

VYBRANÉ OTÁZKY Z PROBLEMATIKY DANĚ Z PŘÍJMŮ U PROFESIONÁLNÍCH SPORTOVců KOLEKTIVNÍCH SPORTŮ

Lenka Bartková

Fakulta tělesné kultury, Univerzita Palackého, Olomouc, ČR

Předloženo v lednu 2010

Článek je zaměřen na problematiku daně z příjmů u profesionálních sportovců kolektivních sportů. Součástí této problematiky je právní forma profesionálních sportovců působících v tzv. kolektivních sportech, která je stále otazníkem v odborné diskuzi. V článku je zohledněn i názor odborníků a manažerů na původně připravovanou novelu zákona o daních z příjmů, která se měla týkat právě statusu profesionálního sportovce kolektivních sportů. Druhá část příspěvku je věnována samotné problematice danění příjmů těchto sportovců.

Klíčová slova: *daň, daňový rezident, právní forma, příjmy, sportovec, výdaje.*

ÚVOD

Problematika daní z příjmů sportovců je v našem prostředí stále aktuální. Kauzy ohledně daňových úniků jsou téměř na denním pořádku. Ve světě je nejaktuálnější⁴ případ bývalého fotbalového hráče Maradony⁵, či Romaria⁶. V našem prostředí se nejčastěji hovoří o daňových únicích v souvislosti s hospodařením fotbalových klubů.

Před rokem 1989 byli všichni sportovci amatéry, což znamenalo, že museli mít zaměstnání, ze kterého jim plynul příjem. Po změně režimu se sportovci oficiálně stali profesio-

⁴ Aktuálnost vzhledem k datu 21. 1. 2010.

⁵ „Maradona na daních dluží až 37 milionů eur (970 milionů korun), hrál za Neapol v letech 1984 až 1991. Za nepřiznané Příjmy z reklam a dalších sponzorských smluv mu vyměřil soud pokutu 30 milionů eur, pak jeho odvolání zamítl i Nejvyšší soud.“ (ČTK, Fotbal.sport.cz, 2010).

⁶ „Mistr světa z roku 1994 byl stíhán za to, že v letech 1996 a 1997, kdy působil v brazilském Flamengo, nezaplatil na daních asi půl milionu dolarů. Bývalý hráč Eindhovenu a Barcelony se však hájil tím, že neměl tušení, že v té době nebyly některé jeho příjmy zdaněny.“ (ČTK, Fotbal.sport.cz, 2009).

nály a těmto novým podmínkám se snažily přizpůsobit i sportovní řády a pravidla, které začaly přebírat standardy běžné ve vyspělejších evropských státech. Přístup státu k činnosti profesionálních sportovců zůstal i nadále pasivní a nesystematický, omezoval se v podstatě jen na řešení aktuálních problémů. (Sluka, 2007)

Od roku 2001 je v platnosti Zákon o podpoře sportu⁷, který vymezuje postavení sportu ve společnosti jako veřejně prospěšné činnosti a stanoví úkoly ministerstev, jiných správních úřadů a působnost územních samosprávných celků při podpoře sportu. Tento zákon mimo jiné definuje pojmy sport a sportovní zařízení. Definice sportovce zde však chybí a dosud se nena-
lézá v žádném právním předpise.

Jakým způsobem bude nazíráno na sportovce z hlediska jeho daňových povinností vzhledem k jeho příjmům plynoucím z jeho sportovních aktivit, lze odvodit z nejběžnějšího dělení sportovců na profesionály, amatéry a neamatéry. Stanjura s Topinkou definují amatéry jako sportovce provozující sportovní činnost bez nároku na odměnu. Neamatéry pak jako sportovce, kteří sice odměny za svou sportovní činnost inkasují, nicméně tyto příjmy pro ně nejsou příjmy hlavními⁸(Stanjura, 2001). V článku se budu zabývat především sportovci profesionály, tedy sportovci, jejichž příjmy plynoucí z sportovních aktivit jsou považovány za příjmy hlavní. Sportovci, kteří vykonávají sportovní činnost jako své povolání.

Největší dohady jsou v odborné diskuzi týkající se právního statusu profesionálních sportovců působících v tzv. kolektivních sportech. Otázka, zda by měli být vzhledem ke skutečnému charakteru spolupráce se svými kluby v pracovněprávním vztahu dle zákoníku práce a tudíž jejich příjmy by měly být považovány za příjmy ze závislé činnosti⁹ a sportovec by měl být označen jako zaměstnanec, nebo pohlížet na jejich výkon jako na nezávislé povolání a jejich příjmy by měly být považovány za příjmy z podnikání¹⁰ (sportovec uzavírá občanskoprávní nebo obchodní smlouvu o výkonu sportovní činnosti), nebyla dosud plně zodpovězena.

