

VYBRANÉ PROBLÉMY APLIKACE ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ DO ÚČETNICTVÍ U SPORTOVNÍCH KLUBŮ V ČESKÉ REPUBLICE

Radmila Herzánová

Moravská vysoká škola, Olomouc, ČR

Předloženo v květnu 2010

Sportovní kluby patří mezi neziskové organizace, jejichž posláním jsou sportovní aktivity. Tyto organizace mají své poslání často formulováno mnohem obšírněji, zajišťují sportovně-vzdělávací a výchovné akce, společenské akce propagující zdravý životní styl a své příjmy často doplňují podnikáním, které s jejich hlavní činností většinou souvisí (cestovní ruch, outdoor management training, assessment center). Veškeré aktivity provozované těmito organizacemi se musí projevit správným zaúčtováním podle jednotlivých činností tak, aby byly splněny požadavky zákona o daních z příjmů. Pro neziskové organizace chybí kvalitní a aktuální odborná literatura, která by vyjasnila některé problematické okruhy a upozornila na časté chyby v účetní a daňové evidenci. Management sportovních klubů správné vedení účetnictví a řízení daní často podceňuje. Účetnictví sportovních neziskových organizací je však stále více v popředí zájmu správců daně a dá se předpokládat, že sportovní kluby budou nuceny některé své účetní postupy přehodnotit. Vybrané nejednoznačné formulace v zákoně o daních z příjmů a jejich obtížná aplikace do účetnictví jsou popsány v tomto článku.

Klíčová slova: účetnictví, příjmy, neziskové organizace, hlavní činnost, podnikání.

ÚVOD

Neziskové organizace působící ve sportu je dobré rozdělit na dvě základní skupiny podle vazby na nárokové financování ze státního rozpočtu.

Organizace, které mají přímou vazbu na státní rozpočet, mají zajištěné financování nutných nákladů na provoz, stát se podílí na jejich řízení a kontrole. Majetek těchto organizací

je většinou ve vlastnictví zřizovatele a vedlejší hospodářská činnost je ze strany zřizovatele podporována pro efektivnější využití majetku a zaměstnanců. Nedochozí tady k problému zneužití dotací a majetku a jejich použití pro jiný účel – zřizovatel takového využití majetku povoluje. Tyto organizace mají specifickou úpravu účetnictví pro tzv. „vybrané jednotky“, která vstupuje v platnost od 1. 1. 2010. Jedná se o takové úpravy v účetní evidenci, které mají připravit podmínky na konsolidovanou uzávěrku státu. Tyto úpravy se týkají především organizačních složek státu a příspěvkových organizací, jejichž zřizovatelem jsou obce nebo krajské úřady. U sportovních organizací se jedná o centra mládeže zřízená jako příspěvkové organizace nebo obecně prospěšné společnosti.

Účetnictví těchto účetních jednotek má jasná pravidla. V případě, že zřizovatel povolí těmto organizacím vedlejší hospodářskou činnost, je její náplň a rozsah přesně definovaný a jednoznačně oddělený od hlavní činnosti personálně, majetkově i účetně – formou středisek. Využití majetku určeného na hlavní činnost organizace není v rozporu se záměrem zřizovatele. Tyto organizace zpravidla podléhají pravidelnému vnitřnímu auditu ze strany obce nebo kraje, pracovníci ekonomických úseků a účetní mají metodické vedení.

Druhou skupinu tvoří organizace, které nemají pevnou vazbu na finanční prostředky ze státního rozpočtu. Pokud jsou na dotacích ze státního rozpočtu existenčně závislé, dostávají se do potíží vzhledem k nejisté výši příslibené dotace na jednotlivé kalendářní roky.

V České Republice je možné založení 9-ti různých typů nestátních neziskových organizací podle způsobu založení a statusových norem.

