

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Novinky ve vzdělávání	2
V dubnu se uskutečnilo další setkání zástupců profesních komor na Úřadu vlády	3
Prezidentkou Svazu účetních je opět Jana Pilátová	3
IFAC zveřejnil návrh strategie na období 2016–2018.....	4
Nový materiál IFAC týkající se řízení rizik	4
Kontrola kvality auditorské činnosti v druhé polovině roku 2014	4

TÉMA ČÍSLA – SPORT

Financování sportu a jeho ekonomické přínosy (Ondřej Špaček, Libor Štěpánek)	8
Profesionální sport v ČR a ve světě (David Procházka)	13
Hráčské smlouvy a jejich účetní vykazování (Jaroslav Filinger).....	19
Právní postavení profesionálních sportovců v kolektivních sportech a zdanění jejich příjmů. Status quo nebo čekání na změnu? (Tomáš Hajdušek)	23
Daňový režim rozhodčích na úrovni výkonnostního fotbalu (Tomáš Hajdušek)	28
Test: Sport.....	33

NA POMOC AUDITORŮM

Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu	34
---------------------------------------------------	----

PŘÁVO

Smlouva o dílo (Karel Marek)	35
------------------------------------	----

e-příloha Auditor 5/2015

- Právo
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo **4. 6. 2015**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **8. 6. 2015**

O výboru pro regulaci a rozvoj profese



Stanislav Staněk

Mnohé odborné výbory, zřízené výkonným výborem, mají nějakou svoji stálou, běžnou agendu vztahující se k některé aktivitě komory, jako je vzdělávání či zkoušky. Výbor pro regulaci a rozvoj profese žádnou takovou agendu na starosti nemá a jeho činnost je tak do určité míry kampaňovitá, v reakci na vnější podněty.

Naším hlavním zájmem jsou samozřejmě předpisy regulující činnost auditorů, a to jak přicházející zvnějšku komory, jako zákon o auditorech, tak naše vnitřní předpisy.

V současné době je klíčovým tématem novelizace zákona o auditorech. Připravovaná novela zákona má za cíl přenést do naší legislativy zpřísněnou regulaci auditu schválenou v roce 2014 na úrovni Evropské unie. Novela je připravována na ministerstvu financí, ale dostáváme možnost vyjadřovat se k připravovaným změnám. Novela tak může reflektovat i naše praktické zkušenosti a potřeby. V této souvislosti stojí za zmínku, že připravovaná novela nepřenáší evropskou legislativu do našeho zákona slepě, ale tam, kde je to možné, odráží v maximální míře i české postoje prezentované při jejím projednávání, tedy minimum vnější regulace auditorské profese.

Nová legislativa tak ovlivní především činnost auditorů subjektů veřejného zájmu, její dopad na zbytek profese bude výrazně menší. Novelu zákona by měla projednávat vláda podle svého plánu v září a další legislativní proces by měl probíhat tak, aby do června roku 2016 byla novela přijata.

Dalším aktuálním úkolem je novelizace vnitřních předpisů vyvolaná novelou zákona o auditorech účinnou od ledna tohoto roku. Byť změny v zákoně nejsou nikterak zásadní, některé formální úpravy (např. změna seznamu auditorů na rejstřík) vyžadují zásah téměř do všech vnitřních předpisů komory. A protože nám zákon stanovil roční lhůtu na jejich úpravu, musíme změny připravit a nechat schválit mimořádným sněmem. Výkonný výbor rozhodl, že vzhledem k další nutné úpravě předpisů v roce 2016 po zmíněné novele zákona o auditorech se budeme věnovat pouze nezbytným změnám vyvolaným zákonem, nikoli dalšímu vylepšování. Chceme tak minimalizovat praktický dopad těchto úprav a zmatek, který časté změny předpisů mohou přinášet.

Popisované aktivity věnující se předpisům jsou nutnou podmínkou fungování komory. Všichni ale víme, jak je obtížné najít si čas a síly na činnosti, které je dobré udělat, ale žít se dá i bez nich. V práci našeho výboru je touto oblastí druhá část jeho názvu, rozvoj profese. Jsem velmi rád, že se nám v uplynulém období dařilo této oblasti věnovat čas a prostor, který nalezl svou hmotnou podobu ve strategii komory. I vzhledem ke změnám vnějšího prostředí a novým požadavkům na auditory bude třeba se k tomuto tématu vrátit. Plánujeme proto podívat se ve druhé polovině roku znovu na naši strategii, posoudit, co je nadále platné a co vyžaduje revizi, a předložit výkonnému výboru i širší auditorské obci k diskusi nové náměty pro budoucí směřování komory.

Stanislav Staněk

předseda Výboru pro regulaci a rozvoj profese KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 11. května, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi odborných výborů KA ČR. Významným bodem jednání byly informace o připomínkových řízeních.

Výkonný výbor schválil:

- návrh výboru pro auditorské zkoušky na osvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech (ZoA),
- návrh výboru pro auditorské zkoušky na neosvobození žadatele od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 ZoA,
- jmenování odvolací zkušební komise pro přezkoumání hodnocení dílčí části auditorské zkoušky Konsolidace a podnikové kombinace,
- uspořádání workshopu na téma

„Praktické školení na vedení elektronického spisu auditora“,

- návrh výboru pro správu profese na překlad aktualizace Etického kodexu,
- aktualizaci směrnice B9 – Spisový a skartační řád KA ČR.

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil navržený postup pro jmenování odvolací komise pro auditorské zkoušky a pro osvobodování od zkoušek,
- a schválil postup pro publikování příspěvků v časopise Auditor

a vzal na vědomí:

- informace z jednání prezidentky KA ČR Ireny Liškařové se zastupci RVDA a ICAEW,
- nabídku školení na 2. pol. roku 2015 předloženou výborem pro KPV,
- informaci o plnění rozpočtu za období leden – březen 2015,

- zprávu o průběžném plnění rozpočtu v položce příspěvků na činnost KA ČR,
- informace k metodickému pokynu k vyhotovení „Zprávy o věcných zjištěních k prokázání statutu aktivního zemědělce“,
- informace o připomínkových řízeních a odpovědích na dotazy z oddělení metodiky auditu a účetnictví,
- program výjezdního zasedání VV, DK a KK,
- personální informace z úřadu KA ČR,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- informace o zahraničních cestách a zprávy ze zahraničních cest,
- legislativní monitoring.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

Novinky ve vzdělávání

Součástí tohoto čísla časopisu Auditor je samostatná příloha s nabídkou vzdělávacích akcí pro auditory a asistenty auditora na období **září – prosinec 2015**.

Ve spolupráci s odbornými lektory nabízí komora ve druhém pololetí nejen semináře zaměřené na novinky z oblasti daní, účetnictví a práva, ale také semináře vedené zkušenými auditory zaměřené více prakticky než teoreticky s řadou funkčních cvičení, přímo cílených na auditorskou praxi.

Pro velký ohlas semináře z oblasti **daní a účetnictví nestátních neziskových organizací**, vedený osvědčenou lektorkou, auditorkou Miroslavou Nebuželskou, byla tato problematika zařazena i do podzimní nabídky seminářů pod názvem „Novinky v daních a účetnictví NNO“.

Novinkou v nabídce vzdělávacích akcí je **workshop** zaměřený na praktickou ukázkou vedení elektronického spisu auditora a výběry vzorků, včetně diskuze a výměny zkušeností uživatelů auditorského softwaru společnosti Datev cz. s.r.o. a Fragaria s.r.o. Workshop je plánován v omezeném počtu účastníků pouze v Praze, a to ve dvou termínech. Rozsah workshopu bude čtyři hodiny se započítáváním do KPV a pro členy komory nabízíme zvýhodněnou cenu.

Většina připravovaných seminářů se bude konat v Praze, Brně a Ostravě, jeden termín semináře je plánován také v Olomouci.

Na konci přiložené nabídky vzdělávacích akcí najdete kurzy určené především pro uchazeče o vykonání auditorské zkoušky, ale i pro auditory a asistenty auditora.

Nabídka témat seminářů na 2. pololetí 2015

Audit:

- *Analytické testy v auditorské praxi*
- *Zakázky jiné než audit*
- *Audit vybraných finančních institucí*
- *Audit zúčtovacích vztahů (pohledávky, závazky, daně, mzdy)*
- *Práva a povinnosti auditora při provádění inventarizací*
- *Ověřování dotací (školení k Příručce k ověřování dotací)*

Daně a účetnictví

- *Aktuality z oblasti daní a účetnictví*
- *Aktuality v DPPO*
- *Novinky v daních a účetnictví nestátních neziskových organizací (NNO)*
- *Přezkum hospodaření, účetnictví státu*

Právo:

- *Novela zákona o účetnictví a související interpretace NÚR*
- *Novela zákona o veřejných zakázkách*
- *Valná hromada společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti*

Workshop:

- *Praktické školení na vedení elektronického spisu auditora*

Sledujte, prosím, průběžně aktualizované vzdělávací akce na webu komory www.kacr.cz v sekci Vzdělávání a publikace / E-shop / Kurzy a školení, kde si lze semináře také objednat. Ve stejné sekci jsou zveřejněny organizační pokyny ke kurzům a školením, kde najdete informace, jak školení a kurzy objednat, zaplatit nebo získat přístupová hesla pro e-learningové kurzy.

Světlana Koktová
oddělení vzdělávání KA ČR

V dubnu se uskutečnilo další setkání zástupců profesních komor na Úřadu vlády

V letošním třetím čísle časopisu Auditor jsme informovali o první schůzce zástupců profesních komor na Úřadu vlády České republiky, která se uskutečnila 3. března. Další setkání ve Strakově akademii se konalo 29. dubna. Za Komoru auditorů ČR se jej zúčastnili prezidentka Irena Liškařová a viceprezident Pavel Kulhavý.

Setkání zahájil ministr pro lidská práva, rovné příležitosti a legislativu a předseda Legislativní rady vlády Jiří Dienstbier. V průběhu jednání pracovníci Úřadu vlády představili souhrnný přehled norem v plánu legislativních prací vlády na rok 2015 členěný podle zájmu komor. Komory vyjádřily zájem připomínkovat především nový zákon o veřejných zakázkách a daňové předpisy. Komory také zdůraznily nutnost koncepčního uchopení nástrojů „eGovernmentu“, mimo jiné v souvislosti s výkonem jejich činnosti (nahlížení do registrů atp.).

Zástupci Úřadu vlády dále prezentovali výsledky srovnávacího dotazníkového šetření u jednotlivých profesních komor. Kromě srovnání regulace práv a povinností členů byly porovnávány například počty členů, zaměstnanců, kárných či disciplinárních řízení, ale

také spokojenost jednotlivých komor s gesčními resorty.

Třetí jednání profesních komor na Úřadu vlády se uskuteční na konci června 2015. O jeho průběhu a výsledcích vás budeme opět informovat.

Pavel Kulhavý
viceprezident Komory auditorů ČR



Prezidentkou Svazu účetních je opět Jana Pilátová

Dne 11. května se v Praze konal X. sněm Svazu účetních. Součástí sněmu byly také volby do volených orgánů svazu, kterými jsou Hlavní výbor a Revizní komise.

Do Hlavního výboru byli zvoleni prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc., Mgr. Ing. Magdaléna Králová, Mgr. Jana Nováková, Martin Petr, Ing. Jana Pilátová, Ing. Karel Smetana, Ing. Dana Kmeť Vanke. Na prvním zasedání Hlavního výboru téhož dne byli také zvoleni

noví statutární zástupci – prezidentka Jana Pilátová, viceprezidenti Martin Petr a Magdalena Králová.

Předsedou Revizní komise byl zvolen Radek Húska a místopředsedou Ing. Jaroslav Veselý. Členy Revizní komise jsou Ing. Julie Kukanová, Ing. Zdeňka Vlčková a Ing. Marek Polický.

IFAC zveřejnil návrh strategie na období 2016–2018

Začátkem května 2015 zveřejnila Mezinárodní federace účetních (IFAC) návrh programu plnění členských povinností pro roky 2016–2018. Nová strategie obsahuje zásadní změny a vylepšení především v oblasti monitoringu a výkaznictví. Strategie by měla zvýšit přístupnost a použitelnost nejnovějších informací ze strany IFAC a zároveň by měla sloužit jako globální

zdroj informací o stavu přijímání mezinárodních norem v jednotlivých členských státech.

IFAC vyzývá všechny zúčastněné strany, aby se vyjádřily k navrhované strategii buď prostřednictvím on-line průzkumu nebo přímo na e-mailovou adresu compliance@ifac.org, a to nejpozději do 3. července 2015.

Nový materiál IFAC týkající se řízení rizik

IFAC také vydala v květnu nový materiál týkající se řízení rizik (Risk Management) jako nedílné součásti řízení podniku. Materiál si klade za cíl demonstrovat správnou integraci řízení rizik, včetně vnitřních kontrol, do správy, řízení a provozu organizace. Současně poskytuje nápady a návrhy, jak lze takové integrace dosáhnout.

Dokument je použitelný pro všechny organizace bez ohledu na velikost nebo strukturu, ať už soukromé

nebo veřejné, které se snaží zlepšit svůj risk management.

Interaktivní příručka From Bolt-on to Built-in je k dispozici na webu www.ifac.org v části About IFAC – Publications & Resources.

Dagmar Palková
oddělení metodiky KA ČR

Kontrola kvality auditorské činnosti ve druhé polovině roku 2014

Pololetní zpráva o činnosti Dozorčí komise Komory auditorů ČR za druhé pololetí 2014 byla vypracována v souladu s § 35 odst. 3 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech (ZoA). Dozorčí komise vyhotovuje tuto zprávu za každé kalendářní pololetí. Zpráva je předkládána Radě pro veřejný dohled nad auditem.

Jednání dozorčí komise

Dozorčí komise zasedla ve druhém pololetí 2014 ve dnech 15. července, 2. září, 6. října, 4. listopadu a 9. prosince 2014.

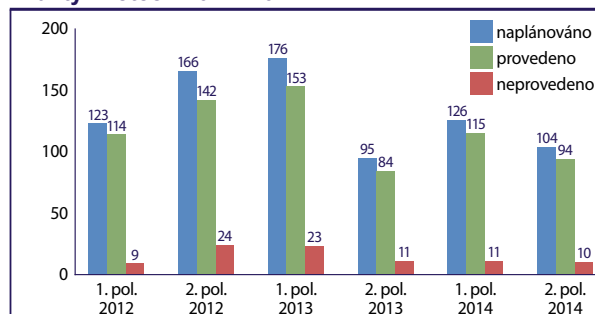
V rámci svých zasedání dozorčí komise vždy projednávala provedené kontroly kvality a jejich závěry, mimořádné kontroly kvality a podněty k nim přijaté, informace z monitoringu tisku, informace ze zasedání kárné komise, informace z RVDA, rámcový plán kontrol kvality a jeho změny a vypořádání připomínek ke zprávám z kontrol kvality (pokud byly zaslány).

Naplánované a realizované kontroly

Vývoj počtu naplánovaných, provedených a neuskutečněných kontrol v období 2012–2014 je zobrazen v grafu 1.

Dozorčí komise měla na druhou polovinu roku 2014 naplánováno 104 kontroly kvality, přičemž provedeno

Graf 1: Počet plánovaných a provedených kontrol kvality v letech 2012–2014



bylo 94 kontrol kvality, a to včetně jedné mimořádné kontroly kvality.

Z celkového počtu 10 neprovedených kontrol bylo devět kontrol kvality z vážných zdravotních důvodů auditorů přesunuto na rok 2015 či 2016 a jedna kontrola kvality nebyla provedena z důvodu úmrtí auditorky.

Dále dozorčí komise provedla jedno mimořádné šetření u jednoho auditorského subjektu.

Součástí počtu 94 provedených kontrol v druhém pololetí 2014 byla i jedna mimořádná kontrola kvality, a to z důvodu podání podnětu. Na průběh této kontroly dohlíželi zástupci RVDA.

Kontroly kvality byly vykonávány ve většině případů dvoučlenným týmem skládajícím se z jednoho kontrolora kvality, tj. zaměstnance komory z oddělení kontroly kvality (dále i OKK), a jednoho člena dozorčí komise (dále i DK). Při kontrolách kvality u větších firem se pak kontrolní skupina skládala v průměru z tří až pěti kontrolorů (členů OKK a DK).

Ukončení řízení spojených s kontrolní činností

Na základě zpět doručených zpráv z kontrol kvality, s jejichž obsahem tak byli auditoři seznámeni, bylo na zasedáních DK (v období červenec až prosinec 2014) v souladu s § 13 odst. 8 Dozorčího řádu uzavřeno celkem 98 kontrol kvality.

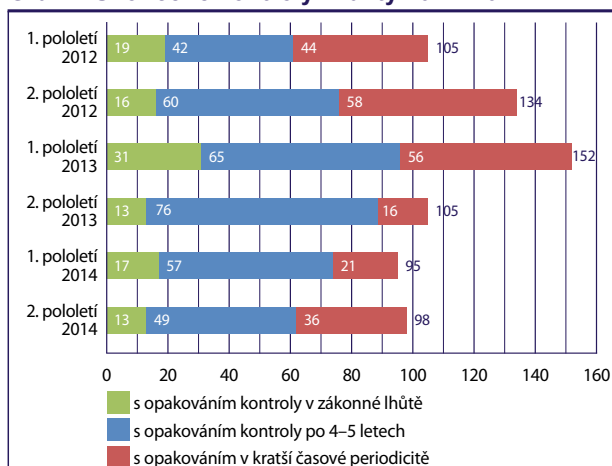
Z celkového počtu 98 uzavřených kontrol kvality v druhém pololetí 2014 se u 13 zkontrolovaných subjektů předpokládá opakování kontroly v zákonem stanovené lhůtě, tj. v šestileté periodě (u devíti auditorických subjektů, které neauditují subjekty veřejného zájmu – SVZ) či tříleté periodě (u čtyř auditorických subjektů auditujících SVZ).

U 49 zkontrolovaných subjektů je (z důvodu zjištění méně závažných nedostatků) provedení následné kontroly plánováno v mírně zkrácené lhůtě, a to po 4–5 letech.

Pro 36 zkontrolovaných subjektů je opakování kontroly vzhledem ke zjištěným nedostatkům naplánováno v kratší časové periodicitě jednoho roku až tří let (z toho u sedmi subjektů provádějících audit SVZ a 29 subjektů, které neauditují SVZ).

Uzavřené kontroly kvality a jejich začlenění do jednotlivých kategorií jsou zobrazeny v grafu 2.

Graf 2: Ukončené kontroly kvality 2012–2014

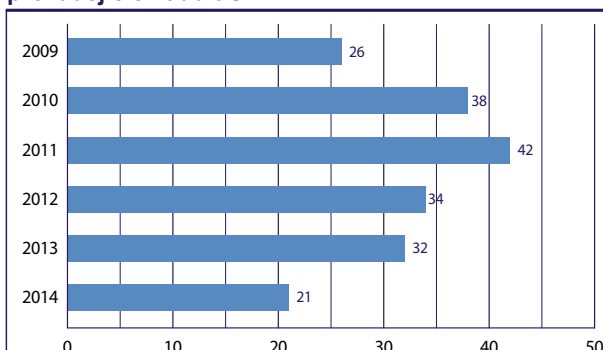


Kontroly auditorů, kteří ověřují subjekty veřejného zájmu

Ve druhé polovině roku 2014 bylo provedeno šest kontrol kvality u auditorů ověřujících SVZ. Celkem bylo v roce 2014 provedeno 21 kontrol kvality auditorů s těmito významnými účetními jednotkami.

Počet provedených kontrol kvality u auditorů s portfoliem SVZ za období let 2009–2014 je uveden v grafu 3.

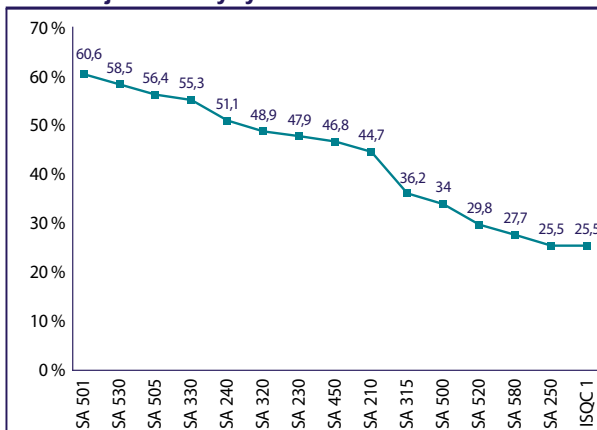
Graf 3: Počet provedených kontrol kvality u auditorů provádějících audit SVZ



Nedostatky zjišťované při kontrolách kvality

Při kontrolách kvality auditorické činnosti se zjištění opakují s různou četností. Dále uvedený přehled je sumarizací nejvíce se opakujících nedostatků zjišťovaných při kontrolách kvality. Vychází z hodnocení kontrolních skupin a posouzení dozorčí komise a nesporně může být ovlivněn i subjektivním vyhodnocením závažnosti nedostatku. Přehled vychází ze sumarizace evidovaných nedostatků u provedených kontrol kvality ve druhé polovině roku 2014 a je řazen podle jejich četnosti.

Graf 4: Zjištěné chyby v %



Důkazní informace (ISA 501)

Auditoři často nedostatečně dokumentují svou účast při fyzické inventuře zásob. Auditor je povinen (pokud jsou zásoby materiálně významné) získat dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a skutečném stavu zásob.

Při kontrolách kvality je častým zjištěním to, že auditor deklaruje svou účast u fyzické inventury zásob, ale do svého spisu neuvede, kdy a jak vlastní inventura probíhala a zda inspekce zásob byla prokázána nejen jejich existence, ale zhodnocen i jejich stav a zda byly dodrženy pokyny vedení upravující postupy při fyzických inventurách.



Výběr vzorků (ISA 530)

Metoda výběru vzorku, jeho struktura a rozsah je na odborném úsudku auditora. Auditor však musí zohlednit účel auditorského postupu a charakteristiky základního souboru, z něhož bude vzorek vybrán. Je povinen vybrat tak velký vzorek, aby mohl snížit výběrové riziko na přijatelnou úroveň.

Častým nedostatkem je chybějící dokumentace metody výběru vzorku, jeho rozsah a návaznost na zvolenou výši rizika. V dokumentaci auditorů většinou chybí i vyhodnocení výsledků vzorku a auditorských procedur včetně zhodnocení, zda poskytuje přiměřený základ pro závěr o základním souboru, který byl testován.

Externí konfirmace (ISA 505)

Ve spisech auditorů je často uveden záznam, že k ověření zůstatků účtů pohledávek a závazků byly využity externí konfirmace. Tato procedura, její průběh a její vyhodnocení však již nebývá ve spisech zdokumentována. Častým nedostatkem je i nedostatečná dokumentace náhradních auditorských postupů v případech, kdy externí konfirmace využity nejsou buď vůbec nebo výsledky postupů získávání externích konfirmací nejsou spolehlivé.

Při kontrolách kvality bylo zaznamenáno, že velká část auditorů při své auditorské činnosti nevyužívá bankovní konfirmace. Použití externích konfirmací banky poskytuje vyšší míru ujištění, neboť obsahuje informace nejen o zůstatcích běžného účtu, ale i informace o bankovních úvěrech, zárukách, zástavách apod.

Auditor je také povinen identifikovat riziko soudních sporů a ve svém spise zdokumentovat s tím související auditorské procedury. Jde např. o právní konfirmace či jinou komunikaci ohledně identifikování všech probíhajících soudních sporů a případných nároků, jež se účetní jednotky týkají.

Reakce na vyhodnocená rizika (ISA 330)

V auditní dokumentaci nebývá vždy uvedeno, jaké auditor navrhl a provedl auditorské postupy v reakci na vyhodnocená rizika. Auditor může zvolit

substantivní přístup (provádění testů věcné správnosti), nebo provádět testy kontrol. Zásadní vliv na vyhodnocené riziko má posouzení vnitřního kontrolního prostředí auditované účetní jednotky, kvalita a kvantita důkazních informací atd. Vhodným dokumentačním prostředkem je zpracování kvalitní strategie auditu a plánu auditu, které však často bývají vyplněny pouze formálně.

Podvody (ISA 240)

Hodně frekventovaným zjištěním při kontrolách kvality je absence dokumentace ohledně posouzení rizika podvodu a s tím související komunikace s vedením klienta, jeho statutárními orgány a osobami pověřenými řízením. Dále pak absence provedení auditorských postupů, které na tato rizika reagují.

Aplikace hladiny významnosti (ISA 320)

Hladina významnosti (materialita) je často stanovena pouze formálně a bez uvedení vlivů zvažovaných při jejím určení. V auditorských spisech není zdokumentována její provázanost na vyhodnocená rizika, výběr vzorku, vyhodnocení auditorských postupů a zhodnocení zjištěných nesprávností. Často také bývá opomenuto stanovení prováděcí hladiny významnosti.

