

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Lenka Šterberová

2010

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Studijní program: 6208B Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Daň z příjmů právnických osob u příspěvkové organizace s vedlejší hospodářskou činností

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Václav Boněk

Autor:

Lenka Šterberová

2010

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí
Akademický rok: 2008/2009

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Lenka ŠTERBEROVÁ**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Název tématu: **Daň z příjmů právnických osob u příspěvkové organizace s vedlejší hospodářskou činností**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl práce:

Analyzovat průběh zdanění příjmů příspěvkové organizace s vedlejší hospodářskou činností, dopad daně na výsledky organizace a zhodnotit časovou i finanční náročnost daňové agendy ve srovnání s výnosem daně.

Metodický postup:

1. Právní postavení příspěvkové organizace
2. Činnost hlavní a činnost vedlejší
3. Předmět daně z příjmů u příspěvkové organizace
4. Praktický postup při zjištění výše daně z příjmů u konkrétní příspěvkové organizace s vedlejší hospodářskou činností
5. Výše daně ve srovnání s finančními ukazateli příspěvkové organizace
6. Časová a finanční náročnost daňové agendy
7. Zhodnocení současného právního stavu a případné návrhy na jeho úpravu

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 30 - 40 stran

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná

Seznam odborné literatury:

Meritum - Příspěvkové organizace 2008, Aspi 2008

Pelech P., Pelc V.: Daně z příjmů s komentářem 2009, Anag 2009

Meritum - Nevýdělečné organizace 2008, Aspi 2008

Stuchlíková H., Komrsková S.: Zdaňování neziskových organizací s příklady z praxe, Anag 2008

Peková J.: Veřejné finance - úvod do problematiky, Aspi 2008

www.mfcr.cz

odborné časopisy (DHK, Daně a právo v praxi, Účetnictví neziskových organizací aj.)


Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Václav Boněk

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: 3. března 2009

Termín odevzdání bakalářské práce: 15. dubna 2010


prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc.

děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (26)
370 05 České Budějovice


prof. Ing. František Stěpánek, CSc., Dr.h.c.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 3. března 2009

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem svoji bakalářskou práci na téma „Daň z příjmů právnických osob u příspěvkové organizace s vedlejší hospodářskou činností“ vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to v nezkrácené podobě fakultou elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách.

V Bechyni dne 31. 3. 2010

Lenka Šterberová

Poděkování

Děkuji Ing. Václavu Boňkovi za odborné vedení a za metodickou pomoc při zpracování bakalářské práce, zejména při výkladu některých částí Zákona o dani z příjmu. Současně děkuji vedení podniku, že mi umožnilo zpracovat informace potřebné k této bakalářské práci.

Obsah

1. Úvod	3
2. Cíl a postup práce	4
3. Právní postavení příspěvkové organizace	5
3.1. <i>Příspěvkové organizace a rozpočtová soustava ČR</i>	5
3.2. <i>Příspěvkové organizace zřízené územně samosprávným celkem</i>	6
4. Činnost hlavní a činnost vedlejší	10
4.1. <i>Charakteristika hlavní činnosti příspěvkové</i>	10
5. Předmět daně z příjmů u příspěvkové organizace	13
5.1. <i>Daně – obecné principy</i>	13
5.2. <i>Předmět daně</i>	13
5.2.1. <i>Příjmy, které nejsou předmětem daně</i>	13
5.2.2. <i>Příjmy, které jsou předmětem daně</i>	15
5.3. <i>Posuzování hlavní činnosti (§ 18 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb.)</i>	16
5.4. <i>Základ daně</i>	17
5.5. <i>Odpisy</i>	18
6. Praktický postup při zjištění výše daně z příjmů u konkrétní příspěvkové organizace s vedlejší hospodářskou činností	19
6.1. <i>Popis vybrané příspěvkové organizace</i>	19
6.2. <i>Zřizovací listina</i>	19
6.2.1. <i>Hlavní účel a předmět činnosti</i>	19
6.2.2. <i>Povolené okruhy doplňkové</i>	20
6.3. <i>Členění činností s ohledem na zjištění základu daně</i>	20
6.4. <i>Vedení účetnictví z hlediska zjištění daně z příjmu</i>	22
6.5. <i>Zjištění daně z příjmu u ZVaS</i>	24
6.5.1. <i>Postup pro stanovení základu daně</i>	24
6.5.2. <i>Zdanění příspěvkové organizace v roce 2007</i>	25
6.5.3. <i>Zdanění příspěvkové organizace v roce 2008</i>	28
6.5.4. <i>Zdanění příspěvkové organizace v roce 2009</i>	32
7. Výše daně ve srovnání s finančními ukazateli příspěvkové organizace	33
8. Časová a finanční náročnost daňové agendy	35
8.1. <i>Obecné zhodnocení</i>	35

8.2. Časová a finanční náročnost daňové agendy.....	36
9. Zhodnocení současného právního stavu a případné návrhy na jeho úpravu	38
10. Závěr	40
11. Summary	41
12. Přehled použité literatury	42

1. Úvod

Téma Daň z příjmů právnických osob u příspěvkové organizace jsem si vybrala proto, že pracuji jako ekonom v příspěvkové organizaci a sestavování daňového přiznání a stanovení daně patří k mým každoročním povinnostem. Sestavení daňového přiznání a stanovení daňové povinnosti je jednorázová činnost, ale předchází jí přehledné zpracování účetnictví, ze kterého se při stanovení daně vychází. Při této činnosti se musím řídit platnou legislativou, a to zákonem č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu, zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, vyhláškou č. 505/2002 Sb., pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu, a dalším předpisy.

Je to pro mě zajímavé téma, protože se každoročně snažím o optimalizaci hospodářského výsledku a daně. Proto se optimalizaci hospodářského výsledku a postup při stanovení daně, respektive její úspory pokusím ve své práci popsat. Není pravda, že by proces, který vede ke zdanění organizace, začal až v prosinci daného zdaňovacího období. Na stanovení hospodářského výsledku se pracuje v průběhu celého roku a pečlivě se plánují všechny výdaje, které se ve zdaňovacím období uskuteční. Příspěvková organizace je ze své podstaty nezisková, přesto může dosahovat kladného hospodářského výsledku, protože nemusí mít příjmy ve stejné výši jako výdaje a zároveň může vytvářet zisk v doplňkové činnosti.

Pokud má organizace na konci roku kladný výsledek hospodaření, může být zdaněn a výsledná daň bude odvedena příslušnému finančnímu úřadu, nebo je daň pouze vyčíslena a dle zákona o dani z příjmu č. 586/1992 Sb. uspořena a úspora je pak použita pro další chod organizace. Postup podrobně popíši v této práci, a zhodnotím i přínos daňové úspory pro organizaci. Pokusím se také zhodnotit smysl příspěvkových organizací pro stát.

2. Cíl a postup práce

Cílem práce je analyzovat průběh zdanění příjmů příspěvkové organizace s vedlejší hospodářskou činností (doplňkovou činností). Hlavním cílem této práce je vysvětlit, jakým způsobem se postupuje při zdanění příspěvkových organizací dle platných daňových zákonů.

