

**Univerzita Karlova v Praze
Právnická fakulta
katedra finančního práva a financí**

DIPLOMOVÁ PRÁCE

PRÁVNÍ ÚPRAVA ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ

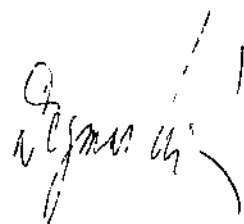
**Doc. JUDr. Marie Karfíková, CSc.
vedoucí diplomové práce**

Dagmar Křenová
5. ročník, magisterské studium
Mírová 1535
516 01 Rychnov nad Kněžnou

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracovala samostatně a že jsem vyznačila prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpala, způsobem ve vědecké práci obvyklým.

V Rychnově nad Kněžnou dne 31. března 2007



Dagmar Křenová

OBSAH

1 ÚVOD	6
2 NEZISKOVÉ ORGANIZACE JAKO POPLATNÍCI DANĚ Z PŘÍJMŮ	9
2.1 Společná podstata neziskových organizací.....	9
2.2 Jednotlivé typy neziskových organizací a jejich právní úprava	10
2.2.1 Zájmová sdružení právnických osob mající právní subjektivitu.....	13
2.2.2 Občanská sdružení	13
2.2.3 Politické strany a politická hnutí	14
2.2.4 Registrované církve a náboženské společnosti	15
2.2.5 Nadace	16
2.2.6 Nadační fondy.....	17
2.2.7 Obecně prospěšné společnosti	17
2.2.8 Veřejné vysoké školy.....	18
2.2.9 Veřejné výzkumné instituce.....	19
2.2.10 Školské právnické osoby podle zvláštního právního předpisu.....	20
2.2.11 Obce.....	21
2.2.12 Organizační složky státu	22
2.2.13 Kraje	23
2.2.14 Příspěvkové organizace	24
2.2.15 Státní fondy.....	25
2.2.16 Subjekty, o nichž tak stanoví zvláštní zákon.....	26
2.3 Vymezení hlavní a hospodářské činnosti.....	29
2.3.1 Hlavní činnost.....	29
2.3.1.1 Pojem hlavní činnosti	29
2.3.1.2 Vymezení hlavní činnosti a druhů hlavní činnosti	30
2.3.2 Hospodářská činnost a její vztah k činnosti hlavní	31
2.3.2.1 Pojem hospodářské činnosti v ZDP.....	31
2.3.2.2 Podmínky hospodářské činnosti v ostatních předpisech	33
2.3.2.3 Zdanění hospodářské činnosti daní z příjmů	34
2.3.2.4 Rozdělení činností na činnost hlavní a hospodářskou.....	35
3 PŘEDMĚT DANĚ Z PŘÍJMŮ, STANOVENÍ ZÁKLADU DANĚ A VÝPOČET DANĚ	38
3.1 Vymezení předmětu daně z příjmů ve vazbě na účetnictví.....	38
3.1.1 Podvojně účetnictví	38
3.1.2 Jednoduché účetnictví.....	40
3.2 Příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů.....	40
3.2.1 Předmět daně z příjmů podle § 18 odst. 1 ZDP	40
3.2.1.1 Příjmy z veškeré činnosti	41
3.2.1.1.1 Kursové rozdíly	41
3.2.1.1.2 Čerpání fondů.....	43
3.2.1.2 Příjmy z nakládání s veškerým majetkem	44
3.2.2 Předmět daně z příjmů podle § 18 odst. 2 ZDP	47
3.2.2.1 Obecné vymezení	47
3.2.2.2 Příjmy získané darováním.....	48

3.2.2.2.1	Vazba na předmět daně z příjmů	48
3.2.2.2.2	Vymezení daru	50
3.2.3	Předmět daně podle § 18 odst. 3 ZDP	51
3.2.4	Předmět daně podle § 18 odst. 4 ZDP	53
3.2.4.1	Příjmy ze ztrátových druhů hlavní činnosti	53
3.2.4.1.1	Vymezení ztrátové hlavní činnosti	53
3.2.4.1.2	Posouzení podle jednotlivých druhů činnosti	55
3.2.4.1.3	Použití různých cen u jednotlivé činnosti	55
3.2.4.1.4	Zachycení v účetnictví	57
3.2.4.2	Příjmy z dotací	58
3.2.4.3	Příjmy z úroků na běžném účtu	60
3.2.4.4	Příjmy ze státního majetku	61
3.2.5	Odlišnosti předmětu daně u zvláštních skupin neziskových organizací	61
3.2.5.1	Předmět daně podle § 18 odst. 5 ZDP	61
3.2.5.2	Předmět daně podle § 18 odst. 10 ZDP	63
3.2.5.3	Předmět daně podle § 18 odst. 14 ZDP	63
3.2.5.4	Předmět daně podle § 18 odst. 15 ZDP	64
3.3	Příjmy od daně osvobozené	65
3.3.1	Členské příspěvky	65
3.3.2	Kostelní sbírky, církevní úkony a příspěvky členů církví	66
3.3.3	Příjmy státních fondů	67
3.3.4	Příjmy z loterií a jiných podobných her	67
3.3.5	Příjmy z majetku v nadačním jmění	68
3.3.6	Příjmy odborových organizací	68
3.3.7	Příjmy z veřejné sbírky	69
3.3.8	Dobrovolnická služba	69
3.3.9	Zoologické zahrady	70
3.4	Výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů	71
3.4.1	Základní vymezení	71
3.4.2	Přirazení výdajů k příjmům	72
3.4.2.1	Přirazení přímých nákladů	74
3.4.2.2	Přirazení společných nákladů	75
3.4.2.2.1	Věcné hledisko přirazení nákladů	75
3.4.2.2.2	Hodnotové hledisko přirazení nákladů	76
3.4.3	Výdaje vynaložené na dotace	77
3.4.3.1	Provozní dotace	77
3.4.3.2	Investiční dotace	80
3.4.4	Výdaje vynaložené na dary	81
3.4.4.1	Dary účtované do výnosů	81
3.4.4.2	Dary účtované jinak než do výnosů	83
3.4.5	Výdaje vynaložené na úroky z běžného účtu	85
3.4.6	Výdaje vynaložené na členské příspěvky	85
3.4.7	Odpisy majetku	86
3.4.8	Tvorba fondů	88
3.5	Stanovení základu daně, položky snižující základ daně a položky odčitatelné od základu daně	89
3.5.1	Stanovení základu daně obecně	89
3.5.2	Položky snižující základ daně	89
3.5.2.1	Snížení základu daně	89
3.5.2.1.1	Uplatnění snížení v obecném režimu	90
3.5.2.1.1.1	Výpočet snížení základu daně	90
3.5.2.1.1.2	Podmínky pro použití úspory	91
3.5.2.1.1.3	Nedodržení podmínek pro použití úspory	93
3.5.2.1.2	Zvláštní režim pro určité skupiny neziskových subjektů	95

3.5.2.1.2.1	Poplatníci zřízení k poskytování veřejné služby v televizním nebo rozhlasovém vysílání.....	95
3.5.2.1.2.2	Společenství vlastníků jednotek	95
3.5.2.1.2.3	Poplatníci provozující zdravotnické zařízení	95
3.5.2.1.2.4	Veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce.....	97
3.5.2.2	Odečet hodnoty poskytnutých darů	98
3.5.3	Položky odčitatelné od základu daně	98
3.5.3.1	Obecná úprava.....	98
3.5.3.2	Zvláštní úprava pro obecně prospěšné společnosti	99
3.6	Výpočet daně, slevy na dani.....	99
3.6.1	Sazba daně	99
3.6.2	Slevy na dani	100
3.6.3	Zvláštní sazba daně.....	101
4	PŘIZNÁNÍ A SPLATNOST DANĚ	102
4.1	Přiznání k dani z příjmů	102
4.2	Splatnost daně a zálohy na daň	103
5	ZÁVĚR	105
6	PŘEHLED POUŽITÝCH PRÁVNÍCH PŘEDPISŮ	109
7	SEZNAM LITERATURY	114
7.1	Knihy	114
7.2	Články a judikatura	115

1 Úvod

Neziskové organizace představují početnou skupinu subjektů – právnických osob, které nejsou založeny či zřízeny za účelem podnikání a jejichž cílem tedy není dosahování zisku. Jedná se o různorodé subjekty z pohledu právní formy a předpisů, kterými se při své činnosti řídí, daňové předpisy však na ně pohlíží jako na relativně homogenní skupinu, přičemž ale stanovují i určité výjimky z pravidel pro některé typy těchto subjektů.

Cílem této práce je postihnout specifika zdaňování neziskových organizací daní z příjmů právnických osob v obecném základu daně, a to jak specifika společná pro všechny neziskové subjekty, tj. odlišení od ostatních (podnikatelských) subjektů, tak případné odchylky od zásad platných pro neziskové subjekty jako takové. Práce je zaměřena především na neziskové subjekty vedoucí účetnictví (dříve označované jako podvojně účetnictví), v textu jsou však zmíněny i subjekty vedoucí jednoduché účetnictví na základě výjimky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZoÚ) do 31. 12. 2008.

Součástí práce jsou z důvodu úplnosti i některé principy a postupy a ustanovení zákona společné pro všechny právnické osoby, avšak těmto otázkám je věnován jen velice omezený prostor, zejména z důvodu rozsahu práce. Stanovila jsem si tedy jednoznačný cíl, a to popsat odlišnosti stanovení obecného základu daně neziskových subjektů oproti ostatním (podnikatelským) právnickým osobám.

Pokud je v dalším textu uvedeno pouze označení organizace, právnická osoba, subjekt či poplatník daně, rozumí se jimi podle souvislosti

právě neziskové organizace, jejichž zdanění daní z příjmů právnických osob je předmětem této práce.

Práce se nezabývá zdaněním zaměstnanců daní z příjmů ze závislé činnosti, zdaněním srážkovou daní z příjmů (resp. jen okrajově), zdaněním jinými daněmi (daň silniční, daň darovací, daň dědická, daň z nemovitostí, daň z převodu nemovitostí, daň z přidané hodnoty, daň spotřební) ani účetnictvím jednotlivých typů neziskových subjektů. Pokud je tato problematika v textu zmíněna, pak jen okrajově a z důvodu provázanosti se zdaněním daní z příjmů právnických osob v obecném základu daně.

Práce vychází z právního stavu daňových a ostatních předpisů k 5. březnu 2007.

V kapitole druhé jsou nejprve vymezeny neziskové organizace jakožto poplatníci daně z příjmů, tj. jejich společná podstata a definice, a dále pak právní úprava jednotlivých typů těchto subjektů. V závěru kapitoly vymezují hlavní a hospodářskou činnost neziskových subjektů.

Kapitola třetí je věnovaná vymezení předmětu daně z příjmů, příjmů od daně osvobozených, výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů a následnému stanovení základu daně včetně položek snižujících základ daně a položek odčitatelných od základu daně. V závěru kapitoly řeším výpočet daně a uplatnění slev na dani.

V kapitole čtvrté se zabývám podáním přiznání k dani z příjmů právnických osob, splatností vypočtené daně a povinností placení záloh na daň.

V závěru práce uvádím přehled použitých právních předpisů a seznam použité literatury, ze které jsem čerpala. V případě knih jsem

v některých případech měla k dispozici i starší vydání, ta však v seznamu neuvádím v případech, že novější vydání v sobě zahrnuje i celou problematiku vydání staršího. Jinak tomu je u použitých článků, kdy v seznamu literatury uvádím jmenovitě ty články, které využívám pro odkazy a citace učiněné v textu. Ostatní prostudované články a dokumenty vzhledem k velkému počtu neuvádím jednotlivě, odkazují pouze souhrnně na používané zdroje.

V textu diplomové práce používám odkazy na použitou literaturu, a to především v těch případech, kdy se odborné názory na řešenou otázku různí. V takových situacích jsem se vždy snažila uvést rozdílné (někdy i protichůdné) názory odborníků a zaujmout svoje stanovisko. Pokud cituji z použité literatury, uvádím text kurzívou.

2 Neziskové organizace jako poplatníci daně z příjmů

2.1 Společná podstata neziskových organizací

V žádném právním předpise nenajdeme v současné době zákonnou definici neziskové organizace. Jedná se spíše o zažitý a obecně používaný pojem, přičemž je pod ním nutno rozumět takový subjekt, jehož cílem není dosahování zisku, tj. nebyl založen či zřízen za účelem dosahování zisku (podnikání ve smyslu obchodního zákoníku). Skutečnost, že v některých obdobích subjekt přesto zisku fakticky dosáhne, nemá na jeho zařazení do neziskových subjektů žádný vliv, protože základní cíl zůstává původní.

Za neziskový subjekt nejsou nikdy považovány fyzické osoby, předpokládá se tedy, že pokud fyzická osoba vyvíjí činnost, činí tak za účelem dosahování zisku (např. soukromý lékař), resp. dosahuje jiných druhů příjmů, předvídaných zákonem. Proto je možné používat užšího pojmu neziskové organizace ve smyslu právnických osob namísto pojmu neziskové subjekty, ačkoliv pojem organizace je již vlastně pojmem překonaným. V dalším textu jsou na roveň postaveny pojmy „nezisková organizace“, „tzv. nezisková organizace“, „neziskový subjekt“, „tzv. neziskový subjekt“. Jedinou výjimkou v řadě neziskových organizací jsou organizační složky státu, které nedisponují právní subjektivitou a přesto jsou do této skupiny zařazeny.

„Pojem „nezisková organizace“ má svůj původ v anglické terminologii „notprofit organisation“ nebo „not-for-profit“

organisation“. V anglosaské oblasti bývá téměř výlučně tento termín používán pro nevládní neziskové organizace, v oblasti kontinentálního práva bývá tento pojem chápán širěji, i třeba ve vztahu se státem propojenými korporativními institucemi.“¹

Takto širěji je pojem chápán i u nás, což vyplývá z výčtu jednotlivých typů neziskových organizací, uvedeného v další části. Pro doplnění uvádím, že první pojem, použitý v citaci, by měl správněji znít „non-profit organisation“.

2.2 Jednotlivé typy neziskových organizací a jejich právní úprava

Základní členění všech právnických osob je obsaženo v § 18 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen OZ). Jedná se o:

- a) sdružení fyzických nebo právnických osob,
- b) účelová sdružení majetku,
- c) jednotky územní samosprávy,
- d) jiné subjekty, o kterých to stanoví zákon.

V rámci všech uvedených typů právnických osob mohou vznikat i neziskové organizace, např. občanská sdružení pod písmenem a), nadace pod písmenem b), obce pod písmenem c), profesní komory pod písmenem d).

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP) používá pojem „poplatníci, kteří nejsou

¹ Marek, J., Bošková, A. Daňová a účetní specifika neziskových organizací. 1. vydání. Praha: Bilance, 1999, str. 7

založení nebo zřízení za účelem podnikání“, a to s odkazem na § 2 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, který vymezuje podnikání jako soustavnou činnost prováděnou samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku.

Z uvedeného vyplývá, že za neziskovou organizaci považujeme každou právnickou osobu, která nebyla založena či zřízena za účelem podnikání, s výhradou dále uvedenou. Je však nutné doplnit, že většina neziskových organizací podnikat může (tj. v případě, že jim to zvláštní zákon nezakazuje), a to především jako doplňující prvek své hlavní činnosti, pro kterou byla založena nebo zřízena, z důvodu získání dodatečných finančních zdrojů pro tuto hlavní činnost. V takovém případě hovoříme o hospodářské činnosti.

Demonstrativní výčet poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, je uveden v § 18 odst. 8 ZDP:

- zájmová sdružení právnických osob, pokud mají tato sdružení právní subjektivitu a nejsou zřízena za účelem výdělečné činnosti,
- občanská sdružení včetně odborových organizací,
- politické strany a politická hnutí,
- registrované církve a náboženské společnosti,
- nadace,
- nadační fondy,
- obecně prospěšné společnosti,
- veřejné vysoké školy,
- veřejné výzkumné instituce,
- školské právnické osoby podle zvláštního právního předpisu,
- obce,
- organizační složky státu,
- kraje,

- příspěvkové organizace,
- státní fondy,
- subjekty, o nichž tak stanoví zvláštní zákon.

Uvedený výčet není vyčerpávající, navíc prostřednictvím novelizací zákona postupně přibývají další vyjmenovaní poplatníci.

Za tyto poplatníky se však dle § 18 odst. 8 ZDP nepovažují obchodní společnosti a družstva, a to i když nebyly založeny za účelem podnikání, jak to umožňuje zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

V další části této práce jsou velice stručně vymezeny jednotlivé typy neziskových organizací, a to v pořadí, v jakém je vymezuje ZDP. Zákonné vymezení jednotlivých subjektů je podstatné jako východisko pro zdaňování daní z příjmů, protože upravuje vznik, fungování a zánik jednotlivých typů subjektů a v rámci pravidel fungování i záležitosti majetkové, které mají rovněž dopady do úpravy zdaňování. Další text se soustřeďuje zejména na zákonnou úpravu daného typu subjektu, způsob vzniku a případná specifika či důležité prvky s vlivem na zdanění daní z příjmů.

V další části kapitoly je čerpáno z platné právní úpravy pro jednotlivé typy subjektů a dále z kapitoly 2.3 Vznik a registrace neziskových organizací knihy Růženy Růžičkové.²

² Růžičková, R. Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně. 7. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2005, str. 9 - 51

2.2.1 Zájmová sdružení právnických osob mající právní subjektivitu

Úprava tohoto typu subjektu je provedena v § 20f a násl. OZ. O neziskovou organizaci ve smyslu výše uvedeném se jedná pouze v tom případě, že zájmové sdružení má právní subjektivitu a není zřízeno za účelem výdělečné činnosti. Právní způsobilosti zájmové sdružení nabývá zápisem do registru sdružení, který vede krajský úřad místně příslušný podle sídla sdružení. Předmět činnosti, majetkové záležitosti a hospodaření jsou upraveny stanovami zájmového sdružení.

Pod tento okruh subjektů náležejí i svazky obcí, které vznikají na základě právní úpravy výše uvedené, avšak v souladu s § 49 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích, ve znění pozdějších předpisů. Stanovy svazku musí být kromě výše uvedeného též v souladu s platnými předpisy upravujícími problematiku svazků obcí, tj. zejména zákonem č. 128/2000 Sb., o obcích, ve znění pozdějších předpisů (zejména oblasti činnosti, vymezené v § 50 tohoto zákona) a zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (hospodaření svazku).

2.2.2 Občanská sdružení

Občanská sdružení vznikají podle zákona č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů jako naplnění práva na svobodné sdružování občanů bez povolení státního orgánu. Zákon se však nevztahuje na sdružování občanů v politických stranách a hnutích (viz dále bod 2.2.3), v církvích a náboženských společnostech (viz dále bod 2.2.4) a k výdělečné činnosti (tj. mimo okruh neziskových subjektů) nebo k zajištění řádného výkonu určitých povolání (viz dále bod 2.2.16).

Občanské sdružení vzniká registrací na Ministerstvu vnitra ČR a zároveň se eviduje na Českém statistickém úřadě, který vede evidenci sdružení. Mezi občanská sdružení patří velmi široký okruh subjektů, včetně odborových organizací.

Činnost občanského sdružení je vymezena jeho stanovami. Občanská sdružení se mohou dále sdružovat, přičemž může vzniknout i nová právnická osoba, nebo mohou zřizovat podle svých stanov organizační jednotky, které jsou rovněž právnickými osobami.

Ze zákona o sdružování občanů plyne, že se občanská sdružení nezakládají k výdělečné činnosti, tj. hlavním posláním nemůže být podnikání, ale naopak uspokojení zájmů členů a občanů v jejich okolí.

2.2.3 Politické strany a politická hnutí

Politické strany a politická hnutí vznikají podle zákona č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích, ve znění pozdějších předpisů. Smyslem je naplnění účasti občanů na politickém životě společnosti, aniž by bylo třeba povolení státního orgánu. Zákon se však nevztahuje na sdružování občanů v občanských sdruženích (viz bod 2.2.2), v církvích a náboženských společnostech (viz dále bod 2.2.4) a k výdělečné činnosti (tj. mimo okruh neziskových subjektů) nebo k zajištění řádného výkonu určitých povolání (viz dále bod 2.2.16).

Strany a hnutí se registrují na Ministerstvu vnitra ČR a podléhají dohledu krajského úřadu. Strany a hnutí nesmějí provozovat podnikatelskou činnost, ve vyjmenovaných oborech však mohou založit obchodní společnost. Obsah stanov musí být v souladu

s požadavky zákona o sdružování v politických stranách a politických hnutích.

2.2.4 Registrované církve a náboženské společnosti

Církve a náboženské společnosti jsou upraveny zákonem č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Jedná se o dobrovolné společenství osob založené za účelem vyznávání určité náboženské víry a zejména s tím spojeného shromažďování, bohoslužby, vyučování a duchovní služby.

Církve a náboženské společnosti vznikají dnem registrace na Ministerstvu kultury ČR.

Podnikání a jiná výdělečná činnost církve a náboženské společnosti mohou být pouze její doplňkovou výdělečnou činností, přičemž předmět podnikání a jiné výdělečné činnosti musí být vymezen v základním dokumentu registrované církve a náboženské společnosti.

Registrované církve a náboženské společnosti mohou založit svaz církví a náboženských společností jako novou právnickou osobu.

Orgán registrované církve a náboženské společnosti může podle § 15a odst. 1 zákona navrhnout k evidenci podle tohoto zákona orgán registrované církve a náboženské společnosti, řeholní a jinou církevní instituci osob hlásících se k církvi a náboženské společnosti založené za účelem vyznávání náboženské víry a nebo účelové zařízení registrované církve a náboženské společnosti založené církvi a náboženskou společností pro poskytování charitativních služeb. Evidenci podle tohoto zákona se pak tyto právnické osoby stávají

právníckými osobami podle tohoto zákona, tj. tzv. evidovanou právníckou osobou (do 22. 12. 2005 tzv. církevní právnícké osoby s určitými odlišnostmi).