Dokumentace auditu (ISA 230)

Všeobecně lze konstatovat, že největší nedostatky jsou nalézány v oblasti souladu spisu auditora s ISA 230. V auditní dokumentaci často bývají nedostatečně zdokumentovány testy věcné správnosti tak, aby dokumentace umožnila jinému auditorovi posoudit, jaký konkrétní test byl proveden a jaký cíl sledoval, jaký byl jeho rozsah a zda je závěr vyplývající z testu adekvátní. S vazbou na nedostatečně zdokumentovanou metodu výběru vzorků nebývají uvedeny charakteristické identifikační znaky konkrétních testovaných položek nebo záležitostí a neprůkazným způsobem nebo zcela opomenuta je povinnost auditora zdokumentovat projednání významných záležitostí s vedením a s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky.

Spis tak v mnoha případech není, bez další detailní diskuse s auditorem, průkazným materiálem poskytujícím informace o provedené auditorské činnosti, rizicích, postupech a závěrech daného auditu.

Vyhodnocení nesprávností (ISA 450)

Nesprávnosti zjištěné na vzorku transakcí nebo zůstatků nebývají posouzeny z hlediska možného vlivu na účetní zůstatky. Po opravení jednotlivých zjištěných nesprávností bývá učiněn závěr o správnosti celkového zůstatku bez rozšíření testu. V některých případech ve spisech chybí celkové vyhodnocení všech zjištěných nesprávností (vč. historie oprav) a závěry auditora.

Podmínky auditních zakázek (ISA 210)

Smlouvy o provedení auditu často nedostatečně definují prováděné služby a neobsahují veškeré náležitosti stanovené mezinárodními standardy pro audit (ISA). Např. odkaz na příslušný rámec účetního výkaznictví, odpovědnost vedení za sestavení účetní závěrky, za vnitřní kontrolní systém. Audit je v souladu s ISA založen na předpokladu, že vedení uznává a uvědomuje si své odpovědnosti.

Identifikace a vyhodnocení rizik (ISA 315)

Ve spisech nebývá dostatečně zdokumentováno posouzení vnitřního kontrolního systému, informačního systému vč. předávání informací, získání znalostí o účetní jednotce. Případně jsou zdokumentovány pouze formálně bez identifikace souvisejících rizik. Často je opomíjeno dokumentování poznání právních předpisů, kterými se účetní jednotka musí řídit, a z toho vyplývající rizika (např. riziko sankce za porušení určitého právního předpisu).

Důkazní informace (ISA 500)

Dokumentace provedených postupů zaznamenává ve spisech auditorů vždy neobsahuje vysvětlivky a popis, co a proč bylo provedeno a s jakým výsledkem. Není tak doložen rozsah provedených auditorových postupů, jejich výsledky a získané důkazní informace. Dále pak není jasné, jaké významné záležitosti z auditu vyplynuly a jaké jsou závěry týkající se těchto záležitostí.

Při dokumentaci povahy, načasování a rozsahu provedených auditorových postupů je auditor povinen zaznamenávat charakteristické identifikační znaky konkrétních testovaných položek nebo záležitostí.

Analytické postupy (ISA 520)

Auditoři ne vždy dokumentují navržené a následně provedené analytické postupy na konci auditu, které by jim měli pomoci formulovat celkový závěr o tom, zda účetní závěrka odpovídá jejich poznatkům o auditované účetní jednotce. Analytické postupy zahrnují porovnání aktuálních finančních informací se srovnatelnými informacemi za předchozí období, příp. s předpokládanými výsledky účetní jednotky (odhady auditora nebo odhady ekonomického oddělení) nebo s obdobnými informacemi v rámci odvětví. Analytické postupy, které jsou prováděny krátce před dokončením auditu, mohou rovněž auditorovi naznačit existenci dříve nezaznamenaného rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností.

Písemná prohlášení (ISA 580)

V písemných prohlášeních vedení někdy chybí bod o uznání odpovědnosti vedení za navržení, zavedení a prosazování vnitřního kontrolního systému, který má sloužit k prevenci a odhalování podvodů. Auditoři opomíjejí i některé další požadavky ostatních ISA

na specifická prohlášení. Často bývá prohlášení vedení chybně datováno. Vzhledem k tomu, že písemné prohlášení je nezbytný důkazní materiál, mělo by být datováno co nejbližší vydání zprávy auditora.

V případech existence neopravených nesprávností auditoři nezískávají písemné prohlášení vedení o přesvědčení, že jejich dopad na účetní závěrku jako celek je nevýznamný vč. přílohy, obsahující soupis takových položek.

Právní předpisy (ISA 250)

V kontrolovaných spisech není vždy založena dokumentace dokládající seznámení se s problematikou auditované společnosti a jejího podnikatelského prostředí, dokládající přehled o rámci právních předpisů vztahujícím se k činnosti účetní jednotky a odvětví, ve kterém působí, a vyhodnocení případných rizik.

Nedostatky zjištěné v druhé polovině roku 2014 ve srovnání s minulými pololetími ukazují, že nejsou stále dostatečně dokumentovány požadavky stanovené v ISA 501, ISA 530, ISA 505, ISA 330, ISA 240, ISA 320. Častým nedostatkem, zjišťovaným při kontrolách kvality, je nedodržení ISA 530, tj. dokumentace metody výběru vzorku a samotného testování z hlediska daného účelu a ISA 501 – Důkazní informace.

Petra Fridrichová

oddělení kontroly kvality auditorové činnosti KA ČR



Financování sportu a jeho ekonomické přínosy



Ondřej Špaček



Libor Štěpánek

Sportem označujeme veškeré tělesné a duševní aktivity moderního člověka. Je možné jej definovat jako aktivitu, kterou provozují jednotlivci individuálně nebo organizovaně za účelem dosažení nebo vylepšení své fyzické a psychické kondice. Tato pohybová aktivita má jasně daná pravidla s ohledem na soutěžní charakter, jelikož dochází k poměřování sportovních výkonů. Cílem sportu je tedy v neposlední řadě také rozvíjet společenské vztahy a dosáhnout lepších výsledků na všech možných úrovních. Mimo jiné jej lze využívat k prevenci sociálně patologických jevů. Sport je primárně vymezen jako pohybová aktivita, aby bylo možné vyloučit činnosti, v nichž se soutěží výhradně pomocí duševních schopností nebo kde hraje velkou roli štěstí a náhoda (například počítačové nebo hazardní hry).

Sport se v České republice těší poměrně velké přízni populace a má výrazný potenciál sdružovat a oslovovat veřejnost, a to bez ohledu na věk či původ. Tímto významně posiluje společenskou soudržnost a pomáhá vytvářet integrovanější společnost. Zvláště pak u mladých lidí, lidí zdravotně postižených a lidí pocházejících ze znevýhodněných poměrů je sport vhodným nástrojem pro zlepšení kvality jejich života.

Je neoddiskutovatelné, že sport plní, kromě tělesné, především výchovně-vzdělávací funkci. Dochází k fyzickému rozvoji jedince, k rozvoji poznání, vědomostí a osobnosti člověka jako celku. Sport má ale pro společnost také významný ekonomický přínos. Sportovní odvětví představuje dynamický segment, který může sloužit jako nástroj pro místní a regionální rozvoj, obnovu měst a pro rozvoj obcí. Platí zde přitom



oboustranný vztah – ekonomika vytváří pro rozvoj sportu příznivé podmínky a sport napomáhá rozvoji národní ekonomiky. Do ekonomiky obecně přispívá pořádání a organizace sportovních akcí, výstavba zařízení pro sportovní činnost, obchod se sportovním zbožím, služby jako posilovny a fitcentra, doprava sportovců a diváků, cestovní ruch, modernizace sportovní infrastruktury a další. Sport má v současnosti dopad také do oblasti vzdělávání, výzkumu a lékařství.

Mezi neodmyslitelné přínosy sportu tak patří především kladný vliv na zdraví sportovně aktivního jedince, ale i pozitivní sociální a psychologické efekty. V celé Evropské unii je sport považován za důležitou veřejně prospěšnou činnost, která má široké spektrum přínosů. Sport vytváří přidanou hodnotu ve výši stovek miliard eur ročně a vytváří miliony pracovních míst.

Vymezení sportu

Navzdory diskuzím, co je ještě sport a co už je hobby, lze sportovní činnost vymežit do několika oblastí. Jde o úroveň profesionální, vrcholovou a výkonnostní a tzv. sport pro všechny.

Profesionální bývají označovány takové sportovní aktivity, jichž se účastní profesionálové, kteří jsou za své sportovní výkony placeni. Profesionální sportovní kluby a organizace sdružují sportovce, kteří se účastní kolektivních her a aktivit na profesionální úrovni. Mezi zdroje financování těchto závodníků patří především vstupné na akce, reklama a mediální vysílací práva. České profesionální sportovce podporuje státní Sportovní reprezentace České republiky, která je zajišťována národními sportovními svazy. Ty řídí a podporují činnost svých členů v mezinárodních organizacích a na mezinárodních sportovních akcích. Systém státní podpory sportovní reprezentace a systém výchovy sportovních talentů je na mládežnické úrovni mj. realizován prostřednictvím sportovních středisek, sportovních center mládeže a vrcholových sportovních center mládeže. V České republice bylo v roce 2011 evidováno cca 1,6 milionu organizovaně sportujících osob.

Výkonnostní sport představuje zájmovou činnost ve sportovních klubech. Vychází z individuálních podmínek, je organizovaný a má pravidelné soutěže v diferencovaných věkových a výkonnostních kategoriích řízených jednotlivými sportovními svazy. Vrcholový sport znamená nejvyšší výkonnostní úroveň sportu. Přesahuje volný čas, je selektivní podle míry talentu a tréninkových možností. Životní režim vrcholových sportovců se přizpůsobuje požadavkům sportu. Jejich činnost se tak stává určitým společenským závazkem a posláním. Vrcholoví sportovci se stávají „producenty“ hodnot, jejichž „spotřebitelem“ je veřejnost. Nároky na řízení vrcholového sportu (trénink,

organizace aj.) většinou přesahují možnosti dobrovolného zajištění. Počet individuálně sportujících neregistrovaných osob je v ČR necelé 2 miliony.

Sport pro všechny neboli rekreační sport je široce rozšířený a přístupný, s velkým spektrem pohybových aktivit. Patří sem soutěžní i nesoutěžní aktivita ve volném čase, více nebo méně systematická, organizovaná (v rámci klubů, sdružení, různých zájmových organizací, placené služby) či neorganizovaná. Motivací a hodnotami jsou pohybové vyžití, zábava, sociální kontakt, udržení či zlepšení zdravotního i psychického stavu a kondice, soutěžní aspekt. Sport dětí a mládeže může sehrát významnou roli v tělesném, duševním a sociálním vývoji. Rekreační sport je nejrozšířenější činností v ČR, evidujeme více než 3 miliony příležitostných sportovců.

Sportovní odvětví

Pro účely kalkulace ekonomického přínosu sportu lze sport klasifikovat do několika odvětví – samotnou sportovní činnost, sportovní akce, sportovní infrastrukturu a ostatní. Sportovní činnost lze definovat jako již popsanou tělesnou aktivitu. Naopak sportovní akce se rozumí „divácký sport“ nebo příležitost, při níž lidé podávají sportovní výkony, které sledují diváci na místě nebo z domova prostřednictvím médií. Ať už se jedná o mistrovství Evropy v halové atletice nebo mistrovství světa v ledním hokeji, atraktivní sportovní akce pravidelně lákají diváky ze zahraničí a ze všech regionů České republiky. Organizace sportovních událostí má tak nezanedbatelný přesah na cestovní ruch a další příjmy do veřejných rozpočtů.

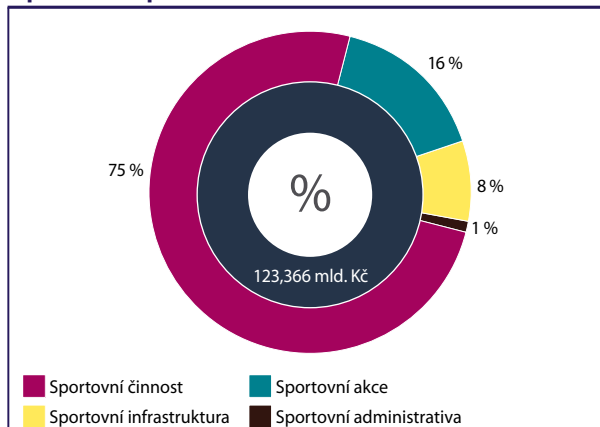
Sportovní akce se neobejdou bez sportovní infrastruktury, která se dělí dle charakteru na exteriérová a interiérová zařízení, multifunkční areály a regenerační zařízení. Dále lze tato zařízení členit dle vlastnické a provozní struktury, kdy sportovní areály mohou vlastnit sportovní organizace, školy, města a obce nebo soukromá zařízení. Do posledního odvětví, které obsahuje ostatní činnosti spojené se sportem, lze zahrnout činnost související se sportovním vzděláváním a výzkumem, sportovním lékařstvím, dopingovou kontrolou a také sportovní administrativu.

Ekonomická spotřeba ve sportu

Ekonomickou spotřebu ve sportu lze podobně rozdělit do několika odvětví, a to na výdaje sportovců a spotřebu finančních prostředků při sportovní činnosti (obecně také podporu sportu ze státního rozpočtu a z veřejného sektoru). Dále sem lze zařadit spotřebu účastníků a diváků, náklady na sportovní infrastrukturu a spotřebu, která je determinována sportovní administrativou. Celkově finance spotřebované v jednotlivých odvětvích za rok 2011 čítaly 123,4 miliardy korun. Největší část spotřeby patřila do oblasti sportovní činnosti, téměř 75 procent. Dalších 16 procent nákladů vytvořily sportovní akce a dále pak více než

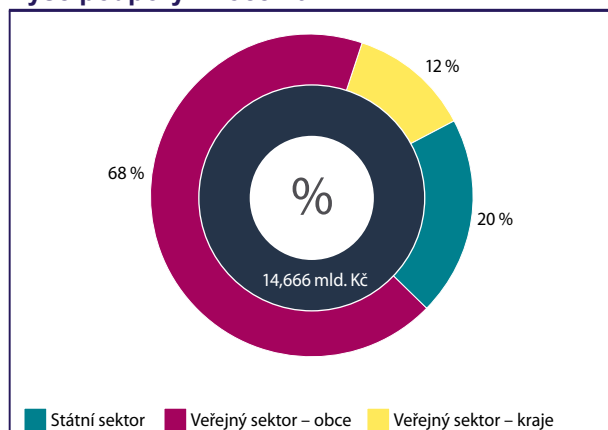
8 procent tvořila spotřeba v rámci investic a provozu sportovní infrastruktury. Spotřeba související se zajištěním sportovní administrativy nesla nejmenší podíl 0,5 procenta nákladů.

Spotřeba sportu v ČR v roce 2011



V České republice bylo v roce 2011 evidováno na 6,4 milionu sportovců. Z rozpočtů státního a veřejného sektoru bylo na sportovní činnost vynaloženo 14,7 miliardy korun. Nejvyšší podíl podpory sportovců tvořily obecní rozpočty, dále státní sektor s téměř 3 miliardami korun. Průměrné roční výdaje samotných sportovců na sport dle intenzity sportovní činnosti dosáhly 18 985 Kč na registrovaného sportovce mimo rozpočet klubu, 8 431 Kč na neregistrovaného sportovce (intenzivní činnost) a 2 108 Kč na rekreačního sportovce.

Výše podpory v roce 2011



Náklady na financování sportovní činnosti v roce 2011 dosáhly hodnoty 92,4 mld. Kč. Nejvýznamnější zdroj financování obecně tvoří samotní registrovaní sportovci, kteří mimo rozpočet sportovních klubů sami financují sportovní činnost z 61 procent (56,8 mld. Kč). K dalším významným zdrojům se řadí náklady neregistrovaných sportovců provozujících intenzivní sport (16 procent) a náklady rekreačních sportovců (7 procent). Náklady hrazené ze státních a veřejných rozpočtů a sportovních klubů pro zajištění sportovní činnosti činily 7,3 procenta.

V roce 2011 navštívilo sportovní akce celkově 8 milionů sportovců, z nichž 95 procent tvořili rezidenti. Sportovci celkem na všech akcích strávili 12,4 milionu dnů a využili i další služby, především pak ubytovací a stravovací. Během sportovních akcí bylo sportovci realizováno zhruba 6,4 milionu přenocování. Každý zahraniční sportovec na sportovní akci v průměru utratil 2 046 Kč a tuzemský 949 Kč. Průměrně český návštěvník během události utratil 495 Kč, návštěvník ze zahraničí zaplatil 1 639 Kč.

Celkové náklady na sportovní akce v roce 2011 tvořily téměř 20 miliard Kč. Čtvrtinový podíl na nákladech nesly finance spojené s přímou organizací akcí. Podobnou účast na nákladech se 24,4 procenta tvořily také dopravní náklady účastníků a diváků. Nejvyšší však byla spotřeba účastníků vytvořená náklady na ubytování, stravu a nápoje během akcí. Diváci celkově utratili 6,62 miliardy Kč.

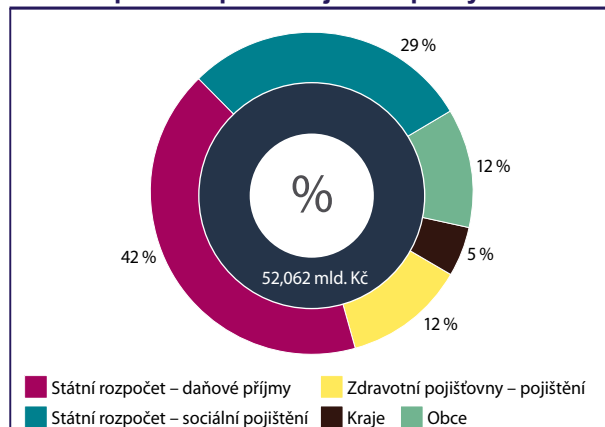
Údržba a obnova sportovních zařízení placená ze státních nebo veřejných rozpočtů či hrazená sportovními kluby představuje náklad na sportovní infrastrukturu. V roce 2011 tyto náklady činily 10,4 miliardy Kč. Sportovní administrativa vytvořila náklady v hodnotě 622 milionů Kč.

Hlavní přínosy plynoucí ze sportu

Nejvyšší spotřeba ve sportu je zaznamenána u sportovní činnosti. Z pohledu zdrojů čerpání financí tvoří nejvyšší podíl domácnosti s 98,3 mld. Kč, následované státním a veřejným sektorem s 14,7 mld. a sportovními organizacemi s 10,4 mld. Kč. Multiplikačním modelem lze vyčíslit reálné přínosy veřejným rozpočtům. Modely zohledňují co největší počet faktorů, které mohou mít přímý či nepřímý dopad na konečnou bilanci sportu ČR. Z celkové spotřeby 123,4 mld. Kč – na infrastrukturu, sportovní činnosti, organizaci akcí, gastronomii, ubytování, vybavení, dary, zboží, dopravu a administrativu – byly modelem kalkulovány celkové tržby v multiplikaci – 246,6 miliardy Kč, tedy v dvousetprocentní hodnotě původních nákladů.

Státní a veřejné rozpočty z uvedených oblastí za rok 2011 získaly 52,1 mld. Kč. Jednoznačně největšího

Členění přínosů pro veřejné rozpočty v r. 2011



přínosu dosahují platby DPH s 21,7 mld. Kč následované výběrem sociálního pojištění ve výši 15,3 mld. Zdravotní pojištění přineslo do veřejných rozpočtů 6,3 mld. Kč. Příjmy pak byly poměrově rozděleny mezi státní rozpočet jako daňové příjmy a ve formě sociálního pojištění, a dále také mezi zdravotní pojišťovny. Fakt, že zodpovědnost nad přerozdělením přínosů není na straně regionů, ale na straně centrály, může nést rizika. Finance jsou totiž přerozdělovány ne podle skutečného stavu potřeby, ale podle určených koeficientů. Místa s vyšší hustotou osídlení a vyšší potřebou jsou pak mnohdy podfinancována, jelikož má hodně obyvatel České republiky nahlášeno trvalé bydliště v menších obcích a městech. Do rozpočtů krajů však sport za rok přispěl 2,6 miliardy Kč a rozpočty obcí získaly 6,4 miliardy Kč.

Dalším přínosem sportu je počet vytvořených pracovních úvazků. Průměrný počet plných pracovních úvazků v kumulaci vzniklých v souvislosti se sportem (včetně návazných multiplikačních efektů) za rok dosáhl 187 270. Nejvíce odpracované práce bylo zaznamenáno v odvětví spojeném s vybavením, zbožím a dary, celkem 54 494 pracovních úvazků. Sportovní infrastruktura a činnost generují průměrně 45,5 tis. pracovních úvazků. Vzniklé pracovní úvazky mají průměrnou hodnotu hrubé mzdy 20 759 Kč.

Obecně vykazuje státní sektor významnou výši pozitivního salda, kdy přínosy jsou téměř jedenáctkrát vyšší než podíl státního sektoru na financování sportu. Naopak saldo obcí je záporné, tedy přínosy plynoucí ze sportu pokryjí pouze cca 64 procent podpory poskytované z obecních rozpočtů. Z pohledu podílu sportu v České republice na HDP, dosáhla jeho výše v roce 2011 celkem 2,7 procenta, což je srovnatelný podíl například chemického průmyslu. Na celkové zaměstnanosti v ČR se sport podílel 3,8 procenta.

Další přínosy plynoucí ze sportu

Sportovní činnost má mj. pozitivní vliv na reprezentaci země v zahraničí a může tak ušetřit část prostředků, které stát vynakládá na marketingové kampaně. Kladný přínos sportu pro vytváření pozitivního obrazu České republiky v zahraničí potvrdila i analýza článků prestižního deníku New York Times. Téměř tři čtvrtiny článků, ve kterých bylo jméno České republiky zmíněno v pozitivním smyslu, se týkalo oblasti sportu. K propagaci České republiky v zahraničí totiž sport přispívá mimořádnými úspěchy jednotlivců a týmů. Dobrým příkladem jsou zlaté medaile českých hokejistů z olympijských her v Naganu a z mistrovství světa v roce 2010 nebo 2006, vítězství Petry Kvitové ve finále Wimbledonu 2011 a 2014 a Turnaji mistryň 2011, stříbrné medaile českých basketbalistek z mistrovství světa 2010 a další. Mimořádné sportovní osobnosti jako Jaromír Jágr, Petr Čech nebo Petra Kvitová, které dlouhodobě dosahují excelentních výkonů na mezinárodní scéně, pak výrazně přispívají

k propagaci země a zvyšování povědomí o České republice.

Výrazným přínosem je sport pro oblast zdravotnictví. Na ekonomickém fóru v Davosu v roce 2009 bylo konstatováno, že „každý dolar investovaný do sportu ušetří čtyři dolary ve zdravotnictví“. A každých 100 Kč investovaných do prevence nadváhy a obezity v České republice ve formě sportu ušetří ekonomice 253 Kč. Sport je nástrojem, který zvyšuje fyzickou kondici obyvatelstva a poskytuje možnost relaxace a obnovy sil aktivní formou. Nabízí ale také aktivní formu prevence obezity, kardiovaskulárních chorob, diabetu, rakoviny, onemocnění napadajících svaly a kosti a snižuje riziko klinických depresí. Roční náklady spojené s těmito nemocemi tvoří přibližně 74 miliard Kč. Investicí do sportu s cílem zvýšit podíl aktivních i rekreačních sportovců o 1 procento by se dosáhlo snížení počtu nemocných o 5 200 a úspory výdajů na léčbu ve výši 697 milionů Kč ročně.

Mezi nevýznamnější sociální přínosy sportu patří společenská integrace bez ohledu na věk, pohlaví, národnost, výchovný charakter sportování, spolupráce napříč všemi věkovými kategoriemi, pozitivní dopad na sociální integraci a rovnost postavení žen a mužů, respekt vůči kolektivu, disciplína a férové chování. V oblastech s nízkou sociální integrací určitých společenských skupin může nízká nabídka sportovního vyžití a nedostatečná sportovní infrastruktura nepřímo vést ke zvýšení dětské kriminality, když mládež hledá alternativní využití volného času. Pozitivním příkladem je např. boxerský klub Stanislava Tišera, který již dvacet let dává žižkovské, původně problémové mládeži prostor pro sportovní, a tedy i společenské vyžití. Z jeho tělocvičny určené původně romským dětem je dnes přední pražský boxerský klub, který si Tišer sám od píky vybudoval a kterým již prošly stovky dětí.

Sport přispívá k sociální integraci, je součástí neformálního vzdělávacího procesu a přispívá k zaměstnatelnosti. Vzdělávání prostřednictvím sportu má pozitivní efekty v oblastech prevence předčasného ukončování školní docházky, sportovního výzkumu a vývoje, který inovativně ovlivňuje jiná odvětví lidské činnosti. Dobrým příkladem propojení vzdělání a sportu je francouzský program ICAPS (Zásah zaměřený na fyzickou aktivitu a sedavé návyky dospívajících), víceúrovňový program pro mladistvé, školy, rodiče, učitele, mladé pracující, kluby a další. Jeho cílem je povzbudit mladé lidi k vyšší fyzické aktivitě a nabízet příležitosti v rámci škol i mimo ně. Výsledky z prvních let jsou kladné a ukazují, že opatření s cílem snížit obezitu mohou být úspěšná.