⁷ Zákon č. 115/2001 Sb., zákon o podpoře sportu, ve znění pozdějších předpisů.

⁸ Citace ze strany 66: "...neamatéři jsou ke svým sportovním výsledkům motivováni prostřednictvím odměn, jejichž rozsah jim však neumožňuje sportovní přípravu bez dalšího zdroje obživy."

⁹ §6 (Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP).

¹⁰ §7 (Příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti) ZDP.

O novele zákona o daních z příjmů, která by přinesla změnu především v kolektivních sportech, se začalo opětovně hovořit koncem roku 2008.¹¹ Dosud ovšem zákon dle původních návrhů novelizován nebyl.

SMLUVNÍ VZTAHY SPORTOVců S KLUBEM

Než přistoupíme k samotnému dělení příjmů podle jednotlivých režimů, bude nutné si ujasnit, do které kategorie z hlediska příjmů z hlavní činnosti profesionální sportovci působící v kolektivních sportech patří. Obecně lze profesionální sportovce členit na zaměstnance, osoby podnikající na základě živnostenského oprávnění a osoby provozující nezávislé povolání.

Sportovec jako živnostník

U sportovců sportů kolektivních můžeme vyřadit z tohoto výčtu osoby podnikající na základě živnostenského oprávnění. Živnostenský zákon definuje živnost následovně: Živností je soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem¹²(Zákon č. 455/1991 Sb.). Zaměříme se nejprve na samotnou definici živnosti, abychom si potvrdili tezi, že sportovci kolektivních sportů požadavky živnostenského zákona nesplňují a tudíž na ně jako na živnostníky pohlížet nelze.

- a) **Soustavná činnost** – za soustavou činnost nelze považovat činnost jednorázovou nebo nahodilou, za soustavou se považuje činnost opakující se. S požadavkem soustavnosti není v rozporu, je-li činnost vykonávána sezónně.
- b) **Samostatnost** – samostatností se podnikatelská činnost nejvíce odlišuje od pracovněprávního vztahu. Znamená to, že živnostník rozhoduje o své činnosti samostatně a nikoli v závislosti na pokynech a příkazech „nadřízených“.
- c) **Vlastním jménem** – živnostníci, kteří nejsou zapsáni v obchodním rejstříku, činí jednotlivé úkony svým jménem a příjmením.

¹¹ "Týká se to kolektivních sportů, tedy všeho, kde sportovce platí klub. Nechceme, aby tito sportovci podnikali jako živnostníci," uvedl náměstek ministra financí přes daně Peter Chrenko. Podle něj jsou v této oblasti velké úniky, protože řada fotbalistů či hokejistů platí daně jako podnikatelé. Od svých příjmů si tak můžou odečíst skutečné náklady (kopačky, dres, pronájem auta) či paušální náklady a platit daně z nižší částky (ČTK, ČT24, 2008).

¹² §2 Zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů.

- d) **Na vlastní odpovědnost** – požadavek provozování živnosti na vlastní odpovědnost vyjadřuje podnikatelské riziko. Živnostník odpovídá za své závazky celým svým majetkem.
- e) **Za účelem dosažení zisku** – není rozhodující, zda bude zisku skutečně dosaženo, postačující je, je-li zde takový úmysl a vůbec není rozhodující, pro jaké účely bude zisk použit (Bartková, 2006).

Jelikož lze konstatovat, že o třech bodech (samostatnost, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost) předchozího výčtu nelze hovořit jako o okolnostech, za kterých je kolektivní sport sportovcem provozován, můžeme tedy potvrdit tezi, že sportovci kolektivních sportů požadavky živnostenského zákona nesplňují a tudíž na ně jako na živnostníky pohlížet nelze.

Zbývá nám tedy členění na zaměstnance a osoby provozující nezávislé povolání.

Sportovec jako osoba vykonávající nezávislé povolání

Příjmy z výkonu nezávislého povolání nalezneme v §7 odst. 2 písm. b) ZDP jako jeden z druhů příjmů z jiné samostatné výdělečné činnosti, pokud nepatří do příjmů ze závislé činnosti dle §6 ZDP. Jedná se o výkon nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů. Na rozdíl od živnosti není k výkonu takového povolání potřeba žádné zvláštní povolení či potvrzení. Takováto osoba by měla být při výkonu svého povolání samostatnou. Není však zřejmé, jestli musí vykonávat svou činnost vlastním jménem a na vlastní odpovědnost. Názory na právní postavení profesionálních sportovců jako osob vykonávajících nezávislé povolání, ať již působících v individuálních, či kolektivních sportech, nejsou jednotné. V případě sportovců kolektivních sportů je u nás praxe taková, že sportovci jsou nejčastěji považováni právě za osoby vykonávající nezávislé povolání. Naproti tomu v zahraniční praxi má činnost sportovců kolektivních sportů převážně pracovněprávní charakter. Tento nesoulad může samozřejmě přinášet určité komplikace a střety se zákonem (Hanáčková, 2008).

