

Univerzita Karlova v Praze

Právnická fakulta

Karolína Holá

**ZDAŇOVÁNÍ NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ SE
ZAMĚŘENÍM NA OBČANSKÁ SDRUŽENÍ**

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Pavlína Vondráčková

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 9.10.2011

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracovala samostatně za použití zdrojů a literatury v ní uvedených a tato práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne 9.10.2011

Karolína Holá

Poděkování

Ráda bych na tomto místě poděkovala vedoucí své práce JUDr. Pavlíně Vondráčkové za její trpělivost a cenné komentáře.

Obsah

Úvod	1
1. Daň z příjmů právnických osob	3
1.1. Poplatníci daně z příjmů právnických osob	3
1.2. Předmět daně z příjmů právnických osob	3
1.2.1. Příjmy, které jsou předmětem daně	4
1.2.2. Příjmy, které nejsou předmětem daně.....	6
1.2.3. Zdanění příjmů s mezinárodním prvkem	10
1.3. Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů	12
1.3.1. Specifické druhy daňově uznatelných výdajů sdružení	12
1.4. Specifické aktivity sportovních klubů při zdaňování daní z příjmů právnických osob	17
1.4.1. Reklama a dar	17
1.4.2. Vlastní sportoviště	18
1.4.3. Sportovní akce	19
1.4.4. Transfery (přestupy)	20
1.4.5. Benefiční akce	21
1.5. Základ daně	22
1.5.1. Položky zvyšující základ daně	24
1.5.2. Položky snižující základ daně	24
1.5.3. Příjmy, které se nezahrnují do základu daně	24
1.5.4. Položky odčitatelné od základu daně	25
1.6. Slevy na dani	27
1.7. Výpočet daně	28
1.8. Zdaňovací období	29
1.9. Ukončení činnosti sdružení z pohledu ZDP	29
2. Daň z příjmů fyzických osob	31
2.1. Poplatník daně z příjmů fyzických osob	31
2.2. Předmět daně z příjmů fyzických osob	31
2.3. Příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků.....	32
2.4. Ostatní příjmy	34
2.5. Plátce daně	36

3. Daň z přidané hodnoty	37
3.1. Osoby povinné k dani	37
3.2. Předmět daně	39
3.3. Plátce daně a registrace k dani	40
3.4. Osoby identifikované k dani	41
3.5. Výpočet, sazba a osvobození od daně	42
4. Silniční daň	44
5. Daň z nemovitostí	46
5.1. Daň z pozemků	46
5.2. Daň ze staveb	47
6. Daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí	48
6.1. Daň dědická	48
6.2. Daň darovací	49
Závěr	50
Seznam použité odborné literatury	54
Seznam použitých zákonných předpisů v aktuálním znění	55
Resume	56

Úvod

V 90. letech 20. století nastal prudký rozvoj neziskového sektoru, který byl spojen s koncem totalitního komunistického režimu na dnešním území České republiky. Právní rámec neziskového sektoru tak mimo jiné začaly tvořit:

- občanská sdružení (registrovaná podle zákona č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů),
- nadace a nadační fondy (registrované podle zákona č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech),
- obecně prospěšné společnosti (registrované podle zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech),
- církevní právnické osoby (registrované podle zákona č. 3/2002 Sb., o církvích a náboženských společnostech).

Působení neziskového sektoru má obsáhnout veškeré potřeby společnosti v oblasti kultury, rekreace, sportu a tělovýchovy, ochrany památek, umění, výzkumu a vzdělávání, zdravotní péče a sociálních služeb, ochrany životního prostředí, ekologické výchovy, ochrany lidských práv, práce s dětmi a mládeží atd. Cílem neziskových organizací tedy není dosahovat zisků, jako je tomu u podnikatelských subjektů, ale plnit určitou společenskou funkci podle potřeb občanů nebo svých členů.

Neziskový sektor je komplexem mnoha typů organizací. Ať už se jedná např. o organizace církevní, veřejně prospěšné, jakými jsou školy nebo zdravotnická zařízení, až ke sportovním klubům, které jsou sdruženími občanů za účelem provozu sportovních aktivit.

Ve své práci se chci zaměřit převážně na občanská sdružení, protože k nim mám osobní vztah. Již více než 6 let jsem místopředsedou a tajemníkem sportovního klubu stolního fotbalu a byla jsem členem Výkonného výboru Českého svazu stolního fotbalu. I proto řada příkladů, které v textu uvádím, vychází z mé osobní zkušenosti, kterou při vedení sportovního klubu mám.

Občanská sdružení mají jako svůj základní typický znak členskou základnu, přičemž hlavním cílem sdružení je uspokojovat zájmy svých členů. Mezi občanská sdružení lze zařadit kromě zmíněných sportovní klubů, potažmo tělovýchovných jednot, dále také odborové organizace,

rybářské spolky, chovatele, včelaře, Český červený kříž, myslivecká sdružení, amatérské kulturní spolky atd.¹

Jedním s největších problémů, se kterými se dnešní občanská sdružení, a to nejen ta se sportovním zaměřením, setkávají, je otázka daňových povinností, které se na ně vztahují. Účetní, daňoví poradci, pracovníci finančních úřadů ani samotní správci daně často nemají jasno v tom, jak se přesně zdaňují např. příjmy a výdaje občanských sdružení, tedy jak přesně stanovit daňovou povinnost právnických osob. Není nezvyklým jevem, že i tito odborníci dávají od občanských sdružení a jejich daní tzv. ruce pryč.

Což mě přivádí k dalšímu problému. Tím je odborná literatura, články nebo soudní rozhodnutí, které by se zdaňováním občanských sdružení zabývaly. Jejich množství se dá spočítat téměř na prstech jedné ruky. Často se různé publikace opakují a na některé zásadní otázky v nich nelze najít odpověď. I z tohoto důvodu byly mé zdroje velmi omezené a odpovědi jsem se snažila hledat převážně v ustanoveních konkrétních zákonů.

Cílem mé práce není podat kompletní výčet prvků daňově právního vztahu. Zaměřuji se na popis těch prvků daňově právního vztahu, které se týkají neziskového sektoru a převážně občanských sdružení.

V první fázi své práce jsem vycházela z úvahy, že řada občanských sdružení řídí svou činnost na základě práce dobrovolníků, aby snížila své náklady právě na zaměstnance, a prostředky ušetřila na zajištění činnosti, kterou mají ve svých stanovách jako hlavní cíl. Aby si mohla pronajmout prostory nebo zakoupit nezbytné potřeby. Tato kapitola zabývající se daní z příjmů právnických osob je zároveň tou nejobsáhlejší a nejdetailnější, protože pro občanská sdružení zde lze najít právě u této daně největší množství specifických ustanovení i nesrovnalostí, které z nich mohou v praxi vzejít. Zároveň bych ráda poznamenala, že daň z příjmů právnických osob je jedinou daní, které se občanská sdružení při své činnosti nikdy nemohou vyhnout. Proto jsem právě daní z příjmů právnických osob věnovala nejširší prostor. Méně jsem se již zaměřila na další daně, jako je daň z příjmů fyzických osob, daň z přidané hodnoty, daň dědická, darovací, daň silniční a daň z nemovitostí.

¹ JURAJDOVÁ, Hana a kol. Účetnictví, daně a financování územních samosprávních celků a organizací neziskového sektoru, s. 65, 66

1. Daň z příjmů právnických osob

Daň z příjmů právnických osob se řídí zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Občanská sdružení jsou právnickými osobami ve smyslu § 2 odst. 3 zákona č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, a jsou tak subjektem daně z příjmů právnických osob. ZDP považuje za subjekty daně ty, které jsou založeny za účelem podnikání, a ty s neziskovým účelem, kam se řadí i občanská sdružení.

1.1. Poplatníci daně z příjmů právnických osob

Občanské sdružení vzniká registrací na Ministerstvu vnitra ČR. Od data registrace se stává právnickou osobou a tím i subjektem daně z příjmů právnických osob. Zároveň se sdružení stává poplatníkem daně. Daňová povinnost vzniká, jakmile sdružení dosahují zdanitelných příjmů.

Poplatník daně, který má sídlo na území České republiky je označován jako rezident. Jeho daňová povinnost se vztahuje na příjmy plynoucí jak ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Občanské sdružení registrované v České republice je daňovým rezidentem.

Poplatníci, kteří nemají sídlo na území České republiky jsou nerezidenti. Jejich daňová povinnost se týká pouze příjmů plynoucích ze zdrojů ze zahraničí.

1.2. Předmět daně z příjmů právnických osob

Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem kromě těch, které nejsou předmětem daně. Příjmy se tedy dělí na ty, které jsou předmětem daně, a na ty, které předmětem daně nejsou.

Dalším specifickým příjmem jsou příjmy, které plynou ze zahraničí.

1.2.1 Příjmy, které jsou předmětem daně

Podle § 18 odst. 1 ZDP jsou předmětem daně příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Příjmy se rozumí jak peněžité, tak i nepeněžité. Pro občanská sdružení platí, že příjmy z reklam, členských příspěvků a příjmy z nájemného jsou vždy příjmy, které jsou předmětem daně.

U členských příspěvků jsou osvobozeny od daně ty členské příspěvky, jejichž výběr předpokládají stanovy sdružení. Členské příspěvky by měly být zcela vyloučeny z předmětu daně z důvodu neziskového zaměření občanských sdružení.

Příjmy, které jsou předmětem daně, se dělí na:

- příjmy zahrnované do základu daně z příjmů,
- příjmy zdaňované zvláštní sazbou daně,
- příjmy od daně osvobozené.

Příjmy zahrnované do základu daně z příjmů

Jsou to veškeré příjmy, které se nezdaňují zvláštní sazbou nebo nejsou osvobozeny od daně.

U příjmů zahrnovaných do základu daně jsou stejné sazby daně pro podnikatelské i neziskové subjekty. S ohledem na neziskový charakter sdružení bych se přikláněla k nižší sazbě daně.

Vývoj sazeb daně²

Zdaňovací období	Sazba daně
2007	24 %
2008	21 %
2009	20 %
2010	19 %
2011	19 %

² STUHLÍKOVÁ, Helena- KOMRSKOVÁ, Sofia. Zdaňování neziskových organizací, s.37

Příjmy zdaňované zvláštní sazbou daně

Těmito příjmy, jejichž původ musí být ze zdrojů z České republiky, se rozumí např. příjmy:

- z dividend,
- z podílu na zisku z účasti na společnostech s ručením omezeným,
- z podílu na zisku a z obdobného plnění členství v družstvu,
- z podílu na zisku tichého společníka.

Příjmy zdaňované zvláštní sazbou daně, která je ve výši 15 %, jsou typy příjmů, které plynou z finančních investic a z účastí ve společnostech. U sdružení se bude jednat obvykle o účast těchto sdružení na společnostech, jejichž založení směřuje k provozu sportovních areálů, kulturních center apod.

Příjmy od daně osvobozené

Sdružení mohou uplatnit osvobození od daně u příjmů:³

- Členské příspěvky

Od daně jsou osvobozeny ty členské příspěvky, které občanská sdružení vybírají na základě svých stanov. Stanovy nemusí určovat přesnou výši ani způsob výběru. Jedinou nezbytnou podmínkou je, že stanovy musí výběr předpokládat nebo umožňovat. Sdružení delegují rozhodnutí o výši, druhu a dalších podmínkách výběru členských příspěvků na orgány sdružení (Valná hromada, Výkonný výbor apod.).

- Příjmy, které sdružení získají jako odvod části výtěžku loterií a jiných podobných her povolených podle zákona o loteriích.

Jedná se převážně o sportovní kluby, které jsou sdružovány v ČSTV. Příjmy od ČSTV jsou označovány jako příjmy z vlastních zdrojů ČSTV, jejichž původ plyne výhradně z odvodu části výtěžků akciové společnosti SAZKA. Pro jednotlivé sportovní kluby, ale i občanská sdružení všeobecně, mohou být zdrojem příjmů i výnosy jiných loterijních společností (SYNOT TIP, TIPSPORT aj.) a provozovatelů výherních automatů nebo provozoven casin a heren (dále jen loterijní společnosti).⁴ V tomto případě je nutné splnit zákonné podmínky pro osvobození od daně. Příjemce podílu části odvodu z výtěžku musí být uveden v rozhodnutí o povolení provozování konkrétní loterie či podobné hry. Rozhodnutí je výsledkem správního řízení, jehož účastníkem není občanské sdružení, nemá

³ § 19 z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

⁴ z. č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách

pozici účastníka řízení, nemá možnost do řízení nijak zasahovat a není mu doručeno ani rozhodnutí, na základě něhož sdružení prokazuje nárok na osvobození těchto příjmů od daně. Kopii tohoto rozhodnutí získají sdružení jediné od loterijní společnosti nebo společně oba subjekty uzavřou smlouvu o odvodu části výtěžku. Smlouva o odvodu výtěžku bývá většinou vyžadována přímo loterijní společností, jelikož je to i pro ně podklad, že si počínají v souladu se zákonem o loteriích a jiných podobných hrách a v souladu s rozhodnutím o povolení loterie nebo jiné podobné hry.

Nemožnosti být účastníkem řízení pro sdružení znamená, že nemohou svými úkony zasahovat do řízení, ani jej přímo svými úkony ovlivnit v té části řízení, která se jich přímo týká.

- Příjmy jako náhrada za vyvlastnění a věcné břemeno.

Vyvlastnění sportovního zařízení má své náležitosti, které uvádí § 6 zákona č. 115/2001 Sb., o sportu, podle něhož musí být poskytnuta vlastníku sportovního zařízení věcná plnění ve srovnatelném rozsahu a kvalitě.

Zákon o sportu se odkazuje na dnes již zrušený zákon č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), přičemž nový stavební zákon č. 183/2006 Sb., s účinností k 1.1.2007, vyvlastnění neobsahuje a je zakotven v samostatném předpisu z. č. 184/2006 Sb., o odnětí nebo omezení vlastnického práva k pozemku nebo stavbě (zákon o vyvlastnění).

1.2.2. Příjmy, které nejsou předmětem daně

Podle § 18 odst. 2 a násled. ZDP lze příjmy, které nejsou předmětem daně, rozdělit na dvě skupiny:

- obecné vyjmutí ze zdanění (vztahuje se na všechny poplatníky daně z příjmů),
- speciální příjmy nezdaněné daní z příjmů, které uplatňuje pouze poplatník neziskového sektoru.

Předmětem daně obecně nejsou:

- Příjmy získané zděděním

Sdružení jako právnické osoby mohou dědit ze závěti sepsané fyzickou osobou. Příjmy získané děděním nejsou předmětem daně podle ZDP, protože jsou předmětem daně dědické.

- Příjmy získané darováním

Darování nemovitosti, movité věci nebo majetkového práva není předmětem daně z příjmů právnických osob, ale pokud z těchto darů plynou dále pro sdružení příjmy, tak ty již sdružení musí zahrnout do daňové povinnosti, ty jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny. Tzn. že pokud sportovní klub dostane darem stolní fotbal, tak ten není předmětem daně podle ZDP, pokud ovšem tento stolní fotbal pronajme jinému subjektu, pak peníze za tento pronájem již musí zdanit podle ZDP.

Příjmy získané darováním nejsou předmětem daně podle ZDP, protože jsou předmětem daně darovací.