Sport a loterijní zákon

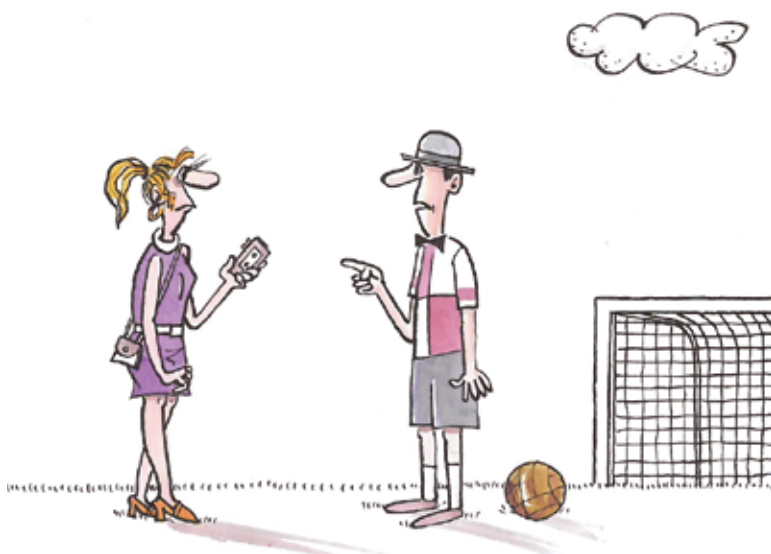
Důležitou roli ve financování sportu hrají loterijní společnosti. Finanční prostředky z výtěžků loterií, sázkových her a hazardu vůbec začaly plynout do sportovního prostředí počátkem 90. let. Podpora loterijních

společností do sportovního prostředí tak má potenciál výrazně zaplnit mezeru ve financování sportu. Od 90. let však loterijní prostředí prošlo několika zásadními změnami.

První zákon upravoval sázkový a loterijní trh v roce 1990. Společnosti odváděly 90 procent výtěžku z provozování loterií, tombol a ze sportovních sázkových her a 10 procent z provozování kurzových sázek, sázkových her v kasínech a ze sázkových her provozovaných pomocí zvláštních žetonů na sociální, zdravotní, osvětové nebo jinak veřejně prospěšné účely. Sjednocení systému odvodů pro všechny loterijní společnosti přišlo v roce 1998. Od roku 1998 také funguje nový princip výpočtu odvodu na veřejně prospěšné účely (dále jen VPÚ) a byla rozšířena definice VPÚ o sportovní, kulturní a ekologický účel. Zásadní novela zákona přišla v roce 2012, ta zrušila přímé odvody na veřejně prospěšné účely a zavedla jednotný odvod do státního rozpočtu, tzv. loterijní daň ve výši 20 procent.

Od roku 2014 si mohou provozovatelé loterií a kurzových sázek snížit zákonem předepsané odvody až na 25 procent o částku, kterou poskytnou jako peněžitý dar Českému olympijskému výboru (dále jen ČOV). Peníze jsou rozdělovány na sport dětí a mládeže a nezáleží na tom, zda jde o olympijské či neolympijské sporty nebo tělovýchovné organizace. Odvody závislé na hospodářských výsledcích jednotlivých provozovatelů loterií a kurzových sázek byly například za rok 2014 celkem 443,6 milionu Kč.

Od roku 2014 může ČOV čerpat finanční příspěvky a přerozdělovat zejména na sport mládeže. Vzhledem k tomu, že kvůli kauze společnosti Sazka (do té doby nejvýznamnější přispívající společnost) a loterijnímu zákonu došlo k poklesu alokace finančních prostředků do sportu, jednou z hlavních rolí ČOV je distribuce finančních prostředků na sportovní účely. Dle původních



Hráči dnes nenastoupí, auditor dal našemu klubu červenou kartu.

Kresba: Ivan Svoboda

odhadů sázkových společností měly odvody činit zhruba 430,5 mil. Kč (odhady byly kalkulovány na základě hospodářských výsledků společností za jednotlivá čtvrtletí). Nicméně ČOV obdržel 443,6 mil. Kč díky tomu, že hospodářské výsledky sázkových společností předčily původní odhady.

Současný systém vykazuje oproti původnímu systému vysokou míru transparentnosti ve fázi poskytnutí daru ze strany loterijních společností i ve fázi přerozdělení dalším příjemcům. Poskytnuté dary jsou zveřejňovány na webových stránkách darujícího (loterijní společnosti) i obdarovaného (ČOV), je tedy možná kontrola údajů. Finance jsou příjemcům přerozdělovány v přesně a předem stanoveném poměru přes oficiální národní sportovní federace a organizace. Tyto peníze musí být použity na podporu sportu dětí a mládeže a naopak nemohou být použity na odměny sportovních funkcionářů. V současném systému je přesto prostor pro zlepšení. Ačkoli metodika přerozdělení příspěvků mezi jednotlivé sporty je transparentní, z naší analýzy vyplynulo, že výsledné rozdělení financí není vždy zcela adekvátní. Nejvyšší absolutní částku příspěvku v rámci 80 největších svazů získaly autokluby a nejvyšší částku v přepočtu na mládežnického člena získaly aerokluby, tj. sporty, jež nenaplnují parametry sportu, který je vhodný pro děti a rozvíjí jejich fyzickou zdatnost.

Závěr

Důležitost, s jakou sport jako takový vyplňuje místo ve společnosti a ve zdraví člověka, je hlavním argumentem pro podporu sportu. Důraz na podporu sportu lze taktéž podložit kalkulací ekonomických přínosů sportu v České republice. Ze spotřeby sportu ve výši 123,4 miliardy Kč vzniklé sportovní infrastrukturou, sportovní činností, organizací akcí, gastronomií, ubytováním, vybavením, zbožím, dopravou a administrativou byly za rok 2011 kalkulovány celkové tržby 246,8 miliardy Kč. Průměrně český návštěvník během sportovní události utratil 495 Kč, návštěvník ze zahraničí zaplatil 1 639 Kč. Každý zahraniční sportovec

na sportovní akci utratil 2 046 Kč a tuzemský 949 Kč. Z pohledu podílu sportu v ČR na HDP, dosáhla jeho výše v roce 2011 celkem 2,7 procenta, což je srovnatelný podíl například chemického průmyslu. Na celkové zaměstnanosti v ČR se sport podílel 3,8 procenty. Atraktivní sportovní akce, které pravidelně lákají diváky ze zahraničí a ze všech regionů republiky, tedy mají nezanedbatelný přesah na cestovní ruch a příjmy do veřejných rozpočtů.

Přínosy sportu lze jasně prokázat i v oblasti zdravotnictví. Každých 100 Kč investovaných do prevence nadváhy a obezity v České republice ušetří ekonomice 253 Kč. Investice do sportu s cílem zvýšit podíl aktivních i rekreačních sportovců o 1 procento by také přinesla snížení nemocných o 5 200 a úsporu výdajů na léčbu 697 milionů Kč ročně. Kvalitní a pestrá nabídka sportovního vyžití a dostatečná sportovní infrastruktura pak vede také ke zlepšení psychické i fyzické kondice a k prevenci patologických jevů u dětí, jako je kriminalita, narkomanie či obezita.

Ondřej Špaček
Libor Štěpánek

Ondřej Špaček se věnuje oblasti cestovního ruchu více než 20 let. Ve společnosti KPMG Česká republika je jako manažer zodpovědný za projekty v oblasti cestovního ruchu a volnočasových aktivit, regionálního rozvoje a sportu. Specializuje se na tvorbu strategií a koncepcí a na studie identifikující a kvantifikující přínosy vyplývající ze zkoumaného odvětví, činnosti či projektu.

Libor Štěpánek pracuje jako konzultant v oddělení Management Consulting. Během své kariéry se pohybuje v oblasti poskytování poradenství pro společnosti působící zejména v komerčním sektoru. V poslední době se taktéž zaměřuje na projekty v oblasti financování sportu.



Profesionální sport v ČR a ve světě



David
Procházka

Profesionální sport ve světě

Sport jako nejrozšířenější volnočasová aktivita generuje vhodné podmínky, aby se stal jedním z nejdůležitějších ekonomických odvětví. To se projevuje i na rostoucím ekonomickém významu profesionálního sportu, ať již kolektivního nebo individuálního.

O tom svědčí i vývoj příjmů z vysílacích práv, které získávají organizace zastřešující největší sportovní akce světa (viz tabulka 1).

Tabulka 1 – Příjmy z vysílacích práv: olympijské hry a fotbalové soutěže

Letní OH	mil. USD
1992 Barcelona	636
1996 Atlanta	898
2000 Sydney	1 332
2004 Atény	1 494
2008 Peking	1 739
2012 Londýn	2 569

Zimní OH	mil. USD
1992 Albertville	292
1994 Lillehammer	353
1998 Nagano	514
2002 Salt Lake	738
2006 Turín	831
2010 Vancouver	1 280

Fotbal	mil.
MS 2010	2 408 USD
Premier League	1 875 EUR
Primera División	755 EUR
1. Bundesliga	495 EUR
Seria A	846 EUR
Ligue 1	486 EUR

K uvedeným částkám je nutné připočíst ještě další příjmy, nikoliv nepodstatné, z titulu sponzorských smluv, vstupného, merchandisingu atd. Podle předběžných údajů např. FIFA inkasovala v souvislosti s pořádáním loňského Mistrovství světa ve fotbale v Brazílii částku okolo 4 mld. USD, což by při hypotetickém porovnání s hrubým domácím produktem České republiky představovalo přibližně 2,5% podíl. Obdobná situace panuje i v případě evropských fotbalových lig a amerických profesionálních soutěží.

Nejlepší profesionální ligy světa nabízejí kvalitní produkt, který přitahuje pozornost diváků, ať u televize či přímo na stadionech. Průměrnou návštěvnost evropských fotbalových soutěží za sezonu 2013/2014 shrnuje tabulka 2; divácký zájem o americké profesionální soutěže zachycuje tabulka 3. Není bez zajímavosti, že v první desítce nejnavštěvovanějších fotbalových soutěží se nacházejí i druhá německá a anglická liga. I proto je případný sportovní úspěch na této

úrovni doprovázen významnými ekonomickými benefity. Podle kvalifikovaných odhadů přináší postup z Championship do Premier League pro klub dodatečných cca 100–130 milionů liber, což je přibližně částka, kterou disponují ve svých rozpočtech na jednu sezonu všechny české fotbalové a hokejové kluby dohromady.

Tabulka 2 – Evropské fotbalové ligy: průměrná návštěvnost 2013/2014

Poř.	Název ligy	Země	Průměr
1.	1. Bundesliga	Německo	43 399
2.	Premier League	Anglie	36 670
3.	Primera División	Španělsko	26 955
4.	Serie A	Itálie	23 310
5.	Ligue 1	Francie	20 953
6.	Eredivisie	Nizozemsko	19 504
7.	2. Bundesliga	Německo	17 859
8.	Sky Bet Championship	Anglie	16 609
9.	Spor Toto Süper Lig	Turecko	12 131
10.	Jupiler Pro League	Belgie	11 836
...			
28.	Synot liga	ČR	5 068

Tabulka 3 – Americké profesionální soutěže: průměrná návštěvnost 2013/2014

Poř.	NFL		MLB	
	Klub	Průměr	Klub	Průměr
1.	Dallas	90 069	LA Dodgers	46 695
2.	NY Giants	78 967	St. Louis	43 711
3.	NY Jets	78 160	NY Yankees	42 520
4.	Green Bay	78 139	San Francisco	41 588
5.	Washington	77 964	LA Angels	38 221
...				
	průměr	68 776	průměr	30 407

Poř.	NHL		NBA	
	Klub	Průměr	Klub	Průměr
1.	Chicago	22 623	Chicago	21 716
2.	Detroit	22 149	Dallas	19 950
3.	Montreal	21 273	NY Knicks	19 812
4.	Philadelphia	19 839	Miami	19 781
5.	Vancouver	19 770	Portland	19 746
...				
	průměr	17 587	průměr	17 407

Ovšem i mezi jednotlivými soutěžemi, byť celkově ekonomicky silnými, se vyskytují velké rozdíly ve finanční kondici jednotlivých klubů. Větší rozdíly jsou přítomny v evropském fotbalu než v amerických profesionálních ligách, a to zejména s ohledem na organizační uspořádání lig (otevřené v Evropě, uzavřené v USA) a rozdělování příjmů zejména z vysílacích práv (značně nerovnoměrné v Evropě, spíše rovnostářské v USA). Nejextrémnějším případem je španělská liga, ve které na Barcelonu s Realem Madrid připadá téměř 40% z rozdělované částky. Absolutní i relativní

rozdíl mezi prvním a posledním klubem z hlediska přidělené částky z podílu na vysílacích právech v TOP 5 ligách zachycuje tabulka 4.

Tabulka 4 – Evropské fotbalové ligy: rozdíly v podílech na vysílacích právech

Liga	Absolutní rozdíl v EUR	Relativní rozdíl
Primera División	122 mil.	678 %
Serie A	76,1 mil.	425 %
Ligue 1	31,5 mil.	240 %
1. Bundesliga	18,7 mil.	102 %
Premier League	42,5 mil.	57 %

Solidární rozložení příjmů z TV práv je preferováno v Anglii a Německu, naopak ve Španělsku a Itálii se vyskytují výrazné rozdíly (ve prospěch velkých klubů), které mohou mj. udržovat status quo a znevýhodňovat menší kluby. Veškeré nerovnosti se následně projevují i na odlišné ekonomické síle jednotlivých klubů.

Tabulka 5 – Výnosy evropských fotbalových klubů za sezonu 2013/2014 (mil. EUR; bez přestupů)

Poř.	Klub	Vstupné	TV práva	Marketing	Celkem
1.	Real Madrid	113,8	204,2	231,5	549,5
2.	Manchester United	129,3	162,3	226,4	518,0
3.	Bayern Mnichov	88,0	107,7	291,8	487,5
4.	FC Barcelona	116,8	182,1	185,7	484,6
5.	Paříž Saint-Germain	63,1	83,4	327,7	474,2
6.	Manchester City	56,8	159,3	198,3	414,4
7.	Chelsea	84,9	167,3	135,7	387,9
8.	Arsenal	119,8	147,3	92,2	359,3
9.	Liverpool	61,0	120,8	124,1	305,9
10.	Juventus	41,0	153,4	85,0	279,4
11.	Borussia Dortmund	56,1	81,5	123,9	261,5
12.	AC Milán	24,9	122,7	102,1	249,7
13.	Tottenham Hotspur	52,5	113,3	50,0	215,8
14.	Schalke 04	41,1	68,5	104,3	213,9
15.	Atlético Madrid	32,5	96,5	40,9	169,9
16.	Neapol	20,9	107,1	36,8	164,8
17.	Inter Milán	18,8	84,8	60,4	164,0
18.	Galatasaray	47,1	47,7	67,1	161,9
19.	Newcastle United	31,0	93,5	30,6	155,1
20.	Everton	23,1	105,8	15,2	144,1

Není překvapením, že na vrcholu finančního žebříčku se podle výnosů nacházejí giganti s největší fanouškovskou základnou. Její velikost má pochopitelně

zásadní vliv na částky inkasované ze sponzorských smluv a z reklamních činností. U poloviny z dvaceti největších klubů světa tvoří právě marketingové příjmy nejvyšší část rozpočtu a u prvních šesti klubů je tomu tak dokonce bez výjimky.

Přestože se na domácí zápasy Dortmundu schází největší průměrné návštěvy (viz tabulka 6), příjmy ze vstupného řadí Borussii až na desáté místo mezi evropskými kluby. Borussia je na tom hůře i v porovnání s ligovým rivalem Bayernem, takže nelze usuzovat na její horší postavení z důvodu rozdílných cenových politik mezi jednotlivými soutěžemi. Ukazuje se tedy, že absolutně vyšší divácký zájem nemusí nezbytně znamenat i vyšší výnosy ze vstupného a upomínkových předmětů.

Tabulka 6 – Evropské fotbalové kluby: průměrná návštěvnost 2013/2014

Poř.	Klub	Průměr
1.	Borussia Dortmund	80 297
2.	Manchester United	75 207
3.	FC Barcelona	71 958
4.	Bayern Mnichov	71 000
5.	Real Madrid	70 754
6.	Schalke 04	61 569
7.	Arsenal	59 487
8.	Borussia Mönchengladbach	52 239
9.	Hertha Berlin	51 889
10.	Hamburg SV	51 825
11.	Ajax Amsterdam	50 907
12.	VfB Stuttgart	50 498
13.	Newcastle United	50 395
14.	Manchester City	47 080
15.	Eintracht Frankfurt	47 052
16.	Celtic Glasgow	46 808
17.	Atlético Madrid	46 746
18.	Inter Milán	46 246
19.	FC Kolín	46 235
20.	Feyenoord Rotterdam	45 818

Ekonomická síla profesionálního sportu se odráží i na výdělcích jednotlivých sportovců – viz tabulka 7. Většina příjmů profesionálů v individuálních sportech obvykle pochází z reklamní činnosti, což bude mít zajímavé konsekvence zejména v daňové oblasti. V první třicítce se nachází pouze jeden baseballista a žádný hokejista. I největší hvězdy relativně velkých týmů sportů jsou „pouze chudými příbuznými“ marketingově zajímavějších sportovních disciplín. Z hlediska genderového zastoupení je nutné konstatovat, že TOP 30 je výhradně obsazena mužskými sportovci. Až na 34. místě se nachází Maria Šarapovová, v první stovce jsou pouze tři ženy (všechny tenistky). Nejvíce sportem vydělávající (Petr) Čech se do první stovky světa neprobojoval.

Tabulka 7 – Nejvíce vydělávající sportovci světa za rok 2013 (v mil. USD)

Poř.	Sportovec	Sport	Plat / prize money	Sponzoři	Celkem
1.	Floyd Mayweather	box	105	0	105
2.	Cristiano Ronaldo	fotbal	52	28	80
3.	LeBron James	basketbal	19,3	53	72,3
4.	Lionel Messi	fotbal	41,7	23	64,7
5.	Kobe Bryant	basketbal	30,5	31	61,5
6.	Tiger Woods	golf	6,2	55	61,2
7.	Roger Federer	tenis	4,2	52	56,2
8.	Phil Mickelson	golf	5,2	48	53,2
9.	Rafael Nadal	tenis	14,5	30	44,5
10.	Matt Ryan	americký fotbal	42	1,8	43,8
...					
19.	Lewis Hamilton	formule 1	29	3	32
...					
22.	Mahendra Singh Dhoni	kriket	4	26	30
...					
28.	Dale Earnhardt, Jr.	automo- bilové závod	14,9	11	25,9
...					
30.	Cliff Lee	baseball	25,1	0,2	25,3
...					
???	Petr Čech	fotbal	11,5	3,3	14,8

Profesionální fotbal v ČR

Jak ukáže následující analýza, ekonomický význam profesionálního sportu v ČR je v porovnání se světem zanedbatelný. V případě auditu účetních závěrek se tedy v případě českých fotbalových a hokejových klubů bude jednat spíše o menší podniky. Nicméně vzhledem k zaměření podnikatelské činnosti a jejímu částečnému upozadění na úkor sportovních úspěchů lze audit těchto účetních jednotek považovat za relativně specifický. I proto jsou zpracována vybraná ekonomická data za dané kluby¹.

Nejvyšší českou fotbalovou soutěž hraje celkem 16 týmů. Jejich seznam pro sezonu 2014/2015 uvádí tabulka 8. Průzkumem oficiálního portálu českého soudnictví *Justice.cz* bylo zjištěno, že řádně plní zveřejňovací povinnost 10 týmů², dalších šest klubů je v menším nebo větším³ prodlení ohledně včasného plnění a předkládání účetních závěrek a výročních zpráv do Sbírk. Oproti závěrům z roku 2009, kdy byl

proveden obdobný průzkum⁴, došlo ke zlepšení situace. Až na výjimky lze konstatovat, že fotbalové kluby vkládají účetní závěrky do Sbírk listin včas. Veškeré vložené dokumenty jsou elektronicky přístupné, což před šesti lety neplatilo. Z hlediska účetně-auditorského je zajímavou skutečností i vymezení účetního období (zejména s ohledem na časové rozlišení výnosů ze vstupného, sponzorských smluv atd.). Kalendářní rok si za své účetní období zvolilo sedm společností, na bázi hospodářského roku (odpovídajícího ligové sezoně) vykazuje devět týmů. Přehled auditorů / auditorských společností je taktéž uveden v tabulce 8. Pouze v případě účetních závěrek Příbrami nelze zjistit, kdo je ověřil a zda vůbec byly ověřeny, přestože povinnost auditu vyplývá jak ze zákona o účetnictví (je překročení kritérium aktiva celkem), tak i z licenčního manuálu Fotbalové asociace ČR (FAČR).

Tabulka 8 – Kluby 1. fotbalové ligy v sezoně 2014/2015

Společnost	Rozvahový den	Auditor
FC Viktoria Plzeň, a.s.	30. 6. 2013	atc AUDIT, s.r.o.
AC Sparta Praha fotbal, a.s.	30. 6. 2014	FSG Finaudit, s.r.o.
FK Baumit Jablonec, a.s.	30. 6. 2014	Pagina Bohemia, spol. s.r.o.
FK Mladá Boleslav a.s.	31.12.2012	Ing. Josef CRHA
FC Baník Ostrava, a.s.	30. 6. 2013	CMC Audit, s.r.o.
FK TEPLICE a.s.	31.12.2013	Auditep spol. s r.o.
1. FC Slovácko, a.s.	31.12.2013	A&CE Audit s.r.o.
SK Slavia Praha - fotbal a.s.	30. 6. 2012	AUDITING plus s.r.o.
FK DUKLA Praha a.s.	30. 6. 2012	DIRECT ECONOMY, a.s.
1. FK Příbram a.s.	31.12.2013	n/a
FC VYSOČINA JIHLAVA, a.s.	31.12.2013	Ing. Jitka Štěpánková
SK Dynamo České Budějovice, a.s.	31.12.2013	Audit CB s.r.o.
Bohemians Praha 1905, a.s.	30. 6. 2013	Ing. Miloš Turek
FC Zbrojovka Brno, a.s.	31.12.2013	Danekon, spol. s.r.o.
FC Slovan Liberec, a.s.	30. 6. 2014	BDO Audit, s.r.o.
FC Hradec Králové, a.s.	30. 6. 2014	Auditea, s.r.o.

Vybrané údaje týkající se finanční situace fotbalových klubů shrnuje tabulka 9. Oproti výzkumu z roku 2009 se výrazněji nezměnila struktura zdrojů financování. Záporný vlastní kapitál vykazuje pět týmů (v roce 2009 to bylo šest). Perličkou je, že záporný vlastní kapitál se týká všech pražských celků. Kromě záporného vlastního kapitálu jsou druhým významným faktorem, který ohrožuje finanční stabilitu fotbalových

¹ Zájem je upřen s ohledem na auditorskou činnost pouze na týmové sporty a konkrétně na fotbalové a hokejové kluby v nejvyšších soutěžích, byť status profesionálního klubu je v obou sportech vyžadován i o soutěž níže. Profesionální kluby se vyskytují i u ostatních sportů, nicméně až na výjimky nepřekračují limity pro povinný audit.

² Průzkum byl učiněn k 1. březnu 2015. Za společnosti plnící řádně a včas zveřejňovací povinnost jsou označeny ty kluby, které k uvedenému datu do Sbírk listin vložily již účetní závěrku (výroční zprávu) za sezonu 2013/2014 (resp. za rok 2013).

³ Mladá Boleslav, Slavia a Dukla větší prodlení (tj. chybějí poslední dvě sezony). Plzeň, Ostrava a Bohemians menší prodlení (chybí poslední sezona).

⁴ Viz časopis Auditor č. 3/2009.

klubů, závazky po lhůtě splatnosti. Oproti roku 2009 došlo k výraznému nárůstu průměrné částky závazků po splatnosti, což je důležitá skutečnost i vzhledem k licenčním podmínkám FAČR, byť ty zohledňují pouze závazky po splatnosti vůči fotbalovým subjektům.

Tabulka 9 – Vybrané ekonomické ukazatele – finanční situace (tis. Kč)⁵

Klub	Aktiva celkem	Vlastní kapitál	Záv. po spl.
Sparta Praha	529 730	-336 789	45 822
Plzeň	90 715	115	n/a
Slavia Praha	260 963	-54 435	3 693
Jablonec	416 426	254 838	31 631
Liberec	91 754	53 268	1 843
Mladá Boleslav	54 761	17 904	0
Baník Ostrava	206 586	30 828	64 005
Slovácko	74 824	39 536	3 316
Teplice	177 577	154 165	0
Brno	12 744	-37 920	15 518
Vysočina Jihlava	27 727	4 684	2 303
Dukla Praha	57 324	-17 504	11 850
Příbram	75 410	3 031	0
Hradec Králové	59 306	35 517	n/a
České Budějovice	38 576	3 186	5 699
Bohemians Praha	85 586	-5 485	16 698

Výši celkových výnosů (určených jako součet položek Tržby za prodej zboží, Výkony a Ostatní provozní výnosy⁶), zisk po zdanění a počet zaměstnanců vykázané v poslední zveřejněné závěrce uvádí tabulka 10.

