

Hranice legálnosti v problematice financování sportovních klubů z pohledu daní z příjmů a připravované novely Občanského zákoníku.

The boundaries of legality in the issue of the financing of the sports clubs from the perspective of income taxes and the upcoming amendment of the civil code.

Lenka Bartková – Radmila Herzánová

ABSTRAKT

V rámci našeho příspěvku se zaměřujeme na stále více se vyskytující negativa v rámci financování sportovních klubů, kdy jsou tyto organizace používány, či přímo zakládány za účelem finančního prospěchu několika osob a tím pádem k daňovým únikům. Příspěvek dále apeluje na dodržování etického chování v souvislosti s vedlejší hospodářskou činností sportovních klubů.

Hlavním cílem tohoto příspěvku je analýza možných způsobů daňových úniků prostřednictvím formálně založených sportovních klubů v kontextu schválené podoby nového Občanského zákoníku.

Příspěvek byl zpracován s použitím standardní metodiky, především sekundární analýzy dokumentů a legislativy a následně syntézy poznatků.

Analýzou zákona o daních z příjmů a příslušných vyhlášek a předpisů, jsme poukázali na problematické momenty v tomto zákoně v souvislosti s peněžními toky od fyzických a právnických osob do fiktivních sportovních klubů za účelem snížení daňové povinnosti a dalších zákonných odvodů. Stávající praxi jsme srovnali s možnostmi v rámci nové podoby Občanského zákoníku a poukázali za skutečnost, že ani tato právní norma nedokáže neetickému chování některých manažerů zabránit.

Přestože jednotlivé kroky uskutečněné podnikateli v rámci našeho příspěvku vycházejí z platné legislativy, jejich jednoznačně účelový způsob chování již překračuje hranici legálnosti. Vzhledem k vzrůstající potřebě společensky odpovědného chování považujeme za důležité zahrnout aspekty podnikatelské etiky do výchovy a vzdělávání studentů ve všech oborech.

Klíčová slova: sportovní klub; daně z příjmů, legislativa, neziskové organizace, daňový únik, etika.

JEL Classification: L31

ABSTRACT

In the context of our contribution, we focus on increasingly occurring in the context of the financing of the downside of sports clubs, when such organizations are being used, or directly established to the financial benefit of several persons and, consequently, to tax evasion. The

contribution of further appeals to the compliance with ethical behaviour in the context of secondary economic activity of sports clubs.

The main objective of this paper is the analysis of the possible ways of tax evasion through formally established sports clubs in the context of an approved form of the new civil code.

The post was processed with the use of a standard methodology, mainly secondary analysis of documents and legislation and, consequently, the synthesis of knowledge.

Analysis of the income tax Act and the relevant regulations and rules, we have pointed out the problematic moments in this Act in connection with the cash flow from the natural and legal persons to the fictitious sports clubs for the purpose of reducing tax liabilities and other legal charges. The existing practice, we compare with the options in the context of a new form of the civil code and pointed out the fact that this law does not prevent the unethical behavior of some managers.

Although the each step made by entrepreneurs in the context of our contribution are based on applicable legislation, their uniquely special-purpose behavior already exceeds the border of legality. Due to the increasing need for socially responsible behaviour we consider important to include aspects of business ethics in the education and training of students in all disciplines.

Key words: Sports Club; income tax, the legislature, a nonprofit organization, tax evasion, ethics.

ÚVOD

V České republice je registrováno více než 35.000 sportovních klubů. Ve srovnávání vývojové řady způsobu financování sportu se ukazuje, že před rokem 1990 byl sport preferovaným odvětvím. Pak následoval prudký pokles financí směřujících do sportu. Dna dosáhl v letech 1997 - 1998, kdy výdaje na sport v porovnání s rokem 1989 činily méně než polovinu procentuálních výdajů ze státního rozpočtu. Poté začalo docházet k navyšování zdrojů, které vyvrcholilo v roce 2001. V letech 2008 až 2011 se dostalo financování sportu na rekordně nízké hodnoty v poměru k objemu státního rozpočtu. Domácnosti se v rámci členských příspěvků do rozpočtu sportovních klubů podílí 42% na struktuře finančních zdrojů sportovních klubů. V rámci našeho příspěvku se zaměřujeme na stále více se vyskytující negativa v rámci financování sportovních klubů, kdy jsou tyto organizace používány, či přímo zakládány za účelem finančního prospěchu několika osob a tím pádem k daňovým únikům. Příspěvek dále apeluje na dodržování etického chování v souvislosti s vedlejší hospodářskou činností sportovních klubů.