Sportovec jako zaměstnanec

Přestože sportovci kolektivních sportů jsou v běžné praxi v zaměstnaneckém poměru svých klubů minimálně, lze konstatovat, že tento pracovně právní vztah nejlépe odpovídá povaze vztahů mezi sportovcem a jeho klubem. Tedy vztahu podřízenému. Za závislou práci se považuje práce konaná v organizační podřízenosti, na náklady zaměstnavatele, jeho

jménem a na jeho odpovědnost, v pravidelných časových úsecích a za pravidelnou odměnu, přičemž primárním vlastníkem výsledku práce je zaměstnavatel (Bartková, 2006). Už u tohoto prvního znaku odlišujícím závislou činnost od nezávislé můžeme souhlasit s tím, že např. hokejista je podřízen svému klubu – musí poslouchat příkazy trenéra a vedení – náklady spojené s tréninkem a utkáním jdou na vrub klubu nikoli hráče atd. Mohli bychom pokračovat dalším výčtem znaků, ze kterých bude zřejmé, že se jedná o činnost závislou. Na druhé straně pokud bychom při smlouvě s hráčem vycházeli ze zákoníku práce a tímto bychom se v případě zaměstnaneckého poměru pochopitelně museli řídit, docházelo by k mnoha problémům. Například hráč by mohl rozvázat pracovní poměr bez udání důvodů v podstatě ze dne na den¹³ (Zákon č. 262/2006 Sb.). Klub by pak musel za hráče odvádět pojistné za zaměstnavatele ve výši 34% ze mzdy hráče, což by (vzhledem k platům hráčů) podstatně zvýšilo náklady klubu. Při diskuzi na dané téma v říjnu 2008 s manažery hokejových, fotbalových, basketbalových a volejbalových klubů, kdy většina dotazovaných byla zásadně proti novele zákona, která měla ze sportovců kolektivních sportů udělat zaměstnance, vyšlo najevo, že by stejně zákon byl v rámci možností obcházen.

Rozhovor v idnes.cz (www.idnes.cz, 2008):

Pokud začne platit nový zákon o dani z příjmu, spousta klubů by mohla padnout do těžké finanční krize. Možná i zbankrotovat. "Náklady se zvednou o 77 procent," odhaduje Petr Stejskal, ekonomický poradce firmy Sport Invest International, který zpracovává daňová přiznání pro desítky českých sportovců.

Pokud třeba ligoví fotbalisté přestanou být v kolonce "podnikatel" a kluby je budou muset zaměstnat, jak to vlastně fotbal ovlivní?

Výrazně. Už teď je na tom spousta klubů finančně špatně, takže by tu změnu vůbec nemusely ustát.

To by vážně hrozilo?

Pokud by to kluby nezačaly obcházet... Koukněte se, kolik sponzorů nosí hráči na dresech. Jak by tedy kluby mohly reagovat? Hráče zaměstnáme za minimální mzdu, ale zároveň s ním uzavřeme smlouvu o postoupení osobnostních práv.

¹³ Část druhá, hlava IV. Zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce ve znění pozdějších předpisů.

Co by z toho plynulo?

Že hráč vlastně nedostane odměnu za fotbal, nýbrž za reklamu. A peníze za osobnostní práva se pak vyfakturují. Nikdo nemůže napadnout to, že reklamu nedělají. Proč si asi dává tolik podnikatelů do svých kombíků mřížky před úložným prostorem? Protože nákladním autům se vrací DPH. To jsou takové daňové kličky.

Jiný názor má někdejší vlastník fotbalového Baníku Ostrava, teď manažer i trenér hokejových Vítkovic. A taky muž, který podporuje zákon, aby se ze sportovců stali zaměstnanci klubů a platili tak větší daně. "Daně platí každý člověk v zemi, tak proč by je neměli platit sportovci," říká Alois Hadamczik.

Proč jste pro změnu?

Jako trenér budu jedině rád. Hráči se konečně budou soustředit jen na hokej, a ne aby řešili, kde, co a jak odepsat z daní. Znáám jich spoustu, co chodili na konci roku na klub a prosili, ať jim půjčíme peníze, že nemají z čeho zaplatit daně. Teď prostě budou mít s klubem smlouvy a my jim ty daně zaplatíme. Stejně jako to má většina lidí v zemi.

Jenže kluby se bojí, že jim to zvýší rozpočty, na což nemají.

Tak se prostě hráči sníží plat, takový už je život. A že třeba odejdou do Ruska? Když odejde deset dvanáct hráčů, to naši ligu stejně nezabije. A nemyslete, ruská liga není nenasytná. Budeme muset začít uvažovat ekonomicky a ne jak teď, že nějaký borec dá dva góly, tak mu hned dáme dva miliony za rok.

