenní plat	85 000 £
Přepočet na Kč	3 180 785 Kč
Denní plat v Kč	454 398 Kč
Plat za zahraniční utkání (2 dny)	908 796 Kč

(pozn. Převáděno dle kurzu ČNB k 11.2.2015 - 1 £ / 37,421 Kč, údaje zaokrouhlené na celé koruny)

Dle výše uvedeného výpočtu si Rosický přijde za dva dny v Praze na 908 796 Kč. Důležité je si říci, že fotbalový hráč není placen pouze za utkání, ale i za tréninky, které absolvuje se svým týmem. Proto je plat vypočtený za dva dny, jelikož hráč absolvuje i přípravné tréninky před utkáním. Ve výpočtu nejsou dále uvedeny další možné prémie, kterých může dosáhnout, jako např. prémie za vstřelenou branku, prémie za vyhrané utkání, příjmy z reklam apod. Jelikož se k těmto interním informacím smlouvy kapitána národního týmu není možno dostat, nezahrnul jsem je do příkladu.

Pokud přistoupíme k samotnému zdanění příjmu Tomáše Rosického, tak dle českého zákona o daních z příjmů, stejně jako dle výše uvedené daňové smlouvy s Velkou Británií, má Česká republika právo jeho příjem zdanit, ale jelikož je příjem vyplácen zahraničním klubem, tak Česká republika nedokáže daň z příjmu vybrat.

Odlišná situace nastává ve chvíli, kdy český kapitán, tj. tedy stejný daňový poplatník, přijíždí do Prahy na sraz české fotbalové reprezentace, aby tady sehrál mezinárodní fotbalové utkání, a to i na stejném stadionu na pražské Letné, kde odehrál i utkání za Arsenal Londýn. V případě, kdy Tomáš Rosický obléká dres národního týmu, lze jeho příjmy plynoucí ze sportovní činnosti zdanit 15 % sazbou srážkové daně, včetně nepeněžních příjmů (např. letenky a ubytování hrazené Fotbalovou asociací České republiky), jelikož jeho příjem je v takovém případě vyplácen českým daňovým rezidentem, tj. Fotbalovou asociací České republiky. Konkrétní informace o výši příjmu za reprezentování České republiky nejsou bohužel k dispozici, takže nelze určit přesnou výši daně v českých korunách, nicméně si troufnu tvrdit, že v žádném případě takto pobírané příjmy nedosahují výše příjmů pobíraných od anglického fotbalového klubu za tutéž činnost na stejném místě.

Na výše uvedeném příkladu můžeme vidět jaký je paradox ve výběru daně v případě jednoho hráče, který se nachází ve dvou případech na stejném hřišti avšak v odlišných dresech. V prvním příkladě daň nedokáže Česká republika vybrat, kdy obléká dres Arsenalu Londýn, ale ve druhém příkladě, kdy reprezentuje Českou republiku, tak daň vybrat dokáže.

Při výběru daně v rámci prvního případu, kdy Tomáš Rosický hraje utkání za Arsenal Londýn v České republice, ani plátce jeho příjmů, tj. britský klub, ani sám Rosický neporušili v České republice žádnou svoji povinnost. Nebyla tu porušena povinnost plátce daně, neboť britský klub dle českého zákona o daních z příjmů není v takové situaci v postavení zahraničního plátce daně, který by zde daň srazil, a nebyla tu porušena ani povinnost poplatníka podat daňové přiznání, neboť tento příjem podléhá v České republice tzv. srážkové dani. Takové příjmy se v České republice jednak do daňového přiznání neuvádí a jednak se nezahrnují do tzv. obecného základu daně (jinou záležitostí je možnost stanovená pro daňového rezidenta Velké Británie podat daňové přiznání v momentu, kdy by byla skutečně daň v České republice srážkou vybrána) (17).

4.3.4 Fotbalová utkání na území České republiky

V prvním případě půjde o situaci, kdy se nizozemský klub, resp. klub z Rakouska zúčastní utkání proti českému klubu na území České republiky.

Výše uvedená utkání, resp. situace není potřeba od sebe oddělovat, neboť budou mít naprosto stejný dopad na zdanění příjmů nerezidentních fotbalistů těchto zahraničních klubů, a to za předpokladu, že příjmy takovýchto sportovců nebudou, z logiky věci, vypláceny českým daňovým rezidentem. Jak už bylo v předchozích řádcích práce uvedeno, Česká republika, ačkoliv má dle vnitrostátní legislativy právo příjmy nerezidentních sportovců vykonávajících svou sportovní činnost na území České republiky zdanit, přičemž toto právo je současně potvrzeno i příslušnými smlouvami o zamezení dvojího zdanění, nedokáže tuto daň na svém území vybrat. Jelikož jsou příjmy hráčů nizozemského a rakouského týmu vypláceny nikoliv českým rezidentem, ale zahraničním klubem, není možné za dané situace tedy daň vybrat. Na rozdíl od rakouského zákona český zákon neukládá zahraničním klubům povinnosti plátce daně.