§ 15a odst. 4 zákona stanoví, že podnikání a jiná výdělečná činnost evidovaných právníckých osob vedle obecně prospěšné činnosti charitativní, sociální nebo zdravotnické mohou být pouze jejich doplňkovou činností. Odstavec čtvrtý hovoří tedy v rámci hlavní činnosti nejen o charitativních službách (jak je uvedeno v odst. 1), ale též o sociálních a zdravotnických službách. Případné ostatní činnosti mohou být provozovány tedy pouze v rámci doplňkové činnosti jakožto činnosti výdělečné. Stávající církevní právnícké osoby měly na základě přechodných ustanovení zákona stanovenou roční lhůtu pro uvedení své činnosti do souladu s novelizovaným zákonem.

Ostatní právnícké osoby založené registrovanou církví a náboženskou společností, které nejsou evidovány podle tohoto zákona (zejména proto, že nevyhovují vymezení evidované právnícké osoby podle tohoto zákona), se mohou stát právníckými osobami registrací nebo zápisem podle zvláštních právních předpisů, tj. např. podle obchodního zákoníku, zákona o nadacích apod.

2.2.5 Nadace

Postavení nadací je upraveno zákonem č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Jedná se o účelové sdružení majetku zřízené vkladem majetku (nadačního jmění), a to zakládací listinou či závětí, a zřizuje se pro dosahování obecně prospěšných cílů.

Nadace vzniká zápisem do nadačního rejstříku, vedeného příslušným krajským soudem (rejstříkový soud).

Nadace hospodaří se svým majetkem, zejména s tím, který je součástí nadačního jmění, v souladu s § 23 zákona, a nesmí jej využít k podnikání kromě stanovených výjimek. Podmínky zcizování a používání nadačního jmění jsou uvedeny v § 23.

2.2.6 Nadační fondy

Postavení nadačních fondů je upraveno zákonem č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Jedná se o účelové sdružení majetku zřízené zakládací listinou či závětí a vzniklé podle tohoto zákona pro dosahování obecně prospěšných cílů.

Nadační fond vzniká zápisem do nadačního rejstříku, vedeného příslušným krajským soudem (rejstříkový soud).

Nadační fond používá k dosahování účelu, pro který byl zřízen, všechny svůj majetek, a to v souladu s § 23 zákona, a nesmí jej využít k podnikání kromě stanovených výjimek.

2.2.7 Obecně prospěšné společnosti

Obecně prospěšná společnost se zakládá zakládací smlouvou mezi zakladateli, resp. zakládací listinou v případě jediného zakladatele, a to podle zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů pro poskytování obecně prospěšné služby veřejnosti za předem stanovených a pro všechny uživatele

stejných podmínek. Její hospodářský výsledek (zisk) nesmí být použit ve prospěch zakladatelů, členů jejích orgánů nebo zaměstnanců a musí být použit na poskytování obecně prospěšných služeb, pro které byla obecně prospěšná společnost založena.

Společnost vzniká dnem zápisu do rejstříku obecně prospěšných společností u příslušného krajského soudu (rejstříkový soud).

Kromě obecně prospěšných služeb, k jejichž poskytování byla společnost založena, může vykonávat i jiné činnosti ("doplňková činnost") za podmínky, že doplňkovou činností bude dosaženo účinnějšího využití majetku a zároveň tím nebude ohrožena kvalita, rozsah a dostupnost obecně prospěšných služeb. Hospodářský výsledek po zdanění, vykázaný ke konci účetního období, převádí obecně prospěšná společnost v celé výši do rezervního fondu. Rezervní fond používá nejprve ke krytí ztráty vykázané v následujících účetních obdobích.

2.2.8 Veřejné vysoké školy

Zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, upravuje (kromě vysokých škol soukromých a státních) též veřejné vysoké školy jakožto neziskové organizace.

Veřejná vysoká škola se zřizuje a zrušuje zákonem. Zákon též stanoví její název a sídlo (viz příloha č. 1 zákona).

Veřejná vysoká škola je povinna majetek užívat k plnění úkolů ve vzdělávací a vědecké, výzkumné, vývojové, umělecké nebo další tvůrčí činnosti. Může jej užívat i k doplňkové činnosti v souladu s

tímto zákonem, přičemž v doplňkové činnosti vykonává za úplatu činnost navazující na její vzdělávací a vědeckou, výzkumnou, vývojovou, uměleckou nebo další tvůrčí činnost nebo činnost sloužící k účinnějšímu využití lidských zdrojů a majetku. Doplňková činnost nesmí ohrozit kvalitu, rozsah a dostupnost činností, k jejichž uskutečňování byla veřejná vysoká škola zřízena.

2.2.9 Veřejné výzkumné instituce

Veřejná výzkumná instituce je právnickou osobou, zřízenou podle zákona č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích, ve znění pozdějších předpisů, jejímž hlavním předmětem činnosti je výzkum, včetně zajišťování infrastruktury výzkumu, vymezený zákonem č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu a vývoje). Veřejná výzkumná instituce svou hlavní činností zajišťuje výzkum podporovaný zejména z veřejných prostředků v souladu s podmínkami pro poskytování veřejné podpory stanovenými právem Evropských společenství.

Veřejná výzkumná instituce vzniká dnem, ke kterému je zapsána do rejstříku veřejných výzkumných institucí. Zřizovatel vloží do veřejné výzkumné instituce na základě zřizovací listiny majetek potřebný k zajištění účelu, pro který je veřejná výzkumná instituce zřizována.

Veřejná výzkumná instituce je povinna majetek využívat k realizaci hlavní činnosti. K další nebo jiné činnosti může majetek využívat jen, stanoví-li zákon, přičemž další nebo jiná činnost veřejné výzkumné instituce nesmí být hrazena z veřejných prostředků určených na podporu výzkumu. Veřejná výzkumná instituce může kromě své hlavní

činnosti provádět i činnosti, které nejsou výzkumem nebo jeho infrastrukturou, avšak jen za podmínek stanovených § 21 zákona.

Zisk po zdanění veřejná výzkumná instituce využívá nejprve k úhradě případné ztráty z minulých období a dále prostřednictvím fondů k podpoře hlavní činnosti. Prostředky podpory výzkumu a vývoje z veřejných prostředků může veřejná výzkumná instituce použít pouze k účelu, ke kterému jí byly poskytovatelem poskytnuty.

2.2.10 Školské právnické osoby podle zvláštního právního předpisu

Zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon), ve znění pozdějších předpisů, upravuje vzdělávání ve více typech právnických osob. Příspěvkové organizace jsou zřizovány podle zvláštních předpisů a bude o nich pojednáno samostatně, jiné právnické osoby postupují podle příslušných právních předpisů, tj. např. obecně prospěšné společnosti výše uvedené, či obchodní společnosti.

Školským zákonem nově zavedeným zvláštním typem právnické osoby ve školství je školská právnická osoba, zřizovaná zřizovací listinou či smlouvou a vzniklá dnem zápisu do rejstříku školských právnických osob.

Zákon podrobně upravuje podmínky nakládání s prostředky a majetkem školské právnické osoby. Příjmy získané hlavní činností školské právnické osoby lze použít pouze na tuto hlavní činnost. V doplňkové činnosti školská právnická osoba vykonává činnosti navazující na její hlavní činnost nebo činnosti sloužící k účelnějšímu využití odbornosti jejich zaměstnanců a majetku. Doplňková činnost

nesmí být provozována způsobem, který by omezoval hlavní činnost školské právnické osoby nebo ohrožoval její kvalitu, rozsah a dostupnost. Zákon řeší i dočasné použití prostředků hlavní činnosti pro činnost doplňkovou a úhradu případné ztráty.

2.2.11 Obce

„Zdanění veškerých příjmů, které celek získá, by však bylo v rozporu s postavením samosprávného územního celku a funkcí, kterou plní, a proto byly tyto celky zařazeny z daňového hlediska mezi právnické osoby, které nebyly založeny či zřízeny k podnikání.“³

Podle zákona č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů, je obec základním územním samosprávným společenstvím občanů, je veřejnoprávní korporací a má vlastní majetek. Činnosti obec vykonává v samostatné a v přenesené působnosti, zařazení do působností řeší zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů. Obec, nikoliv obecní úřad, je nositelem právní subjektivity.

Rozpočet obce (tvorbu, postavení, obsah a funkce rozpočtu, rozpočtové příjmy a výdaje) a hospodaření s finančními prostředky upravuje zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. Financování činností v přenesené působnosti (tj. výkonu státní správy) je zajištěno příspěvkem ze státního rozpočtu.

Majetek obce musí být využíván účelně a hospodárně v souladu s jejími zájmy a úkoly vyplývajícími ze zákonem vymezené působnosti.

³ Marková, H. Finance obcí, měst a krajů. 1. vydání. Praha: Orac, 2000, str. 134

Obec je povinna pečovat o zachování a rozvoj svého majetku. Některé záměry a úkony v oblasti nakládání s majetkem podléhají zveřejnění a schválení zastupitelstvem obce.

Obec může být členem svazku obcí, o kterém bylo pojednáno v kapitole o občanských sdruženích.

2.2.12 Organizační složky státu

Organizační složky státu nejsou právnickou osobou – ZDP je však zařazuje do kategorie poplatníků daně z příjmů právnických osob, a to v § 17 odst. 1. Rovněž jsou v souladu se ZoÚ účetní jednotkou. Jejich jednání je považováno za jednání státu.

Organizační složky státu jsou upraveny zákonem č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů. Organizačními složkami státu jsou podle § 3 zákona ministerstva a jiné správní úřady státu, Ústavní soud, soudy, státní zastupitelství, Nejvyšší kontrolní úřad, Kancelář prezidenta republiky, Úřad vlády České republiky, Kancelář Veřejného ochránce práv, Akademie věd České republiky, Grantová agentura České republiky a jiná zařízení, o kterých to stanoví zvláštní právní předpis anebo tento zákon (§ 51); obdobné postavení jako organizační složka státu má Kancelář Poslanecké sněmovny a Kancelář Senátu.

K plnění úkolů v rámci své působnosti může organizační složku podle § 4 zákona jménem státu zřídit i ministerstvo ("zřizovatel"). Pro tyto účely zřizovatel použije majetek státu, se kterým je příslušný hospodařit on sám anebo jiná organizační složka jím zřízená. Vznik, změny a zánik organizační složky zřízené podle tohoto ustanovení se oznamují v Ústředním věstníku České republiky.

Nakládání s majetkem a závazky státu je podrobně upraveno zákonem. Hospodaření organizačních složek státu je dále upraveno zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Naproti tomu organizační složka územního samosprávného celku, upravená zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, není účetní jednotkou a hospodaří jménem svého zřizovatele; není ani poplatníkem daně z příjmů právnických osob.

2.2.13 Kraje

V souladu se zákonem č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), ve znění pozdějších předpisů, je kraj vyšším územním samosprávným společenstvím občanů, je veřejnoprávní korporací a má vlastní majetek. Činnosti obdobně jako obec vykonává v samostatné a v přenesené působnosti, zařazení do působností řeší zákon č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), ve znění pozdějších předpisů.

Rozpočet kraje (tvorbu, postavení, obsah a funkce rozpočtu, rozpočtové příjmy a výdaje) a hospodaření s finančními prostředky upravuje zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. Financování činností v přenesené působnosti (tj. výkonu státní správy) je zajištěno příspěvkem ze státního rozpočtu.

Kraj, obdobně jako obce, může k plnění úkolů v samostatné působnosti zakládat a zřizovat organizační složky (bez právní subjektivity, viz

výše), příspěvkové organizace (viz dále), akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným.

Majetek kraje musí být využíván účelně a hospodárně v souladu s jeho zájmy a úkoly vyplývajícími ze zákonem vymezené působnosti. Kraj je povinen pečovat o zachování a rozvoj svého majetku. Majetek musí být chráněn před zničením, poškozením, odcizením nebo zneužitím. Některé záměry a úkony v oblasti nakládání s majetkem podléhají zveřejnění a schválení zastupitelstvem kraje.

2.2.14 Příspěvkové organizace

Příspěvkové organizace mohou být zřízeny státem a nebo územními samosprávnými celky.

Výkon zřizovatelských funkcí pro příspěvkové organizace organizačních složek státu se řídí zákonem č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů. Příspěvkové organizace zřízené před platností tohoto zákona pokračují v činnosti i nadále, nové příspěvkové organizace nemohou vzniknout jinak než zvláštním právním předpisem.

Hospodaření příspěvkových organizací zřízených státem se řídí zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla). Hlavní činnost organizace je definovaná zvláštním zákonem nebo zřizovací listinou. Veškeré příjmy příspěvkové organizace státu jsou prostředky získané pro stát a z toho důvodu právní předpisy stanovují mnohá přísná pravidla pro nakládání s majetkem a závazky.

Zřizování příspěvkových organizací územních rozpočtů je upraveno zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, a je v kompetenci příslušného zastupitelstva. Tyto příspěvkové organizace se zapisují do obchodního rejstříku.

Kromě hlavní činnosti mohou příspěvkové organizace územních rozpočtů vykonávat činnost doplňkovou, určenou zřizovací listinou. Hospodaří s prostředky získanými z vlastní činnosti, ale zároveň i z rozpočtu zřizovatele. Zisk z doplňkové činnosti musí být přednostně používán pro pokrytí výdajů hlavní činnosti, avšak podle rozhodnutí může zřizovatel odčerpat volné peněžní prostředky z doplňkové činnosti.

2.2.15 Státní fondy

Státní fondy jsou zřízeny podle příslušných zákonů, jsou právnickými osobami a zapisují se do obchodního rejstříku (není-li stanoveno jinak). Jejich činnost a hospodaření je upraveno v příslušných zákonech, níže uvedených.

V současné době se jedná o tyto fondy (ve výčtu nejsou uvedeny již zrušené fondy):

- a) Státní fond životního prostředí, zřízený podle zákona č. 388/1991 Sb., o Státním fondu životního prostředí, ve znění pozdějších předpisů,
- b) Státní fond kultury, zřízený podle zákona č. 239/1992 Sb., o Státním fondu kultury České republiky, ve znění pozdějších předpisů,

- c) Státní fond na podporu kinematografie, zřízený podle zákona č. 241/1992 Sb., o Státním fondu České republiky pro podpisu a rozvoj české kinematografie, ve znění pozdějších předpisů,
- d) Státní zemědělský intervenční fond, zřízený podle zákona č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu a o změně některých dalších zákonů (zákon o Státním zemědělském intervenčním fondu), ve znění pozdějších předpisů,
- e) Pozemkový fond České republiky, zřízený podle zákona č. 569/1991 Sb., o Pozemkovém fondu České republiky, ve znění pozdějších předpisů; ZDP má pro Pozemkový fond v § 18 odst. 10 zvláštní úpravu předmětu daně, která stanoví, že u Pozemkového fondu České republiky jsou předmětem daně pouze příjmy uvedené v zákonu o Pozemkovém fondu České republiky,
- f) Státní fond dopravní infrastruktury, zřízený zákonem č. 104/2000 Sb., o Státním fondu dopravní infrastruktury a o změně zákona č. 171/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky ve věcech převodů majetku státu na jiné osoby a o Fondu národního majetku České republiky, ve znění pozdějších předpisů,
- g) Státní fond rozvoje bydlení, zřízený zákonem č. 211/2000 Sb., o Státním fondu rozvoje bydlení a o změně zákona č. 171/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky ve věcech převodů majetku státu na jiné osoby a o Fondu národního majetku České republiky, ve znění pozdějších předpisů,

2.2.16 Subjekty, o nichž tak stanoví zvláštní zákon

ZDP nevymezuje tyto subjekty, a to ani poznámkou pod čarou. Demonstrativní výčet by bylo možné dovodit z § 18 odst. 4 písm. a)

ZDP, kde jsou vymezovány činnosti, které jsou posláním poplatníka. Poznámka pod čarou č. 17a uvádí „např. zákon ČNR č. 483/1991 Sb., o České televizi, zákon ČNR č. 484/1991 Sb., o Českém rozhlasu, zákon ČNR č. 367/1990 Sb., o obcích (obecní zřízení), zákony o profesních komorách.“, přičemž obce jsou výše pojednány v samostatném bodě. Další demonstrativní výčet je uveden ve vyhlášce č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, a to v § 2 odst. 1.

Kromě toho je tedy třeba nalézat tyto další neziskové subjekty přímo v zákonech, podle kterých tyto subjekty byly zřízeny. V těchto zákonech je zároveň obsažena úprava hospodaření těchto subjektů.

V současné době se jedná zejména o tyto subjekty:

- a) Česká televize, zřízená zákonem č. 493/1991 Sb., o České televizi, ve znění pozdějších předpisů; ZDP obsahuje v § 18 odst. 14 zvláštní úpravu zdanění, kdy stanoví, že u poplatníků zřízených zvláštním právním předpisem k poskytování veřejné služby v televizním nebo rozhlasovém vysílání jsou předmětem daně všechny příjmy s výjimkou příjmů z investičních dotací a z úroků z vkladů na běžném účtu,
- b) Český rozhlas, zřízený zákonem č. 484/1991 Sb., o Českém rozhlasu, ve znění pozdějších předpisů; ZDP obsahuje v § 18 odst. 14 výše uvedenou zvláštní úpravu zdanění,
- c) Společenství vlastníků bytových jednotek, vzniklé automaticky za stanovených podmínek ze zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů),

- d) Honební společenstva, vznikající podle zákona č. 449/2001 Sb., o myslivosti, ve znění pozdějších předpisů,
- e) Komora daňových poradců, vzniklá na základě zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů,
- f) Česká lékařská komora, Česká stomatologická komora a Česká lékárnická komora, zřízené podle zákona č. 220/1991 Sb., o České lékařské komoře, České stomatologické komoře a České lékárnické komoře, ve znění pozdějších předpisů,
- g) Komora veterinárních lékařů České republiky, zřízená podle zákona č. 381/1991 Sb., o Komoře veterinárních lékařů České republiky, ve znění pozdějších předpisů,
- h) Komora auditorů, upravená zákonem č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb., ve znění pozdějších předpisů,
- i) Česká advokátní komora, založená podle zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů,
- j) Česká komora architektů a Česká komora autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě, založené podle zákona č. 360/1992 Sb., o výkonu povolání autorizovaných architektů a o výkonu povolání autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě, ve znění pozdějších předpisů,
- k) Notářské komory a Notářská komora ČR, upravené zákonem č. 358/1992 Sb., o notářích jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů.

2.3 Vymezení hlavní a hospodářské činnosti

2.3.1 Hlavní činnost

2.3.1.1 Pojem hlavní činnosti

ZDP v § 18 odst. 4 písm. a) pracuje s pojmem činností vyplývajících z poslání organizace, přičemž stanoví, že tyto činnosti jsou stanoveny zvláštními předpisy, statutem, stanovami, zřizovacími a zakladatelskými listinami. V návaznosti na účetní předpisy se v praxi používá označení hlavní činnost (správnější a v duchu ZDP by bylo označení „hlavní činnosti“) – např. vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví v § 28 písm. a) stanoví, že pro účely této vyhlášky se rozumí hlavní činností veškeré činnosti, pro které byla účetní jednotka zřízena zvláštním právním předpisem, zřizovací listinou nebo jiným dokumentem,

Za hlavní činnost považujeme tedy tu část činností, pro které byla organizace založena či zřízena, tj. která je posláním tohoto poplatníka. Její konkrétní vymezení je nezbytné hledat v příslušném zvláštním předpise, na základě kterého byl subjekt založen či zřízen, a dále v příslušném konkrétním dokumentu, kterým byl subjekt zřízen, pokud je ho ke zřízení třeba, tj. ve zřizovací listině či smlouvě, zakladatelské listině či smlouvě, stanovách, statutu apod.

Jako příklad je možné uvést § 27 odst. 2 písm. c) zákona č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, kdy povinnou

součástí zřizovací listiny příspěvkové organizace je vymezení hlavního účelu a tomu odpovídajícího předmětu činnosti.

2.3.1.2 Vymezení hlavní činnosti a druhů hlavní činnosti

Správnému vymezení hlavní činnosti organizace je nezbytné věnovat velkou pozornost. ZDP totiž ve svém § 18 odst. 6 požaduje pro většinu neziskových subjektů (až na výjimky řešené dále) oddělit a samostatně posoudit příjmy a výdaje těchto jednotlivých druhů činností, přičemž v případě, že z jednotlivého druhu činnosti dosáhne poplatník kladného rozdílu mezi daňovými příjmy a výdaji, budou tyto příjmy předmětem zdanění daní z příjmů, v opačném případě nikoliv.

Pokud bude subjekt vykonávat v rámci svého poslání více druhů činností, pak se jako nejprůkaznější způsob jeví v příslušném zřizovacím dokumentu vymezit položkově tyto jednotlivé druhy, nejlépe jako samostatné body, a to s ohledem na možnost jednoznačného posouzení pro účely zdanění.

V dostupné literatuře a člancích není možné najít jednoznačnou odpověď na otázku, jak široce lze druhy činnosti pojmout. Z pohledu výhodnosti zdanění je pochopitelná snaha poplatníků mít jako součást hlavní činnosti co nejméně druhů činností, tj. mít je vymezeny co nejsouhrnněji. V krajních případech pak dochází k tomu, že neziskový subjekt tvrdí, že provozuje pouze jeden druh hlavní činnosti, označený např. jako „poskytování pečovatelsko-sociálních a charitativních služeb“. Pokud v takovém případě správce daně posoudí, že jsou ve skutečnosti provozovány tři druhy hlavní činnosti, doměří daň z příjmů včetně úroku a penále a v případě neúspěchu poplatníka v odvolacím řízení rozhodne případně až správní soud na základě žaloby podané neziskovou organizací.

Jako nejsprávnější se mi jeví takové vymezení, které pro jeden druh činnosti použije jeden co nejsouhrnnější pojem (pokud takový existuje – protože v případě, že tomu tak není, pak asi není možné hovořit o druhu činnosti), např. pečovatelská služba. Jako nadbytečné a pro organizaci daňově nevýhodné se mi jeví další členění takového souhrnného pojmu, v uvedeném příkladu např. na péči o starobní důchodce, péči o zdravotně postižené atd.

