

Zdanění profesionálních sportovců

Daň z příjmů fyzických osob

Jiří Novotný,

KPE

Obsah

1. Základní kategorie
2. Předmět daně
3. Osvobození od daně
4. Zdaňování příjmů podle povahy pracovního vztahu
5. Výdaje související se zdanitelným příjmem
6. Nepeněžní příjmy a zdanění
7. Daňová problematika sportovních klubů s profesionálními hráči

Ad1) **Základní kategorie**

Pro účely zákona o dani z příjmů se uplatňuje několik klasifikací.

Příjmy sportovců jsou zařazeny mezi:

- příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů,
- příjmy, které jsou předmětem daně a jsou osvobozené od daně
- příjmy, které jsou předmětem daně a jsou zdaněny
- podle § 6 ZDP (závislá činnost)
- podle § 7 ZD? (OSVC)
- podle § 10 (ostatní příjmy)
- podle § 36 (srážkovou daní).

Ad 2) **Předmět daně - příjem ze sportovní činnosti**

Vrcholoví sportovci

Ujasnit si:

1. Které z jejich příjmů jsou předmětem daně a které nikoliv.
2. Jedná-li se o individuální nebo kolektivní sporty.
3. Kolik dní v roce tráví mimo území ČR.
4. Kde trvale bydlí.

Ad 2) **Jedná-li se o individuální nebo kolektivní sporty**

- **Individuální sporty:**

bývají mimo území ČR velmi často, ale nikoliv trvale

–Uplatňuje se nepřímá definice předmětu daně:

- **obsažena v § 2 ZDP,**
- **Podpůrné ustanovení, § 2 odst. 4 zmíněného paragrafu pak upřesňuje, že obvykle se zdržujícím poplatníkem je rozuměn takový, který se na území ČR vyskytuje minimálně 183 dny v kalendářním roce.**
- **bydlištěm se rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, za nichž lze usuzovat na jeho úmysl se trvale v tomto bytě zdržovat.**

–má daňovou povinnost na příjmy jak z tuzemska, tak ze zahraničí

Kolektivní sporty:

- mívají v tuzemsku trvalé bydliště, avšak mají dlouhodobé angažmá u zahraničního klubu a pobývají v zahraničí i s celou rodinou podstatnou část roku,
- daňová povinnost pouze z příjmů se zdrojem v tuzemsku,
- posuzovat vždy situaci i ve vztahu ke zvláštní úpravě kterou jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění,
- obvykle použita zásada zdanění ve státě, ve kterém je vykonávána činnost, z níž příjmy podléhají zdanění.

Předmět daně z příjmů u sportovců

Postup:

- vyjasnění tzv. daňové (ne)rezidence,
- zařazení příjmů podléhajících zdanění do jedné ze skupin podle § 3 odst.1 ZDP:
 - závislá činnost,
 - příjem z podnikání,
 - příjem z kapitálového majetku,
 - z pronájmu nebo ostatní příjmy,
- **Nenaplní-li** obsahovou definici uvedenou v **§ 3 ZDP**, **předmětem daně nejsou** a zdaněny nebudou

Ad 3) **Osvobození od daně z příjmů u sportovců**

Případy, na které se vztahuje osvobození podle § 4 zákona:

- ceny ze sportovní soutěže, nepřevyšující 10 000 Kč,
- podpory a příspěvky z prostředků nadací a občanských sdružení,
- dotace ze státního rozpočtu, z rozpočtu měst, obcí, vyšších územních celků, státních fondů a dotace z přidělených grantů na pořízení hmotného investičního majetku (HIM),
- příjmy z prodeje movitých věcí nezařazených do obchodního majetku,
- přijaté náhrady škod a pojistná plnění.

Ad 3) Osvobození od daně z příjmů

- ceny ze sportovní soutěže -

- Nárok na osvobození je zakotven v § 4 odst. 1 písm. 1) ZDP,
- Dvě omezení:
 1. osvobodit cenu do výše 10 000 Kč,
 2. vyjímá sportovce, u kterých je sportovní činnost podnikáním.