K darům patří i dárci, tedy ty fyzické i právnické osoby, které dary občanským sdružením poskytují. Dárci si při poskytnutí daru neziskové organizaci sníží svůj základ daně o poskytnutý dar. Přesné vymezení a limity snižující základ daně se vymezují § 15 (pro fyzické osoby) a § 20 (pro právnické osoby) ZDP.

Neziskové organizace nemají možnost si darem snížit základ daně.

Pro občanská sdružení nejsou předmětem daně:

- Příjmy z činností vyplývajících z poslání občanských sdružení a to za podmínky, že výdaje vynaložené v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší.⁵

Každé občanské sdružení má své poslání uvedeno ve stanovách. Poslání lze pojmenovat také jako hlavní činnost a z toho také vyplývá označení, které se používá pro tyto typy příjmů - příjmy z hlavní činnosti. Aby příjmy z hlavní činnosti nebyly předmětem daně, musí být výdaje, které souvisí s prováděním hlavní činnosti, vyšší než příjmy z této hlavní činnosti. Pokud by příjmy z jedné hlavní činnosti byly stejné nebo vyšší než vynaložené náklady, pak by tento příjem podléhal dani. Hlavních činností může být více a každá se posuzuje samostatně. Jeden příjem z jedné hlavní činnosti proto může být

⁵ § 18 odst. 4 písm. a) z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

předmětem daně pro nedostatečné náklady a druhá hlavní činnost naopak předmětem daně není, protože náklady na ni převyšují příjem z této činnosti.

Vztah mezi příjmy a výdaji z jednotlivých hlavních činností se posuzuje vždy za jedno celé zdaňovací období. Může se stát, že v jednom zdaňovacím období příjmy z jedné hlavní činnosti nejsou předmětem daně a za druhé období předmětem daně již budou, nebo naopak.

	Období 1	Období 2
Příjmy	20 000	20 000
Výdaje	25 000	18 000
Výsledek	-5 000	2 000
Základ daně	0	2 000

Z tabulky mimo jiné vyplývá, že ztráta vzniklá v jednom období se nedá uplatnit v dalším období na snížení základu daně.

Sdružení mohou mít kromě neziskové činnosti také vedlejší hospodářskou činnost. Tato vedlejší hospodářská činnost souvisí s hlavní činností převážně tím, že hospodářská činnost napomáhá sdružením k efektivnějšímu využití jejich majetku nebo k dosažení vyšších příjmů pro naplňování hlavní činnosti. Hospodářská činnost podléhá pravidlům obchodního zákoníku o podnikání a dále živnostenskému zákonu. Provozování hospodářské činnosti musí vycházet z hlavního poslání sdružení. V praxi to znamená, že sportovní klub stolního fotbalu se ve své hospodářské činnosti může zabývat prodejem a pronájmem stolních fotbalů a dalšího příslušenství, ale nesmí prodávat květiny.

Příjmy z hospodářské činnosti podléhají dani z příjmů podle ZDP kromě těch, které jsou od daně osvobozeny, nebo předmětem daně vůbec nejsou. Při provozu hospodářské činnosti se na občanská sdružení hledí jako na subjekty zřízené za účelem podnikání.

- Příjmy z dotací, příspěvků na provoz a jiných podpor ze státního rozpočtu, rozpočtu kraje a rozpočtu obce poskytnutých podle tzv. rozpočtových pravidel, z prostředků poskytnutých státními fondy, z podpory poskytnuté regionální radou regionu soudržnosti atd.

U sdružení se jedná o příjmy z dotací. Dotace bývají účelově zaměřené - na provoz, na konkrétní akci, na nákup konkrétního vybavení atd. S tím je pro sdružení spojeno dodržování přísných pravidel na použití a následné vyúčtování přidělené dotace.

Blíže ještě představím příjmy z podpory poskytnuté regionální radou regionu soudržnosti podle zákona č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje, který v § 1 a § 3 říká, že *tento zákon stanoví podmínky pro poskytování podpory regionálnímu rozvoji s cílem vyváženého rozvoje státu nebo územního obvodu kraje, s tím související působnost správních úřadů, krajů a obcí a vytváří podmínky pro koordinaci a realizaci hospodářské a sociální soudržnosti. Podpora regionálního rozvoje je zaměřena na*

- a) rozvoj podnikání, s cílem zlepšení hospodářské struktury a vytváření nových nebo stabilizaci ohrožených pracovních míst,*
- b) rozvoj lidských zdrojů a další opatření v oblasti trhu práce, například zvyšování kvalifikace, zabezpečování vzdělávání a rekvalifikací, zajišťování souladu dosaženého vzdělání a kvalifikace s potřebami trhu práce a hospodářského a sociálního rozvoje regionu,*
- c) výzkum a technologický vývoj přispívající k celkovému rozvoji regionu se zřetelem na podporu zavádění nových technologií a inovací a posilování kapacit výzkumu a vývoje tam, kde je to pro rozvoj regionu nutné,*
- d) rozvoj cestovního ruchu,*
- e) zlepšování vybavení regionu infrastrukturou a zajištění dopravní obslužnosti,*
- f) rozvoj tělovýchovných, sportovních a mládežnických aktivit a kultury včetně památkové péče, pokud vytváří nová pracovní místa,*
- g) rozvoj občanské vybavenosti, včetně zařízení pro tělovýchovu, sport, mládež a aktivity občanů v jejich volném čase, rozvoj služeb s cílem uspokojování potřeb občanů v únosně dostupné vzdálenosti,*
- h) rozvoj sociálních služeb,*
- i) zajištění dostupnosti a zlepšování úrovně poskytování zdravotnických služeb,*
- j) opatření k ochraně životního prostředí, omezování vlivů narušujících krajinu a udržení kulturní krajiny,*
- k) vznik právnických osob a tvorbu programů v regionu sloužících k jeho celkovému rozvoji,*
- l) provádění pozemkových úprav,*
- m) dosažení dalších cílů u regionů uvedených v § 4 odst. 2 písm. b), jsou-li v souladu s důvody, pro něž byl region vymezen,*
- n) dosažení jiných cílů stanovených v programu rozvoje územního obvodu kraje u regionů v tomto programu vymezených.*

Tento zákon umožňuje žádat si o finanční podporu ve výše zmíněných bodech podle plánu rozvoje daného kraje. Tuto možnost mohou využít i občanská

sdužení. Finanční podporou je jak samotná dotace, např. pro vytvoření sportoviště v rámci rozšíření občanské vybavenosti, tak i úvěry se zvýhodněnou úvěrovou sazbou a dobou splatnosti nebo návratná finanční výpomoc. I zde podléhají všechny podpory velmi důkladné kontrole a je potřeba vést přesnou účetní evidenci.

- Příjmy z úroků z vkladů na běžném účtu.

České banky neposkytují speciální typy účtů pro občanská sdružení, takže si zakládají běžné účty.

Smlouva o běžném účtu je smluvním typem podle obchodního zákoníku. Náležitosti smlouvy o běžném účtu jsou vymezeny v obchodním zákoníku. Je potřeba proto odlišit běžný účet od vkladového nebo podnikatelského účtu.

Pro sdružení je zřízení účtu nutností, protože většina dárců nebo sponzorů, kteří by mohli sdružení podporovat, ho vyžaduje. Např. při žádosti o vstup do ČSTV je vyžadováno zřízení účtu. Je to jedna ze základních podmínek pro přijetí za člena a tím i získání finanční podpory.

Myslím si, že důvodem vyjmutí z předmětu daně pro příjmy z úroků z vkladů na běžném účtu je neziskový charakter sdružení. S ohledem na výši nákladů, které jsou ovšem spojeny s vedením účtu (okolo 250 Kč měsíčně), je úleva v podobě vyjmutí tohoto příjmu z předmětu daně malá.

1.2.3. Zdanění příjmů s mezinárodním prvkem

Poplatníci daně musí zdanit i příjmy ze zdrojů ze zahraničí. Jedná se o zdanění příjmů s mezinárodním prvkem, kdy poplatníci získávají příjmy ze zahraničí od zahraničních subjektů. Poplatník musí sledovat jak daňovou povinnost svého státu, kde má sídlo, tak daňovou povinnost země, odkud zdroj příjmů pochází.

Občanská sdružení musí sledovat důvod, proč zahraniční plátce platbu provedl. Jestliže je účelem platby příspěvek na činnost, příjem podléhá pouze českým daňovým zákonům. Jestliže je účelem platby plnění, které česká strana poskytla zahraniční straně na území České republiky, je i tento příjem zdaněn pouze podle českých daňových zákonů. Jestliže je účelem platby plnění, které poskytla česká strana mimo území České republiky, může tento příjem být zdaněn i podle zahraničních daňových zákonů. V takových případech se jedná o

problematiku tzv. dvojího zdanění, proti němuž je uzavřena řada mezinárodních smluv, které mají dvojímu zdanění zabránit.

Příjmy, které pochází ze zdrojů ze zahraničí, je nutné vypořádat v daňovém přiznání jedním z následujících způsobů, které zohledňují v zahraničí již zaplacenou daňovou povinnost:⁶

- Metoda úplného zápočtu. Daňová povinnost, kterou poplatník vykáže v daňovém přiznání v České republice, se sníží o daň zaplacenou v zahraničí.
- Metoda prostého zápočtu. Daňová povinnost v ČR se sníží jen o částku daně z příjmů vypočítané podle ZDP, která připadá na příjmy ze zdrojů v zahraničí.
- Metoda úplného vynětí. Ze základu daně nebo daňové ztráty se vyjmou příjmy ze zdrojů ze zahraničí.
- Metoda vynětí s výhradou progresu. Týká se pouze zdaňování příjmů fyzických osob.

Pro zamezení dvojího zdanění, které značně sníží konečný příjem, se uplatňují nejen mezinárodní smlouvy, ale také jednostranná opatření států, které se snaží chránit své rezidenty před zdvojeným odvodem.

Příkladem příjmu ze zahraničí je situace, kdy se sportovní klub stolního fotbalu podílel na organizaci zahraničního turnaje a za tuto účast na organizaci turnaje v zahraničí mu náleží odměna od zahraničního pořadatele.

Kompletní seznam smluv v plném znění, kterými jsou Česká republika a tedy i sdružení vázány, lze nalézt na webových stránkách Ministerstva financí ČR.⁷

⁶ TOPINKA, Jiří. Daňové povinnosti tělovýchovných jednot a sportovních klubů, s. 85

⁷ http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled_smluv.html

1.3. Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů

Za daňově uznatelné výdaje se považují ty výdaje, které poplatník vynaložil, aby dosáhl, zajistil nebo udržel zdanitelné příjmy. Výše výdajů se odečítá v takové výši, v jaké je prokázáno poplatníkem. Mezi konkrétním dosaženým zdanitelným příjmem a vynaloženým výdajem musí být spojitost. Pokud mezi nimi není spojitost, výdaj nemůže být daňově uznatelný.

Povinností poplatníka je vyloučit ty výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích uplatněny.

Sdružení není založeno za účelem zisku a tak řada jeho příjmů není předmětem daně, nebo je předmětem daně, ale je od daně osvobozena. Výdaje na dosažení těchto příjmů nejsou daňově uznatelné.

Z příjmů z hlavní činnosti, které podléhají dani, sdružení hradí některé výdaje, které souvisí s hlavní činností, ale nejsou daňově uznatelné. Např. sportovní klub pořádá turnaj ve stolním fotbale. Z vlastních příjmů hradí občerstvení a trofeje pro účastníky. Podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. t ZDP nejsou výdaje na občerstvení a trofeje daňově uznatelné. Za okolností, že bude na turnaji vybíráno startovné a účastníci po jeho zaplacení mají nárok na občerstvení, je výdaj na občerstvení daňově uznatelný. Nárok účastníků turnaje na občerstvení je nutné uvádět na vstupenkách nebo plakátech, aby správce daně nemohl vyloučit výdaj na občerstvení jako daňově neuznatelný.

Za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů jsou podle ZDP považovány ty, které se vztahují ke konkrétnímu příjmu. Výdaje sdružení by ale měly být podle mne chápány v širším kontextu. Za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů by tak byly považovány všechny výdaje na zajištění hlavních činností, které jsou uvedeny ve stanovách sdružení.

1.3.1. Specifické druhy daňově uznatelných výdajů sdružení

Odpisy hmotného majetku

Sdružení mohou uplatňovat daňové odpisy hmotného majetku, pokud jde o výdaje, které jsou daňově uznatelné. Tímto hmotným majetkem mohou být:⁸

⁸ §26 odst. 2, 3 z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

- Samostatné movité věci (popřípadě soubory movitých věcí) se vstupní cenou vyšší než 40.000 Kč a které lze provozovat déle než jeden rok,
- Budovy, domy a byty nebo nebytové prostory,⁹
- Stavby, s výjimkou provozních důlních děl, drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou,
- Pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky (ovocné stromy, ovocné keře, chmelnice a vinice),
- Dospělá zvířata a jejich skupiny se vstupní cenou vyšší než 40.000 Kč.

Naopak daňový odpis hmotného majetku sdružení nemohou aplikovat na:¹⁰

- Umělecké dílo, které je hmotným majetkem a není součástí stavby a budovy, předměty muzejní a galerijní hodnoty, popřípadě jejich soubory v muzeích a památkových objektech, stálé výstavní soubory a knihovní fondy knihoven jednotné soustavy, popřípadě jiné fondy,
- Movité kulturní památky nebo jejich soubory.

Odpisovaný majetek musí mít souvislost s dosažením, zajištěním nebo udržením zdanitelného příjmu. Aby bylo možné začít s odpisy, daný majetek navíc musí být způsobilý k obvyklému využívání.¹¹ K daňovým odpisům se poplatníci daně rozhodují dobrovolně, nejedná se o povinnost a poplatníci mohou daňové odpisování kdykoliv přerušit.

Majetek může daňově odpisovat pouze vlastník. Pokud subjekt není vlastníkem majetku, tak daňový odpis může uplatnit, pokud je:

- Jinou osobou než vlastníkem u technické rekultivace prováděné na pozemku, pokud je tato osoba k provedení rekultivace zavázána za podmínky, že technická rekultivace nezvyšuje vstupní a zůstatkovou cenu.
- Nájemcem, který provádí technické zhodnocení na cizím majetku, pokud náklady na zhotovení jsou hrazeny nájemcem a technické zhodnocení nevstupuje do vstupní ceny majetku u vlastníka. Subjekt se jako nájemce musí k daňovému odpisu zavázat písemnou smlouvou.

⁹ Tyto jsou přesně vymezeny jako jednotky zákonem o vlastnictví bytů

¹⁰ § 27 z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹¹ Obvyklé využívání znamená dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání - např. stavební předpisy pro budovy a stavby

Daňový odpis lze uplatnit v plné výši ročního odpisu za celé zdaňovací období nebo v poloviční výši ročního odpisu pro část zdaňovacího období. Odpis v poloviční výši ročního odpisu je vymezen v § 26 odst. 7 ZDP.

Aby poplatník mohl majetek začít odpisovat, je třeba určit vstupní cenu věci, tedy ocenit majetek pro daňové účely. Daňovou vstupní cenou mohou být:¹²

- Pořizovací cena u majetku pořízeného úplatně (koupí). Při odkoupení najatého majetku, u něhož nájemce odpisoval technické zhodnocení, je součástí vstupní ceny i zůstatková cena tohoto technického zhodnocení.
- Vlastní náklady, pokud je majetek pořízen nebo vyroben ve vlastní režii.

