

Analýza judikatury vztahující se k postavení profesionálních sportovců v oblasti kolektivních sportů v České republice¹

JUDR. ROMAN VYBÍRAL, KATEDRA FINANČNÍHO PRÁVA A FINANČNÍ VĚDY, PRÁVNICKÁ FAKULTA UNIVERZITY KARLOVY V PRAZE

Cílem tohoto článku je provést analýzu rozhodovací činnosti českých soudů vztahující se přímo či nepřímo k otázce právního postavení profesionálních sportovců v oblasti kolektivních sportů z veřejnoprávního (především finančně-právního) hlediska. Tato otázka je na území České republiky již řadu let poměrně hojně diskutována, přičemž zásadní kontroverze spočívá ve vnímání těchto sportovců jako osob vykonávajících závislou činnost, případně jako osob vykonávajících samostatnou výdělečnou činnost ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Převažující praxe v České republice spočívá ve vnímání profesionálních sportovců jako osob vykonávajících samostatnou výdělečnou činnost. Tato skutečnost byla již několikrát podrobena kritice jak z řad samotného sportovního prostředí, tak z oblasti právní teorie. V době, kdy světlo světa spatřil návrh věcného záměru nového zákona o daních z příjmů, nastalo významnější rozčepření vod v oblasti profesionálního sportu. Byl zde totiž formulován názor, že by tito do budoucna měli být zdaňováni jako osoby vykonávající závislou činnost podle § 6 zákona o daních z příjmů. Návrh věcného záměru nového zákona o daních z příjmů stanovil, že „za příjmy ze závislé činnosti budou nově prohlášeny i příjmy profesionálních sportovců z kolektivních sportů (...)“.² Takto jsou ostatně profesionální sportovci vnímáni i ve většině zemí Evropské unie a dále v celé řadě zemí, v nichž sport zaujímá tradičně nezastupitelnou úlohu. Jedním ze základních vodítek, které fakticky slouží i v tzv. kontinentálním systému práva k interpretaci práva, je judikatura soudů, a to zejména tzv. „soudů nejvyšších instancí“. Na tomto místě se tedy pokusím blíže zanalyzovat rozhodovací činnost českých soudů a na základě této analýzy dovodit, zda závěry vzešlé ze zkoumaných soudních rozhodnutí odpovídají zavedené praxi v České republice a zda tato praxe odpovídá

znění relevantních právních předpisů, konkrétně především zákona o daních z příjmů.

Relevantní judikatura

Nejvyšší správní soud se touto otázkou nepřímo zabýval ve svém rozsudku z roku 2005.³ Soud se především zabýval konstrukcí § 6 zákona o daních z příjmů, přičemž hlavní důraz byl kladen na pojetí poměru obdobného poměru pracovněprávnímu, služebnímu nebo členskému, v nichž je poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu povinen dbát příkazů plátce, ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Podle soudu se jedná o takový poměr, který není pracovněprávním, služebním nebo členským poměrem, který však svojí podstatou a funkcí uvedeným poměrům odpovídá, tj. jeho základní charakteristiky jsou shodné jako u těchto poměrů. Ke znakům společným pro poměry pracovněprávní, služební a členské se vyjádřil následovně.

„Pracovněprávnímu, služebnímu a členskému poměru je společné v první řadě to, že se jedná o právní vztah (...) Tento právní vztah vzniká mezi subjekty, jichž se týká, a to nejčastěji na základě dvoustranného právního úkonu (typicky pracovní smlouvy), tedy shodného projevu vůle smluvních stran (...) nutno vždy posuzovat jeho skutečný, účastníky vztahu zamýšlený a chtěný obsah, a nikoli pouze stránku vnějškovou (...)“ Zde bych rád uvedl, že v praxi dochází na profesionální úrovni v oblasti kolektivních sportů ve většině případů k uzavírání tzv. profesionálních smluv⁴ mezi hráčem a sportovním klubem. Obsahem těchto smluv jsou vzájemná práva a povinnosti klubu i hráče. Pro ilustraci nastíním situaci ohledně profesio-

¹ Tento text byl zpracován s finanční podporou a v rámci projektu „Finačně-právní nástroje boje s dluhovou krizí“, SVV č. 264 407/2012, realizovaného na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze.