Problémy

Ad1) - 10 000 Kč je v zákoně uváděna jako maximální výše ceny ze sportovní soutěže. Nejasné však zůstává, zda měl zákonodárce na mysli jednu cenu ze sportovní soutěže, nebo zda zamýšlel omezit maximální částkou součet více cen z jediné či více současně probíhajících sportovních soutěží.

- pojmem sportovní soutěž. Zejména v individuálních sportech se totiž historicky vyvinul stav, kdy více soutěží probíhá ve stejném čase, na stejném místě a se stejnými soupeři.

Ad 3) Osvobození od daně z příjmů u sportovců

Názor:

- pokud sportovec dosažením jednoho umístění v jednom závodě dosáhl automaticky i umístění v závodě jiném, ale současně konaném, který se dobou, místem, časovým intervalem, trasou apod. shoduje se závodem prvním, je nutno posuzovat výši cen dohromady,
- když sportovcovo umístění v jednom z mnoha závodů přispívá k jeho celkovému pořadí, např. v zvlášť hodnoceném seriálu těchto závodů, je nutno ceny za umístění v jednotlivém závodě – etap posuzovat odděleně od cen za umístění v celém seriálu.
- ustanovením § 36 odst. 2 písm. b) bod 2, zcela vyjímá z osvobození sportovce, pro které je sportovní činnost podnikáním, těm by se neměla ani srážet daň pořadatelem, nýbrž si to provede profesionál sám ve svém daňovém přiznání.

Ad 3) **Osvobození od daně z příjmů u sportovců**

• **na podpory a příspěvky z prostředků nadací a občanských sdružení**

- Značná část z těchto finančních prostředků má svůj prapůvod ve veřejných rozpočtech,
- je přísně zúčtovatelná a u sportovce se pak projeví pouze jako výplata náhrady za konkrétní doložené výdaje, vynaložené obvykle v přímé souvislosti se sportovní přípravou

Problém:

- pokud se **nejedná** o platbu mající ve vztahu ke sportovci charakter náhrady za ztrátu příjmu či o příjem podle § 6 až 9 ZDP.
- pokud se **jedná** o platbu

Ad 3) **Osvobození od daně z příjmů u sportovců**

Řešení:

- u amatéra bez problému, je to nezdaňovaný příspěvek,
- u profesionála zahrnout příjem příspěvku mezi zdanitelné příjmy a výdaje, na jejichž pokrytí byla taková podpora určena, uplatnit v souladu s § 24 ZDP při stanovení základu daně.

Ad 3) **Osvobození od daně z příjmů u sportovců**

- **z veřejných rozpočtů, fondů a grantů na pořízení hmotného majetku.**
 - takto pořizovaný majetek je možno daňově odpisovat pouze ze vstupní ceny ponížené o částku rovnající se přijaté dotaci na pořízení.
 - nemají-li jej zahrnut v obchodním majetku a daňově jej neodepisují, mohou využít při jeho prodeji možnost osvobození příjmů z prodeje podle 4 odst. 1 písm. c). Tento druh příjmů se může vyskytovat zejména u materiálův náročných vodních a zimních sportů.
- **osvobození přijatých náhrad a pojistných plnění**
 - Nesmí se ale jednat o plnění přijatá jako náhrada za ztrátu příjmu.

Ad 4) Zdaňování příjmů podle povahy pracovního vztahu

- Rozhodující pro posouzení povahy příjmů bývá právní postavení sportovce vůči sportovní organizaci.
- Spor o povahu zdanitelných příjmů sportovců doporučujeme řešit s přihlédnutím k tomu, zda sportovec při své sportovní činnosti fakticky vystupuje pod svým jménem a na vlastní odpovědnost či nikoliv.
- fotbalista nevystupuje v ligové soutěži ani pod vlastním jménem (byť jej má napsáno na dresu), ani na vlastní odpovědnost a ani mu nebývá připisován podaný sportovní výkon.
- skokan na lyžích zcela jednoznačně vystupuje v soutěži pod vlastním jménem, byť je příslušníkem sportovního klubu.
- **Posoudit a přiřadit zdanitelné příjmy podle povahy vztahu buď pod § 6, nebo pod § 7 ZDP.**

§ 6 ZDP

Příjmy ze závislé činnosti

- Klasickým příkladem jsou mzdy sportovců zařazených do tzv. resortních sportovních center,
- Pracovní zařazení je obvykle definováno jako *sportovní instruktor*, a sportovec pobírá normální mzdu, ze které je mu srážena zálohová daň ze závislé činnosti,
- Pro posuzování dalších plnění je tedy potřeba vždy jednoznačně definovat, od jakého právního subjektu je sportovec přijímá.