Vstupní cena může i vzrůstat. Tato tzv. zvýšená vstupní cena vzniká, pokud poplatník daně provede technické zhodnocení po uvedení věci do stavu způsobilého k obvyklému užívání v tomtéž zdaňovacím období, kdy byl majetek pořízen.

Zákon také uvádí, co nesmí být do daňové vstupní ceny zahrnuto. Jedná se o technické zhodnocení nemovité kulturní památky nebo technické zhodnocení majetku vyloučeného z odpisování a poskytnuté dotace z veřejných rozpočtů.

Pro hmotný majetek zakoupený alespoň z části z dotací z veřejných rozpočtů platí, že výše této podpory se nezahrnuje do daňové vstupní ceny. Dochází ke snížení vstupní ceny hmotného majetku o výši dotace.

Postupným odepisováním bez přerušení se vstupní cena mění v cenu zůstatkovou. Zůstatková cena je výsledkem odpočtu úhrnné výše daňových odpisů od vstupní ceny. Pokud dochází k technickému zhodnocení majetku, zvyšuje se vstupní cena a narůstá tak i zůstatková cena.

V roce, kdy si poplatník daně pořídí majetek a rozhodne se pro jeho odpis, je nutné ho přiřadit do odpisové skupiny a podle ní je možné majetek odpisovat po určitou minimální dobu:¹³

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

¹² § 29 z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹³ § 30 z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Dům, budova nebo stavba se zařazují do odpisované skupiny podle jeho hlavního užívání, což stanovuje stavební zákon.

Příklady typů majetku sdružení a jejich odpisové skupiny:¹⁴

Hmotný majetek	Odpisová skupina
Vozidlo speciální pro přepravu na sněhu a osob na golfovém hřišti apod.	1
Jízdní kola	1
Koně (užitkoví, plemenní, chovní)	2
Lana a síťované výrobky	2
Revolvery, pistole a jiné střelné zbraně včetně loveckých apod.	2
Motorové vozidlo pro přepravu deseti a více osob	2
Rekreační a sportovní čluny	2
Motocykly	2
Hudební nástroje	2
Sportovní potřeby	2
Meče, tesáky, bodáky apod.	3
Lodě, včetně rybářských	3
Koupaliště (bazény) nekryté ze dřeva a plastů	4
Stavby pro sport a rekreaci (kromě koupališť)	5
Budovy hotelů a podobných ubytovacích zařízení	6
Budovy pro společenské a kulturní účely	6
Muzea a knihovny	6
Historické nebo kulturní památky	6

Odpisování je možné provádět dvěma způsoby - rovnoměrně a zrychleným odpisováním. Mezi rovnoměrným a zrychleným odpisováním si poplatníci daně mohou zvolit sami. Jednou provedený výběr již změnit nelze.

Členské příspěvky, které sdružení zaplatí jako člen jiné organizace

Občanská sdružení jsou obvykle členy jiných organizací, převážně národních nebo mezinárodních. Účast v těchto organizacích je zpoplatněna. Častou praxí z oblasti sportu, se kterou jsem se osobně setkala, je situace, kdy sportovní klub stolního fotbalu může být členem České organizace stolního fotbalu, která je národní organizací, jen za podmínky, že zaplatí roční paušální poplatek vyplývající ze stanov národní organizace. Výhodou členství je např. možnost účasti a rozhodovací pravomoci na Valném

¹⁴ Příloha č. 1 k zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

shromáždění národní organizace nebo možnost volby členů klubu na pozice funkcionářů národní organizace.

Tato struktura je v podmínkách sdružení nejen sportovního charakteru důležitým organizačním pilířem daného odvětví. Zaplacený členský příspěvek i přes tuto důležitost není daňově uznatelným nákladem, protože i když existuje určitá společenská nebo dokonce i existenční potřeba být členem např. národní organizace, zákon velmi striktně stanovuje jako daňově uznatelnou pouze tu úhradu členských příspěvků, jestliže povinnost členství vyplývá ze zvláštního právní předpisu, nebo je členství nutnou podmínkou k provozování předmětu podnikání. Daňově uznatelné jsou také členské příspěvky, které zaplatí zaměstnavatel (občanské sdružení) za zaměstnance, pokud zaměstnanec může vykonávat zaměstnání, které je předmětem podnikání zaměstnavatele, jen pokud je členem dané organizaci.¹⁵ Není mi znám žádný zvláštní předpis pro sportovní aktivity u sdružení, který by stanovoval povinnost hradit tento typ členských příspěvků.

Daňově uznatelné jsou příspěvky, které sdružení vybere jako prostředník pro jiné sdružení. Typickým příkladem je místní sdružení, které vybírá příspěvky pro národní sdružení - svaz. Místní sdružení je členem národního sdružení. Jinak můžeme tato sdružení, která sdružují a organizují jiná sdružení, označit jako nadřazené organizace. Členské občanské sdružení tedy vybere příspěvky od svých členů a vykáže je jako své příjmy. Dále je ovšem odvede nadřazené organizaci jako daňově uznatelný výdaj. Výběr těchto příspěvků je zcela v souladu s posláním sdružení a příjmy jsou ve stejné výši jako výdaje.¹⁶

Cestovní náhrady

Jestliže členové sdružení nebo jeho zaměstnanci cestují při výkonu činnosti pro sdružení, mají nárok na proplacení nákladů spojených s touto cestou. Jedná se o cestovní náhrady. Zaměstnanecké cestovní náhrady řeší zákoník práce.¹⁷ Naopak vyplácení cestovních náhrad členům sdružení neupravuje žádný předpis.

¹⁵ § 24 odst. 2 písm. d) z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹⁶ § 18 odst. 4 písm. a) z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹⁷ § 156 a násled. z. č. 262/2006 Sb., zákoník práce

1.4. Specifické aktivity sportovních klubů při zdaňování daní z příjmů právnických osob

1.4.1. Reklama a dary

Příjmy z reklam a darů patří mezi významné příjmy sportovních klubů. S reklamou a dary je spojena i prezentace subjektů, kteří sportovní kluby touto formou financují. Pokud sportovní kluby zveřejní prezentaci dárce (např. loga), může se stát, že uzavřená darovací smlouva se fakticky změní na smlouvu o reklamě.

Darovací smlouva, která je uzavřena podle Občanského zákoníku, znamená bezúplatné jednostranné plnění ze strany dárce a právě ta bezúplatnost, která je základní povinností darování, je často sportovními kluby porušována a často pod nátlakem samotných dárců. Protiplnění ve formě zveřejnění prezentace dárce mění povahu daru na reklamu, protože dochází k oboustrannému plnění. Z toho vyplývá, že kluby jsou povinny přiznat příjem z reklamy jako zdanitelný příjem právnických osob.

Způsob, jak předejít této transformaci darovací smlouvy, je nezavazovat se v ní k žádným plněním vůči dárce. Je ovšem velký rozdíl mezi plněním ve prospěch dárce a jednáním, které směřuje k naplnění účelu smlouvy. Typicky se jedná o povinnost sportovního klubu doložit způsob použití daru, dodání výroční zprávy apod.

Zásadní je tedy úplně se vyhnout sjednávání povinností, které by mohly směřovat k překvalifikování darovací smlouvy. Příkladem by byla smluvní povinnost uveřejňovat dárceva loga, názvy, informační tabule obsahující údaje o zboží nebo službách apod. Toto jsou případy, kdy by správce daně byl nucen přehodnotit darovací smlouvu na smlouvu o reklamě a tudíž by byl klub povinen příjem z reklamy zdanit. Naopak poděkování dárce za podporu sportovního klubu je zcela přijatelné.

Důležité je také neuzavírat nepojmenované smlouvy, protože kluby je mohou vnímat jako darovací, naopak sponzor je často vnímá jako reklamní. Aby kluby prokázaly správci daně, zda daná smlouva má darovací nebo reklamní záměr, je vhodné si uchovávat například fotodokumentace z pořádaných akcí.

1.4.2. Vlastní sportoviště

Řada sportovních klubů provozuje vlastní sportoviště, jako jsou bazény, kluziště, fitcentra, posilovny, lyžařské areály, tenisové kurty atd.

Provoz sportovišť je z velké části určen veřejnosti, která za toto užívání platí klubům ve formách vstupného, permanentek atd.

Využití sportoviště může mít řadu podob a od nich se odvíjí i různé přístupy k nim z pohledu daňových povinností. Jedna z možností je využití sportoviště pro vlastní členy za zaplacené členské příspěvky, další je využití sportoviště pro veřejnost nebo pořádání sportovních kurzů pro veřejnost na základě živnostenského oprávnění a nakonec forma pronájmu sportoviště třetí osobě.

V prvním případě, kdy využívají sportoviště členové sportovního klubu bezúplatně a to jen na základě splnění povinnosti hradit členské příspěvky, se jedná o typ činnosti, který není předmětem daně. Zaplacení členského příspěvku je od daně osvobozeno a zakládá dále právo člena užívat majetek klubu a to i v případě, že výběr příspěvku se přímo váže jen k používání sportoviště klubu.

Ve druhém případě, kdy je sportoviště určeno pro veřejnost, se jedná o provozování hlavní činnosti, ze které budou příjmy předmětem daně jen v případě, že převýší výdaje.¹⁸ Příjmy z provozu vlastního sportoviště pro veřejnost, například na základě vstupného, se budou posuzovat podle výsledku hospodaření z této činnosti.

Třetím případem je možnost využití sportoviště na pořádání sportovních kurzů na základě živnostenského oprávnění. Jedná se o výdělečnou činnost sportovního klubu a tyto příjmy vždy, bez ohledu na výsledek hospodaření, jsou předmětem daně. Toto zdanění plyne z účelu provozování této činnosti, na níž je potřeba živnostenského oprávnění. Účelem pořádání sportovních kurzů je dosahování zisku a proto se sportovní kluby při této činnosti řídí stejnými podmínkami jako subjekty založené za účelem podnikání. Podnikatelská činnost se mimo jiné řídí obchodním zákoníkem. Obchodní zákoník stanovuje, že podnikáním je činnost:

- soustavná,
- prováděná podnikatelem,
- vlastním jménem,
- za účelem dosažení zisku.

¹⁸ § 18 odst. 4 písm. a) z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

V souhrnu to tedy znamená, že sportovní klub je povinen odvádět daň z příjmů za sportovní kurzy pro veřejnost, jestliže tuto činnost provádí soustavně jako podnikatel (čímž je v neziskovém sektoru myšleno živnostenské oprávnění), vlastním jménem a za účelem zisku.

Pro poslední čtvrtý případ, kterým je příjem z pronájmu sportoviště, platí, že je vždy předmětem daně z příjmů a to bez zřetele na výsledek hospodaření nebo účel pronájmu.

Pro sportoviště je běžné, že jsou využívány všemi uvedenými způsoby a to i zároveň v jednom časovém úseku. Je proto potřeba velmi důkladně zvažovat uplatňování výdajů. Na řadu přichází rozdělení výdajů podle toho, jakých druhů příjmů je jejich vynaložením dosahováno. Nejjednodušší způsob je stanovit náklady na provoz na jednu hodinu a poté u jednotlivých činností násobit počet hodin, po které je sportoviště využíváno pro danou činnost. Situace je komplikovanější, pokud je v průběhu jedné hodiny na sportovišti více druhů činností. Potom se ještě musí rozdělit poměr nákladů za jednu hodinu na danou činnost, z níž plyne příjem.

Typickým příkladem různorodého užití sportoviště je plavecký bazén - v jedné dráze probíhá trénink vlastních členů, ve druhé dráze plave veřejnost, ve třetí je pořádán sportovní kurz pro veřejnost a poslední čtvrtá dráha je pronajata třetí osobě. Optimální by u tohoto případu bylo rozdělit hodinové náklady na čtvrtiny a ty čtvrtiny přidělit jednotlivým činnostem. Univerzální systém na výpočet výdajů při kombinování provozu činností na sportovišti neexistuje a je to vždy individuální podle výše výdajů na provoz a doby využití sportoviště.

S provozem sportovišť sportovními kluby jsou spojeny i dotace na provoz a údržbu jak ze státního rozpočtu, tak z komunálních rozpočtů. Tyto podpory výrazně ovlivní stanovení poměru výdajů na jednotlivé druhy činností. V případě, že se z dotace hradí např. energie na provoz sportoviště na celý rok, potom není vhodné stanovovat zbývající výdaje ve vztahu k nákladům na hodinu provozu, protože energie tvoří velkou část nákladů na provoz. Energie je nutné zcela z výpočtu výdajů vyloučit, protože již byly uhrazeny z dotace.

1.4.3. Sportovní akce

Sportovní kluby obvykle jako součást své celoroční činnosti pořádají sportovní akce. Těchto sportovních akcí se účastní jak vlastní členové klubu, tak bývají pořádány i pro registrované sportovce v rámci systému soutěží podle určitých kategorií nebo mohou být určeny i pro širokou veřejnost.

Většiny příjmů ze sportovních akcí je dosaženo v rámci hlavní činnosti klubu. Výjimku tvoří ty akce, které kluby pořádají jako svou vedlejší hospodářskou činnost. Jsou to např. sportovní turnaje v rámci firemních akcí apod. Příjmy z těchto akcí jsou vždy zdanitelné a výdaje na ně daňově uznatelné. Z hlediska zákona a zdaňování jsou tyto akce rovny podnikatelské činnosti. Příjmy ze sportovních akcí pořádaných v rámci hlavní činnosti jsou ty příjmy, které klub obdrží v souvislosti s pořádáním akce od účastníků, diváků nebo od nadřazené sportovní složky, která delegovala pořádání akce na klub. V těchto případech se sleduje hospodářský výsledek akce, protože tento příjem je posuzován podle § 18 odst. 4 písm. a) ZDP. Toto ustanovení zákona stanovuje, že pokud je akce na svém konci v zisku, jsou příjmy předmětem daně, pokud je ve ztrátě, příjmy nejsou předmětem daně..

Pokud klub získá dotaci z veřejných rozpočtů na pořádání sportovní akce, potom tato dotace není předmětem daně. Zároveň výdaje hrazené z dotace na akci nejsou daňově uplatnitelné.

Sportovní kluby během jednoho zdaňovacího období často pořádají více akcí. Každá akce se posuzuje samostatně, což je důležité pro případy, kdy je testováno, zda je akce v zisku nebo ve ztrátě.

Dalším druhem příjmu ze sportovních akcí jsou zájezdy a kurzy. V zásadě se nejedná o větší odlišnosti od předchozích výše popsaných příjmů z akcí. Klub z vybraných částek od účastníků hradí výdaje v rámci pořádané akce. Pokud se jedná o činnost v rámci hlavní činnosti, dochází k posuzování zdanitelnosti příjmů podle kladného nebo záporného hospodářského výsledku akce. Pokud se jedná o vedlejší hospodářskou činnost, příjmy takto dosahované jsou vždy předmětem daně.

1.4.4. Transfery (přestupy)

Při sportovní činnosti klubů často dochází ke změně klubové příslušnosti sportovce. Sportovní odvětví pro tyto případy mají vlastní předpisy. Se změnou klubové příslušnosti jsou spojena i peněžní plnění ze strany nového klubu ve prospěch starého klubu, jako náhrada za přestupujícího hráče.