Aby mohla organizace sestavit daňové přiznání a vypočítat daň z příjmu právnických osob, musí vést účetnictví v takové struktuře, aby bylo možné na konci roku snadno stanovit daňový základ. Ke stanovení daňového základu je nutné v účetnictví sledovat odděleně příjmy a výdaje z hlavní a vedlejší činnosti. Ve zřizovací listině je stanoveno, které činnosti v příspěvkové organizaci patří mezi hlavní a které mezi vedlejší. Zřizovací listinu vydává zřizovatel.

Mezi hlavní činnosti vždy patří takové činnosti, kvůli kterým byla příspěvková organizace zřízena. Jsou to činnosti neziskové a náklady na ně mohou být pokryty příspěvkem od zřizovatele, ze státního rozpočtu nebo z jiných zdrojů. Náklady lze také hradit z výnosů, které organizace získá z poskytování služeb. K plánování těchto činností slouží kalkulace, kde jsou plánovány režijní náklady, ale není zde plánován zisk. Režijní náklady nejdou vždy úplně přesně určit a mohou být nižší než plánované. Proto může příspěvková organizace vykázat i kladný hospodářský výsledek v hlavní činnosti, přestože primárně není zisková. Doplňková činnost by naopak měla být zisková vždy a zisk se používá ve prospěch činnosti hlavní.

Spolu s postupem při zdanění příspěvkové organizace zhodnotím časovou i finanční náročnost daňové agendy a dopad daně z příjmu právnických osob na organizaci. Pro větší přehlednost vlastní práce popisuji postup zachycení nákladů a výnosů v účetnictví.

Ve své práci se budu zabývat příspěvkovou organizací zřízenou územním samosprávným celkem (dále jen ÚSC), konkrétně Jihočeským krajem.

3. Právní postavení příspěvkové organizace

3.1. Příspěvkové organizace a rozpočtová soustava ČR

Příspěvkové organizace jsou součástí rozpočtové soustavy v ČR. Tu tvoří soustava veřejných rozpočtů a soustava mimorozpočtových fondů, a to jak na centrální úrovni, tak na úrovni dvoustupňové územní samosprávy.

Soustavu veřejných rozpočtů tvoří Státní rozpočet, rozpočty obcí a měst, včetně statutárních měst (magistrátních), rozpočty krajů (celkem 13 a rozpočet hl. m. Prahy), **rozpočty příspěvkových organizací**. Příspěvkové organizace jsou veřejnoprávní neziskové organizace s právní subjektivitou. Mohou být zřizovány státem, resp. ústředními úřady a územní samosprávou, tzn. obcemi a kraji. Jejich rozpočty jsou napojeny na rozpočet svého zřizovatele netto způsobem, tzn. saldem.¹

Součástí rozpočtu státu, rozpočtu obce či kraje jsou rozpočty organizačních složek, které jsou napojeny brutto způsobem na rozpočet zřizovatele. Stát a územní samospráva zajišťuje potřebné veřejné statky ve veřejném sektoru:

- prostřednictvím veřejnoprávních neziskových organizací, které k tomuto účelu zřizuje (např. organizační složky bez právní subjektivity a tzv. příspěvkové organizace),
- veřejnou zakázkou a společným partnerstvím veřejného a soukromého sektoru.

O produkci i spotřebě veřejných statků se rozhoduje veřejnou volbou, spotřebovávají je kolektivně občané daného společenství, financují se z veřejných rozpočtů.

Veřejný sektor můžeme různě strukturovat, například podle institucí jako veřejnoprávních neziskových organizací, které zabezpečují činnosti veřejného sektoru. V ČR jsou to:

- Organizační složky (dříve rozpočtové organizace).

¹ PEKOVÁ, J. *Veřejné finance: úvod do problematiky*. 3. Praha 3 : ASPI, a.s., 2005. 528 s. ISBN 80-7357-049-1.

- **Příspěvkové organizace.** Mohou být zřizované státem nebo územní samosprávou, nejsou zakládány za účelem podnikání a dosahování zisku, slouží veřejně prospěšným cílům, zabezpečují veřejné statky.
- Obecně prospěšné společnosti, které jsou zřizované územní samosprávou.

Veřejnoprávní neziskové organizace mohou být někdy i ziskové. Zisk nerozdělují mezi své členy ani zaměstnance, ale musí ho použít na financování účelů, pro které byly zřízeny, tzn. na financování neziskových veřejně prospěšných činností.

Dle definice veřejných financí zabezpečuje veřejný sektor veřejné statky pro obyvatelstvo na neziskovém principu. Do struktury veřejného sektoru patří i příspěvkové organizace. Z toho lze odvodit, že příspěvkové organizace slouží veřejně prospěšným cílům a zabezpečují veřejné statky.

Veřejné statky lze členit dle jednotlivých resortů veřejného sektoru jako například bezpečnost, školství, zdravotnictví, sociální služby. Velikost veřejného sektoru je v každé zemi jiná a je ovlivňována mnoha faktory. Služby a statky veřejného sektoru jsou pro stát nezbytné. Není možné je zajistit v dostatečné míře na volném trhu, protože jsou většinou neziskové. Oblasti, kde příspěvkové organizace působí, jsou například školství, věda a výzkum, některé sociální služby. Samozřejmě existují i komerční organizace, které mohou ve vyjmenovaných oblastech podnikat, ale není možné, aby pokryly veškeré potřeby obyvatel a státu.

3.2 Příspěvkové organizace zřízené územně samosprávným celkem

Příspěvková organizace je právnickou osobou veřejného práva, vzniká a zaniká rozhodnutím zřizovatele. Příspěvkové organizaci svěruje zřizovatel do správy svůj majetek a vymezuje rozsah vlastnických práv.²

² MOCKOVČIAKOVÁ, A.; PROKŮPKOVÁ, D.; MORÁVEK, Z. *Příspěvkové organizace*. 2. Praha 5 : ASPI, a.s., 2008. 292 s. ISBN 80-7357-191-9.

Finanční hospodaření příspěvkové organizace je ovlivněno vztahem k rozpočtu zřizovatele a řídí se zákonem č. 250/2000 Sb. Příspěvková organizace hospodaří s peněžními prostředky získanými vlastní činností a s peněžními prostředky přijatými z rozpočtu svého zřizovatele. Dále hospodaří s prostředky svých fondů a s peněžními dary od fyzických a právnických osob. Zřizovatel poskytuje příspěvek na provoz zpravidla v návaznosti na výkony, nebo jiná kritéria potřeb organizace. Pokud organizace vytváří ve své doplňkové činnosti zisk, může jej použít jen ve prospěch své hlavní činnosti. Zřizovatel může uložit příspěvkové organizaci odvod do svého rozpočtu, jestliže jsou plánované výnosy větší než plánované náklady.