U kolektivních sportů:

- tam, kde sportovní organizace funguje ve formě obchodní společnosti,
- současný stav svádí k domněnce, že smlouvy uzavřené například s ligovými fotbalisty či hokejisty jsou dostatečným důvodem pro zařazení jejich příjmů pod § 7 ZDP,

Příjmy ze závislé činnosti

- § 6 odst. 1 ZDP praví v písm. a) že příjmy ze závislé činnosti jsou „příjmy ze současného a dřívějšího pracovněprávního .. a obdobného poměru, v nichž je poplatník ... povinen dbát příkazu plátce“.
- Podřízenost jiné osobě (zaměstnavateli) je tedy základní podmínkou, abychom mohli zdanitelné příjmy chápat jako příjmy podle 6 ZDP.
- U kolektivních sportů skutečně **naprostá většina příjmů**, které pobírají sportovci v těchto sportech, vykazuje **podstatné znaky závislé činnosti** uvedené v § 6 ZDP

§ 7 ZDP

Příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti

- **§ 7 ZDP**, ten definuje předmětné příjmy mimo jiné jako
- příjmy ze živností, příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů. případně jako příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů.
- Živnost musí splňovat pět hlavních znaků a dále tři všeobecné podmínky.
- Hlavními znaky, vyjmenovanými v § 2 ŽZ jsou:
 - **samostatnost**,
 - **provozování vlastním jménem a na vlastní odpovědnost**,
 - účelem musí být dosažení zisku a provozování za podmínek stanovených ŽZ.

§ 7 ZDP

- individuální sporty (např. tenis, cyklistika, atletika) je možné živnostenské oprávnění lze získat s tím, že se jedná o **živnost ohlašovací volnou**.
 - nařízením vlády č. 14 01 2000 Sb. se volné živnosti musí od 1.1. 2001 nazývat a mít obsahovou náplň dle určitého oboru
 - v případě sportovců se jedná o obor živnosti **Organizování sportovních soutěží**
- kolektivní sporty (hokejisté, házenkáři, fotbalisté) nadále platí výše uvedené, tj. že živnostenské úřady nebudou těmto sportovcům živnostenská oprávnění vydávat (neprovozují činnost pod vlastním jménem a na vlastní odpovědnost).
- Dodejme ještě, že od 1. 3. 2000 se **živnosti trenérů a manažerů** přesouvají z volných **do vázaných**, kde je již podmínkou odborná způsobilost.

§ 7 ZDP

Správné zařazení fotbalistů a hokejistů apod. :

- nezávislé povolání neboli **§ 7 odst. 2, písmeno b ZDP,**
- Oznamovací povinnost, sportovci zařazení do tohoto odstavce § 7 této povinnosti podléhají, viz § 34 zákona o správě daní a poplatků,

§ 10 ZDP

Ostatní příjmy

- Radíme sem **příjmy** ze sportovní činnosti tzv. **příležitostné**,
- Tzv. kritérium příležitosti je obsažené v § 10 odst. 1 písm. a) ZDP
- Příležitostnou činností je chápáno, že:
 - není provozována pravidelně a opakovaně,
 - příjmy z ní pocházející nejsou jediným poplatníkovým příjmem,
 - jednak je příjmem převládajícím a podstatnou měrou zabezpečujícím obživu poplatníka či jeho rodiny.
- pravidelnosti či opakování je pak při periodickém charakteru většiny sportovních soutěží výrazným omezením pro zařazení příjmů ze sportovní činnosti pod § 10 ZDP,
- **Zařazení pod § 10 se většinou nedoporučuje**