² Viz <http://www.mfcr.cz> (7. 5. 2012).

³ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. 2 Afs 176/2004.

⁴ Jedná se nejčastěji o nepojmenované smlouvy podle § 51 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Viz např. Sluka T. *Profesionální sportovec: právní a ekonomické aspekty*. Praha: Havlíček Brain Team, 2007, s. 72.

nálních smluv v českém fotbale. Poněkud schizofrenním (snad i nevědomky) se zdá být na první pohled postoj samotné Fotbalové asociace České republiky k postavení profesionálního fotbalisty. Ve svém dokumentu, nazvaném Směrnice pro evidenci profesionálních a neamatérských smluv,⁵ totiž uvádí, že „na základě profesionální smlouvy vykonává hráč sportovní činnost jako své hlavní zaměstnání“. Z jazykového hlediska je zaměstnání vnímáno jako činnost závislá. Stejně tak zákon o daních z příjmů používá pro osoby zdaňující své příjmy podle § 6 legislativní zkratku „zaměstnanec“. Avšak podle vzorové profesionální smlouvy ve fotbale⁶ „pro oblast daně z příjmů, pojistného na sociální a zdravotní zabezpečení je hráč posuzován jako osoba samostatně výdělečně činná ve smyslu § 7 odst. 2 písm. b) zákona (...) o daních z příjmů a jeho příjem vyplývající z této smlouvy je příjmem z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů“. Obdobný obsah mívají i profesionální smlouvy v oblasti hokeje. Odhlédnu-li od hodnotícího hlediska, pak i samotný fakt, že se ve vzorové smlouvě (a následně v jednotlivých profesionálních smlouvách) vykládá právní postavení profesionálního fotbalisty pro účely zákona o daních z příjmů, je nutno považovat za skutečnost zcela irelevantní.

„Dalším důležitým znakem pracovněprávního, služebního a členského poměru je, že je tento poměr zakládán jako vztah trvalý povahy, který se vyznačuje tím, že není konzumován jednorázově (...)“. Rovněž toto kritérium lze při výkonu sportovní činnosti považovat za splněné. Např. výše zmíněná Směrnice pro evidenci profesionálních a neamatérských smluv ve svém článku 2 stanoví, že profesionální smlouva se sportovcem starším 18 let musí být sjednána v rozmezí od 1 roku do 5 let včetně.⁷ Fakt, že jsou mnohdy tyto smlouvy uzavírány na dobu delší, než je skutečně zamýšlena, na mém závěru nic nemění.

„Významným znakem pracovněprávního, služebního a členského poměru je rovněž, že ten, kdo poskytuje specifické plnění (tj. v případě uvedených poměrů určitou pracovní činnost), je zásadně povinen řídit se pokyny osoby, k níž ji pracovní, služební či členský poměr váže. Tato povinnost musí být založena přímo, tj. obsahem právního vztahu mezi oběma účastníky.“ Povinnost řídit se pokyny jiné osoby (plátce), a to ať už přímo nebo zprostředkovaně, je významným znakem charakterizujícím závislou činností. Je nutné podotknout, že je opět dávána přednost zjištění skutečného stavu (tzv. materiální posouzení), nikoliv toho, na základě jaké právní skutečnosti je činnost vykonávána