Článek se dále zabývá pouze jednou z právních forem neziskových organizací a to občanským sdružením, které je výrazně nejběžnější formou v oblasti sportu. Občanská sdružení jsou veřejnosti známa jako kluby, svazy, asociace nebo jednoty. Všechny takto označené organizace jsou založeny na základě zákona č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů. Jsou to organizace, které vedle svých hlavních činností podle stanov mohou provozovat také vedlejší hospodářskou činnost s charakterem podnikání. Účetnictví těchto organizací musí být vedeno tak, aby byly příjmy (a k nim příslušející náklady), které podléhají dani z příjmů vedeny odděleně od příjmů podle stanov. Zároveň majetek, který byl pořízen z účelové dotace na plnění poslání by neměl být využíván pro jiný účel, tedy ani k podnikání. U občanských sdružení se tedy nemůže v jejich hospodářských aktivitách jednat o efektivní využití majetku, pokud tento majetek nebyl získán darem, z příspěvků členů nebo z jiných příjmů (reklama, pronájem). Pro postupy v účetnictví u tohoto typu organizací není jednoznačná metodika vykazování oddělených příjmů a výdajů tak, aby naplnily požadavky zákona o daních z příjmů – a v praxi je také

často nenaplnují. V další části jsou popsány vybrané okruhy metodicky neošetřených postupů aplikace zákona o daních z příjmů do účetnictví sportovních klubů.

Cílem tohoto článku je shrnutí dosavadních právních poznatků ve vybrané oblasti účetnictví neziskových organizací, především občanských sdružení – sportovních klubů, a rozbor některých legislativních formulací s obtížnou aplikací do účetní praxe.

Stanoveného cíle bylo dosaženo za použití standardní metodiky, především rozбором legislativních dokumentů, vlastním pozorováním a šetřením a použitím případových studií.

1. VYMEZENÍ HLAVNÍ A VEDLEJŠÍ ČINNOSTI U OBČANSKÝCH SDRUŽENÍ V OBLASTI SPORTU

Jednoznačná pravidla pro vymezení hlavní a vedlejší hospodářské činnosti nejsou stanovena. V obecné rovině platí, že za hlavní činnosti jsou považovány takové činnosti, které má občanské sdružení vyjmenované ve stanovách. Taková činnost je považována po schválení stanov Ministerstvem vnitra a následné registraci sdružení za neziskovou - se všemi dopady na účetnictví, vyplývající ze zákona o účetnictví a zároveň ze zákona o daních z příjmů.

Problémem je, že činnosti ve stanovách bývají formulovány velmi široce a často zahrnují i činnosti, které jsou běžně předmětem podnikání. Nezisková organizace tak získává konkurenční výhodu – vedle přístupu k dotacím ještě osvobození příjmů od zdanění. Příkladem jsou sdružení zabývající se zážitkovou pedagogikou a osobnostním rozvojem, které svou činností v oblasti assessment center konkurují profesionálním firmám podnikajícím v této oblasti. Pokud sportovní organizace ve svém poslání zakotví také výchovnou a vzdělávací činnost, nabízí se celý okruh ziskových aktivit, který tato organizace provozuje v účetním a daňovém režimu hlavní činnosti. Není jasné, která instituce pak provede rozhodnutí o tom, kdy je činnost ještě akceptovatelná jako hlavní (co všechno může být obsaženo pod pojmem vzdělávání) a kdy se jedná o podnikání. Vždy je to otázka pohledu správce daně, chybí jednoznačný výklad.

Pokud má účetní jednotka vyřešené oddělení hlavní a podnikatelské činnosti, projeví se toto rozdělení v účetním systému v analytické evidenci účtů páté a šesté účtové třídy. Samostatná evidence rozvahových účtů není nutná – oddělením výnosových a nákladových účtů je splněna podmínka zakotvená v §18 odst. 7 Zákona o daních z příjmů.

Samostatně musí být vždy v účetnictví evidovány příjmy z reklam a pronájmů a výdaje s těmito příjmy související.