Tabulka 10 – Vybrané ekonomické ukazatele – výkonnost (tis. Kč) a počet zaměstnanců

Klub	Tržby celkem	Zisk po zdanění	Zaměstnanci
Sparta Praha	411 082	-144 117	51
Plzeň	319 941	-15 256	30
Slavia Praha	180 642	5 777	113
Jablonec	156 355	-4 543	21
Liberec	154 024	44 228	38
Mladá Boleslav	136 295	2 698	21
Baník Ostrava	95 303	-5 744	25
Slovácko	74 568	10 734	47
Teplice	73 065	-13 340	18
Brno	70 074	-7 326	18
Vysočina Jihlava	69 278	1 068	17
Dukla Praha	68 228	11 479	2
Příbram	60 355	-10 157	5
Hradec Králové	56 588	-509	20
České Budějovice	54 006	53	61
Bohemians Praha	43 285	-5 637	12

Výše tržeb zahrnuje sponzorské příspěvky, výnosy za prodej hráčů, podíl na výnosech za účast v evropských pohárech, výnosy z vysílacích práv, tržby ze

vstupného nebo výnosy z prodeje předmětů se symboly klubu. Hlavní zdroj výnosů v českých podmínkách představují sponzorské příspěvky. Významnou roli hrají i výnosy z přestupu hráčů (zejména do zahraničí), jejich výše je ovšem v čase značně proměnlivá a nejistá. Neutěšená ekonomická situace týmů 1. fotbalové ligy je indikována i ziskem po zdanění.

Rozdíly mezi jednotlivými kluby jsou jednak dány rozdílnou ekonomickou silou a taktéž různým rozsahem podpory měst jednotlivým klubům. Ve většině případů je vlastníkem stadionu město (11x), tři kluby si stadion pronajímají od třetích subjektů a pouze dva kluby mají stadion ve svém vlastnictví. Z pohledu externích uživatelů účetních závěrek jistě není bez zájmovosti, jakým způsobem jednotlivé kluby přistupují ke zveřejnění klíčových informací, které se týkají jejich hlavní činnosti a které mohou do významné míry ovlivnit výši hlavních účetních položek. Průzkum účetních závěrek se proto zaměřil na dvě oblasti:

- zveřejnění účetní metody používané pro účtování (vykazování) zaplacených částek za přestupy hráčů;
- zveřejnění informací o platech/odměnách hráčů.

Dva kluby účtují přestupové částky přímo do nákladů; dva kluby zobrazují přestupy jako hráčské smlouvy v dlouhodobém nehmotném majetku; dva kluby uhrazené přestupové částky časově rozlišují přes položky nákladů příštích období a zbývajících deset klubů přesnou účetní politiku ve své účetní závěrce nezveřejňuje. Byť akvizice hráčů z jiných klubů prostřednictvím vykopení ze smlouvy před jejím vypršením jsou v českých podmínkách až na výjimky (Plzeň, Sparta, Jablonec) ojedinělé, nezveřejnění účetní politiky vzhledem k poměrně odlišné praxi může mít zásadní negativní dopad na užitečnost informací prezentovaných v účetních závěrkách. Celkovou částku, která za dané období byla zahrnuta do nákladů, totiž zveřejnily pouze tři kluby. Obdobně ani informace o celkových nákladech na platy/odměny hráčů nejsou v účetních závěrkách uvedeny. Obvykle není možné ani určit, zda plnění hráčům se nacházejí v položce osobních nákladů, nebo služeb. To opět může narušit vypořádací schopnost výsledovky a vývoje jednotlivých položek v čase z pohledu externího uživatele, a to zejména tehdy, nachází-li se daný klub ve finančních problémech. Z 16 celků informace o nákladech na hráče zveřejňuje pouze 5 týmů. Za světlou výjimku v českém prostředí lze považovat Teplice, které v rámci své komunikace s externím okolím dokonce popisují vnitřní odměnový řád (byť bez uvedení konkrétních jmen hráčů).

Z ekonomického hlediska české týmy značně zaostávají za zahraničními. Největší český klub (Sparta) dosáhl výnosů 411 mil. Kč, což je přibližně 2,5 % evropské fotbalové jedničky z hlediska obrátu – Realu

⁵ Poslední období, za které je dostupná účetní závěrka – viz předchozí tabulka.

⁶ V Ostatních provozních výnosech jsou často vykazovány obdržené dotace z veřejných zdrojů a částky z přestupů, které v součtu mohou tvořit významnou příjmovou položku klubových rozpočtů.

Madrid. I přes relativně obstojné výsledky v evropských pohárech nejsou české kluby schopné využít marketingový potenciál fotbalu a přesvědčit fanoušky, aby zařadili návštěvu fotbalového stadionu mezi své pravidelné aktivity v rámci pasivní zábavy. O nevyužitém potenciálu svědčí až 28. místo v žebříčku průměrné návštěvnosti jednotlivých evropských fotbalových lig (viz tabulka 2), přestože se v klubovém koeficientu UEFA česká liga nachází na 14. místě. Průměrná návštěva na jeden zápas v 1. fotbalové lize v sezoně 2013/2014 byla 5 068 diváků (celkem 1,2 mil. diváků), což je méně, než kolik fanoušků navštíví ligové zápasy pěti nejnavštěvovanějších evropských klubů (tj. Dortmund, Manchester United, Barcelona, Bayern, Real). Českých fotbalových fanoušků, kteří zavítají do hledišť během jednoho kola, je méně, než kolik se v průměru sejde na jednom zápase německé Bundesligy. Nízká návštěvnost na stadionech má za následek i nižší výnosy ze sponzorských smluv a taktéž z televizních práv.

Tabulka 11 – Návštěvnost 1. fotbalové ligy – sezona 2013/2014

Poř.	Tým	Průměr
1.	Sparta Praha	11 340
2.	Viktoria Plzeň	10 090
3.	FK Teplice	6 995
4.	Baník Ostrava	6 525
5.	Slavia Praha	6 182
6.	Sigma Olomouc*	4 972
7.	Slovan Liberec	4 677
8.	1. FC Slovácko	4 660
9.	Bohemians 1905	4 199
10.	FC Zbrojovka Brno	4 176
11.	FK Mladá Boleslav	3 691
12.	Vysočina Jihlava	3 277
13.	1. FK Příbram	3 216
14.	FK Jablonec	2 935
15.	FK Dukla Praha	2 765
16.	1. SC Znojmo*	1 392

* Tyto týmy sestoupily a v sezoně 2014/2015 byly nahrazeny Č. Budějovicemi a H. Králové



Hokej

Extraligu ledního hokeje hraje v současnosti 14 týmů. Obdobným průzkumem na portálu *Justice.cz* jako v případě týmů 1. fotbalové ligy bylo zjištěno, že ze 14 klubů pět týmů plní zveřejňovací povinnost včas, sedm týmů⁷ ji plní s prodlením a jeden tým⁸ účetní závěrku ve Sbírce listin nemá. V tomto ohledu jde o horší stav než v případě fotbalových klubů; i oproti roku 2009 došlo ke zhoršení. Informace o auditu účetní závěrky nebyla zjištěna v případě pěti klubů. V porovnání s fotbalem to nemusí automaticky znamenat méně uspokojivou skutečnost, neboť licenční podmínky jsou v případě hokeje mírnější a ne všechny kluby překračují kritéria stanovená zákonem o účetnictví pro povinné ověření účetní závěrky⁹. V rámci nejvyšší české hokejové soutěže výrazně převažuje fiskální rok navázaný na sezonu (pouze dvě společnosti aplikují kalendářní rok), přičemž preferovaným rozvahovým dnem je 30. duben. Pouze jednou se vyskytuje 30. červen, který je běžnější ve fotbale. Rozdíl vyplývá z odlišného konce sezon v obou sportech, kdy hokejový vrchol v podobě finále vyřazovací části přichází během dubna, ale fotbalová liga končí až v květnu.



Tabulka 12 – Kluby Extraligy ledního hokeje v sezoně 2014/2015

Společnost	Rozvahový den	Auditor
HOCKEY CLUB OCELÁŘI TŘINEC, a.s.	30.6.2014	Ing. Rostislav Ježek
HC Verva Litvínov, a.s.	31.12.2013	BVM Audit, s.r.o.
HC Sparta Praha a.s.	30.4.2013	ATLAS AUDIT s.r.o.
KOMETA GROUP, a.s.	30.6.2013	Ing. Pavel Uminský
Mountfield HK, a.s.	n/a	n/a
HC ČSOB Pojišťovna Pardubice a.s.	30.4.2014	S Plus Daně, s.r.o.
HC PLZEŇ 1929 s.r.o.	30.4.2013	n/a
PSG Zlín, s.r.o.	30.4.2014	Ing. Jiří Zabloudil
HOKEJOVÝ KLUB - HC VÍTKOVICE STEEL a.s.	30.4.2013	ABC AUDIT, s.r.o.
BK Mladá Boleslav a.s.	30.4.2012	n/a
Bílí Tygři Liberec, s.r.o.	30.4.2011	VGD - AUDIT, s.r.o.
HC Olomouc, s.r.o.	30.12.2011	n/a
HC Energie Karlovy Vary, s.r.o.	30.4.2013	n/a
HC Slavia Praha, a.s.	30.6.2014	AUDIT NOVA, s.r.o.

⁷ Mladá Boleslav, Liberec a Olomouc dokonce s výrazným zpožděním.

⁸ Jedná se o nově vzniklý klub Mountfield HK. Dále účetní závěrka za Karlovy Vary se nachází ve Sbírce listin pouze jedna, neboť byla provedena právní a ekonomická reorganizace (odštěpení). Mimofádná závěrka k rozhodnému datu ve Sbírce listin vložena je.

⁹ Na rozdíl od fotbalu mají některé hokejové jednotky právní formu s.r.o., což znamená dle § 20 zákona o účetnictví překročení dvou podmínky ze tří pro povinný audit.

Další dvě tabulky obsahují vybrané ekonomické ukazatele za kluby, jejichž účetní závěrky nebo výroční zprávy jsou k dispozici v digitální podobě ve Sbírce listin.

Tabulka 13 – Vybrané ekonomické ukazatele – finanční situace (tis. Kč)

Klub	Aktiva celkem	Vlastní kapitál	Závazky po splatnosti
Sparta Praha	143 959	24 599	52 073
Trinec	57 668	6 363	4 229
Liberec	38 422	-12 314	4 627
Brno	64 049	5 078	14
Pardubice	40 608	-15 773	13 462
Plzeň	43 181	-18 691	1 093
Vitkovice	33 787	15 820	7 203
Karlovy Vary	78 973	8 528	-
Slavia Praha	135 276	68 726	28 975
Zlín	57 354	14 237	386
Mladá Boleslav	19 802	-24 675	279
Litvínov	27 319	13 209	136
Olomouc	6 409	-7 208	n/a
Mountfield HK	-	-	-

Celkem pět z 13 týmů dosahuje záporného vlastního kapitálu, což je v relativním vyjádření srovnatelné číslo s fotbalovou ligou. Průměrná výše bilanční sumy hokejových týmů je výrazně nižší než u fotbalových klubů. Příčinou uvedeného rozdílu v objemu aktiv je skutečnost, že hokejové haly nejsou majetkem klubů.

Tabulka 14 – Vybrané ekonomické ukazatele – výkonnost (tis. Kč) a počet zaměstnanců

Klub	Tržby celkem	Zisk po zdanění	Zaměstnanci
Sparta Praha	316 018	38	37
Trinec	217 082	9 480	29
Liberec	182 574	-3 019	24
Brno	152 535	4 513	22
Pardubice	135 636	6 478	5
Plzeň	123 926	4 254	9
Vitkovice	118 754	1 267	12
Karlovy Vary	101 265	-15 221	-
Slavia Praha	100 873	-20 942	19
Zlín	91 723	5 484	17
Mladá Boleslav	89 143	3 855	15
Litvínov	84 663	-6 531	12
Olomouc	31 167	13 473	n/a
Mountfield HK	-	-	-

Průměrné výnosy u extraligových hokejových týmů jsou přibližně o 10 mil. Kč vyšší než u klubů fotbalových, a to přesto, že ukazatel za fotbalovou ligu byl pozitivně ovlivněn příjmy od UEFA, které inkasovala Viktoria Plzeň. Obdobný poměr byl zjištěn i během průzkumu v roce 2009, což naznačuje, že hokej

je relativně dražší sport, neboť ani hokej není odvětví, které by se mohlo pyšnit dlouhodobou ziskovostí. Vyšší výnosy jsou tedy pohlceny vyššími náklady.

Horší přístup ke zveřejňovací povinnosti, který indikovala již tabulka 12, se potvrdil i podrobnější analýzou jednotlivých účetních závěrek včetně příloh. Stejně jako v případě fotbalu byly zkoumány účetní politiky a dodatečná zveřejnění ohledně hráčských smluv a platů hráčů. Účetní politiky v oblasti přestupů (podpisové bonusy, přestupové částky – včetně tabulového odstupného, zachycení hráčských smluv ve výkazech) uvádí celkem pět klubů. S výjimkou Komety Brno žádná jednotka v příloze neuvádí celkovou částku nákladů souvisejících se získáním nových hráčů. Informace o celkových platech/odměnách hráčů se nevykytla v žádné ze zkoumaných závěrek.

Tento článek byl připraven v rámci Institucionální podpory FFÚ VŠE v Praze v roce 2015.

Se sběrem dat vypomohli Jiří Brych, Matěj Mudroch, Lukáš Vomáčka.

Zdroje dat:

<http://espn.go.com>
<http://www.worldfootball.net>
<http://www.european-football-statistics.co.uk/attn.htm>
<http://www.forbes.com> a česká verze časopisu (číslo 8/2014)
<http://www.olympic.org>
<http://www.fifa.com>
<http://www.theguardian.com>
<http://montyrich.cz>
<http://www.sport.cz>
 Deloitte Football Money League 2015

David Procházka

Ing. David Procházka, Ph.D. je vedoucí katedry finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Vystudoval magisterský (2004) a doktorský obor (2008) Účetnictví a finanční řízení podniku na VŠE v Praze. V roce 2006 dokončil studium na FSV UK (obor ekonomie). V letech 2007–2009 pracoval jako vedoucí controllingu ve společnosti Barum Centrum Praha. Od roku 2009 působí jako IFRS specialista ve skupině VEMEX. Profesně se zaměřuje na problematiku reportingu účetních informací v rámci nadnárodních koncernů a metodickou stránku přípravy účetních závěrek podle různých účetních předpisů; výkaznictvím profesionálních sportovních klubů; souvislostmi účetního a ekonomického konceptu zisku. Je řešitelem / členem řešitelských týmů projektů Grantové agentury České republiky. Podílel se na překladech IFRS pro Evropskou unii a na recenzích českého překladu Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor. Je členem Evropské účetní asociace (od roku 2007).

Hráčské smlouvy a jejich účetní vykazování



Jaroslav
Filinger

Specifika účetních výkazů profesionálních sportovních klubů

Sportovní kluby jsou především specifické charakterem svých výkonů, které poskytují. Na rozdíl od klasických podniků neposkytují materiální produkty, ale zábavu (sportovní zážitek), která nemá fyzickou podstatu. Tento fakt determinuje obsah a strukturu účetních výkazů sportovních klubů. Klíčová aktiva z hlediska činnosti profesionálních sportovních klubů bychom mohli rozdělit do těchto tří kategorií:

- hráčské smlouvy,
- ligová koncese,
- aktiva spojená s právem užívat sportovní zařízení (stadióny, sportovní haly).

Uzavřením hráčské smlouvy získává sportovní klub právo využívat některé schopnosti hráče po určitou dobu. Hráčská smlouva může být pořízena:

- formou koupě (prodávající klub postoupí za úplaty práva spojená s hráčskou smlouvou na jiný klub),
- uzavřením smlouvy s volným hráčem, který není vázán smlouvou v žádném jiném klubu,
- formou pronájmu (klub si najímá hráčovi služby od jiného klubu po dobu určitou).

Ligová koncese obsahuje právo být účastníkem určité ligové soutěže a podílet se na společných příjmech této soutěže. Koncese existuje pouze v případě uzavřené organizace profesionálních klubů.

Stadióny a sportovní haly jsou v současnosti budovány jako multifunkční zařízení, která slouží ke kulturním a sportovním akcím různého druhu. Z tohoto pohledu se často profesionálním sportovním klubům jeví jako výhodnější varianta pronájmu sportovního zařízení než výstavba vlastního domovského stánku. Sportovní kluby si obvykle zajišťují tato sportovní zařízení na velmi dlouhé období. Z hlediska doby životnosti sportovního zařízení se často může jednat o jeho podstatnou část. Takovéto dlouhodobé smlouvy je tudíž nutné testovat, zda nenaplnují znaky finančního pronájmu.¹

Povaha výkonů se projevuje nejen v obsahu a struktuře rozvahy sportovních klubů, ale má také vliv na obsah a strukturu výsledovky. Hlavním zdrojem výnosů jsou výnosy z prodeje vysílacích práv, vstupného, reklamních předmětů a pronájmu reklamních ploch. Naopak nejvýznamnější část nákladů tvoří hráčské odměny a další související náklady. Ekonomický dopad

hráčských odměn (tj. jejich výše a struktura) je podstatným způsobem ovlivněna právně-daňovým režimem smlouvy, kterou klub uzavřel s hráčem.² Pro účetní zobrazování samotných hráčských smluv je ovšem podstatná jejich ekonomická podstata, které je věnována další část příspěvku.

Vymezení hráčské smlouvy

Právní vztah mezi hráčem a klubem vzniká uzavřením tzv. hráčské smlouvy. Úkolem hráčské smlouvy je vymezit práva a povinnosti smluvních stran, kterými jsou v tomto případě hráč a klub. Na základě této smlouvy se stává klub *výlučným uživatelem fyzických a psychických schopností hráče v daném sportovním odvětví*. Klub se tedy nestává majitelem hráče. Dokonce nevlastní ani fyzické a psychické schopnosti hráče, ale pouze si tyto schopnosti na určitou dobu pronajímá. Stává se tedy jejich uživatelem. Podstatný je také fakt, že klub si nepronajímá všechny fyzické a psychické schopnosti hráče, ale pouze část z nich. A to takové schopnosti, které souvisí s daným sportovním odvětvím. Dále je nutné zdůraznit, že klub se stává jediným (výlučným) uživatelem těchto schopností.

Základní povinnosti klubu, které vyplývají z hráčské smlouvy, jsou:

- platit hráči sjednanou odměnu,
- poskytnout hráči do užívání potřebnou výstroj, výbroj, náčiní a ostatní vybavení k provozování činnosti,
- nést náklady spojené s přípravou hráče a s jeho účastí na utkáních (doprava, ubytování, stravování, zdravotní péče, regenerace, rehabilitace) a na ostatních činnostech konaných v zájmu klubu.

Základní povinnosti hráče, které vyplývají z hráčské smlouvy, jsou:

- nastoupit v dobré fyzické kondici a připravenosti do zápasů a přípravných kempů,
- zúčastňovat se tréninků, utkání, soustředění a regenerace,
- zúčastňovat se akcí, k nimž byl klubem pověřen a které vedou k propagaci klubu.

Hráčská smlouva se uzavírá vždy na dobu určitou a zaniká ukončením doby, na kterou byla uzavřena. Po uplynutí doby, na kterou byla smlouva uzavřena, se hráč stává volným agentem a může se svobodně rozhodnout, s kým a za jakých podmínek podepíše novou hráčskou smlouvu, nebo se klub může během trvání hráčské smlouvy dohodnout s hráčem na nové smlouvě, přičemž původní smlouva tím zaniká.

¹ Relevantní pro účetní závěrky, pokud národní předpisy vyžadují zobrazení finančního leasingu v rozvaze nájemce (např. slovenské účetní předpisy), a pro závěrky dle IFRS. V evropském kontextu se může jednat např. o kluby obchodované na burze, příp. o kluby, které vstupují do konsolidované závěrky sestavované dle IFRS.

² Jednotlivé varianty v případě ČR rozebírá článek Tomáše Hajduška dále v tomto čísle.

Hráčská smlouva jako nehmotné aktivum

Vzhledem k nedostatečné úpravě nehmotných aktiv (nehmotného majetku) v českých účetních předpisech obecně a v oblasti sportu obzvláště³ budou základní možnosti účetního zobrazení transakcí spojených s hráčskými smlouvami demonstrovány ve vazbě na požadavky IFRS. Ty mohou návazně sloužit i jako inspirace pro českou účetní a auditorskou praxi.

Hráčskou smlouvu lze vykázat v účetních výkazech, pokud naplňuje znaky (nehmotných) aktiv dle IFRS. Hráčské kontrakty mohou být považovány dle Koncepčního rámce IFRS za aktiva pouze v případě, že již došlo k *určité skutečnosti v minulosti*, na základě které lze identifikovat vznik tohoto aktiva. V našem případě to znamená, že hráčský kontrakt lze vykázat, pokud byly uzavřeny příslušné smlouvy (hráčská smlouva, smlouva o postoupení hráčských práv), které existenci těchto práv podmiňují. V aktivech se tedy nemůže objevit záměr nakoupit v budoucnu určitého sportovce.

Za významný znak aktiva lze považovat *ovládání* očekávaného ekonomického prospěchu (přírůstek peněz nebo peněžních ekvivalentů), který aktivum v budoucnu přinese. Pro nehmotná aktiva je v této souvislosti zásadní otázka vymahatelnosti práv. Pouze kvalitní úprava smluvních podmínek, která zajišťuje vymahatelnost (ovládání) těchto práv, umožňuje vykázat tato aktiva v rozvaze.

Dalším znakem aktiva, který vyplývá z výše uvedené definice, je *potenciální budoucí ekonomický prospěch*. Jak již bylo řečeno, uzavřením hráčské smlouvy vzniká klubu právo užívat v budoucnosti psychické a fyzické schopnosti hráče. Mezi stěžejní práva, od nichž lze v budoucnosti očekávat budoucí ekonomický prospěch, patří:

- právo požadovat po hráči (z hlediska hráče povinnost), aby hrál podle svých nejlepších schopností a tím přispěl k lepším výsledkům klubu,
- výlučné právo užívat jméno hráče, informace o hráči, písemnosti, podobizny, fotografie, obrazové a zvukové záznamy, které umožňují propagaci klubu.

Někdy i samotný přestup velkých sportovních hvězd znamená nárůst popularity klubu, která sebou přináší vyšší návštěvnost, větší zájem sponzorů a vysílacích stanic, větší objem prodeje zboží s klubovou symbolikou, což se následně promítne do peněžních toků, i když samotné výkony hráče nemusí splnit očekávání.

Klíčovou podmínkou pro vykázání hráčských smluv jako nehmotných aktiv je podmínka *identifikovatelnosti* dle IAS 38. Pouze identifikovatelné nehmotné aktivum lze odlišit od goodwillu, který je na rozdíl od identifikovatelných nehmotných aktiv bytostně spojen s konkrétním podnikem a tvoří jeho substanci.

Hlavním znakem identifikovatelnosti (nikoliv nutným) je jeho oddělitelnost. Aktivum je oddělitelné pokud je podnik schopen prodat, vyměnit nebo rozdělit

ekonomický prospěch plynoucí z tohoto aktiva bez negativního dopadu na ekonomický prospěch z ostatních aktiv. U hráčských kontraktů je jejich oddělitelnost (možnost prodeje, směny a pronájmu aktiva) evidentní, protože jinak by nemohly být hráčské přestupy (trvalé nebo na dobu určitou) vůbec realizovány. Obecně snadná identifikovatelnost hráčských kontraktů vyplývá zejména z existence právních nároků, které jsou velmi přesně specifikovány v hráčských smlouvách.

Další dva znaky nehmotného aktiva dle IAS 38 naplňují hráčské smlouvy též. Obsahem hráčských kontraktů jsou právní nároky (právo užívat psychické a fyzické schopnosti hráče), které *nemají materiální podstatu*. Zároveň jsou tyto kontrakty uzavírány s cílem *poskytovat zábavu (služby)* v podobě sportu za účelem dosažení zisku.

Prvotní vykázání hráčské smlouvy

Jestliže daný ekonomický jev splňuje znaky základního prvku a zároveň specifické znaky podle IAS 38, můžeme zkoumat, zda splňuje i následující kritéria nutná pro jeho vykázání dle koncepčního rámce IFRS:

- je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch spojený s položkou bude plynout do podniku nebo z podniku,*
- položku lze ocenit náklady pořízení nebo hodnotou, kterou lze spolehlivě měřit.*

V případě sportovního klubu lze předpokládat, že existuje *vysoká pravděpodobnost* budoucího ekonomického prospěchu z daného aktiva (hráčské kontrakty), a to vzhledem k prostředí, v němž podnik uskutečňuje svoji činnost (odvětví sportu), a proto můžeme považovat obecně toto kritérium za splněné. Teoreticky si lze představit, že by si tohoto sportovce pořizoval například výrobní podnik. V tomto případě lze asi těžko očekávat od této investice určitý budoucí ekonomický prospěch, a tudíž bylo by nesprávné považovat v tomto případě hráčské kontrakty za aktiva. Výši očekávaného budoucího ekonomického prospěchu se budu zabývat v dalším textu v souvislosti se současnou hodnotou hráčských kontraktů.