Zásadní rozdíl je u platby za přestup mezi sportovními kluby, které působí jako obchodní společnosti (což bývají velké sportovní kluby), a sportovními kluby, jež jsou neziskovými organizacemi (občanskými sdruženími). Předmětem mého výkladu budou ty sportovní kluby, které jsou neziskovými organizacemi.

Příjem z transferu hráče je příjmem z hlavní činnosti, který podléhá testování podle

§ 18 odst. 4 písm. a) ZDP. Dochází k posuzování zdanitelnosti příjmu z přestupu hráče podle kladného nebo záporného hospodářského výsledku. Jestliže kluby nedoloží daňově uznatelné výdaje, které by převýšily příjem z přestupu, je tento příjem předmětem daně a musí se zdanit. Hospodářský výsledek je posuzován z každé hlavní činnosti samostatně podle jednotlivých druhů činností.¹⁹ Přestupy hráčů jsou v praxi posuzovány jako samostatná hlavní činnost. Daňově uznatelným výdajem je dřívější platba za převod hráče, ale jen v tom případě, že by byla provedena v jednom zdaňovacím období jako následný prodej hráče, jelikož výdaje a příjmy jsou posuzovány za jedno zdaňovací období. Dalším uznatelným výdajem jsou náklady na profesionální nebo poloprofesionální trenéry, kteří v klubu působí a přestupujícího sportovce v daném zdaňovacím období trénovali.

Dle mého názoru je otázka příjmu z transferu daňovými zákony značně opomenuta. Dokážu si představit řadu klubů, kterým se nepodaří v daném zdaňovacím období prokázat dostatek výdajů na přestupujícího hráče a proto se příjem z jeho přestupu stane předmětem daně, ačkoliv hlavním účelem platby za přestup je jakási paušální náhrada peněžních výdajů a penězi neocenitelného úsilí členů a pracovníků klubu při výchově a sportovní přípravě sportovců. Osvobození příjmů z přestupů alespoň do určité částky bych doporučovala i z toho důvodu, že je značně omezena prokazatelnost účetně a daňově vynaložených výdajů, které by byly daňově uznatelné.

1.4.5. Benefiční akce

Jedná se o kulturní nebo sportovní akce, jejichž výtěžek je určen na financování veřejně prospěšných činností, za které lze považovat i provozování sportu a tělovýchovy pro širokou veřejnost.

Benefiční akce nejsou upraveny zvláštním zákonem a tak je potřeba hledat dílčí daňové aspekty benefičních akcí nejen v ZDP, ale také v zákonech z oblasti daně darovací, daně z přidané hodnoty nebo místních poplatků.

Je řada příjmů, jež z pořádání benefiční akce mohou vzejít. Jedná se o vstupné návštěvníků, dary určené na uspořádání benefiční akce, veřejné sbírky pořádané při benefiční akci, úhrady za reklamu a propagaci, které byly provedeny pro zadavatele v průběhu benefiční akce, tržby za suvenýry a obdobné předměty, služby nabízené návštěvníkům v průběhu benefiční akce a nájemné za pronájem prodejních míst v souvislosti s uskutečněním benefiční akce.

¹⁹ § 18 odst. 6 z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Z těchto příjmů nejsou předmětem daně z příjmů dary a prostředky z veřejné sbírky. Předmětem daně z příjmů jsou vždy příjmy z reklam a příjmy z nájemného.

V případě splnění testovaných podmínek podle § 18 odst. 4 písm. a) ZDP jsou předmětem daně z příjmů vstupné, tržby za suvenýry a podobné předměty a služby nabízené pořadatelem návštěvníkům v průběhu benefiční akce. U těchto příjmů se posuzuje výše výdajů na benefiční akci. Jestliže jsou výdaje na akci rovny nebo nižší než příjmy, jsou vstupné a tržba za suvenýry atd. předmětem daně. Pokud výdaje převyšují příjmy, což znamená, že je benefiční akce ve ztrátě, potom vstupné a tržba za suvenýry atd. nejsou předmětem daně. Jelikož cílem benefiční akce je získat prostředky na provoz veřejně prospěšných činností, nemělo by se stávat, že výsledkem akce bude ztráta.

Nedílnou součástí většiny benefičních akcí je nehonorovaná práce dobrovolníků, kteří jsou obvykle členy klubu. Častým jevem jsou i zdarma nebo se slevou poskytované různé suroviny, zboží nebo služby, které jsou při pořádání benefiční akce zapotřebí. Výdaje proto bývají velmi nízké a příjmy získané z benefiční akce jsou vyšší než výdaje. To na druhou stranu navyšuje zdanitelné příjmy a tím i základ daně. ZDP nijak nezohledňuje pořádání benefičních akcí neziskovými organizacemi, ačkoliv zákonodárce na tento typ akcí evidentně v daňové legislativě nezapomněl, protože v zákoně o DPH jsou benefiční akce osvobozeny od DPH.

Pokud kluby chtějí své zdanitelné příjmy z benefičních akcí snížit, mají jedinou možnost. Tou je shromáždění co největšího možného množství prostředků do veřejné sbírky.²⁰ Příjmy z veřejné sbírky nepodléhá dani z příjmů, ale jako dobrovolně poskytnutá částka podléhá dani darovací. U příjmů, u kterých není možné je spojit s veřejnou sbírkou, jsou kluby povinny zdanit výtěžek benefiční akce daní z příjmů.

1.5. Základ daně

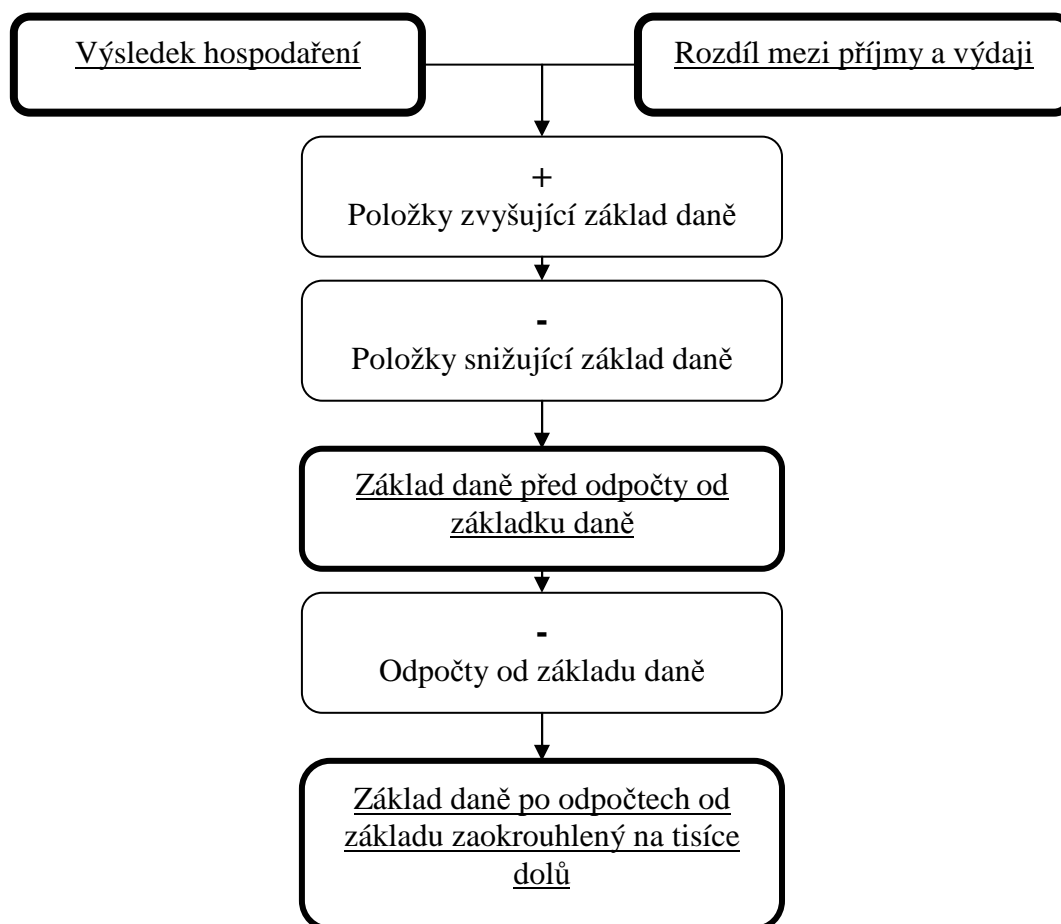
V oddíle 1.2. jsem vytyčila předmět daně, tedy příjmy podléhající zdanění, které nejsou osvobozeny od daně. V oddíle 1.3. jsem specifikovala výdaje, které jsou daňově uznatelnými položkami. S takto selektovanými příjmy a výdaji se stanovuje základ daně, ze kterého vzejde částka, od níž se následně odvíjí konečná výše daňové povinnosti.

²⁰ § 1 odst. 3 písm. c) z. č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách a o změně některých zákonů

Základ daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou těch osvobozených od daně a těch, které nejsou předmětem daně, převyšují výdaje v daném zdaňovacím období.

Základ daně lze stanovit dvěma způsoby.²¹ Sdružení mohou zvolit variantu vedení účetnictví. Tato varianta se označuje jako tzv. podvojně účetnictví, kdy se vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta) v daném zdaňovacím období.²² Druhou možností je nevést účetnictví. Tato varianta se označuje jako tzv. jednoduché účetnictví, kdy se vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji v daném zdaňovacím období. Občanská sdružení si ve většině případů volí jednoduché účetnictví, které je ve srovnání s podvojným účetnictvím méně komplikované.

Názorné schéma pro zjištění základu daně:²³



²¹ TOPINKA, Jiří. Daňové povinnosti tělovýchovných jednot a sportovních klubů, s. 51

²² § 38a z. č. 563/1991 Sb., o účetnictví

²³ STUHLÍKOVÁ, Helena- KOMRSKOVÁ, Sofia. Zdaňování neziskových organizací, s. 43

1.5.1. Položky zvyšující základ daně

Sdružení jsou podle § 23 odst. 3 písm. a) ZDP povinna zvýšit základ daně o:

- Částky neoprávněně zkracující příjmy.

Příkladem je příjem priznaný v dodatečném daňovém priznání.

- Částky, které nelze zahrnout do daňově uznatelných výdajů.

Jsou to veškeré výdaje, které jsem již uváděla dříve v oddíle výdajů. Konkrétně uvedu náklady na reprezentaci, cestovní náhrady převyšující limit podle zákoníku práce, platba daně z příjmů atd.

- Částky, o které sdružení snížily výsledek hospodaření za předchozí zdaňovací období.

Zvýšení základu daně se projeví ve zdaňovacím období, kdy se oprava nesprávností v účetnictví provede, a tím ovlivní výsledek hospodaření v tomto zdaňovacím období.

Toto ustanovení popisuje situaci, kdy je sestaveno účetnictví a daňové priznání. Po schválení účetní závěrky již nelze znovu otevřít účetní knihy pro dané účetní období, ale sdružení objeví chybu. Tuto chybu lze opravit až v následujícím období. Zasahuje tak do dvou období, do prvního, kde se stala chyba a na jejímž základě byl nesprávně vypočítán základ daně, a do druhého, kde došlo k opravě a základ daně byl tak opět ovlivněn.

1.5.2 Položky snižující základ daně

§ 23 odst. 3 písm. b), c) ZDP vyjmenovává položky, o které poplatníci daně musí nebo mohou základ daně snížit.

Sdružení mají zákonnou povinnost snížit základ daně např. o částky, o které byly nesprávně zvýšeny příjmy. Sdružení si mohou snížit základ daně např. o částky, které nebyly zahrnuty do výdajů, ale podle ZDP je do výdajů zahrnout lze.

1.5.3. Příjmy, které se nezahrnují do základu daně

Jsou to zejména:

- Příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou.²⁴
- Příjmy, které jsou zdaňovány podle tzv. samostatného základu daně.²⁵

²⁴ § 36 z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

²⁵ § 20b z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

- Částky zaúčtované do příjmů, pokud souvisejí s výdaji neuznanými v předchozích zdaňovacích obdobích jako daňově uznatelné výdaje a to maximálně do výše těchto neuznaných výdajů v předchozích zdaňovacích obdobích.²⁶
- Podíl na likvidačním zůstatku nebo vypořádací podíl společníka veřejné obchodní společnosti.²⁷

Sdružení nebude častým společníkem ve V.O.S., ale nelze to vyloučit.

Výdaje související s druhem činnosti, z níž dosažené příjmy nejsou předmětem daně nebo jsou předmětem daně, ale jsou od daně osvobozeny, nelze sčítat s výdaji, které souvisejí s druhem činnosti, z níž dosažené příjmy jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny. Tedy výdaje z nezdaňované činnosti nelze sčítat s výdaji ze zdaňované činnosti. Pro sdružení se jedná o důležité pravidlo, protože sdružení často mají několik hlavních činností i vedlejší hospodářskou činnost.

1.5.4. Položky odčitatelné od základu daně

Sdružení mohou uplatnit tyto odpočitatelné položky:

- odpočet daňové ztráty,²⁸
- 100 % odpočet výdajů vynaložených za zdaňovací období při realizaci projektů výzkumu a vývoje,²⁹
- 30 % odpočet.

(Do konce roku 2004 patřil mezi položky odčitatelné od základu daně reinvestiční odpočet. Od roku 2005 se reinvestiční odpočet přeměnil na možnost zvýšeného odpisu v prvním roce daňového odpisování.)

Odpočet daňové ztráty

Do daňové ztráty se sdružení mohou dostat, pokud výdaje převyšují příjmy.³⁰ Daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí období, lze odečíst od základu daně po dobu nejdéle 5 zdaňovacích období, které bezprostředně následují po období, za které byla daňová ztráta vyměřena.

²⁶ § 23 odst. 4 písm. e) z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

²⁷ § 23 odst. 4 písm. f) z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

²⁸ § 34 odst. 1, 2 z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

²⁹ § 34 odst. 4 a násl. z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

³⁰ Výdaje a příjmy konkretizuje § 23 z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Daňová ztráta vznikne, když při porovnání zdanitelných příjmů a daňově uznatelných výdajů dojde k zápornému výsledku, tedy výdaje byly vyšší než příjmy.

100 % odpočet výdajů vynaložených za zdaňovací období při realizaci projektů výzkumu a vývoje

U sdružení je tato položka odčitatelná od základu daně netypická. Pokud by ji sdružení chtěly uplatnit, jednalo by se pravděpodobně o vedlejší hospodářskou činnost, v rámci níž by výzkum mohl být prováděn.

30 % odpočet

Snížení základu daně uplatněním § 20 odst. 7 ZDP je přiznáno všem typům neziskových organizací. 30 % odpočet od základu daně nemusí být vždy přesnou výší této úlevy, jelikož občanská sdružení mohou základ daně snížit až o 30 %, maximálně však o 1.000.000 Kč. Daňovou úsporu, kterou sdružení získají 30% odpočtem, musí použít na krytí nákladů souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně. Tyto prostředky navíc musí být použity nejpozději ve třech po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích. V případě, že 30 % odpočet činí méně než 300.000 Kč, lze odečíst částku ve výši 300.000 Kč, maximálně však do výše základu daně.