Třeba manažer Pardubic Zbyněk Kusý tvrdí, že by změna znamenala totální krach. Nemůže to některé kluby opravdu položit?

Může, tak budeme hrát ligu s dvanácti týmy. Stane se něco? Ne! Jenže my nemusíme vůbec hráčům sahat na platy, stačí jen myslet. Proč nedáme do řádů, že každý klub musí mít pět juniorů? Těm dáme každému dvacet tisíc za měsíc, ne sto jak jiným, a ještě českému hokeji zabudujeme 70 mladých hokejistů ročně. S mládeží nepracujeme, jen se dívíme, že upadá.

Není to už velké zasahování do chodu klubů?

Není. Podívejte se, teď škudlíme na trenérech mládeže, kterým třeba dáme patnáct tisíc za měsíc, přitom jsou nesmírně důležití pro budoucnost českého hokeje. Zatímco hráčům platíme obědy, dáváme hokejky a oni jsou ještě naštvaní, že je těžká letní příprava. Když teda

hrají na živnost'ák, tak ať se podílejí na dopravě k zápasům, na pronájmu ledu. To ne, ale bezstarostný život se jim líbí.

Přesto: není problém spíš v tom, že klub hráče přeplácí?

To je otázka trhu. Každý klub má právo dát hráči, kolik chce peněz, ale pak si nesmí stěžovat. Jde ale o systém. Podívejte se třeba na Slavii – dobře pracuje s mládeží, tak má v sestavě klidně pět juniorů a dalších pět může ještě někomu půjčit a má z toho peníze. Tak to má být, tak má fungovat správná firma a ne se bát, že nás zvýšení daní položí. S tím se každý podnikatel musí vyrovnat. Daně platí každý člověk, důchodce platí u lékaře, tak proč by hokejista měl mít nějakou výjimku? (Sára, 2008).

Z rozhovorů s manažery klubů jsou zřejmé dva protichůdné názory ohledně statutu profesionálního sportovce kolektivních sportů. Shodu nalezneme pouze v tom, že názory těchto odborníků více či méně vidí tento problém z hlediska samotných klubů. Pokud bychom tedy připustili jako jedinou správnou možnost zaměstnanecký poměr, musíme k tomuto pohledu přiřadit i úhel pohledu samotného sportovce. Podle Hrnčířika (2003) jsou s moderním pracovním právem neodmyslitelně spojeny i kolektivní pracovní vztahy. Jejich význam ve sportovním prostředí může být poměrně značný a v žádném případě není možné je při profesionálním výkonu sportovní činnosti opomíjet. Pro sportovní realitu je typické velké množství sankcí neprávni povahy. Jejich existence je dána zcela osobitým a specifickým charakterem sportovní činnosti, kdy zájem sportovce na výkonu práce je mnohem vyšší než zájem běžného zaměstnance, který je ve většině případů k výkonu práce motivován pouze finančními prostředky. Profesionálnímu sportovci je naopak mzda vyplácena bez ohledu na to, zda se aktivně zapojí do utkání či ne, tento fakt může ovlivnit pouze výši odměny. Hráč se navzdory tomu chce zapojit do utkání, ačkoliv se tato jeho účast nijak zásadně nemusí odrazit na výši peněžité odměny. Jeho motivace je tedy jiná, z této skutečnosti pak vyplývá potencionální síla jednotlivých sankcí používaných ve sportovním prostředí. V úvahu připadá např. hrozba, že pokud hráč neuzavře smlouvu s novým sportovním klubem, v tom stávajícím nebude nominován na utkání, bude tedy pouze trénovat. Zaměstnavatel zde tedy může za pomoci těchto téměř neregulovatelných mechanismů velmi snadno manipulovat s osobou sportovce podle své vlastní vůle. S ohledem na tento stav můžeme prohlásit, že existence organizací hájících hospodářské a sociální zájmy sportovců by tento nerovnovážný stav mohla zvrátit.

DAŇOVÁ POVINNOST PODLE MÍSTA, KDE JSOU PŘÍJMY DOSAHOVÁNY

Prvním kritériem pro posuzování příjmů podle místa, kde byly dosaženy, je rozdělení sportovců na české a zahraniční, přesněji tedy, zda se jedná o daňového rezidenta, či daňového nerezidenta.

- Za daňového rezidenta lze považovat ty sportovce, kteří mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují, ti pak mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí¹⁴. Poplatníky obvykle se zdržujícími na území České republiky jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích; do lhůty 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu. Bydlištěm na území České republiky se pro účely tohoto zákona rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat¹⁵(Zákon č. 586/1992 Sb.). Pokud je tedy sportovec daňovým rezidentem je jeho povinností přiznávat a následně „zdanit“ všechny příjmy, které mu plynou jak ze zdrojů v ČR, tak ze zdrojů v zahraničí.
- Za daňového nerezidenta lze považovat ty sportovce, pro které neplatí uvedené v předcházejícím odstavci nebo ty, o nichž to stanoví mezinárodní smlouvy. Tito pak mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky¹⁶(Zákon č. 586/1992 Sb.).