4.4 Způsob zdanění v Nizozemském království - případová studie

Od 1. ledna 2007 se Nizozemsko rozhodlo jednostranně neuplatňovat daň na příjmy zahraničních sportovců, kteří vykonávají svou sportovní činnost na území Nizozemského království a kteří jsou daňovými rezidenty státu, se kterým Nizozemské království uzavřelo smlouvu o zamezení dvojího zdanění, tzn., že Nizozemské království nevyužívá právo zdaňovat tyto příjmy, které je mu dáno článkem pojednávajícím o zdaňování příjmů sportovců mezinárodních daňových smluv. Ztráta daňového výnosu nebyla v tomto případě vyšší než přibližně 5 mil. EUR za rok, přičemž současně platí, že byly odstraněny na straně nizozemské daňové správy administrativní náklady ve výši 1,6 mil. EUR (3).

Mezi hlavní důvody, proč se Nizozemské království rozhodlo nezdaňovat příjmy nerezidentních sportovců, byly velké administrativní náklady spojené s výběrem daně od nerezidentních sportovců (21). Nicméně omezení, které je spojené s neuplatňováním daně na příjmy zahraničních sportovců, tedy existence smlouvy o zamezení dvojího zdanění se zemí, ve které je sportovec daňovým rezidentem, může být spojováno s diskriminací nerezidentních sportovců, kteří na území Nizozemského království provozují svou

sportovní činnost a daň musí platit, neboť jejich stát rezidence daňovou smlouvu s Nizozemským královstvím neuzavřel. Nehledě na diskriminaci nizozemských rezidentních sportovců, kteří daň musí odvádět. Příklad lze uvést na nedávno konaném mistrovství světa v rychlobruslení v nizozemském Heerenveenu, kdy úspěšná česká rychlobruslařka Martina Sáblíková nemusela v Nizozemském království zdanit příjem, který obdržela za dvě zlaté medaile, za to nizozemské rychlobruslařky by zdanění příjmů v Nizozemském království neměli uniknout. Tyto příjmy Martiny Sáblíkové tedy budou zdaněny výlučně v České republice.

4.4.1 Fotbalové utkání českého klubu v Nizozemí

Jelikož příjmy sportovců, kteří jsou českými daňovými rezidenty, nepodléhají na území Nizozemského království dani z příjmů, jak bylo uvedeno výše, tak fotbalisté českého klubu, čeští daňoví rezidenti, neodvedou z příjmů obdržných za svou sportovní činnost na nizozemském území v Nizozemí žádnou daň a celý jejich příjem pobíraný za takovou činnost bude zdaněn jen na území České republiky. Český klub samozřejmě není v Nizozemí za splnění všech předpokladů v postavení plátce daně. Obdobně to platí pro sportovce, kteří jsou rezidenty třetích zemí, tzn., že tito sportovci budou své příjmy zdaňovat podle právních předpisů země své daňové rezidence.

4.5 Způsob zdanění v Rakouské republice - případová studie

Daň z příjmů fyzických osob se v případě zahraničních sportovců vybírá v Rakousku stejným způsobem, jako v České republice, tj. tedy prostřednictvím srážkové daně. Důležitým aspektem při výběru této daně z příjmů nerezidentních sportovců ze sportovní činnosti vykonávané na území Rakouské republiky je však definice osob, které jsou pro takové účely v postavení plátce daně. V případě Rakouské republiky je totiž dle rakouského zákona o daních z příjmu podle § 99 a § 100 plátcem daně nikoliv pouze rakouský daňový rezident, ale i rakouský daňový nerezident (11). Je tedy jasné, že Rakouská republika má daleko větší prostor pro vybrání daně od nerezidentních sportovců na rozdíl od České republiky, kdy je prakticky možné daň vybrat jen v situaci, kdy plátcem

příjmu zahraničním sportovcům je daňový rezident České republiky. V Rakousku je tedy zakotvena širší definice plátců daně.

4.5.1 Fotbalové utkání českého klubu v Rakousku

Jak vyplývá z výše uvedeného, Rakouská republika, na rozdíl od Nizozemského království, příjmy nerezidentních sportovců, v našem případě českých daňových rezidentů hrajících za český fotbalový klub, zdaňuje, a to tedy i v tom případě, kdy jim jsou příjmy vypláceny zahraničním daňovým rezidentem. V tomto případě je tedy možné předpokládat, že český fotbalový klub bude v Rakousku v pozici plátce daně a daň z příjmů českých daňových rezidentů bude v Rakousku vybrána, a to tedy výlučně v souladu s rakouskými právními předpisy s tím, že by českým daňovým rezidentům mělo být v Rakousku umožněno podání následného daňového přiznání, aby tam daň nebyla vybrána z hrubého příjmu (viz i případ Petry Kvitové a jejího vztahu k Velké Británii).