Jakmile sdružení uplatní tzv. 30 % odpočet, je potřeba vyčíslit daňovou úsporu. Daňová úspora se vypočítá jako součin hodnoty 30 % odpočtu a sazby daně podle § 21 odst. 1 ZDP. Je to tedy částka, kterou sdružení ušetří za nezaplacenou daň z hodnoty odečteného 30 % odpočtu. Příklad: základ daně před odpočtem 1.000.000 Kč, 30 % odpočet je 300.000 Kč, daňová úspora bude pro rok 2011 (při 19 % sazbě daně z 300.000 Kč) 57.000 Kč.

30% odpočet považuji za jednu z největších pomoci a úlev pro sdružení. Na druhou stranu je škoda, že se zároveň jedná o jednu z mála skutečných výhod, které sdružením usnadňují jejich fungování a existenci vůbec.

1.6. Slevy na dani

Slevy na dani snižují již vypočítanou daňovou povinnost. Kromě investičních pobídek,³¹ které jsou určeny převážně pro podnikatelské subjekty a které tudíž nebudou častým jevem u občanských sdružení, je u sdružení reálnější využití slevy na dani v podobě zaměstnávání osob se zdravotním postižením.

Výše slevy je v § 35 ZDP stanovena na:

- Částku 18.000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením, s výjimkou zaměstnanců s těžším zdravotním postižením a na poměrnou část z této částky, je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců desetinné číslo.
- Částku 60.000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením a na poměrnou část z této částky, je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců desetinné číslo.
- Polovinu daně, pokud zaměstnává nejméně 25 zaměstnanců a podíl zaměstnanců, kteří jsou osobami se zdravotním postižením, činí více než 50 % průměrného ročního přepočteného počtu všech zaměstnanců.

Pro samotný výpočet slevy se používá průměrný přepočtený počet zaměstnanců se zdravotním postižením, průměrný přepočtený počet zaměstnanců s těžším zdravotním postižením a průměrný přepočtený počet všech zaměstnanců u zaměstnavatele. Za každou skupinu zaměstnanců se vypočítá samostatný průměrný přepočtený počet jako podíl celkového počtu hodin, který těmto zaměstnancům vyplývá z rozvržení pracovní doby nebo z individuálně sjednané pracovní doby po dobu trvání pracovního poměru v období, za které se podává daňové přiznání, a celkového ročního fondu pracovní doby připadajícího na jednoho zaměstnance pracujícího na plnou pracovní dobu.

Pro názornost viz. příklad:

Zaměstnavatel - občanské sdružení - má 2 zaměstnance se zdravotním postižením a 1 s těžším zdravotním postižením.

Počet zaměstnanců podle zdrav. postižení	Týdenní pracovní doba za jednoho zaměstnance	Hodiny podle rozvržení pracovní doby	Hodiny podle rozvržení pracovní doby za skupinu
2 (zdrav. post.)	40	2024	4048
1 (těžší zdr. post.)	20	1012	1012

³¹ § 35a z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Průměrný přepočtený počet zaměstnanců se zdravotním postižením = počet hodin za tyto zaměstnance / fond pracovní doby v roce 2010

$$\Rightarrow 4048 / 2024 = 2$$

Sleva na dani za tyto zaměstnance = přepočtený počet zaměstnanců se zdravotním postižením x částka 18.000 Kč

$$\Rightarrow 2 \times 18.000 = 36.000 \text{ Kč}$$

Průměrný přepočtený počet zaměstnanců s těžším zdravotním postižením = počet hodin za tyto zaměstnance / fond pracovní doby v roce 2010

$$\Rightarrow 1012 / 2024 = 0,5$$

Sleva na dani za tyto zaměstnance = přepočtený počet zaměstnanců s těžším zdravotním postižením x částka 60.000 Kč

$$\Rightarrow 0,5 \times 60.000 = 30.000 \text{ Kč}$$

Pro úplnost uvedu, že z historického hlediska byla sleva na dani poskytována na pořízení registrační pokladny. Tuto slevu bylo možné uplatnit pouze pro rok 2006 a to pro osoby, které je musely vést podle zákona o registračních pokladnách. Těmito osobami na základě živnostenského oprávnění byli provozovatelé maloobchodu nebo hostinské činnosti.³²

1.7. Výpočet daně

Daň z příjmů právnických osob se vypočítá sazbou 19 % ze základu daně, který byl snížen o položky odčitatelné od základu daně a o snížení základu daně.³³ Základ daně pro účely výpočtu daně se zaokrouhluje na celé tisícikoruny dolů.

Sazba daně u samostatného základu daně činí pro rok 2011 15 % ze samostatného základu daně, který se zaokrouhluje na tisícikoruny dolů.³⁴

Daň je splatná do konce lhůty pro podání daňového přiznání.

Jestliže daňová povinnost přesáhne 30.000 Kč, je poplatník povinen platit v dalším zálohovém období zálohy na daň. Zálohové období začíná prvním dnem po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání a končí posledním dnem lhůty pro podání daňového přiznání za následující zdaňovací období.

³² STUHLÍKOVÁ, Helena- KOMRSKOVÁ, Sofia. Zdaňování neziskových organizací, s. 75

³³ podle § 20 odst. 7 z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

³⁴ podle § 20b z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Daňová přiznání jsou sdružení povinna podat do konce 3. měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období, nebo do konce 6. měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období, pokud byl ke zpracování a podání daňového přiznání zplnomocněn daňový poradce. Plná moc daňového poradce musí být uložena u správce daně ještě před uplynutím neprodloužené lhůty.

1.8. Zdaňovací období

Jakmile sdružení vznikne dnem registrace stanov na Ministerstvu vnitra ČR, stává se poplatníkem daně z příjmů právnických osob. Obdobně to platí pro organizační složky se samostatnou právní subjektivitou, jejichž den vzniku je určen v rozhodnutí příslušného orgánu sdružení o zřízení této složky. V praxi se sdružení stávají poplatníkem, jakmile dosahují zdanitelných příjmů.

Daňová povinnost je úzce spojena s obdobím, za které se daňová povinnost sleduje a počítá. Sdružení mají hned několik variant zdaňovacího období:

- kalendářní rok,
- hospodářský rok, který je vymezen v zákoně o účetnictví jako dvanáct měsíců nepřetržitě po sobě jdoucích. Hospodářský rok začíná prvním dnem některého kalendářního měsíce s výjimkou ledna,
- účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců.³⁵

Kromě názvu zdaňovací období se můžeme setkat i s pojmem „období, za které je podáváno daňové přiznání“. Je to pojem, který se používá pro případy, kdy poplatník přechází z kalendářního roku na rok hospodářský nebo naopak a toto období je kratší než 12 měsíců.

Konec zdaňovacího období je roven zániku sdružení, ať už je zánik dobrovolný nebo nucený.

1.9. Ukončení činnosti sdružení z pohledu ZDP

Proces ukončení činnosti sdružení je upraven v obchodním zákoníku. Z hlediska ZDP jsou povinnosti sdružení při ukončení jeho činnosti spojeny s pravidly pro podání daňového přiznání.

³⁵ § 17a písm. d) z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Pokud sdružení ukončuje svou činnosti likvidací, provede ke dni ukončení činnosti účetní závěrku a daňové přiznání podá nejpozději do konce následujícího měsíce. Po skončení likvidace podá likvidátor daňové přiznání za uplynulou část zdaňovacího období a to do konce následujícího měsíce.

Jestliže sdružení ukončí svou činnost konkurzem, podá nejpozději do 30 dnů ode dne účinnosti prohlášení konkurzu přiznání za uplynulou část zdaňovacího období. Daňové přiznání se podává v průběhu konkurzu každoročně. Následně je potom daňové přiznání podáno ke dni, ke kterému insolvenční správce sestaví konečnou zprávu za uplynulou část zdaňovacího období.

2. Daň z příjmů fyzických osob

Právní úpravu daně z příjmů fyzických osob obsahuje, stejně jako v případě daně z příjmů právnických osob, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). V této kapitole není mým cílem vyčerpávajícím způsobem vysvětlit problematiku daně z příjmů fyzických osob. Po vysvětlení základních principů zdaňování fyzických osob se zaměřím na výklad povinností, které musí plnit sdužení, jako plátce daně z příjmů fyzický osob.

2.1. Poplatník daně z příjmů fyzických osob

Poplatníkem daně z příjmů fyzických osob je vždy fyzická osoba. To znamená, že sdužení jako právnická osoba není poplatníkem této daně. U poplatníka daně se sleduje, zda má bydliště na území České republiky, nebo zda se zde obvykle zdržuje. Pokud tuto podmínku poplatník daně splní, má daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Takový typ poplatníka daně se označuje rezident.³⁶ Ostatní poplatníci, kteří se mezi rezidenty zařadit nedají, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky.

Pro občanská sdužení má rezidence svůj význam. Např. při vyplácení odměn zahraničním hráčům nebo rozhodčím, u kterých je nutné právě podmínky rezidentství sledovat.

2.2. Předmět daně z příjmů fyzických osob

Podle § 3 odst. 1 ZDP jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob:

- a) příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků,
- b) příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti,
- c) příjmy z kapitálového majetku,

³⁶ ZDP uvádí také podmínky rezidence. Bydlištěm na území České republiky míní ZDP místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat. Za obvykle se zdržující osoby na území České republiky ZDP považuje ty, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích.

- d) příjmy z pronájmu,
- e) ostatní příjmy.

Za příjem je považována peněžní i nepeněžní forma, která byla dosažena i vzájemnou směnou.

§ 4 odst. 1 ZDP taxativně vyjmenovává příjmy, které jsou osvobozeny od daně. V prostředí občanských sdružení jsou nejběžnější tyto příjmy, které jsou osvobozeny od daně:

- Ceny z veřejných soutěží, z reklamních soutěží nebo z reklamních slosování, pokud se nejedná o spotřebitelskou loterii podle zákona o loteriích a jiných podobných hrách, ceny ze sportovních soutěží v hodnotě nepřevyšující 10.000 Kč s výjimkou ceny ze sportovní soutěže u poplatníků, u nichž je sportovní činnost podnikáním, a ocenění v oblasti kultury podle zvláštních právních předpisů.
- Podpory a příspěvky z prostředků občanských sdružení. Osvobozeny nejsou podpory a příspěvky přijaté jako náhrada za ztrátu příjmu.

2.3. Příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků

Občanská sdružení jako zaměstnavatelé na základě poměru vycházejícího z pracovní smlouvy nebo poměrů mimo pracovní smlouvy (např. dohoda o provedení práce nebo pracovní činnosti) se s příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků setkávají jako jejich plátcí. Poplatníkem daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků je zaměstnanec.

Sdružení vyplácejí dva druhy příjmů ze závislé činnosti:

- příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního nebo obdobného poměru, v nichž je zaměstnanec (poplatník) při výkonu práce pro zaměstnavatele (plátce) povinen dbát jeho příkazů,
- odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob.

Při zdaňování příjmů ze závislé činnosti je plátce daně povinen dodržovat následující zásady:

1. Příjmy z pracovněprávního a obdobného poměru, které nepřesahují 5.000 Kč u téhož zaměstnavatele v jednom kalendářním měsíci a zaměstnanec nepodepsal prohlášení k dani, se zdaňují zvláštní sazbou daně 15 %. Obdobný postup lze použít i pro funkční požitky.³⁷

³⁷ § 6 odst. 4 z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

2. U zaměstnance, který používá bezplatně motorové vozidlo od zaměstnavatele pro služební i soukromé účely, se považuje za příjem zaměstnance částka ve výši 1 % vstupní ceny vozidla za každý započatý kalendářní měsíc poskytnutí vozidla.³⁸
3. Za příjmy ze závislé činnosti se nepovažují a předmětem daně nejsou podle § 6 odst. 7 ZDP:
 - Náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti do výše stanovené nebo umožněné zákoníkem práce a hodnota bezplatného stravování poskytovaná zaměstnavatelem při pracovní cestě. Jiné a vyšší náhrady, než stanoví zákoník práce, jsou zdanitelným příjmem.
 - Hodnota osobních ochranných pracovních prostředků, pracovních oděvů, obuvi atd.
 - Částky přijaté zaměstnancem zálohově od zaměstnavatele nebo částky, kterými zaměstnavatel hradí zaměstnanci prokázané výdaje.
 - Náhrady za opotřebení vlastního nářadí, zařízení a předmětů, které jsou potřebné pro výkon práce.
4. Od daně z příjmů ze závislé činnosti jsou také osvobozeny:³⁹
 - Částky vynaložené zaměstnavatelem na doškolování zaměstnanců, které souvisí s podnikáním zaměstnavatele.
 - Hodnota stravování, které je poskytováno jako nepeněžní plnění zaměstnavatele zaměstnanci ke spotřebě na pracovišti.
 - Hodnota nealkoholických nápojů, které jsou poskytovány jako nepeněžní plnění.
 - Nepeněžní plnění, poskytované zaměstnavatelem např. z fondu kulturních a sportovních potřeb na využívání rekreačních, zdravotnických a vzdělávacích zařízení nebo tělovýchovných a sportovních zařízení nebo ve formě příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce. Jde-li však o poskytnutí rekreace, včetně zájezdů, je u zaměstnance z hodnoty nepeněžního plnění od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 20.000 Kč za kalendářní rok. Toto osvobození se vztahuje i na plnění poskytnutá rodinným příslušníkům zaměstnance. Pro sružení je toto osvobození dobře uplatnitelné, pokud poskytují příspěvky na kulturní nebo sportovní akce svým zaměstnancům i jejich rodinným příslušníkům.

³⁸ § 6 odst. 6 z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

³⁹ § 6 odst. 9 z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

- Hodnota nepeněžitých darů do úhrnné výše 2.000 Kč ročně u každého zaměstnance.
- Peněžní zvýhodnění plynoucí zaměstnancům v souvislosti s poskytováním bezúročných půjček nebo půjček s úrokem nižším, než je obvyklá výše úroku, jedná-li se o návratné půjčky poskytnuté zaměstnanci na bytové účely do výše 100.000 Kč nebo k překlenutí tíživé finanční situace do výše 20.000 Kč a u zaměstnance postiženého živelní pohromou do výše 1.000.000 Kč na bytové účely a do výše 200.000 Kč k překlenutí tíživé finanční situace.
- Příspěvek zaměstnavatele na penzijní pojištění se státním příspěvkem, poukázaný na účet jeho zaměstnance u penzijního fondu, maximálně však do výše 24.000 Kč ročně u téhož zaměstnavatele.

Vedle zdaňování příjmů ze závislé činnosti je pro občanská sdružení důležité i zdaňování příjmů z funkčních požitků. Mezi funkční požitky řadíme také odměny za výkon funkce v občanských sdruženích. Pro zdaňování příjmů z funkčních požitků platí obdobné zásady jako u zdaňování příjmů ze závislé činnosti.

2.4. Ostatní příjmy

Sdružení se kromě příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků mohou setkat ještě s dalšími typy příjmů. ZDP je označuje jako ostatní příjmy a jsou to ty, které nespádají do následujících kategorií:

- příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky,
- příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti,
- příjmy z kapitálového majetku,
- příjmy z pronájmu.

V oblasti občanských sdružení je běžně dosahováno těchto příjmů, které se řadí mezi ostatní příjmy a zákon je jmenovitě vyjmenovává:

- příjmy z příležitostných činností nebo z příležitostného pronájmu movitých věcí, včetně příjmů ze zemědělské výroby, která není provozována podnikatelem,
- ceny z veřejných soutěží, ze sportovních soutěží a ceny ze soutěží, v nichž je okruh soutěžících omezen podmínkami soutěže anebo jde o soutěžící vybrané pořadatelem soutěže.