Problematiku „dvojitého zdanění“ dále řeší smlouvy o zamezení dvojího zdanění a opatření státu v §38f apod. zákona o dani z příjmů.

SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

K 1.1.2010 má Česká republika podepsáno celkem 77 platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku (Ministerstvo financí České republiky, 2010). Přesná kritéria jakým způsobem zdanit příjem ze zahraničí určuje vždy daná smlouva o zamezení dvojího zdanění, pokud existuje¹⁷. Ve většině těchto smluv je ukotveno v samostatném článku, že příjem, který pobírají sportovci ze své činnosti,

¹⁴ §2 odst. 2 Zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵ §2 odst. 4 Zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶ §2 odst. 3 Zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁷ §37 Zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

bude zdaněn ve smluvním státě, ve kterém tyto činnosti uskutečňuje. Pokud je však sportovec rezidentem České republiky, většinou má povinnost uvádět i své příjmy ze zahraničí do daňového přiznání v ČR. U těchto příjmů pak taktéž platí pro většinu zemí, ve kterých je angažována největší část sportovců daňových rezidentů ČR, že bude pro výpočet daně z příjmů použita metoda prostého zápočtu.

METODY VÝPOČTU ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

Metoda prostého zápočtu

Při použití metody prostého zápočtu lze daňovou povinnost snížit o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí nejvýše však o částku daně z příjmů vypočtenou podle tohoto zákona, která připadá na příjmy ze zdrojů v zahraničí. Tato částka se stanoví jako součin daňové povinnosti, která se vztahuje k příjmům plynoucím ze zdrojů na území České republiky i ze zdrojů v zahraničí a podílu příjmů ze zdrojů v zahraničí na základu daně před uplatněním položek odčitatelných od základu daně a nezdanitelných částí základu daně. Započtení lze provést nejvýše do částky vzniklé daňové povinnosti¹⁸(Zákon č. 586/1992 Sb.).

Příklad:

Sportovec podléhající dani z příjmu fyzických osob dosáhl za zdaňovací období 2008 následujících příjmů:

Příjmy na území ČR:	700 000 Kč
Příjmy ze zahraničí:	300 000 Kč
Celkem:	1 000 000 Kč
Daň zaplacená v zahraničí (základ daně 300 000; sazba daně 50 %):	150 000 Kč
Jestliže by měl rezident příjmy pouze z území ČR (700 000 Kč; sazba daně 15 %), pak by zaplatil daň z příjmů fyzických osob:	105 000 Kč

¹⁸ §38f odst.2 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Jestliže by měl rezident příjmy pouze z území ČR (1 000 000 Kč; sazba daně 15 %), pak by zaplatil daň z příjmů fyzických osob:	150 000 Kč
--	------------

Postup výpočtu:

Základ daně z příjmů z tuzemska:	700 000 Kč
Základ daně z příjmů ze zahraničí:	300 000 Kč
<u>Celkový základ daně:</u>	<u>1 000 000 Kč</u>
Daň (sazba daně 15% ze základu daně) činí:	150 000 Kč
Podíl příjmů ze zahraničí na celkovém základu daně $(300\,000 / 1\,000\,000) \cdot 100 =$	30 %
Maximální výše zápočtu daně $(150\,000 \cdot 0,3)$:	45 000 Kč
Daňová povinnost v ČR $(150\,000 - 45\,000)$:	105 000 Kč

Zdroj: (www.finance.cz, 2010)

Sportovec tedy zaplatil celkem na daních v přepočtu na koruny 155 000 Kč. 105 000 Kč v ČR a 50 000 Kč v zahraničí. Vzhledem k poměru příjmů ze zahraničí na celkovém základu daně, který je v tomto případě 30%, což nám dává maximální možnou výši zápočtu daně v hodnotě 45 000 Kč, nemohl si sportovec započíst celých 50 000 Kč, které na dani zaplatil v zahraničí.