Podle mého názoru je však nezbytné, aby přesně tak, jak si organizace vymezuje druhy hlavní činnosti pro účely § 18 odst. 6 ZDP, měla tyto druhy hlavní činnosti uvedené jako samostatné body (odtrhy, části vět) ve zřizovací listině. Pokud zřizovací listina uvede členění podrobnější, podle mého názoru subjektu nezbude nic jiného, než stejné členění použít i pro účely zdanění.

Pro podporu mého názoru je možné argumentovat i ustanovením § 18 odst. 6 druhá věta ZDP, kdy zákon hovoří o tzv. jednotlivé činnosti, jakožto dalšímu členění v rámci téhož druhu činnosti. Tj. je zřejmé, že pojem druh činnosti je nadřazen pojmu jednotlivá činnost a je tedy běžné, že do druhu činnosti běžně může spadat více jednotlivých činností.

2.3.2 Hospodářská činnost a její vztah k činnosti hlavní

2.3.2.1 Pojem hospodářské činnosti v ZDP

Zákony upravující jednotlivé typy neziskových organizací používají různých termínů pro označení těch činností, které nejsou činností

hlavní, zejména termínu hospodářská činnost, ale též vedlejší činnost, doplňková činnost, výdělečná činnost, další a jiná činnost.

ZDP se těmito odlišnostmi nezabývá, jelikož v § 18 odst. 4 písm. a) vymezuje pouze činnost vyplývající z poslání organizace, tj. činnost hlavní. Zbývající činnosti jsou tedy vymezeny zbytkově, tj. tak, že z veškeré činnosti, kterou koná příslušná organizace (viz § 18 odst. 1 ZDP), vyloučíme činnosti, které vyplývají z poslání organizace podle § 18 odst. 4 písm. a).

Hospodářská činnost je též definována v účetních předpisech, např. § 28 písm. b) vyhlášky č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví stanoví, že pro účely této vyhlášky se rozumí hospodářskou činností činnosti stanovené zvláštním právním předpisem, nebo činnosti stanovené ve zřizovací listině, statutu, nebo zakládací listině, například činnost doplňková, vedlejší, podnikatelská nebo jiná činnost.

Je tedy zřejmé, že z pohledu účetních předpisů se činnost neziskového subjektu dělí na hlavní a hospodářskou a takto je i vykazována ve výkazu zisků a ztrát. Účetní předpisy tedy opomíjejí fakt, že výnosy (příjmy) mohou být dosahovány i jinak než činností, tj. nakládáním s majetkem, jak je vymezeno v § 18 odst. 1 ZDP. V praxi tedy nezbývá než postupovat tak, že organizace výnosy (příjmy) z nakládání s majetkem přiřadí podle jejich charakteru do hlavní či hospodářské činnosti, z hlediska zdanění je však vždy zdaní daní z příjmů právnických osob (podrobněji viz dále).

V zájmu přehlednosti budu pro účely této práce používat pojem hospodářská činnost, jakožto termín v praxi zřejmě nejpoužívanější.

2.3.2.2 Podmínky hospodářské činnosti v ostatních předpisech

Je tedy možné konstatovat, že vedle činností naplňujících poslání provozují neziskové organizace v mnohých případech i další činnost, označovanou jako hospodářská činnost, jejímž cílem by mělo být dosahování zisku.

Pokud zvláštní zákon upravuje hospodářskou činnost příslušného typu neziskové organizace, většinou stanoví, že je možné ji provozovat právě jen za účelem dosažení zisku, popř. dává pravomoc ke stanovení podmínek provozování hospodářské činnosti zřizovateli – viz např. § 27 odst. 2 písm. g) zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, kdy povinnou součástí zřizovací listiny jsou „okruhy doplňkové činnosti navazující na hlavní účel příspěvkové organizace, kterou jí zřizovatel povolí k tomu, aby mohla lépe využívat všechny své hospodářské možnosti a odbornost svých zaměstnanců; tato činnost nesmí narušovat plnění hlavních účelů organizace a sleduje se odděleně“.

Jindy zákon stanoví postup pro případ, že výsledkem hospodářské činnosti bude ztráta, např. § 21 odst. 5 zákona č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích, ve znění pozdějších předpisů, stanoví, že pokud je na konci účetního období výsledkem hospodaření v další nebo jiné činnosti ztráta, veřejná výzkumná instituce neprodleně takovou činnost ukončí.

V některých případech zvláštní předpisy neziskovým subjektům podnikání, tj. činnost prováděnou soustavně za účelem dosahování zisku, zakazují, např. zákon o nadacích a nadačních fondech či zákon o sdružování v politických stranách a hnutích.

V ostatních případech bývá možnost provozování hospodářské činnosti vymezena přímo v zakladatelském dokumentu ve formě povolení zřizovatele, ať již obecného pro jakýkoliv druh výdělečné činnosti, či pro konkrétní vyjmenované druhy.

Pokud je hospodářská činnost provozována soustavně za účelem dosažení zisku, splňuje definici podnikání danou § 2 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Pokud k takové činnosti je třeba zvláštního oprávnění, nejčastěji živnostenského oprávnění podle zákona č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, ve znění pozdějších předpisů, musí organizace takové oprávnění získat ještě před započítáním takové činnosti, jinak by se dopouštěla neoprávněného podnikání.

Důvodem provozování hospodářské činnosti je snaha o získání doplňkových zdrojů, které budou následně použity k financování činností hlavních, neziskových.

2.3.2.3 Zdanění hospodářské činnosti daní z příjmů

Příjmy z hospodářské činnosti jsou vždy předmětem daně z příjmů, tj. bez ohledu na to, zda výsledkem této činnosti je zisk nebo ztráta, a bez ohledu na to, zda v rámci hospodářské činnosti je provozováno více druhů činností. ZDP ukládá sledování a daňové posouzení jednotlivých druhů činností pouze v rámci činnosti hlavní; v rámci činnosti hospodářské by toto rozdělení nemělo opodstatnění, protože v konečném důsledku by stejně došlo ke kompenzaci zisků i ztrát z případných druhů hospodářské činnosti.

Účetní hospodářský výsledek hospodářské činnosti podléhá obdobným úpravám jako hospodářský výsledek podnikatelských subjektů (např.

zvýšení o náklady, které nejsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů, úprava o rozdíl účetních a daňových odpisů hmotného a nehmotného majetku apod.). Pokud je výsledkem těchto úprav kladný základ daně, vejde takto do celkového základu daně organizace. Pokud je výsledkem těchto úprav záporný základ daně, pak v případě, že v hlavní činnosti byl dosažen kladný základ daně, oba základy se kompenzují. Pokud je výsledný základ daně záporný, vzniká daňová ztráta, kterou lze uplatnit jako položku snižující základ daně v následujících pěti, resp. sedmi zdaňovacích obdobích.

2.3.2.4 Rozdělení činností na činnost hlavní a hospodářskou

V případě subjektů, u kterých jejich zařazení do skupiny neziskových organizací záleží na tom, zda jsou či nejsou zřízeny za účelem výdělečné činnosti (zájmová sdružení právnických osob), je třeba věnovat velkou pozornost vzájemnému vztahu a poměru hlavní a hospodářské činnosti, tj. posouzení, pro kterou činnost byla organizace skutečně zřízena, a zda tato činnost je skutečně nevýdělečná. V opačném případě se nebude jednat o neziskový subjekt z pohledu ZDP.

Ovšem ani u ostatních neziskových subjektů není možné podceňovat správné zařazení konkrétní činnosti do činnosti hlavní či hospodářské. Mohou vzniknout dva protichůdné problémy. V prvním případě subjekt deklaruje konkrétní činnost jako hospodářskou, získá k ní příslušná oprávnění, ovšem výsledkem této činnosti je v dlouhodobém horizontu ztráta. V tom případě měla organizace tuto činnost posoudit jako činnost hlavní, kterou neprovozuje za účelem dosažení zisku, což má samozřejmě podstatný vliv na způsob zdanění této činnosti podle § 18 odst. 6 ZDP. V druhém případě organizace v rámci hlavní činnosti

provozuje i činnost, která je z dlouhodobého pohledu zisková, tj. je jednak zřejmě v rozporu s posláním organizace, jednak dochází s největší pravděpodobností k porušování předpisů upravujících podnikání (např. živnostenské), takže organizace, popř. i statutární orgány, se vystavují riziku sankcí či dokonce trestního stíhání. Z hlediska zdanění daní z příjmů tento druhý případ nemusí mít negativní dopad v případě, že je tato činnost posouzena jako druh hlavní činnosti v souladu s § 18 odst. 6 ZDP (v každém případě vešla do základu daně z příjmů).

Zatřídění konkrétního druhu činnosti do činnosti hlavní nebo hospodářské nemusí být v praxi zcela jednoduché a jednoznačné. Např. v případě poskytování zdravotnických služeb hrazených z veřejného zdravotního pojištění je u některých subjektů obtížné posoudit, zda cílem provozování této činnosti je dosažení zisku, nebo cílem je poskytnutí péče potřebným, bez ohledu na hospodářský výsledek. K objasnění často nepřispěje ani sledování skutečně dosaženého hospodářského výsledku, protože např. díky státem regulovaným cenám může docházet k tomu, že tatáž činnost je v některém zdaňovacím období zisková a v jiném ztrátová. Podle mého názoru by základním hlediskem měl být záměr zřizovatele, vyjádřený v příslušné zřizovací listině, podpořený např. rozpočtem nákladů a výnosů na několik let dopředu.

Je ovšem potřebné zdůraznit, že pro správné zatřídění do hlavní nebo hospodářské činnosti by měl být podstatný dlouhodobý záměr organizace, tj. zda záměrem je v dlouhodobém horizontu dosahovat zisku (pak jde o hospodářskou činnost), či jde o záměr jiný, který je v souladu s posláním organizace (pak jde o hlavní činnost). Nelze vyloučit, že v některém jednotlivém roce daná činnost vykáže jiný hospodářský výsledek, než odpovídá záměru, pokud to však není dlouhodobý trend, není třeba upravovat náhled na tuto činnost.

K tomu je třeba doplnit, že podle § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP) se při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho – tedy např. ve výše uvedených situacích. Problémy by mohly nastat i v situaci, kdy organizace ve své zřizovací listině uvádí svoji hlavní činnost, pro kterou je zřízena, a odvolává se na to, že tato činnost je nevýdělečná, ve skutečnosti však tuto činnost v podstatě nevykonává; vykonává však rozsáhlou hospodářskou činnost – v tom případě faktický stav nasvědčuje spíše tomu, že nejde o neziskovou organizaci ve smyslu ZDP ani zvláštních předpisů.

3 Předmět daně z příjmů, stanovení základu daně a výpočet daně

3.1 Vymezení předmětu daně z příjmů ve vazbě na účetnictví

§ 18 odst. 1 ZDP obecně pro všechny právnické osoby stanoví, že předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem (dále jen „příjmy“), není-li dále stanoveno jinak. Pokud na dalších místech této práce použiji v souvislosti se stanovením předmětu daně pouze pojem příjmy, rozumím tím, v souladu s legislativní zkratkou, použitou v ZDP, příjmy, resp. výnosy, v návaznosti na to, zda organizace vede jednoduché či podvojně účetnictví.

3.1.1 Podvojně účetnictví

Účtuje-li nezisková organizace v soustavě podvojněho účetnictví (ZoÚ a rovněž tak ZDP užívají v aktuálním znění již označení „účetnictví“ bez přívlastku a rozumí jím soustavu podvojněho účetnictví), pak předmětem daně z příjmů budou výnosy a podle § 23 odst. 2 písm. a) ZDP se pro zjištění základu daně bude vycházet z výsledku hospodaření, tj. zisku nebo ztráty jako rozdílu mezi celkovými výnosy a náklady vykázanými v účetnictví.

Účetní předpisy (např. vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě

podvojného účetnictví, § 28) rozlišují výsledek hospodaření před zdaněním (daní z příjmů) a po zdanění. Je zřejmé, že pro stanovení základu daně z příjmů je nutné vycházet z hospodářského výsledku před zdaněním.

Pokud však vyjdeme ze jmenované vyhlášky, narážíme na jistý rozpor. Vyhláška v § 28 definuje, s odkazem na položky výkazu zisků a ztrát, že Položka "C. Výsledek hospodaření před zdaněním" obsahuje rozdíl položek "Výnosy celkem" a "Náklady celkem", s výjimkou položky "34. Daň z příjmů". Položka "D. Výsledek hospodaření po zdanění" obsahuje rozdíl položky "C. Výsledek hospodaření před zdaněním" a položky "34. Daň z příjmů". Nejasnost totiž vzniká v položce výkazu zisků a ztrát "A. VIII. 33. Dodatečné odvody daně z příjmů", která obsahuje dodatečné odvody daně z příjmů, zejména doměrky daně za minulá období, snížené o vratky daně za minulá zdaňovací období. Tento náklad je ponechán jako součást výsledku hospodaření před zdaněním, ačkoliv podle mého názoru by z něj měl být vyjímán obdobně, jako je vyjímán náklad na daň z příjmů běžného období.

Problém se projeví především při rozhodování o správném vyplnění řádku 10 formuláře přiznání k dani z příjmů právnických osob, kde má být uváděn právě výsledek hospodaření před zdaněním. Podle mého názoru je správný postup ten, že na řádku 10 daňového přiznání bude uveden hospodářský výsledek před zdaněním jak daní z příjmů za běžné období, tak případnými dodatečnými odvody či vratkami z titulu dodatečných daňových přiznání či doměrku správce daně. Druhou variantu, tj. uvedení dodatečné daně z příjmů na řádku 40 daňového přiznání jak výdaje, který není vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, nepovažuji za správnou.

3.1.2 Jednoduché účetnictví

Pokud však nezisková organizace účtuje na základě možnosti dané jí § 38a ZoÚ do konce roku 2007 v soustavě jednoduchého účetnictví podle původních předpisů platných pro vedení jednoduchého účetnictví k 31. 12. 2003 (tato možnost se týká pouze některých neziskových subjektů, a to ještě za podmínky, že jednoduché účetnictví vedly k 31. 12. 2003 a poté až doposud), budou předmětem daně příjmy a podle § 23 odst. 2 písm. b) se pro zjištění základu daně vyjde z rozdílu mezi příjmy a výdaji vykázanými v soustavě jednoduchého účetnictví (tj. podle ZDP se jedná o poplatníka nevedoucího účetnictví v návaznosti na vysvětlení v předchozím textu).

V případě, že organizace vede jednoduché účetnictví, vychází tedy z peněžních příjmů a výdajů evidovaných v peněžním deníku jednoduchého účetnictví, upravených o případné nepeněžní výdaje a příjmy v souladu se ZDP, s vyloučením příjmů a výdajů, které nejsou součástí základu daně z příjmů.

3.2 Příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů

3.2.1 Předmět daně z příjmů podle § 18 odst. 1 ZDP

Jak již bylo uvedeno výše, pro všechny poplatníky – právnické osoby platí, že předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem (dále jen „příjmy“), není-li dále stanoveno jinak. Považují za vhodné se o těchto dvou skupinách příjmů zmínit podrobněji.

3.2.1.1 Příjmy z veškeré činnosti

Pojem činnosti není v ZDP definován, vyjdu-li však z významu tohoto slova, mělo by se jednat o nějaké aktivní konání organizace. Výše bylo pojednáno o dvou kategoriích činností, a to činnosti hlavní a hospodářské.

§ 18 odst. 1 stanoví, že předmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti, není-li dále stanoveno jinak. V případě neziskových organizací však v ZDP dále stanoveno jinak je, a to zejména v dalších ustanoveních § 18. Těmto ustanovením se budu věnovat podrobněji dále.

Chtěla bych se pozastavit u dvou specifických případů výnosů (příjmů), a to jsou kursové rozdíly a čerpání fondů.

3.2.1.1.1 Kursové rozdíly

Kursové rozdíly z přepočtu majetku a závazků v cizí měně na českou měnu vznikají jak v průběhu účetního období, tak k rozvahovému dni. V těch případech, kdy se tyto kursové rozdíly v souladu s příslušnými účetními předpisy účtují do výnosů či do nákladů, vzniká otázka, jak mají být posouzeny z pohledu daně z příjmů. Odborná literatura se problému téměř nevěnuje, resp. s diskutabilními závěry.

„Pokud nezisková organizace vlastní devizové prostředky, je povinna je podle výnosu MF ČR čj. 283/83619/97 (Účtová osnova a postupy účtování pro politické strany, hnutí, občanská sdružení a jiné nevýdělečné organizace) a podle výnosu 283/32774/96 (účetní postupy drobných organizací v jednoduchém účetnictví) přepočítat ke dni uzavírání účetních knih aktuálním kursem a výsledný kursový rozdíl zúčtovat do výnosů, resp. do nákladů. Je přitom lhostejno, zda jsou

devizy uloženy na běžný či termínovaný účet nebo jsou v hotovosti v pokladně. I v tomto případě se případný výnos považuje za výnos z hlavní činnosti s tím, že musí být sledován zvlášť jako samostatný druh hlavní činnosti. Podle § 18 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb. výnosy z hlavní činnosti, resp. jednotlivého druhu hlavní činnosti nepodléhají zdanění, pokud jsou náklady na tento druh činnosti vyšší. V případě, že bylo dosaženo kursového zisku, podléhá tento zisk zdanění, a to i v případě, že efekt z přepočtu byl ztrátový, nesnižuje ztráta daňový základ předmětné účetní jednotky a není ani možné tuto ztrátu v následujících letech odečítat od případného zisku.“⁴

„V tomto případě se kladný kursový rozdíl (tj. výnosový) považuje za výnos z činnosti dle stanov, s tím, že by měl být evidován jako zvláštní druh činnosti. V rámci činnosti dle stanov je třeba porovnat k 31.12. příslušný příjem (výnos) z kursových rozdílů s výdajovými (nákladovými) kursovými rozdíly. Pokud dojde ke vzniku kursového zisku, podléhá tento zisk zdanění. Pokud vznikne kursová ztráta, neprojeví se díky specifickému zdaňování neziskových organizací v základu daně sportovní organizace a není možné tuto ztrátu v následujících letech odečítat od případného zisku.“⁵

Souhlasím s autory, že se v tomto případě jedná o příjem z činnosti (protože se nejedná o žádné aktivní nakládání s majetkem, ale o pouhý dopad plnění povinností stanovených účetními předpisy), nesouhlasím však s tím, že by mělo jít o samostatný druh činnosti, resp. že by dokonce měly být jednotlivé případy kursových rozdílů posouzeny samostatně. Podle mého názoru kursové zisky a ztráty jsou součástí výnosů a nákladů toho druhu činnosti, ke kterému se nějakým

⁴ Cívín, J. Neziskové organizace – výklad ke zdanění úroků z termínovaných vkladů a ke zdanění výnosů z přepočtu devizových aktiv, Praha: ASPI, 1998, publikovaný článek, interní číslo ASPI 10425 (LIT)

⁵ Topinka, J., Stanjura, J. Občanská sdružení ve sportu – právní, účetní a daňové problémy. 1. vydání. Praha: Olympia, 2001, str. 137 - 138

způsobem váží či ke kterému se stanoveným způsobem přiřazují (rozpočítávají), obdobně jako např. společné správní náklady.

3.2.1.1.2 Čerpání fondů

V určitých situacích se v souladu s FZ06/2004 České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen "České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání") účtuje o snížení fondů (účtová skupina 91) souvztažně s proúčtováním ostatních provozních výnosů (účtová skupina 64). Jedná se např. o případ, kdy z darovaných finančních prostředků pro jiné osoby pořídí organizace majetek nebo služby, tyto zaúčtuje do nákladů a následně rozpouští příslušnou část fondu do výnosů; jindy tímto způsobem účetně již v průběhu období organizace vyrovnává ztráty jednotlivých středisek (činností), může však jít i o další případy.

Podobná situace vzniká v případě postupu podle FZ07/2004 České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 505/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen "České účetní standardy pro ÚSC, PO, SF a OSS"), kdy v případě, že příspěvková organizace nezajistí krytí investičního fondu finančními prostředky, sníží o tento rozdíl fond výsledkově, souvztažně s ostatními provozními výnosy (účet 648 – Zúčtování fondů).

Je otázkou, zda tyto výnosy jsou příjmem z činnosti nebo z nakládání s majetkem, a zda jsou tedy předmětem daně podle § 18 odst. 1. V literatuře daný problém není řešen, ale podle mého názoru by tento výnos neměl vůbec být předmětem daně. V případě rozpouštění darovaných zdrojů (viz první příklad výše) by navíc bylo aplikovatelné

ustanovení § 18 odst. 2, protože se vlastně jedná o výnos z titulu daru, i když účtovaný s odstupem.

Vzhledem k nejistotě o zařazení tohoto výnosu do předmětu daně je pro neziskové organizace jistější toto účtování používat jenom v případech, kdy je to výslovně uloženo účetními předpisy, aby se minimalizovalo riziko nesprávného daňového posouzení.

3.2.1.2 Příjmy z nakládání s veškerým majetkem

Organizace může docilovat určitých příjmů, aniž by se jednalo o příjmy z činnosti, a to v případě nakládání s majetkem. I tyto příjmy jsou předmětem daně z příjmů, není-li v zákoně dále stanoveno jinak.

Podle mého názoru do této kategorie patří např. úroky z termínovaných vkladů, výnosy z nájemného (pokud není nájem realizován jako soustavná činnost, protože v tom případě by se mohlo jednat o příjmy z činnosti, avšak tyto příjmy jsou i v tomto případě předmětem daně z příjmů, viz dále), výnosy z prodeje majetku – dlouhodobého majetku, drobného majetku, zásob, cenných papírů apod.

