

Zamyšlení nad trendem zdanění sportovců v ČR

IFA, Praha, 17. 10. 2017



Jaké daňové problémy sportovců jsme řešili?

- Právní postavení sportovce - zejména u kolektivních sportů
 - » 1. zaměstnanec nebo OSVČ?
 - » 2. pokud OSVČ – živnostník nebo (jiná) samostatná výdělečná činnost?
- Náklady související s výkonem sportovní činnosti
 - » Jiná než mandátní smlouva
 - » Nepeněžní příjem
 - » Daňová uznatelnost
- **A které z problémů jsme už vyřešili?**



Právní postavení sportovců



Právní postavení sportovce – zaměstnanec?

- Zásadní přelom přinesl NSS 2 Afs 16/2011 – 78 ze dne 29. 11. 2011
 - » *Lze tak učinit dílčí závěr, že činnost profesionálního sportovce není jednoduše podřaditelná pod pojem „závislá práce“ ve smyslu zákoníku práce. Nelze proto vyloučit, resp. dokonce považovat za protiprávní, uzavírání i jiných než pracovních smluv mezi sportovci a jejich kluby.*
 - » *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 jevilo jako velmi nevýhodné.*



Právní postavení sportovce – zaměstnanec?

- » *Za této situace zdejší soud musel v nyní řešeném daňovém případě přistoupit k použití obecnějších právních principů in dubio mitius, resp. in dubiis contra fiscum. Pokud je totiž činnost profesionálních sportovců natolik nejasněná a právně v podstatě neupravená, nemůže správní soud, na jehož rozhodovací činnost se také vztahuje čl. 4 Ústavy („Základní práva a svobody jsou pod ochranou soudní moci.“), použít bez dalšího výklad, který je zjevně nevýhodný a nechtěný pro obě strany daného smluvního vztahu, tzn. pro sportovce i jeho klub.*
- NSS tím změnil praxi Finanční správy, která považovala příjmy sportovců u kolektivních sportů za příjmy podle § 6, nikoliv § 7 ZDP



Právní postavení sportovce – zaměstnanec?

- NSS v odůvodnění 2 Afs 16/2011 posuzuje znaky závislé práce ve smyslu zákoníku práce, nikoliv § 6 odst. 1 ZDP, i když závěr se týká zdanění
- Právní názor NSS však byl opakovaně potvrzený a je konzistentní
 - » 2 Afs 22/2012 – 31 ze dne 1. 8. 2012
 - › Opačná situace, kdy se fotbalista zpětně snažil zpochybnit své postavení OSVČ s argumentací, že závislost na klubu je příliš silná a svou povahou naplní znaky závislé práce
 - › *V nyní projednávaném případě přitom Nejvyšší správní soud nemá žádné pochybnosti v tom směru, že stěžovatel vstoupil do smluvního vztahu ke svému klubu dobrovolně jako OSVČ a nadále se tak i navenek a ve vztahu k finanční správě choval, takže není dán žádný rozumný důvod, pro který by měl být tento vztah zpětně redefinován.*



Právní postavení sportovce – živnostník?

- Vyřešením otázky, zda lze sportovní činnost u kolektivních sportů podřadit i pod § 7 ZDP, ovšem výkladové problémy zdaleka neskončily
- Diskuse o povaze činnosti sportovce OSVČ
 - » Živnost (živnostenské podnikání)
 - » (Jiná) samostatná výdělečná činnost (nezávislé povolání)
- NSS opět potvrdil „smluvní volnost“
 - » 6 Afs 278/2016 – 54 (případ Lafata), posuzováno období 2011 – 2013
 - » Diskusi samozřejmě vyvolal výdajový paušál (40 x 60 %)



Právní postavení sportovce – živnostník?

■ NSS 6 Afs 278/2016 – 54 ze dne 13. 7. 2017

» Nejvyšší správní soud je toho názoru, že pokud je s ohledem na nejasnost právní úpravy v zásadě možné vykonávat samostatnou činnost profesionálního sportovce dle § 7 zákona o daních z příjmů buďto jako živnostenské podnikání, nebo jako nezávislé povolání, nelze za daného právního stavu daňový subjekt nutit, aby zvolil ten způsob, který je vhodnější z hlediska fiskálních zájmů státu. Pokud stěžovatel vykonával činnost profesionálního fotbalového hráče jako živnost na základě příslušného živnostenského oprávnění, příjmy z této činnosti představují příjmy ze živnosti dle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.



Právní postavení sportovce – živnostník?