Starty zahraničních sportovců v České republice

Problém zdaňování cizinců účastnících se sportovní akce na území ČR jednorázově anebo žijících mimo území ČR:

- Podle **§ 36** odst.1 písm. a) bod 1 ZDP má být takovýto nerezidentům **sraženo zvláštní sazbou ve výši 25 %**.
- Vztahuje se i na příjmy ze sportovní činnosti, vyplývá to z připojeného odkazu na **§ 22 odst. 1 písm. f)**, **ve kterém jsou sportovci jako nositelé daňového břemene přímo uvedeni**.

Ad 5) Výdaje související se zdanitelnými příjmy

- U příjmů dle § 6 ZDP je situace jednoduchá, jelikož v této skupině příjmů je otázka výdajů bezpředmětná,
- U sportovců zdaňujících své příjmy dle § 7 je možné při stanovení výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů postupovat jako u ostatních OSVČ,
- Sportovci = podnikatelé mají možnost uplatnit výdaje dle § 7 odst. 9 ZDP, tj. ve výši 60 % z příjmů a pojistného na sociální a zdravotní zabezpečení (tj. v případě, že nevedou účetnictví) nebo na základě evidence v soustavě jednoduchého nebo podvojného účetnictví.
- Při uplatnění výdajů:
 - pouze k zápasům, závodům mimo bydliště sportovce lze účtovat stravné (pracovní cesta musí navíc trvat déle než 12 hodin)
 - a náhradu prokázaných jízdních výdajů (24 odst. 2, písmeno k) ZDF).

Ad 5) Výdaje související se zdanitelnými příjmy

Citlivě je třeba přistupovat zejména k:

- cestovním náhradám, ZDP platí v plné míře i u sportovců a není možné postupovat nad rámec těchto zákonů.
- výdajům za ubytování,
- vitamínovým, iontovým nápojů a tzv. doplňkové výživě, u kterých doporučujeme uplatnění ve výdajích podpořit vyjádřením lékaře o nezbytnosti těchto přípravků pro výkon sportovce
- platbám pojistného, kdy je nutno rozlišovat pojistné placené za pojistky vztahující se k náhradě za ušlé příjmy v případě úrazu od ostatních, zejména životních a úrazových pojistek;
 - pojistné placené v prvním případě bude u profesionálních sportovců daňově **uplatnitelné**,
 - pojistné u životních a úrazových pojistek **nikoliv**.
- výdajům na sportovní materiál, posuzovat pečlivě charakter a povahu pořizovaného materiálu ve vztahu k provozované sportovní disciplíně;
 - neměly by být asi problémy se sportovní obuví a sportovním oblečením v adekvátním množství.

Ad 6) Nepeněžní příjmy sportovce a zdanění

- Sportovní organizace (ať ve formě s.r.o. nebo o. s.),
- Zavazují se hradit sportovcům různé naturální požitky,
 - zajištění dopravy,
 - zdravotní a rehabilitační péče,
 - ubytování,
 - stravné a doplňkovou výživu,
 - zajištění stravy a dopravy na soustředěních a přípravných kempech.
- Sportovci = OSVČ během své sportovní činnosti využívají trenérské a masérské péče, prostory k výkonu své sportovní činnosti (např. hřiště, zimní stadion, atletickou dráhu, posilovnu).