(tzv. formální posouzení). Tzv. princip materiální pravdy je zakotven rovněž v § 8 odst. 3 daňového řádu,⁸ který stanoví, že správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. K výkladu pojmu závislá činnost se rovněž vztahuje poměrně konstantní judikatura. Např. v jiném rozsudku Nejvyššího správního soudu, rovněž z roku 2005,⁹ je uvedeno, že u závislé činnosti musí jít o skutečnou závislost na osobě plátce a že pouhý výkon činnosti podle pokynů není dostačující. V daném rozsudku považuje soud za nezbytné „stanovit materiální kritéria, při jejichž splnění se bude o závislou činnost jednat. Zákonně vymezení prostřednictvím pouhého plnění příkazů plátce, obsažené v citovaném ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., se totiž jeví jako nedostačující a neschopné postihnout všechny reálně možné případy“. Závisí přitom především na povaze vykonávané činnosti (typicky práce vykonávané na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele). Dalo by se zde sice argumentovat, že jedno místo výkonu práce je u sportovce nereálné, tento argument však neobstojí, neboť existuje celá řada jiných zaměstnání, u nichž výraznější mobilita při výkonu pracovní činnosti na charakteristice právního poměru nic nemění. Opět zde odkazují na vzorovou profesionální smlouvu ve fotbale, kde se v pasáži věnované povinností hráče sportovce zavazuje plnit úkoly a pokyny trenérů během tréninků, na soustředěních a samozřejmě během utkání.¹⁰ Osobu trenéra lze přitom považovat za osobu kompetentní k ukládání těchto pokynů, neboť základní pokyny přicházející z řad vedení klubu jsou na nejnižší úrovni specifikovány právě pokyny trenéra. Na první pohled může být matoucí ustanovení § 3 zákoníku práce.¹¹ Zde je totiž uvedeno, že závislá práce může být vykonávána výlučně v základním pracovněprávním vztahu, není-li upravena zvláštními právními předpisy. Aby nedošlo k interpretačním pochybením, je potřebné od sebe odlišovat pojmy „závislá práce“ podle zákoníku práce a „závislá činnost“ podle zákona o daních z příjmů, byť se okruhy naplní obou pojmů mnohdy mohou prolínat.

⁵ Viz <http://www.fotbal.cz> (18. 5. 2012).

⁶ Viz Sluka T., op. cit., s. 123–130.

⁷ Viz <http://www.fotbal.cz> (18. 5. 2012).

⁸ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

⁹ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, sp. zn. 2 Afs 62/2004.

¹⁰ Viz Sluka T., op. cit., s. 123–130.

¹¹ Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

Vztahem těchto pojmů se zabýval rovněž Ústavní soud ve svém usnesení z roku 2001.¹² V senátním usnesení je k tomuto uvedeno, že „zákon o daních z příjmů sice používá pojem „závislá činnost“, tento pojem však není totožný s pracovněprávním pojmem „závislá práce“ (nájem pracovní síly za odměnu)“ a že „rozhodující pro posouzení, zda se v souzeném případě jedná o závislou činnost je to, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti ve smyslu citovaného zákona, nikoliv to, jakou právní skutečností byla tato činnost založena“. Shodně se k tomuto odlišování staví i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku z roku 2004,¹³ v němž dochází k závěru, že „pro posouzení, zda se v konkrétním případě jedná o závislou činnost je to, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů, nikoli to, jakou právní skutečností byla tato činnost založena. Zákon o daních z příjmů sice používá pojem „závislá činnost“, tento pojem však není totožný s pracovněprávním pojmem „závislá práce“ (nájem pracovní síly za odměnu). Pod kvalifikaci příjmů, podřazených pro účely daně z příjmů pod ustanovení § 6 zákona č. 586/1992 Sb., není rozhodující, na základě jakého právního vztahu poplatníkovi příjmy plynou. Podstatným rysem závislé činnosti je skutečnost, že není vykonávána zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností poplatníka, ale naopak podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí (plátce)“. V daném rozsudku soud zjevně a zcela správně upřednostňuje materiální posouzení vztahu před posuzováním formálním.