U dalších zákonem vyjmenovaných typů ostatních příjmů není uplatnění pro sdružení příliš častým úkazem. Např. příjmy z převodu účasti na společnosti s ručením omezeným.

Mezi ostatní příjmy se řadí i následující případy, které jsou typické pro oblast sportovních klubů:

- Příjmy rozhodčích, trenérů apod.

Pokud jejich úhrn u jednoho poplatníka nepřesáhne za zdaňovací období 20.000 Kč, jedná se o příjem osvobozený od daně. U tohoto příjmu není sdružení plátcem daně. Zdanění je povinen provést samotný poplatník, tedy rozhodčí nebo trenér. U funkce trenéra může být sjednána i pracovní smlouva nebo dohoda o provedení práce a potom by tyto příjmy byly zdaněny standardním způsobem podle pravidel o zdanění příjmů ze závislé činnosti. Pro funkci rozhodčího není stejná varianta možná, protože smyslem pracovní smlouvy nebo dohody je plnit pokyny zaměstnavatele. Rozhodčí se má ovšem řídit jen sportovními pravidly.

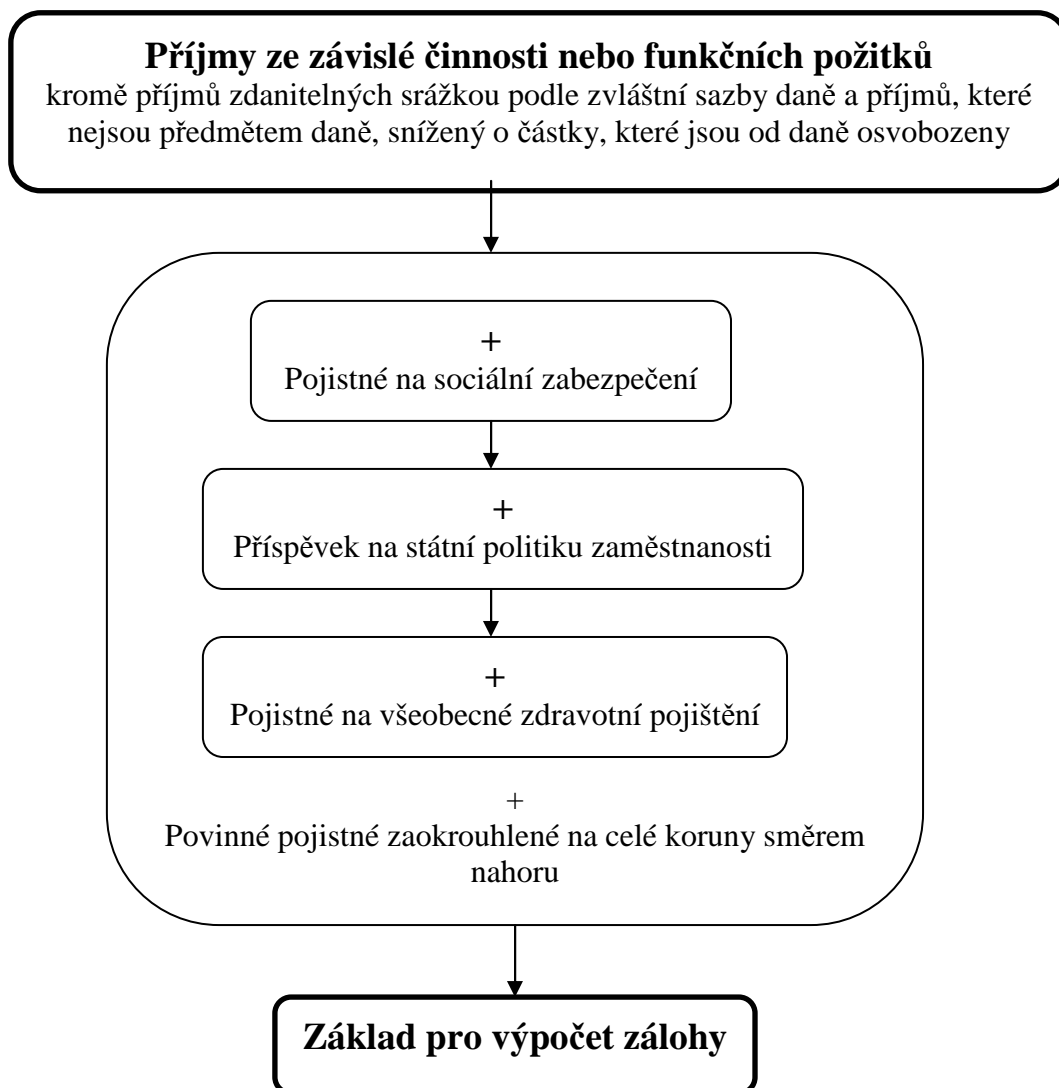
- Výhry ze sportovních soutěží.

Od daně jsou osvobozeny výhry nebo ceny do výše 10.000 Kč. Toto osvobození se vztahuje pouze na fyzické osoby, které sportovní činnost nevykonávají jako předmět podnikání. Osvobození od daně mohou uplatnit pouze amatérští sportovci.

Při aplikaci osvobození od daně u výher do výše 10.000 Kč mohou vznikat problémy. Závodník se zúčastní jednoho závodu, který je součástí série závodů a zároveň Mistrovstvím republiky. Za vítězství v tomto závodě obdrží 5.000 Kč, zároveň za titul Mistra republiky obdrží 9.000 Kč. Dále při celkovém součtu bodů se stane vítězem celé série a získá cenu 10.000 Kč. V praxi, pokud sportovec umístěním v jednom závodě obdrží odměnu v jedné soutěži (vítězství v jednom díle série závodů) a zároveň i v druhé soutěži (mistrovství republiky), které se konaly zároveň na jednom místě, ve stejný čas apod., potom i výše cen musí být posuzována společně. V našem případě je celková výše výhry, kterou závodník obdržel, 11.000 Kč. Daní se částka, která přesáhne 10.000 Kč. Co se týká ceny za celkové vítězství v seriálu závodů, tak se výše ceny posuzuje odděleně. Protože zde není místní ani časová jednotnost celé série a jednotlivých závodů, který se každý koná na jiném místě a v jiný čas, je výhra za umístění v sérii závodů vždy samostatnou cenou za samostatnou soutěž (v našem případě 10.000 Kč jako samostatně posuzovaná výhra).

2.5. Plátce daně

Občanské sdružení jako zaměstnavatel vyplácí částky, které jsou předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků zaměstnancům. Povinností zaměstnavatele je z těchto částek vybírat a platit zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků, která se vypočítá ze základu pro výpočet zálohy za kalendářní měsíc nebo zúčtovací období. Základ pro výpočet zálohy se stanoví následujícím způsobem:



Výše zálohy je 15 % za kalendářní měsíc.

Není žádný rozdíl mezi zaměstnancem sdružení a zaměstnancem u podnikající osoby. Po vypočítání zálohy na daň může zaměstnanec podnikatelské i neziskové sféry uplatnit tytéž slevy na dani a daňová zvýhodnění.⁴⁰

⁴⁰ § 35ba a § 35c z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

3. Daň z přidané hodnoty

Institut daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) prošel od svého zakotvení do právního řádu České republiky v roce 1993 řadou změn a ty poslední byly významně ovlivněny evropskými směrnici.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) rozděluje subjekty na podnikatelské, které se zaměřují na hospodářský výsledek, státní, které obhospodařují věci veřejného zájmu, a neziskové - tedy ty, které nebyly zřízeny za účelem podnikání, neboli neziskové organizace. Toto vymezení neziskové organizace je nedostatečné a proto se při aplikaci ZDPH na neziskové organizace používá jasnější a přesnější výklad neziskového sektoru podle ZDP, který neziskové organizace vymezuje jako subjekty, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání a dále odkazuje na ustanovení obchodního zákoníku, které vysvětluje, co se rozumí pod pojmem podnikání.⁴¹ Vychází se z úvahy, že zákonodárce měl namysli tentýž neziskový subjekt v obou zákonech.⁴²

3.1. Osoby povinné k dani

Osoby povinné k dani jsou subjekty, které samostatně uskutečňují ekonomickou činnost. Uskutečňování ekonomické činnosti lze vymezit jako:

- soustavnou činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby,
- soustavné využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů.

Toto je samozřejmostí pro podnikatelské subjekty, které za podnikatelským účelem byly založeny, ale neplatí to vždy pro občanská sdružení, jejichž založení nebo zřízení není za účelem podnikání. Tento fakt ovšem ekonomickou činnost sdružení nevylučuje a pokud sdružení podnikají, jsou osobou povinnou k dani.

Je-li sdružení osobou povinnou k dani, neznamená to, že je také plátcem DPH. Plátcem DPH se osoba povinná k dani stává, jakmile její obrat přesáhne 1.000.000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Pokud není dosaženo obratu 1.000.000 Kč, osoba povinná k dani je osvobozena od uplatňované daně a není plátcem DPH.

⁴¹ více str. 18

⁴² HUDCOVÁ, Zdenka a kol. Aktuální otázky vybraných institutů práva neziskového sektoru, s.168. a násled.

Pojem obrat se díky novele ZDPH s účinností od 1.1.2009 zjednodušil. Novela obrat vykládá jako souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží, převod nemovitosti a poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za:

- zdanitelné plnění,
- plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně,
- plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně u finančních činností,⁴³ pojišťovacích činností,⁴⁴ převodů a nájmu za pozemky, stavby, byty, nebytové prostory.⁴⁵ Nezahrnuje to úplaty z těchto činností, pokud jsou pouze doplňkové, uskutečňované příležitostně.

Do obratu se nezahrnuje úplata z prodeje hmotného majetku a odpisovaného nehmotného majetku nebo pozemků, které jsou dlouhodobým hmotným majetkem. Sdružení do obratu ještě navíc nezahrnují plnění, která jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně, což jsou:

- poskytnuté služby jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy sdružení. Zákon dále uvádí, že takto poskytované služby nesmí narušovat hospodářskou soutěž. Běžná sdružení na oblastní úrovni by ovšem tuto otázku, dle mého názoru, neměla řešit jako problém, jelikož v praxi by se muselo jednat o velký objem služeb, které by sdružení svým členům musela poskytovat, aby tím narušila hospodářskou soutěž,
- poskytované služby, které úzce souvisí se sportem nebo tělesnou výchovou občanských sdružení, osobám, které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost,
- poskytnutí kulturních služeb a dodání zboží úzce související s činností občanského sdružení.

Překročit milionový obrat, to je pro většinu sdružení nedosažitelná podmínka a proto se povinnosti stát se plátcem DPH nemusí obávat. Podle § 94 odst. 6 ZDPH se osoba povinná k dani může stát plátcem DPH, pokud hodnota nákupu zboží z jiného členského státu překročí 326.000 Kč bez daně za jeden kalendářní rok. Do této částky se nezapočítává hodnota nového dopravního prostředku a hodnota zboží podléhající spotřební dani. Plátce DPH je povinen priznat a zaplatit daň z pořízeného zboží, jehož hodnota přesáhla 326.000 Kč.

⁴³ § 54 z. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

⁴⁴ § 55 z. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

⁴⁵ § 56 z. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

§ 94 odst. 6 ZDPH nemusí mít vždy tak jasný výklad. Mnou oslovený daňový poradce a zaměstnanec finančního úřadu Ostrava byli přesvědčeni, že tento paragraf se nevztahuje na české subjekty, ale na netuzemské osoby, které v Čechách zboží pořizují a jsou povinny se proto na českém území přihlásit jako plátcí daně, jakmile překročí finanční limit. Finanční ředitelství v Praze a Ostravě nakonec uvedlo aplikaci tohoto paragrafu na pravou míru.

To ovšem není jediná nejasnost, na kterou může plátcce narazit. Zákon totiž hovoří o hodnotě zboží bez daně, ale nekonkretizuje, jestli je myšlena daň česká nebo daň státu, odkud je zboží pořízeno. Důležitost daně, která se odečítá od hodnoty pořízeného zboží ukáží na příkladu: Sportovní klub stolního fotbalu není plátcem DPH a nakupuje v rámci své ekonomické činnosti stolní fotbal v Polsku s DPH, tam označované jako VAT, ve výši 22%. Plátcem se klub stává dnem, kdy nákup zboží přesáhne 326.000 Kč bez daně. Pokud bychom od hodnoty zboží odečítali českou daň ve výši 20%, klub by se stal plátcem daně 20. září 2010, pokud bychom odečítali polský VAT 22%, stal by se plátcem později, až 5. října 2010. Metodici Finančního ředitelství Ostrava vyložili toto ustanovení o hodnotě zboží bez daně tzv. eurokonformně a ve prospěch plátcce, tedy odečítat se má daň státu, ze kterého je zboží pořízeno. V našem případě se tedy bude odčítat polská daň. To může mít několik důsledků. Jednak se sportovní klub registruje jako plátcce DPH až v říjnu a daňové přiznání se tak podává až za IV. kvartál roku 2010, dále za veškeré příjmy klubu získané jeho ekonomickou činností se odvádí DPH 20% až od 5. října 2010.

3.2. Předmět daně

Sdružení, které jako osoba povinná k dani provádí plnění za úplatu v tuzemsku, se musí zaměřit na následující plnění, která jsou předmětem DPH:

- dodání zboží nebo převod nemovitosti,
- poskytování služeb.

Dalším plněním podléhajícím dani je pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za úplatu a dovoz zboží. Dovozem zboží je dodání zboží do tuzemska ze třetích zemí mimo EU.

3.3. Plátce daně a registrace k dani

Sdružení se stává plátcem daně, pokud je osobou povinnou k dani,⁴⁶ se sídlem v České republice a buď její obrat přesahuje 1.000.000 Kč za 12 kalendářních měsíců nebo hodnota jím nakoupeného zboží z jiného členského státu přesáhne 326.000 Kč bez daně za běžný kalendářní rok. Jestli se sdružení stává plátcem podle obratu nebo nákupu, má zásadní význam pro datum vzniku plátce DPH.

Pokud dochází k registraci na základě překročení milionového obratu, plátcem se sdružení stává od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém sdružení překročilo stanovený obrat. Vzniká povinnost registrovat se k dani na základě podané přihlášky k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém byl milionový limit překročen. Pro názornost:

- 23. března sdružení překročí zákonem stanovený limit.
- Nejpozději do 15. dubna musí sdružení podat přihlášku k registraci plátce DPH. Pokud by na 15. duben nepřipadal pracovní den, potom lhůta pro podání přihlášky k registraci vyprší nejbližší následující pracovní den.
- K 1. červnu se sdružení, jako osoba povinná k dani, stává plátcem DPH.

Pokud sdružení neplní svou zákonnou povinnost k registraci, stává se plátcem DPH dnem, který je uvedený na rozhodnutí o registraci. Tyto úkony provádí správce daně, jakmile se o nesplnění povinnosti dozví. Sdružení se dále vystavuje sankci ve výši až 10 % z příjmů nebo výnosů za zdanitelná plnění za dobu, odkdy se mělo stát plátcem DPH do data registrace podle rozhodnutí.⁴⁷

V případě, že se sdružení stává plátcem na základě překročení limitu hodnoty pořízeného zboží v jiném členském státě EU, je plátcem ihned v den překročení tohoto limitu, ačkoliv ještě nemá osvědčení o registraci. Opět názorně:

- 23. března sdružení překročí zákonem stanovený limit a okamžitě se tak stává plátcem DPH ze zákona.
- Do 15 dnů od 23. března je sdružení povinno podat přihlášku k registraci. (Registrace v tomto případě může vyvolat dojem dodatečného potvrzení již vzniklého stavu ze zákona).