Peněžní fondy příspěvkových jsou tyto:

- Rezervní fond, který tvoří se ze zlepšeného výsledku hospodaření příspěvkové organizace po skončení roku na základě schválení výše přidělu zřizovatelem a po snížení zlepšeného výsledku hospodaření o převody do fondu odměn. Používá se na další rozvoj činnosti, k překlenutí rozdílů mezi výnosy a náklady, k úhradě sankcí za porušení rozpočtové kázně, k úhradě ztráty za předchozí léta. Zřizovatel může dát souhlas k použití na posílení investičního fondu.
- Investiční fond. Jeho zdrojem jsou odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, investiční dotace z rozpočtu zřizovatele, investiční příspěvky ze státních fondů, výnosy z prodeje investičního majetku, dary a příspěvky od jiných subjektů. Používá se také k financování investičních výdajů, k úhradě investičních úvěrů, k posílení zdrojů určených na financování údržby a oprav nemovitého majetku ve vlastnictví zřizovatele. Takto použité prostředky se účtují do výnosů příspěvkové organizace.
- Fond odměn se tvoří ze zlepšeného hospodářského výsledku po skončení kalendářního roku na základě schválení přidělu zřizovatelem. Z fondu odměn se hradí především překročení prostředků na platy.
- Fond kulturních a sociálních potřeb, který se tvoří přidělem z objemu nákladů zúčtovaných na platy, nebo mzdy na vrub nákladů. Je tvořen k zabezpečování kulturních a sociálních potřeb zaměstnanců a je určen zaměstnancům

v pracovním poměru, žákům SOU a SOŠ, důchodcům při odchodu do důchodu, případně rodinným příslušníkům.

Zůstatky peněžních fondů se po skončení převádějí do následujícího roku.

Příspěvková organizace je oprávněna uzavírat smlouvy o výpůjčce a přijímat na sebe závazek ručitele jen po předchozím souhlasu zřizovatele. Výjimku tvoří půjčky zaměstnancům, zde se souhlas nevyžaduje. Organizace není oprávněná nakupovat akcie, či jiné cenné papíry a poskytovat dary jiným subjektům.

Rozhodnutí o zřízení příspěvkové organizace a schválení zřizovací listiny je výhradní pravomocí zastupitelstva. Zřizovatel vydá o vzniku příspěvkové organizace listinu, která musí obsahovat:

- úplný název zřizovatele,
- název a sídlo příspěvkové organizace a její identifikační číslo, název musí vylučovat možnost záměny s jinou příspěvkovou organizací,
- vymezení hlavního účelu a tomu odpovídajícího předmětu činnosti,
- označení statutárních orgánů a způsob, jakým vystupují jménem organizace,
- vymezení majetku ve vlastnictví zřizovatele, který se svěří příspěvkové organizaci do správy k jejímu vlastnímu hospodářskému využití,
- vymezení takových práv, jež organizaci umožní, aby svěřený a získaný majetek spravovala pro hlavní účel, k němuž byla zřízena,
- okruhy doplňkové činnosti, navazující na hlavní účel příspěvkové organizace, tato činnost nesmí narušovat plnění hlavních účelů organizace a sleduje se odděleně,
- vymezení doby, na kterou je organizace zřízena.

Uvedené náležitosti jsou zákonem stanovené minimum, zřizovatel může vymežit další práva a povinnosti, které budou součástí zřizovací listiny.

Zřizovací listina vlastně rozhoduje o tom, jaké činnosti budou vždy zdaňovány a jaké ne. Vymezí totiž, co je hlavní činnost, která je předmětem daně jen za určitých podmínek, a co doplňková činnost, která je předmětem daně vždy.

4. Činnost hlavní a činnost vedlejší

Předmět činnosti příspěvkové organizace související s účelem jejího zřízení (hlavní činnost) a vymezení předmětu činnosti příspěvkové organizace je nezbytné pro následnou aplikaci ustanovení většiny zásadních zákonů do ekonomiky a hospodaření příspěvkové organizace.³

4.1. Charakteristika hlavní činnosti příspěvkové

Zákon o daních z příjmů definuje příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů u poplatníků nezaložených za účelem podnikání. Předmětem daně u těchto poplatníků nejsou příjmy z činností vyplývajících z jejich poslání za podmínky, že náklady vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší.

Zákon o účetnictví se nezmiňuje o subjektech nezaložených za účelem podnikání obecně, ale uvádí jejich jmenovitý výčet a to včetně příspěvkových organizací.

Vyhláška č. 505/2002 Sb. (prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví) požaduje u příspěvkových organizací, aby pro účely zjištění výsledku hospodaření před zdaněním vykázaly výnosy a náklady v tomto členění:

- Výnosy a náklady na hlavní činnost, pro kterou byla účetní jednotka zřízena.
- Výnosy a náklady na hospodářskou činnost, která je stanovená zvláštním právním předpisem, nebo činnost stanovená ve zřizovací listině, například činnost doplňková, vedlejší, podnikatelská.

Účetní jednotky dle této vyhlášky jsou povinny ke dni sestavení účetní závěrky sledovat odděleně náklady, výnosy a výsledek hospodaření za hlavní činnost a náklady a výnosy a výsledek hospodaření za doplňkovou činnost.

³ MOCKOVČIAKOVÁ, A.; PROKŮPKOVÁ, D.; MORÁVEK, Z. *Příspěvkové organizace*. 2. Praha 5 : ASPI, a.s., 2008. 292 s. ISBN 80-7357-191-9.

Zřizovatel určí ve zřizovací listině hlavní činnost příspěvkové organizace. Je to taková činnost, kvůli které byla příspěvková organizace založena. Dále povolí okruhy doplňkových činností. Okruhy by měly být formulovány dle nařízení vlády č. 468/2000 Sb., kterým se stanoví obsahové náplně jednotlivých živností. Příspěvková organizace si nechá na povolené okruhy vystavit živnostenské listy a musí se řídit veškerými předpisy, které upravují živnostenské podnikání. Při vymezení doplňkové činnosti se dbá na to, aby navazovala na hlavní účel a výkon doplňkových činností nenarušoval plnění hlavních úkolů organizace.

Výkon doplňkové činnosti se v účetnictví musí sledovat odděleně. Organizace si nejlépe ve vnitřní směrnici stanoví, jakým způsobem bude evidovat náklady a výnosy připadající na doplňkovou činnost a jaké náklady a výnosy se dají přiřadit přímo a které se musejí na konci roku dle určitého klíče přiřadit na doplňkovou činnost. Toto dělení je nezbytné i z hlediska daně z příjmů právnických osob, která se musí na konci kalendářního roku stanovit.

Při tom je třeba odlišovat, zda se jedná o doplňkovou činnost podřízenou režimu živnostenského zákona, nebo o příjmy, které podléhají zákonu o dani z příjmu, nejsou však živnostmi. Například příjmy z nájemného jsou vždy předmětem daně z příjmu, nejsou však předmětem živnostenského zákona.⁴

Účetnictví se řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a vyhláškou č. 505/2002 Sb., dále českými účetními standardy č. 501 až 522. V práci se budu zabývat zdaňováním příspěvkové organizace v roce 2006 – 2009, kdy jsou uvedené předpisy ještě platné. Od 1. 1. 2010 v souvislosti s účetnictvím státu došlo k novele právních předpisů v oblasti účetnictví obcí a příspěvkových organizací. Od tohoto data platí kromě tzv. „technické vyhlášky“ č. 383/2009 Sb., která upravuje předávání účetních záznamů v technické formě do centrálního systému účetních informací státu, také vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona

⁴ MOCKOVČIAKOVÁ, A.; PROKŮPKOVÁ, D.; MORÁVEK, Z. *Příspěvkové organizace*. 2. Praha 5 : ASPI, a.s., 2008. 292 s. ISBN 80-7357-191-9.