Metodika

Příspěvek byl zpracován s použitím standardní metodiky, především sekundární analýzy dokumentů a legislativy a následně syntézy poznatků. Dále lze hovořit o metodě introspektivní. Obě autorky se více než 15 let pohybují v dané oblasti zkoumání a zároveň jsou obě majitelkami účetních společností pro ziskový i neziskový sektor. Rozborem souvisejících právních norem jsme vytipovali možnosti obcházení zákona a názorným příkladem doložili možnosti daňových úniků. Srovnáním stávající zákonné úpravy s novou

verzi Občanského zákoníku jsme došli k závěrům, které shrnujeme v posledních odstavcích příspěvku.

Výsledky

Analýzou zákona o daních z příjmů a příslušných vyhlášek a předpisů, jsme poukázali na problematické momenty v tomto zákoně v souvislosti s peněžními toky od fyzických a právnických osob do fiktivních sportovních klubů za účelem snížení daňové povinnosti a dalších zákonných odvodů. Stávající praxi jsme srovnali s možnostmi v rámci nové podoby Občanského zákoníku a poukázali za skutečnost, že ani tato právní norma nedokáže neetickému chování některých manažerů zabránit.

Účelová jednání zakladatelů a členů sportovních klubů

Zákon o daních z příjmů (1) umožňuje mimo jiné fyzickým osobám prostřednictvím § 15 odst. 1 odečíst od základu daně hodnotu darů poskytnutých právnickým osobám se sídlem na území České republiky na účely tělovýchovné a sportovní, pokud úhrnná hodnota darů ve zdaňovacím období přesáhne 2% ze základu daně anebo činí alespoň 1000 Kč. U právnických osob následně vycházíme z § 20 odst. 8 téhož zákona, kdy od základu daně sníženého podle §34 lze odečíst hodnotu darů poskytnutých právnickým osobám a to na účely tělovýchovné a sportovní pokud hodnota daru činí alespoň 2000 Kč. V úhrnu lze odečíst nejvýše 5% ze základu daně sníženého podle § 34. Tato možnost „svádí“ mnohé podnikatele k založení sportovních zařízení, které pak slouží k využití této možnosti snížení základu daně, přestože ze své podstaty by jejich účel měl být veřejně prospěšná činnost. Přestože tedy zákon o daních z příjmů tuto možnost umožňuje, zároveň je v Daňovém řádu v § 8 odst. 3 striktně uvedeno, že správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní (2).

Prostřednictvím příspěvku uvádíme příklady účelového jednání podnikatelů při zakládání fiktivních sportovních klubů. Využívání zamýšlené podpory neziskového sektoru pro osobní obohacení majitelů obchodních společností nebo podnikatelů fyzických osob, se však děje i v případě účelové podpory skutečně fungujících sportovních zařízení. Oba přístupy jsou zřejmé z následujících ukázek převodů finančních prostředků do sportovních zařízení s jiným cílem, než je podpora veřejně prospěšné činnosti.