Domnívám se, že pro neziskové subjekty nestanoví ZDP ohledně předmětu daně žádné výjimky od ostatních (podnikatelských) subjektů. To znamená, že příjmy z nakládání s majetkem jsou předmětem daně příjmů vždy, bez ohledu na to, zda je v konkrétním případě docílen zisk či ztráta.

V případě, že je z konkrétního případu naložení s majetkem dosažen zisk, většina literatury se shoduje v názoru, že výnos z tohoto naložení s majetkem je předmětem daně z příjmů (do základu daně tento příjem

vstoupí po snížení o výdaje, které lze uznat jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů).

V případě, kdy např. z prodeje majetku vznikne účetní ztráta, má být podle mého názoru tato ztráta posouzena jako ztráta ve smyslu ZDP (vyjma výjimek vyjmenovaných v § 24 a 25 – např. při prodeji pozemku, kdy výdajem při prodeji pozemku je jeho vstupní cena jen do výše příjmů z prodeje, a to u všech poplatníků).

„V případě příjmů z prodeje inventáře i za předpokladu že výnosy nepřesahují náklady na jeho pořízení se jedná o příjmy, které jsou předmětem daně a tudíž z tohoto titulu jsou důvodem k zahrnutí do daňového přiznání.“⁶

Někdy se však v literatuře objevují názory, že v těchto případech nevchází ztráta do základu daně, resp. dokonce že příjem není předmětem daně pouze v těch jednotlivých případech, kdy prodejní cena nepřevýšila cenu zůstatkovou, tj. je při prodeji realizována ztráta⁷. Tyto názory zřejmě posuzují takový příjem jako příjem z činnosti (nikoliv z nakládání s majetkem) a s poukazem na § 18 odst. 6 ZDP posoudí např. prodeje majetku jako jeden druh činnosti (či dokonce jednotlivý prodej jednotlivého majetku jako jeden druh činnosti).

⁶ Pelc, V. Daňový režim některých příjmů neziskových subjektů, Praha: DHK, 12/1997, str. 226 - 228

⁷ Stuchlíková, H. Zdaňování rozpočtových organizací, příspěvkových organizací a obcí daní z příjmů právnických osob. 3. aktualizované a doplněné vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2000, str. 28
Stuchlíková, H. Zdaňování obcí. Část II. Hradec Králové. Ekonomická a informační agentura, 1998, 61 s., str. 11-12, 16, 57

„Příjem z prodeje nemovitosti (obce) je příjmem zdaňovacího období roku 2000, pokud je prodejní cena vyšší než vstupní cena nemovitosti, za kterou je vedena v účetnictví.“⁸

„Při prodeji hmotného investičního majetku porovnáváte jednotlivé „prodeje“ samostatně. To znamená, že k příjmu za auto staré tři roky (40.000 Kč) přiřadíte vstupní cenu (24.600 Kč). Protože je tento prodej ziskový, je předmětem daně z příjmů. U druhého prodeje starého auta (za 660 Kč, vstupní cena 80.000 Kč) se jedná o prodej ztrátový a není proto předmětem daně z příjmů.“⁹

„Podle § 18 odst. 5 (nyní 6) zákona č. 586/1992 Sb. je však v rámci hlavní činnosti povinnost sledovat jednotlivé druhy činností zvlášť. Pokud některý druh činnosti je ziskový, podléhá tento zisk zdanění bez ohledu na to, že celkový výsledek z hlavní činnosti je případně ztrátový. Úroky z termínovaného vkladu jsou vždy ziskové, protože proti nim nelze zúčtovat žádné náklady, kromě poplatku za zřízení termínovaného vkladu. Úroky z tohoto vkladu tedy podléhají zdanění daní z příjmu právnických osob.“¹⁰

S těmito názory z výše uvedených důvodů nesouhlasím a podotýkám, že jejich aplikace by vedla k přísnějšímu zdanění než v případě podnikatelských subjektů (co se týká nakládání s majetkem).

⁸ Stuchlíková, H. Zdaňování rozpočtových organizací, příspěvkových organizací a obcí daní z příjmů právnických osob. 3. aktualizované a doplněné vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2000, str. 130 - 131

⁹ Stuchlíková, H. Zdaňování obcí. Část II. Hradec Králové: Ekonomická a informační agentura, 1998, 61 s., str. 58

¹⁰ Cívín, J. Neziskové organizace – výklad ke zdanění úroků z termínovaných vkladů a ke zdanění výnosů z přepočtu devizových aktiv, Praha: ASPI, 1998, publikovaný článek, interní číslo ASPI 10425 (LIT)

Většina literatury problém příjmů z nakládání s majetkem výslovně neřeší¹¹.

Některé prameny se o příjmech z nakládání majetku výslovně zmiňují, avšak nerozebírají situaci, kdy je dosažena ztráta¹².

3.2.2 Předmět daně z příjmů podle § 18 odst. 2 ZDP

3.2.2.1 Obecné vymezení

§ 18 odst. 2, který je aplikován téměř na všechny typy poplatníků - právnických osob, vyjmenovává příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů, tj. je speciálním ustanovením k § 18 odst. 1. Zvláště bude pojednán případ tří typů neziskových organizací, na které odst. 2 aplikován nebude (viz kapitola 3.2.5.1, 3.2.5.3 a 3.2.5.4).

Z jednotlivých písmen tohoto odstavce ZDP je pro neziskové subjekty podstatné písmeno a), které z předmětu daně vylučuje příjmy získané nabytím akcií podle zvláštního zákona, zděděním nebo darováním nemovitosti nebo movité věci anebo majetkového práva s výjimkou z nich plynoucích příjmů. Zastavím se zvláště u případu přijatých darů (i když případ dědictví je obdobný a je nutné o něm také uvažovat, protože neziskové organizace bývají dědici ze závěti).

¹¹ Marek, J., Bošková, A. Daňová a účetní specifika neziskových organizací. 1. vydání. Praha: Bilance, 1999.

Nepřechová, M. Účetnictví pro bytová družstva a společenství vlastníků jednotek od A do Z podle právního stavu k 1. 4. 2006 včetně příkladů souvztažností. 3. vydání Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2006.

Topinka, J., Stanjura, J. Občanská sdružení ve sportu – právní, účetní a daňové problémy. 1. vydání. Praha: Olympia, 2001.

¹² Růžičková, R. Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně. 7. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2005, str. 141.

3.2.2.2 Příjmy získané darováním

3.2.2.2.1 Vazba na předmět daně z příjmů

Považuji za potřebné zdůraznit, že § 18 odst. 2 hovoří o darování nemovitosti, movité věci (příčemž i peníze jsou movitou věcí) a majetkového práva, neřeší však případ daru např. ve formě služby.

Podle mého názoru vzniká problém v posouzení, zda přijaté dary jsou vůbec předmětem daně z příjmů podle § 18 odst. 1 – a pokud ano, jde o příjem z činnosti, či z nakládání s majetkem? Podle mého názoru se ani o jeden případ nejedná, tj. dary (potažmo dědictví) nejsou předmětem daně z příjmů právnických osob již z důvodu úpravy v § 18 odst. 1, takže úprava v § 18 odst. 2 se jeví nadbytečnou a v případě určitých neziskových organizací dokonce ve vazbě na § 18 odst. 5, 14 a 15 ZDP velmi problematickou.

Argumentovat je možné též porovnáním s úpravou daně z příjmů fyzických osob v § 3 a § 10 ZDP, kdy je podle mého možné jednoznačně dovodit (pokud nejde o příjem daru v souvislosti s § 6 a 7), že příjem daru je chápán jako o ostatní příjem podle § 10, protože § 10 definuje ostatní příjmy jako příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku. V takovém případě se úprava v § 3 odst. 4 písm. a), která příjmy získané darováním (s uvedenými výjimkami) vylučuje z předmětu daně, vůbec nejeví jako nadbytečná.

Bohužel výkladu uvedených ustanovení nenapomůže ani úprava uvedená v zákoně č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, § 6 odst. 3, kde je uvedeno, že předmětem daně darovací nejsou bezúplatná nabytí majetku, která jsou příjmem a jsou předmětem daně z příjmů podle

zvláštního předpisu, s odkazem na ZDP. Toto ustanovení tedy stanoví, že pokud by dar byl předmětem daně z příjmů, nebude již předmětem daně darovací, to je však podle mého názoru aplikovatelné pouze na výše uvedené dary přijaté fyzickými osobami v souvislosti s § 6 a 7 ZDP.

Pokud bychom tedy došli k názoru, že úprava § 18 odst. 2 je pro případ daru (a dědictví) nadbytečná, pak by bylo nutné konstatovat i to, že výše zmíněný případ daru ve formě služby by taktéž nebyl předmětem daně z příjmů (nejedná se o činnost poplatníka ani o nakládání s majetkem).

Jsem tedy toho názoru, že dary přijaté právnickými osobami (samozřejmě nikoliv příjmy z nich následně plynoucí) nejsou u žádného poplatníka daně z příjmů právnických osob předmětem daně z příjmů. Z toho vyplývá, že jsou předmětem daně darovací, přičemž v některých případech mohou být od daně darovací osvobozeny (což je u neziskových subjektů častá situace).

Problém je ještě složitější u organizací účtujících podle vyhlášky č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu a příslušných standardů, protože jim účetní předpisy ukládají účtovat o příjmu daru v účtové třídě 9, nikoliv ve výnosech. Do výnosů se přeúčtovávají příslušné části zdrojů z darů až v okamžiku použití (tj. vlastně v souvislosti s vynaloženými náklady), což může být i v jiném zdaňovacím období. Pak se nabízí otázka, zda tento výnos můžeme také považovat za příjem, který není předmětem daně – podle mého mínění je nutné přijmout výklad pro organizaci výhodnější, tj. jde o příjem získaný darováním ve smyslu § 18 odst. 2 písm. a) ZDP.

Uplatnění výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů v souvislosti s dary se budu věnovat dále v kapitole 3.4.3 o daňově účinných výdajích.

3.2.2.2 Vymezení daru

Z výše uvedeného je patrné, že je velmi podstatné, aby byl poplatník schopen prokázat, že šlo skutečně o příjem daru, nikoliv jiný druh příjmů. Nejčastěji dochází k záměně s příjmy z reklam, které ovšem jsou předmětem daně z příjmů vždy, takže mají naprosto protichůdný daňový režim. Problémem může být absence písemné formy darovací smlouvy – písemnou formu OZ v § 628 - 630 nevyžaduje, ovšem dokazování pak v takovém případě bývá pro poplatníky obtížnější.

Faktický stav (též s odkazem na § 2 odst. 7 ZSDP) musí být takový, že dárci nezískává žádné protiplnění (není však vyloučeno, aby dárci vymezil účel využití daru, dokonce to bude třeba v případech, kdy dárci hodlá poskytnutý dar uplatnit ke snížení svého základu daně z příjmů).

„Základní náležitostí daru je bezplatnost. Bezplatnost nevylučuje, aby se obdarovaný nemohl zavázat k protislužbě nemajetkové podoby, ne však v podobě přesně specifikované protislužby směřující k veřejné propagaci dárce.

Reklama je činností, úsilím záležejícím ve veřejném doporučení něčeho možným zájemcům různými prostředky. Tyto služby mají majetkovou povahu, protože jejich konečným cílem je zajištění finančního prospěchu sponzora, byť tento finanční prospěch nemusí být cílem jediným.

Smlouvu, jejímž obsahem je podpora sportu za protislužbu majetkové povahy, nelze hodnotit jako darování, nýbrž jako příjem z reklam, který podléhá příslušné dani i u neziskové organizace.“¹³

Pokud má darovací smlouva písemnou formu či je k dispozici alespoň potvrzení o přijetí daru, je nutné používat naprosto přesné a jednoznačné pojmy, tj. v tomto případě dar (s konkrétním uvedením, specifikací). Jako velice nevhodné se jeví použití termínu sponzorování, sponzor, sponzorský dar. Zákon č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy a o změně a doplnění zákona č. 468/1991 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání, ve znění pozdějších předpisů, totiž definuje v § 1 odstavec 4 sponzorování obdobně jako reklamu.

3.2.3 Předmět daně podle § 18 odst. 3 ZDP

Tento odstavec je speciálním ustanovením k § 18 odst. 1 a k dalším odstavcům tohoto paragrafu, týkajících se neziskových subjektů, protože stanoví, že u neziskových subjektů jsou předmětem daně vždy příjmy z reklam, s výjimkou ustanovení § 19 odst. 1 písm. zd), z členských příspěvků a příjmy z nájemného s výjimkou uvedenou v odstavci 4 písm. d).

Znamená to, že i kdyby tyto příjmy např. byly vykázány v hlavní činnosti v nezdaňovaném druhu činnosti (viz dále k § 18 odst. 4), bude je muset nezisková organizace pro účely zdanění daní z příjmů posoudit samostatně a ponechat v základu daně z příjmů, pochopitelně po snížení o případné daňově účinné výdaje, vztahující se k těmto příjmům.

¹³ Rozsudek Krajského soudu v Ostravě 22 Ca 465/95-22

Co se týká reklam, platí to, co bylo uvedeno v kapitole 3.2.2.2.2, tj. je nezbytné správně posoudit a doložit, zda jde skutečně o příjmy z reklam či z darů. Z pohledu daně z příjmů je pro příjemce prostředků výhodnější přijmout dar, který není předmětem daně z příjmů a od daně darovací je ve většině případů osvobozen, proti tomu však stojí protichůdný zájem dárce, pro kterého je výhodnější poskytnout prostředky na reklamu, které jsou pro něj daňově účinným výdajem, než poskytnout dar, který je položkou snižující základ daně jen při splnění podmínek stanovených zákonem o daních z příjmů (včetně limitu výše) v § 15 a 20.

Odkaz na § 19 odst. 1 písm. zd) je podle mého názoru nadbytečný (jedná se o příjmy z reklam umožněných prostřednictvím provozování zoologické zahrady, jejíž provozovatel je držitelem platné licence), protože i kdyby tyto příjmy byly předmětem daně, budou stejně podle § 19 od daně z příjmů osvobozeny a nevstoupí tedy do základu daně.

Příjmy z členských příspěvků jsou sice podle ustanovení § 18 odst. 3 předmětem daně vždy, avšak za určitých podmínek jsou od daně osvobozeny v souladu s § 19 odst. 1 písm. a).

Poslední skupina příjmů, a to příjmy z nájemného, má stanovenou výjimku, a to jsou příjmy z úplatných převodů a úplatného užívání státního majetku mezi organizačními složkami státu a státními organizacemi a z pronájmů a prodeje státního majetku, které jsou podle zvláštního právního předpisu příjmem státního rozpočtu. Státní majetek však není možné zaměňovat s majetkem obcí a krajů, pro který žádná výjimka neplatí.

„... příjmy z nájemného, s výjimkou pronajatého státního majetku, který byl příjmem státního rozpočtu, ale jen do 13. 6. 2001, od tohoto data je předmětem daně z příjmů i pronájem státního majetku “¹⁴

3.2.4 Předmět daně podle § 18 odst. 4 ZDP

U neziskových organizací naproti tomu nejsou nikdy předmětem daně příjmy, taxativně vypočtené v § 18 odst. 4. U jednotlivých skupin se zastavím podrobněji.

3.2.4.1 Příjmy ze ztrátových druhů hlavní činnosti

Toto ustanovení zákona řeší výhradně příjmy zařazené do hlavní činnosti (podrobně viz výše kapitola 2.3.1.1), tj. z činností vyplývajících z jejich poslání. Toto ustanovení se netýká hospodářské činnosti, tj. příjmy z hospodářské činnosti jsou předmětem daně vždy, bez ohledu na to, zda byl dosažen zisk či ztráta.

3.2.4.1.1 Vymezení ztrátové hlavní činnosti

Příjmy z hlavní činnosti nejsou předmětem daně jedině tehdy, pokud náklady (výdaje) vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší než dosažené výnosy (příjmy).

Určitá nejasnost vzniká s výkladem toho, o jakou ztrátu má tedy jít, zda o ztrátu účetní (rozdíl účetních výnosů a nákladů v podvojném účetnictví, resp. příjmů a výdajů v jednoduchém účetnictví), nebo tzv.

¹⁴ Růžičková, R. Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně. 7. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2005, str. 144

daňovou, tj. rozdíl příjmů, které jsou předmětem daně z příjmů podle § 18 odst. 1, a výdajů na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů, tj. tzv. daňových výdajů. Ačkoliv starší literatura se řešení této otázky spíše vyhýbala, nyní jsou autoři (pokud otázku řeší) v podstatě zajedno v tom, že má jít o ztrátu tzv. daňovou.

„Důvodem jsou časté dotazy, ve kterém okamžiku zjistíme kladný, či záporný výsledek pro jednotlivé činnosti. Ihned ze zpracovaného účetnictví, kde jsou i účetní odpisy, popř. další náklady sice pro určitý typ činnosti obvyklé, ale z pohledu daňových výdajů neuznatelné, nebo až po vyhodnocení výdajů podle pravidel zákona o daních z příjmů? Existuje jednoznačná odpověď – všechny výdaje posuzujeme podle dikce zákona o daních z příjmů, nevyjímaje daňové odpisy a možnosti je vůbec uplatnit.“¹⁵

To znamená, že nezisková organizace musí sice vyjít z účetního hospodářského výsledku hlavní činnosti, ovšem ten musí upravit postupy stanovenými ZDP na rozdíl mezi daňovými příjmy a výdaji, tj. vlastně na základ daně před odečtením položek snižujících základ daně a položek odčitatelných od základu daně. Zejména se jedná o výdaje neuznávané jako výdaje daňové podle § 25 ZDP, resp. limitované (též v ustanoveních § 25 ZDP), o rozdíl účetních a daňových odpisů, rozdíl účetních a daňových zůstatkových cen při vyřazení majetku, o příjmy, které nejsou předmětem daně, a k nim příslušné výdaje.

Teprve po tomto pomocném propočtu je nezisková organizace schopna posoudit, zda výsledkem výpočtu je kladný základ daně (tj. příjmy jsou vyšší než výdaje) – v tom případě zařadí činnost do předmětu daně z příjmů a tedy do základu daně z příjmů, nebo je výsledkem záporný

¹⁵ Růžičková, R. Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně. 7. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2005, str. 144

základ daně, což znamená, že tyto příjmy a výdaje budou v daňovém přiznání ze základu daně vyňaty.

3.2.4.1.2 Posouzení podle jednotlivých druhů činnosti

Kromě výše uvedeného je však nutné vzít v úvahu ustanovení § 18 odst. 6, které stanoví, že splnění podmínky „daňové ztrátovosti“ se posuzuje za celé zdaňovací období a ještě odděleně podle jednotlivých druhů činností. Vymezení jednotlivých druhů činností byla věnována kapitola 2.3.1.2 této práce. Za každý takto vymezený druh hlavní činnosti je tedy potřeba provést pomocný výpočet rozdílu mezi daňovými příjmy a výdaji a pouze u těch druhů činností, kde rozdíl vyjde záporný, provést vynětí ze základu daně z příjmů. Prakticky tak může dojít i k tomu, že ačkoliv je účetní hospodářský výsledek daného druhu činnosti záporný (účetní ztráta), daňově bude rozdíl mezi příjmy a výdaji kladný a příslušný druh činnosti bude předmětem zdanění, popř. naopak – tedy v případě, že by organizace pomocný propočet neprovedla a vyšla by pouze z účetního hospodářského výsledku, posoudila by zdanění daného druhu činnosti nesprávně.

3.2.4.1.3 Použití různých cen u jednotlivé činnosti

Za určité situace však organizace musí provést ještě další, podrobnější rozčlenění v rámci jednoho druhu činnosti, jak jí ukládá druhá věta § 18 odst. 6 ZDP, a to v případě, že jednotlivá činnost v rámci téhož druhu činnosti je prováděna jak za ceny, kdy dosažené příjmy jsou nižší nebo rovny než související náklady (výdaje) vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, tak za ceny, kdy dosažené příjmy jsou vyšší než související náklady (výdaje) vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Zákon stanoví, že za této situace jsou předmětem

daně pouze příjmy z těch jednotlivých činností, které jsou vykonávány za ceny, kdy příjmy převyšují související výdaje.

Jde o případy, kdy organizace poskytuje tutéž službu či prodává tentýž výrobek či zboží různým skupinám subjektů či subjektům za různé ceny, např. poskytuje přepravní službu zdravotně postiženým občanům za ceny, které nepokrývají vynaložené náklady (popř. i zcela bezúplatně), a zároveň ve zbývající kapacitě poskytuje tutéž službu ostatním subjektům za ceny obvyklé na trhu, které jsou vyšší než související náklady. Jednodušší je ten případ, kdy cena pro každou skupinu je pevná a předem daná, složitější pak situace, kdy jsou používány ceny různé (např. uplatňovány slevy).

V každém případě stojí organizace před obtížným úkolem určení souvisejících nákladů, aby mohla provést pomocný výpočet pro účely zdanění. Nezbyvá, než provést prokazatelnou kalkulaci nákladů a ceny, a to nejlépe výslednou, tj. ze skutečné výše nákladů, popř. na počátku období či v jeho průběhu kalkulaci předběžnou (která by však měla být po skončení roku korigována na skutečnou výši nákladů). V této kalkulaci musí organizace stanovit všechny složky přímých i nepřímých nákladů na jednotku výkonu (tj. konkrétní jednotlivé činnosti) a porovnat ji se stanovenou cenou (tj. výnosem z jednotky výkonu). Velkou část nákladů bude třeba k jednotce výkonu přiřazovat výpočtem (jde o nepřímé náklady), protože nebude možné daný konkrétní náklad vztáhnout k jednotce výkonu přímo, to však klade velké nároky na správný výběr základny, která bude pro rozpočítání sloužit.

„Zdaňování byt' dílčích základů daně z přebytku příjmů nad souvisejícím náklady (výdaji) je v mezinárodním porovnání velmi nestandardní postup. Standardně příjmy z veřejně prospěšné činnosti

neziskových organizací určené k dalšímu rozvoji této veřejně prospěšné činnosti nebývají ve světě zdaňovány.“¹⁶

3.2.4.1.4 Zachycení v účetnictví

§ 18 odst. 7 určuje způsob zachycení příjmů (a potažmo i výdajů) v účetnictví, a to tak, aby nejpozději ke dni účetní závěrky byly vedeny odděleně příjmy, které jsou předmětem daně, od příjmů, které předmětem daně nejsou nebo předmětem daně jsou, ale jsou od daně osvobozeny; obdobně to platí i pro vykazování nákladů (výdajů).