Ad 6) Nepeněžní příjmy sportovce a zdanění

Při tvorbě daňového přiznání sportovce

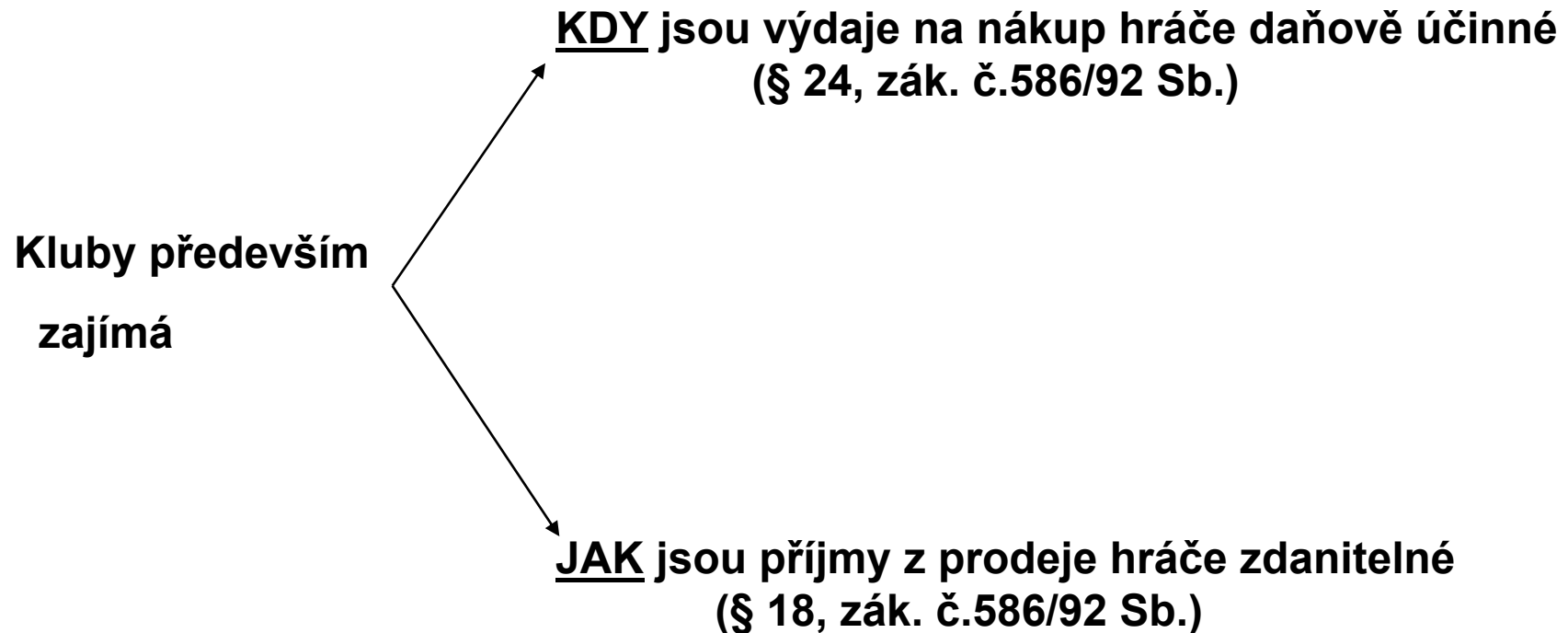
- je třeba veškeré tyto naturální požitky zohlednit jako nepeněžní příjem fyzické osoby = sportovce, což v konečném důsledku často podstatně zvýší jednostranně základ daně sportovce (tj. zvýší příjmy, proti kterým nelze uplatnit výdaje).
- je tedy výhodnější, pokud tyto požitky, vyplývající ze smlouvy, jsou sportovci „přefakturovány“, následně je zvýšena sportovcova odměna a zápočtem nebo peněžitou úhradou je možné u sportovce tyto položky uplatnit ve výdajích (při dodržení obecných zásad ZDP).

Ad 7) Daňová problematika sportovních klubů s profesionálními hráči

Tři problémy:

- 1. transferové platby spojené s přestupy hráčů**
- 2. náklady klubu na profesionální hráče**
- 3. zdanění příjmů profes. hráčů a sportovců**

Ad 1) Transferové platby



KDY jsou zdanitelné ?