„Důležitým znakem pracovněprávního, služebního a členského poměru rovněž je, že se jedná o vztah úplatný a z hlediska ekonomického vzájemný – ten, kdo poskytuje specifické plnění, tj. pracovní činnost, za to dostává od druhé strany tohoto právního vztahu odměnu zpravidla v penězích (případně i v jiných majetkových hodnotách či požitcích), přičemž hodnota této odměny zásadně odpovídá hodnotě pracovní činnosti, kterou pracovník poskytuje.“ Není zapotřebí významněji polemizovat nad souladem tohoto znaku se zavedenou praxí. Sportovec pobírá za výkon své sportovní činnosti od klubu různé druhy příjmů. Jedná se především o fixní částky vyplácené v různých časových intervalech. Častým zdrojem příjmů jsou rovněž prémie a jiné odměny vyplácené v souladu s uzavřenou profesionální smlouvou nebo s klubovým řádem. Tato pluralita příjmů však není v rozporu s výše uvedeným požadavkem. V rozsudku je zcela správně uvedeno, že hodnota odměny zásadně odpovídá hodnotě poskytnuté činnosti. Není totiž výjimečné, že

jsou sportovci za své výkony výrazně přeceňováni (především z marketingových důvodů), nebo naopak nedoceňováni.

„Výše popsané znaky musí být u poměru, který má být poměrem obdobným poměru pracovněprávnímu, služebnímu a členskému, splněny současně; absentuje-li u určitého poměru v podstatné míře jen jediný z nich, nelze u něho o jeho obdobě s poměrem pracovněprávním, služebním a členským hovořit.“ V tomto bodě rozsudku se vyžaduje kumulativní splnění výše zmíněných podmínek, a to každé z nich alespoň v základních rysech, z čehož však plyne fakt, že ke každému okruhu sporných vztahů je pro určení jejich povahy nezbytné přistupovat individuálně, což může mnohdy v praxi činit nemalé problémy.

Povahy vztahu sportovce ke sportovnímu klubu se okrajově dotýká také rozsudek Nejvyššího soudu České republiky ze dne 30. dubna 2008, sp. zn. 33 Odo 848/2006. Soud se zde bez bližšího odůvodnění zabývá smlouvou o spolupráci při výkonu sportovní činnosti podle § 51 občanského zákoníku,¹⁴ uzavřenou mezi sportovním klubem a sportovcem. Mezi základní povinnosti sportovce na základě této smlouvy patřilo „zúčastňovat se všech tréninků, výcvikových táborů a utkání družstev klubu, k nimž byl nominován, dbát o své zdraví, fyzickou kondici, dodržovat zásady správné výživy a životosprávy, hygieny, regenerace a rehabilitace, podřídit se předpisům klubu, nezúčastňovat se osobně ani zprostředkovaně sázek, her a jiných soutěží souvisejících s výsledky utkání jeho družstva, a je-li vyžádán, účastnit se akcí reprezentačních družstev“. Nutno podotknout, že se soud vůbec nad povahou této smlouvy nepozastavuje a bez dalšího považuje právní vztah vzniklý na základě nepojmenované smlouvy za předmět následného bližšího zkoumání. Je však potřebné zmínit, že se v daném rozsudku soud zabýval především otázkou existence synallagmatického, resp. asynallagmatického vztahu mezi sportovním klubem a sportovcem a nikoliv samotným charakterem postavení sportovce.

Posouzením vztahu mezi sportovcem kolektivního sportu a sportovním klubem se nejpodrobněji zabývá rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky ze dne 29. listopadu 2011, sp. zn. 2 Afs 16/2011. V rozsudku se soud zabývá posouzením otázky, zda činnost profe-

¹² Viz usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2001, sp. zn. III.ÚS 410/01.

¹³ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004, sp. zn. 5 Afs 22/2003.

¹⁴ Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

sionálního sportovce (v daném případě hokejisty) naplňuje znaky nezávislého povolání nebo zda jde o pracovněprávní vztah. Sportovec měl s klubem uzavřenu tzv. profesionální smlouvu (nebo též hráčskou smlouvu), na základě které byl hráč povinen plnit vedle hraní hokeje i řadu jiných povinností. Sjednaná odměna měla být navíc hráči vyplácena i v případě, kdy by sportovní činnost nevykonával. Klub se dále zavazoval nést náklady spojené s přípravou hráče a s jeho účastí na utkáních a ostatních činnostech. Krajský soud, který se věcí zabýval, vyhodnotil obsah předmětné hráčské smlouvy jako obdobný smlouvě pracovní, přičemž konstatoval, že není rozhodující, jak smluvní strany chápaly postavení stěžovatele (tj. sportovce) z hlediska daňového. Krajský soud dokonce průkopnický uvedl, že hráčská smlouva představovala zastřený pracovněprávní úkon. Tato skutečnost by sama o sobě Nejvyšším správním soudem nebyla vnímána natolik negativně, kdyby v dané situaci nešlo o posouzení nesoucí znaky tzv. překvapivého rozhodnutí.