č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou ÚSC, příspěvkovými organizacemi, státními fondy. Oblast účetnictví příspěvkových organizací upravují nové české účetní standardy č. 701 až 704.

5. Předmět daně z příjmů u příspěvkové organizace

5.1. Daně – obecné principy

Příspěvkové organizace se řídí platnou legislativou České republiky. Při zdaňování postupují příspěvkové organizace dle těchto zákonů:

- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně,
- Pokyny MF ČR řady D.

Příspěvkové organizace jsou poplatníky daně z příjmu právnických osob a z pohledu rozsahu zdanění se bude jednat o daňové rezidenty. Zdaňovací období je kalendářní rok.

5.2. Předmět daně

Obecně jsou předmětem daně z příjmů veškeré příjmy, které poplatník dosahuje ze svých aktivit, činností nebo z nakládání se svým majetkem. Jsou však vymezeny určité příjmy, které se nezdaňují daní z příjmů, protože nejsou předmětem daně nebo jsou od zdanění osvobozeny.⁵

5.2.1. Příjmy, které nejsou předmětem daně

Příjmy obecně vyjmuté ze zdanění, kam patří

- příjmy získané nabytím akcií,
- příjmy získané zděděním.
- příjmy získané darováním nemovitosti nebo movité věci, nebo majetkového práva, s výjimkou příjmů z nich plynoucích.

⁵ STUHLÍKOVÁ, H.; KOMRSKOVÁ, S. *Zdaňování neziskových organizací*. 7. Olomouc : ANAG, spol. s r.o., 2009. 312 s. ISBN 978-80-7263-510-8.

Speciální příjmy, které jsou výhradně u neziskových subjektů mimo předmět daně:

- Příjmy z činností vyplývajících z jejich poslání (to je hlavní činnost) – příjem není předmětem daně pouze za podmínky, že náklady vynaložené podle zákona o dani z příjmu v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší. Tyto činnosti jsou stanoveny zřizovací listinou. Posuzování, zda jsou příjmy nižší, než náklady s nimi související za celé zdaňovací období, se provádí podle jednotlivých druhů činností. Je to komplikované a těžko proveditelné opatření.
- Příjmy z dotací, příspěvků na provoz a jiných podpor ze státního rozpočtu, rozpočtu kraje a rozpočtu obce poskytovaných podle zvláštních právních předpisů, z prostředků poskytnutých státními fondy, z podpory poskytnuté regionální radou soudržnosti.
- Zvláštní druhy příjmů obcí a krajů (netýká se příspěvkových organizací).
- Příjmy z úroků z vkladů na běžném účtu. Jde o příjem z vkladů, kde se nerozlišuje původ prostředků, tzn., zda jsou prostředky z hlavní činnosti nebo z doplňkové činnosti.
- Příjmy z úplatných převodů a úplatného užívání státního majetku.

5.2.2. Příjmy, které jsou předmětem daně⁶

Příjmy od daně osvobozen se členění

- Členské příspěvky, které vybírají občanská sdružení a další organizace s nepovinným členstvím.
- Výnosy kostelních sbírek.
- Příjmy státních fondů stanovené zvláštními předpisy.
- Příjmy plynoucí v souvislosti s privatizovaným majetkem, které jsou vedeny Ministerstvem financí (platnost od 1. 1. 2008).
- Příjmy regionální rady regionu soudržnosti stanovené v § 16b zákona 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje zejména dotace ze státního rozpočtu na financování programů spolufinancovaných z rozpočtu Evropské Unie a dotace z rozpočtů krajů na financování programů spolufinancovaných z rozpočtu Evropské Unie, přijaté peněžité dary a příspěvky, přijaté půjčky.

Příjmy zdaňované zvláštní sazbou

Jsou to příjmy, které pocházejí ze zdrojů z tuzemska, za jejichž zdanění nese odpovědnost ten, kdo tyto příjmy vyplácí. Výčet příjmů je obsažen v § 36 zákona č. 586/1992 Sb.

Příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů, jsou zahrnované do základu daně a jsou zdaňovány sazbou daně podle ustanovení § 21 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb.

Zde jsou všechny ostatní příjmy neziskového subjektu, které nebyly výše jmenovány. Náklady, které jsou vynaloženy k dosažení, udržení a zajištění těchto příjmů, se posuzují podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., který upravuje výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů a § 25 zákona č. 586/1992 Sb., který upravuje výdaje (náklady), které nelze uznat pro daňové účely a na základě tohoto posouzení se do základu daně zahrnout mohou (jsou daňově uznatelné) anebo zahrnout

⁶ PELECH, P.; PELC, V. *Daně z příjmů s komentářem k 1.9.2009*. 10. Olomouc : ANAG, spol. s r.o., 2009. 967 s. ISBN 978-80-7263-542-9.

nesmí (jsou daňově neuznatelné). Poplatník má právo uplatnit náklady proti dosaženým příjmům, ale není to jeho povinností.

Tabulka 1: Vývoj sazeb daně (sazby daně byly schváleny zákonem č. 261/2007 Sb.)

Zdaňovací období	2006	2007	2008	2009	2010
Sazba daně v %	24	24	21	20	19

5.3. Posuzování hlavní činnosti (§ 18 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb.)

Podmínka, zda hlavní činnost je zisková nebo ztrátová, se posuzuje za celé zdaňovací období podle jednotlivých druhů činností. Dále by se měly posuzovat i jednotlivé činnosti v rámci tohoto druhu, pokud se provádějí za různé ceny. Předmětem daně jsou pouze příjmy z činností, které jsou vykonávány se ziskem.

Zákon č. 586/1992 Sb. ukládá i podmínky pro vedení účetnictví. Poplatníci jsou povinni vést odděleně příjmy, které jsou předmětem daně z příjmu a které nejsou předmětem daně z příjmu. To může být často obtížný úkol, protože až na konci roku je zřejmé, jestli jsou příjmy z hlavní činnosti ziskové nebo ztrátové v závislosti na výši daňových nákladů. Řada nákladů je společných a jejich rozdělení mezi jednotlivé činnosti se musí provádět podle vhodně zvoleného kritéria, které musí poplatník před správcem daně obhájit.

Poplatník může také podle § 24a zákona č. 586/1992 Sb. požádat o závazné posouzení příslušného správce daně, za příslušné zdaňovací období o způsob jeho rozdělení jím vynaložených výdajů (nákladů). Každý předmět závazného posouzení podléhá samostatně správnímu poplatku ve výši 10 000,- Kč dle přílohy zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů splatným současně s podáním žádosti.

5.4. Základ daně

Pro zjištění základu daně vychází příspěvková organizace z účetního výsledku hospodaření. To je rozdíl mezi výnosy účtové třídy 6 a náklady zaúčtovanými na účtech třídy 5, s výjimkou účtové třídy 59 – daň z příjmů a 513 – náklady na reprezentaci. Dále je výsledek hospodaření upravován na základ daně postupným vylučováním nákladů, které nejsou daňové a výnosů, které nejsou zdanitelnými příjmy.