- Řeší se do jakého zdaňovacího období příjmy a výdaje zahrnout, tzv. časové rozlišení.
- Rozlišujeme 2 možné případy vztahů mezi 2 kluby:
 1. Je podepsána **nová smlouva**:
 - Kupní cena za přestup hráče je u původního klubu **výnosem běžného období**
 - Cena za přestup hráče je **nákladem** nového klubu
 2. **Trvá stará smlouva**:

Ze smlouvy mezi kluby vyplývá, že nový klub nahradí prodávajícího ve staré smlouvě

Ad 2) **Trvá stará**

- **Kupní cena, (vyrovnání kupujícího klubu s prodávajícím klubem) za postoupení práce a povinností z hráčské smlouvy**
 - je nákladem, který *věcně a časově souvisí s obdobím*, po němž bude ještě původní hráčská smlouva trvat.
 - **Pak kupní cena za hráče je nákladem, který by měl být časově rozlišen.**

Ad 2) **Trvá stará**

- **Kupní cena za hráče je stanovena s jistou podmínkou.**

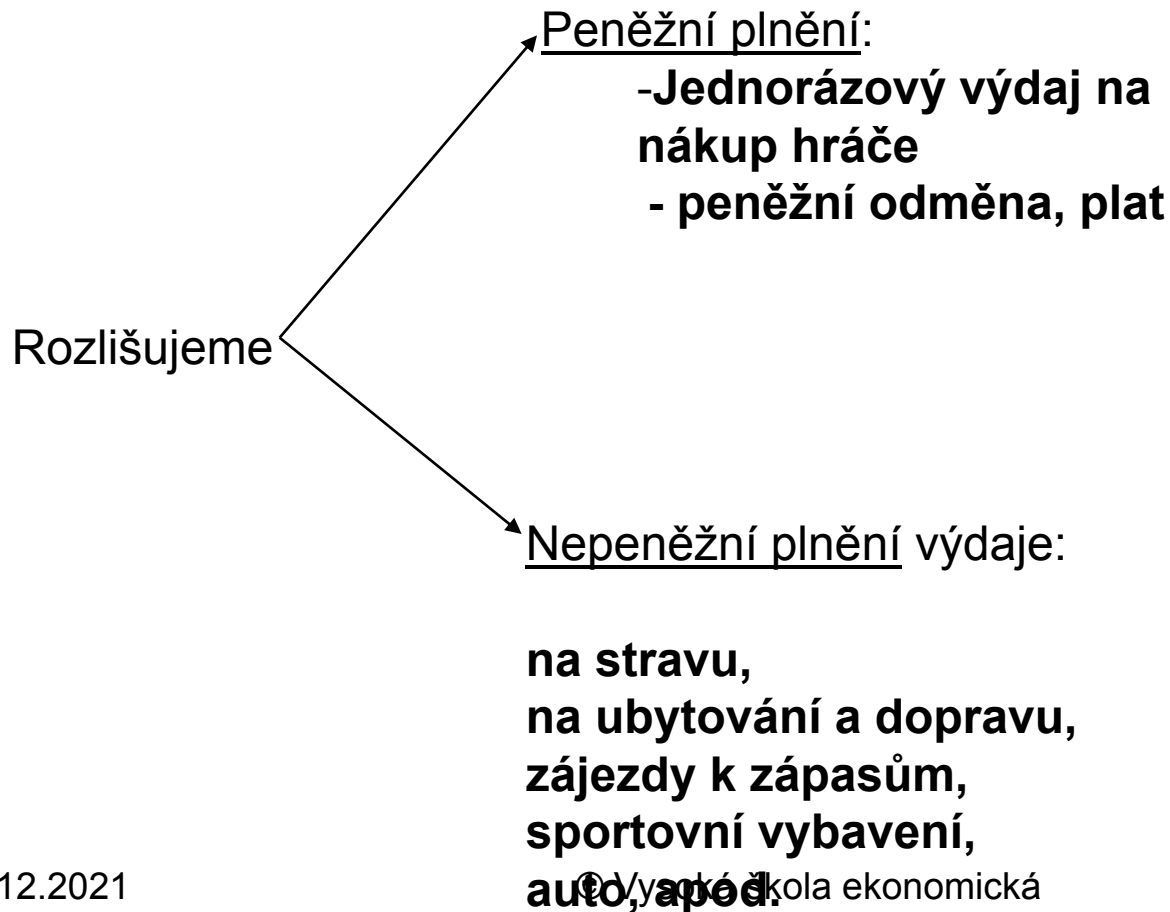
Cena je stanovena v určité výši s tím, že kupující by byl povinen uhradit další částky při splnění určité nejisté podmínky