Dále se soud zabýval otázkou již zmíněného zastřeného pracovněprávního úkonu, za který hráčskou smlouvu označil krajský soud. Soud zde odkazuje na své starší rozhodnutí sp. zn. 2 Afs 62/2004, kde mimo jiné konstatuje, že „definiční prvek závislosti tak bude dán zejména povahou vykonávané činnosti (typicky práce vykonávané na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele) a také tehdy, pokud se bude jednat o činnost dlouhodobou a kdy k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby, tuto činnost vykonávající, jelikož neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku její právní sféru poškozuje“. Významnou pasáží zmíněného ustanovení je část pojednávající o tom, že pracovněprávní charakter vztahu má být upřednostňován především tam, kde by jiný vztah s sebou nesl následky v podobě poškození právní sféry osoby (v našem případě sportovce kolektivního sportu). Soud už však nekonkretizuje sféru, resp. sféry, v nichž se má toto poškození projevit. Nepochybně půjde o sféru zajištění celé řady práv plynoucích z pracovněprávního vztahu (v podobě určité ochrany poskytované pracovněprávními předpisy) a favorizujících zaměstnance oproti samostatně výdělečně činným osobám. Naopak velmi spornou sférou je oblast daňová. Dalo by se obecně konstatovat, že ze současného stavu, kdy jsou sportovci kolektivních sportů vnímáni jako samostatně výdělečně činné osoby, profitují jak sportovní kluby, tak samotní sportovci. Těmi, kdo z dané situace naopak neprofitují, jsou především stát a municipality, resp. veřejné rozpočty těchto entit obecně, do ni-

chž inkaso daní z příjmů fyzických osob plyne na základě zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů.

V rozsudku ze dne 27. července 2006, sp. zn. 2 Afs 173/2005, se Nejvyšší správní soud zabýval pojmem zastřený právní úkon v tom smyslu, že „pokud se smluvní strany rozhodnou, v souladu s obecnými principy smluvního práva (smluvní svoboda, dobrá víra, nezneužívání ekonomicky silnějšího postavení apod.) do tohoto smluvního vztahu vstoupit a dojde k jeho skutečné realizaci, nejedná se o právní úkon zastřený“. V daném případě nelze absenci některého z uvedených znaků namítat. Jak jsem již uvedl výše, lze mít za to, že působení v pozici samostatně výdělečně činné osoby je v mnohých ohledech výhodné jak pro sportovní klub, tak pro samotné sportovce. Domnívám se však, že se měl soud zabývat nejen vztahem samotných smluvních stran, ale rovněž dopadem takového vztahu na subjekty ostatní (v daném případě především na stát a municipality, resp. na oblast veřejných rozpočtů). Uvedený závěr by byl bez dalšího akceptovatelný v čistě dvoustranném (resp. vícestranném) právním vztahu, v rámci něhož by bylo zapotřebí zkoumat individuální práva a povinnosti jednotlivých subjektů v rámci různých typů právního postavení. Zřetelný vliv takového postavení na další subjekty by měl být dle mého názoru v pojetí zastřeného právního úkonu rovněž reflektován. Určitým vodítkem, na základě něhož lze zastřenost právního úkonu vyloučit, je tedy existence svobodné vůle kontrahentů. V praxi se jedná zejména o absenci ekonomického nátlaku na jednu ze smluvních stran. K tomu soud uvádí, že „jinak by tomu ovšem bylo, pokud by žalobce přiměl k uzavření tohoto typu smluv o dílo své smluvní partnery za pomoci ekonomického nátlaku, zneužívaje jejich faktické ekonomické závislosti na nich, a přiměl je tak uzavřít takovou smlouvu, kterou ve skutečnosti neměli zájem uzavřít“. Ekonomickou nerovnováhu mezi kontrahenty pochopitelně vyloučit nelze, avšak tato nesmí být zneužívána ze strany silnější strany k prosazení svých zájmů na úkor zájmů strany ekonomicky slabší.