2. REKLAMA – PŘÍJMY, VÝDAJE A JEJICH EVIDENCE V ÚČETNICTVÍ

Podle zákona o daních z příjmů¹⁶ jsou příjmy za reklamu vždy předmětem daně z příjmů a musí být evidovány v účetnictví odděleně spolu se souvisejícími náklady. Většina sportovních klubů již umí rozeznat příjem za reklamu (kterou má druhá strana zaúčtovánu jako nakoupenou službu) od příjmu označeného jako dar, u kterého podle občanského zákoníku je vyloučena jakákoliv forma protislužby. Matoucí označení „sponzorský dar“ u smluv s požadavkem propagace sponzora je většinou minulostí. Problémy zůstávají u vyúčtování nákladů, vztaženým k příjmům z reklam. Do nákladů podle zákona o daních z příjmů lze uplatnit pouze náklady přímo související s nosičem reklamy (výroba samolepek, plakátů, potisk oblečení), ale v žádném případě náklady související s činností organizace. Náklady na samotnou akci (závody, plesy, sportovní akce) jsou vždy nákladem na hlavní činnost podle poslání a nemohou snižovat příjem z reklamy. Příkladem může být reklama umístěná na kole (lodi), kdy do nákladů na reklamu nelze zahrnout cenu kola (lodi), ale pouze výrobu reklamního štítku (samolepky). Skutečnost, že náklady na sportovní nebo společenskou akci jsou pokryty z příjmů za reklamu, neznamená, že jsou tyto náklady z daňového hlediska vůči příjmům za reklamu uplatnitelné. Také v účetnictví je nutné toto oddělení dodržet.

3. ÚČTOVÁNÍ O SPOLEČNÝCH – REŽIJNÍCH NÁKLADECH

V činnosti sportovních klubů, provozujících hospodářskou činnost, vzniká celá řada nákladů, které je nutné rozpočítat pro správné zaúčtování. Příkladem takovýchto nákladů může být úklid společných prostor, provoz správní budovy a kanceláří pro vedení sdružení, mzdové náklady na ekonoma nebo projektového manažera a další. Problematiku rozložení společných nákladů, které se vztahují jak k hlavní činnosti, tak i k příjmům z podnikatelské činnosti řeší §24a Zákona o daních z příjmů. Účetní jednotka může požádat správce daně o závazné rozhodnutí o rozdělení nákladů. Takto stanovené rozdělení pak účetní jednotka po celé zdaňovací období používá při účtování nákladů na jednotlivé analytické účty. Pokud jsou tyto náklady postupně hrazeny z různých dotačních titulů, neprojeví se toto rozdělení přímo v účetnictví, ale je většinou sledováno samostatně ve vnitřní evidenci. Dostupné účetní pro-

¹⁶ §18, odst.3, Zákona o daních z příjmů

gramy neumožňují takto podrobné členění a také náklady jsou přiřazovány jednotlivým dotačním titulům zpětně, zatímco účetní záznamy nelze zpětně přepisovat. Přeučtování z jednotlivých analytických účtů na jiné – podle postupného přidělování dotací by bylo časově náročné.¹⁷

4. ODDĚLENÍ PŘÍJMŮ A VÝDAJŮ JEDNOTLIVÝCH HLAVNÍCH ČINNOSTÍ

Podle zákona o daních z příjmů musí být také vedeny odděleně jednotlivé druhy činností. Tento požadavek vyplývá podle správců daně a některých auditorů z ustanovení §18 odst.4, který stanoví, že „u poplatníků uvedených v odstavci 3¹⁸ nejsou předmětem daně příjmy z činností vyplývajících z jejich poslání za podmínky, že náklady vynaložené v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší“. Toto ustanovení je dále doplněno odstavcem 6 zákona¹⁹, který říká, že splnění této podmínky se posuzuje za celé zdaňovací období **podle jednotlivých druhů činností**. V odstavci se píše: „pokud jednotlivá činnost v rámci téhož druhu činnosti je prováděna jak za ceny, kdy příjmy jsou nižší než dosažené náklady, tak za ceny, kdy příjmy jsou vyšší než související náklady, jsou předmětem daně pouze příjmy z těchto jednotlivých činností, které jsou vykonávány za ceny, kdy příjmy převyšují související výdaje.“

Pro účetní jednotky je tedy klíčové pro správné vedení účetnictví a následné podání daňového přiznání správně definovat druhy činností a jednotlivé činnosti, tak aby nedocházelo ke kompenzaci nákladů a příjmů mezi jednotlivými činnostmi.