Částky pak
jsou

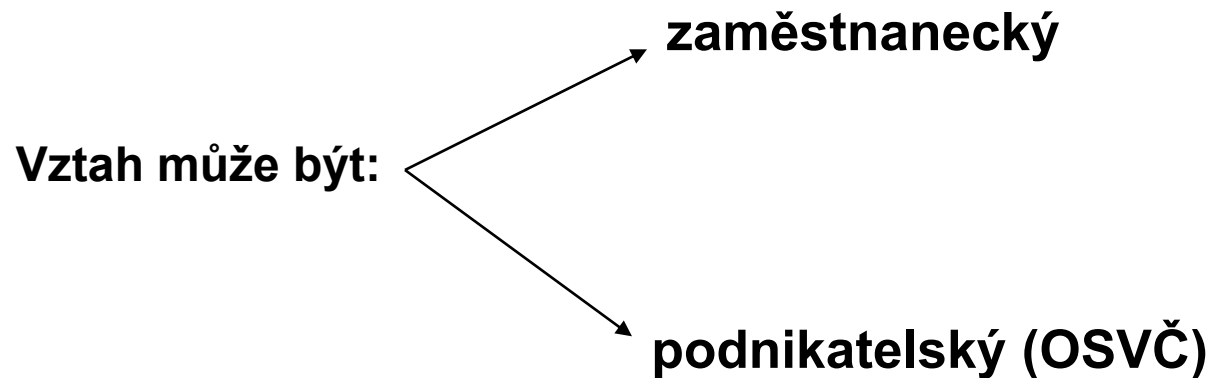
- nákladem v období splnění podmínky

- časově rozlišeny po zbývajícím dobu trvání
smlouvy

Ad b) Náklady klubu na profesionální hráče.



Daňová účinnost výdajů je závislá na právním vztahu, který je mezi klubem a hráčem



Zaměstnanecký vztah

(dle § 24 z.č.586/62 Sb.)

Nevýhody:

- povinnost klubu srážet zálohy na povinnosti vyplývající z předpisů o sociálním a zdravotním pojištění

Výhody:

- nepeněžní plnění většinou představují příjmy hráčů, které nejsou předmětem daně nebo jsou od ní osvobozeny

Hlavní nevýhody zaměstnaneckého poměru

Pro kluby:

- hráč je drahý,
- hráči mohou kdykoliv rozvázat pracovní poměr

Podnikatelský vztah

- většinou založen na *nepojmenované smlouvě* (§ 51 občanského zák., § 269 obchodního zákoníku)

Daňové důsledky pro klub:

- výdaje, které jsou ve smlouvě **uvedeny** jsou pro klub **daňově účinné** (§ 24 z. č. 586/92 Sb.)
- **neuvedené** výdaje jsou **daňově neúčinné**, viz. § 25
- **smluvní odměna je daňovým nákladem** klubu v tom zdaňovacím období se kterým daňově souvisí.