Základ daně lze u poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání (tedy i příspěvkové organizace), dále snížit až o 30 %, maximálně však o částku 1 000 000 Kč, použijí-li prostředky získané takto dosaženou daňovou úsporou daňové povinnosti ke krytí nákladů souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, a to nejpozději ve třech bezprostředně následujících obdobích. Pokud snížení činí méně než 300 000 Kč, lze odečíst tuto částku, maximálně však do výše základu daně. Tyto prostředky, získané úsporou daňové povinnosti, se použijí ke krytí nákladů těch činností, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, a to ve třech bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích (§ 20 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb.).

Daňovou úsporu vypočteme jako součin hodnoty 30% odpočtu a sazby daně podle § 21 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. Jelikož se zisk převádí do rezervního fondu a fondu odměn, lze si také daňovou úsporu vyčlenit analyticky například v rámci rezervního fondu a při jeho použití v dalších letech snadno prokázat použití daňové úspory.⁷

⁷ MOCKOVČIAKOVÁ, A.; PROKŮPKOVÁ, D.; MORÁVEK, Z. Příspěvkové organizace. 2. Praha : ASPI, a.s., 2008. 292 s. ISBN 80-7357-191-9.

5.5. Odpisy

Příspěvkové organizace zřízené krajem používají majetek

- zřizovatele svěřený do správy,
- získaný na základě výpůjčky či jiného bezúplatného užívání,
- získaný na základě nájemní nebo podnájemní smlouvy,
- vlastní.

Pokud tedy územně samosprávný celek jako zřizovatel předal svůj majetek své příspěvkové organizaci do správy k jejímu vlastnímu hospodářskému využití, tato příspěvková organizace hospodaří s majetkem ÚSC. To znamená, že o majetku účtuje na příslušných majetkových účtech a odepisuje jej prostřednictvím účetních odpisů.⁸

V souladu s § 28 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. odepisuje hmotný majetek poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo a dále organizace příslušná hospodařit s majetkem státu – to jsou státem zřízené rozpočtové a příspěvkové organizace. Z toho vyplývá, že daňové odpisy mohou uplatnit státní příspěvkové organizace, ale ne příspěvkové organizace zřízené územně samosprávnými celky. Novelou zákona č. 586/1992 Sb. mohou od roku 2009 příspěvkové organizace zřízené ÚSC uplatnit daňové odpisy jak u majetku vlastního, který získají darováním nebo z prostředků doplňkové činnosti, tak u majetku svěřeného do správy zřizovatelem. Je zde ovšem nesrovnalost v zákoně, protože podle stávající úpravy by mohly být odpisy uplatněny dvakrát. Jednou vlastníkem a podruhé příspěvkovou organizací, které je majetek svěřený do správy.⁹

⁸ STUHLÍKOVÁ, H.; KOMRSKOVÁ, S. *Zdaňování neziskových organizací*. 7. Olomouc : ANAG, spol. s r.o., 2009. 312 s. ISBN 978-80-7263-510-8.

⁹ MOCKOVČIAKOVÁ, A.; PROKŮPKOVÁ, D.; MORÁVEK, Z. *Příspěvkové organizace*. 2. Praha : ASPI, a.s., 2008. 292 s. ISBN 80-7357-191-9.

6. Praktický postup při zjištění výše daně z příjmů u konkrétní příspěvkové organizace s vedlejší hospodářskou činností

6.1. Popis vybrané příspěvkové organizace

Příspěvková organizace, kterou jsem si vybrala, má za hlavní cíl a účel, pro který byla založena, poskytovat další vzdělávání pedagogickým pracovníkům mateřských, základních i středních škol, a to v akreditovaných programech schválených Ministerstvem školství mládeže a tělovýchovy.

Je to příspěvková organizace Zařízení pro další vzdělávání pedagogických pracovníků a Středisko služeb školám, České Budějovice, Nemanická 7 se sídlem v Českých Budějovicích (dále jen ZVaS). Byla založena k 1. 1. 2006 na základě rozhodnutí zastupitelstva Jihočeského kraje. Vznikla splnutím bývalých okresních Středisek služeb školám, převzetím jejich závazků, pohledávek, majetku i zaměstnanců. Organizace má působnost po celém Jihočeském kraji. ZVaS je příspěvková organizace Jihočeského kraje (zřízená Územně samosprávným celkem).

Statutárním zástupcem ZVaS je ředitel, který je jmenovaný radou kraje. Ředitel jedná v souladu s právními předpisy a v rámci oprávnění daných zřizovací listinou. Organizace vykonává hlavní i doplňkovou činnost (viz níže Zřizovací listina).

6.2. Zřizovací listina

Zřizovací listina vymezuje obecně, že organizace vykonává činnost zařízení pro další vzdělávání pedagogických pracovníků a střediska služeb školám. Dále uvádí sídlo organizace, které je v Českých Budějovicích, kde má organizace i budovu svěřenou do správy. Vymezuje i další nemovitý majetek a pozemky svěřené do správy.

6.2.1. Hlavní účel a předmět činnosti

Organizace zajišťuje další vzdělávání pedagogických pracovníků škol a školských zařízení podle vzdělávacích programů akreditovaných Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy. Dále organizace zajišťuje školám a školským zařízením zejména zásobování učebnicemi, učebními texty, dodávky a servis výpočetní techniky včetně

výukových programů. Provádí pro školy a školská zařízení poradenskou činnost, technickou a organizačně metodickou pomoc, služby v oblasti mzdové a účetní agendy.

6.2.2. Povolené okruhy doplňkové

Organizace má tyto druhy povolené doplňkové činnosti, bezprostředně navazující na hlavní činnost:

hostinská činnost,

specializovaný maloobchod,

zpracování dat, správa sítí,

výuka jazyků,

činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence,

poskytování služeb v oblasti bezpečnosti a ochrany zdraví při práci,

technický poradce v oblasti výpočetní techniky,

pořádání odborných kurzů, školení a jiných vzdělávacích akcí včetně lektorské činnosti.

6.3. Členění činností s ohledem na zjištění základu daně

Náklady a výnosy jsou členěny podle pracovišť. ZVaS má pracoviště v Táboře, Českých Budějovicích, Strakonících, Jindřichově Hradci, Blatnici a na Zadově. Náklady a výnosy se dále člení podle toho, zda se jedná o hlavní nebo doplňkovou činnost. V rámci hlavní činnosti jsou členěny pomocí analytických účtů dle druhů činností. Tyto druhy, které jsou vykonávány v jednotlivých městech, jsou s výjimkou Zadova a Blatnice stejné. Tím, že se člení náklady a výnosy jednotlivých pracovišť, se dá snadno každý měsíc (respektive každé čtvrtletí) zjistit, zda některé pracoviště není dlouhodobě ztrátové. Pokud je pracoviště vyhodnocené jako ztrátové, analyzuje se dále, čím je ztráta zapříčiněna a poté se realizují opatření zamezující dalšímu prohlubování ztráty. Příspěvková organizace není založena za účelem podnikání. Není tedy nutné, aby pracoviště dosahovala velkého zisku, ale nemohou mít dlouhodobě ani

ztrátu. Vedlo by to k tomu, že by ostatní pracoviště musela ztrátové pracoviště dotovat. Ovšem pro zjištění daně z příjmů není nutné členit náklady a výnosy dle pracovišť, stačí jen podle druhu činností.