Příkladem mohou být různé druhy vzdělávacích programů pro různé subjekty, které jsou nabízeny za různé ceny podle náročnosti a podle dohody s klientem. Může se stát, že organizace je ztrátová u programu pro školy a zisková u programů pro pracovníky jiných subjektů. V běžné praxi se tyto činnosti stejného druhu navzájem kompenzují, v účetnictví se samostatně neevidují a vzniklý přebytek se nedává do daňových přiznání.

Problematické je ale běžně neakceptované rozdělení příjmů a výdajů k jednotlivým druhům činností. Pokud účetní jednotka například vykazuje přebytek příjmů nad výdaji v oblasti Outdoor Management Training, neměla by tento přebytek použít na krytí nákladů

¹⁷ K dotaci přidělené v průběhu roku je většinou možné si přiřadit náklady vynaložené od počátku roku – tedy už zaúčtované

¹⁸ Poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízení za účelem podnikání, §18, odst.3 Zákona o daních z příjmů

¹⁹ §18, odst.6 Zákon o daních z příjmů

jiného druhu činnosti (sportovní aktivity dětí daného sdružení). Toto rozdělení se však v praxi nepoužívá a účetní jednotky běžně příjmy a výdaje jednotlivých druhů činností kompenzují.

Z hlediska účetnictví je totiž pro účetní jednotku na prvním místě vyřešení odděleného vykazování výdajů souvisejících s jednotlivými dotačními tituly.

Jako příklad mohu zvolit účetní jednotku, která v rámci vícezdrojového financování pokrývá svoje výdaje sedmi hlavními dotačními tituly. Vyúčtování jednotlivých dotací (schvaluje auditor – dotace MŠMT, Olomouckého kraje, a další) je v účetnictví zajištěno označením zakázek. Účetní jednotka má zároveň 5 druhů činností podle stanov a jednu podnikatelskou činnost. Toto rozdělení se projeví v systému účetnictví označením středisek.

Využitím analytické evidence má tedy účetní jednotka zajištěno oddělené vyhodnocování příjmů a výdajů jednotlivých středisek (číselné kódování dokladů) a také oddělení hlavních činností od činnosti podnikatelské.

Není však už v možnostech účetní jednotky ani účetního programu sledovat samostatně jednotlivé činnosti uvnitř středisek – a ani se to v praxi neděje.

Následující obrázek ukazuje část účetní osnovy občanského sdružení. Na obrázku je vidět, že účetní jednotka v rozvahové evidenci odděluje pouze hlavní (sportovní klub) a vedlejší (penzion) činnost. Vyúčtování výdajů hrazených z jednotlivých dotací určených na financování různých druhů sportovních aktivit jsou řešeny formou číslování zakázek a projeví se v číslování dokladů.

Obr. 1. Analytická evidence pokladny

úč. sk. 21 Peníze			
211100	Hlavní pokladna společnosti	Rozvahový	Aktivní
211200	Pokladna - SKK	Rozvahový	Aktivní
211300	Pokladna penzion	Rozvahový	Aktivní
213000	Ceniny	Rozvahový	Aktivní

Zdroj: Účetnictví sportovního klubu Náměšť na Hané

Podobné členění je patrné i z následujícího obrázku, který ukazuje analytické účty spotřeby vody.

Obr. 2. Analytické členění nákladů

503100	Spotřeba vody	Výsledkový	Daňový
503500	Spotřeba vody - hosp. činnost	Výsledkový	Daňový
503999	Spotřeba vodv nedaňová	Výsledkový	Nedaňový

Zdroj: Účetnictví sportovního klubu Náměšť na Hané

Ze systému vedení účetnictví je zřejmé, že je možné vyúčtování jednotlivých zakázek formou sestav vygenerovaných podle čísel na účtovaných dokladech, ale tyto sestavy se týkají pouze vyúčtování účelových dotací. Není možné vygenerovat sestavu ukazující příjmy a výdaje na jednotlivé činnosti podle stanov.