Se skutečností, že příjmy českých daňových rezidentů podléhají zdanění v zahraničí, samozřejmě souvisí otázka vyloučení mezinárodního dvojího zdanění jejich příjmů v České republice.

5 Výsledky

5.1 Vyhodnocení a diskuse

Ze vzájemného porovnání situací je tedy zřejmé, že za daných okolností nebudou podléhat příjmy českých daňových rezidentů zdanění v Nizozemí a ani příjmy nizozemských daňových rezidentů v České republice, byť tedy ze zcela jiných důvodů (osvobození vs. „neschopnost“ vybrat daň, na jejíž výběr má Česká republika právo).

Porovná-li se v daných případech daňové postavení českých daňových rezidentů v Rakousku a rakouských daňových rezidentů v České republice, jsou na tom rakouští rezidenti lépe, neboť daň budou platit pouze doma. U českých daňových rezidentů bude v České republice docházet k eliminaci mezinárodního dvojího zdanění, a to konkrétně metodou tzv. prostého zápočtu zahraniční daně.

Je zřejmé, že se problematika zdaňování příjmů nerezidentních sportovců neustále vyvíjí a že změny lze ve vnitrostátních zákonech (ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění spíše nikoliv, žádné převratné změny nenastaly ani v případě updatu modelové smlouvy OECD z roku 2014) do budoucna očekávat, a to např. i v souvislosti s iniciativou Evropské komise, FIFPro (Světová hráčská unie působící v 58 zemích světa (23), která je v České republice reprezentována Českou asociací fotbalových hráčů (26)) a UEFA. Jejich iniciativa spočívá v zavedení pracovně právních smluv profesionálních fotbalistů (24). Předsedkyně České asociace fotbalových hráčů Markéta Haindlová zdůrazňuje: „Pracovněprávní vztahy v profesionálním fotbale jsou nevyhnutelné a Česká republika je jedním z posledních evropských států, kde profesionální fotbalisté nejsou zaměstnanci. Je nutné přijmout opatření pro to, aby byly zavedeny i v České republice, musí se zahájit jednání k přijetí nové komplexní úpravy, tak aby byli hráči chráněni. Fotbalová asociace České republiky nemůže ignorovat povinnost, která pro ni vyplývá z Autonomní dohody UEFA, FIFPro, ECA (Evropská asociace klubů) a EPFL (Evropské profesionální fotbalové ligy) (24).“ Na paní předsedkyni České asociace fotbalových hráčů navázal i generální sekretář UEFA Gianni Infantino v dopise adresovaném Fotbalové asociaci České republiky, ve kterém uvedl, že tzv. Autonomní dohoda zavádějící pracovněprávní vztahy je stěžejní pro pověst fotbalu jako profesionálního sportu, protože zavádí rámec, který zvýší standardy pro hráče a kluby napříč evropským fotbalem a navíc poskytne větší právní jistotu a v jejím důsledku dojde také ke snížení sporů. S Autonomní dohodou souvisí povinnost podniknout konkrétní kroky a přijmout potřebná opatření k tomu, aby měli profesionální fotbalisté v České republice postavení zaměstnanců (24). Změna pracovněprávního vztahu především souvisí s výběrem sociálního a zdravotního pojištění, jelikož v mnoha případech hráči nepracují na základě pracovní smlouvy, což znamená, že kluby za hráče neplatí sociální a zdravotní pojištění (30). Nicméně možná změna právního vztahu, na základě kterého, by sportovci vykonávali svou činnost na území České republiky, nemění nic na výše uvedených problémech daňových, tj. pokud by zahraniční sportovec byl zaměstnancem zahraničního klubu, Česká republika by vybrat daň stejně nedokázala.