Na pracovišti **Tábor, České Budějovice, Strakonice, Jindřichův Hradec** se vykonávají níže uvedené druhy hlavní činnosti dle zřizovací listiny. Hlavní činnosti pro které byla organizace zřízena jsou:

- další vzdělávání pedagogických pracovníků dle akreditovaných programů MŠMT – krátkodobé i dlouhodobé (roční) semináře,
- jazykové kurzy, podle akreditovaných programů MŠMT,
- zpracování účetnictví a mezd pro školy a školská zařízení,
- poradenská činnost pro školy,
- servis výpočetní techniky,
- metodická knihovna (jen na pracovišti Tábor) – je zde více než 1000 publikací, které jsou zaměřené na psychologii a metodiku dětí a mládeže včetně učebnic pro základní a střední školy,
- prodej pomůcek a školních potřeb pro školy – tento sortiment lze v dnešní době koupit kdekoliv, proto je tato činnost spíše okrajová a v průběhu let od založení až do současnosti má stále klesající tendenci.

Dále se na těchto pracovištích vykonává doplňková činnost a to:

- pořádání neakreditovaných seminářů,
- zpracování mzdového účetnictví pro obce (jen na pracovišti Tábor).

Na pracovišti **Chata Mládí, Zadov** je vykonávána jen jedna doplňková činnost. Dle vymezení ve zřizovací listině zde ZVaS provozuje doplňkovou hostinskou činnost. Chata Mládí je školící a rekreační středisko s ubytovací kapacitou 80 lůžek. ZvaS má tuto nemovitost svěřenou do správy. V zimním období jsou zde převážně ubytování účastníci školních lyžařských výcviků. V létě se organizace snaží Chatu Mládí nabídnout sportovním klubům, ale i pro rodinné rekreace. V podzimních měsících je

využití chaty problematické z důvodu velké ubytovací kapacity, kterou se nedaří obsadit.

Poslední pracoviště je **Rekreační zařízení Blatnice**. Zde je další školící a rekreační zařízení. Dle zřizovací listiny se zde provozuje také doplňková hostinská činnost. Jsou zde chatky a budova, kde je sociální zařízení a vybavená kuchyně. Blatnice je využívána jen v letní sezóně.

6.4. Vedení účetnictví z hlediska zjištění daně z příjmu

V příspěvkové organizaci ZVaS je účetnictví vedeno v programu Fénix od společnosti Asseco, a.s. Je to program dobře přizpůsobený pro účely příspěvkových organizací a pro výstupy, které požaduje od svých příspěvkových organizací zřizovatel (v našem případě Jihočeský kraj). Účetnictví je na společném serveru a ze všech pracovišť mohou současně účetní pořizovat do programu svoje účetní doklady, které jsou od sebe rozlišené různými číselnými řadami a jsou pro každou účetní jedinečné.

V programu Fénix lze použít toto členění účtů:

- Syntetické, které jsou dané směrnou účtovou osnovou.
- Analytické, které si organizace stanoví dle činností a potřeb. Tyto účty slouží k členění nákladů a výnosů podle druhů činností. Pro doplňkovou činnost jsou používány analytické účty účtové osnovy od čísla 60 do 99. Příspěvková organizace sestavuje Výkaz zisku a ztráty v členění na hlavní a na doplňkovou činnost. Díky analytickému členění se při sestavení Výkazu zisku a ztráty správně ukáže zisk za hlavní a doplňkovou činnost. V praxi má Výkaz zisku a ztráty dva sloupce. V prvním sloupci jsou náklady a výnosy za hlavní činnost a v druhém sloupci jsou náklady a výnosy za doplňkovou činnost. Analytické účty od čísla 60 do 99 se automaticky načtou do sloupce doplňková činnost. Díky tomu se jednoduše stanoví příjmy za doplňkovou činnost zahrnované vždy do základu daně a výdaje na ně vynaložené. Analytické členění hlavní činnosti je složitější. Zde je několik druhů činností, kde se používá stejná analytika pro náklady i výnosy. Například výnosy za kurzy mají analytický účet 05 a náklady

na kurzy (jako služby a materiál) mají analytický účet také 05. Obdobně výnosy z poplatků v metodické knihovně mají analytický účet 40 a náklady na nákup knih mají analytický účet také 40. Stejným způsobem jsou rozčleněny i další činnosti. Problém nastává u společných nákladů jako například nájem, energie, servis a provoz kopírky, tiskáren, spotřeba kancelářských a úklidových potřeb, některé mzdové náklady a další. Tyto náklady nejdou při vzniku (při nákupu) rovnou přiřadit ke konkrétní činnosti. Na konci roku se tyto společné náklady musí podle určitého klíče rozpočítat mezi všechny ostatní činnosti včetně činnosti doplňkové.

- Účelový znak se využívá pro sledování dotací a příspěvků na provoz od zřizovatele a dalších dotací například ze státního rozpočtu nebo rozpočtu Evropské unie.
- Organizace je ve ZVaSu využíváno kvůli rozčlenění nákladů a výnosů podle pracovišť, aby bylo možné zjistit hospodářský výsledek za jednotlivá pracoviště. Pracoviště jsou pak vyhodnovována, zda nejsou ztrátová, jak bylo uvedeno výše.

6.5. Zjištění daně z příjmu u ZVaS

6.5.1. Postup pro stanovení základu daně

Členění nákladů a výnosů z Výkazu zisku a ztráty, kde jsou celkové náklady a výnosy za hlavní a doplňkovou činnost, k sestavení daňového přiznání nestačí. Proto v následujících kapitolách ukáží podrobněji postup sestavení daňového přiznání za rok 2007 až 2009. V 5. kapitole této bakalářské práce popisují, dle zákona č. 586/1992 Sb., které příjmy jsou předmětem daně a které předmětem daně nejsou, dále položky, které zvyšují základ daně. V následujícím přehledu jsou již vypsány jen položky, které se týkají zdanění popisované příspěvkové organizace.

Tabulka 2: Stručný přehled položek daňového přiznání

Popis	Členění	Řádek daňového přiznání
<p><u>Příjmy, které nejsou předmětem daně: viz kapitola 5.2.1.</u> speciální příjmy, které jsou výhradně u neziskových subjektů mimo předmět daně § 18 odst. 3) a 4)</p>	příjmy z činností vyplývajících z jejich poslání, v případě že náklady vynaložené v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší	řádek 10 (zahrnutý ve výsledku hospodaření) a řádek 101 (vylučuje ze základu daně)
	příjmy z dotací, příspěvků na provoz a jiných podpor ze státního rozpočtu, rozpočtu kraje	
	úroky z vkladů na běžném účtu	
<p><u>Příjmy, které jsou předmětem daně: viz kapitola 5.2.2.</u> příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů, jsou zahrnovány do základu daně</p>	ostatní příjmy neziskového subjektu, poplatník má právo uplatnit náklady proti dosaženým příjmům	řádek 10 (zahrnutý ve výsledku hospodaření)
<p><u>Položky zvyšující základ daně</u> částky, které nelze podle ZDP, zahrnout do výdajů (položky, které nejsou daňově uznatelné)</p>	nespotřebované zásoby, které jsou účtovány v nákladech	tabulka A, řádek 40.
	náklady na reprezentaci, pohoštění a dary	

6.5.2. Zdanění příspěvkové organizace v roce 2007

Tabulka 3: Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2007 (v Kč)

Výnosy		
Celkem	Hlavní činnost	Doplňková činnost
22 721 399,07	17 151 805,56	5 569 593,51
Náklady		
Celkem	Hlavní činnost	Doplňková činnost
22 721 399,07	17 306 245,42	5 415 153,63
Výsledek hospodaření		
0	-154 439,86	154 439,86

Jak je uvedeno v kapitole 5.2.2., jsou příjmy neziskového subjektu z doplňkové činnosti vždy předmětem daně. K těmto výnosům má příspěvková organizace právo uplatnit náklady. Hlavní činnost má záporný hospodářský výsledek a doplňková činnost kladný, celkový výsledek hospodaření je nula a ta je tedy uvedena na řádku číslo 10 daňového přiznání.