Účetnictví také nerozlišuje příjmy a výdaje z podnikatelské činnosti (penzion) od příjmů z pronájmů reklamních ploch, pronájmů sportovišť a dalších příjmů za reklamu. Některé příjmy za reklamu jsou také nesprávně zařazeny do darů.²⁰

5. ODDĚLENÍ VÝDAJŮ HRAZENÝCH Z PROSTŘEDKŮ UŠETŘENÝCH PODLE §20

Účetní jednotky jsou povinny podle §20 Zákona o daních z příjmů prokázat, že ušetřené možnosti snížení základu daně, byly nejpozději v následujících třech letech využity na činnosti podle stanov. Systém účetní evidence musí zajistit prokazatelnost vynaložení příslušné finanční částky na krytí nákladů hlavní činnosti, tak aby bylo zřejmé, že na tyto náklady nebyla použita jiná dotace. V praxi se zpravidla z takto vyčíslenou částkou nakládá jako z dalším dotačním titulem – tedy samostatnou zakázkou. Pokud si tedy sportovní klub sníží základ daně o 30% (případně 300 000,- Kč až 1 000 000,- Kč), převede si částku, která odpovídá ušetřené daňové povinnosti z účtu hospodářského výsledku na samostatný účet – jako příslíbenou provozní dotaci. Ani tento postup však není metodicky jednotně ošetřen a bývá předmětem výhrad ze strany správce daně.

ZÁVĚR

Pro vedení účetnictví nestátních neziskových organizací, které provozují různé druhy hlavních činností a zároveň podnikají, neexistuje metodika oddělené evidence příjmů a výdajů jednotlivých druhů činností. Vzhledem ke stávajícímu nedocení významu těchto účetních jednotek jsou metodické materiály určené nestátním neziskovým organizacím v pozadí zájmu odborníků. U sportovních klubů založených jako občanská sdružení se často projevuje podceňování významu správného vedení účetnictví a daní ze strany vedení klubů, a to i v případě, že provozují vedle sportovní činnosti také činnost podnikatelskou. Při komplexním pohledu na zdaňování neziskového sektoru bychom museli vzít v úvahu rozdílnost jednotlivých práv-

²⁰ Zdroj: účetní sestavy a účetní osnova Sportovního klubu Náměšť na Hané, řízený rozhovor s účetní

ních forem. V současné době narůstá například počet družstev i společností s ručením omezeným, které působí v neziskové sféře – například v oblasti sociální ekonomiky. Občanská sdružení však nadále zůstávají převažující právní formou v neziskové a především ve sportovní oblasti, proto je důležité zvyšování obecného povědomí o účetní a daňové problematice těchto organizací.

REFERENČNÍ SEZNAM

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, Vláda ČR,
Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, Vláda ČR,
Zákon č. 83/1990 Sb. o sdružování občanů, Vláda ČR,

Ing. Radmila Herzánová, Ph.D.
Moravská vysoká škola Olomouc
Jeremenkova 1142/42
772 00 Olomouc
e-mail: Radmila.herzanova@mvso.cz

INCOME TAX APPLICATION INTO THE ACCOUNTING OF SPORTS CLUBS IN THE CZECH REPUBLIC

Sports clubs are non-profit organizations the mission of which is mainly concerned with sports activities, but often supplemented by other activities such as provision of sports and educational trainings or of social events promoting healthy life style. To gain income, sports clubs often do business in the fields somehow related to sports, as is tourism, outdoor management training, provision of assessment centres, etc. All activities of such organisations have to be accounted in the right way according to their nature in order to satisfy the Income Tax regulations. Non-profit organisations lack quality and up-to-date expert literature on this topic which would help them to reveal frequent mistakes in their accounting and tax reporting. Moreover, the management of sports clubs often underestimates the importance of precise accounting and tax management. Nowadays the accounting of non-profit sports organisations has been gaining more interest by tax administrators and sports clubs may have to reassess some of their accounting procedures. This article deals with ambiguous statements in the Act on Income Tax and with difficult employment of such regulations into the accounting of sports clubs.

Key words: *non-profit organizations, economic activities, accounting procedures.*