Problematika zdaňování příjmů zahraničních sportovců, kteří vykonávají svou sportovní činnost na území České republiky je momentálně velmi aktuální, jelikož se bude v roce 2015 konat hokejové mistrovství světa v České republice a to konkrétně v pražské

O2 aréně a ostravské ČEZ aréně. Pokud tedy nebude příjem zahraničním hokejistů vyplácet Český svaz ledního hokeje nebo jiný český subjekt, tak daň z příjmů od zahraničních hokejistů vybrat nedokážeme. Z toho důvodu, že žádné hokejové federaci nevznikne stálá provozovna na území České republiky a nebudou zaměstnávat své svěřence na území České republiky déle jak 183 dnů. Květnové Mistrovství světa v ledním hokeji ale nebude jedinou velkou akcí konanou v České republice v roce 2015, jelikož se uskuteční řada významných sportovních událostí, kterých se zúčastní velké množství zahraničních nerezidentních sportovců, ať už se jedná o Mistrovství světa v cyklokrosu v Táboře, Světový pohár v biatlonu v Novém Městě na Moravě, Halové mistrovství Evropy v atletice v Praze, Mistrovství Evropy v rychlostní kanoistice v Račicích, atletický mítink Zlatá tretra v Ostravě, Mistrovství Evropy ve fotbale hráčů do 21 let v Praze, Olomouci a Uherském Hradišti, Velká cena silničních motocyklů konaná na Masarykovu okruhu v Brně (20).

5.2 Možná doporučení pro Českou republiku

Na základě výsledku komparace je třeba si říci, jaká možná řešení vyplývají pro Českou republiku. Pro Českou republiku se tedy kromě pokračování v současném systému nabízejí tyto dvě cesty, tj. vedle dnes uplatňovaného způsobu zdanění nerezidentních sportovců praktikované v Nizozemském království také metoda výběru daně u nerezidentních sportovců prováděné v Rakouské republice.

Z hlediska nerezidentních sportovců (poplatníků) splňujících stanovené podmínky je samozřejmě příklad Nizozemského království výhodnější v porovnání s přístupem České republiky a Rakouské republiky. Česká republika však ctí v tomto případě zásady rovnosti ve zdanění oproti Nizozemskému království. Proč by měl mít nerezidentní sportovec v otázce zdanění příjmů výhodu oproti běžným poplatníkům, natož pak výhodu oproti tuzemským tedy rezidentním sportovcům, kteří vykonávají tutéž činnost a kterým je jejich příjem za sportovní činnost v domovské zemi běžně zdaňován. Je třeba se nadále zamyslet, zdali je dobře, že Nizozemské království v dané souvislosti rozlišuje mezi rezidenty států, se kterými uzavřelo mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění, a mezi rezidenty států, se kterými smlouvu nemá. Postrádám zde jakoukoliv souvislost mezi existencí smlouvy a osvobozením příjmů zahraničních sportovců. Touto cestu by se tedy Česká

republika neměla ubírat. Z hlediska veřejných rozpočtů tedy působí oproti Nizozemskému království lépe způsob zdaňování nerezidentních sportovců v České republice a Rakouské republice, ačkoliv v případě Nizozemského království odpadají administrativní náklady spojené s výběrem daně od nerezidentních sportovců.

Oproti uvedené situaci v Nizozemském království a v České republice, kde tedy může být výsledek výběru daně ve svém důsledku úplně stejný, byť úplně z jiných důvodů se v Rakouské republice snaží zdaňovat veškeré příjmy zahraničních rezidentů, ať jsou vypláceny rezidenty či nerezidenty Rakouské republiky. Rakouská republika tedy přistupuje důsledněji k výběru daně z příjmů nerezidentních sportovců než Česká republika a Nizozemské království. Daňový výnos pro stát je tedy v Rakousku teoreticky vyšší, nicméně otázkou zůstává, jakým způsobem výběr daně zabezpečují v praxi. Otázkou je zda ve skutečnosti daň vyberou, nebo zdali není administrativní náročnost na straně plátců i daňové správy příliš vysoká apod. Na základě výše uvedeného příkladu devadesáti minutového fotbalového utkání je třeba zmínit vzájemně se povinnosti českého klubu srazit daň v Rakouské republice, s čímž by měla být současně nejspíše splněna povinnost registrování se apod.

Na přístupu České republiky ke zdaňování příjmů nerezidentních sportovců je třeba provést změny, chceme-li sledovat záměr skutečně daň vybrat od nerezidentních sportovců, kteří vykonávají svou sportovní činnost na území České republiky a jejich příjmy za tuto činnost jsou vypláceny nejen rezidenty ale i nerezidenty České republiky. Je nutné provést změny, spočívající v úpravě definice plátce daně v českém zákoně o daních z příjmů, a to právě v souladu s přístupem Rakouské republiky, který je tedy založen na tom, že Rakouská republika se snaží zdaňovat veškeré příjmy zahraničních sportovců, ať jsou vypláceny rezidenty či nerezidenty Rakouské republiky. Způsob zdanění nerezidentních sportovců v rakouské republice ukazuje cestu, kterou by se mohla ubírat i Česká republika, ačkoliv otázkou je, zda tato cesta není pouze jen teoretická a Česká republika by dokázala v praxi zdaňovat příjmy nerezidentních sportovců lépe než ve stávajícím systému zdaňování. Je ale přinejmenším pravda, že v takové situaci by Česká republika mohla využít i různé nástroje umožňující vzájemnou spolupráci při vymáhání daňových pohledávek mezi státy, ať už to jsou tyto možnosti založeny přímo některými smlouvami o zamezení dvojího zdanění (např. česko-norská smlouva, či nově připravovaná smlouva s

Lichtenštejnskem) či příslušnou směrnicí Evropské unie apod. Minimálně tedy v relaci k některým státům by Česká republika mohla dokázat vybrat více prostředků.