Metoda úplného zápočtu

Zákon o dani z příjmů hovoří také (§38f odst. 2) o metodě úplného zápočtu: „Při použití metody úplného zápočtu lze daňovou povinnost snížit o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí.“ (Zákon č. 586/1992 Sb.). Daňová povinnost se sníží o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí, a to i když je vyšší než daň vypočtená z příjmů v ČR a z příjmů ze zdrojů v zahraničí. Zápočet je možné provést maximálně do výše vzniklé daňové povinnosti. Metoda tak preferuje rovné podmínky tuzemských podnikatelů bez ohledu na zdroj příjmů. Bohužel se ale prakticky nikde ve světě neuplatňuje. Důvod je zcela evidentní. Jestliže je totiž v zahraničí

uplatňována vyšší sazba daně než v tuzemsku, pak by to znamenalo, že se stát vzdá části daně z tuzemských příjmů. (www.finance.cz, 2010)

Metoda vynětí

Podstata metody vynětí spočívá v tom, že příjem zdaněný v zahraničí se nezahrne do daňového základu ve státě příjemce (Karfíková M. In Bakeš M. a kol., 2003). Může se uplatňovat buď plně (vynětí plné) nebo s výhradou regrese, kdy se ve státě příjemce příjem podléhající zdanění v zahraničí do základu daně nezahrne, ale pro výpočet daně se použije sazba, která odpovídá základu daně zvýšenému o tento vyňatý příjem.

DAŇOVÁ POVINNOST PODLE TYPŮ PŘÍJMŮ

Příjmy sportovců mohou být zařazeny do následujících režimů:

- Příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů.¹⁹
- Příjmy, které jsou předmětem daně, ale jsou od daně osvobozené.²⁰
- Příjmy ze závislé činnosti²¹
- Příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti²²
- Příjmy, které jsou předmětem daně podle §10 - ostatní příjmy
- Příjmy, které jsou předmětem daně podle §36 - srážková daň

PŘÍJMY OSVOBOZENÉ OD DANĚ Z PŘÍJMŮ

Příjmy, které jsou od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny, nám přesně udává zákon o daních z příjmů²³. U sportovců kolektivních sportů profesionálů se bude nejčastěji jednat o příjmy z prodeje movitých věcí nezařazených do obchodního majetku a přijaté náhrady a pojistná plnění, pokud se nejedná o plnění přijata, jako náhrada za ztrátu příjmu – řada sportovců má takové pojistné smlouvy uzavřeny – a náhrada za škody na obchodním majetku (Stanjura, 2001). Osvobození vztahující se na ceny ze sportovní soutěže

¹⁹ §3 odst. 4 Zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

²⁰ §4 Zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

²¹ §6 Zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

²² §7 Zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

²³ Jedná se o stanovení §4, §6 odst. 9 a § 10 odst. 3.

nepřevyšující 10.000Kč a podpory a příspěvky z nadací a občanských sdružení nelze za příjmy osvobozené od daně u profesionálních sportovců považovat.

PŘÍJMY ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI

Poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků je dále označen jako "zaměstnanec", plátce příjmu jako "zaměstnavatel". Zaměstnavatelem je i poplatník uvedený v §2 odst. 2 nebo v §17 odst. 3, u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí. Z hlediska dalších ustanovení zákona se takto vyplácený příjem považuje za příjem vyplácený poplatníkem uvedeným v §2 odst. 2 nebo v §17 odst. 3 (Zákon č. 586/1992 Sb.). Jak již bylo zmíněno v předcházející kapitole, příjmy ze závislé činnosti se většiny sportovců kolektivních sportů netýkají. Jak uvádí Hanáčková (Hanáčková, 2008) klasickým příkladem po stránce právní i věcné jsou mzdy sportovců zařazených do tzv. resortních sportovních center. V pozici zaměstnavatele je zde rozpočtová či příspěvková organizace zřízená příslušným orgánem státní správy. Sportovci pak při soutěžích obvykle soutěží pod hlavičkou přidruženého sportovního klubu, k němuž mají členský vztah. Sportovec pobírá normální mzdu, ze které je mu srážena zálohová daň ze závislé činnosti. Pracovní zařazení je obvykle definováno jako sportovní instruktor. V každém případě je nutné posoudit, od jakého právního subjektu sportovec přijímá daná plnění. K tomu uvádějí Topinka a Stanjura: Vhodným příkladem je vyplácení tzv. bodného v českých atletických soutěžích družstev, kdy sportovci zařazení do péče resortních středisek mimo svoji mzdu inkasují odměnu od sportovního klubu za body získané pro družstvo v té které atletické disciplíně (Stanjura, 2001). Dalším otazníkem při zaměstnaneckém vztahu sportovců kolektivních sportů zůstává zdanění nepeněžních příjmů (sauny, masáže, rehabilitace, oděvy atd.). Od daně jsou osvobozeny, kromě příjmů uvedených v § 4²⁴ nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve formě možnosti používat ... zdravotnická ... tělovýchovná a sportovní zařízení ...²⁵ V opačném případě se jedná o nepeněžní příjem, který se oceňuje podle zvláštního právního předpisu²⁶ a měl by být zahrnut do vyměřovacího

²⁴ Zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

²⁵ §6 odst. 9d zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

²⁶ Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku).

základu zaměstnance (pro účely výpočtu pojistného na sociální a zdravotní zabezpečení a daně) spolu s ostatními složkami mzdy.