Posledním a hlavním kritériem pro vykázání hráčských kontraktů je možnost jejich *spolehlivého ocenění*. Přičemž oceňováním se rozumí stanovení peněžních částek, v nichž mají být základní prvky účetní závěrky uznány a vyjádřeny v rozvaze a výsledovce.

U hráčských kontraktů přichází v úvahu následující tři způsoby pořízení:

- samostatné pořízení,
- výměna za jiné aktivum,
- vytvoření vlastní činností.

U samostatného pořízení dochází k postoupení hráčských práv mezi danými kluby a zároveň dochází k úhradě v penězích nebo peněžních ekvivalentech,

³ Viz různorodá praxe v přehledu aplikovaných účetních metod pro vykazování zaplacených částek za přestupy hráčů v účetních závěrkách českých fotbalových a hokejových klubů v článku Davida Procházky v tomto čísle.

což nám umožňuje relativně spolehlivě vyjádřit pořizovací náklady. Součástí vstupního ocenění by měly být všechny vedlejší výdaje, které vznikly v souvislosti s pořízením hráčského kontraktu. Jedná se zejména o právní a jiné související služby.

Jestliže součástí vyrovnání mezi kluby jsou odložené platby, odpovídá vstupní hodnota peněžním prostředkům, které by byly vyplaceny, kdyby došlo k úhradě okamžitě. Tyto pořizovací náklady by měly obecně odpovídat současné hodnotě budoucích plateb z postoupení hráčských práv.

Zvláštním typem získání hráčského kontraktu je případ, kdy prodávajícím subjektem není jiný klub, ale samotný hráč. Nová hráčská smlouva může být uzavřena buď s volným agentem, nebo v případě, kdy se hráč a jeho klub rozhodnou uzavřít novou smlouvu. Původní smlouva zaniká dnem, kdy nová smlouva vstupuje v platnost. Bývá obvyklé, že hráč inkasuje za uzavření nové smlouvy tzv. podpisový bonus. Tento podpisový bonus, který vlastně představuje výdaj na pořízení daného aktiva (hráčský kontrakt), je základem pro vstupní ocenění.

Hráčské smlouvy jsou „vytvořeny vlastní činností“ tehdy, když klub má vlastní žákovskou, dorosteneckou a juniorskou základnu a systém výchovy, jejímž cílem je zajišťovat budoucí talenty. S nadějnými mladými hráči jsou pak uzavřeny smlouvy, čímž si klub zajišťuje práva na tyto hráče včetně případných výnosů z postoupení těchto práv na jiné kluby. Při uzavření takovéto smlouvy však nevznikají klubu žádné explicitní výdaje jako například u nákupu hráčského kontraktu od jiného klubu. To, co by bylo možné v tomto případě považovat za výdaje související s pořízením tohoto aktiva, jsou veškeré výdaje související s provozem žákovských, mládežnických a juniorských celků (provoz sportovních stadiónů a hal, administrativní náklady, platy trenérů, sportovní vybavení). Přiřadit část těchto výdajů, které se týkají mnoha mladých hráčů, několika konkrétním hráčským kontraktům, by bylo ale velmi problematické a z hlediska potřeb externích uživatelů nepřijatelné. Pokud bychom chtěli tyto výdaje zahrnout do vstupního ocenění hráčských kontraktů, museli bychom je po několik let kapitalizovat v aktivech a v momentě uzavření hráčských kontraktů použít kapitalizované výdaje, související s danou věkovou kategorií hráčů, jako podklad pro vstupní ocenění. Tato úvaha je ale čistě teoretická. Náklady na zjištění této informace by byly podstatně vyšší než přínos. Obtížně by se hledal klíč, podle kterého by se tyto výdaje roztřídily mezi jednotlivé hráče. Kritérium kvality hráčů je v útlém věku velmi zavádějící, protože hráči „dozrávají“ ještě několik dalších let v seniorských soutěžích. Hráč, který je považován za hvězdu v 18 letech, může nakonec úplně propadnout.

Vztah mezi výdaji a budoucími ekonomickými přínosy, které se vážou k žákovskému, dorosteneckému a juniorskému sportu, je tedy vzdálený a obtížně měřitelný. Tyto výdaje se tedy zahrnují do nákladů

běžného období. Informace o hráčských kontraktech „vytvořené vlastní činností“ by tedy neměly být obsaženy přímo v účetních výkazech. Mohou být ale součástí přílohy k výkazům. Kontrakty vytvořené vlastní činností je možné vykázat až v momentě, kdy je jejich hodnota ověřena trhem (směnou mezi nezávislými subjekty).

Hráčskou smlouvu lze pořídit výměnou za jiná aktiva v případě výměn hráčských smluv a draftových práv mezi kluby. Tyto hráčské výměny mohou mít různou podobu, které se liší zejména počtem hráčů, kteří změnili své působiště, a také počtem klubů, které se účastní výměny. Součástí těchto výměn je také dorovnání závazku, který vyplývá z rozdílu hráčských kvalit, které byly předmětem směny.

Na jaké bázi tedy oceňovat hráčské kontrakty, které byly pořízeny hráčskou výměnou? IAS 38 v takovém případě doporučuje ocenit takovéto aktivum v reálné hodnotě přijatého aktiva, která se rovná reálné hodnotě předaného aktiva, případně upravit reálnou hodnotu o hodnotu předaných peněžních prostředků.

Kromě ocenění v reálné hodnotě nabízí IAS 38 také teoretickou možnost ocenit dané aktivum v účetní hodnotě předávaného aktiva. Tento způsob ocenění se však vztahuje k nehmotným aktivům podobného charakteru, která mají srovnatelnou reálnou hodnotu. I když při vzájemných přestupech dochází ke směně aktiv, která mají stejné použití v daném sportovním odvětví (mají tedy podobný charakter), jejich reálná hodnota se však výrazně odlišuje podle kvalit hráče a doby trvání hráčské smlouvy, a proto použití účetních hodnot je velmi problematické.

Následné vykázání hráčské smlouvy

Hráčské smlouvy jako nehmotná aktiva s určitelnou dobou použitelnosti podléhají po datu prvotního vykázání následujícím účetním postupům:

- odepisování po dobu použitelnosti,
- periodické testování na snížení hodnoty.



Náš specialista na účtování jablek a kapříků.

Kresba: Ivan Svoboda

Odepisování se provádí ze vstupní hodnoty aktiva snížené o zbytkovou hodnotu a případnou ztrátu z přecenění. Ztráta z přecenění je důsledkem testování nehmotného aktiva na pokles hodnoty v souladu s IAS 36. Při testování hráčské smlouvy porovnáváme účetní hodnotu hráčské smlouvy s její zpětně získatelnou částkou. Zpětně získatelnou částku přitom definuje IAS 36 jako vyšší ze dvou oceňovacích základů – reálná hodnota snížená o náklady z prodeje a hodnota z užívání. K testování hodnoty hráčské smlouvy dochází, pokud nastanou okolnosti naznačující pokles hodnoty hráčské smlouvy. Jedním z hlavních činitelů, které mohou významně ovlivnit hodnotu hráčské smlouvy, je zdravotní stav nebo výrazný pokles výkonnosti hráče. V případě vážného zranění, které ohrožuje hráčovu další sportovní kariéru, se hodnota hráčské smlouvy blíží nule. Při testování je nutné brát v úvahu také různé disciplinární tresty (např. v souvislosti s použitím nedovolených látek nebo chováním v rozporu s mravními zásadami sportu), které zamezují nastoupit hráči v utkání a přispět tím k výkonu svého klubu. Při dlouhodobých disciplinárních trestech je tedy vhodné testovat hráčskou smlouvu na snížení hodnoty.

Pro odepisování po dobu použitelnosti je rozhodující stanovení doby odepisování, volba metody odepisování a výše zbytkové hodnoty hráčské smlouvy. U hráčských kontraktů lze toto aktivum začít užívat v momentě, kdy hráčská smlouva vstupuje v platnost a klub získá právo užívat schopnosti hráče. Odepisování nám zobrazuje odčerpávání ekonomického prospěchu v čase. Odepisování se provádí z pořizovací ceny aktiva ponížené o případnou zbytkovou hodnotu. IAS 38 uvádí některé faktory, které bychom měli vzít v úvahu při stanovení doby odepisování.

Dominantním faktorem při volbě doby odepisování bude právní omezení využití aktiva. Zbývající doba trvání hráčské smlouvy představuje maximální možnou dobu, po kterou klub může čerpat ekonomický prospěch. Neznamená to ale, že doba ekonomické použitelnosti nemůže být kratší. Pokud očekáváme, že využití tohoto aktiva ze strany klubu bude kratší než zbývající doba trvání hráčské smlouvy (například klub předpokládá v budoucnosti prodej hráče), lze dobu odepisování snížit.

Pokud hráčská smlouva obsahuje opci na prodloužení smlouvy ze strany klubu, musíme vycházet z očekávaného využití aktiva klubem a z obecných zvyklostí na daném trhu hráčských smluv. Jestliže bude zřejmé, že klub tuto opci využije, pak je možné do doby odepisování zahrnout též opční období. Opci na prodloužení hráčské smlouvy může držet též hráč. Tento typ opce však nepředstavuje aktivum (budoucí ekonomický prospěch) pro klub ale je pouze aktivem hráče, protože pouze jemu zajišťuje právo prodloužit smlouvu. Opční prémie tedy není součástí vstupního ocenění hráčského kontraktu na straně klubu a nelze její hodnotu tudíž ani odepisovat.

Z hlediska volby metody odepisování je u hráčských kontraktů použití jiné než lineární metody obtížně představitelné. Například u dopravních prostředků jako hmotných aktiv je možnost ovlivnit počet ujetých kilometrů ročně, a tím i roční opotřebení. V případě (nehmotných) hráčských kontraktů toto neplatí. Hráčská smlouva je uzavřena na omezenou dobu. A klub předpokládá, že během této doby bude plynule užívat hráčských schopností v největší možné míře, tak aby maximalizoval ekonomický prospěch. Hypoteticky si lze ale představit situaci, kdy by klub dopředu uvažoval při uzavírání dvouleté hráčské smlouvy, že se hráč v první sezóně vážně zraní a druhou sezónu odehraje ve skvělé formě. Za těchto podmínek by bylo možné amortizovat hráčský kontrakt nelineárně. Tato úvaha je spíše teoretického rázu, protože budoucí vývoj veličin jako zdravotní stav nebo hráčská forma nelze spolehlivě určit.

Při amortizaci hráčských kontraktů by neměla být brána v úvahu zbytková hodnota. U hráčských kontraktů neexistuje ani aktivní trh (hráčské kontrakty nejsou homogenní komoditou) a ani se neuzavírají hráčské smlouvy, jejichž součástí by byl závazek třetí strany ke koupi tohoto aktiva. Při následném prodeji či směně hráčské smlouvy dochází k odúčtování nehmotného aktiva.

Jaroslav Filinger

Ing. Jaroslav Filinger, Ph.D. vystudoval v letech 1997–2003 magisterský obor Účetnictví a finanční řízení podniku na VŠE v Praze. Doktorské studium v oboru Účetnictví a finanční řízení podniku úspěšně zakončil v roce 2008 obhajobou disertační práce na téma „Účetní výkaznictví profesionálních sportovních klubů“. V letech 2003–2015 pracoval jako finanční ředitel ve společnosti Vodocentrum – W a M. Ve svých pracích se zabývá ekonomickým prostředím odvětví profesionálního sportu a problematikou účetního vykazování v této oblasti, s důrazem na vykazování nehmotných aktiv. Na toto téma již publikoval řadu odborných článků. V minulosti například pravidelně přispíval na mezinárodní vědeckou konferenci AIESA v Bratislavě.



Právní postavení profesionálních sportovců v kolektivních sportech a zdanění jejich příjmů. Status quo nebo čekání na změnu?



Tomáš
Hajdušek

Cílem následujícího příspěvku je podat čtenářům přehledný souhrn problematiky zdaňování příjmů profesionálních sportovců (výhradně) v oblasti kolektivních sportů. Tato problematika odbornou veřejností neustále rezonuje, a to zejména s ohledem na skutečnost, že české zvyklosti se v této věci značně liší od těch evropských.

Základní otázka zní – má být profesionální sportovec (např. fotbalista či hokejista) zdaňován jako OSVČ, nebo jako zaměstnanec?

Profesionální sportovec

Hned na začátek by bylo vhodné si vymezit, koho budeme z hlediska výše zmíněné otázky považovat za profesionálního sportovce.

Morávek a Štefko¹ považují za profesionálního sportovce „*takového sportovce, jehož primární příjem plyne z úplatného provozování sportovní činnosti, která je hlavním předmětem jeho zájmu a (zpravidla) obživy, a který v návaznosti na ujednání se sportovním klubem nemůže poskytovat své (sportovní) služby ostatním klubům. Významným aspektem v tomto směru je dále skutečnost, že výdělečné možnosti této osoby po skončení její aktivní sportovní kariéry jsou do značné míry ovlivněny mj. úspěchy, kterých sportovec během obvykle krátkého období své kariéry dosáhl.*“ Domnívám se, že tato definice je pro účely článku naprosto vyhovující.

Odhlédněme nyní od v úvodu zmíněné kardinální otázky a přijmeme prozatím závěr, že profesionální sportovec není zaměstnancem. Potom by nás mohlo pro celkové posouzení právního postavení profesionálního sportovce rovněž zajímat, zda je podnikatelem nebo zda vykonává nezávislé povolání. Kateřina Eichlerová² dospěla k závěru, že „*nebude-li profesionální sportovec zaměstnancem, má v soukromém právu postavení osoby, vykonávající samostatně povolání, nikoliv obecně postavení podnikatele.*“ Pro účely našeho zkoumání způsobu zdanění profesionálních

sportovců má takový závěr význam zejména z hlediska výše případných paušálních výdajů³. Pro samotné profesionální sportovce to např. znamená, že by v právním styku s jinými podnikateli, tedy zejména s kluby, se kterými mají uzavřenu smlouvu, měli požívat ochrany jako jiní nepodnikatelé, postavené např. na principu slabší strany⁴.

Závislá činnost

Z hlediska rozhodování, zda má být profesionální sportovec zdaňován jako zaměstnanec nebo jako osoba s příjmy ze samostatné činnosti, má kardinální význam posouzení, zda činnost profesionálního sportovce má charakter závislé činnosti či nikoliv.

a) Zákoník práce

Zákoník práce⁵ v ust. § 2 odst. 1 definuje, co se pro účely pracovněprávních vztahů rozumí závislou prací. Je to taková práce, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, jménem zaměstnavatele, podle pokynů zaměstnavatele a zaměstnanec ji pro zaměstnavatele vykonává osobně.

Zákoník práce tedy vymezuje následující znaky závislé práce, kterými jsou výkon práce:

- osobní,
- jménem zaměstnavatele,
- ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance,
- podle pokynů zaměstnavatele.

Podle ust. § 3 zákoníku práce může být závislá práce vykonávána výlučně v základním pracovněprávním vztahu, není-li upravena zvláštními právními předpisy. Základními pracovněprávními vztahy jsou pracovní poměr a právní vztahy založené dohodami o pracích konaných mimo pracovní poměr. Za zvláštní předpisy lze považovat např. zákon o státní službě⁶ nebo zákon o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů⁷. V oblasti profesionálního sportu žádný takový zvláštní právní předpis doposud nebyl přijat.

¹ MORÁVEK, J., ŠTEFKO, M. Profesionální sportovci v kolektivních sportech. *Časopis pro právní vědu a praxi*, Brno: Právnická fakulta Masarykovy university, 2013, sv. 3, s. 354

² EICHLEROVÁ, K. Profesionální sportovec jako podnikatel? *Sport a (nejen) pracovní právo*. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 59

³ srovnej ust. § 7 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

⁴ srovnej ust. § 433 odst. 2 o. z.

⁵ zákon č. 262/2006 Sb.

⁶ zákon č. 234/2014 Sb.

⁷ zákon č. 361/2003 Sb.



b) Zákon o daních z příjmů

Za příjmy ze závislé činnosti považuje zákon o daních z příjmů mj. plnění v podobě příjmu ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a **obdobného poměru**, v němž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu **je povinen dbát příkazů plátce**. Vztaheno na profesionální sportovce, pokud by jejich poměr ke klubu byl obdobný pracovněprávnímu poměru a při výkonu své sportovní činnosti by byli povinni dbát příkazů klubu, mohl by být příjem z takového poměru považován z hlediska zdanění za příjem ze závislé činnosti, tedy za příjem v režimu zaměstnance klubu.

c) Nejvyšší správní soud

Výkonem závislé činnosti se několikrát zabýval i Nejvyšší správní soud, když řešil spory v oblasti zdaňování tzv. švarcsystému nebo pokuty za výkon nelegální práce. V jednom ze svých rozsudků⁸ dospěl k závěru, že „... *Definiční prvek závislosti tak bude dán zejména povahou vykonávané činnosti (typicky práce vykonávaná na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele) a také tehdy, pokud se bude jednat o činnost dlouhodobou a pokud k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby tuto činnost vykonávající, jelikož neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku její právní sféru poškozuje. Naopak o závislou činnost zpravidla nejde, jestliže se jedná o specializovanou činnost vykonávanou pouze krátkodobě či nesoustavně, jejíž výkon je podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele (např. se jedná o sezónní práce, práce závislé na počasí, práce podmíněné realizací jednorázově získané zakázky apod.). Tyto skutečnosti musí akceptovat i aplikace daňových předpisů, neboť v opačném případě by představovala nelegitimní zatěžující*

prvek soukromé sféry ve shora nastíněném smyslu. Jinak řečeno: zvyšování zaměstnanosti nástroji působení státu, a to i daňovými, nemůže ve svých důsledcích vést k tomu, aby bylo za žádoucí považováno uzavírání pracovních vztahů i tehdy, jestliže na jejich uzavření není dán oboustranný zájem. Takovýto výklad by ostatně popíral i samotnou soukromoprávní podstatu pracovního práva.“ Hojně citován bývá další z rozsudků Nejvyššího správního soudu⁹, který výše uvedené znaky závislé práce dle zákoníku práce doplnil tak, že se musí jednat o **soustavný výkon práce** a zdůraznil, že „... *Společným rysem všech znaků závislé práce vymezených v § 2 odst. 1 zákoníku práce z roku 2006 je osobní či hospodářská závislost zaměstnance na zaměstnavateli. Tyto znaky slouží k odlišení závislé práce od jiných ekonomických aktivit (zejména samostatného podnikání), ale také od aktivit jiného charakteru (zejména mezilidské výpomoci).“*

d) Možné důsledky nesprávného posouzení poměru profesionálního sportovce ke klubu

Důsledky nesprávného posouzení poměru profesionálního sportovce ke klubu a z toho vyplývajících režimu zdanění mohou být svými finančními dopady pro obě strany fatální. Při zpětné kontrole by byla na straně klubů doměřena daň ze závislé činnosti, kterou má každý zaměstnavatel za povinnost svým zaměstnancům srážet. Doměřeny by byly i odvodové povinnosti na sociálním a zdravotním pojištění. Z hlediska *pro futuro* by se příjmy hráčů v důsledku zdanění v zaměstnaneckém režimu rapidně snížily a pro kluby by to současně znamenalo zatížení odvody sociálního a zdravotního pojištění.

V Hospodářských novinách vyšel dne 9. 10. 2013 článek s titulkem „*Udělejte z hráčů zaměstnance, nařizuje UEFA dopisem českému fotbalu*“¹⁰. Podle článku pracuje UEFA¹¹ na tom, aby od roku 2015 byl každý profesionální fotbalista zaměstnancem svého klubu. Reakce Fotbalové asociace České republiky byla očekávaná. Podle jejího generálního sekretáře Rudolfa Řepky by taková změna v českých podmínkách byla velmi nevýhodná pro hráče i kluby. Článek obsahuje i důvody takového postoje: „*Proč české fotbalové prostředí zaměstnanecké smlouvy odmítá? To je celkem jednoduché. Všichni profesionální fotbalisté nyní fungují jako osoby samostatně výdělečně činné. A v ostatních sportech je to stejné nebo velmi podobné. Jakožto osoba se statutem OSVČ dostává fotbalista v klubu nezdaněnou výplatu. Sám si pak podává daňové příznání a sám daně i odvádí, stejně si platí i pojištění. Není přitom tajemstvím, že při daňových odpisech umí fotbalisté (a jejich poradci) výtečně*

⁸ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, čj. 2 Afs 62/2004-70, dostupný na www.nssoud.cz

⁹ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, čj. 6 Ads 46/2013-35, dostupný na www.nssoud.cz

¹⁰ autor Luděk Mádl, redaktor Aktuálně.cz, dostupný na <http://archiv.ihned.cz/>

¹¹ Unie evropských fotbalových asociací (anglicky Union of European Football Associations) známá pod zkratkou UEFA je hlavní řídicí organizací evropského fotbalu, futsalu a plážového fotbalu.

kouzlit, a část nezdaněných peněz si tak v kapse podrží. Jako zaměstnanci by fotbalisté samozřejmě dostávali řádně zdaněnou výplatu. A to by pro ně znamenalo o třetinu nižší příjem.“

Argumenty zastánců režimu závislé činnosti

Kupodivu ale i ve fotbalovém prostředí se najdou zastánci¹² zaměstnávání profesionálních hráčů ze strany klubů. Společným rysem pro ně je, že se nerekrutují z okruhu osob, které financování fotbalu zajišťují. Většinou jde o osoby hájící zájmy a práva profesionálních hráčů¹³.

Mezi jejich „politické“ argumenty povětšinou patří:

- Hráči nejsou zbožím. Neměli by být prodáváni jako zvířata.¹⁴
- Stanou-li se hráči zaměstnanci, budou za ně kluby platit sociální a zdravotní pojištění. Fotbalisté získají právo sdružovat se v odborech, budou mít právo na stávku. Zaměstnanecký poměr je ochrání před bezdůvodným propouštěním.¹⁵

V odborné literatuře¹⁶ a diskursu lze ale najít i odborné a právní argumenty svědčící spíše ve prospěch zaměstnaneckého režimu, neboť hráči:

- nemohou poskytovat své sportovní „služby“ jiným klubům,
- jsou vázáni velmi podrobnými pokyny klubu a trenéra (sportovní příprava, společná přeprava a soustředění před zápasem, předepsaná životospráva, zakázané volnočasové aktivity atd.),
- jsou povinni podrobit se týmové hře,
- jsou podrobena disciplinární odpovědnosti za porušení pravidel a pokynů stanovených klubem.

Velmi často je zdůrazňováno, že profesionální hráči nevykonávají svoji činnost na svou odpovědnost a svým jménem. V posledním derby porazila Sparta Slavii 2:1, nikde se nepíše o tom, že by sdružení¹⁷ OSVČ „Lafata a spol.“ v rudých dresech porazilo sdružení OSVČ „Škoda a spol.“ v sešíváných dresech.

Osoba samostatně výdělečně činná vykonává standardně svou činnost na své náklady a obvykle svými pracovními pomůckami. Zato náklady na sportovní činnost profesionálních hráčů nese klub, který jim zajišťuje i nezbytné pracovní pomůcky – sportovní vybavení (kopačky, dresy, tréninkové vybavení apod.).

Argumenty odpůrců režimu závislé činnosti

Nejsilnějším argumentem odpůrců režimu závislé činnosti je tvrzení, že pracovní právo je pro úpravu vztahu hráč – klub naprosto nevhodné a že nelze ve sportovní praxi aplikovat kogentní ustanovení zákoníku práce, mezi které patří:

- podmínky odměňování a rovného zacházení se zaměstnanci,
- omezená pracovní doba, předepsaná doba nepřetržitého odpočinku mezi dvěma směnami, předepsané přestávky v práci na jídlo a oddech, dny pracovního klidu, omezené práce přesčas,
- skončení pracovního poměru ze strany zaměstnance výpovědí bez udání důvodu kdykoliv,
- omezené prodloužování pracovních poměrů na dobu určitou,
- zaměstnance nelze v jeho volnočasových aktivitách nijak omezovat.

Paušální podřazení hráčských smluv pod režim zákoníku práce by mohlo ohrozit samotnou existenci profesionálního sportu v jeho současné podobě.

Odpůrci režimu závislé činnosti dále zdůrazňují specifika vztahů v profesionálním sportu, jakými jsou například:

- přestupy hráčů,
- postoupení hráčských smluv (tzv. trejdy),
- specifika ohledně místa sportování, doby zápasů, přestávek, přepravy na určené místo,
- závislost vlastní odměny či její části na kolektivním výsledku, tedy na výkonu jiných osob (prémie za úspěšné výsledky mužstva),
- sportovní úrazy a jejich důsledky nejen na sportovní kariéru, ale i na budoucí uplatnění po skončení sportovní kariéry,
- disciplinární odpovědnost za porušení stanovených pravidel.