Zajímavým aspektem rozsudku je skutečnost, že se soud příliš nevypořádal se vztahem pojmů závislá práce a závislá činnost, neboť, jak je uvedeno výše, dichotomii těchto pojmů lze považovat pro danou oblast za zásadní. Definici pojmu závislá práce nalzáme v ustanovení § 2 odst. 1 zákoníku práce, podle něhož je prací závislou ta práce, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, jménem zaměstnavatele, podle pokynů zaměstnavatele a zaměstnanec ji pro

zaměstnavatele vykonává osobně. Další konkretizaci obsahuje § 2 odst. 2 zákoníku práce, který uvádí, že závislá práce musí být vykonávána za mzdu, plat nebo odměnu za práci, na náklady a odpovědnost zaměstnavatele, v pracovní době na pracovišti zaměstnavatele, popřípadě na jiném dohodnutém místě. Zastřešující ustanovení § 3 zákoníku práce přitom dále uvádí, že závislá práce může být vykonávána výlučně v základním pracovněprávním vztahu, není-li upravena zvláštními právními předpisy (...). Je až s podivem, kolik autorů při analýze vztahu sportovce a sportovního klubu sklouzává právě do oblasti zákoníku práce, resp. pracovněprávních předpisů obecně. Následnou podrobnou analýzou veškerých aspektů obecného pracovněprávního vztahu tito autoři následně docházejí k závěru, že vztah sportovce ke sportovnímu klubu pod pojem závislá práce podřaditelný není, s čímž nelze než souhlasit. Zdaleka přitom není rozhodné, zda se tento vztah skutečně zákoníkem práce řídí, nebo ne. Plně dostačující je skutečnost, že vztah sportovce ke sportovnímu klubu je pracovněprávnímu vztahu (resp. závislé práci) obdobný. Hlavní otázka tedy spočívá v charakteristice pojmu závislá činnost, nikoliv závislá práce. Přímo definici závislé činnosti, na rozdíl od závislé práce, právní řád České republiky neobsahuje. Okruh těchto činností lze však poměrně snadno nepřímou dovodit z ustanovení § 6 odst. 1 zákona o daních příjmů.

Jedním z hlavních argumentů, které soud použil, je, že z obsahu hráčské smlouvy (koncipované jako nepojmenované smlouvy podle § 51 občanského zákoníku) je zřejmé, že se činnost sportovce pojmovému vymezení závislé činnosti sice velmi blíží, nicméně nedosahuje její intenzity. Je však otázkou, zda soud neměl na mysli závislou práci a nikoliv závislou činnost. Neboť vzhledem k tomu, že se pojmu závislá činnost ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních příjmů nikterak blíže nevěnuje, bylo by poměrně obtížné přesně definovat intenzitu jiného obdobného vztahu. Dále je otázkou, zda samotný fakt, že se vztah závislé činnosti velmi blíží, již není sám o sobě natolik relevantním, aby tento vztah bylo možno považovat za vztah obdobný vztahu pracovněprávnímu ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Nedostatečnou sílu intenzity soud spatřuje především v tom, že ačkoliv „se (...) stěžovatel musel při své činnosti řídit pokyny svého smluvního partnera (klubu – „zaměstnavatele“) a měl právo od něj dostávat příslušnou sjednanou odměnu (...), je činnost profesionálního sportovce natolik specifická, že se omezením plynoucím ze zaměření a výslovné reglementa-