PŘÍJMY Z PODNIKÁNÍ A JINÉ SAMOSTATNÉ VÝDĚLEČNÉ ČINNOSTI

Příjmy sportovců kolektivních sportů můžeme zařadit mezi příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů²⁷. Příjmem se rozumí příjem peněžní i nepeněžní dosažený i směnou. Od příjmů si může sportovec odečíst výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů²⁸ nebo uplatnit procentuální vyjádření výdajů což činí 40% z dosažených příjmů²⁹.

Pokud tedy sportovec není v pozici zaměstnance, a daní své příjmy jako příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, musí ve svém přiznání zahrnout nejen příjmy peněžní, ale také nepeněžní. Mezi tyto příjmy se nejčastěji řadí sportovní vybavení, které je bezplatně poskytnuto sportovci pro výkon jeho činnosti, náklady klubu spojené s dopravou sportovce na místo utkání či soustředění, a rehabilitační péči. Taktéž je třeba zahrnout mezi nepeněžní příjmy výdaje klubu na trenéry a prostory pro trénink vztahující se k danému sportovci.

Pokud se sportovec nerozhodne uplatnit výdaje procentem, může si do svých výdajů zahrnout veškeré výdaje, které mu slouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Jak uvádí Hanáčková (Hanáčková, 2008) výdaji souvisejícími se sportovními příjmy samozřejmě nejsou veškeré sportovcem vynaložené výdaje. Je třeba zohlednit také specifika sportovní činnosti. Jedním z takových výdajů mohou být např. výdaje (náklady) na pracovní cesty³⁰, tedy cesty k zápasům, závodům mimo bydliště sportovce. V rámci nich lze účtovat výdaje na ubytování, náhradu prokázaných jízdních výdajů, zvýšené stravovací výdaje – stravné (pokud pracovní cesta trvá déle než 12 hodin v kalendářním dnu). Cestovní výdaje definuje zákoník práce³¹ (Zákon č. 262/2006 Sb.) následovně: *„Cestovními výdaji, za které poskytuje zaměstnavatel zaměstnanci cestovní náhrady, se rozumí výdaje, které vzniknou zaměstnanci při*

a) pracovní cestě,

b) cestě mimo pravidelné pracoviště

²⁷ Podle §7 odst. 2 písm. c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

²⁸ Podle §24 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

²⁹ Podle §7 odst. 7 písm. c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

³⁰ §24 odst. 2 písm. k) zákona č. 586/1992, o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

³¹ §152 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

- c) cestě v souvislosti s mimořádným výkonem práce mimo rozvrh směn v místě výkonu práce nebo pravidelného pracoviště,*
- d) přeložení,*
- e) přijetí do zaměstnání v pracovním poměru,*
- f) výkonu práce v zahraničí.“*

Přestože zákoník práce hovoří o pracovních výdajích v souvislosti se zaměstnaneckým poměrem, lze za pracovní cestu sportovce vykonávající svou činnost jako nezávislé povolání považovat rovněž cesty do regeneračních a rehabilitačních center, naproti tomu nebude jí cesta sportovce z místa bydliště na tréninky. Důležitým výdajem sportovce je tzv. kalorné, tzn. různé vitamíny, doplňky stravy, iontové nápoje, které představují určitý nadstandard oproti „prostému“ stravování. Názory na problém kalorného se liší. Janoušek se přiklání k názoru, že tento druh výdaje se sportovní činností profesionálního sportovce natolik souvisí a jeho existence je oddělitelná od výdajů na standardní stravování (jde o něco navíc), že ho lze přiřadit mezi výdaje daňově uznatelné. (Janoušek, 2002)

ZÁVĚR

Problematika daní z příjmů sportovců je v našem prostředí stále aktuální. Přístup státu k činnosti profesionálních sportovců zůstal i po sametové revoluci pasivní a nesystematický. Největší dohady jsou v odborné diskuzi týkající se právního statusu profesionálních sportovců působících v tzv. kolektivních sportech. Otázka, zda by měli být vzhledem ke skutečnému charakteru spolupráce se svými kluby v pracovněprávním vztahu dle zákoníku práce nebo zda pohlížet na jejich výkon jako na nezávislé povolání nebyla dosud plně zodpovězena. Novela zákona o daních z příjmů, která by přinesla změnu především v kolektivních sportech, dosud realizována nebyla. Jedním z kritérií pro posuzování příjmů je místo, kde byly dosaženy na základě rozdělení sportovců na české a zahraniční. K 1.1.2010 má Česká republika podepsáno celkem 77 platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku. Ve většině těchto smluv je ukotveno v samostatném článku, že příjem, který pobírají sportovci ze své činnosti bude zdaněn ve smluvním státě, ve kterém tyto činnosti uskutečňuje. Pokud je sportovec rezidentem České republiky, většinou má povinnost uvádět i své příjmy ze zahraničí do daňového přiznání v ČR. U těchto příjmů