⁴⁶ viz. oddíl 3.1. str. 37

⁴⁷ § 98 odst. 1 z. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Výše zmíněná sankce až 10% z příjmů nebo výnosů za zdanitelná plnění za dobu, odkdy se sdružení mělo stát plátcem do data registrace, se nevztahuje na registraci z důvodu překročenému limitu hodnoty pořízeného zboží v jiném členském státě EU.⁴⁸

U sdružení není vyloučena ani dobrovolná registrace k dani, pokud splňují podmínky osoby povinné k dani, i když jejich obrat nepřesáhl 1.000.000 Kč za 12 kalendářních měsíců. Přihlášku k registraci mohou podat kdykoliv a plátcem DPH se tak sdružení stávají ode dne účinnosti v rozhodnutí o registraci.

Registraci lze zrušit splněním následujících podmínek:

- uplynul 1 rok od data účinnosti rozhodnutí o registraci a zároveň,
- obrat sdružení nepřekročil 1.000.000 Kč za posledních 12 kalendářních měsíců (pokud registrace proběhla na základě překročení obratu),
- nákup zboží z jiného členského státu nepřesáhl 326.000 Kč za poslední běžný kalendářní rok (pokud registrace proběhla na základě překročení limitu hodnoty nakoupeného zboží).

Registraci může zrušit správce daně za podmínek:

- plátce neuskutečnil bez udání důvodů žádné zdanitelné plnění po dobu 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců,
- plátce nesplnil povinnosti vyplývající pro něj ze ZDPH,
- plátce přestal být osobou povinnou k dani.

3.4. Osoby identifikované k dani

Sdružení, které není osobou povinnou k dani, se může stát osobou identifikovanou k dani, jestliže nevykonává ekonomickou činnost a pořizuje zboží z jiného členského státu EU a hodnota pořízeného zboží v běžném kalendářním roce překročí 326.000 Kč bez daně.⁴⁹

Sdružení vykonávající pouze neziskovou činnost se stane osobou identifikovanou k dani, jakmile nákup zboží z členského státu EU přesáhne limit 326.000 Kč bez daně. Pro sdružení to znamená povinnost podat přihlášku k registraci nejpozději do 15 dní ode dne překročení zákonného limitu. Např. sportovní zboží má často vysokou pořizovací hodnotu a proto si převážně sportovní kluby musí hlídat limit 326.000 Kč.

Osoba identifikovaná k dani je povinna přiznat a zaplatit daň, jestliže je kupujícím, kterému bylo dodáno zboží formou třístranného obchodu. § 17 odst. 1 ZDPH definuje třístranný

⁴⁸ § 94 odst. 6 a § 98 odst. 1 z. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

⁴⁹ § 96 odst. 1 z. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

obchod jako obchod, který uzavřou tři osoby registrované k dani ve třech různých členských státech a předmětem obchodu je dodání téhož zboží mezi těmito třemi osobami s tím, že zboží je přímo odesláno nebo přepraveno z členského státu prodávajícího do členského státu kupujícího.

Osoba identifikovaná k dani může registraci zrušit, pokud splní následující podmínky:

- uplynuly 2 roky od data účinnosti rozhodnutí o registraci a zároveň
- hodnota pořízeného zboží v běžném roce nepřekročila částku 326.000 Kč bez daně a tuto částku nepřekročila ani v roce předcházejícím.

Registraci může zrušit správce daně za podmínek:

- uplynuly 2 roky od data účinnosti registrace,
- nevznikla povinnost přiznat a zaplatit daň za poslední 2 roky,
- osoba identifikovaná k dani začala provozovat ekonomickou činnost a správce daně tak provedl registraci plátce DPH,
- sdružení se stane členem skupiny (skupinou je pro účely ZDPH skupina spojených osob se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v České republice, která je registrována jako plátce).

3.5. Výpočet, sazba a osvobození od daně

Výpočet daně se odvíjí od základu daně, kterým je úhrada s daní nebo cena bez daně. Sdružení tedy mohou vycházet při výpočtu DPH např. u dodání zboží, převodu nemovitosti a poskytnutí služeb ze základu daně:⁵⁰

1. z peněžní částky za zdanitelná plnění bez daně,
2. z ceny za zdanitelná plnění včetně daně.

Ad. 1. Daňová povinnost = základ daně x sazba DPH / 100

Ad. 2. Daňová povinnost = základ daně x přepočítaný koeficient pro příslušnou sazbu daně

(Koeficient = sazba DPH / (100 + sazba DPH))

Sazba daně pro zdanitelná plnění nebo přijaté úplaty je:

- 20 % ... základní sazba
- 10 % ... snížená sazba.

⁵⁰ BAKEŠ, Milan- KARFÍKOVÁ, Marie a kol. Finanční právo, s. 179

Základní sazba daně se uplatňuje např. pro:

- zboží,
- služby,
- převod nemovitostí,
- dodání zboží, pořízení zboží z jiného členského státu EU a dovoz zboží.⁵¹

Snížená sazba daně se uplatňuje např. u dovozu uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností. Kompletní seznamy zboží a služeb jsou obsahem příloh ZDPH.

V praxi občanských sdružení dochází k situacím, že nejsou schopny posoudit, jestli zdanitelné plnění zařadit pod základní sazbu daně nebo pod sníženou sazbu. Pro tyto případy mají sdružení možnost požádat Ministerstvo financí o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, zda je zdanitelné plnění správně zařazeno pod sazbu daně.

V oddílech 8 a 9 ZDPH jsou vyjmenována zdanitelná plnění podléhající DPH a tvořící součást zdanitelného obratu, podle něhož se posuzuje povinnost registrace plátce DPH, která jsou osvobozena od daně. Původ osvobození od daně lze spatřovat v problému přesného stanovení výše základu daně nebo ve společenské prospěšnosti, jako jsou např. zdravotnické služby a zboží.

Pokud budou naplněny zákonné podmínky, jsou pro sdružení bez nároku na odpočet daně od daně osvobozena např. následující plnění:

- poskytnuté služby jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy sdružení,⁵²
- poskytované služby, které úzce souvisí se sportem nebo tělesnou výchovou občanských sdružení, osobám, které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost,
- poskytnutí kulturních služeb a dodání zboží úzce související s činností občanského sdružení.

S nárokem na odpočet daně jsou osvobozena od daně např. tato plnění:

- dodání zboží do jiného členského státu EU,
- pořízení zboží z jiného členského státu EU,
- vývoz zboží,
- poskytnutí služby do třetí země.

⁵¹ Dovozy zboží vysvětluje § 20 z. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

⁵² viz. případné narušení hospodářské soutěže v oddíle 3.1. str. 38

4. Silniční daň

Další daňové povinnosti nejen pro sružení vyplývají ze zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční (dále jen „ZDS“).

Sružení jako provozovatel nebo vlastník vozidla registrovaného v České republice v registru vozidel je **poplatníkem silniční daně**.

Pokud sružení působí jako zaměstnavatel a vyplácí cestovní náhrady zaměstnanci za používání nákladního vozu, což jsou vozy označení v technickém průkaze N1 a výše, není poplatníkem sružení ale zaměstnanec. Do kategorie N1 spadají i osobní vozy s mřížkou, která odděluje zavazadlový prostor, čehož zaměstnavatelé často zneužívají. Pokud zaměstnanec užívá vozidlo pro soukromou výdělečnou činnost, tak poplatníkem silniční daně není sružení ale zaměstnanec.

Sružení, která jsou typickým subjektem nezaloženým za účelem podnikání, se stávají poplatníkem daně u těch vozidel, která užívají ke své zdaňované hospodářské činnosti. Má osobní zkušenost vypovídá o komplikacích, které při plnění tohoto pravidla mohou nastat. Aby sružení nebylo povinno platit silniční daň, musí vozidlo užívat pouze pro tu neziskovou činnost, u které není dosahováno zdanitelných příjmů. V praxi to znamená, že si sružení musí udělat přehled svých příjmů z neziskové činnosti a položku po položce zjišťovat, zda jízdou autem nedosáhne zdanitelných příjmů. Pokud je vozidlo užíváno pro vedlejší hospodářskou činnost, bude se vždy jednat o dosahování zdanitelných příjmů a sružení je povinno silniční daň odvést. Sružení je vždy poplatníkem daně, pokud je vlastníkem vozidel s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny, která jsou určena výlučně k přepravě nákladů.

Předmětem daně nejsou např. speciální pásové automobily, zemědělské a lesnické stroje. Jedná se o typy vozidel, které jsou značně mimo hlavní zaměření sružení. Sružení ovšem mohou využít § 2 odst. 2 písm. b) ZDS, který vylučuje z předmětu daně vozidla s přidělenou zvláštní registrační značkou. Jedná se mimo jiné o vozidla historická a sportovní, kterým byl vydán průkaz historického nebo sportovního vozidla. To znamená, že historická a sportovní vozidla, ať už jsou nebo nejsou používána k dosahování zdanitelných příjmů, nejsou předmětem silniční daně.

Osvobození od silniční daně se vztahuje na vozidla ozbrojených sil, civilní obrany nebo diplomatických misí. Nejedná se o typy vozidel, které by sružení běžně vlastnily. Do kategorie osvobození od daně lze dále zařadit vozidla s elektromotory (např. golfový vozík), hybridními motory nebo motory na plyn.

Myslím si, že zvláště pro sdružení založená za neziskovým účelem, by měly být vyjmuty z předmětu daně nebo alespoň od daně osvobozeny vozidla speciálně upravená na přepravu osob s tělesným postižením, jako jsou vozíčkáři.

Sazba daně činí 1.200 - 4.200 Kč, což není vysoká částka, ale u některých větších vozidel nebo s rostoucím počtem náprav a hmotnosti se může daň vyšplhat až k 50.400 Kč za rok.

Snížená sazba daně se týká pouze tzv. ekologických vozidel, která splňující EURO normy pro emise.

5. Daň z nemovitostí

Podle § 1 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí (dále jen „ZDN“) tvoří tuto daň:

- daň z pozemků,
- daň ze staveb.

Následující výklad daně z nemovitostí jsem zaměřila pouze na ty prvky daňově právního vztahu, které jsou specifické pro oblast sdružení.

5.1. Daň z pozemků

Sdružení se stávají **poplatníkem daně** z pozemků, pokud jsou vlastníkem pozemku. Dále se sdružení mohou stát poplatníkem daně, pokud jsou nájemcem⁵³ nebo uživatelem pozemku a splnění další zákonem dané podmínky. Sdružení jako uživatel pozemku je poplatníkem daně např. u pozemků, jejichž majitel není znám.

Předmětem daně z pozemků jsou pouze pozemky na území České republiky, které jsou vedeny v katastru nemovitostí.

§ 4 odst. 1 písm. f) ZDN přímo uvádí sdružení občanů jako subjekt daně, jehož pozemky, tvořící jeden funkční celek se stavbou, jsou **osvobozeny od daně**. Sdružení tyto pozemky musí užívat pouze k neziskové činnosti. Pokud by tyto pozemky sloužily k podnikatelské činnosti, nejsou od daně osvobozeny. Osvobozeny od daně jsou také veřejně přístupné parky, prostory a sportoviště. Tyto pozemky jsou osvobozeny od daně a nerozhoduje, kdo je jejich vlastníkem.

Smyslem osvobození od daně z pozemků je určitá veřejně prospěšná funkce při využívání daného pozemku, ať už z hlediska sportovního, kulturního, sociálního nebo ekologického. Zvýhodněná sazba daně pro sdružení není u daně z pozemků potřeba, protože většina pozemků používaná k nevýdělečné činnosti sdružení je od daně osvobozena.

⁵³ § 3 odst. 2 a 3 z. č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí

5.2. Daň ze staveb

Občanská sdružení jakožto vlastníci stavby, bytu nebo nebytového prostoru jsou **poplatníkem daně** ze staveb. V případě, že jsou sdružení nájemcem, jsou zodpovědná za daň ze staveb jen, pokud jde o pronájem staveb nebo samostatných nebytových prostor.

Obdobně jako u pozemků je konstruováno i osvobození od daně ze staveb. Takže pokud má sdružení ve vlastnictví stavby, které nejsou používány nebo pronajímány k podnikatelským účelům a jsou užívány pro veřejně prospěšné funkce ať už ze sportovního, kulturního, sociálního nebo ekologického hlediska, jsou od daně osvobozeny.

6. Daň dědická a daň darovací

Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „ZDDPN“) rozděluje osoby pro účel výpočtu těchto daní do tří skupin. Podle § 11 odst. 4 ZDDPN patří občanská sdružení jako právnické osoby do III. skupiny a proto se v následujícím textu zaměřím na výklad daně dědické a darovací jen pro tyto osoby.

6.1. Daň dědická

Poplatníkem daně dědické je dědic ze závěti, ze zákona nebo z obou důvodů. Sdružení jako právnické osoby mohou být dědicem pouze na základě závěti.

Předmětem daně je majetek nabytý dědictvím - věci nemovité, byty a nebytové prostory, věci movité, cenné papíry, majetková práva a jiné majetkové hodnoty. Daň je vybírána ze všech nemovitostí na území České republiky bez ohledu na státní občanství nebo pobyt zůstavitele. Z nemovitostí v cizině se daň nevybírá.

Osvobození od daně se pro sdružení uplatňuje na:

- vklady na účtech u bank a poboček zahraničních bank působících na území České republiky (s výjimkou vkladů na účtech zřízených pro podnikatelské účely), peněžní prostředky v české nebo cizí měně a cenné papíry v tuzemsku do 20.000 Kč. Daň se vybírá jen z částky přesahující limit 20.000 Kč,⁵⁴
- bezúplatné nabytí majetku určené na zabezpečování činnosti v oblasti kultury, výchovy a ochrany dětí a mládeže, ekologie, ochrany opuštěných zvířat nebo ohrožených druhů zvířat, tělovýchovy, sportu a požární ochrany.⁵⁵

Při stanovení **základu a sazby daně** nejsou žádné rozdíly ani zvýhodnění pro sdružení v porovnání s jinými poplatníky.

⁵⁴ § 19 odst. 2 písm. b) z. č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

⁵⁵ § 20 odst. 4 písm. a) z. č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

6.2. Daň darovací

Ustanovení zákona o dani darovací mají pro sdružení velký význam, protože dary jsou pro řadu sdružení jedním z hlavních příjmů. Sdružení se jako nabyvatel daru stává **poplatníkem daně**, jakmile daný dar přijme.

Předmětem daně darovací je podle § 6 odst. 1 ZDDPN bezúplatné nabytí majetku. Tímto majetkem jsou nemovitosti, movité věci a jiný majetkový prospěch. Předmětem daně darovací naopak nejsou dotace, příspěvky a podpory z veřejných rozpočtů a fondů.