Pracovní právo rovněž nezná obdobu sportovních arbitráží, žádnou alternativu k soudnímu řešení sporů mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovní právo nenabízí.

V rozporu s pracovním právem by zřejmě bylo působení hráčských agentů, kteří svým klientům zprostředkovávají angažmá. Podle čl. 7 odst. 1 Úmluvy Mezinárodní organizace práce č. 181 o soukromých agenturách práce¹⁸ totiž platí, že soukromé agentury práce nebudou pracovníkům účtovat přímo nebo

¹² např. prof. Roger Blanpain, expředseda a čestný předseda Mezinárodní asociace profesionálních hráčů a Markéta Haindlová, expředsedkyně Odvolací komise FAČR a stávající předsedkyně České asociace fotbalových hráčů

¹³ Podle autora by bylo zajímavé udělat mezi českými profesionálními hráči anketu, zda o hájení svých zájmů a práv mají zájem i na úkor výrazného snížení svých příjmů...

¹⁴ prof. Roger Blanpain

¹⁵ Markéta Haindlová

¹⁶ Např. ŠTEFKO, M. Fotbal a hokej výkonem závislé práce s přihlédnutím k německé úpravě. *Sport a (nejen) pracovní právo*. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 93.

¹⁷ V novém občanském zákoníku nahradil dřívější pojem „sdružení“ stávající pojem „společnost“ – viz § 2716 o. z., ale pro lepší názornost jsem zůstal u dřívějšího „zavedeného“ pojmu.

¹⁸ publikovaná 38/2003 Sb. m. s.

nepřímo, zcela nebo zčásti, žádné poplatky nebo náklady.

Jak je to v Evropě

Omezený rozsah tohoto článku neumožňuje podat detailní informaci o tom, jak je otázka zaměstnávání hráčů upravena v jednotlivých evropských zemích.

Štefko¹⁹ uvádí, že „... Příklady z Německa potvrzují, že sportovní činnost konaná po delší dobu za účelem dosažení příjmu v právní podřízenosti fotbalovému či hokejovému klubu má povahu zaměstnání.“

Zlomové rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ve věci Bosman²⁰ je postaveno na principu volného pohybu pracovních sil, tedy v podstatě i v případě profesionálního fotbalisty byl aplikován zaměstnanecký režim.

Obdobně belgický odvolací soud rozhodl ve věci Mohamed Dahmane proti RC Genk tak, že s profesionálním fotbalistou musí být zacházeno jako s jakýmkoliv běžným zaměstnancem.

Anglický soud uvedl v kause Walker vs. Crystal Palace Football Club, že nelze dospět k závěru, že hráč nepodléhá pracovní právní úpravě jen proto, že při výkonu své práce, k níž se zavázal a během níž se řídí pokyny druhé osoby (např. trenéra nebo kapitána), rovněž uplatňuje částečně svojí vůli bez kontroly této druhé osoby.

Slovenský zákoník práce²¹ v ust. § 3 odst. 2 výslovně uvádí, že pracovní právní vztahy profesionálních sportovců se řídí zákoníkem práce, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak. Takový zvláštní předpis zatím na Slovensku přijat nebyl, ale již delší dobu se připravuje nový zákon o sportu.

Pro potřeby našeho článku lze uzavřít, že praxe v okolních evropských zemích má výraznou tendenci k posuzování vztahu hráč – klub jako vztahu zaměstnanec – zaměstnavatel.

Jak to vidí Nejvyšší správní soud

Nejvyšší správní soud se ve své rozhodovací praxi k daňovému režimu profesionálních sportovců z hlediska režimu závislé činnosti vyslovil zatím třikrát.

V prvním případě²² šlo o případ Jaroslava Mrázka, prvoligového hokejisty klubu HC Sparta Praha. Ve sporu šlo o uznatelnost výdajů na každodenní dojíždění Jaroslava Mrázka z místa bydliště v Milevsku na tréninky do holešovické sportovní haly v Praze a zpět.

Klíčovou právní otázkou bylo v daném případě posouzení činnosti Jaroslava Mrázka jakožto profesionálního hráče ledního hokeje: zda se jednalo o výkon nezávislého povolání, anebo o pracovní právní vztah. Soud dospěl k závěru, 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. Tento závěr lze ostatně opřít i o faktickou situaci, kdy je v praxi obecně akceptováno, že profesionální sportovec může – z daňového hlediska – působit též jako OSVČ (k tomu podrobněji např. R. Vybíral, Zdaňování příjmů profesionálních sportovců ze sportovní činnosti, Daně a finance č. 3/2011, str. 17 a násled.). K odklonu od této obecně akceptované praxe by proto musel existovat velmi silný důvod, spočívající např. ve výslovné změně zákonné úpravy. Jinak totiž lze argumentovat i prostřednictvím určité míry normativní síly fakticity.“

Ve druhém případě²³ se jednalo o případ Jiřího Homoly, prvoligového fotbalisty AC Sparta Praha. Spor se v tomto případě vedl o uznatelnost výdajů Jiřího Homoly na nepeněžní příjem, který od klubu získal v podobě sportovního oblečení, vybavení a spotřeby materiálu. Jiří Homola se u soudu paradoxně bránil tím, že se domáhal určení, že se v jeho případě jednalo o příjem ze závislé činnosti. Klíčovou otázkou tak opět byla míra závislosti profesionálního hráče na jeho klubu a od toho se odvíjející daňový režim hráče AC Sparta Praha. Nejvyšší správní soud k tomu uvedl, že „jakkoliv vztah profesionálního sportovce k jeho klubu vykazuje řadu znaků závislé činnosti, je s ohledem na specifickou povahu této činnosti nutno vždy podle konkrétních okolností dovodit, jakou povahu tato činnost má. 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.“

Ve třetím případě²⁴ šlo rovněž o profesionálního fotbalistu. Tentokrát se stal předmětem zájmu správce daně Jiří Sabou, který v kontrolovaném období hrál postupně za FK Viktoria Žižkov a FK Teplice. Jiří Sabou se stejně jako Jiří Homola bránil neuznání

¹⁹ ŠTEFKO, M. Fotbal a hokej výkonem závislé práce s přihlédnutím k německé úpravě. *Sport a (nejen) pracovní právo*. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 93

²⁰ Rozsudek ze dne 15. 2. 1995 C-415/93, podle kterého není možné, aby profesionální fotbalista, který je státním příslušníkem členského státu, mohl být po vypršení smlouvy se svým původním klubem zaměstnán klubem jiného členského státu pouze tehdy, pokud tento klub zaplatí původnímu klubu odstupné za přestup a náhradu za výcvik a vzdělání.

²¹ předpis č. 311/2001 Z. z. Zákoník práce

²² rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, čj. 2 Afs 16/2011-78, dostupný na www.nssoud.cz

²³ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 8. 2012, čj. 2 Afs 22/2012-31 a navazující rozsudky ze dne 18. 9. 2012, čj. 2 Afs 21/2012-33 a ze dne 24. 10. 2012, čj. 2 Afs 20/2012-35, dostupné na www.nssoud.cz

²⁴ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2014, čj. 1 Afs 73/2011-167

části vykázaných výdajů²⁵ tím, že se dožadoval určení, že se v jeho případě jednalo o příjmy ze závislé činnosti, ačkoliv sám po celou dobu vystupoval jako OSVČ a své příjmy i takto zdaňoval. Nejvyšší správní soud tedy opět posuzoval otázku, zda je příjem profesionálního fotbalisty příjmem ze závislé činnosti. Stejně jako v případě Jiřího Homoly i v případě Jiřího Sabou Nejvyšší správní soud odmítl, že by bylo možno zpětně překvalifikovat druh příjmů a odkázal se na své předchozí rozhodnutí ve věci Jaroslava Mrázka: *„Z obou smluv je patrné, že se činnost stěžovatele jako fotbalisty pojmovému vymezení závislé činnosti sice velmi blížila, nicméně nedosahovala její intenzity. Je nutno si uvědomit, že činnost profesionálního sportovce je natolik specifická, že se omezením pracovním ze zaměření a výslovné reglementace zákoníku práce vymyká. Z povahy věci je zřejmé, že součástí výkonu činnosti profesionálního sportovce není pouze účast na zápasech, případně trénincích svého klubu, nýbrž i řada dalších aktivit, které jsou nezbytné jednak pro stoprocentní připravenost daného sportovce [proto např. obě smlouvy zakotvují povinnost stěžovatele udržovat se v dobré fyzické i psychické kondici a připravenosti, viz čl. I. odst. 4 smlouvy s FK Teplice a čl. III. písm. d) smlouvy s Viktoria Žižkov], a také z důvodů marketingových zájmů klubu [čl. I. odst. 6 smlouvy s FK Teplice a čl. III. písm. g) a i) smlouvy s Viktoria Žižkov]. V konečném důsledku je proto obtížně představitelné, aby specifická činnost profesionálního sportovce v běžící sezóně byla svojí povahou slučitelná s takovými instituty zákoníku práce, jako jsou třeba nepřetržitý odpočinek mezi dvěma směny, přestávky v práci na jídlo a oddech, dny pracovního klidu anebo práce přesčas. I kdyby však tato úskalia byla tvořivou aplikací zákoníku práce překonána, smluvní strany jistě mohou, i z důvodů obtížné použitelnosti zákoníku práce na činnost stěžovatele, zvolit jinou smluvní úpravu, byla-li by podle soukromoprávní úpravy možná (srov. obdobné úvahy v cit. rozsudku čj. 2 Afs 16/2011 – 78, bod 28).“*

Shrnuto a podtrženo: přes nejasný statut profesionálních sportovců v českém právním řádu je rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu jednotná a klade důraz zejména na to, že je třeba respektovat vůli smluvních stran a povahu vzájemných vztahů, jež si klub a profesionální hráč přejí upravit. Podle názoru Nejvyššího správního soudu ale nic nebrání tomu, aby si na základě své svobodné vůle klub a profesionální hráč upravili svůj vztah prostřednictvím pracovní

smlouvy, pokud by to rozsah sjednaných práv a povinností umožňoval.

Úvahy de lege ferenda

Statut profesionálního sportovce, zejména v oblasti kolektivních sportů, není v českém právním státě dostatečně upraven. Přestože sportovní činnost profesionálních sportovců v oblasti kolektivních sportů vykazuje znaky závislé činnosti, zavedená praxe i konstantní judikatura připouští úpravu vztahů mezi klubem a hráčem mimo režim pracovního práva a sportovci vystupují a své příjmy zdaňují jako osoby samostatně výdělečně činné.

Otázkou je, jak dlouho takový stav vydrží. Jsem přesvědčen, že bez legislativní změny není důvod na zavedené praxi cokoli měnit. Ke změně právní úpravy jsem skeptický, protože se obávám, aby nedošlo k naplnění cynického úsloví „každá změna vede k horšímu“. V řadách odborné veřejnosti ovšem existují i názory opačné, požadující pozitivní právní úpravu statutu profesionálních sportovců²⁶. Pokud politická reprezentace dospěje k názoru, že je nutno statut profesionálních sportovců nově upravit, tak se jako jedna z cest jeví přijetí dílčí regulace v podobě dalšího vztahu účasti na práci s vyloučením některých institutů zákoníku práce, jež jsou ze své podstaty v profesionálním sportu neaplikovatelné. Je pravděpodobné, že v takovém případě by se změnil i daňový režim profesionálních sportovců. Do té doby se všichni zúčastnění mohou opřít o konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu.



²⁵ Jiřímu Sabou nebyly správcem daně uznány tvrzené výdaje ve výši 199.965 Kč za služby označené jako grafický update, direct mail, právní spolupráce, zařízení trenérského kurzu, webové služby, video / Real player, Windows Media, Quick Time, Audio / Real player, Windows Media, profesionální konzultace ve fyziologii a zdravotnictví a ve výši 185.161 Kč za služby označené jako zastupování, jednání s manažery klubů v Manchesteru, Marseille, Barceloně, dopravní náklady, propagační materiály, public relations, monitorování, webové služby, profesionální konzultace v oblasti výživy a fyziologie, právní editování dokumentů.

²⁶ např. MORÁVEK, J. Autonomie vůle, ochrana slabší strany a profesionální sport. *Sport a (nejen) pracovní právo*. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 91

Závěrem

Článek si kladl ambici být pouhým úvodním exkursem do problematiky statutu a zdaňování příjmů profesionálních sportovců v oblasti kolektivních sportů. Zájemcům o hlubší studium této otázky lze doporučit zejména sborník z mezinárodní konference na téma „Profesionální sport a pracovní právo“, jež se uskutečnila dne 19. června 2014 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze, který vydalo v roce 2014 pod názvem „Sport a (nejen) pracovní právo“ vydavatelství Wolters Kluwer.

Z důvodu omezeného rozsahu článku nedošlo na velmi zajímavou problematiku zdaňování nepeněžních příjmů profesionálních sportovců, kterou v případě trenéra české házenkářské reprezentace dokonce řešil Ústavní soud²⁷. Pokud by o toto téma byl mezi čtenáři zájem, rád využiji příležitosti seznámit ctěné kolegy z řad auditorů se svými názory na tuto otázku.

Tomáš Hajdušek

²⁷ viz nálezy Ústavního soudu ze dne 25. 10. 2006, sp. zn. II. ÚS 686/05

Ing. Tomáš Hajdušek je absolventem Vysoké školy ekonomické v Praze (1992). Daňovým poradcem je od roku 1995. V současné době je odpovědným daňovým poradcem ve vlastní firmě Censitio s.r.o. Od roku 2013 působí ve funkci vedoucího sekce správy daní Komory daňových poradců ČR. Zaměřuje se na zastupování daňových subjektů v průběhu postupů k odstranění pochybností, daňových kontrol a soudních řízení ve správním soudnictví. Je členem expertní skupiny ke změně procesní úpravy daňových zákonů a pracovní podskupiny zabývající se korekcemi daňového řádu. Přednáší pro Komoru daňových poradců České republiky a soukromé vzdělávací agentury. Přispívá na téma správy daní do odborných časopisů. V letech 2011 až 2012 byl členem prezidia Komory daňových poradců ČR. V letech 2013–2014 působil jako náměstek ministra průmyslu a obchodu pro oblast podnikání, digitální ekonomiky a ochrany spotřebitele. Je předsedou SK Otava Katovice, amatérského fotbalového klubu z jižních Čech.

Daňový režim rozhodčích na úrovni výkonnostního fotbalu

Kdo pravidelně navštěvuje fotbalová utkání na amatérské úrovni, často může zaslechnout pokřiky diváků na adresu rozhodčích jako „Kup si brejle!“, „Co to pískaš?“ nebo „Ty jsi zase dáreček, kde Tě našli?“. Fotbal je lidová zábava a nutno říci, že zejména na těch nejnižších úrovních to platí bezesbytku, což velmi výstižně zachytil např. televizní seriál Okresní přebor. A jak toto všechno souvisí s daněmi? Na to dá odpověď následující příspěvek.

Úvod

Benjamin Franklin prohlásil, že na světě jsou jen dvě jistoty – smrt a daně. A ani rozhodčí okresního přeboru ve fotbale, který si za zápas „vypíská“ 300 Kč a nějaký ten „cesták“, by na toto známé rčení neměl zapomínat a měl by pamatovat na své daňové povinnosti. A to přesto, že ohledně způsobu zdaňování příjmů za činnost rozhodčího na úrovni výkonnostního fotbalu nepanuje v odborné veřejnosti, natož mezi rozhodčími, jednotný názor. Příspěvek si klade za cíl s daňovým režimem rozhodčích čtenáře přehledně seznámit.

Právní postavení rozhodčích ve výkonnostním fotbalu a způsob zdanění jejich odměn z hlediska daně z příjmů

Fotbaloví rozhodčí jsou určeni k řízení fotbalových soutěží, jejichž pořadatelem a vlastníkem práv na všech úrovních je Fotbalová asociace České republiky (FAČR).

Podle čl. 4 Soutěžního řádu¹ mají mistrovské soutěže dospělých tyto třídy:

- I. liga
- II. liga
- Česká fotbalová liga a Moravskoslezská fotbalová liga
- divize
- krajský přebor
- I. A třída
- I. B třída
- okresní přebor (II. třída)
- III. třída
- IV. třída

Řídícím orgánem soutěží I. a II. ligy je Ligové shromáždění. Řídícím orgánem pro Českou fotbalovou ligu,

¹ http://www.fotbal.cz/img/cmfs/komise/legislativa/soutezni_rad_fotbalu_131014.pdf



Moravskoslezskou fotbalovou ligu a příslušné divize jsou Řídící komise FAČR pro Čechy a Řídící komise FAČR pro Moravu. Krajský přebor, I. A třídu a I. B třídu řídí krajské orgány FAČR, okresní přebor (II. třídu), III. třídu a IV. třídu řídí okresní orgány FAČR.

Na úrovni každého řídicího orgánu jsou ustanoveny komise rozhodčích, které sestávají listiny rozhodčích pro daný soutěžní ročník. Počet rozhodčích v rámci celé FAČR je zhruba 4 tisíce. Naprostá většina (cca 3,5 tis.) z nich působí na úrovni krajského přeboru a níže.

Způsob zdanění příjmů rozhodčích je odvislý od právního postavení rozhodčího. V úvahu přicházejí tyto varianty:

1. rozhodčí vykonává svoji činnost na základě dohody o provedení práce (§ 6 odst. 1 písm. a ZDP²),
2. rozhodčí vykonává svoji činnost na základě živnostenského oprávnění (§ 7 odst. 1 písm. b ZDP),
3. rozhodčí vykonává svoji činnost jako nezávislé povolání (§ 7 odst. 2 písm. c ZDP),
4. rozhodčí vykonává svoji činnost pouze ojedinele a nahodile (§ 10 odst. 1 písm. a ZDP).

Výkon činnosti rozhodčího na základě dohody o provedení práce

FAČR je dle čl. 2 odst. 2 písm. b) Stanov³ zřizovatelem, organizátorem a pořadatelem fotbalových soutěží a vlastníkem práv k nim na všech úrovních. Přímou je řídí svými orgány podle pravidel fotbalu vydaných Mezinárodní federací fotbalových asociací (FIFA)

a na základě řádů a předpisů, které pro jejich řízení sama vydává.

Fotbalová utkání v rámci FAČR může dle čl. 1 Licenčního řádu pro rozhodčí fotbalu⁴ řídit pouze rozhodčí, kterému byla udělena licence rozhodčího fotbalu.

Uzavření dohody o provedení práce mezi FAČR a rozhodčím není v rozporu s dobrými mravy, neboť FAČR je pořadatelem fotbalového utkání, nikoliv jeho účastníkem. Uzavření dohody o provedení práce na činnost rozhodčího není ani v rozporu se zákoníkem práce⁵, který je postaven na zásadě „co není zakázáno, je dovoleno“⁶. Na úrovni výkonnostního fotbalu bude obvykle rovněž dodržen rozsah práce nižší než 300 hodin ročně.

Činnost rozhodčího lze vykonávat na základě dohody o provedení práce. V takovém případě budou příjmy za činnost rozhodčího zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle § 6 ZDP. Podkladem pro vyplacení odměny je uzavřená dohoda o provedení práce.

Podle Směrnice o náhradách a odměnách rozhodčích⁷ má rozhodčí kromě odměny za řízení utkání rovněž nárok na náhradu cestovních výdajů. Pokud bude v dohodě o provedení práce sjednán nárok rozhodčího na poskytnutí cestovních náhrad⁸, budou v takovém případě cestovní náhrady osvobozené od daně podle ust. § 6 odst. 7 písm. a) ZDP. Přitom není podmínkou, aby v dohodě o provedení práce bylo sjednáno místo pravidelného pracoviště⁹.

Náhrady cestovních výdajů, které jsou rozhodčím vypláceny podle Směrnice, nejsou předmětem daně dle ust. § 6 odst. 7 písm. a) ZDP v případě, že v dohodě o provedení práce bylo právo na výplatu cestovních náhrad sjednáno, a to do výše stanovené nebo umožněné zvláštním právním předpisem pro zaměstnance zaměstnavatele, který je uveden v § 109 odst. 3 zákoníku práce. Pokud není právo na výplatu cestovních náhrad v dohodě o provedení práce sjednáno, případně jsou vypláceny cestovní náhrady ve vyšší než stanovené výši, podléhají cestovní náhrady zdanění ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. a) ZDP.

Výkon činnosti rozhodčího na základě živnostenského oprávnění

Podle stanoviska ředitele odboru živností Ministerstva průmyslu a obchodu ČR Petra Kameníka ze dne 14. 5. 2010 není činnost fotbalového rozhodčího delegovaného na zápas příslušnou komisí rozhodčích

² zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

³ http://www.fotbal.cz/img/cmfs/komise/legislativa/stanovy_080614.pdf

⁴ http://www.fotbal.cz/img/cmfs/komise/legislativa/Licenncni_rad_rozhodci.pdf

⁵ zákon č. 262/2006 Sb.

⁶ k tomu srov. ust. § 2 odst. 1 zákoníku práce

⁷ http://nv.fotbal.cz/ftp/cmfs/legislativa/stanovy/19_Nahrady_a_odmeny_2.doc

⁸ srov. § 155 zákoníku práce

⁹ srov. § 155 odst. 2 zákoníku práce

FAČR živností. Přesto nelze vyloučit, že příslušný živnostenský úřad vydá na základě ohlášení volné živnosti živnostenské oprávnění s odkazem na nařízení vlády č. 278/2008 Sb., kde je u živnosti „Provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování tělovýchovné činnosti“ jako jedna z obsahových náplní této živnosti uvedena „Činnost sportovců, případně rozhodčích, provozovaná samostatně a za účelem dosažení zisku“ – viz příloha č. 4 nařízení vlády, položka 74.

V případě, že činnost rozhodčí bude vykonávána na základě vydaného živnostenského oprávnění, budou příjmy za tuto činnost zdaňovány jako příjmy ze živnosti dle ust. § 7 odst. 1 písm. b) ZDP. Součástí zdaňovaných příjmů budou rovněž vyplacené náhrady cestovních výdajů.

Výkon činnosti rozhodčího bez uzavření dohody o provedení práce a bez vydaného živnostenského oprávnění

Jedná se v současnosti o nejčastější způsob výkonu činnosti rozhodčího, zejména na úrovni krajských a okresních soutěží. Je otázkou, zda mají být takové příjmy zdaňovány jako příjmy ze samostatné činnosti dle ust. § 7 ZDP, nebo jako příjmy z příležitostné činnosti dle ust. § 10 ZDP. Podle mě nelze příjmy rozhodčího za pravidelně vykonávanou činnost rozhodčího v průběhu sezóny (rozhodčí je nominován na každé soutěžní kolo, případně na většinu soutěžních kol) považovat za příjmy z příležitostné činnosti.

Pokud nebude na činnost rozhodčího uzavřena dohoda o provedení práce a rozhodčí nebude mít vydáno platné živnostenské oprávnění, bude své příjmy zdaňovat v režimu ust. § 7 odst. 2 písm. c) ZDP jako příjmy z výkonu nezávislého povolání.

Domnívám se totiž, že činnost a postavení rozhodčího má mnoho společných charakteristických rysů s činností a postavením (profesionálního) sportovce. Přitom postavení profesionálního sportovce v pozici OSVČ je v současné době zavedenou praxí, bylo několikrát potvrzeno Nejvyšším správním soudem¹⁰ a podrobněji se jím zabývám v jiném článku v tomto vydání časopisu Auditor.

Výkon sportovní činnosti ve formě podnikatelské činnosti nebo zaměstnání předpokládá rovněž komentář OECD k článku 17 modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění v bodě 1. Jsem přesvědčen, že obdobný závěr lze učinit i ve vztahu k fotbalovým rozhodčím.

V případě neexistence pracovního právního vztahu nebo živnostenského oprávnění, a pokud se nejedná o prokazatelně příležitostné nebo nahodilé příjmy, je příjem za činnost rozhodčího považován za příjem z výkonu nezávislého povolání ve smyslu ust. § 7 odst. 2 písm. c) ZDP. Součástí

zdaňovaných příjmů budou rovněž vyplacené náhrady cestovních výdajů.

Výkon činnosti rozhodčího nahodile nebo jednorázově

V souladu s ust. § 10 odst. 1 věty první lze za příjem z ostatní činnosti považovat takový příjem, který není příjmem dle ust. § 6 až 9 ZDP.

Za příjem dle ust. § 10 odst. 1 písm. a) ZDP lze považovat příjem za činnost rozhodčího pouze v případě, že na činnost rozhodčího nebyla uzavřena dohoda o provedení práce, rozhodčí nemá na tuto činnost vydáno živnostenské oprávnění a jedná se skutečně o jednorázové, nahodilé příjmy za činnost, která není vykonávána pravidelně v průběhu soutěžní sezóny.

Činnost rozhodčího z hlediska daně z přidané hodnoty

Předmětem daně z přidané hodnoty je dle ust. § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH¹¹ mj. poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.

Osobou povinnou k dani je dle ust. § 5 odst. 1 ZDPH fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti.