pak taktéž platí pro většinu zemí, ve kterých je angažována největší část sportovců daňových rezidentů ČR, že bude pro výpočet daně z příjmů použita metoda prostého zápočtu. Pokud sportovec provádí svou činnost, jako nezávislé povolání podle §7 odst. 2 písm. b zákona o daních z příjmů, musí ve svém přiznání zahrnout nejen příjmy peněžní, ale také nepeněžní. Mezi nepeněžní příjmy se nejčastěji řadí sportovní vybavení, které je bezplatně poskytnuto sportovci pro výkon jeho činnosti, náklady klubu spojené s dopravou sportovce na místo utkání či soustředění, rehabilitační péči, náklady klubu na trenéry a prostory pro trénink vztahující se k danému sportovci. Jako uznatelný výdaj může sportovec na rozdíl od běžných poplatníků odečíst od příjmů např. tzv. kalorné, tzn. různé vitamíny, doplňky stravy, iontové nápoje.

REFERENČNÍ SEZNAM

- Bartková, L. (2006). *Ekonomika a legislativa podnikání*. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci.
- ČTK. (21. říjen 2008). ČT24. Získáno 21. leden 2010, z ČT24:
<http://www.ct24.cz/ekonomika/33005-sportovci-ktere-plati-klub-maji-platit-vyssi-dane/>
- ČTK. (13. 12 2009). *Fotbal.sport.cz*. Získáno 21. 1 2010, z Sport.cz:
<http://fotbal.sport.cz/fotbal/ostatni/161046-romario-uspel-s-odvolanim-proti-vezeni-zaplati-pokutu.html>
- ČTK. (14. leden 2010). *Fotbal.sport.cz*. Získáno 21. leden 2010, z Sport.cz:
<http://fotbal.sport.cz/fotbal/ostatni/162547-maradonovy-nausnice-vynesly-v-drazbe-650-tisic.html>
- Hanáčková, Z. (2008). *Zdaňování sportovců a rozhodčích (Diplomová práce)*. Brno: Právnická fakulta Masarykovy univerzity.
- Hrnčířík, T. (17. duben 2003). Význam kolektivních pracovních vztahů při výkonu profesionální sportovní činnosti. *Ipravnik.cz*, Získáno 15. ledna 2010, z
http://www.ipravnik.cz/cz/clanky/pracovni-a-socialni-zabezpeceni/pd_9/print_1/art_3704/lay_3/vyznam-kolektivnich-pracovnich-vztahu-pri-vykonu-profesionalni-sportovni-cinnosti.aspx
- Janoušek, L. (2002). Výdaje & náklady – K některým „nestandardním“ výdajům a nákladům. *Daně a právo v praxi č. 4*, str. 19.
- Karfíková, M. In Bakeš, M. a kol. (2003). *Finanční právo*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck.

Ministerstvo financí České republiky. (1. leden 2010). *www.mfcr.cz*. Získáno 21. leden 2010, z Česká daňová správa: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-21DD0C12-7403653A/cds/xsl/194.html?year=>

Sára, R. (23. 10 2008). Nové daně? To je jen dobře! *Mladá fronta DNES*, Rubrika Sport.

Sluka, T. (2007). *Profesionální sportovec*. Praha: Havlíček Brain Team.

Stanjura, J. T. (2001). *Občanská sdružení ve sportu - právní, účetní a daňové problémy*. Praha: Olympia.

www.finance.cz. (21. leden 2010). *Příjmy ze zahraničí*. Získáno 21. leden 2010, z *www.finance.cz*:<http://www.finance.cz/dane-a-mzda/informace/dane-z-prijmu-zahranici/ze-zahranici-prosty-zapocet/>

www.idnes.cz. (22. říjen 2008). *www.sport.idnes.cz*. Získáno 21. prosinec 2009, z *www.idnes.cz*:http://sport.idnes.cz/dane-ve-sportu-co-by-prinesla-zmena-zakona-fig-/sporty.asp?c=A081021_222026_sporty_par

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

Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání.

Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Ing. Lenka Bartková
Katedra rekreologie
FTK UP Olomouc
tř. Míru 115
771 11 Olomouc
e-mail: lenka.bartkova@upol.cz

PROBLEMS OF INCOME TAXES OF PROFESSIONAL ATHLETES IN TEAM SPORTS

The article is focused on problems of income taxes of professional athletes in team sports. A part of those problems is a legal form of professional athletes in so-called team sports, which is still quare in scientific discussion. In the article, there are took into account also opinions of scientists and managers on initially prepared amendment of act about income taxes, which supposed to be concerned in status of professional athlete in team sports. The second part of the article is focused on problems of income taxation those athletes.

Key words: *tax, tax resident, legal form, income, athlete, outgoings.*