Příklad 1 – fyzická osoba

Podnikatelé fyzické osoby Novák, Novotný a Vávra založí sportovní klub – občanské sdružení. Do sportovního klubu zaslal každý z podnikatelů dar na financování sportovních aktivit v hodnotě 30 tisíc Kč, což je u každého z nich méně než 10% základu daně z příjmů fyzických osob. O tento dar si podnikatelé snížili základ daně v daňovém přiznání k dani z příjmů. Z hlediska příjmů do státního rozpočtu jde o snížení o tyto částky:

Z původního nesníženého základu daně by bylo odvedeno do státního rozpočtu navíc:

Tab. 1: Odvody z nesníženého základu daně fyzických osob:

	Základ daně/vyměřovací základ	Sazba:	Celkem:
Daň	90 000 Kč	15%	13 500 Kč
Sociální pojištění (3)	45 000 Kč	29,2%	13 140 Kč
Zdravotní pojištění (4)	45 000 Kč	13,5%	6 075 Kč
Celkem snížení odvodů o částku:			32 715 Kč

Toto snížení je opodstatněné – ve smyslu zákona – v případě podpory veřejně prospěšných aktivit. Výše uvedený sportovní klub však nevykonává běžnou sportovní činnost, neprovozuje sportovní aktivity pro veřejnost ani neorganizuje sportovní akce. Za darované prostředky klub nakoupí sportovní vybavení pro své 3 členy, kteří si je nemusí pořizovat ze zdaněných příjmů. Skutečný rozsah sportovních aktivit klubů není však pro uplatnění snížení základu daně podstatný. Ani nová podoba občanského zákoníku nebude podobné případy řešit, a to vzhledem ke znění Zákona o podpoře sportu¹. Tento zákon „vymezuje postavení sportu ve společnosti jako veřejně prospěšné činnosti“ a „pro účely tohoto zákona pojem sport představuje všechny formy tělesné činnosti, které prostřednictvím organizované i neorganizované účasti si kladou za cíl harmonický rozvoj tělesné i psychické kondice, upevňování zdraví a dosahování sportovních výkonů v soutěžích všech úrovní.“ (5). Zatímco spolky v jiných oblastech musí žádat o udělení statutu veřejné prospěšnosti, na který pak budou vázány veškeré daňové úlevy, provozování sportovních aktivit je podle zákona vždy veřejně prospěšnou činností, a to i v případě, že se jedná o spolky jednoznačně uspokojující pouze zájmy svých členů.

Příklad č. 2 - právnická osoba

Častějším případem účelového založení sportovních klubů jsou pak případy společníků obchodních společností a vrcholných manažerů, kteří převodem financí na sportovní zařízení získají nezdaněné nepeněžní příjmy.

Společníci tří společností s ručením omezeným, pobírající mzdu ze závislé činnosti, založili sportovní klub, který má 9 členů. Každá společnost poskytla sportovnímu klubu dar ve výši 60 000 Kč, což činí ve všech případech méně než 5% základu daně z příjmů právnických osob. Z hlediska příjmů do státního rozpočtu byly tyto příjmy sníženy o částku: 34 200 Kč na neodvedené části daně z příjmů právnických osob u těchto tří společností.

Tab. 2: Odvody z nesníženého základu daně právnických osob:

	Základ daně:	Sazba:	Celkem:
Daň	180 000 Kč	19%	34 200 Kč
Celkem snížení odvodů o částku:			34 200 Kč

Zajímavější jsou ale důvody – a tím účelové jednání společníků. V rámci našeho příkladu si představíme, že sportovní klub za prostředky z darů zakoupí po 20 000 Kč 9 jízdních kol, které budou používat jednotliví společníci pro svoji potřebu. Z pohledu jednotlivých společníků jde o získání sportovního vybavení z nezdaněných peněz a tímto účelovým jednáním sníží svoje odvody o následující položky²: 4 020 Kč daň ze závislé činnosti (u

¹ Zákon č. 115/2001 Sb., ze dne 28. února 2001 ve znění zákona č. 219/2005 Sb.

² U těchto se jedná o nepeněžní příjem, který by jinak podléhal stejným odvodům jako mzda.

všech společníků pak částka 36 180 Kč); 1 300 Kč odvody sociálního zabezpečení (celkem 11 700 Kč); 900 Kč odvody zdravotní pojišťovně (celkem 8 100 Kč)

Tab. 3: Odvody z nepeněžního příjmu fyzických osob (závislá činnost)

	Základ daně/vyměřovací základ	Sazba:	Celkem:
Daň	241 200 Kč	15%	36 180 Kč
Sociální pojištění (3)	180 000 Kč	6,5%	13 140 Kč
Zdravotní pojištění (4)	180 000 Kč	4,5%	8 100 Kč
Pojištění zdravotní a soc. za zaměstnavatele	180 000 Kč	34%	61 200 Kč

Společnost navíc sníží svoje náklady na odvody zdravotního a sociálního zabezpečení o platby za zaměstnance – což by v případě hrubých mezd ve výši darů činilo u každé společnosti 20 400 Kč, celkem za společnosti tedy 61 200 Kč.