Vzhledem k charakteru činnosti sportovců nelze zpochybnit aplikaci institutu tzv. srážkové daně (založit způsob vybrání daně u takových příjmů na povinnosti poplatníků podávat daňové přiznání je evidentně nevhodný), nicméně existuje dle mého názoru možnost i v rámci provedení srážkové daně zajistit větší daňový výnos pro státní rozpočet České republiky.

6 Závěr

Na základě výsledků komparace lze tedy říci, že přístupu zdaňování nerezidentních sportovců na území České republiky je nutné věnovat pozornost a uplatnit možné změny. Jak bylo dokumentováno na případu modelového utkání konající se v České republice, je velkým problémem v kontextu výběru daně z příjmů od nerezidentních sportovců. Jelikož pokud je příjem nerezidentních sportovců vyplácen nikoliv českým rezidentem, ale zahraničním klubem, není prakticky možné za dané situace daň vybrat.

Možný přístup k tomuto problému výběru daně z příjmů od nerezidentních sportovců praktikuje Nizozemské království, které se rozhodlo od roku 2007 neuplatňovat srážkovou daň na příjmy nerezidentních sportovců, kteří vykonávají svou sportovní činnost na území Nizozemského království. Nizozemské království tedy nezdaňuje příjmy nerezidentních sportovců, v souvislosti s touto problematikou však nastává otázka možné diskriminace tuzemských, tedy rezidentních sportovců, kteří svůj příjem zdaňují. Další problematikou zdaňování příjmů nerezidentních sportovců v Nizozemské království spočívá v tom, že příjem na území Nizozemského království nezdaňují pouze nerezidentní sportovci ze států, se kterými má Nizozemské království platnou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Z hlediska sportovců (poplatníků) splňujících stanovené podmínky je samozřejmě příklad Nizozemského království výhodnější v porovnání s přístupem České republiky. Avšak přístup Nizozemské republiky neřeší problematiku nalezení optimálního zdaňování příjmů z pohledu veřejných rozpočtů, ačkoliv Nizozemskému království odpadají administrativní náklady spojené s výběrem daně od vybraných nerezidentních sportovců.

Pokud chce Česká republika zvýšit možnosti jak vybrat od nerezidentních sportovců daň z příjmů za vykonávanou sportovní činnost na území České republiky, měla by se inspirovat způsobem zdanění nerezidentních sportovců v Rakouské republice. Konkrétně se jedná o implementaci definice plátce daně v českém zákoně o daních z příjmů, a to právě v souladu s přístupem Rakouské republiky, který je založen na tom, že Rakouská republika se snaží zdaňovat veškeré příjmy zahraničních tedy nerezidentních sportovců, ať jsou vypláceny rezidenty či nerezidenty Rakouské republiky. Rakouská republika tedy z pohledu legislativy přistupuje důsledněji k výběru daně z příjmů

nerezidentních sportovců než Česká republika a Nizozemské království. Ačkoliv otázkou je, zda tato cesta není pouze jen teoretická a Česká republika by dokázala v praxi zdaňovat příjmy nerezidentních sportovců lépe než ve stávajícím systému zdaňování. Česká republika by mohla využít i různé nástroje umožňující vzájemnou spolupráci při vymáhání daňových pohledávek mezi státy, např. prostřednictvím některých smluv o zamezení dvojího zdanění (např. česko-norská smlouva, či nově připravovaná smlouva s Lichtenštejnskem) či příslušné směrnice Evropské unie apod. Alespoň tedy ve vztahu k některým státům by Česká republika mohla dokázat vybrat více prostředků.