Ekonomickou činností se dle ust. § 5 odst. 2 ZDPH rozumí soustavná činnost osob poskytujících služby. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na jejímž základě vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovní právní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle § 6 ZDP.

Pokud je rozhodčí plátcem DPH, např. z důvodu svého souběžného podnikání, má povinnost dle ust. § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH přiznat daň z přidané hodnoty.

To neplatí, pokud by rozhodčí svoji činnost vykonával na základě dohody o provedení práce, případně pokud by činnost rozhodčího byla vykonávána prokazatelně jednorázově či nahodile a nejednalo by se tak o soustavnou činnost. V obou těchto případech by činnost rozhodčího nebyla předmětem daně z přidané hodnoty.

Základem daně z přidané hodnoty je dle ust. § 36 odst. 1 ZDPH to, co jako úplatu plátce za uskutečněné zdanitelné plnění obdržel nebo má obdržet. Odměny a náhrady rozhodčích, stanovené Směrnicí o náhradách a odměnách rozhodčích a delegátů při fotbalových utkáních, je nutno brát jako úplatu za zdanitelné plnění včetně daně. Daň potom bude vypočtena dle ust. § 37 ZDPH.

¹⁰ např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, čj. 2 Afs 16/2011-78 a rozsudek ze dne 1. srpna 2012, čj. 2 Afs 22/2012-31.

¹¹ zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Základem daně z přidané hodnoty je celková úplata, zahrnující jak odměnu za řízení utkání, tak náhradu cestovních výdajů.

Činnost rozhodčího lze dle mého názoru zařadit do položky 93.19.13 klasifikace CZ-CPA *Služby sportovních sudí a časoměřičů*, přičemž činnost rozhodčího není uvedena v příloze č. 2 ZDPH. Činnost rozhodčího tak podléhá základní sazbě daně ve výši 21 %.

Činnost rozhodčího je zdaněna základní sazbou daně.

Pokud rozhodčí není plátcem DPH, počítá se mu celková úplata do obratu dle ust. § 4a ZDPH pro účely povinné registrace plátce DPH dle ust. § 6 odst. 1 ZDPH. Podle tohoto ustanovení se osoba povinná k dani stane plátcem, pokud její obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne jeden milion korun.

Činnost rozhodčího z hlediska silniční daně

Předmětem daně silniční jsou silniční motorová vozidla registrovaná v České republice, provozovaná v České republice a používaná poplatníkem daně z příjmů fyzických osob k činnosti nebo v přímé souvislosti s činností, z níž plynou příjmy ze samostatné činnosti podle ZDP.

Pokud rozhodčí v režimu výkonu samostatné činnosti použije při dopravě k utkání výše definované motorové vozidlo, stane se toto vozidlo předmětem silniční daně dle ust. § 2 odst. 1 písm. c) bod 2 ZSD¹² bez ohledu na to, zda rozhodčímu byly či nebyly vyplaceny cestovní náhrady. Výplata cestovních náhrad, znamená spolu s registrační značkou vozidla v zápisu o utkání, bude obvykle důkazem o použití motorového vozidla k dopravě k utkání.

Daňová povinnost vznikne vždy v tom měsíci, ve kterém dojde alespoň jednou k použití motorového vozidla k dopravě k utkání.

Pokud bude mít rozhodčí postavení zaměstnanec ve smyslu ust. § 6 odst. 2 ZDP, nebude použití motorového vozidla a následné uplatnění náhrady cestovních výdajů znamenat ze strany rozhodčího jakékoliv povinnosti v oblasti silniční daně, neboť poplatníkem daně bude v takovém případě dle ust. § 4 odst. 2 písm. a) ZSD Fotbalová asociace ČR.

V případě sjednání práva na výplatu náhrady za použití motorového vozidla v dohodě o provedení práce je poplatníkem silniční daně FAČR¹³.

Různý režim zdaňování příjmů rozhodčích v rámci soutěží stejné úrovně a různé úrovně

Způsob zdaňování rozhodčích se odvíjí od skutečností výše uvedených bez ohledu na to, o jakou fotbalovou

soutěž se jedná. Lze tak připustit, že i v rámci jedné soutěže, nebo v rámci soutěží různých úrovní, budou příjmy rozhodčích zdaňovány různým způsobem.

V této souvislosti odkazují na rozsudek Nejvyššího správního soudu¹⁴, podle kterého:

„[31.] Současně však je třeba podotknout, že výše uvedené neznámá, že by mezi profesionálním sportovcem a klubem, za který hraje, pracovní smlouva uzavřena být nemohla či dokonce nesměla. Nejvyšší správní soud toliko zastává názor, že za současné situace značné nejasnosti právního postavení profesionálních sportovců (viz níže část označená „obiter dictum“) stát nemůže vynucovat jen jednu z možných forem jejich smluvní spolupráce s kluby, a to ani prostřednictvím daňové politiky.“

V rámci fotbalových soutěží stejné úrovně i v rámci fotbalových soutěží různých úrovní může docházet k rozdílným způsobům zdanění příjmů za činnost rozhodčího v závislosti na tom, na jakém smluvním základě je činnost rozhodčího vykonávána.

Povinnosti rozhodčích v oblasti sociálního a zdravotního pojištění

Čtenáři tohoto váženého periodika z řad auditorů jistě znají dopady výše uvedených daňových režimů do oblasti sociálního a zdravotního pojištění. Zde proto jen stručně připomenutí.

V případě výkonu činnosti rozhodčího na základě dohody o provedení práce vznikají odvodové povinnosti sociálního a zdravotního pojištění (na straně rozhodčího i Fotbalové asociace) pouze v případě, že příjem přesáhne hranici 10 tisíc korun měsíčně.



Na peněžní příjmy jsem OSVČ, na nepeněžní jsem zaměstnanec.

Kresba: Ivan Svoboda

¹² zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční

¹³ Přitom je možné, že použité vozidlo nebude předmětem daně ve smyslu ust. § 2 odst. 1 písm. c) bod 1 ZSD.

¹⁴ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, čj. 2 Afs 16/2011-78 v případě profesionálního hokejisty Jaroslava Mrázka

V případě výkonu činnosti rozhodčího v režimu samostatné činnosti mají rozhodčí ve vztahu k orgánům sociálního zabezpečení a zdravotním pojišťovnám standardní povinnosti osob samostatně výdělečně činných.

Pokud by se jednalo o skutečně nahodilou či jednorázovou činnost ve smyslu ust. § 10 ZDP, povinnosti v oblasti sociálního a zdravotního pojištění rozhodčím nevznikají.

Zdaňování příjmů za činnost delegáta

Podle čl. 43 Soutěžního řádu¹⁵ je delegát svazu rozhodnutím řídicího orgánu soutěže pověřen výkonem funkce, ve které zastupuje řídicí orgán soutěže, dohlíží na průběh utkání a dle daných kritérií hodnotí výkon rozhodčích. Ve své činnosti se řídí zásadami pro činnost delegátů svazu, schválenými příslušným řídicím orgánem soutěže. Podle čl. 44 Soutěžního řádu může delegát před utkáním a v poločasové přestávce vhodným způsobem poučit hráče obou klubů, trenéry a vedoucí družstev o zásadách sportovního vystupování a dodržování fair-play.

Činnost delegáta je tak v mnohých ohledech stejná jako činnost rozhodčího. Výši odměn a náhrad delegátů určuje stejná směrnice jako u rozhodčích.

V případě zdaňování příjmů za činnost delegáta platí stejné závěry jako u zdaňování příjmů za činnost rozhodčího.

Jak to vidí Finanční správa České republiky?

Problematiku zdaňování příjmů fotbalových rozhodčích jsem předložil k posouzení Koordinačnímu výboru¹⁶. Finanční správa vyslovila souhlas s navrženými závěry¹⁷ s tímto upřesněním:

- Výkon činnosti rozhodčích v režimu dohody o provedení práce nepovažuje finanční správa za pravděpodobný, ale v rámci smluvní volnosti nelze uzavření dohody o provedení práce na výkon rozhodčího vyloučit.
- Fotbalový rozhodčí nemůže vykonávat svou činnost jen na základě živnostenského oprávnění, byť v rámci obecné definice živnosti je samostatně vykonávaná činnost rozhodčích v obecném pojetí upravena. Fotbalový rozhodčí může vykonávat tuto činnost pouze na základě splnění podmínek stanovených FAČR, resp. FIFA a po zapsání do příslušného seznamu rozhodčích. Živnostenské oprávnění pro

rozhodčího fotbalové soutěže není podstatné. V případě neexistence pracovněprávního vztahu je činnost rozhodčího třeba považovat za nezávislé povolání vykonávané na základě zvláštních předpisů (licence od FAČR), z níž příjmy podléhají zdanění podle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP.¹⁸

- Možnost kvalifikace příjmu z činnosti rozhodčího jako nahodilého či jednorázového příjmu dle § 10 odst. 1 písm. a) ZDP je podle Finanční správy velmi oslabena charakterem této činnosti. Pokud je rozhodčí zapsán do seznamu rozhodčích pro stanovenou úroveň soutěže a vlastní platnou licenci, předpokládá se, že píská zápasy systematicky (opakovaně). Kdo a jaký zápas bude pískat, neurčují rozhodčí, ale příslušná úroveň fotbalového svazu – FAČR, Řídící komise pro Čechy nebo Řídící komise pro Moravu, krajský fotbalový svaz atd. Ten stanovuje četnost výkonu činnosti jednotlivých rozhodčích. Finanční správa se nedomnívá, že by se jednalo o činnost nahodilou či jednorázovou, z níž příjmy podléhají zdanění podle § 10 odst. 1 písm. a) ZDP, i když výskyt takového zcela ojedinělého případu nelze předem vyloučit.

Závěrem

Podle mého názoru coby daňového poradce a funkcionáře ve výkonnostním fotbale si značná část rozhodčích přesného rozsahu svých povinností vůči státu vůbec není vědoma. Postupná elektronizace fotbalových agend¹⁹ přitom může mít za následek zvýšenou kontrolní činnost ze strany orgánů státní správy, neboť elektronické údaje jsou snadno archivovány a jsou snadno dostupné. Osvěta na tomto poli je tedy nanejvýš vhodná, a pokud článek k této osvětě svým dílem přispěje, budu spokojen.

Tomáš Hajdušek



¹⁵ http://www.fotbal.cz/img/cmfs/komise/legislativa/soutezni_rad_fotbalu_131014.pdf

¹⁶ Koordinační výbor je odborná platforma zástupců Ministerstva financí, Finanční správy a Komory daňových poradců, na které jsou projednávána sporná ustanovení daňových zákonů nebo ustanovení, která je možno různě vykládat, a to za účelem sjednocení jejich výkladu.

¹⁷ Zápis z jednání Koordinačního výboru je dostupný na adrese http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/Zapis_KV-KDP_2015-03-18.pdf

¹⁸ To má podstatný význam v případě uplatnění tzv. paušálních výdajů, neboť podle ust. § 7 odst. 7 lze v případě živnosti uplatnit paušální výdaje ve výši 60 %, zatímco v případě nezávislého povolání pouze ve výši 40 %.

¹⁹ FAČR připravuje projekt elektronických zápisů o utkání a bezhotovostních výplat odměn za řízení utkání a náhrad cestovních výdajů.



Test: Sport

Z nabízených možností je vždy jen jedna správná.

1. **Nejnavštěvovanější fotbalovou ligou v Evropě je:**
 - a) anglická
 - b) německá
 - c) španělská
 - d) francouzská
2. **Hráčská smlouva pořízena externě (tj. úplatným přestupem hráče z jiného klubu) se dle IFRS vykáže:**
 - a) okamžitě do nákladů
 - b) v nehmotných aktivech
 - c) v obchodních pohledávkách jako časové rozlišení
 - d) jako interně vytvořený goodwill
3. **Jaký se aplikuje daňový režim v ČR u profesionálních sportovců?**
 - a) výhradně příjmy ze závislé činnosti
 - b) výhradně OSVČ
 - c) příjmy ze závislé činnosti, nebo OSVČ na základě konkrétního smluvního ujednání mezi hráčem a klubem
 - d) příjmy profesionálních sportovců jsou zdaňovány zvláštní sazbou 5 %
4. **Hráčská smlouva pořízena interně (tj. uzavřením profesionální smlouvy s vlastním odchovancem) se dle IFRS:**
 - a) nevykazuje
 - b) vykáže v nehmotných aktivech
 - c) vykáže v obchodních pohledávkách jako časové rozlišení
 - d) vykáže jako interně vytvořený goodwill
5. **Kolik je v České republice evidováno organizovaně sportujících osob?**
 - a) 50 tis.
 - b) 200 tis.
 - c) 1,6 mil.
 - d) 2,5 mil.
6. **Která z následujících skutečností může být důvodem pro vykázání ztráty ze snížení hodnoty hráčské smlouvy (tj. k vytvoření opravné položky)?**
 - a) dlouhodobé zranění hráče
 - b) disciplinární trest v podobě zákazu činnosti na významně dlouhou dobu
 - c) výrazný pokles formy spojený s přeřazením hráče do (amatérského) B-týmu
 - d) vše uvedené
7. **Zdaňování příjmů rozhodčích spadá v kontextu ZDP nejčastěji do kategorie:**
 - a) příjmů ze závislé činnosti (§ 6)
 - b) příjmů z výkonu nezávislého povolání (§ 7)
 - c) příjmů z příležitostných činností (§ 10)
 - d) příjmů osvobozených (§ 4)
8. **Vyberte správné tvrzení (dle požadavků IFRS):**
 - a) hráčské smlouvy se neodepisují, pouze se testují na snížení hodnoty
 - b) hráčské smlouvy se odepisují a musí se zohlednit zbytková hodnota
 - c) hráčské smlouvy se odepisují a zbytková hodnota se nezohledňuje
 - d) hráčské smlouvy se neodepisují, ani se netestují na snížení hodnoty
9. **Sport se podílí na tvorbě HDP České republiky ve srovnatelném poměru jako:**
 - a) zpracovatelský průmysl
 - b) zemědělství
 - c) těžba
 - d) chemický průmysl
10. **Kolik žen se nachází mezi 100 nejvíce vydělávajících sportovců?**
 - a) 3
 - b) 12
 - c) 25
 - d) 70

Test připravil David Procházka



Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu

Digitalizace spisu auditora

Upozorňujeme, že stanovisko Komory auditorů ČR je založeno na současném znění právních předpisů a jejich převažujících interpretacích, které se mohou v budoucnosti změnit. Doporučujeme proto ověřit si závěry uvedené ve stanovisku, pokud bude existovat časová prodleva mezi poskytnutím stanoviska a jeho praktickým využitím. Dovolujeme si upozornit, že Komora auditorů nemůže vydávat závazná stanoviska a nemůže suplovat funkci regulátora účetnictví a auditu. Závazná stanoviska může vydávat pouze soud. Komora tedy žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla třetím osobám v souvislosti s využíváním prezentovaného názoru. Při zpracování vychází pouze z informací, které jí byly poskytnuty.

Stanovisko bylo projednáno v relevantním odborném výboru.

Dotazy i odpovědi v plném znění naleznete na webových stránkách komory www.kacr.cz v části Předpisy a metodika – Metodická podpora – Dotazy a odpovědi k metodice účetnictví a auditu 2015.

Dotaz

Dotaz se týká možnosti digitalizace spisů auditora. Jde o již nepoužívané a archivované spisy, které nelze ještě vyřadit a skartovat. Jsou nějaká omezení v této problematice?

Stanovisko KA ČR

Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů stanoví v § 20a odst. 2 auditorovi pouze povinnost spis uchovávat nejméně po dobu 10 let ode dne vyhotovení zprávy auditora. Forma, ve které má být spis uchováván, uvedeným zákonem stanovena není, lze tedy používat písemné, obrazové, zvukové či jiné záznamy.

Nicméně, je třeba upozornit na skutečnost, že v případě dokumentů v digitální podobě se jejich uchováním rozumí rovněž zajištění věrohodnosti původu dokumentů, neporušitelnosti jejich obsahu a čitelnosti, tvorba a správa metadat náležejících k těmto dokumentům a připojení údajů prokazujících existenci dokumentu v čase. Tyto vlastnosti musí být zachovány po dobu archivace.

Na základě výše uvedeného lze tedy spis auditora digitalizovat s doporučením, aby relevantní digitalizované dokumenty byly opatřeny elektronickým podpisem nebo značkou a časovým razítkem. Elektronický podpis (čili podpisový certifikát nebo jen „certifikát“) vydává certifikační autorita. Díky podepsanému elektronickému dokumentu je možné skartovat papírový archiv, neboť zákon umožňuje tato data schraňovat v elektronické formě. Elektronický podpis dokumentu zajišťuje:

- autenticitu – lze ověřit původnost (identitu subjektu, kterému patří elektronický podpis),
- integritu – lze prokázat, že po podepsání nedošlo k žádné změně, soubor není úmyslně či neúmyslně poškozen,
- nepopíratelnost – autor nemůže tvrdit, že podepsaný elektronický dokument nevytvořil
- a může obsahovat **časové razítko**, které prokazuje datum a čas podepsání dokumentu.

Zatímco elektronický podpis označuje fyzickou osobu, která jedná svým jménem nebo jménem právnické osoby nebo jejího orgánu, elektronická značka může označovat i právnickou osobu nebo organizační složku státu, podobně jako firemní či úřední razítko.

Dovolujeme si však upozornit, že ve spise auditora existují originály dokumentů, které je nezbytné zachovat v listinné podobě či zajistit jejich autorizovanou konverzi jako důkazního prostředku pro potřeby auditora v případě sporu. Jedná se např. o smlouvu o povinném auditu, prohlášení vedení účetní jednotky, konfirmační dopisy.

oddělení metodiky KA ČR



Smlouva o dílo

Tento článek se zabývá smlouvou o dílo a je první částí třídílného seriálu smluvních typů souvisejících s poskytováním auditorských služeb. V příštím čísle časopisu bude příspěvek zaměřený na kontrolní činnost.

Příspěvek se zabývá nejdůležitějšími ustanoveními nové podoby smlouvy o dílo. Za základ návrhu nové úpravy byla vzata úprava obchodního zákoníku s přihlédnutím k některým zahraničním úpravám, protože pojetí smlouvy o dílo v platném občanském zákoníku je poplatné jeho původní koncepci z roku 1964 a vzoru občanského zákoníku z roku 1950. V určitých směrech se přihlíží i k některým ustanovením někdejšího zákoníku mezinárodního obchodu, jehož normativní konstrukce platný obchodní zákoník přejímal, ale které byly často formulovány přesněji a přehledněji než stávající úprava.

Úvodem, cíl a metody zpracování

Podle nového občanského zákoníku (NOZ) č. 89/2012 Sb., ve znění pozdějších předpisů, nebudou moci všechny osoby shodně postupovat.

Při výkladu právních jednání (právní jednání nahrazuje dosud vžitý pojem právní úkon) se nově liší jednání v právním styku podnikatelů.

V právním styku podnikatelů se totiž (kromě výkladu podle ustanovení § 555 až 558 odst. 1 NOZ, který vychází z obchodněprávní úpravy) přihlíží podle výkladového ustanovení § 558 odst. 2 NOZ k obchodním zvyklostem zachovávaným obecně, anebo v daném odvětví, ledaže to vyloučí ujednání stran nebo zákon. Není-li jiné ujednání, platí, že obchodní zvyklost má přednost před ustanovením zákona, jenž nemá donucovací účinky (tedy před dispozitivními ustanoveními), jinak se může podnikatel zvyklosti dovolat, prokáže-li, že druhá strana musela určitou zvyklost znát a s postupem podle ní byla srozuměna.

Co se týká formy právních jednání, každý má právo zvolit si pro právní jednání libovolnou formu, není-li ve volbě formy omezen ujednáním nebo zákonem.

Navazující ustanovení § 564 NOZ pak určuje, že vyžaduje-li zákon pro právní jednání určitou formu, lze obsah právního jednání změnit projevem vůle v téže nebo přísnější formě; vyžaduje-li tuto formu jen ujednání stran, lze obsah právního jednání změnit i v jiné formě, pokud to ujednání stran nevylučuje (tato úprava za středníkem je obsahově blízká dosavadní úpravě v § 272 obchodního zákoníku).

Úpravě smluv se pak v NOZ věnuje ustanovení § 1724 až 1784.

V ustanovení § 1725 se obecně určuje, že je smlouva uzavřena, jakmile si strany sjednají její obsah. V mezích právního řádu je stranám ponecháno na vůli svobodně si smlouvu ujednat a její obsah určit. To se může jevit shodně s právní úpravou předchozí.

Jsou zde však i speciální ustanovení. Smlouvy, které se uzavírají s použitím úprav smluvních typů, by měly obsahovat tzv. podstatné náležitosti.

Je však určeno v § 1726, že považují-li strany smlouvu za uzavřenou, ač si ve skutečnosti neujednaly náležitost, již měly ve smlouvě ujednat, hledí se na projev jejich vůle jako na uzavřenou smlouvu, lze-li zvláště s přihlédnutím k jejich následnému chování, rozumně předpokládat, že by smlouvu uzavřely i bez ujednání této náležitosti.

Otázkou pak zůstává, zda to může být náležitost jakákoli, a to i ta, která by byla pro daný smluvní typ určující. Text zákona náležitosti nijak neomezuje, na otázku lze tedy zřejmě odpovědět kladně. Daná smlouva by se pak měla řídit právní úpravou příslušného smluvního typu, což může být náročné na provedení tohoto ustanovení.

Ustanovení § 1726 pak dále uvádí, že dala-li některá ze stran již při uzavírání smlouvy najevo, že dosažení shody o určité náležitosti je předpokladem k uzavření smlouvy, má se za to, že smlouva uzavřena nebyla, pokud nedošlo k dohodě o této náležitosti; tehdy ujednání o ostatních náležitostech strany nezavazuje, ani byl-li o nich vyhotoven zápis. Zde může jít o jakoukoli, byť obecně nepodstatnou náležitost, která se takto stává podstatnou.

Cílem příspěvku je i vyhodnotit novou právní úpravu. Používá se zejména metody zpracování komparativní a analytické.

V případech zabezpečování potřeb bezpečnostního inženýrství bude docházet i ke smluvnímu zabezpečení příslušné činnosti. Přitom mohou být uzavírány zejména smlouvy o dílo a smlouvy o kontrolní činnosti.

U smluv o dílo půjde o vypracování určité dokumentace (např. na provedení opravy, rekonstrukce, modernizace, komplexního vyzkoušení, zkušební provozu, provedení bezpečnostního značení, provedení bezpečnostního opatření apod.), u smluv o kontrolní činnosti půjde o nestranné zjištění určitého stavu a vydání kontrolního osvědčení. Tyto smlouvy lze uzavírat jak v tuzemsku, tak i ve vztazích s cizím prvkem.

Dílo

Dílo je podle důvodové zprávy nového občanského zákoníku pojato jako činnost (práce), přičemž práce jako plnění smlouvy o dílo se od práce poskytované zaměstnancem na základě pracovní smlouvy liší zejména tím, že podle smlouvy o dílo vykonává zhotovitel činnosti samostatně, podle vlastního rozvrhu, s vlastními prostředky a na vlastní riziko, přičemž nepodléhá ani soustavnému dozoru ani řízení objednatele.

Základní ustanovení

Základní ustanovení v NOZ určuje, že zhotovitel se zavazuje provést na svůj náklad a nebezpečí pro



objednatele dílo a objednatel se zavazuje dílo převzít a zaplatit cenu. Oproti znění základního ustanovení v obchodním zákoníku je tedy text obohacen o provedení na náklad a nebezpečí zhotovitele, což byl text určený v obchodním zákoníku až v § 537, který na základní ustanovení navazoval. Text základního ustanovení NOZ byl pak obohacen i o zařazení povinnosti převzít dílo, které bylo rovněž v obchodním zákoníku v § 537.

Jinak je v základním ustanovení NOZ upravena cena. Určuje se, že cena díla je sjednána dostatečně určitě, je-li dohodnut alespoň způsob jejího určení, anebo je-li určena alespoň odhadem. Mají-li strany vůli uzavřít smlouvu bez určení ceny díla, platí za ujednanou cena placená za totéž nebo srovnatelné dílo v době uzavření smlouvy a za obdobných smluvních podmínek. Připomínáme, že uzavírání smlouvy vůli stran bez určení ceny díla nemůžeme doporučit zejména u rozsáhlé atypické průmyslové výstavby.

V obchodním zákoníku bylo určení díla vymezeno v § 536, ve vztahu k základnímu ustanovení kupní smlouvy § 409 a k § 410.

V NOZ se této otázce věnuje § 2587 a určuje, že dílem se rozumí zhotovení určité věci, nespadá-li pod kupní smlouvu, a dále údržba, oprava nebo úprava věci nebo činnost s jiným výsledkem. Dílem se rozumí vždy zhotovení, údržba nebo úprava stavby nebo její části. Dílem tedy může být i zpracování dokumentace.

Smlouva o dílo se často využívá právě ve výstavbě, kde je třeba zvládat pojmový aparát, který se vytvořil a kde použití příslušného pojmu s jeho daným obsahem vytvořeným jako obchodní zvyklost může být východiskem pro stanovení povinnosti některé ze smluvních stran.