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
10 ⁸⁾	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -) ³⁾ nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ³⁾ ke dni 31.12.2007	0	

Tento výsledek se musí dále upravit na základ daně. Budou vyloučeny příjmy a výdaje s nimi související, které nejsou předmětem daně (§ 18 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb.) viz kapitola 5.2.1. bakalářské práce. To jsou tedy příjmy ze ztrátové hlavní činnosti a výdaje na ně vynaložené. Členění příjmů a výdajů v hlavní činnosti v roce 2007 je uvedené v následující tabulce. Výsledek hospodaření se pak ještě zvýší o položky zvyšující základ daně.

Tabulka 4: Výnosy a náklady z hlavní činnosti v členění dle jednotlivých druhů (v Kč)

	DVPP	Jazykové kurzy	Účetnictví	Servis VT	Knihovna	Prodej pomůcek
Výnosy	1 950 797	425 612	3 885 408	99 320	11 572	4 930 836
Náklady	2 137 628	520 750	3 879 005	97 621	21 349	4 919 082
VH	-186 831	-95 138	6 403	1 699	-9 777	11 754

	Tržby z prodeje majetku	Úroky	Zúčtování fondů	Ostatní výnosy (pojistné plnění)	Příspěvky a dotace	Celkem
Výnosy	103 562	13 888	388 786	25 443	5 316 581	5 848 260
Náklady	0	0	388 786	25 443	5 316 581	5 730 810
VH	103 562	13 888	0	0	0	117 450

Jak vyplývá z tabulky, příjmy, které nejsou předmětem daně jsou:

DVPP	1 950 797 Kč
Jazykové kurzy	425 612 Kč
Knihovna	11 572 Kč
Celkem ztrátová hlavní činnost	2 387 981 Kč
Úroky	13 888 Kč
Příspěvky	5 316 581 Kč
celkem příjmy, které nejsou předmětem daně	7 718 450 Kč

Tyto příjmy podle § 18 odstavec 4) zákona č. 586/1992 Sb. (viz kapitola 5.2.1.) nejsou předmětem daně. Uvedou se na řádku 101 a bude o ně snížena základ daně. Odtud se přenesou na řádek 170 – Mezisoučet.

101	Příjmy, jež u poplatníků, kteří nebyli založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, nejsou předmětem daně podle § 18 odst.4 a 13 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)	7 718 450	
-----	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------	--

Hospodářský výsledek se musí upravit o částky, které nelze podle zákona č. 586/1992 Sb. zahrnout do výdajů – jsou daňově neuznatelné. Tyto částky se rozepíše

do tabulky A. Přílohy č. 1 II. oddílu a odtud se přenesou na řádek 40 Přiznání k dani z příjmu právnických osob a odtud na řádek 70 – Mezisoučet.

Vyloučené výdaje dle předchozího členění z tabulky 4. jsou výdaje, vynaložené na příjmy, které nejsou předmětem daně.

DVPP	2 137 628 Kč
Jazykové kurzy	520 750 Kč
Knihovna	21 349 Kč
Celkem	2 679 727 Kč
Výdaje hrazené z příspěvků	5 316 581 Kč
Výdaje na reprezentaci	1 250 Kč
Celkem výdaje daňově neuznatelné	7 997 558 Kč

40	Výdaje (náklady), neuznané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo § 24 zákona), pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10	7 997 558	
----	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------	--

Základ daně po těchto úpravách je na řádku 200 a pokud už není podle zákona č. 586/1992 Sb. dále upravován, což v našem případě není, přeneso se na řádek 250 – Základ daně po úpravě – daňového přiznání. Na řádku 251 se upraví podle § 20 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb. (viz kapitola 5.4 bakalářské práce), sníží se tedy až o 30 %, maximálně o částku 1 milion Kč. V našem případě se tedy základ daně sníží o 279 108 Kč, tedy do výše základu daně.

200	Základ daně před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, a před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona, nebo daňová ztráta před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 10 + 70 - 170) ³⁾	279 108	
-----	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------	--

250	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34, před snížením o položky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ⁵⁾ (ř. 220 - 230 - 240 - 241 - 242) ³⁾	279 108	
-----	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------	--

251	Částka podle § 20 odst. 7 zákona, o níž mohou poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízení za účelem podnikání (§18 odst. 3 zákona), dále snížit základ daně uvedený na ř.250, zvýšený o částku vykázanou na ř. 241	279 108	
-----	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------	--

Daňovou úsporu za rok 2007, kdy základ daně je 279 108 Kč, vypočteme jako součin základu daně a sazby daně, která je pro rok 2007 24 %. Daňová úspora za rok 2007 je 66 986 Kč. Takto vyčíslená úspora se převede spolu se ziskem do fondů a daňová úspora se bude dále sledovat analyticky v rámci rezervního fondu. Jak stanoví zákon č. 586/1992 Sb. musí být prokazatelné, že se takto získané prostředky použijí ke krytí nákladů souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně.

6.5.3. Zdanění příspěvkové organizace v roce 2008

Tabulka 5: Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2008 (v Kč)

Výnosy		
Celkem	Hlavní činnost	Doplňková činnost
18 984 794,00	13 699 868,25	5 284 925,75
Náklady		
Celkem	Hlavní činnost	Doplňková činnost
18 834 567,39	13 699 868,25	5 134 699,14
Výsledek hospodaření		
150 226,61	0,00	150 226,61

Hospodářský výsledek z doplňkové činnosti je zahrnutý na řádku číslo 10 daňového přiznání. Na řádku 10 by byl i výsledek hospodaření z hlavní činnosti, pokud by organizace nějaký vykázala.