V případě posouzení sníženého odvodu do státního rozpočtu musíme vzít ale v úvahu fakt, že odvody z hrubých mezd by byly nákladovou položkou, stejně jako celá hrubá mzda. Tím se skutečné snížení odvedené daně z příjmů právnických osob neprojeví.

Skutečná výše neodvedených prostředků u každé společnosti, která poskytne dar účelově založenému sportovnímu klubu na nákup sportovního vybavení ve výši nevyplacených hrubých mezd svým společníkům, se tak rovná úspoře odvodů na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení. Pro společnost je tedy výhodnější poskytnout dar na nákup sportovního vybavení než vyplatit odměnu zvýšením hrubé mzdy.

Tato forma účelového jednání se často využívá, ke snížení odvodů tady dochází jak na straně společností, tak i na straně společníků.

Celkovou bilanci můžeme shrnout do následující tabulky. Výpočet daně z příjmů ze závislé činnosti uvažujeme za předpokladu, že navýšení hrubé mzdy o uvedených 20 000,- Kč by už nebylo ovlivněno slevou na dani, která se u vyšších příjmů v dalším zvýšení neprojeví.

Tab. 4: Snížení odvodů při založení fiktivního sportovního klubu společníky obchodní společnosti

	Daň z příjmů ze závislé činnosti	Odvody sociálního pojištění	Odvody zdravotní pojišťovně	celkem
Za zaměstnavatele		45 000 Kč	16 200 Kč	61 200 Kč
Za zaměstnance	36 180 Kč	11 700 Kč	8 100 Kč	55 980 Kč

V tomto modelovém příkladu tedy dochází k celkovému snížení příjmů do státního rozpočtu ve výši 92 880,- Kč a ke snížení odvodů zdravotním pojišťovnám ve výši 24 300,- Kč.

Diskuze

Je otázkou, zda položky snižující základ daně o dary poskytnuté neziskovým organizacím ve smyslu §20 odst. 8 Zákona o daních z příjmů (1), jsou zabudované k podpoře neziskového sektoru a veřejně prospěšných organizací nebo obecně k podpoře jednotlivých činností bez ohledu na status veřejné prospěšnosti. V tomto případě mají sportovní kluby výhodu, která

bude platit i po zavedení účinnosti nového Občanského zákoníku. Touto výhodou je uzákonění veřejné prospěšnosti jakýchkoliv sportovních aktivit. V tomto smyslu se nedají účelově zřízené sportovní kluby, do kterých si převádějí společníci prostředky pro svoji osobní sportovní činnost, pokládat za formu daňových úniků.

Společnosti často využívají také nákupu reklamy u vybraných sportovních klubů a tím se vyhnou omezení horní hranice převedených peněz ve smyslu §20 Zákona o daních z příjmů. Etickým dilematem jsou především případy, kdy pak sportovní zařízení a aktivity „spřátelených“ sportovních klubů nejsou k dispozici všem zaměstnancům obchodních společností, ale klubová činnost je uzavřená pouze pro společníky a manažery. Sociálně zodpovědné chování a podpora veřejně prospěšných aktivit pak ustupuje do pozadí a jedinou motivací je vlastní prospěch majitelů a manažerů společností, kteří tak uspokojují své osobní potřeby z nezdaněných peněz. Jedná se svou podstatou o druh nepeněžního příjmu, který společnosti svým manažerům a společníkům poskytují, aniž by byly zvýšeny základy daně ze závislé činnosti.