To znamená, že organizace musí sledování výnosů a nákladů v účetnictví zorganizovat tak, aby sledovala samostatně výnosy z nakládání s majetkem, hospodářskou činnost, dále druhy hlavní činnosti, v rámci nich jednotlivé činnosti, pokud jsou realizovány za rozdílné ceny, a dále výnosy z reklam, nájemného, členských příspěvků neosvobozených, dotací, úroků z běžných účtů, ze státního majetku a výnosy osvobozené (a k nim vždy i náležející náklady). Většinou se tak děje v analytické evidenci k jednotlivým nákladovým a výnosovým účtům (ať již je příslušný stupeň analytické evidence nazýván středisky, zakázkami, činnostmi, či prostě analytickou evidencí). V jednoduchém účetnictví se toto dělení realizuje nejčastěji pomocí kódů u jednotlivých příjmů a výdajů v peněžním deníku.

Pokud povinnost samostatného sledování výše uvedených příjmů a výdajů nebude splněna nebo nemůže být splněna, provede se rozdělení mimoúčetně až v daňovém přiznání, avšak tohoto ustanovení mohou využít pouze organizační složky státu a obce u jednorázových příjmů,

¹⁶ Marek, J., Bošková, A. Daňová a účetní specifika neziskových organizací. 1. vydání. Praha: Bilance, 1999, str. 21

kteřé v souladu se zvláštřními předpisy jsou součástí rozpočtových příjmů.

3.2.4.2 Příjmy z dotací

Podle § 18 odst. 4 písm. b) dále nejsou předmětem daně příjmy z dotací, příspěvků na provoz a jiných podpor ze státního rozpočtu, rozpočtu kraje a rozpočtu obce poskytnutých podle zvláštřních právních předpisů (tj. podle zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů nebo zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů), z prostředků poskytnutých z rozpočtu Evropské unie nebo veřejných rozpočtů cizích států a dále příjmy krajů a podpory z Vinařského fondu a obcí plynoucí z výnosu daní nebo podílu na nich, výnosu poplatků a peněžních odvodů, které jsou podle zvláštřních zákonů příjmem kraje a obce.

Pojem dotace bývá někdy používán nesprávně i pro jiné druhy poskytovaných prostředků (dokonce včetně prostředků ze soukromých zdrojů), proto je nutné správně posoudit, zda jde skutečně o dotace podle rozpočtových pravidel. Obdobně je nutné správně posoudit přijaté prostředky z Evropské unie či z cizích států (opět prostředky poskytnuté z rozpočtů). Pravidlem bývá, že příjemce je povinen vyúčtovat použití přijatých prostředků.

Poskytovatelé zpravidla dotace rozlišují na provozní (neinvestiční) a investiční.

V případě provozní dotace v podvojném účetnictví účtují přijaté prostředky neziskové organizace do svých výnosů, ovšem v časové

souvislosti s vynaloženými náklady (tj. náklady hrazenými z dotace). Pokud tedy jsou prostředky poskytnuty dopředu a mohou být použity i v následujícím účetním období, organizace přijatou dotaci ve výnosech časově rozliší, stejně tak jako v případě, že dotace bude poskytnuta až později (např. po skončení projektu). Pokud by ke konci roku ztrácel příjemce na nevyčerpanou část dotace nárok a byl povinen ji po skončení roku vrátit poskytovateli, je třeba provést účetně snížení výnosů z titulu dotace a účtovat o závazku vůči poskytovateli. Fakticky to znamená, že z titulu dotace nemůže organizace docílit zisku, protože by to znamenalo, že je chyba v účetnictví.

V jednoduchém účetnictví možnost časového rozlišení není, tj. je možné, že příjmy z titulu dotací budou vykázány v jiném zdaňovacím období než výdaje.

Pokud organizace přijímá dotaci na pořízení dlouhodobého majetku, pak tyto prostředky neúčtuje do výnosů, ale v souladu s příslušnými účetními předpisy do vlastních zdrojů organizace, přičemž u účetních jednotek, účtujících podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví a podle FZ06/2004 České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen "České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání"), je stanoveno, že poměrná část dotace se přeúčtovává do výnosů v časové souvislosti s prováděnými účetními odpisy majetku pořízeného z této dotace.

Je tedy zřejmé, že při přijetí dotace není třeba provádět žádné vyjímání z hospodářského výsledku, protože dotace ve výnosech zaúčtovaná

není, ovšem podle mého názoru je nutné vyjímát jakožto výnosy, které nejsou předmětem daně, částky přeúčtovávané do výnosů v průběhu životnosti příslušného majetku. Pak ani investiční dotace nebude generovat žádný příjem, který by byl předmětem daně. Pokud by organizace toto vynětí neprovedla a rozpouštění dotace ponechala v běžných výnosech daného druhu činnosti, mohlo by se stát, že díky tomu se docílí v dané činnosti kladného rozdílu mezi příjmy a výdaji a činnost pak bude předmětem daně z příjmů.

Účetní odpisy majetku pořízeného z dotace se vypočítávají z plné pořizovací ceny (nesnížené o dotaci), ovšem tyto odpisy nejsou daňově účinným výdajem organizace. Tím by byly případně daňové odpisy podle příslušných ustanovení ZDP – ovšem ty jsou počítány ze vstupní ceny snížené o poskytnuté dotace na pořízení či technické zhodnocení majetku.

Uplatnění výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů v souvislosti s dotací se budu věnovat dále v kapitole 3.4.2 o daňově účinných výdajích.

3.2.4.3 Příjmy z úroků na běžném účtu

Podle § 18 odst. 4 písm. c) nejsou předmětem daně příjmy z úroků z vkladů na běžném účtu. Je nutné tyto příjmy nezaměnit s úroky z vkladových účtů, nejčastěji termínovaných vkladů, které naopak předmětem zdanění jsou jakožto příjmy z nakládání s majetkem (uložení volných peněžních prostředků pro lepší zhodnocení) podle § 18 odst. 1.

V případě nejasnosti je nutné pečlivě zkoumat právní rámec, smlouva o běžném účtu je uzavřena podle § 708 – 715 zákona č. 513/1991 Sb.,

obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, kdežto smlouva o vkladovém účtu podle § 716 – 719b téhož zákona.

3.2.4.4 Příjmy ze státního majetku

Jak již bylo uvedeno v kapitole 3.2.3, předmětem daně z příjmů nejsou příjmy z úplatných převodů a úplatného užívání státního majetku mezi organizačními složkami státu a státními organizacemi a z pronájmů a prodeje státního majetku, které jsou podle zvláštního právního předpisu (rozpočtová pravidla) příjmem státního rozpočtu. Ustanovení § 18 odst. 3 tedy odkazuje na ustanovení § 18 odst. 4 písm. d).

3.2.5 Odlišnosti předmětu daně u zvláštních skupin neziskových organizací

V předchozí části kapitoly 3.2 byla vymezena pravidla pro stanovení předmětu daně platná pro většinu neziskových subjektů. V současné době však ZDP stanoví zcela odlišná pravidla pro čtyři skupiny neziskových subjektů. O těchto subjektech je pojednáno samostatně v této kapitole.

3.2.5.1 Předmět daně podle § 18 odst. 5 ZDP

§ 18 odst. 5 ZDP stanovuje, které příjmy jsou předmětem daně u poplatníků, kteří jsou veřejnou vysokou školou nebo veřejnou výzkumnou institucí. Je určeno, že předmětem daně jsou všechny příjmy s výjimkou příjmů z investičních transferů a z úroků z vkladů na běžném účtu.

Podle mého názoru je nutné ustanovení vykládat tak, že je nutné nejdříve posoudit, co je příjmem – a to podle legislativní zkratky použité v § 18 odst. 1 ZDP, tj. za příjem jsou považovány příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem.

K dalším odstavcům § 18 ovšem již není možné přihlížet z důvodu, že § 18 odst. 5 stanoví jinak. To znamená, že pro účely zdanění nebude samostatně posuzována hlavní a hospodářská činnost, ani jednotlivé druhy hlavní činnosti či dokonce rozdílné ceny za stejné činnosti, z předmětu daně nebudou vyjímány dotace, případně další, výše zmiňované druhy příjmů. V případě provozních dotací by tento odlišný postup neměl mít na základ daně vliv, jelikož v případě dotací jsou ve stejné výši vyjímány i náklady, na jejichž pokrytí byla dotace použita (viz samostatné pojednání v kapitole o daňových výdajích). Úroky z vkladů na běžném účtu nejsou předmětem daně shodně, jako v obecných ustanoveních.

Z toho plyne, že tento způsob určení předmětu daně je ve skutečnosti výhodnější, protože z předmětu daně nejsou vyloučeny ztrátové hlavní činnosti, tj. veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce vlastně určí předmět daně téměř shodně jako podnikatelské subjekty.

Jediným zásadnějším problémem se jeví otázka přijatých darů (resp. i dědictví), protože o nich výslovně hovoří § 18 odst. 2, který je však pro tento typ organizací vyloučen. Nabízí se tedy výklad, že přijaté dary budou u veřejných vysokých škol a veřejných výzkumných institucí předmětem daně z příjmů (a následně nebudou předmětem daně darovací, viz výklad výše).

Jak jsem však podrobně rozebírala výše v kapitole 3.2.2.2.1, jsem názoru, že příjmy z titulu přijatých darů nejsou příjmem z činnosti ani příjmem z nakládání s majetkem, což znamená, že se vůbec nedají

podřadit pod legislativní zkratku „příjmy“, uvedenou v § 18 odst. 1. To by tedy znamenalo, že příjmy z titulu darů a dědictví nebudou při posuzování podle § 18 odst. 5 předmětem daně z příjmů.

Dostupná literatura bohužel tento problém prozatím neřeší (resp. pokud jej řeší, pak pouze cituje zákonné ustanovení), proto neuvádím žádná jiná stanoviska.

3.2.5.2 Předmět daně podle § 18 odst. 10 ZDP

U Pozemkového fondu České republiky jsou předmětem daně pouze příjmy uvedené ve zvláštním předpise, přičemž poznámka pod čarou odkazuje na § 15 odst. 4 zákona č. 569/1991 Sb., o Pozemkovém fondu České republiky, ve znění zákona č. 546/1992 Sb.

Pro správné posouzení je tedy nutné použít zákon č. 569/1991 Sb., o Pozemkovém fondu České republiky, ve znění pouze jeho první novely, tj. zákona č. 546/1992 Sb. Za předmět daně je tedy nutné považovat pouze příjmy z výnosů z cenných papírů, žádné jiné příjmy předmětem daně nejsou.

3.2.5.3 Předmět daně podle § 18 odst. 14 ZDP

Toto ustanovení je obdobou § 18 odst. 5 ZDP, v tomto případě však pro poplatníky zřízené zvláštním právním předpisem k poskytování veřejné služby v televizním nebo rozhlasovém vysílání. U nich jsou předmětem daně všechny příjmy s výjimkou příjmů z investičních dotací a z úroků z vkladů na běžném účtu. Oproti § 18 odst. 5 je namísto termínu investiční transfer použit pojem investiční dotace, což je zřejmě pojem užší, ale domnívám se, že rozdíl nemá faktický dopad.

Znamená to tedy, že pro posouzení předmětu daně platí vše, co jsem uvedla v kapitole 3.2.5.1.

3.2.5.4 Předmět daně podle § 18 odst. 15 ZDP

Toto ustanovení je obdobou § 18 odst. 5 a odst. 14 ZDP, je však určeno pro poplatníky provozující zdravotnické zařízení podle zvláštního právního předpisu. Předmětem daně všechny příjmy s výjimkou příjmů z investičních transferů a dotací na pořízení a technické zhodnocení majetku a z úroků z vkladů na běžném účtu. Oproti § 18 odst. 5 a odst. 14 je namísto jednotlivých termínů investiční transfer nebo investiční dotace použito širší vymezení, které oba typy těchto příjmů zahrnuje.

Pro posouzení předmětu daně platí vše, co jsem uvedla v kapitole 3.2.5.1.

Zbývá tedy vymezit, které neziskové subjekty do této kategorie náleží. ZDP neřeší, zda provoz zdravotnického zařízení má být výhradní činností poplatníka, či zda platí pro všechny poplatníky – neziskové organizace, kteří mají zdravotnické zařízení pouze jako jednu z činností – tento druhý výklad je podle mého názoru správný.

ZDP v poznámce pod čarou k provozování zdravotnického zařízení uvádí odkaz na zákon č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu, ve znění pozdějších předpisů. Z tohoto zákona je možné dovodit i to, že do kategorie zdravotnických zařízení patří i tzv. nestátní zdravotnická zařízení, to znamená, že neziskové subjekty, které mají rozhodnutí krajského úřadu o registraci nestátního zdravotnického zařízení v souladu se zákonem č. 160/1992 Sb., o zdravotní péči v nestátních

zdravotnických zařízeních, ve znění pozdějších předpisů, musí rovněž při posuzování příjmů postupovat podle § 18 odst. 15 ZDP.

3.3 Příjmy od daně osvobozené

ZDP v § 19 upravuje příjmy, které jsou sice předmětem daně, ale jsou od daně z příjmů osvobozeny. Ze širokého výčtu osvobozených příjmů se speciálně u neziskových organizací vyskytují zejména příjmy, které dále uvádím.

3.3.1 Členské příspěvky

Podmínkou pro osvobození od daně podle § 19 odst. 1 písm. a) ZDP je, že jde o členské příspěvky podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin, přijaté zájmovými sdruženími právnických osob, profesními komorami s nepovinným členstvím, občanskými sdruženími včetně odborových organizací, politickými stranami a politickými hnutími, tedy organizacemi členského charakteru. Nemůže jít o jiné než vyjmenované neziskové subjekty, takže např. u profesních komor s povinným členstvím příspěvky osvobozené nejsou, na druhou stranu plátcí těchto příspěvků mají většinou možnost si je uplatnit jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Není nezbytné, aby v příslušném základním dokumentu organizace byly členské příspěvky určeny pevnou částkou, postačí jednoznačný způsob určení a výběru, s delegováním rozhodování o konkrétní výši pro konkrétní období na nejvyšší orgán subjektu (valnou hromadu). Pokud by se členské příspěvky skládaly z povinné (základní části) a

z nepovinné (dobrovolné) části, nemůže tato druhá část být považována za příjmy od daně osvobozené.

3.3.2 Kostelní sbírky, církevní úkony a příspěvky členů církví

§ 19 odst. 1 ZDP ve svém písmenu b) osvobozuje tři kategorie příjmů, vznikajících u církevních subjektů.

Jedná se o výnosy kostelních sbírek, kdy příjemcem může být i právnická osoba zřízená církví, nejen církev sama, s tím, že se v tomto případě nejedná o veřejnou sbírku ve smyslu zákona č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách a o změně některých zákonů (zákon o veřejných sbírkách).

Dále se jedná o příjmy za církevní úkony - zde příjemcem může být pouze osoba oprávněná k těmto úkonům podle zákona č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností a o změně některých zákonů (zákon o církvích a náboženských společnostech), ve znění pozdější předpisů, a podle příslušných předpisů kanonického práva.

Poslední skupinou jsou příspěvky členů u registrovaných církví a náboženských společností. Toto osvobození se tedy týká registrovaných církví a náboženských společností podle zákona č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností a o změně některých zákonů (zákon o církvích a náboženských společnostech), ve znění pozdějších předpisů.

3.3.3 Příjmy státních fondů

Podle § 19 odst. 1 písm. e) se osvobozují příjmy státních fondů stanovené zvláštními předpisy, přičemž poznámka pod čarou odkazuje např. na zákon č. 388/1991 Sb., o Státním fondu životního prostředí, ve znění pozdějších předpisů. Osvobození se tedy týká státní fondů, o kterých bylo pojednáno v kapitole 2.2.15 této práce.

3.3.4 Příjmy z loterií a jiných podobných her

Loterie a jiné podobné hry mohou být provozovány pouze na základě povolení vydaného příslušným orgánem, a to v souladu s § 4 odst. 1 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů. V takovém případě jsou příjmy z loterií a jiných podobných her, u nichž bylo povolení k provozování vydáno podle § 4 odst. 2 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů, od daně z příjmů u provozovatele osvobozeny v souladu s § 19 odst. 1 písm. g) ZDP.

Dále však podle § 19 odst. 1 písm. ch) jsou osvobozeny příjmy neziskových organizací, které jim plynou jako odvod části výtěžku loterií a jiných podobných her povolených podle výše uvedeného zákona – tyto prostředky v zákonem stanovené výši (procentuelně, v návaznosti na výši části výtěžku) je totiž povinen provozovatel loterie odvést na veřejně prospěšné účely, čímž se stávají příjmem mnohých neziskových organizací.

3.3.5 Příjmy z majetku v nadačním jmění

Podle § 19 odst. 1 písm. r) postupují výhradně nadace, přičemž jsou u nich osvobozeny vyjmenované druhy příjmů, které souvisejí s nakládáním s majetkem, který je součástí nadačního jmění a je zapsán v nadačním rejstříku (tyto dvě podmínky je nutné splnit současně). Jde o příjmy plynoucí z pronájmu nemovitostí, z pronájmu uměleckých děl, úrokové příjmy a jiné výnosy plynoucí z cenných papírů a příjmy z jejich prodeje, příjmy plynoucí z úroků z peněžních prostředků, za podmínky, že jsou uloženy na zvláštním účtu u banky nebo pobočky zahraniční banky působící na území České republiky a číslo tohoto účtu je zapsáno v nadačním rejstříku, a veškeré výnosy z cenných papírů, které jsou smlouvou o správě cenných papírů podle zvláštního zákona spravovány k tomu oprávněnou osobou, a za podmínky, že údaje o této smlouvě jsou zapsány v nadačním rejstříku, příjmy plynoucí z autorských a patentových práv. V případě, že nadace použije příjmy v rozporu se zákonem č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů (zákon o nadacích a nadačních fondech), osvobození se neuplatní.

3.3.6 Příjmy odborových organizací

V souladu s § 19 odst. 1 písm. u) jsou osvobozeny určité příjmy, plynoucí odborovým organizacím, a to konkrétně příjmy z pronájmu vlastních nemovitostí, příjmy z účasti v akciové společnosti a příjmy z podílu na zisku z podílového listu (dividendové příjmy) a úrokové příjmy z vkladů u bank. Osvobození se však uplatní jen do výše, v jaké budou odborovou organizací tyto příjmy ve zdaňovacím období jejich dosažení a ve třech bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích prokazatelně použity k úhradě výdajů nezbytných k uskutečňování

činností spočívajících v obhajobě hospodářských a sociálních zájmů zaměstnanců v rozsahu vymezeném zákonem č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

3.3.7 Příjmy z veřejné sbírky

Pokud organizace pořádá veřejnou sbírku v souladu se zákonem č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách a o změně některých zákonů (zákon o veřejných sbírkách) k účelům vymezeným v § 15 odst. 1 a § 20 odst. 8 ZDP, jsou v souladu s § 19 odst. 1 písm. y) osvobozeny úrokové příjmy plynoucí z prostředků veřejné sbírky.

Pro doplnění je třeba uvést, že na čistý výtěžek sbírky je nutné nahlížet jako na přijatý dar a takto jej posoudit pro účely zdanění (ten však podle platných účetních předpisů pro nevýdělečné organizace není účtován do výnosů, ale do fondů organizace), obdobně na část hrubého výtěžku sbírky, použitou na pokrytí nákladů spojenými s konáním sbírky, tj. skutečně vynaložených náklady na její technické a organizační zajištění, zejména na založení a vedení bankovního účtu, vytištění sběracích listin nebo zajištění sběracích pokladniček a na propagaci sbírky, je třeba rovněž nahlížet jako na přijatý dar, ten je však účtován do výnosů neziskové organizace, v časové a věcné souvislosti s vynaloženými náklady na konání sbírky. To znamená, že celý hrubý výtěžek sbírky není předmětem daně z příjmů v souladu s § 18 odst. 2 ZDP.

3.3.8 Dobrovolnická služba

Pokud neziskové organizaci plyne příjem v souvislosti s výkonem dobrovolnické služby poskytované podle zákona č. 198/2002 Sb., o

dobrovolnické službě a o změně některých zákonů (zákon o dobrovolnické službě), ve znění zákona č. 436/2004 Sb., je tento příjem od daně z příjmů osvobozen ve smyslu § 19 odst. 1 písm. zb).

Jde o situace, kdy dobrovolníci poskytují bezplatnou pomoc (tj. bez nároku na odměnu), čímž organizací vzniká nepeněžní příjem. Tento nepeněžní příjem není možné podřadit pod kategorii darů, které nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 2, ale je od daně osvobozen, ať již pomoc slouží přímo pro organizaci, nebo prostřednictvím organizace jiným osobám. Pro výkon dobrovolnické služby stanoví zákon podmínky jak na straně organizace (včetně akreditace u Ministerstva vnitra ČR), tak dobrovolníka, tak i případně přijímající organizace v případě vysílání.

3.3.9 Zoologické zahrady

§ 19 odst. 1 pamatuje na zoologické zahrady, jejichž provozovatel je držitelem platné licence podle zákona č. 162/2003 Sb., o podmínkách provozování zoologických zahrad a o změně některých zákonů (zákon o zoologických zahradách), dvěma ustanoveními, a to písmenem zc) a zd). Osvobozeny jsou příjmy plynoucí ve formě darů poskytnutých pro provoz zoologické zahrady (pro případ, že by byl dar předmětem daně z příjmů, viz výše v kapitole 3.2.2.2). Osvobozeny jsou rovněž příjmy z reklam umožněných prostřednictvím provozování zoologické zahrady (jak bylo uvedeno výše, příjmy z reklam jsou vždy předmětem daně z příjmů).