7 Seznam použitých zdrojů

1. **Durdová, Irena.** *Sociálně-ekonomické aspekty sportu. I. vydání.* Ostrava : Repronis, 2004. ISBN 80-7329-075-8.
2. **Nexia, International.** *International Tax Handbook, 4th edition.* Croydon : Bloomsbury Professional, 2013. ISBN 9781780431277.
3. *Issues related to article 17 of the OECD model tax convention.* **OECD.** Paříž : OECD, 2012.
4. **Skalická, Hana.** Základní principy daně z příjmů fyzických a právnických osob. [autor knihy] Veronika Dvořáková a kolektiv. *ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ FYZICKÝCH A PRÁVNICKÝCH OSOB 2013/2014.* Praha : Linde, 2013.
5. **Sluka, Tomáš.** *Profesionální sportovec : právní a ekonomické aspekty. I. vydání.* Praha : Havlíček Brain Team, 2007. ISBN 80-903609-5-5..
6. **Široký, Jan.** *Daňové teorie s praktickou aplikací.* Praha : C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-413-9.
7. **Tůma, Jan a Báča, Jan.** *Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění.* Praha : Management press, 1994. ISBN 80-85603-58-6.
8. **United, Nations.** *United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries.* New York : United Nations, 2013. ISBN 978-92-1-159105-7.
9. —. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries.* New York : United Nations, 2011. ISBN 978-92-1-159102-6.
10. **Zíka, Václav.** Aktualizace OECD vzorového modelu smlouvy o zamezení dvojímu zdanění v roce 2014. *Finanční, daňový a účetní bulletin.* 2014, 3/2014.

Seznam použitých právních předpisů:

11. *Rakouský zákon o daních z příjmů (Einkommensteuergesetzes).*
12. *Sbírka mezinárodních smluv číslo 121/2005, Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Norského království o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu.*
13. *Sbírka mezinárodních smluv číslo 2/2014, Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech.*
14. *Sbírka mezinárodních smluv č. 89/1992 Sb. Smlouva mezi vládou České a Slovenské Federativní republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irska o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zisků z majetku.*
15. *Sbírka mezinárodních smluv č. 32/1994 Sb. Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku.*
16. *Pokyn k uplatňování článku 18 (umělci a sportovci) Smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku č. 32/1994.* 1996.
17. *Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.*
18. *Zákon č. 280/2009 Sb. Daňový řád.*

Internetové zdroje:

19. **De Hoon, Iven.** No More Tax. *www.nomoretax.eu.* [Online] De Hoon & Partners, 12. listopad 2013. [Citace: 5. říjen 2014.] <http://www.nomoretax.eu/living/relocation-to-monaco/>.
20. **Macek, Tomáš, Šedivý, Petr a Němý, Miroslav.** Akce v Česku v roce 2015. Světový hokej, evropská atletika, mladý fotbal. *idnes.cz/sport.* [Online] idnes.cz, 2. leden 2015. [Citace: 25. leden 2015.] http://sport.idnes.cz/sport-2015-prehled-udalosti-090-/sporty.aspx?c=A150101_093328_sporty_rou.
21. **Molenaar, Dick a Grams, Harald.** Allarts news. *Allarts Tax advisers.* [Online] únor 2007. [Citace: 5. únor 2015.] <http://www.allarts.nl/filelib/file/2483et-scorpioandthenetherlands-feb2007.pdf>.
22. **Vlková, Jitka a Dolejší, Václav.** Kvitová v Česku nehraje, stejně by danila jinde, zastává se jí Babiš. *idnes.cz.* [Online] idnes.cz, 12. červenec 2014. [Citace: 5. říjen 2014.] http://zpravy.idnes.cz/babis-se-zastava-petry-kvitove-dzx-/domaci.aspx?c=A140711_203721_domaci_mlb.
23. About FIFPro. *FIFPro World Players Union.* [Online] FIFPro World Players Union, 11. říjen 2013. [Citace: 5. únor 2015.] <http://fifpro.org/en/about-fifpro/about-fifpro>.

24. Aktuality. *Česká asociace fotbalových hráčů*. [Online] Milujemfotbal.cz, 2. prosinec 2013. [Citace: 5. únor 2015.] <http://www.milujemfotbal.cz/aktuality/evropska-komise-a-uefa-apeluji-na-prijeti-pracovnepravnich-vztahu-fotbalistu/65/default>.
25. FIFA.com 20 Centres: A real success story. *fifa.com*. [Online] fifa, 2010. [Citace: 13. říjen 2014.] <http://www.fifa.com/aboutfifa/socialresponsibility/footballforhope/20centres/index.html>.
26. Members. *FIFPro World Players Union*. [Online] FIFPro, 11. říjen 2013. [Citace: 5. únor 2015.] <http://fifpro.org/en/members/czech-association-of-football-players>.
27. Nejlépe placení náhradníci v Premier League? Čech i Rosický mezi elitou. *Sport.cz*. [Online] Sport.cz, 16. prosinec 2014. [Citace: 25. leden 2015.] <http://www.sport.cz/fotbal/premier-league/clanek/630177-nejlepe-placeni-nahradnici-v-premier-league-cech-i-rosicky-mezi-elitou.html>.
28. Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky. *Listina základních práv a svobod*. [Online] [Citace: 10. únor 2015.] <http://www.psp.cz/docs/laws/listina.html>.
29. Poslanecká sněmovna parlamentu České republiky - Předkládací zpráva pro Parlament. *www.psp.cz*. [Online] 8. říjen 2014. [Citace: 10. říjen 2014.] <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=343&CT1=0>.
30. Report: Holland most attractive country for footballers. *FIFPro World Players Union*. [Online] FIFPro World Players Union, 25. květen 2013. [Citace: 5. únor 2015.] <http://fifpro.org/en/news/report-holland-most-attractive-country-for-footballers?highlight=WYJ0YXgiLCIndGF4II0>.