Pro smlouvu o dílo podle obchodního zákoníku bylo předepsáno, že zhotovitel je povinen provést dílo na svůj náklad a na své nebezpečí ve sjednané době, jinak v době přiměřené s přihlédnutím k povaze díla. Nevyplývá-li ze smlouvy nebo z povahy díla něco jiného, mohl zhotovitel provést dílo ještě před sjednanou dobou. Formulací „na svůj náklad a nebezpečí“ bylo mj. vyjádřeno, že pokud by nebylo dohodnuto jinak, nesl rizika zvýšení nákladů na zhotovení zásadně zhotovitel (to se týká např. zvýšení cen subdodávek oproti předpokladu).

Doba plnění byla u smlouvy o dílo stanovena ve prospěch zhotovitele. I když bylo dílo provedeno

před sjednanou dobou – platilo to i pro provedení v době sjednané – byl objednatel povinen provedené dílo převzít. Doba plnění nebyla mnohdy sjednávána jen jedna – celková, ale byla začasto sjednávána doba pro dílčí plnění a protiplnění. To, že doba plnění je sjednána ve prospěch zhotovitele, to upravuje i NOZ.

Dispozitivní § 328 obchodního zákoníku stanovil: „Je-li předmětem plnění závazku věc určená podle druhu, je dlužník povinen poskytnout věřiteli věc, jež se hodí pro účely, pro něž se věc téhož druhu zpravidla používá na základě obdobných smluv.“

Co se týká předmětu plnění a jeho sjednávání ve smlouvě, lze pak jen doporučit jeho přesné sjednání. V opačném případě (pokud smlouva vůbec vznikne) to vede minimálně k řadě rozporných jednání, operativních řešení a zpravidla i k prodloužení doby plnění a vznášení (mnohdy i oprávněných) požadavků na zvýšení ceny.

Pokud byly hmotné dodávky kontrahovány podle dokumentace, která neurčovala přesně předmět plnění, pak bylo nutné doplnit předmět plnění jeho podrobným popisem ve smlouvě (nebo v příloze smlouvy, která bude její součástí), jinak mohlo docházet ke sporům o rozsah plnění (pokud by smlouva vůbec vznikla).

Jestliže je dílem dokumentace, pak i při jejím vymezení je třeba uvést poklady, ze kterých se má vycházet.

Zvláštní osobní schopnosti zhotovitele dle NOZ

Právní úprava NOZ provedení díla řeší i problematiku zvláštních osobních schopností zhotovitele. Určuje, že záleží-li provedení díla ve zvláštních schopnostech zhotovitele, zaniká závazek ztrátou jeho způsobilosti nebo jeho smrtí. To však neplatí, může-li dílo úspěšně provést ten, kdo převzal činnost zhotovitele jako jeho nástupce.

Dále je v NOZ určeno, že smrt objednatele sama o sobě závazek neruší, ledaže se tím splnění závazku stane nemožným nebo zbytečným. To platí i v případě zániku závazku smrtí objednatele.

Ustanovení § 2589 NOZ upravuje, že zhotovitel buď provede dílo osobně, anebo je nechá provést pod svým osobním vedením. To však neplatí, není-li provedení díla vázáno na osobní vlastnosti zhotovitele nebo není-li to vzhledem k povaze díla zapotřebí. Podle navazujícího § 2590 provede zhotovitel dílo s potřebnou péčí v ujednaném čase a obstará vše, co je k provedení díla potřeba.

Další náležitosti smlouvy a provádění díla

Protože NOZ určuje: „Má za to, že je čas plnění sjednaný ve prospěch zhotovitele,“ znamená to, že pokud by zhotovitel skončil dílo dříve, byl by ho objednatel povinen převzít a dílo zaplatit. Jestliže však nebude mít objednatel peníze pro úhradu dříve k dispozici, příp. by neměl zájem na dřívějším provedení díla, které by např. nemohl dříve využít, pak lze jen doporučit

řešení této otázky smluvním ujednáním, které tuto speciální právní úpravu vyloučí.

Ustanovení § 2591 NOZ určuje, že je-li k provedení díla potřebná součinnost objednatele, určí mu zhotovitel přiměřenou lhůtu k jejímu poskytnutí. Toto pochopitelně platí tehdy, není-li lhůta určena ve smlouvě. Uplyne-li lhůta marně, má zhotovitel právo podle své volby si buď zajistit náhradní plnění na účet objednatele, anebo, upozornil-li na to objednatele, odstoupit od smlouvy. Tato součinnost může u zpracování dokumentace spočívat v předávání podkladů a např. též v projednávání dokumentace v jednotlivých etapách jejího zpracování.

Navazující § 2592 a § 2593 NOZ pak odpovídá dosavadní úpravě obchodního zákoníku. Upravuje, že zhotovitel postupuje při provádění díla samostatně. Opak platí a je pak vázán pokyny objednatele jen tehdy, bylo-li to ujednáno a plyne-li to ze zvyklostí. Objednatel má přitom právo provádět kontrolu díla, a pokud zhotovitel porušuje svoje povinnosti a nezajistí nápravu ani v přiměřené době a vedl-li postup zhotovitele nepochybně k podstatnému porušení smlouvy, může objednatel od smlouvy odstoupit.

I další § 2594 NOZ má v zásadě stejné řešení, jako pro tuto otázku použil obchodní zákoník. Je zde určena bezodkladná upozorňovací povinnost zhotovitele pro případ, že je nevhodná povaha věcí nebo příkazu, které objednatel zhotoviteli dal. To platí při vynaložení potřebné péče. Neznamená to, že by musel zhotovitel vše zcela prověřovat; nemůže však přijímat „vstupy“ od objednatele, aniž by zachoval odpovídající potřebnou péči jako odborník.

Tvoří-li nevhodná věc nebo pokyn překážku v řádném provádění díla, zhotovitel provádění díla přeruší až do výměny díla či změny příkazu. Lhůta pro dokončení díla se prodlužuje o dobu přerušování a zhotovitel má právo na úhradu nákladů s tím spojených po určité době. Pokud by na předané věci či příkazu objednatel trval, může zhotovitel žádat, aby mu objednatel toto potvrdil písemně. Pokud zhotovitel postupuje v souladu s touto úpravou § 2594, nemá objednatel právo na vady díla vzniklé nevhodností věcí nebo příkazů. Přitom je podle § 2595 koncipována ještě možnost zhotovitele od smlouvy odstoupit, a to tehdy, trvá-li objednatel na provedení díla podle zřejmě nevhodného příkazu nebo s použitím zřejmě nevhodné věci i po upozornění zhotovitele.

Vlastnické právo

NOZ k této problematice určuje, že je-li předmětem díla věc určená jednotlivě, nabývá k ní vlastnické právo objednatel (neplatí v případech, že zhotovitel zpracoval věc objednatele na jiném místě než u objednatele či na jeho pozemku nebo na pozemku, který objednatel opatřil, nebo že je hodnota díla stejná nebo vyšší než hodnota objednatelovy zpracované věci, tehdy nabývá vlastnické právo zhotovitel).

Navazující ustanovení upravují situace zmaření díla. Pokud zhotovitel nabude zpracováním vlastnické právo k věci a zmaří-li se dílo z důvodu, za nějž zhotovitel neodpovídá, nemá objednatel právo na náhradu za věc, kterou zhotoviteli předal ke zpracování. (Právo z bezdůvodného obohacení tím není dotčeno.) Jestliže však k tomu za stejné situace dojde z důvodu, za nějž zhotovitel odpovídá, poskytne objednateli náhradu za jeho zpracovanou věc, anebo mu vrátí věc téhož druhu.

Pokud však zpracováním nabyl vlastnické právo objednatel a zmaří-li se dílo z důvodu, za který zhotovitel odpovídá, může objednatel požadovat buď vydání věci vzniklé zpracováním, anebo tuto věc odmítnout a požadovat náhradu svých věcí použitých ke zpracování. (Vydá-li zhotovitel objednateli věc vzniklou zpracováním, není tím dotčeno jeho právo z bezdůvodného obohacení. Jestliže však objednatel věc vzniklou zpracováním odmítne, má vůči zhotoviteli právo na peněžitou náhradu za zpracovanou věc nebo na vrácení věci téhož druhu.) Jestliže ve stejné situaci došlo ke zmaření z důvodů, za něž zhotovitel neodpovídá, může objednatel požadovat jen vydání věci vzniklé zpracováním, nahradí však zhotoviteli cenu jeho věci použité ke zpracování.

Úplata a cena díla

Podle obchodního zákoníku (§ 546) byl objednatel povinen zhotoviteli zaplatit cenu dohodnutou ve smlouvě nebo určenou způsobem stanoveným ve smlouvě. Nebyla-li cena takto dohodnutá nebo určitelná, a smlouva je přesto platná, byl objednatel povinen zaplatit cenu, která se obvykle platila za srovnatelné dílo v době uzavření smlouvy za obdobných obchodních podmínek.

Pro případ úvah o vzniku smlouvy v souladu se zákonem bez dohody o ceně bylo a je nutné, aby smluvní strany předem zvážily důsledky tohoto postupu opravdu pečlivě.

Za situace, kdy by docházelo k pohybu cenových hladin směrem nahoru, ztrácí zásadně na ceně zhotovitel přímo úměrně s časem, který plyne mezi dobou uzavření smlouvy a dobou, kdy mu vznikne právo na úplatu, případně účtování (fakturování) ceny. Cena se totiž v těchto situacích určuje podle doby uzavření smlouvy. Při takovém jejím určování pak není třeba vycházet jen z určení podle shodného díla (to například u atypických staveb nemusí vůbec existovat), ale stačí vycházet z ceny srovnatelného díla. Musí jít ovšem o dílo zhotovené za obdobných obchodních podmínek (např. obdobného „spolupůsobení“ objednatele, obdobné doby plnění, obdobné složitosti díla a jeho obdobného umístění, obdobných platebních podmínek a podobně). Takové určování ceny u díla ovšem nebude jednoduché a zřejmě může vést ke sporům.

Při uzavírání smlouvy při zhotovování díla bylo možné sjednat či poskytnout zálohy. Sjednání

a poskytnutí záloh k ceně za dílo se nedotýkalo účinků v obchodním zákoníku (viz § 548 a § 549 obchodního zákoníku). Byla-li sjednána „pevná cena“, pak se mohlo stát, že zhotovitel případně nedosáhl (např. když dojde ke zvýšení ceny některých vstupních dodávek nad očekávanou hladinu cen) předpokládaného kladného hospodářského výsledku. Naopak při některých příznivých skutečnostech (např. se podaří kontrahovat kvalitní subdodávku – např. zpracování části dokumentace – s cenou nižší, než bývá obvyklé) tomu mohlo být naopak.

Pro určení ceny bylo a je přitom také možné, aby byly zpracovávány rozpočty. U smlouvy o dílo bývá určována cena podle rozpočtu poměrně často.

Otázkám určení ceny podle rozpočtu se věnoval § 547 obchodního zákoníku. Na výši ceny nemělo, podle obchodního zákoníku, vliv, že cena byla určena na základě rozpočtu, jenž je součástí smlouvy nebo byl objednateli sdělen zhotovitelem do uzavření smlouvy. Jestliže však byla cena určena na základě rozpočtu, ohledně něhož ze smlouvy vyplývá, že se nezaručuje jeho úplnost, mohl se zhotovitel domáhat přiměřeného zvýšení ceny, objeví-li se při provádění díla potřeba činností do rozpočtu nezahrnutých, pokud tyto činnosti nebyly předvídatelné v době uzavření smlouvy.

Rozpočet s nezaručenou úplností lze při výstavbě použít například u rekonstrukcí a modernizací, kdy je v rozpočtu na základě výsledků průzkumů (s řádnou odbornou pečlivostí provedených) předaných objednatelem uvažováno s určitým počtem jednotek materiálu včetně prací. Při realizaci je pak možné po demontáži dosavadního zařízení zjistit zvýšenou potřebu těchto jednotek. Musí však být současně naplněna podmínka, že to nebylo možné předvídat při uzavření smlouvy. Kromě rozpočtu s nezaručenou úplností znal obchodní zákoník i rozpočet nezávazný.

Byla-li cena určena na základě rozpočtu, který se podle smlouvy považuje za nezávazný, mohl se zhotovitel domáhat, aby byla cena zvýšena o částku, o niž nevyhnutelně převyší náklady účelně vynaložené zhotovitelem původní náklady zahrnuté do rozpočtu.

Nesouhlasí-li objednatel se zvýšením ceny, určil její zvýšení soud na návrh zhotovitele. Zhotoviteli však zanikl nárok na určení zvýšení ceny podle ustanovení o rozpočtu s nezaručenou úplností (§ 547 odst. 2 obchodního zákoníku) a o rozpočtu nezávazném (§ 547 odst. 3 obchodního zákoníku), jestliže neoznámil nutnost překročení rozpočtové částky a výši požadovaného zvýšení ceny bez zbytečného odkladu poté, kdy se ukázalo (nikoli tedy kdy k tomu došlo, ale kdy se tak ukázalo), že je nevyhnutelné překročení ceny, jež byla určena na základě rozpočtu. Ustanovení o rozpočtu s nezaručenou úplností a o rozpočtu nezávazném chránilo zhotovitele. Obecně by nebylo možné vyloučit, že zvýšení by mohlo být řádově vyšší. Proto obchodní zákoník obsahoval i text, kterým chtěl prospívat objednateli.

Objednatel mohl bez zbytečného odkladu odstoupit od smlouvy, požadoval-li zhotovitel podle příslušných ustanovení obchodního zákoníku (§ 547 odst. 2 a § 547 odst. 3 obchodního zákoníku) zvýšení ceny, jež přesahovala o více než 10 % cenu stanovenou na základě rozpočtu. V tomto případě byl objednatel povinen nahradit zhotoviteli část ceny odpovídající rozsahu částecného provedení díla podle rozpočtu. Vzhledem k dispozitivnosti textu zákona bylo ovšem možné desetiprocentní limit sjednat v jiné výši.

Objednatel byl povinen zaplatit zhotoviteli cenu v době sjednané ve smlouvě. Pokud ze smlouvy nebo obchodního zákoníku nevyplývalo něco jiného, vznikl nárok na zaplacení ceny provedením díla (§ 548 odst. 1 obch. zák.). Realizace tohoto ustanovení přicházela v úvahu též v těch situacích, kdy objednatel neoprávněně odmítal dílo převzít. V praxi byl sjednáván platební režim tak, že placení zpravidla předchází odsouhlasení „sopisu provedených prací“, „zjišťovacích protokolů“ a zápisu o převzetí (resp. protokolu o převzetí).

Odstoupil-li zhotovitel od smlouvy pro prodlení objednatele a nespočívala-li překážka pro splnění povinnosti objednatele v okolnostech vylučujících odpovědnost, náležela zhotoviteli cena, na kterou měl nárok na základě smlouvy. Od této ceny se však odečetlo to, co zhotovitel ušetřil neprovedením díla v plném rozsahu (§ 548 odst. 2 obch. zák.).

Pokud se strany dohodly po uzavření smlouvy na omezení rozsahu díla a nesjednaly-li jeho důsledky na výši ceny, byl objednatel povinen zaplatit jen cenu přiměřeně sníženou. Naopak dohodly-li se tímto způsobem na rozšíření díla, byl objednatel povinen zaplatit cenu přiměřeně zvýšenou. Objednatel byl povinen zaplatit cenu zvýšenou nebo sníženou s přihlédnutím k rozdílu v rozsahu nutné činnosti a v účelných nákladech spojených se změněným prováděním díla, pokud se strany dohodly po uzavření smlouvy na změně díla a nesjednaly-li její důsledky na výši ceny (§ 549 obch. zák.)

NOZ se věnuje otázkám ceny v § 2610 a § 2614 a určení ceny podle rozpočtu v § 2620 až § 2622. Vychází přitom nejen z dosavadní úpravy obchodněprávní, ale i občanskoprávní a umožňuje i určení ceny odhadem.

Právo na zaplacení ceny vzniká provedením díla. Je-li dílo přejímáno po částech, vzniká právo na zaplacení ceny za každou část při jejím provedení. V určených případech pak NOZ umožňuje žádat část odměny průběžně. § 2611 určuje, že provádí-li se dílo po částech nebo se značnými náklady a neujednaly-li strany placení zálohy, může zhotovitel požadovat během provádění díla přiměřenou část odměny s přihlédnutím k vynaloženým nákladům.

NOZ umožňuje i určení ceny odhadem (viz § 2612 NOZ). Zjistí-li pak zhotovitel po uzavření smlouvy, že cenu určenou odhadem bude třeba podstatně

překročit, oznámí to bez zbytečného odkladu objednateli s odůvodněním nové ceny. Pokud by to neučinil bez zbytečného odkladu poté, co potřebu zvýšení ceny zjistil, anebo zjistit měl a mohl, právo na zaplacení rozdílu v ceně nemá. Jestliže zhotovitel oznámil objednateli zvýšení ceny v souladu s určenými podmínkami, může objednatel od smlouvy odstoupit. V tomto případě zaplatí zhotoviteli poměrnou část původně určené ceny, má-li z částečného plnění prospěch.

O tom, jak bude reagovat, se musí objednatel rozhodnout bez zbytečného odkladu. Neodstoupí-li totiž objednatel od smlouvy bez zbytečného odkladu po doručení oznámení o vyšší ceně, platí, že se zvýšením ceny souhlasí.

Pro případ, že by objednatel zmařil provedení díla z důvodu, za nějž odpovídá, náleží zhotoviteli podle § 2613 NOZ cena za dílo snížená o to, co zhotovitel neprovedením díla ušetřil – jde o obdobné řešení, které bylo v obchodním zákoníku. Toto ustanovení je potřeba přitom odlišit od § 2599 až § 2603, ustanovení § 2614 NOZ pak přináší řešení obdobné § 549 obč. zák. Určuje se, že dohodnou-li se strany po uzavření smlouvy na omezení díla (§ 549 počítal nejen s omezením, ale i s rozšířením a změnou díla) a neujednají-li důsledky pro výši ceny, zaplatí objednatel cenu upravenou s přihlédnutím k rozdílu v rozsahu nutné činnosti a v účelných nákladech spojených se změněným provedením díla.

K vadám díla

NOZ řeší i problematiku plynoucí z průmyslového či duševního vlastnictví. Podle § 2616, dojde-li podle českého právního řádu nebo podle právního řádu státu, kde má být předmět díla využit, v důsledku k použití předmětu díla, k ohrožení nebo porušení práva třetí osoby z průmyslového vlastnictví, je z toho zhotovitel objednateli zavázán, pokud o tom zhotovitel v době uzavření smlouvy věděl nebo vědět musel. Na právní vady se obdobně použijí ustanovení o právních vadách předmětu koupě.

Co se díla s nehmotným výsledkem týká, přejímá se s drobnými úpravami obchodněprávní regulace; to potvrzuje i důvodová zpráva NOZ k § 2631 až § 2634. Platí zde doporučení o vhodné úpravě smluvní. K tomu § 2635 doplňuje, že se § 2631 až § 2634 použijí obdobně i pro výsledek činnosti zhotovený podle ustanovení o veřejném příslibu (soutěžní dílo).

NOZ přitom v § 2617 obecně pro dílo určuje, že má-li dílo při předání vadu, zakládá to povinnost zhotovitele z vadného plnění. Přechází-li však nebezpečí škody na objednatele až později, rozhoduje doba tohoto přechodu. Po této době má objednatel práva z vadného plnění, způsobil-li zhotovitel vadu porušením své povinnosti. Soud pak nepřízná objednateli právo z vadného plnění, neoznámí-li – podle § 2618 NOZ – objednatel vady díla bez zbytečného odkladu poté, kdy je zjistil nebo při náležité pozornosti zjistit

měl, nejpozději však do dvou let od předání díla, a namítne-li zhotovitel, že právo bylo uplatněno opožděně. Dal-li však zhotovitel za jakost díla záruku, použijí se obdobně ustanovení o záruce upravená v kupní smlouvě. Záruční doba počíná běžet předáním díla.

Závěr

Význam smluvního jednání je zřejmý právě ze široké smluvní volnosti, kterou zákoník umožňuje, a ze skutečnosti, že dílčí okruhy problémů zákoník neřeší a ponechává je smluvním partnerům. Při kontraktaaci je přitom možno vycházet z publikovaných praktických poznatků.

Příznivý průběh obchodních případů (bez nepříznivých důsledků), realizace, event. aplikace právních ustanovení je po našem soudu limitován zejména úrovní právních předpisů, úrovní smlouvy i kvalitním dokladováním průběhu plnění smlouvy a rychlostí a kvalitou rozhodování sporů.

Z těchto předpokladů k úspěšné realizaci a aplikaci práva přispívá tedy i kvalifikované uzavírání smluv (jasných, srozumitelných, určitých) a dokladování průběhu plnění smlouvy, které je v možnostech subjektů obchodního práva.

Rozhodující význam přitom má výběr smluvního partnera a vhodná volba zajišťovacích prostředků. Při uzavírání smluv bychom se měli snažit vyvarovat „klasických nedostatků“.

Často zjišťujeme, že dohody učiněné mezi smluvními stranami nejsou v souladu se zákonem nebo nejsou voleny příliš vhodně. Přestože se může jednat o známé otázky, řada nedostatků se stále opakuje. Připomínáme, že značné procento smluv trpí nedostatkem již při určení subjektů.

Další neméně důležitou otázkou je používání nevysvětlených pojmů a zkratk. Smluvním stranám lze jen doporučit, aby pojmy použité ve smlouvě (které nejsou pojmy právních předpisů) v úvodu smlouvy definovaly; totéž platí o zkratkách.

Naše poznatky z praxe ukazují, že dosti často nebývá vhodně sjednán předmět plnění.

Předmět plnění bývá „otevřený“, není přesně vymezen rozsah plnění, odkazuje se i na různé podklady, které v době uzavření smlouvy neexistují či nejsou



dostatečně konkretizovány. Předpokládá se přitom dodatečné upřesňování (např. dodatky).

Vyjadřujeme přesvědčení, že pokud se při uzavírání smluv nerespektují alespoň základní pravidla, pak se při jejich realizaci „postupuje za pochodu“, „upřesňuje“ a celkový výsledek bývá nepříznivý.

V dosahu praktické sféry jsou však i otázky rozhodování sporů. Zákon č. 216/1994 Sb. totiž umožňuje subjektům i pro případ tuzemských majetkových sporů dohodnout si, že spor rozhodne rozhodce, čímž vyloučí rozhodování obecných („státních“) soudů, které žel vydávají rozhodnutí i za několik let. Je přitom možné využít i stálých rozhodčích soudů, což lze jen doporučit (viz např. www.soud.cz).

Pro případ, že není sjednána tzv. rozhodčí doložka, bude případný spor rozhodovat soud. K určité ztrátě času by zde dále mohlo dojít, pokud by žaloba nebyla podána příslušnému soudu.

Spory obecně, kromě pozitiva, že dochází k jejich vyřešení, nesou s sebou řadu negativních jevů, proto je vhodné snažit se sporům předcházet. Lze použít postup souhrnně označovaný jako Alternative Dispute Resolution (ve zkratce ADR), tedy alternativní řešení sporů. Rozšířenou formou ADR je mediace.

Mediace spočívá v tom, že se strany dohodnou na nezávislém důvěryhodném subjektu (může jím být např. advokát nebo vysokoškolský učitel). Tato osoba spolu se stranami hledá schůdné řešení, které nabízí, ale neukládá. Uskutečnění mediace i příp. mediátor mohou být dohodnuti již ve smlouvě.

Zpracováno v rámci interního projektu Akademie Sting, 637 00 Brno – Jundrov, IGA_AS_03_02.

prof. Karel Marek

Akademie Sting, vysoká škola, Brno

Co najdete v e-příloze č. 5/2015

Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek Komory auditorů www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

Auditoři také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem na: sikorova@kacr.cz. Předplatitelům je e-příloha zaslána e-mailem.

Právo

- Nezapomínáte zakládat předepsané dokumenty do sbírky listin?

- Společnost s ručením velmi omezeným?
- Druhy podílů ve společnosti s ručením omezeným
- Neplatnost usnesení valné hromady po rekodifikaci
- Požadavek na plnou moc ve formě notářského zápisu odmítnut Nejvyšším soudem
- Plná moc

Zaznamenali jsme

- Šetřící novinka: Zápis do obchodního rejstříku bude možný online u notáře
- USA uvidí do účetnictví 216 českých firem
- Audit čerpání peněz EU v nemocnicích ukázal chyby za 300 mil. Kč

- Zdravotnictví znovu může čerpat 3,3 miliardy korun z evropských fondů
- Posudek: Opencard stála Prahu 1,74 miliardy Kč, je předražena
- Opencard je předražena a zastaralá
- Audit zastaralou opencard smetl
- Na opencard si má posvítit antimonopolní úřad
- Armádní revizor
- Vondruv člověk připravil stát o miliony, tvrdí policie
- Vylita: Policie se mylí, ani si pořádně nepřčetla zákon

-VeL-