3.4 Výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů

3.4.1 Základní vymezení

Pro správné určení základu daně je nutné, kromě určení příjmů, které jsou předmětem daně a nejsou ani od daně z příjmů osvobozeny, správně stanovit i výdaje, které je možné od dosažených příjmů odečíst. V souladu s § 23 odst. 1 ZDP je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců § 23. Předmětem této práce nejsou další odstavce § 23, věnující se položkám zvyšujícím a snižujícím hospodářský výsledek (resp. rozdíl mezi příjmy a výdaji), jelikož zde není žádná speciální úprava pro neziskové organizace, tj. pravidla jsou stejná jako pro podnikatelské subjekty.

Výdaje daňově účinné jsou obecně definovány v § 24 odst. 1 ZDP, kdy je stanoveno, že výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Podmínkou tedy je, aby výdaje směřovaly k dosažení (např. spotřeba zásob), zajištění (např. pojistné) nebo udržení příjmů (např. opravy a udržování), a to výhradně příjmů zdanitelných, tedy těch, které jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozené.

§ 24 odst. 2 poté uvádí demonstrativní výčet výdajů, které mohou sloužit na dosažení, zajištění a udržení příjmů, přičemž ZDP v některých případech tyto výdaje dále podmiňuje či limituje, často

s odkazem na zvláštní předpisy (např. zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů).

Naproti tomu § 25 odst. 1 ZDP uvádí demonstrativní výčet výdajů, které nelze uznat za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely, přičemž v písmenu i) výslovně mezi ně zahrnuje výdaje (náklady) vynaložené na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně.

Tato práce nerozebírá ta ustanovení ZDP, která se věnují daňově uznatelným a neuznatelným výdajům, pokud nepředstavují odchýlnou úpravu pro neziskové organizace. Důraz je kladen spíše na správné přiřazení výdajů k jednotlivým příjmům a tedy splnění základní podmínky pro daňovou uznatelnost těchto výdajů. Tedy, je třeba, aby v prvním kroku byly všechny náklady přiřazeny k jednotlivým výnosům (viz dále) a aby v druhém kroku byly provedeny standardní úpravy na základ daně jako u všech subjektů (např. daňově neuznatelné náklady, rozdíl účetních a daňových odpisů a zůstatkových cen při vyřazení, vyúčtované a nezaplacené smluvní sankce atd.).

V dalších částech této kapitoly se tedy věnují správnému přiřazení výdajů k příjmům a také uplatnění některých problematických výdajů.

3.4.2 Přiřazení výdajů k příjmům

Jak již bylo uvedeno výše v kapitole 3.2.4.1.4, nezisková organizace je povinna vést účetnictví tak, aby nejpozději ke dni účetní závěrky byly vedeny odděleně příjmy, které jsou předmětem daně, od příjmů, které předmětem daně nejsou nebo předmětem daně jsou, ale jsou od daně

osvobozeny, přičemž obdobně to platí i pro vykazování nákladů (výdajů).

Dále je nutné vzít v úvahu ustanovení § 24 odst. 3 ZDP, kde je uvedeno, že u poplatníků, u nichž zdanění podléhají pouze příjmy z podnikatelské nebo jinak vymezené činnosti, se jako výdaje (náklady) uznávají pouze výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které jsou předmětem daně.

Pravidlo pro přiřazování výslovně uvádí § 23 odst. 5 ZDP, kdy uvádí, že náklady (výdaje) související s druhem činnosti nebo jednotlivou činností v rámci téhož druhu činnosti, z níž dosažené příjmy nejsou předmětem daně nebo jsou předmětem daně, ale jsou od daně osvobozeny, nelze přičítat k nákladům (výdajům) souvisejícím s druhem činnosti nebo jednotlivou činností v rámci téhož druhu činnosti, z níž dosažené příjmy jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny.

Je tedy na organizaci, aby ještě před započítáním účtování v daném zdaňovacím období nastavila své účetnictví a zejména účtový rozvrh v podvojném účetnictví, resp. kódy peněžního deníku v jednoduchém účetnictví, tak, aby bylo možné každý dosažený výnos (příjem) a potažmo i náklad (výdaj) zaúčtovat do správné skupiny v souladu s tím, co bylo uvedeno v kapitole 3.2 a 3.3.

Výnosy bude tedy nutné odděleně účtovat minimálně v tomto členění:

- výnosy podle jednotlivých druhů hlavní činnosti, přičemž v případě poskytování stejných výkonů za rozdílné ceny pak i v členění podle dosahovaných cen
- výnosy hospodářské činnosti celkem
- výnosy z nakládání s majetkem

- výnosy, které nejsou předmětem daně, se samostatným oddělením jednotlivých druhů (dotace, dary, úroky z běžných účtů atd.).
- výnosy od daně osvobozené
- výnosy zdaněné srážkovou daní podle § 36 ZDP

Daňově účinné mohou být pouze náklady, které náležejí k výnosům z nakládání s majetkem, k výnosům z hospodářské činnosti a k výnosům z těch druhů hlavní činnosti, kde příjmy převyšují výdaje.

Jak již bylo uvedeno výše, nejčastěji je toto sledování zajištěno pomocí stupně analytické evidence, označené jako střediska, proto bude v této práci dále používáno toto označení.

3.4.2.1 Přiřazení přímých nákladů

K výnosům zaúčtovaným na jednotlivá střediska bude třeba zaúčtovat (přiřadit) náklady, které se k nim vztahují. To by nemělo činit problém u nákladů, které se vztahují výhradně k jednomu středisku, tj. u přímých nákladů (např. spotřeba materiálu na výrobu, mzdy zaměstnanců, kteří pracují výhradě pro jedno středisko). Tyto náklady zaúčtuje organizace přímo na dané středisko, na které je účtován příslušný výnos, a to již v okamžiku jejich vzniku.

Toto přiřazení je třeba provést přednostně, tj. všechny náklady, které jsou přiřaditelné přímo, skutečně takto přiřadit, a teprve pro ostatní náklady použít metody následující.

3.4.2.2 Přiřazení společných nákladů

Problém vzniká v případě, že se jedna položka nákladů vztahuje k výnosům ve více střediscích. Typickým případem je tzv. správní režie, tj. např. mzda ředitele organizace, účetní, sekretářky, kancelářské potřeby a telefonní poplatky pro správu. Někdy může jít též o případ, že je jeden náklad společný dvěma střediskům, např. zaměstnanec pracuje zároveň pro dvě různá střediska.

Z hlediska způsobu účtování o takových společných nákladech je možné postupovat dvěma způsoby:

- již v okamžiku vzniku nákladu tento náklad rozdělit mezi příslušná střediska, ke kterým se vztahuje, nebo
- zaúčtovat vzniklý náklad na samostatné středisko, označené např. správa, a po skončení období (měsíce, nejpozději však roku) provést rozúčtování všech nákladů tohoto samostatného střediska na jednotlivá střediska, kde jsou sledovány výnosy.

Ještě podstatnější však je správná volba metody přiřazení těchto společných nákladů, přičemž lze v zásadě postupovat dvěma metodami.

3.4.2.2.1 Věcné hledisko přiřazení nákladů

Pokud to je v konkrétním případě možné, je vždy přesnější použít věcné hledisko přiřazení nákladů. Důležitý je co nejlepší výběr kritéria, přičemž se nabízejí např. tyto možnosti:

- počet ujetých kilometrů pro rozpočítání celkových nákladů na použití automobilu (odpisy, pohonné hmoty, náklady na náhradní díly, oleje, opravy, osobní náklady řidiče atd.)

- počet odpracovaných hodin pro rozpočítání osobních nákladů zaměstnance
- počet metrů čtverečních, popř. kubických pro rozpočítání celkových nákladů na využití prostor (odpisy, opravy, materiál, energie)
- počet hodin strojového času pro rozpočítání nákladů na výrobu (odpisy, materiál, osobní náklady atd.)
- počet zhotovených kopií pro rozpočítání nákladů na kopírování
- počet provolaných minut pro rozpočítání nákladů za telekomunikační služby
- počet uvařených jídel pro rozpočítání nákladů na provoz kuchyně

3.4.2.2.2 Hodnotové hledisko přiřazení nákladů

Pokud však není možné přiřadit konkrétní náklad na středisko přímo ani najít žádné kritérium pro věcné hledisko přiřazení nákladů, nezbyvá, než náklad rozpočítat podle hodnotového hlediska. Tato metoda by však měla být použita až v krajním případě, protože je v případě neziskových organizací velice nepřesná. Pro rozpočítání nákladů totiž používá nejčastěji poměr dosažených výnosů, které bývají velice nesouměřitelné.

Rozpočítání se děje tak, že organizace poměří výnosy jednotlivých středisek k celkovým výnosům a zjistí tak procentuální poměr výnosů jednotlivých středisek. Stejným procentem poté střediskům přiřadí společné náklady, nejčastěji se jedná o správní náklady (osobní náklady ředitele, sekretářky, pracovníků účetního oddělení, související materiální a nemateriální náklady).

Namísto výnosů jako základny pro rozpočítání by při této metodě mohly být použity např. celkové náklady středisek, popř. jen konkrétní druhy nákladů (pochopitelně ale u všech středisek ve stejné skladbě). U významné části neziskových organizací by tato základna byla zřejmě více odpovídající než použití poměru výnosů.

Je vhodné zvážit, zda pro rozdílné druhy nákladů není možné zvolit různé základny pro rozpočítání. Organizace vždy musí mít na paměti, že ji tíží důkazní břemeno při prokázání, že zvolila způsob, který byl v dané situaci nejpřesnější.

3.4.3 Výdaje vynaložené na dotace

3.4.3.1 Provozní dotace

Výše bylo uvedeno, že jako daňově účinné nelze uzнат výdaje související s příjmy, které nejsou předmětem daně, tedy i s dotacemi ve smyslu § 18 odst. 4 písm. b) ZDP. O které výdaje se však v tomto případě jedná?

§ 25 odst. 1 písm. i) ZDP hovoří o výdajích vynaložených na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně, § 24 odst. 1 o výdajích vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, § 23 odst. 5 o výdajích souvisejících s druhem činnosti nebo jednotlivou činností. § 24 nelze zřejmě v tomto případě využít, protože se týká pouze výdajů na získání zdanitelných příjmů. Ani § 23 odst. 5 nebude zřejmě využitelný, protože se nejedná o klíčování druhů činností či jednotlivých činností. Jediná použitelná úprava je tedy v § 25 odst. 1 písm. i), kdy se hovoří o výdajích vynaložených na tyto určité příjmy.

Základem správného posouzení tedy je vyjasnění, co je výdajem vynaloženým na příjmy.

Dostupná literatura buď pouze opisuje (někdy i nepřesně) ustanovení zákona, nebo ustanovení vykládá spíše nad rámec zákona, v neprospěch neziskových organizací, a to tím způsobem, že za daňově neúčinné je nutné považovat všechny náklady, které byly uplatněny pro vyúčtování dotace, tj. které byly z dotace pokryty. Zjednodušeně to znamená, že ke každé koruně dotací vyjímá právě jednu korunu nákladů. Výše bylo vysvětleno, že díky samotné dotaci nelze dosáhnout zisku, takže méně nákladů vyjmout není možné. Pokud je nákladů vynaloženo více, než činí dotace, zbývající náklady pochopitelně musí hradit organizace z ostatních zdrojů, tj. jsou vykázány v rámci příslušné činnosti.

„Jelikož výše uvedené druhy příjmů (tedy dotace a dary) nejsou předmětem daně z příjmů, je třeba vzít do úvahy § 23 odst. 5 ZDP, ze kterého vyplývá, že na druhé straně výdaje související s těmito dotacemi a dary nemohou být uplatňovány jako daňově účinné.“¹⁷

„... - při vyúčtování prostředků v rámci jednoho zdaňovacího období nedochází k tvorbě základu daně“¹⁸

„Daňově účinné nemohou být tedy náklady, jež jsou spojeny s příjmy, které nejsou předmětem daně nikdy (např. u obcí výnosy daní – bylo pojednáno výše, dotace z rozpočtů obcí, státu, úroků z vkladů na běžném účtu).“¹⁹

¹⁷ Topinka, J., Stanjura, J. Občanská sdružení ve sportu – právní, účetní a daňové problémy. 1. vydání. Praha: Olympia, 2001, str. 113

¹⁸ Marek, J., Bošková, A. Daňová a účetní specifika neziskových organizací. 1. vydání. Praha: Bilance, 1999, str. 14

¹⁹ Stuchlíková, H. Zdaňování rozpočtových organizací, příspěvkových organizací a obcí daní z příjmů právnických osob. 3. aktualizované a doplněné vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2000, str. 41

„Má-li poplatník příjmy, které nejsou předmětem daně (u obcí, rozpočtových a příspěvkových organizací jsou to příjmy z hlavní činnosti, které jsou nižší než náklady s nimi související, dále to mohou být např. dary, příjmy z pronájmu státního majetku, apod.)... nelze si zohlednit náklady, které vznikají v souvislosti s těmito příjmy v základu daně z příjmů.“²⁰

Jak je patrné, autoři zaměňují pojem „výdaje vynaložené na příjmy“ za různé jiné, např. výdaje související s příjmy, výdaje spojené s příjmy, výdaje vznikající v souvislosti s příjmy. I díky tomu mezi nimi panuje shoda, že nelze uznat náklady právě v té výši, jakou činí výnosy z titulu dotací. Pokud by organizace postupovala tímto způsobem, nepředstavuje to pro ni žádné riziko, dotace a náklady z ní hrazené neovlivní ani hospodářský výsledek, ani základ daně, což se zdá být logické a správné.

Domnívám se však, že by ZDP měl výslovně stanovit, že nelze uznat výdaje hrazené z dotací, které nejsou předmětem daně z příjmů. Dokud k novelizaci v tomto smyslu nedojde, jsem přesvědčena, že je možné příslušné ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) vyložit i tak, že za daňově účinné nelze uznat pouze výdaje, které slouží na získání dotace, tj. např. náklady na zpracování žádosti o dotaci, její projednání, uzavření smlouvy o dotaci (mzdové, materiální, cestovní náklady, externě fakturované služby apod.). Vlastní náklady hrazené z dotace by již neměly být považovány za výdaje vynaložené na dotaci (jsou vynaložené z dotace, nikoliv na dotaci).

²⁰ Stuchlíková, H. Zdaňování rozpočtových organizací, příspěvkových organizací a obcí daní z příjmů právnických osob. 3. aktualizované a doplněné vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2000, str. 100

3.4.3.2 Investiční dotace

V případě, že namísto provozní dotace, účtované do výnosů, organizace získá dotaci na pořízení či technické zhodnocení dlouhodobého majetku, bude postup odlišný.

U organizací, účtujících podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, se přijetí této dotace zaúčtuje nikoliv výsledkově, ale do účtové skupiny 90 – Jmění. Majetek pořízený z prostředků dotace je účetně odpisován z plné pořizovací ceny (daňově se ovšem odpisuje ze vstupní ceny snížené o dotaci), avšak zároveň v časové souvislosti s těmito odpisy je organizace povinna rozpouštět poměrnou část dotace z účtu skupiny 90 na účet výnosů. Teprve v tomto okamžiku vzniká výnos a zřejmě by měl být posouzen jako příjem z dotace, který není předmětem daně podle § 18 odst. 4 (je otázkou výkladu, zda jde skutečně o příjem z dotace).

Následný problém vznikne při stanovení rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy pro účely propočtu ke zdanění a vlastního zdanění. Účetní odpisy jsou z plné ceny, nesnížené o dotaci, daňové jsou z ceny snížené o dotaci. Pokud by zároveň z předmětu daně nebyla vyloučena poměrná část dotace, rozpouštěná do výnosů (podle předchozího odstavce), dodala by organizace vlastně dvakrát tutéž položku.

Jiným řešením problému by bylo snížení účetních odpisů o poměrnou část rozpouštěné dotace a poté teprve porovnání s daňovými odpisy, ovšem tento postup nemá oporu v ZDP.

Třetí možností by byla argumentace pomocí § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, kdy za daňové výdaje lze uznat takové výdaje, které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období. Tj. výše účetního odpisu právě do výše rozpouštěné poměrné části dotace by se uznala jako daňový výdaj.

Všechny tři navržené možnosti docházejí ke stejnému výsledku z pohledu dopadu do základu daně z příjmů. Nelze ovšem vyloučit i čtvrtý výklad, který provede porovnání plných účetních odpisů a odpisů daňových a o tuto částku upraví rozdíl mezi příjmy a výdaji, jsem však přesvědčena, že tento závěr by nebyl správný. Dostupná literatura nastíněný problém neřeší.

U organizací, účtujících podle vyhlášky č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu, tento problém nevzniká, protože dotace na pořízení či technické zhodnocení dlouhodobého majetku účetně snižuje pořizovací cenu takto pořízeného majetku či technického zhodnocení.

3.4.4 Výdaje vynaložené na dary

3.4.4.1 Dary účtované do výnosů

Situace dosti podobná výše popsanému problému s výdaji vynaloženými na dotace vzniká i u výdajů vynaložených na dary. Platí

proto z větší části argumentace, popsaná v kapitole 3.4.3.1 ohledně provozních dotací, s doplněním uvedeným dále.

Domnívám se, že u darů je postup, kdy by byly jako daňově neúčinné vyjímány náklady přesně ve stejné výši, která odpovídá přijatým darům, neudržitelný, a to jednak proto, že ZDP nic takového nestanoví, jednak proto, že náklady, na jejich úhradu byly použity prostředky získané z darů, nebývají často vůbec účtovány ve stejném zdaňovacím období, ve kterém byl dar přijat, a nesleduje se a ani často není možné sledovat jejich časovou a věcnou souvislost s přijatými dary.

Podle mého názoru na straně výdajů nejsou daňově uznatelné pouze výdaje na získání daru (např. mzda a cestovní náhrady zaměstnance v souvislosti s pracovní cestou, při které objížděl potenciální dárce a žádal o dary, výdaje na inzeráty a na letáky žádající poskytnutí daru apod.). Naproti tomu náklady, které vznikly následně např. použitím peněžních prostředků získaných darem či spotřebou darovaných zásob, podle mého jsou součástí nákladů na činnost a nejsou výdaji vynaloženými na dary, nebudou tedy daňově posuzovány v souvislosti s vyjímáním darů z předmětu daně z příjmů (budou tzv. daňově uznatelné, pochopitelně s přihlédnutím ke všem daňovým postupům u neziskových organizací).

Do výnosů (úctová skupina 68) jsou účtovány peněžní dary, určené na vlastní činnost organizace, v souladu s vyhláškou č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví. Pokud organizace účtuje podle vyhlášky č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými

organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu, účtuje přijetí daru do fondů a teprve při použití peněžních prostředků účtuje snížení fondů souvztačně s výnosy. V takovém případě by výnos měl být teprve v tomto okamžiku posouzen jako příjem, který není předmětem daně.

3.4.4.2 Dary účtované jinak než do výnosů

Pokud organizace přijme peněžní či nepeněžní dar, který je podle dispozic dárcce povinna předat dále konkrétnímu subjektu či na použití na konkrétní účel (např. sbírky hygienických potřeb pro odstranění následků povodní, sbírky ošacení pro zahraniční pomoc, čistý výtěžek veřejné sbírky peněz pořádané na základě povolení, tj. po odečtení části výtěžku určeného na pokrytí režie organizace apod.), účtuje v souladu s vyhláškou č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, o přijetí daru ve prospěch účtu účtové skupiny 91 – Fondy a o výdeji tohoto daru konečnému příjemci na vrub téže skupiny 91. Nevzniká tedy žádný výnos ani náklad, a to bez ohledu na to, zda jde o dar peněžní či nepeněžní, tj. dar neovlivní hospodářský výsledek a není tedy nutné ani žádným způsobem upravovat základ daně.

Pokud organizace přijme nepeněžní dar určený na svoji činnost, účtuje v případě darovaného dlouhodobého majetku na účet skupiny 90 – Jmění (a to i v případě daru peněz určených na nákup dlouhodobého majetku pro potřeby organizace), v případě darovaných zásob na účet skupiny 91 – Fondy. Tedy i v tomto případě nevzniká výnos a nic není nutné vylučovat jako příjem, který není předmětem daně.

V případě dlouhodobého majetku jsou prováděny účetní odpisy, zároveň má organizace právo uplatnit i odpisy daňové a podle mého názoru není důvod k jejich neuznání jako daňového výdaje (ani se takové názory v literatuře neobjevují). Paradoxně tak mezi odborníky není sporu o tom, zda lze uznat odpisy darovaného hmotného či nehmotného majetku (resp. takového majetku pořízeného z daru), ale spory vznikají o to, zda lze uznat jiné druhy nákladů, které vznikly z prostředků získaných darech (a to včetně spotřeby drobného majetku, který má vlastně stejnou ekonomickou podstatu jako majetek odpisovaný).

V případě darovaných zásob je otázkou, zda pokud organizace ve věcné souvislosti se zaúčtováním zásob do nákladů rozpustí i příslušnou část fondů do výnosů (účtová skupina 64), je takový výnos předmětem daně z příjmů. Podle mého názoru v tomto případě výnos není předmětem daně z příjmů, protože se nejedná o příjem z činnosti ani z nakládání s majetkem ve smyslu § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů (viz podrobná argumentace výše v kapitole 3.2.2.2.1), resp. je třeba na tento výnos nahlížet jako na příjem získaný darováním, který není předmětem daně podle § 18 odst. 2.

„Protože byly mikrovlnná trouba a obrubníky nabyty darováním a navíc byly použity k provozování činnosti, která zřejmě není předmětem daně z příjmů, bude se jednat o výdaje nezahrnované do základu daně z příjmů, pokud by takový občanskému sdružení vznikl.“²¹

S tímto názorem nesouhlasím a domnívám se, že (s ohledem na výše uvedené) jsou tyto náklady daňově uznatelné, resp. jsou náklady vynaloženými na příslušný druh činnosti a takto musí být posouzeny.