- NSS nijak neposuzoval povahu činnosti, v principu připustil obojí
 - » Nosným argumentem je stále nevyjasněná úprava a *in dubio mitius*
- Odbor živností MPO - odpověď na metodický dotaz
 - » *S ohledem na shora uvedené jsme toho názoru, že pokud je sportovní činnost, tedy činnost profesionálního sportovce, provozována podnikatelským způsobem, je zároveň živnostenským podnikáním (živností) a podléhá právní úpravě zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenského zákona), protože se nejedná o činnost, která by byla z režimu živnostenského zákona vyloučena (tedy o činnost uvedenou v § 3 cit. zákona)*



Právní postavení sportovce – živnostník?

- Nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních živností
 - » Příloha č. 4 obsahová náplň živnosti volné:
 - » *74. Provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti*
 - › ... Činnost výkonných sportovců, případně rozhodčích, provozovaná samostatně a za účelem dosažení zisku. Obsahem činnosti není poskytování tělovýchovných služeb (činnost trenérů) ani činnost amatérských výkonných sportovců.



Právní postavení sportovce – živnostník?

- NSS opět změnil praxi Finanční správy (bohužel ve stylu „po maličkých vynucených krůčcích ke snad jednou opravdu správnému řešení“)
- Sdělení GFŘ k rozsudku NSS ve věci zdaňování příjmů profesionálních sportovců z 25. 7. 2017
 - » *Finanční správa na základě tohoto rozsudku přizpůsobuje svoji správní praxi při zdaňování profesionálních sportovců zejména v tzv. „kolektivních“ sportech (fotbal, hokej, házená apod.), tj. bude vycházet ze skutečnosti, že činnost profesionálního sportovce lze vykonávat dle § 7 zákona o daních z příjmů budto jako živnost, na základě příslušného živnostenského oprávnění, kdy příjmy z této činnosti představují příjmy ze živnosti dle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, u nichž lze uplatnit podle § 7 odst. 7 tohoto zákona výdaje ve výši 60 % z příjmů, nebo jako nezávislé povolání, tj. činnost je vykonávána bez živnostenského oprávnění, kdy příjmy z této činnosti představují příjmy dle § 7 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, u nichž lze uplatnit podle § 7 odst. 7 tohoto zákona výdaje ve výši 40 % z příjmů.*
 - » *Obdobně bude nahlíženo na činnost rozhodčích, kteří disponují příslušným živnostenským oprávněním.*



Právní postavení sportovce – živnostník?

» *Fyzické osoby dotčené touto skutečností mohou svůj nárok na uplatnění výdajů ve výši 60 % z příjmů v případech, že splňují zákonné podmínky, tj. v daném zdaňovacím období vykonávaly svou činnost v rámci živnostenského oprávnění, jehož jsou držitelem, a v daňovém přiznání si uplatňovaly výdaje procentem z příjmů ve výši 40 %, uplatnit podáním dodatečného daňového přiznání.*

■ Pojdme si přečíst § 7 odst. 1 písm. b) ZDP

» *příjmy ze živnosti“ (do 2013), příjmy ze živnostenského podnikání (od 2014)*

› § 61/3 ŽZ: *Fyzická osoba se dopustí přestupku dále tím, že provozuje činnost, která je a) živností volnou, aniž by pro tuto živnost měla živnostenské oprávnění*

» Faktický, nikoliv formální test

› Výklad Finanční správy však stále staví na formálním stavu, tj. zda je sportovec držitelem živnostenského oprávnění



Náklady související s provozováním sportovní činnosti



Náklady související s provozováním sportovní činnosti

- Různé druhy nákladů
 - » Výstroj a oblečení na tréninky a utkání
 - » Lékařská, rehabilitační péče
 - » Náklady na cestování a pobyt v době zájezdů, stravování
 - » Oblečení pro volný čas (sponzoring, reprezentace...) apod.
- Zásadní rozhodnutí II. ÚS 686/05 ze dne 25. 10. 2006
 - » Ústavní soud potvrdil smluvní volnost při volbě způsobu úhrady nákladů souvisejících s plněním závazku z mandátní smlouvy (trenér)



Náklady související s provozováním sportovní činnosti

- II. ÚS 686/05 ze dne 25. 10. 2006
 - » Tři možnosti kompenzace nákladů vzniklých v souvislosti s plněním smlouvy
 - › 1. náhrada nákladů, které mandatáři vzniknou, je zahrnuta v úplatě sjednané ve smlouvě
 - › 2. mandatář náklady, jež mu vznikly, vyúčtuje mandantovi, který je povinen mu je uhradit
 - › 3. mandatáři konkrétní náklady nevzniknou, protože mu mandant zajistí podmínky pro splnění závazku a případné náklady hradí přímo sám
- Finanční správa akceptovala jen u mandátní smlouvy (smluvní typ)
 - » Příspěvek na KOOV 338/14.9.11 (shora uvedený 2. způsob úhrady nákladů)
 - » Příspěvek na KOOV 384/23.10.12 (režim odmítnut u nepojmenované smlouvy)