8 Seznam příloh

Příloha č. 1 Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění 2015

Příloha č. 1 Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění 2015

PODLE STAVU K 5. 3. 2015

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka
Albánie	10.09.1996	270/1996 Sb.	č. 12/96	
Arménie	15.07.2009	86/2009 Sb.m.s.		
Austrálie	27.11.1995	5/1996 Sb.	č. 2/96	
Ázerbájdžán	16.06.2006	74/2006 Sb.m.s.	č. 1/2/2007	
Bahrajn	10.4.2012	59/2012 Sb.m.s.		
Barbados	06.06.2012	69/2012 Sb.m.s.		
Belgie	24.07.2000	95/2000 Sb.m.s.	č. 4/2001 , č. 9-10/2003, č.6-7/2007	Sdělení č. 127/2003 Sb.m.s. Protokol č. 17/2015 Sb.m.s.
Bělorusko	15.01.1998	31/1998 Sb.	č. 5/98 , č. 11/98	redakční oprava část.74/1998 Sb. Protokol č. 99/2011 Sb.m.s.
Bosna a Hercegovina	12.5.2010	58/2010 Sb. m.s.		
Brazílie	14.11.1990	200/1991 Sb.		
Bulharsko	02.07.1999	203/1999 Sb.		
Čína	04.05.2011	65/2011 Sb.m.s.	č. 05/2011	
Dánsko	27.12.2012	14/2013 Sb.m.s.	č. 03/2013	
Egypt	04.10.1995	283/1995 Sb.	č. 1/96	
Estonsko	26.05.1995	184/1995 Sb.	č. 12/2/95, č. 3/2014	redakční oprava č.17/2004 Sb.m.s.
Etiopie	30.05.2008	54/2008 Sb.m.s.		
Filipíny	23.09.2003	132/2003 Sb.m.s.	č.11/2004	

PODLE STAVU K 5. 3. 2015

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka
Finsko	12.12.1995	43/1996 Sb.	č. 2/98, č. 1/2005	
Francie	01.07.2005	79/2005 Sb.m.s.	č. 12/1/2005, č.11/12/06	
Gruzie	04.05.2007	40/2007 Sb.m.s.		
Hongkong	24.1.2012	49/2012 Sb.m.s.		
Chorvatsko	28.12.1999	42/2000 Sb.m.s.	č. 6/2000, č. 3/2001	Protokol č. 82/2012 Sb.m.s.
Indie	27.09.1999	301/1999 Sb.	č. 7/8/2000	
Indonésie	26.01.1996	67/1996 Sb.	č. 4-5/99, č. 4/2010	
Irsko	21.04.1996	163/1996 Sb.	č.5/98, č. 4/2009, č.2/2012	
Island	28.12.2000	11/2001 Sb.m.s.		
Itálie	26.06.1984	17/1985 Sb.	č. 4-5/87, č. 12/97, č. 4-5/99, č. 1/1/2003, č.6/2010	
Izrael	23.12.1994	21/1995 Sb.	č. 1/95, č. 4/95	
Japonsko	25.11.1978	46/1979 Sb.	č. 5/80, č. 3/2012	
JAR (Jihoafriická republika)	03.12.1997	7/1998 Sb.	č. 3/99	
Jordánsko	7.11.2007	88/2007 Sb.m.s.		
Kanada	28.05.2002	83/2002 Sb.m.s.	č. 11-12/2002	
Kazachstán	29.10.1999	3/2000 Sb.m.s.	č.4-5/2000, č. 4/2009	
Korejská republika	03.03.1995	124/1995 Sb.	č. 10/95	
KLDR (Korejská lidově demokratická republika)	07.12.2005	3/2006 Sb.m.s.		
Kuvajt	03.03.2004	48/2004 Sb.m.s.		
Kypr	26.11.2009	120/2009 Sb.m.s.	č. 4/2010	