²¹ Petříková B. Nevýdělečné organizace a fyzické osoby účtují. 2. aktualizované vydání. Praha: ASPI, 2006, str. 49

3.4.5 Výdaje vynaložené na úroky z běžného účtu

Tyto úroky nejsou předmětem daně, jak již bylo výše uvedeno, avšak i v tomto případě je sporné, zda vůbec a které výdaje k tomu jako nedaňové vyloučit. Existují v podstatě tři přístupy:

- nevylučovat výdaje žádné, obdobně jako když poplatník – fyzická osoba podnikatel uvádí úroky z běžného účtu do § 8 a také k nim nepřiznává žádné výdaje, ty ponechá v § 7, nebo
- vyloučit poplatky za vedení účtu, nebo
- vyloučit nejen poplatky za vedení účtu, ale i všechny poplatky za bankovní položky (tj. za pohyby na účtu).

„Občas zmiňovaným problémem u tohoto druhu příjmů jsou související výdaje, za které někteří odborníci považují poplatky za vedení účtu. Zastávají potom názor, že tyto poplatky s odkazem na § 23 odst. 5 ZDP je třeba vyloučit z daňově účinných výdajů. Podle našeho názoru není možné se k těmto výdajům takto chovat, neboť jsou úhradou za poskytnuté bankovní služby právě při vedení účtu a nemají vztah k inkasovaným úrokům.“²²

Souhlasím s uvedeným názorem, pokud však organizace nechce podstupovat žádné daňové riziko, pak je podle mého dostatečně vyloučit poplatky za vedení účtu, u kterých lze jakousi vazbu na získání úroků vysledovat.

3.4.6 Výdaje vynaložené na členské příspěvky

Totéž, co bylo výše uvedeno u výdajů vynaložených na dary účtované do výnosů, platí i pro výdaje vynaložené na členské příspěvky, pokud

²² Topinka, J., Stanjura, J. Občanská sdružení ve sportu – právní, účetní a daňové problémy. 1. vydání. Praha: Olympia, 2001, str. 113

jsou tyto příspěvky v souladu s § 19 ZDP od daně z příjmů osvobozeny. Tyto příspěvky jsou účtovány do výnosů a slouží k pokrývání nákladů organizace, není však možné vysledovat jejich přímou věcnou a časovou souvislost.

3.4.7 Odpisy majetku

V podvojném účetnictví jsou organizace povinny účtovat o tzv. účetních odpisech dlouhodobého majetku jakožto o nákladové položce. Odpisové plány by měly být stanoveny tak, aby postupně prováděné odpisy (v nápočtu označené jako oprávky) snižovaly zůstatkovou cenu odpisovaného majetku. Výjimku tvoří obce, kraje a organizační složky státu, které účetní odpisy neprovádějí.

Pro daňové účely však je jako výdaj daňově účinný možné uznat u hmotného a nehmotného majetku vymezeného ZDP (odhlížím od dlouhodobého majetku, který je odepisován účetně a tento odpis je uznán jako daňový výdaj podle § 24 odst. 2 písm. v) ZDP) pouze tzv. odpisy daňové, tj. odpisy stanovené v § 26 až 32a ZDP. Již výše bylo zmíněno, že to s sebou nese nutnost úpravy v daňovém přiznání o rozdíl účetních a daňových odpisů, potažmo i účetních a daňových zůstatkových cen při vyřazení. Rovněž pro potřeby pomocného propočtu, zda konkrétní druh hlavní činnosti bude předmětem daně, je nutné počítat s daňovými, nikoliv s účetními odpisy.

Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy ovšem nespočívá jen ve vzorcích pro jejich výpočet, důvodem rozdílu mohou být v některých případech i rozdílné základny pro odpisování (vstupní cena pro daňové odpisy, pořizovací cena pro účetní odpisy).

V případě příspěvkových organizací zřízených územními samosprávnými celky (obcemi a kraji) však vzniká ještě jeden podstatný rozdíl, a to u majetku ve vlastnictví zřizovatele, který se příspěvkové organizaci předává do správy k jejímu vlastnímu hospodářskému využití v souladu s § 27 odst. 2 písm. e) zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, a se zřizovací listinou. Tento majetek totiž zůstává vlastnictvím zřizovatele, přesto, že je účtován v účetnictví příspěvkové organizace. To znamená, že ačkoliv příspěvková organizace provádí (a je povinna provádět) účetní odpisy, protože majetek využívá pro svoji činnost, není oprávněna uplatňovat daňové odpisy, a to proto, že není právním vlastníkem uvedeného majetku. Tento zákaz vyplývá z ustanovení § 28 odst. 1 ZDP, které stanoví, že hmotný majetek odpisuje poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo, organizační složka státu příslušná hospodařit s majetkem státu a státní organizace příslušná hospodařit s majetkem státu (tj. státní příspěvkové organizace daňové odpisovat mohou).

Příspěvkové organizace zřízené územními samosprávnými celky tedy při pomocném propočtu rozdílu mezi daňovými příjmy a výdaji pro účely stanovení, zda daná činnost bude předmětem daně, jsou nuceny připočítat výši účetních odpisů z majetku svěřeného do správy (to se netýká majetku příspěvkovou organizací pořízeného jiným způsobem).

Tento daňový problém by bylo možné vyřešit tak, že by zřizovatel výslovně z dotace (příspěvku na činnost) vyčlenil část, která je účelově určena právě na pokrytí účetních odpisů, tj. při vylučování dotace z příjmů by byly vyloučeny tyto účetní odpisy a již by nebylo třeba dalších úprav.

Jiný návrh řešení, ovšem podle mého názoru již poměrně problematického a sporného, je podrobně popsán v článku Z. Morávka:

„Potom je možné aplikovat § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, podle kterého se za daňové náklady považují také výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 ZDP výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících.“²³

3.4.8 Tvorba fondů

V souladu s § 25 odst. 1 písm. l) ZDP nelze za daňově účinný výdaj uznat tvorbu rezervních a ostatních účelových fondů, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak, s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 písm. zr).

Tato tvorba by tedy daňově účinným výdajem byla v případě, že by povinnost tvorby na vrub nákladů stanovil zvláštní právní předpis, resp. v případech uvedených v § 24 odst. 2 písm. r) ZDP:

- u neziskových organizací, které jsou povinny se řídit vyhláškou č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění vyhlášky č. 510/2002 Sb., povinný příděl do fondu kulturních a sociálních potřeb v souladu s touto vyhláškou,
- u poplatníků, kteří jsou veřejnou vysokou školou nebo veřejnou výzkumnou institucí, výdaje (náklady) na tvorbu sociálního fondu, a to až do výše 2 % úhmu vyměřovacích základů zaměstnance pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti za zdaňovací období, v jakém lze mzdu zaměstnance uplatnit jako výdaj související s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů,

²³ Morávek, Z. Možnost uplatnění účetních odpisů jako daňového nákladu u příspěvkových organizací, Praha: ASPI, UNES – účetnictví neziskového sektoru, 2/2006, str. 3 – 5

- u poplatníků, kteří jsou veřejnou vysokou školou nebo veřejnou výzkumnou institucí, výdaje (náklady) na tvorbu fondu účelově určených prostředků,
- u poplatníků, kteří jsou veřejnou vysokou školou, výdaje (náklady) na tvorbu fondu provozních prostředků,
- u poplatníků, kteří jsou vysokou školou, výdaje (náklady) na tvorbu stipendijního fondu.

3.5 Stanovení základu daně, položky snižující základ daně a položky odčitatelné od základu daně

3.5.1 Stanovení základu daně obecně

Pro stanovení základu daně platí pro neziskové organizace stejně jako pro ostatní právnické osoby v souladu s § 20 odst. 1 ZDP ustanovení § 23 až 33 ZDP. Základ daně může být dále snížen v souladu s § 20 odst. 7 až 10 ZDP.

3.5.2 Položky snižující základ daně

3.5.2.1 Snížení základu daně

Pouze neziskové organizace mohou využít snížení základu daně podle § 20 odst. 7 ZDP. Toto ustanovení umožňuje těmto subjektům za stanovených podmínek snížit svoje daňové zatížení (tuto výhodu je třeba hodnotit v kontextu s tím, že v oblasti zdanění hlavní činnosti

mají neziskové organizace nevýhodnější režim než podnikatelské subjekty). První část ustanovení § 20 odst. 7 ZDP je obecná, v další části jsou pak zvláštní ustanovení pro čtyři typy neziskových subjektů.

3.5.2.1.1 Uplatnění snížení v obecném režimu

3.5.2.1.1.1 Výpočet snížení základu daně

Neziskové organizace mohou základ daně zjištěný podle § 20 odst. 1 ZDP a snížený podle § 34 ZDP dále snížit až o 30 % tohoto základu. Maximální částka snížení však činí v absolutní hodnotě 1.000.000 Kč. V případě, že 30% snížení bude činit méně než 300.000 Kč, lze odečíst částku ve výši 300.000 Kč, maximálně však do výše základu daně (tj. není možné po uplatnění snížení vykázat ztrátu).

Pro názornost je možné uvést příklady jednotlivých variant, částky jsou uvedeny v tisících Kč. Úspora daně je vypočtena ze skutečně uplatněného snížení, sazba daně z příjmů 24 %.

Základ daně před snížením	100	400	1.500	5.000
Vypočtené snížení 30 %	30	120	450	1.500
Skutečně uplatněné snížení	100	300	450	1.000
Základ daně po snížení	0	100	1.050	4.000
Úspora daňové povinnosti	24	72	108	240

3.5.2.1.1.2 Podmínky pro použití úspory

Podmínkou zachování nároku na snížení základu daně je, že organizace musí použít prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, a to nejpozději ve třech bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích. Ze současného znění ZDP je tedy již jednoznačně zřejmé, že organizace prokazuje použití uspořené daně, nikoliv částky představující snížení základu daně, tj. jedná se o použití prostředků vykázaných v posledním řádku výše uvedené tabulky.

Jestliže si poplatník sníží základ daně v roce 2007 např. o 300.000 Kč, znamená to, že jeho povinností je v roce 2008 až 2010 použít uspořenou daň ve výši 72.000 Kč na krytí nákladů činností, z nichž příjmy nejsou předmětem daně.

V roce 2008 až 2010 je tedy nejprve nutné (samozřejmě v každém roce samostatně) analyzovat, z kterých činností příjmy nejsou předmětem daně. Rozhodně touto činností nemůže být hospodářská činnost, protože její příjmy předmětem daně jsou vždy. Taktéž nemůže jít o příjmy z nakládání s majetkem, protože nejde o činnost. Zbývají tedy příjmy z hlavní činnosti, přičemž je nutné nejdříve provést pomocné propočty rozdílu daňových příjmů a výdajů pro zjištění, které druhy činností jsou „daňově ztrátové“, viz podrobný výklad výše. Jedině v těchto druzích hlavní činnosti je pak možné použít uspořené prostředky.

Z těchto činností je pak nutné vybrat pouze ty, ve kterých byla vykázána zároveň i účetní ztráta (což nemusí být pravidlem), protože pokud by daný druh činnosti vykázal účetní zisk, nezbyly by žádné náklady, které je třeba pokrývat. Použití z daňové úspory pro pokrytí

ztráty konkrétního druhu činnosti je možné maximálně tolik, kolik činí účetní ztráta tohoto druhu činnosti v daném roce. Podle mého názoru by byl neudržitelný takový výklad, že je možné pokrývat náklady i v případě, že by byl v daném druhu činnosti vykázán účetní zisk, resp. že by bylo možné použít více, než činí účetní ztráta.

Naproti tomu existují i výklady přísnější, které ovšem podle mého názoru jsou nad rámec ustanovení ZDP (a v podstatě jsou obtížně aplikovatelné s ohledem na stanovení, zda daný druh činnosti bude či nebude předmětem daně z příjmů):

„Domníváme se, že by poplatníci měli prokázat, že část nákladů ve výši snížené hodnoty daně z příjmů zařadili mezi daňově neuznatelné náklady, z nichž byly hrazeny činnosti, které nejsou předmětem daně.“²⁴

Pro doplnění je třeba uvést, že tříletá lhůta pro použití daňové úspory byla do ZDP doplněna poprvé pro rok 2001, tj. podle mého názoru pro úspory vzniklé do roku 2000 (za tehdy platných podmínek) nemají časové omezení pro použití, ovšem s výjimkou ukončení činnosti poplatníka ve smyslu § 23 odst. 3 písm. a) bod 9 ZDP, kdy musejí být vráceny všechny dosud nepoužité úspory.

Otázkou je, zda kromě prokázání např. tabulkou použití úspor je třeba o uplatněných úsporách a jejich použití vést záznamy v účetnictví (myšleno podvojném). Účetní předpisy tuto povinnost neukládají, na druhou stranu neziskovým subjektům účetní předpisy v tomto postupu nebrání a účtování lze doporučit z důvodu větší průkaznosti a přehlednosti. Nabízí se různé možnosti (některé varianty nejsou použitelné pro všechny typy neziskových subjektů):

²⁴ Růžičková, R. Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně. 7. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2005, str. 146

- zaúčtovat uspořenou daň na podrozvahové účty s analytickou evidencí pro jednotlivé roky vzniku úspory; při použití přeúčtovat na jiné podrozvahové účty (tento postup je použitelný pro všechny subjekty),
- při rozdělování hospodářského výsledku předchozího roku zaúčtovat vypočtenou úsporu daně na účty fondů ve skupině 91 s analytickou evidencí pro jednotlivé roky vzniku; při použití zúčtovat do provozních výnosů jako čerpání fondů, popř. pouze přeúčtovat na jiný analytický účet fondů.

3.5.2.1.1.3 Nedodržení podmínek pro použití úspory

Pokud nezisková organizace nesplní výše uvedené podmínky pro použití úspory, musí v souladu s § 23 odst. 3 písm. a) bod 9 ZDP o prostředky nebo jejich část, o které byl snížen základ daně podle § 20 odst. 7, zvýšit základ daně, a to v takové výši, v jaké takto získané prostředky nebyly použity v souladu s podmínkou pro snížení základu daně, a to konkrétně v tom zdaňovacím období, kdy poplatník končí činnost nebo končí stanovená lhůta pro použití prostředků. Nic však nebrání tomu (pokud nejde o případ ukončení činnosti) v tomtéž roce znovu použít snížení základu daně v souladu s § 20 odst. 7.

Pokud subjekt nepoužije uspořenou daň vůbec, zvýší svůj základ daně v posledním roce lhůty (resp. při ukončení činnosti) o tolik Kč, o kolik byl základ daně snížen podle § 20 odst. 7 v příslušném roce vzniku nároku.

Výkladový problém však může činit situace, kdy subjekt použije pouze část uspořené daně.

Ministerstvo financí ČR k tomuto ustanovení vydalo výklad v Pokynu D-300, a to v komentáři k § 23, bod 15: Pokud poplatník, který není zřízen nebo založen za účelem podnikání, uplatní v daňovém přiznání snižující položku podle § 20 odst. 7 zákona a následně dosaženou úsporu využije v souladu se zákonem pouze z části, je povinen zvýšit základ daně podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 9 zákona ve výši rozdílu mezi celkovou částkou uplatněné snižující položky a částkou úspory využití v souladu s ustanovením § 20 odst. 7 zákona.

Pokud tedy např. subjekt z výše uvedeného příkladu v roce 2007 snížil základ daně o 300.000 Kč a ani do konce roku 2010 nestihl použít celou úsporu ve výši 72.000 Kč, konkrétně použil 48.000 Kč a zbylo mu nepoužitých 24.000 Kč, pak musí zvýšit základ daně v roce 2010:

- varianta a): 300.000 Kč minus 48.000 Kč = 252.000 Kč
- varianta b): 24.000 Kč děleno 0,24 = 100.000,- Kč (tj. zpátky vypočetl základ daně, vztahující se k nespotřebované daňové úspoře)

Ačkoliv varianta b) se jeví logicky správnou a spravedlivou, podle současného znění ZDP (podpořeného i výkladem Ministerstva financí ČR v Pokynu D-300) je podle mého názoru správná varianta a). Nemohu tedy souhlasit s názory autorů, kteří se kloní k postupu podle varianty b):

„Neziskový poplatník uplatnil za zdaňovací období 2005 snížení základu daně z titulu § 20 odst. 7 ZDP o částku 150 000 Kč. Na základě toho byla dosažena daňová úspora 39 000 Kč, jejíž použití na stanovený účel se bude prokazovat. Ve třech bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích dokázal tento poplatník na stanovený účel použít pouze 23 400 Kč. Je proto povinen zvýšit základ

daně o částku odpovídající nepoužité části, tj. $15\ 600 / 0,26 = 60\ 000$ Kč.“²⁵

3.5.2.1.2 Zvláštní režim pro určité skupiny neziskových subjektů

3.5.2.1.2.1 Poplatníci zřízení k poskytování veřejné služby v televizním nebo rozhlasovém vysílání

Pro tyto poplatníky ZDP v § 20 odst. 7 odchylně upravuje, že uspořené prostředky jsou poplatníci povinni použít již v následujícím zdaňovacím období, a to pouze ke krytí nákladů (výdajů) spojených s poskytováním veřejné služby. Ostatní ustanovení jsou zachována v obecném režimu.

3.5.2.1.2.2 Společenství vlastníků jednotek

V případě společenství vlastníků jednotek je obecný režim modifikován v § 20 odst. 7 podmínkou použití takto získaných prostředků pouze v následujícím zdaňovacím období, a to výhradně ke krytí nákladů (výdajů) spojených se správou domu. Ostatní úprava zůstává v obecném režimu.

3.5.2.1.2.3 Poplatníci provozující zdravotnické zařízení

Další modifikace platí pro poplatníky provozující zdravotnické zařízení (viz výklad výše v kapitole 3.2.5.4). U těchto poplatníků je v §

²⁵ Morávek, Z. Položka snižující základ daně u neziskových subjektů, Praha: ASPI, UNES – účetnictví neziskového sektoru, 4/2006, str. 7 – 9

20 odst. 7 ZDP dána podmínka, že takto získané prostředky musejí použít výhradně v následujícím zdaňovacím období a pouze ke krytí nákladů (výdajů) spojených s poskytováním zdravotní péče (tj. pouze pro pokrytí ztráty střediska, které poskytuje zdravotní péči, nelze je tedy uplatnit ke krytí ztráty ostatních středisek hlavní činnosti). V případě, že v následujícím zdaňovacím období tuto podmínku nesplní (třeba i proto, že byl v tomto období příjem ze zdravotnického zařízení předmětem daně, resp. předmětem daně nebyl, ale byl vykázán účetní zisk a nebylo možné úsporu použít), pak je nutno v tomto roce zvýšit základ daně podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 9. Ostatní úprava je shodná s obecnými režimem.

Vzhledem k tomu, že tato zvláštní úprava byla do ZDP zakomponována s účinností od zdaňovacího období 2005, a vzhledem k absenci přechodných ustanovení, jsem toho názoru, že daňovou úsporu uplatněnou do roku 2004 včetně je nutné posuzovat podle ZDP ve znění platném k 31. 12. 2004.

„S ohledem na změnu v předmětu daně u zdravotnických zařízení od zdaňovacího období započatého od 1. ledna 2005 je zřejmé, že zdravotnická zařízení jsou přímo ze zákona omezena, čili že zákon jim brání v tom, aby nezdaňovaná ztrátová hlavní činnost vznikla – neboť všechny příjmy, s výjimkou investičních dotací a úroků z vkladů na běžném účtu, jsou předmětem daně.

V průběhu roku 2005 tak příspěvková organizace už věděla, že nebude schopna splnit podmínku spojenou s položkou snižující základ daně za rok 2004 (případě se zbylou částí za rok 2003). I přes absenci přechodného ustanovení a při zachování původních tříletých lhůt, se splnění věcné podmínky snížení základu daně za rok 2004 (případně

zbytek za rok 2003) musí posuzovat podle znění zákona platného od 1. ledna 2005, tzn. ve prospěch zdravotní péče.“²⁶

Domnívám se, na rozdíl od ing. Herzogové, že není možné dopředu předvídat, zda v průběhu původní tříleté lhůty nedojde ke změně v ustanovení § 18 odst. 15, tj. zda příjmy z některých činností nebudou novelizací přeřazeny do příjmů, které nejsou předmětem daně. Jsem tedy toho názoru, že dodanění má být provedeno až v roce, kdy uplyne původní tříletá lhůta.

Obdobný závěr by platil pro poplatníky zřízené k poskytování veřejné služby v televizním nebo rozhlasovém vysílání a pro společenství vlastníků jednotek s tím rozdílem, že novelizace § 20 odst. 7 byla provedena již od roku 2004.

3.5.2.1.2.4 Veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce

Veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce mají odchylně stanovený horní limit 30% snížení základu daně, a to na 3.000.000 Kč. Uspořené prostředky však musejí použít hned v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) na vzdělávání, vědecké, výzkumné, vývojové nebo umělecké činnosti. V případě, že 30% snížení činí méně než 1.000.000 Kč, mohou odečíst částku ve výši 1.000.000 Kč. Ostatní úprava odpovídá obecnému režimu.

²⁶ Herzogová, K. Neziskové organizace aktuálně, Praha: ANAG, Účetní a daně, 12/2006, str. 36

3.5.2.2 Odečet hodnoty poskytnutých darů

§ 20 odst. 8 ZDP upravuje možnost snížení základu daně o hodnotu poskytnutých darů při splnění stanovených podmínek. Pro neziskové subjekty je však podstatná poslední věta tohoto odstavce, která použití odpočtu darů zapovídá.