Osvobození od daně darovací se pro sdružení uplatní na:

- prostředky (peněžité i nepeněžité) na zabezpečování činnosti v oblasti kultury, výchovy a ochrany dětí a mládeže, ekologie, ochrany opuštěných zvířat nebo ohrožených druhů zvířat, tělovýchovy, sportu a požární ochrany,⁵⁶
- prostředky z veřejných sbírek,⁵⁷
- občasně dary ve formě movitého majetku do 3.000 Kč.⁵⁸

Osvobození od daně je pro sdružení důležité, protože většina darů, které přijmou, spadá do kategorie osvobození od daně. Typickým příkladem daru, který by nebyl od daně osvobozen, je dar na podporu vedlejší hospodářské činnosti.

⁵⁶ § 20 odst. 4 písm. a) z. č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

⁵⁷ § 20 odst. 14 z. č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

⁵⁸ § 19 odst. 4 písm. d) z. č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

Závěr

Cílem mé diplomové práce bylo přehledně představit a vysvětlit základní daňové povinnosti, se kterými se neziskové organizace a převážně občanská sdružení mohou nejčastěji setkat při své činnosti. Nezřídka jsem vycházela ze svých zkušeností, které jsem získala ve funkci tajemníka sportovního klubu stolního fotbalu a člena výkonného výboru Svazu stolního fotbalu České republiky.

Nejširší prostor jsem věnovala dani z příjmů právnických osob. Jak jsem již uvedla v úvodu, je to jediná daň, které se žádná právnická osoba - sdružení nevyjímaje - nevyhne. Sdružení jsou za podmínek ZDP poplatníkem daně z příjmů právnických osob vždy za určité zdaňovací období. Aby bylo možné výši daně vyčíslit, vymezila jsem předmět daně, tedy příjmy sdružení plynoucí, které je subjekt povinen zahrnout do základu daně, a výdaje, které se na dosažení, zajištění a udržení příjmů vynakládají a které poplatník zákonně prokáže.

Příjmy, kterých sdružení dosahují, jsou ve velké většině osvobozeny od daně nebo vůbec předmětem daně nejsou. Toto vyplývá z faktu, že sdružení nejsou založena za účelem zisku. Výdaje, které sdružení vynakládají pro dosažení, zajištění a udržení svých příjmů, jsou proto daňově neuznatelné. Týká se to např. pro sdružení tak typických příjmů, jako jsou dotace nebo příspěvky na provoz z veřejných rozpočtů (stát, kraj, obec, atd.), které nejsou předmětem daně z příjmů právnických osob.

Sdružení nemusí provozovat pouze činnosti neziskového charakteru, ale mohou mít i hospodářskou činnost, která je vedlejší činností. Hospodářská činnost má napomoci sdružení efektivněji využívat svého majetku a hlavně rozšířit příjmy, aby sdružení mohla lépe financovat činnosti pro dosažení hlavních cílů sdružení. U sportovního klubu stolního fotbalu je hlavním cílem propagace a trénink stolního fotbalu. Pro nákup stolů pro své členy a pořádání sportovních turnajů může sportovní klub získat peníze z hospodářské činnosti, jakou je např. pronájem a prodej stolních fotbalů na základě živnostenského oprávnění.

Sdružení při svých činnostech mohou často spolupracovat se zahraničními subjekty. V případě, že sdružení plynou z této spolupráce příjmy, je důležité řídit se nejen českými

zákony ale také mezinárodními smlouvami pro zamezení dvojího zdanění. Není jednoznačná rada, jak postupovat u mezinárodního zdanění příjmů. Radu v tomto směru může poskytnout daňový poradce nebo správce daně.

Členské příspěvky řeší ZDP hned na několika místech a v několika souvislostech z pohledu příjmů nebo výdaje:

1. Členské příspěvky, které platí člen za své členství ve sdružení, jsou vždy předmět daně z příjmů právnických osob, pokud jejich výběr nepředpokládají stanovy sdružení.
2. Ty členské příspěvky, jejichž výběr předpokládají stanovy sdružení, jsou osvobozeny od daně z příjmů právnických osob.
3. Členské příspěvky, které platí sdružení, jako člen jiné neziskové organizace, ale toto členství není povinné pro výkon podnikání podle zvláštních zákonů, je výdaj sdružení, který není daňově uznatelný, ačkoliv být členem neziskové organizace je pro sdružení důležité pro dosahování příjmů. Pokud by sdružení prokázalo přímou souvislost příjmů s výdajem na členství v organizaci, potom by se o uznání výdajů dalo hovořit. V těchto sporných případech je nejlepší obrátit se na odborníky - nejlépe správce daně.

Nedostatkem při výpočtu základu daně z příjmů právnických osob jsou položky zvyšující základ daně, kam patří i částky, které nelze podle ZDP zahrnout do daňově uznatelných výdajů, což jsou i náklady na reprezentaci. Myslím si, že tento výdaj by neměl zvyšovat základ daně. Jedná se totiž o výdaj, bez jehož vynaložení by často občanská sdružení ve sportovních odvětvích neměla šanci získat prostředky od jiných subjektů, ať už ve formě dotace nebo sponzoringu. Podpora sportovních odvětví se odvíjí od toho, jestli je daný sport provozován na vrcholové úrovni. Důraz se klade hlavně na účast sportovců v soutěžích národních týmů. Tento postoj zaujímá např. Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy, které sleduje několik let, jak si reprezentace daného sportovního odvětví stojí na světové scéně, a až na základě tohoto letitého monitoringu a dobrých výsledků rozděljuje finanční podpory.

Za velké plus komplexně pro celý neziskový sektor, nejen pro sdružení, považuji tzv. 30 % odpočet od základu daně z příjmů právnických osob. Částka odpočtu od základu daně se pohybuje zjednodušeně řečeno od 300.000 Kč do 1.000.000 Kč. Jedná se o velkou úlevu, protože pro řadu menších sdružení to znamená, že jejich základ daně bude buď nulový, nebo velmi nízký, a proto ušetřenou daň, kterou by museli odvést, mohou použít na investice do

sdužení, jako je např. nákup nového potřebného vybavení. Jen je škoda, že se jedná o téměř ojedinělou úlevu, kterou mohou občanská sdružení využít.

Velké mínus je nulové zvýhodnění pro sdružení u výše daně a slev na dani z příjmů právnických osob. Tady zákon subjekty podnikající a subjekty nezřízené za účelem podnikání vůbec neodlišuje. S ohledem na neziskový charakter sdružení by příjmy dosahované z hlavní činnosti měly být zařazena do nižší sazby daně nebo by sdružení měla mít vyšší slevy na zaměstnance se zdravotním postižením.

Daň z příjmů fyzických osob se vztahuje na sdružení jako na plátce této daně za zaměstnance ze závislé činnosti nebo funkčních požitků u členů statutárních orgánů. Zákon opět nerozlišuje zaměstnance podnikatelské sféry od subjektů s nepodnikatelskými záměry. Finanční zatížení na odvodech na pojistném je stejné u obou typů zaměstnavatelů. Přitom ovšem, pokud porovnáme odvody podnikatelů fyzických osob, jedná se o výrazně nižší zatížení. I díky tomu zaměstnavatelé využívají velmi často poměrů mimo pracovní smlouvy podle zákoníku práce. Pracovníci jsou zaměstnáváni např. na dohodu o provedení práce, „falšuje“ se odpracovaná doba tak, aby se nedosáhlo 150 zákonem povolených hodin dříve, než je práce u konce, a odvody pojistného si odvádí pracovník sám a navíc se dále zaměstnavatel zbavuje dalších povinností, jakými jsou nemocenské, úrazové dávky pro případ nemoci, těhotenství, úrazu apod., kde nevyplácí nic. Celá situace je výsledkem nedostatku příjmů sdružení, které se následně snaží ušetřit, kde se dá a „rukojmím“ se stává potencionální zaměstnanec, který přichází o veškeré zaměstnanecké výhody a jistoty.

Daň z přidané hodnoty je naopak již ve svém charakteru typem daně, která se vztahuje na provozování ekonomické činnosti ve smyslu výkladu ZDPH s obratem nad 1.000.000 Kč nebo na pořízení zboží ze zahraničí nad limit 326.000 Kč. Zde se opravdu úlevy pro sdružení nedovolávám, i když možnosti by se najít daly - např. vyšší limit pro obrat i zahraniční nákup zboží, vyloučit konkrétní druhy zboží pro sdružení z předmětu daně nebo úplně vyloučit sdružení z účinnosti zákona o DPH, jak je tomu ve skandinávských zemích.⁵⁹

Výčet daňových povinností jsem v diplomové práci uzavřela daní silniční, daní z nemovitostí, daní dědickou a darovací. U těchto daní jsem popisovala pouze ty prvky daňově právního

⁵⁹ HUDCOVÁ, Zdenka. Daňový režim neziskových organizací v ČR a ve vybraných zemích EU

vztahu, které se vyznačují určitými odlišnostmi pro občanská sdružení. Poplatníkem výše uvedených daní se sdružení stane, když naplní zákonem stanovené podmínky - zakoupí auto, se kterým provozuje podnikatelskou činnost, stane se dědicem ze závěti, má ve vlastnictví nebo nájmu pozemek či nemovitost atd. ZDN jako jediný hovoří o sdružení občanů jako o jednom typu subjektu daně, který může využít osvobození od daně právě z té pozice, že je sdružením občanů.⁶⁰ Ostatní zákony zařadily sdružení pod právnické osoby bez dalšího rozdělení. Osvobození od daně pro právnické osoby je v těchto zákonech spojeno s konkrétním předmětem daně a subjekt, který s předmětem daně nakládá, již není blíže určen. Myslím si, že by i daň silniční, daň dědická a darovací měly zohlednit neziskový charakter sdružení, jak je tomu u daně z nemovitostí, a uvádět sdružení občanů jako subjekt daně s konkrétními výhodami, jakými jsou osvobození od daně nebo nižší sazba daně.

Závěrem chci říci, že neziskový sektor má obecně velké problémy se získáváním finanční podpory jak z veřejných zdrojů, tak od soukromých subjektů. Není snadné přesvědčit kohokoliv, zvláště v době doznívající finanční krize, že prostředky, které by vám mohli poskytnout, jsou opravdu nezbytnými prostředky pro řádné fungování neziskové organizace. U občanských sdružení je situace opět o trochu komplikovanější v tom, že první věc, na kterou lidé přestanou přispívat, když mají hluboko do kapsy, jsou volnočasové aktivity všeho druhu. Na jednu stranu se tento postoj dá pochopit, opravdu se nejedná o životně potřebné služby. Na druhou stranu bychom si měli uvědomit, jak podstatné je vyplnit prostor, který máme mimo pracovní dobu. U velkého množství lidí vede přemíra nevyužitého volného času k zahálce, u mladých potom ke kriminalitě a u seniorů dokonce až k depresím, které jim ubírají na síle do života. Proto se důležitost občanských sdružení a jejich činností nesmí podceňovat či opomíjet.

Nefunkčnost neziskového sektoru, potažmo oblastí občanských sdružení, bude mít špatný vliv na vývoj celé společnosti. Chtěla jsem upozornit na velký význam občanských sdružení a na to, že jejich fungování by mělo být co nejvíce podporováno ze strany státu. Když už ne finančně, což je v současné době pochopitelné, tak aspoň usnadněním orientace v legislativě a úlevami z daňového zatížení.

⁶⁰ § 4 odst. 1 písm. f) a § 9 odst. 1 písm. f) z. č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí

Seznam použité odborné literatury:

TOPINKA, Jiří. Daňové povinnosti tělovýchovných jednot a sportovních klubů. Praha: Olympia, 2007. 209s. ISBN 978-80-7376-014-4

STUČHLÍKOVÁ, Helena- KOMRSKOVÁ, Sofia. Zdaňování neziskových organizací. Nakladatelství ANAG, 2009. 309s. ISBN 978-80-7263-510-8

BAKEŠ, Milan a kolektiv. Finanční právo. 5.upravené vydání. Praha: C.H.Beck, 2009. 548s. ISBN 978-80-7400-801-6

JURAJDOVÁ, Hana a kol. Účetnictví, daně a financování územních samosprávních celků a organizací neziskového sektoru. 1. vydání. Masarykova Univerzita v Brně, 2002. 137s. ISBN 80-210-3002-X

HUDCOVÁ, Zdenka a kol. Aktuální otázky vybraných institutů práva neziskového sektoru. 1. vydání. Univerzita Palackého v Olomouci: Olomouc, 2007. 225s. ISBN 978-80-244-1834-6

HUDCOVÁ, Zdenka. Daňový režim neziskových organizací v ČR a ve vybraných zemích EU. 1. vydání. Univerzita Palackého v Olomouci: Olomouc, 2007. 173s. ISBN 978-80-244-1841-4

Seznam použitých zákonných předpisů v aktuálním znění:

- z. č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů
- z. č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech
- z. č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech
- z. č. 3/2002 Sb., o církvích a náboženských společnostech
- z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- z. č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách
- z. č. 184/2006 Sb., o odnětí nebo omezení vlastnického práva k pozemku nebo stavbě
- z. č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu
- z. č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu
- z. č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje
- z. č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku
- z. č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení
- z. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- z. č. 16/1993 Sb., o dani silniční
- z. č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí
- z. č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí
- z. č. 115/2001 Sb., o sportu
- z. č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník
- z. č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- z. č. 262/2006 Sb., zákoník práce
- z. č. 117/ 2001 Sb., o veřejných sbírkách a o změně některých zákonů

Resume

Establishment and development of NGOs in the 90's of the 20th century meant the development of the civic associations as an integral part of the nonprofit sector. Civic associations are associations of citizens to use common activities and interests. These activities can be sport, culture (theater), leisure time activities (Sudoku game) or any other leisure activity. The aim of my work hasn't been focusing on the appearance and disappearance of civic associations, but my job was to describe the basic tax obligations.

Tax obligations of civic associations are derived depending on what specific activities the association is engaged. Regardless, civic associations are always tax payers of tax on corporate income (income tax of legal person). This obligation arises from the registration of civic associations on the Ministry of Interior and from any operation. The tax applies to entities based in the Czech Republic. Incomes are taxed from the resources of the Czech Republic and abroad. For sources from abroad is necessary to follow the tax laws and tax liability abroad. Foreign incomes are affected by agreements for the avoidance of double taxation. Not all income is subject to income tax of legal person, if it is labeled as income, may be exempt from the law. These incomes can be divided into income included in the tax base or taxable special tax rate. It's also necessary to keep the interpretation of the law in expenditure. The law identifies as deductible income only those that relate to the activities of civic associations. In other words, expenditure of achieving, maintaining and providing income. The difference between the determined eligible taxing incomes and expenditure is the tax base, which we will reduce the deductible items. Tax liability arises, which will reduce the tax credits and we have to pay this final amount of tax.

Among other duties, which civic associations can influence their activity, a tax on personal income. The taxpayer is always a natural person, e.g. an employee. Civic association is a contributor. In terms of civic associations, this is income from employment and functional benefits and so-called other incomes. Income from employment are typically for employees, incomes from the functional benefits to the members of statutory bodies. Other incomes are occasional incomes, such as the referees and coaches.

If the civic association will fill the statutory conditions, it becomes the payer of value added tax (VAT). If associations purchase a car, may be liable to pay road tax. And furthermore, can also become liable to pay property tax, inheritance tax and gift tax. It is always necessary to check the provisions of the law, whether civic associations meet the conditions for the taxpayer, for the subject of tax exemption and for payment of taxes from the tax base by rate.

Key words: Tax, Civic Association, Law

Klíčová slova: Daně, Občanské sdružení, Právo