PODLE STAVU K 5. 3. 2015

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka
Libanon	24.01.2000	30/2000 Sb.m.s.		
Litva	08.08.1995	230/1995 Sb.	č. 12/2/95, č. 12/97	
Lotyšsko	22.05.1995	170/1995 Sb.	č. 9/95, č. 5/96	
Lucembursko	30.12.1992	79/1993 Sb.	č. 10-11/93	
Lucembursko - nová smlouva	31.7.2014	51/2014 Sb.m.s.		
Maďarsko	27.12.1994	22/1995 Sb.	č. 1/95	
Makedonie	17.06.2002	88/2002 Sb.m.s.	č. 9-10/2002	
Malajsie	09.03.1998	71/1998 Sb.	č. 4-5/99	
Malta	06.06.1997	164/1997 Sb.	č. 11/97	
Maroko	18.07.2006	83/2006 Sb.m.s.	č.1//2/2007	
Mexiko	27.12.2002	7/2003 Sb.m.s.	č. 2-3/2004, č. 8-9/2007	
Moldávie	26.04.2000	88/2000 Sb.m.s.		Protokol č. 97/2005 Sb.m.s.
Mongolsko	22.06.1998	18/1999 Sb.	č. 2/99	
Německo	17.11.1983	18/1984 Sb.	č. 3-4/84	
Nigérie	02.12.1990	339/1991 Sb.		redakční oprava č. 371/1999 Sb.
Nizozemí	05.11.1974	138/1974 Sb.	č. 5/80, č. 9/97, č. 1/98, č. 7-8/99	Protokol č. 112/1997 Sb., Protokol č. 58/2013 Sb.m.s.
Norsko	09.09.2005	121/2005 Sb.m.s.	č. 12/1/2005	
Nový Zéland	29.08.2008	75/2008 Sb.m.s.	č. 4/2009	
Panama	25.2.2013	91/2013 Sb.m.s.		
Polsko	11.06.2012	102/2012 Sb.m.s.	č. 03/2013	

PODLE STAVU K 5. 3. 2015

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka
Portugalsko	01.10.1997	275/1997 Sb.	č. 3/99	
Rakousko	22.03.2007	31/2007 Sb.m.s.	č. 6-7/2007	redakční oprava č.39/2007 Sb.m.s., Protokol č. 100/2012 Sb.m.s.
Rumunsko	11.08.1994	180/1994 Sb.	č. 12-1/94	
Rusko	18.07.1997	278/1997 Sb.	č. 12/98, č. 1/2/99	Protokol č. 56/2009 Sb.m.s.
Řecko	23.05.1989	98/1989 Sb.	č. 11-12/89	
Saúdská Arábie	01.05.2013	42/2013 Sb.m.s.	č. 2/2014	
SAE (Spojené arabské emiráty)	09.08.1997	276/1997 Sb.		Sdělení č. 122/2004 Sb.m.s.
Singapur	21.08.1998	224/1998 Sb.	č. 1/2/99	Protokol č. 64/2014 Sb.m.s.
Slovensko	14.07.2003	100/2003 Sb.m.s.	č. 7-8/2003, č. 3/2014	
Slovinsko	28.04.1998	214/1998 Sb.	č. 10/98	
Srbsko a Černá Hora	27.06.2005	88/2005 Sb.m.s.	č.10/1/2005, č.8-9/2007, č.1-2/2009	Protokol č. 26/2011 Sb.m.s.
Srí Lanka	19.06.1979	132/1979 Sb.	č. 5/80	
Sýrie	12.11.2009	115/2009 Sb.m.s.		
Španělsko	05.06.1981	23/1982 Sb.	č. 3/82	
Švédsko	08.10.1980	9/1981 Sb.	č. 1/81, č. 2/98	
Švýcarsko	23.10.1996	281/1996 Sb.	č. 12/96, č. 4/2/2005	redakční oprava část 5/1997 Sb., Protokol č. 99/2013 Sb.m.s.
Tádžikistán	19.10.2007	89/2007 Sb.m.s.		
Thajsko	14.08.1995	229/1995 Sb.	č. 1/98	

PODLE STAVU K 5. 3. 2015

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka
Tunis	25.10.1991	419/1992 Sb.	č. 10/95	
Turecko	16.12.2003	19/2004 Sb.m.s.	č. 4-5/2004	
Ukrajina	20.04.1999	103/1999 Sb.	č. 3/2000*	*redakční oprava FZ č. 4-5/2000
USA (Spojené státy americké)	23.12.1993	32/1994 Sb.	č. 11/94, č. 3/96	redakční oprava č. 370/1999 Sb.
Uzbekistán	15.01.2001	28/2001 Sb.m.s.	č. 6/2001	Protokol č. 92/2012 Sb.m.s.
Velká Británie (Spojené království Velké Británie a Severního Irsku)	20.12.1991	89/1992 Sb.	č. 6/92, č. 12/96	redakční oprava část. 37/1992 Sb.
Venezuela	12.11.1997	6/1998 Sb.	č. 4-5/99	
Vietnam	03.02.1998	108/1998 Sb.	č. 6/98	

(zdroj: www.mfcr.cz)