3.5.3 Položky odčitatelné od základu daně

3.5.3.1 Obecná úprava

Pro neziskové subjekty platí stejná úprava položek odčitatelných od základu daně podle § 34 ZDP jako pro ostatní typy subjektů, tj. od svého základu daně mohou odčítat zejména:

- daňovou ztrátu vykázanou v předchozích obdobích za podmínek stanovených v § 34 odst. 1 a 2,
- 30 % výdajů (nákladů) vynaložených podle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 3 na výuku žáků ve studijních a učebních oborech podle § 34 odst. 3,
- podle § 34 odst. 4 a 5 100 % výdajů (nákladů), které vynaložily při realizaci projektů výzkumu a vývoje, ovšem s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje, a dále na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů,
- tzv. reinvestiční odpočty podle § 34 odst. 3 ZDP ve znění platném do 31. 12. 2004, pokud doposud nebyl vykázán dostatečný základ daně pro jejich uplatnění. Nárok na tento odpočet vypočtený ze vstupní ceny vznikl však, při dodržení ostatních podmínek, pouze u majetku využívaného plně k

zajištění zdanitelných příjmů, tj. v podstatě jen při plném využití pro hospodářskou činnost.

Případů, kdy nezisková organizace vykáže daňovou ztrátu (kterou by bylo tedy možné následně odčítat) je ovšem poměrně málo – v hlavní činnosti ztrátu není možné vykázat, v hospodářské činnosti by (alespoň z dlouhodobého pohledu) vznikat neměla, z reklam v naprosté většině případů nevzniká, takže nejpravděpodobněji její vznik připadá v úvahu u nakládání s majetkem a u pronájmů.

3.5.3.2 Zvláštní úprava pro obecně prospěšné společnosti

Obecně prospěšné společnosti nemohou od svého základu daně odečíst daňovou ztrátu, a to v souladu s ustanovením § 34 odst. 9 ZDP. V ostatním je pro ně obecná úprava zachovaná.

3.6 Výpočet daně, slevy na dani

3.6.1 Sazba daně

Pravidla výpočtu daně ze základu daně sníženého o položky odčitatelné podle § 34 a o položky snižující základ daně podle § 20 odst. 7 a 8, zaokrouhleného na celé tisíce dolů, jsou shodná pro všechny právnické osoby – sazba daně v souladu s § 21 ZDP v současné době činí 24 %. Jak již bylo uvedeno výše, snížení základu daně podle § 20 odst. 8 u neziskových subjektů nepřipadá v úvahu, naopak snížení základu daně podle § 20 odst. 7 je speciální právě pro neziskové subjekty.

3.6.2 Slevy na dani

Ani v úpravě slev na dani při zaměstnávání zaměstnanců se zdravotním postižením a při pořízení či technickém zhodnocení registrační pokladny neobsahuje ZDP v § 35 pro neziskové subjekty odchylnou úpravu.

Podmínky nároku na slevu podle § 35 odst. 1 při zaměstnávání zaměstnanců se zdravotním postižením splňuje poměrně velká část neziskových subjektů. Slevu na pořízení, resp. technické zhodnocení registrační pokladny podle § 35 odst. 6 a 7 bylo možné uplatnit sice pouze ve zdaňovacím období 2006, avšak je třeba mít na paměti, že na rozdíl od všech ostatních slev upravených ZDP je neuplatněnou slevu či její část v souladu s § 35 odst. 8 možné použít ve třech následujících zdaňovacích obdobích.

Je vhodné, aby organizace optimalizovala výpočet své daňové povinnosti, a to tak, že nejdříve propočte celkovou výši slev, na které jí v daném zdaňovacím období vznikl nárok, protože až do této výše je možné ponechat v daňovém přiznání vypočtenou daň před slevami, aniž by organizace zaplatila výslednou daň. Pokud tedy celkový nárok na slevy organizace vydělí platnou sazbou daně z příjmů, vypočte tak zpátky základ daně po snížení o § 34 a 20, ze kterého nebude platit daň.

Bylo by tedy z pohledu optimalizace chybou bez ohledu na výši možných slev uplatnit na maximum snížení základu daně podle § 20 odst. 7 (byť by výsledná daň v obou variantách mohla být nulová), a to proto, že použití úspory získané postupem podle § 20 odst. 7 bude nutné prokázat, jak bylo výše uvedeno v kapitole 3.5.2.1.

3.6.3 Zvláštní sazba daně

Některé příjmy poplatníků nejsou zahrnovány do obecného základu daně a nepodléhají obecné sazbě daně, protože ZDP ukládá jejich zdanění zvláštní sazbou daně v souladu s § 36 ZDP. Tato daň se vybírá srážkou u zdroje v souladu s § 38d ZDP.

V neziskových organizacích připadají v úvahu zejména příjmy z dividend z držených akcií, z podílů na zisku ve společnostech, kde jsou společníkem, případně i z likvidačního zůstatku či vypořádacího podílu. Tyto příjmy jsou zdaněny 15% srážkovou daní u plátce, tj. nezisková organizace je obdrží již po zdanění a takto je i zaúčtuje do svých výnosů. V daňovém přiznání tyto příjmy vyjme ze základu daně, protože se jedná o příjmy již zdaněné. K těmto příjmům není možné uplatňovat žádné výdaje, vyjma výdajů uvedených v § 36, které ovšem uplatní přímo plátce za podmínky, že mu je příjemce prokáže (např. nabývací cena podílu na společnosti při zdanění likvidačního zůstatku či vypořádacího podílu).

4 Přiznání a splatnost daně

4.1 Přiznání k dani z příjmů

Právní úprava podávání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob v ZDP i v ZSDP je shodná s ostatními typy právnických osob, a to včetně formy a lhůt.

Jediná, ale významná zvláštní úprava pro neziskové subjekty je obsažena v § 38m odst. 8 písm. a) ZDP, kde je stanoveno, že nezisková organizace nemá povinnost podat daňové přiznání, pokud nemá příjmy, které jsou předmětem daně, nebo má pouze příjmy od daně osvobozené podle § 19 a příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně podle § 36 odst. 2, a nebo nemá povinnost uplatnit postup podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 9 (tj. zvýšení základu daně o nepoužitou část prostředků, o které byl snížen základ daně podle § 20 odst. 7).

Je tedy možné shrnout, že jsou zde popsány případy, kdy by výsledkem podání daňového přiznání byla v každé situaci nulová daňová povinnost, tj. podání daňového přiznání by zcela zbytečně zatěžovalo daňového poplatníka.

Pokud však nezisková organizace bude mít příjmy, které předmětem daně jsou, pak musí daňové přiznání podat, byť by výsledkem byla daňová ztráta (např. v případě docílení ztráty v hospodářské činnosti či z nakládání s majetkem). Pokud by v tomto případě organizace přiznání nepodala, vystavovala by se jednak pokutě za porušení povinnosti nepeněžité povahy, jednak by se dobrovolně zbavila

možnosti uplatnit daňovou ztrátu v následujících letech v souladu s § 34 ZDP.

Pokud neziskové organizaci skutečně nevznikne povinnost podat daňové přiznání, nemusí vůči správci daně činit žádné úkony. Je však přesto vhodné správci daně písemnou, popř. ústní formou sdělit, že povinnost podat přiznání na základě § 38m ZDP nevznikla, subjekt tak předejde možným pochybnostem finančního úřadu a případné výzvě k podání daňového přiznání podle ZSDP.

4.2 Splatnost daně a zálohy na daň

Neziskové organizace jsou povinny zaplatit daň vypočtenou na základě podaného daňového přiznání, stejně jako ostatní subjekty, nejpozději do lhůty pro podání daňového přiznání. Pokud z podaného daňového přiznání vyplyne přeplatek na dani, je možné žádat o jeho vrácení, pokud poplatník nemá nedoplatek na téže či jiné dani; v tom případě jej správce daně vrátí do 30 dnů od podání žádosti, tato lhůta však v souladu s § 64 odst. 4 ZSDP začne běžet až po vzniku vratitelného přeplatku, tj. po termínu pro podání přiznání.

Pro placení daně platí výjimka týkající se obcí a krajů - obce a kraje daň vypočtenou podle daňového přiznání neplatí na příslušný účet finančního úřadu, ale ponechávají si tyto prostředky jako své rozpočtové příjmy v souladu s § 3 a 4 zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění pozdějších předpisů. Toto pravidlo však neplatí pro případ správcem daně vyměřené daně (v případě, že obec či kraj nepodá daňové přiznání, ačkoliv vznikla povinnost jej podat) či

správce daně dodatečně vyměřené daně z příjmů (rozdílu oproti dani přiznané obcí či krajem) či příslušenství, a to v souladu s § 4 odst. 3 a § 3 odst. 3 zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní); tyto daně musí obec či kraj uhradit správci daně na jeho účet.

Rovněž úprava povinnosti platit zálohy na daň je shodná s ostatními typy subjektů a je upravena v § 38a ZDP. Jedinou výjimkou je úprava v § 38a odst. 2 ZDP, která stanoví, že zálohy na daň neplatí obce a kraje, a to z důvodu výše popsaného.

5 Závěr

Cílem této diplomové práce bylo postihnout právní úpravu zdaňování neziskových organizací daní z příjmů. Vzhledem k rozsahu práce nebylo mým cílem zabývat se úpravou zdanění daní z příjmů v úplnosti, snažila jsem se rozebrat podrobně odchylky od ostatních (podnikatelských) subjektů, a to při zdanění daní z příjmů právnických osob v obecném základu daně.

Je patrné, že zdaňování neziskových organizací patří k nejsložitějším tématům, kromě toho se mu, ve srovnání se zdaňováním podnikatelských subjektů, věnuje jen velmi málo autorů. Z dostupné literatury jsem se proto snažila získat všechny dostupné názory, často zcela protichůdné či přinejmenším rozporné či odlišné, a pokusit se argumentovat a uvést svůj názor a jeho zdůvodnění. Vzhledem k tomu, že se správci daně kontrolám neziskových organizací věnují prozatím jen velmi málo, dospěl zřejmě jen mizivý počet sporů až do soudního stadia. Z toho důvodu je k dispozici jen velmi omezené množství judikátů, kterými by bylo možné podpořit závěry, ke kterým docházím.

Z textu mé práce je patrné, že ačkoliv by se mohlo zdát, že zákon o daních z příjmů stanoví celou řadu výjimek ve prospěch neziskových subjektů, při srovnání zdanění neziskových organizací a podnikatelských právnických osob je velmi těžké najít skutečné výhody neziskových subjektů při určování výše daně z příjmů.

Zejména oddělené daňové posuzování druhů hlavní činnosti, popř. dokonce jednotlivých činností při realizaci za rozdílné ceny, a zdanění ziskových hlavní činností při vyloučení ztrátových hlavních činností ze základu daně je úpravou naprosto znevýhodňující většinu neziskových organizací (vyjma subjektů, pro něž je určena zvláštní úprava určování

předmětu daně) oproti podnikatelským subjektům. I v mezinárodním srovnání je tento přístup ke zdanění neziskových organizací velmi nestandardní a nezvyklý. Ve světě je běžné, že příjmy z veřejně prospěšné činnosti neziskových organizací, určené k dalšímu rozvoji této veřejně prospěšné činnosti, nebývají zdaňovány, resp. nejsou vůbec předmětem daně příjmy vyplývající z poslání těchto subjektů. Těžko obstojí argumentace, že v České republice nejsme schopni jednoznačně vymezit pojem veřejně prospěšná činnost – ať již proto, že je k dispozici mezinárodní klasifikace veřejně prospěšné činnosti, tak proto, že při stanovení účelů, na které lze podle § 15 a 20 poskytnout dary jako položku snižující základ daně, problém s vymezením zřejmě nevznikl.

Jedinou skutečnou výhodou neziskových organizací je možnost využití snížení základu daně podle § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů, podmínovaného však použitím uspořené prostředků v přesně stanovených lhůtách a na pokrytí poměrně úzce vymezených nákladů. U mnohých poplatníků tato výhoda nevyváží nevýhody odděleného posuzování jednotlivých druhů hlavní činnosti a tito poplatníci vážně uvažují o změně své právní formy na některý z typů, který nepoživá „daňových výhod“ neziskových subjektů, a to dokonce i pro případ, že zůstane zachováno deklarování činnosti jako neziskové (např. společnost s ručením omezením či akciová společnost založená podle § 56 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, za jiným účelem než podnikání).

Ve světě je taktéž běžné, že předmětem zdanění nejsou přijaté dotace, toto pravidlo je v českém zákonu o daních z příjmů aplikováno jen velice nedůsledně, a to pouze u části neziskových subjektů. Český zákon o daních z příjmů neupravuje žádný zvýhodněný daňový režim pro hospodářskou činnost, která má být doplňkovým zdrojem prostředků pro realizaci cílů hlavní činnosti, ačkoliv tato úprava je ve

světě známá, a to např. i v případech, kdy nezisková organizace získává doplňkové prostředky z reklam.

Předmětem této práce nebyla úprava zdanění neziskových organizací jinými daněmi, ačkoliv i v těchto daních lze nalézt často podstatné odlišnosti a nezdá se i poměrně značné komplikace při stanovování základu těchto daní a vlastní daně (daň silniční, daň darovací, daň z přidané hodnoty atd.).

Závěrem bych ráda poznamenala, že mnohá sporná a nejasná ustanovení zákona o daních z příjmů by si *de lege ferenda* „zasloužila“ více či méně podstatné úpravy a zpřesnění. Zejména jde o absenci definice pojmu druh hlavní činnosti, nepřesné a nejasné vymezení výdajů vynaložených na příjmy, které nejsou předmětem daně, absenci přesného vymezení příjmů z činnosti a příjmů z nakládání s majetkem, nepřesné a nevhodné zákonné úpravy zvýšení základu daně při nepoužití prostředků odečtených podle § 20 odst. 7 zákona apod.

Domnívám se, že v § 24 zákona o daních z příjmů by měla být výslovná úprava pro daňové uplatnění výdajů u neziskových subjektů, kdy by mělo jít o výdaje, které jsou v běžném režimu zákonem vymezovány jako daňově neúčinné, avšak u mnohých neziskových organizací jsou naplněním jejich činností (např. poskytování pomoci a prostředků potřebným – pokud by tyto přesuny prostředků byly kvalifikovány jako dar, pak tento nemůže být u neziskové organizace uplatněn v současném znění ani jako daňově účinný výdaj, ani jako položka snižující základ daně).

Poslední moje úvaha o budoucích možných úpravách zákona o daních z příjmů se týká neziskových subjektů provozujících zdravotnické zařízení. Zákonodárce při novelizaci zákona o daních z příjmů (§ 18 odst. 15, § 20 odst. 7) zřejmě nevzal v potaz, že existuje velice mnoho

neziskových subjektů, zejména z řad evidovaných právnických osob podle zákona č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církvi a náboženských společností a o změně některých zákonů (zákon o církvích a náboženských společnostech), ve znění pozdějších předpisů, které mají činnost zdravotnického zařízení pouze jako jeden z druhů hlavní činnosti, který navíc nezřídka bývá ziskový. Je pak otázkou, zda výhoda zahrnutí i ztrátových druhů hlavní činnosti do předmětu zdanění v souladu s § 18 odst. 15 vyváží velikou nevýhodu vyplývající z § 20 odst. 7, kdy je téměř nemožné využít uspořené prostředků v dalším roce pro pokrytí ztráty zdravotnického zařízení – a použití pro pokrytí ztráty ostatních hlavních činností je vyloučeno.

Lze tedy jen doufat, že zákonodárce bude v budoucnu věnovat větší pozornost právní úpravě zdanění neziskových subjektů a že výsledkem bude kvalitní systém odpovídající světovým standardům. Do té doby si lze jen přát alespoň to, aby ve všech případech byla sporná ustanovení (a to souladu s judikaturou) vykládána ve prospěch poplatníků daně.

6 Přehled použitých právních předpisů

- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (v textu jen ZDP)
- Pokyn D-300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (v textu jen OZ)
- Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a politických hnutích, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností a o změně některých zákonů (zákon o církvích a náboženských společnostech), ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů (zákon o nadacích a nadačních fondech), ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích, ve znění pozdějších předpisů

- Zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu a vývoje)
- Zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon), ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 388/1991 Sb., o Státním fondu životního prostředí, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 239/1992 Sb., o Státním fondu kultury České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 241/1992 Sb., o Státním fondu České republiky pro podpisu a rozvoj české kinematografie, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu a o změně některých dalších zákonů (zákon o Státním zemědělském intervenčním fondu), ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 569/1991 Sb., o Pozemkovém fondu České republiky, ve znění pozdějších předpisů

- Zákon č. 104/2000 Sb., o Státním fondu dopravní infrastruktury a o změně zákona č. 171/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky ve věcech převodů majetku státu na jiné osoby a o Fondu národního majetku České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 211/2000 Sb., o Státním fondu rozvoje bydlení a o změně zákona č. 171/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky ve věcech převodů majetku státu na jiné osoby a o Fondu národního majetku České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 493/1991 Sb., o České televizi, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 484/1991 Sb., o Českém rozhlasu, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů)
- Zákon č. 449/2001 Sb., o myslivosti, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 220/1991 Sb., o České lékařské komoře, České stomatologické komoře a České lékárnické komoře, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 381/1991 Sb., o Komoře veterinárních lékařů České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb., ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 360/1992 Sb., o výkonu povolání autorizovaných architektů a o výkonu povolání autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě, ve znění pozdějších předpisů

- Zákon č. 358/1992 Sb., o notářích jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (v textu jen ZSDP)
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (v textu označen jako ZoÚ)
- Vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví
- FZ06/2004 České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen "České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání")
- Vyhláška č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu
- FZ07/2004 České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 505/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen "České účetní standardy pro ÚSC, PO, SF a OSS")
- Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy a o změně a doplnění zákona č. 468/1991 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 160/1992 Sb., o zdravotní péči v nestátních zdravotnických zařízeních, ve znění pozdějších předpisů

- Zákon č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách a o změně některých zákonů (zákon o veřejných sbírkách)
- Zákon č. 198/2002 Sb., o dobrovolnické službě a o změně některých zákonů (zákon o dobrovolnické službě), ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 162/2003 Sb., o podmínkách provozování zoologických zahrad a o změně některých zákonů (zákon o zoologických zahradách)
- Vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění pozdějších předpisů

7 Seznam literatury

7.1 Knihy

- Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 3. aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck, 2003, 721 s.
- Bakeš, M., Marková H. Zákon o daních z příjmů: komentář. 1. vydání. Praha: Beck, 1998, 288 s.
- Hamerníková, B. Financování ve veřejném a neziskovém nestátním sektoru. Praha: Eurolex Bohemia, s.r.o., 2000, 213 s.
- Marek, J., Bošková, A. Daňová a účetní specifika neziskových organizací. 1. vydání. Praha: Bilance, 1999, 122 s.
- Marková, H. Finance obcí, měst a krajů. 1. vydání. Praha: Orac, 2000, 190 s.
- Marková, H. Zákon o daních z příjmů: komentář. 1. vydání. Praha: Beck, 2006, 738 s.
- Neplechová, M. Účetnictví pro bytová družstva a společenství vlastníků jednotek od A do Z. 1. vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2004, 335 s.
- Neplechová, M. Účetnictví pro bytová družstva a společenství vlastníků jednotek od A do Z podle právního stavu k 1. 4. 2006 včetně příkladů souvztažností. 3. vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2006, 380 s.
- Petrlíková B. Nevýdělečné organizace a fyzické osoby účtují. 1. vydání. Praha: ASPI, 2004, 103 s.
- Petrlíková B. Nevýdělečné organizace a fyzické osoby účtují. 2. aktualizované vydání. Praha: ASPI, 2006, 127 s.
- Petrlíková, B. Předpisy pro nevýdělečné organizace. 1. vydání. Praha: Bilance, 1995, 88 s.

- Petrlíková, B. Účetní souvztažnosti nevýdělečných organizací. 1. vydání. Praha: Linde Praha, 2005, 319 s.
- Růžičková, R. Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně. 7. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2005, 214 s.
- Stuchlíková, H. Zdaňování obcí. Část II. Hradec Králové: Ekonomická a informační agentura, 1998, 61 s.
- Stuchlíková, H. Zdaňování rozpočtových organizací, příspěvkových organizací a obcí daní z příjmů právnických osob. 3. aktualizované a doplněné vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2000, 134 s.
- Topinka, J., Stanjura, J. Občanská sdružení ve sportu – právní, účetní a daňové problémy. 1. vydání. Praha: Olympia, 2001, 262 s.

7.2 Články a judikatura

- Brabec, F. Vybrané problémy hospodaření občanských sdružení (3. část), Praha: ASPI, UNES – účetnictví neziskového sektoru, 3/2003, str. 6
- Cívín, J. Neziskové organizace – výklad ke zdanění úroků z termínovaných vkladů a ke zdanění výnosů z přepočtu devizových aktiv, Praha: ASPI, 1998, publikovaný článek, interní číslo ASPI 10425 (LIT)
- Herzogová, K. Neziskové organizace aktuálně, Praha: ANAG, Účetní a daně, 12/2006, str. 30 – 36
- Morávek, Z. Upozornění na některé daňové problémy před koncem zdaňovacího období, Praha: ASPI, UNES – účetnictví neziskového sektoru, 6/2006, str. 10 – 11

- Morávek, Z. Položka snižující základ daně u neziskových subjektů, Praha: ASPI, UNES – účetnictví neziskového sektoru, 4/2006, str. 7 – 9
- Morávek, Z. Možnost uplatnění účetních odpisů jako daňového nákladu u příspěvkových organizací, Praha: ASPI, UNES – účetnictví neziskového sektoru, 2/2006, str. 3 – 5
- Pelc, V. Daňový režim některých příjmů neziskových subjektů, Praha: DHK, 12/1997, str. 226 – 228
- Stuchlíková, H. Výklad k dani z příjmů právnických osob – zájmová sdružení občanů, Praha: FDUB, 1997/I., str. 59
- Rozsudek Krajského soudu v Ostravě 22 Ca 465/95-22
- Články z odborných časopisů, zejména UNES – účetnictví neziskového sektoru, FDUB, Účetní a daně, Účetnictví nevýdělečných organizací
- Články a judikáty z právního softwarového systému ASPI
- Články a zpravodajství z internetu (např. webové stránky Verlag Dashofer)
- Stanoviska, odpovědi a další informace z webových stránek Ministerstva financí ČR, resp. České daňové správy