Další skutečnost, která nahrává možnosti daňových úniků je samotná pravděpodobnost daňové kontroly. Podle dostupných údajů z ministerstva financí finanční úřady v Praze a dalších velkých městech České republiky nestíhají provádět kontrolu přiznaných a odvedených daní. V některých oblastech mohou v současné době firmy na dopis s modrým pruhem nebo zprávu v datové schránce od správce daně čekat i více než sto let. Praha a velká města jsou tak z pohledu daňových poplatníků mnohem zajímavější a stěhují se tam firmy z malých měst. Důvodem pro přesun může být nejen snaha vyhnout se administrativní zátěži takových kontrol, ale také snaha snížit pravděpodobnost kontroly vůbec (6).

Ve prospěch zákona pak naopak hovoří rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (7) 1 Afs 107/2004-48 vymezující zneužití práva. Soud v tomto konkrétním případě došel k závěru. Že daňový subjekt formální podmínky pro uplatnění daru jako položky snižující zisk splnil, neboť občanské sdružení, kterému daňový subjekt dar poskytl, bylo právnickou osobou se sídlem na území České republiky a tyto prostředky byly sdružením použity na financování sportovních, vzdělávacích a kulturních aktivit svých členů. Odečtení hodnoty darů od daňového základu však Nejvyšší správní soud s ohledem na skutkové okolnosti tohoto případu považoval nikoliv za výkon práva, nýbrž za jeho zneužití. Nejvyšší správní soud poukázal na to, že považuje za hrubě odporující principu rozumného uspořádání společenských vztahů, pokud žalobce spolu s ostatními rodinnými příslušníky, svým švagrem a synovcem využívali (či spíše zneužívali) sdružení, jehož vůli v právním smyslu podle stanov zároveň vytvářeli, k financování shora uvedených sportovních, kulturních a vzdělávacích aktivit svých dětí, a to za účelem, aby si žalobce mohl hodnotu daru poskytnutého spolku odečíst od základu daně a tak snížit svou výslednou daňovou povinnost. Tyto dary přitom byly jedinými zdroji financování uvedených aktivit. Nemůže být dle soudu pochybnosti o tom, že uvedený postup byl zvolen jedinečně proto, aby žalobce mohl snížit svůj základ daně; jinak by totiž financování aktivit svých dětí, které jinak tvoří obsah vyživovací povinnosti rodiče k dítěti, žalobce uskutečňoval přímo, nikoli prostřednictvím spolku (6).

Závěr

Srovnáme-li oba uvedené příklady, liší se v nákladové podstatě hrubých mezd u společníků. Fyzické osoby si prostředky, převedené během roku pro svoji potřebu do daňových nákladů nedávají, zatímco převedený dar jejich základ daně z příjmů snižuje. U těchto podnikatelů tedy dochází k větší „úspoře“ odvedené daně z příjmů. K obcházení stanovené horní hranice daru dochází pak opět zadáním reklamy ve výši nakoupených sportovních potřeb nebo hodnoty využitých služeb.

Mezi nástroje daňové politiky státu patří tradičně zabudované výhody pro neziskové organizace, s cílem podpořit občanský sektor, zpřístupnit nejrozličnější zájmové a volnočasové aktivity široké veřejnosti. Tyto nástroje však bývají zneužívány a v rozporu s původním záměrem státu jsou pak využity k získání výhody pro úzkou skupinu osob. Považujeme za velmi podstatné posílit vzdělávání manažerů o prvky podnikatelské etiky a společensky zodpovědného chování a to především v době zvyšujících se sociálních rozdílů, kdy celá řada volnočasových aktivit začíná být pro některé sociální skupiny nedostupná.

Literatura:

- [1] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.
- [2] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů.
- [3] Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení ve znění pozdějších předpisů.
- [4] Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění ve znění pozdějších předpisů.
- [5] Zákon č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu ve znění pozdějších předpisů.
- [6] Křemen, Bedřich. *100 legálních daňových triků 2012*. Praha : ESAP s.r.o., 2012. ISBN 978-80-260-0294-9.
- [7] *Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu*. 1 Afs 107/2004-48, Praha : Nejvyšší soud, 2004.