ce zákoníku práce vymyká. Z povahy věci je totiž zřejmé, že součástí výkonu činnosti profesionálního sportovce není pouze účast na utkáních, případně trénincích, svého klubu, nýbrž i řada dalších aktivit (...). Z nejobecnějšího pohledu nelze tomuto argumentu soudu nic vytknout, neboť je pravdou, že výkon sportovní činnosti v oblasti kolektivních sportů je skutečně oblastí velmi specifickou. Z hlediska bližšího zkoumání se však soud uchyluje k pouhému výčtu činností, kterým se sportovec vedle výkonu samotné sportovní činnosti věnuje. Jak jsem již uvedl výše, uchyluje se soud i v tomto případě ke komparaci (dle mého názoru nadbytečně) faktického postavení sportovce s relevantními ustanoveními zákoníku práce. Zajímavou myšlenku vyslovuje soud v poslední větě 28. bodu rozsudku. Připouští zde totiž možnost překonání ustanovení zákoníku práce na první pohled neslučitelných s postavením sportovce. Hned vzápětí však uvádí, že i přesto „je na smluvních stranách, aby i z důvodů obtížné použitelnosti zákoníku práce (...), zvolily jinou smluvní úpravu, byla-li podle soukromého práva možná“. Mám-li tedy stručně shrnout zde nastíněný dílčí závěr rozsudku, pak se soud podrobnější analýzou povahy vztahu mezi sportovcem a sportovním klubem nezabývá. Namísto toho činí další dílčí závěr, v němž konstatuje, že „činnost profesionálního sportovce není jednoduše podřaditelná pod pojem „závislá práce“ ve smyslu zákoníku práce“. Domnívám se, že k tomuto závěru by rozhodnutí patrně směřovat nemělo, a to z důvodu výše zmíněné dichotomie pojmů závislá práce ve smyslu zákoníku práce a závislá činnost ve smyslu zákona o daních z příjmů. Jako podpůrný argumentační prvek uvádí dále soud existenci určité míry normativní síly fakticity, kdy se na území České republiky v průběhu posledních desetiletí vyvinul stav spočívající ve vnímání profesionálních sportovců kolektivních sportů jako samostatně výdělečně činných osob. Je však zapotřebí uvědomit si, že normativní silou fakticity lze argumentovat především tam, kde právní úprava konkrétní oblasti vykazuje vysokou míru neurčitosti. Osobně se však (mj. na základě výše uvedených soudních rozhodnutí) domnívám, že se zde o tento případ zcela nejedná. Je však nutno podotknout, že situace ohledně postavení profesionálních sportovců v oblasti kolektivních sportů je v České republice považována dlouhodobě za velmi spornou a konkretizace v právním řádu by jí nepochybně prospěla.

Na okraj soud dodává, že „spornost řešené právní otázky v tomto konkrétním případě je dána zejména absencí zvláštní zákonné úpravy, která by náležitě zohledňovala specifika činnosti

profesionálních sportovců. Je totiž skutečností, že oblast profesionálního sportu je právně velmi nejasněná a v praxi ani v doktríně není postaveno najisto, které z možných řešení nejlépe odpovídá znění a smyslu zákonné úpravy“. Je však otázkou, zda by případné zákonné zakotvení povahy tohoto vztahu s sebou neslo požadovaný efekt. Situace na Slovensku¹⁵ nám totiž ukazuje, že ani tato snaha v praxi k očekávanému cíli vést nemusí. Najisto by byl tento vztah z pohledu zákona o daních z příjmů postaven tehdy, kdy by v něm bylo výslovně konstatováno, že profesionální sportovci kolektivních sportů působí právě jako osoby vykonávající závislou činnost, nedomnívám se však, že by šlo o ideální způsob řešení této otázky. Návrh věcného záměru nového zákona o daních z příjmů z roku 2008 ostatně právě toto ustanovení obsahuje.¹⁶ Je otázkou, zdali toto či obdobné znění v konečném důsledku obstojí a skutečně bude v budoucnu obsaženo v novém znění zákona o daních z příjmů. V takovémto případě by již nebylo o statusu profesionálních sportovců v oblasti kolektivních sportů pochyb. Pakliže vyjdeme z čistě jazykového znění návrhu věcného záměru nového zákona o daních z příjmů, který uvádí, že „za příjmy ze závislé činnosti budou nově prohlášeny i příjmy profesionálních sportovců z kolektivních sportů (...)“, dal by se učinit závěr, že v současnosti tito sportovci skutečně závislou činnost nevykonávají. Především použití slovního spojení „budou nově prohlášeny“ vyjadřuje skutečnost, že doposud byla situace odlišná. Je však otázkou, zda toto bylo záměrem tvůrců návrhu věcného záměru nového zákona o daních z příjmů. Podle mého názoru bylo v daném případě vhodnější užít slovního spojení „budou výslovně prohlášeny“.