Náklady související s provozováním sportovní činnosti

- Další ukázka formalistického přístupu Finanční správy
 - » Podstata ujednání ohledně úhrady souvisejících výdajů může být zcela shodná, ať už jde o smluvní typ mandátní (příkazní) smlouvy nebo nepojmenovanou smlouvu
 - › Není důvod u hospodářsky zcela shodných ujednání aplikovat různý daňový režim
 - › § 8 odst. 2 (nediskriminace) a § 8 odst. 3 (materiální pravda) DŘ
 - » Finanční správa k vyřešení situace dokonce doporučuje provádět „fakturační kolečko“
 - › Ani tedy nejde o boj proti krácení daně
 - › Sadou zbytečných formálních kroků se dojde k témuž výsledku
 - › Přesto je v praxi nutné je provádět (nesmyslná administrativa, navíc při insolventnosti klubu zbytečně zatíží sportovce DPH, kterou mu klub neuhradí)



Náklady související s provozováním sportovní činnosti

- Následky nerespektování „fakturačního kolečka“
 - » Nepeněžní příjem na straně sportovce
 - » Daňová uznatelnost nákladů na straně klubů snad vyřešena (§ 24/1 ZDP)
 - › 1 Afs 26/2007 – 90 ze dne 14. 6. 2007
 - › Situace: žalobce poskytl svým obchodním partnerům automobily a karty k tankování PHM pro účely výkonu činnosti zprostředkování prodeje pro žalobce
 - › *Jako svým způsobem standardní lze pak vnímat takové ujednání kdy by zprostředkovatel nejprve nesl své náklady sám a posléze by je zájemci předložil k vyúčtování. Avšak ani způsob hrazení nákladů, který si v daném případě zvolili žalobce a jeho zprostředkovatelé, uvedené právní úpravě obchodního zákoníku nijak neodporoval. Rozdíl souzeného případu od uvedeného „standardního“ způsobu je pouze technický...*



Co je tedy třeba ještě vyřešit

- Interpretace ze strany Finanční správy
 - » V principu by bylo třeba opustit formalistický přístup a řešit podstatu
 - › S ohledem na nutnost držení živnostenského oprávnění
 - › S ohledem na nutné „fakturační kolečko“ při úhradě souvisejících nákladů
 - » Bohužel k tomu zřejmě potřebujeme další soudní spory (systémový problém)
- Zákonnou úpravu v oblasti sportu
 - » Žádoucí výslovná úprava postavení sportovce (gesce MŠMT)
 - » Rozpracovaný návrh zákona bohužel nebyl dokončen



Mezinárodní prvek na závěr



Mezinárodní prvek na závěr

- Tlak evropských fotbalových odborů na podřazení fotbalistů pod právní úpravu závislé práce (ochrana zaměstnanců)
 - » Zkušenosti ze zahraničí avizují významné problémy
 - › Nejasnosti při uplatňování práva (nelze aplikovat zákoník práce v plném rozsahu)
 - › Obcházení zákona (prodej osobnostních práv, jen minimální odměna za výkon sportu)
 - *Kancelář prokurátora v Madridu informovala, že se Ronaldo vědomě vyhýbal placení daní z osobnostních práv. Využíval k tomu společnost na Panenských ostrovech založenou v roce 2010. V podezření z daňových úniků se ve Španělsku ocitli také další elitní fotbalisté Javier Mascherano, Alexis Sánchez, Ángel di María, Ricardo Carvalho, Radamel Falcao nebo Fábio Coentrao.*
 - Z jiných států získáváme informace o podobném strukturování odměny, ovšem Španělé posunuli „daňovou optimalizaci“ ještě dál a „odklonili“ příjmy do daňových rájů



Mezinárodní prvek na závěr

■ Daňové rezidentství

» Monako, SAE

» Pojdme si přečíst § 2 odst. 2 a 4 ZDP (a vzít v úvahu realitu)

- › *Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují.*
- › *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 doby 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 zdržovat.*



Mezinárodní prvek na závěr

- » *The three-times Wimbledon winner admitted making a mistake in failing to declare a residency in Germany to tax officials but denied deliberately cheating paying taxes. He was accused of failing to pay 1.7m euros (\$1.7m) in tax between 1991 and 1993. Mr. Becker told the court in Munich that the 10-year investigation had been "extremely" brutal and that he felt "great fear" of the investigators.*
 - » *He admitted keeping an apartment in Munich while listing his place of residence as Monaco. He said he could not be accused of criminal scheming as the apartment - his sister's loft - was basic and he stayed there only occasionally. Mr. Becker said he "barely" understood Germany's tax laws and said he ignored expert advice that retaining the apartment could get him into trouble. He said he was aware of the risk he was taking at the time and knew he would be punished.*
- Skutečně musí Finanční správa ČR počítat 183 dnů?

Děkuji za pozornost...

... a otevírám prostor pro diskusi