Ad c) Zdanění příjmů profes. hráčů a sportovců

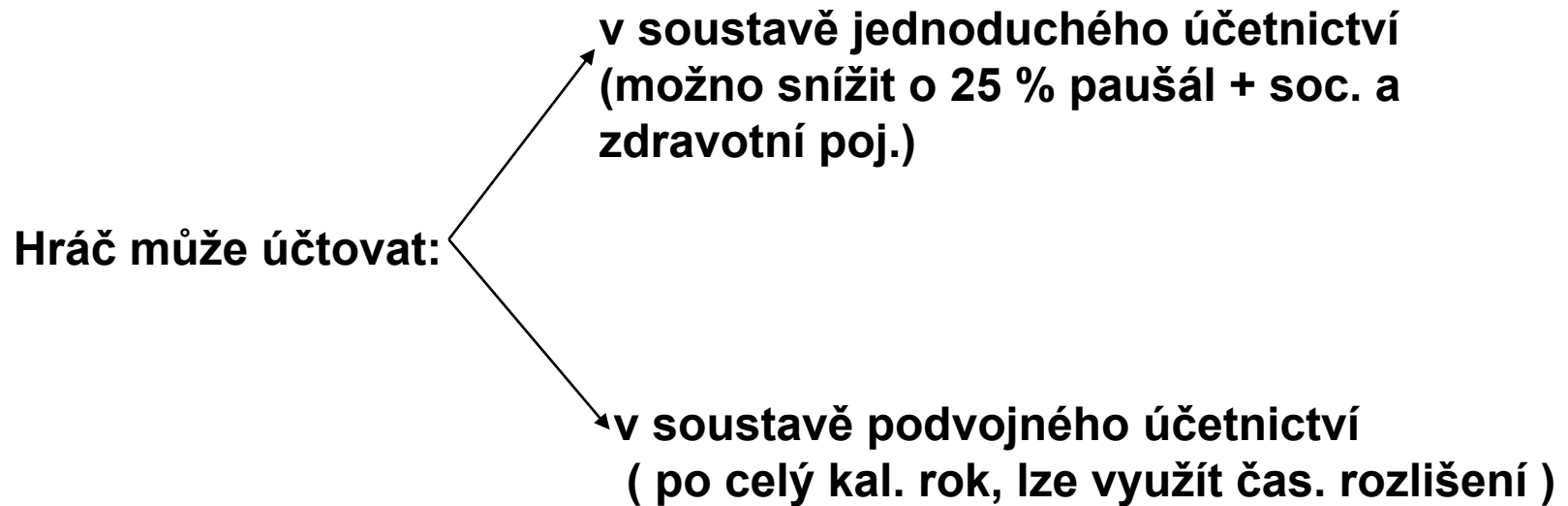
Hráči v zaměstnaneckém poměru, dle § 6 z.č.586/92 Sb.

- mají všechny výhody zaměstnaneckého poměru, jak u peněžního tak u nepeněžního plnění,
- problém jen v některých požitcích např. bezplatné užívání automobilu.

Hráči v podnikatelském poměru,

dle § 7, o. 2, 586/92 Sb. (smlouva § 51 z.č.40/64 Sb. nebo § 269 z. č. 513/91 Sb.)

a



Zdanění zahraničních hráčů v ČR

- daňoví nerezidenti: § 2 odst. 3, z. č. 586/92 Sb.
- Klub příjem zdaní 25 % ze zdanitelného příjmu
- ***Nepeněžní plnění ze strany klubu hráči, je zdanitelným příjmem hráče.***

- Je to v souladu s § 3 z. č. 586/92 Sb., výkony jsou oceňovány podle zákona č. 586/92 Sb. o oceňování majetku.

Otázky

1. Za jakých podmínek jsou členské příspěvky osvobozeny od daně z příjmu?
2. Které druhy příjmů jsou vyjmuty z předmětu daně?
3. V jakém případě vznikne občanskému sdružení povinnost zařadit do předmětu daně příjmy z činnosti dle stanov (tzv. hlavní činnost)?
4. Vysvětlete jaké podmínky musí být splněny, aby výdaje na hráče byly pro klub daňově účinné.
5. Vysvětlete problematiku zdaněním zahraničních hráčů v ČR v čem se odlišují od rezidentních hráčů.
6. Do jaké kategorie pracovněprávních vztahů vůči klubu má patřit profesionální hráč.
7. Co je nutno provést před podáním daňového přiznání k dani z příjmů vrcholových sportovců?
8. Vysvětlete jak je to s možností osvobození daně z příjmů profesionálních sportovců.

Otázky

8. Vysvětlete problematiku dílčích daňových základů z příjmů sportovce.
9. Vysvětlete jak je u sportovců řešen § 6 ZDP.
10. Vysvětlete jak je u sportovců řešen § 7 ZDP.
11. Jaká kritéria jsou nutná pro zařazení příjmů sportovce dle § 10 ZDP?
12. Vysvětlete problém zdanění transferových plateb u klubů a zejména s možnostmi uplatnění časového rozlišení.
13. Jak je zdaněno sponzorování ve Velké Británii a Německu?