Na úplný závěr soud shrnuje situaci a uvádí, že „na straně jedné je totiž pravdou, že vnější znaky činnosti profesionálního sportovce se velmi podobají klasickému pracovnímu poměru (sportovec „pracuje“ pouze pro jediného zaměstnavatele, dostává od něj pracovní pomůcky, stravuje se u něj apod.). Současně je však zřejmé, že jednoznačné podřazení do režimu zákoníku práce v jeho stávající podobě, založené na kogentních ustanoveních, by značně ohrozilo samotnou existenci profesionálního sportu, a také i pro jednotlivé sportovce by se jevílo jako velmi nevýhodné“. Jak už jsem uvedl výše, opět se domnívám, že podřazení těchto sportovců pod režim zákoníku práce nutné není. Zásadní je naopak, zda se povaha činnosti sportovců ve svých hlavních znacích shoduje

s postavením osoby vykonávající závislou práci podle zákoníku práce.

Závěr

Mám-li se pokusit stručně shrnout závěry, k nimž na základě rozboru výše zmíněné judikatury docházím, dalo by se konstatovat, že v celé řadě případů by zřejmě podmínky pro výkon závislé činnosti u profesionálních sportovců naplněny byly. Z tohoto důvodu jsem osobně v rozsudku Nejvyššího správního soudu z konce roku 2011 očekával poněkud odlišné závěry. Nic nelze namítat konstatované spornosti vztahu profesionálního sportovce ke sportovnímu klubu v oblasti kolektivních sportů. Dále se soud pokouší srovnat znaky závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů (ačkoliv se domnívám, že soud měl na mysli znaky závislé práce podle zákoníku práce) se znaky sportovní činnosti, přičemž dochází k závěru, že v případě vztahu sportovce ke klubu zde chybí určitá míra intenzity tohoto vztahu, nicméně se závislé činnosti velmi blíží. Soud rovněž uvádí některé další argumenty, mezi které patří např. existence určité míry normativní síly fakticity. Lze nicméně shrnout, že se soud k dané otázce zcela jasně nevyjádřil, spíše se přiklání ke stavu, jenž je na našem území zaveden dlouholetou praxí a spočívá ve vnímání sportovců kolektivních sportů z pohledu daně z příjmů fyzických osob za jinak samostatně výdělečně činné osoby, kterým plynou příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním (...), tedy ve smyslu § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů. Daný rozsudek vzhledem k výše uvedenému rozboru judikatury osobně vnímám poněkud kontroverzně a příliš nesdílím názor, že by vnesl uklidnění do řešené oblasti, jak konstatují někteří autoři.¹⁷ Normativní síla fakticity nepochybně tímto rozsudkem opět nabývá na významu, teoretická otázka dané problematiky však zůstává stále otevřena a bude zajímavé pozorovat, jakým směrem se právní věda a legislativa v příštím období v těchto otázkách vydá.

¹⁵ Ustanovení § 3 odst. 2 zákona č. 311/2001 Z. z., zákoník práce stanoví, že pracovněprávní vztahy profesionálních sportovců se řídí zákoníkem práce, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak. Praxe na Slovensku je však stále obdobná té v České republice.

¹⁶ Viz <http://www.mfcr.cz> (7. 5. 2012)

¹⁷ Viz např. Pátek V. Ke zdaňování profesionálních sportovců, *Daňová a hospodářská kartotéka*, 4/2012, s. 5.