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
10 ⁸⁾	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta) ³⁾ nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ³⁾ ke dni 31.12.2008	150 226	

Tento výsledek se musí dále upravit na základ daně a musí se vyloučit příjmy, které nejsou předmětem daně (§ 18 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb.) viz kapitola 5.2.1. bakalářské práce. Členění příjmů a výdajů v hlavní činnosti je uvedené v následující tabulce:

Tabulka 6: Výnosy a náklady z hlavní činnosti v členění dle jednotlivých druhů (v Kč)

	DVPP	Jazykové kurzy	Účetnictví	Servis VT	Knihovna	Prodej pomůcek
Výnosy	986 727	486 830	4 009 047	74 489	950	2 803 638
Náklady	990 946	520 750	3 976 888	120 683	21 349	2 796 426
VH	-4 219	-33 920	32 159	-46 194	-20 399	7 212

	Tržby z prodeje majetku	Úroky	Zúčtování fondů	Ostatní výnosy (pojistné plnění)	Příspěvky a dotace	Celkem
Výnosy	25 545	18 445	1 161 827	21 369	4 111 000	13 699 868
Náklady	0	0,00	1 161 827	0	4 111 000	13 699 868
VH	25 545	18 445	0	21 369	0	0

Po rozčlenění nákladů a výnosů dle činností se dají zjistit příjmy, které jsou mimo předmět daně (viz kapitola 5.2.1). To jsou hlavní činnosti, v případě že náklady vynaložené v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší. Dále jsou to příjmy z dotací a přijaté úroky:

DVPP	986 727 Kč
Jazykové kurzy	486 830 Kč
Servis VT	74 489 Kč
<u>Knihovna</u>	<u>950 Kč</u>
Ztrátová hlavní činnost	1 548 996 Kč
Úroky	18 445 Kč
<u>Příspěvky</u>	<u>4 111 000 Kč</u>
Celkem příjmy, které nejsou předmětem daně	5 678 441 Kč

Tyto příjmy podle § 18 odstavec 4) zákona č. 586/1992 Sb. (viz kapitola 5.2.1.) nejsou předmětem daně a uvedou se na řádku 101. Bude o ně snížena základ daně. Odtud se přenesou na řádek 170 – Mezisoučet.

101	Příjmy, jež u poplatníků, kteří nebyli založeni nebo zřízení za účelem podnikání, nejsou předmětem daně podle § 18 odst.4 a 13 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)	5 678 441	
-----	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------	--

Hospodářský výsledek se musí upravit o částky, které nelze podle zákona č. 586/1992 Sb. zahrnout do výdajů, jsou daňově neuznatelné. Tyto částky se rozepíše do tabulky A. Přílohy č. 1 II. oddílu a odtud se přenesou na řádek 40 Přiznání k dani z příjmu právnických osob a odtud na řádek 70 – Mezisoučet.

Vyloučené výdaje dle předchozího členění z tabulky 4. jsou výdaje, vynaložené na příjmy, které nejsou předmětem daně.

Náklady vynaložené na příjmy, které nejsou předmětem daně:

DVPP	990 946 Kč
Jazykové kurzy	520 750 Kč
Servis VT	120 683 Kč
<u>Knihovna</u>	<u>21 349 Kč</u>
Celkem	1 653 728 Kč
Náklady na reprezentaci	4 842 Kč
<u>Náklady hrazené z příspěvků</u>	<u>4 111 000 Kč</u>
Celkem výdaje daňově neuznatelné	5 769 570 Kč

40	Výdaje (náklady), neuznávané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo § 24 zákona), pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10	5 769 570	
----	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------	--

Základ daně po těchto úpravách je na řádku 200, a pokud už není podle zákona – č. 586/1992 Sb. dále upravován, což v našem případě není, tak se přenesou na řádek 250 – Základ daně po úpravě – daňového přiznání. Na řádku 251 se upraví podle § 20 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb. (viz kapitola 5.4 bakalářské práce), sníží se tedy až

o 30 %, maximálně o částku 1 milion Kč. V našem případě se tedy základ daně sníží o 241 355 Kč, tedy do výše základu daně.

200	Základ daně před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, a před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona, nebo daňová ztráta před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 10 + 70 - 170) ³⁾	241 355	
-----	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------	--

250	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34, před snížením o položky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ⁵⁾ (ř. 220 - 230 - 240 - 241 - 242) ³⁾	241 355	
-----	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------	--

251	Částka podle § 20 odst. 7 zákona, o níž mohou poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání (§18 odst. 3 zákona), dále snížit základ daně uvedený na ř.250, zvýšený o částku vykázanou na ř. 241	241 355	
-----	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------	--

270	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34 a částky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ⁵⁾ (ř. 250 - 251 - 260)	0	
-----	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---	--

Daňovou úsporu za rok 2008, kdy základ daně je 241 355 Kč, vypočteme jako součin základu daně a sazby daně, která je pro rok 2008 21 % (viz kapitola 5.4. bakalářské práce). Daňová úspora za rok 2008 je 50 684 Kč. Takto vyčíslená úspora se převede spolu se ziskem do fondů a daňová úspora se bude dále sledovat analyticky v rámci rezervního fondu, protože, jak stanoví zákon č. 586/1992 Sb., musí být prokazatelné, že se takto získané prostředky použijí ke krytí nákladů souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně.

6.5.4. Zdanění příspěvkové organizace v roce 2009

Postup stanovení základu daně je stejný jako u předchozích dvou let. Pro další práci uvedu tedy jen vybrané části daňového přiznání

10 ⁸⁾	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -) ³⁾ nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ³⁾ ke dni 31.12.2009	250 250	
40	Výdaje (náklady) neuznávané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo 24 zákona), pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10	12 255 862	
101	Příjmy, jež u poplatníků, kteří nebyli založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, nejsou předmětem daně podle § 18 odst.4 a 13 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)	12 211 863	
250	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vlnění, snížený o položky podle § 34, před snížením o položky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ⁵⁾ (ř. 220 - 230 - 240 - 241 - 242) ³⁾	294 249	
251	Částka podle § 20 odst. 7 zákona, o níž mohou poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání (§18 odst. 3 zákona), dále snížit základ daně uvedený na ř.250, zvýšený o částku vykázanou na ř. 241	294 249	
270	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vlnění, snížený o položky podle § 34 a částky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ⁵⁾ (ř. 250 - 251- 260)	0	

Daňovou úsporu za rok 2009, kdy základ daně je 294 249 Kč, vypočteme jako součin základu daně a sazby daně, která je pro rok 2009 20 %. Daňová úspora za rok 2009 je 58 850 Kč. Takto vyčíslená úspora se převede spolu stejně jako v předchozích letech do fondů a daňová úspora se bude dále sledovat analyticky v rámci rezervního fondu, protože, jak stanoví zákon č. 586/1992 Sb., musí být prokazatelné, že se takto získané prostředky použijí ke krytí nákladů souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně.

7. Výše daně ve srovnání s finančními ukazateli příspěvkové organizace

Příspěvková organizace vzhledem k ustanovení § 21 zákona č. 586/1992 Sb. nezaplatila ve sledovaných letech žádnou daň příslušnému finančnímu úřadu. Výkyvy v hospodaření sledované organizace nejsou velké, proto lze předpokládat, že i v následujících letech bude daň z příjmů právnických osob stále nulová. Záporný výsledek hospodaření je během let téměř vždy ze stejných činností.

Uspořená daň ve sledovaných letech je uspořádaná do následující tabulky spolu s celkovými výnosy v daném roce.

Tabulka 7: Přehled úspory daňové povinnosti

Položka	2007	2008	2009
Úspora daňové povinnosti (v Kč)	66 986	54 558	58 850
Výnosy celkem (v Kč)	22 721 399	18 984 794	16 337 606
z toho dotace (v Kč)	5 316 581	4 111 000	2 905 335
Poměr úspory daňové povinnosti a výnosů	0,29 %	0,29 %	0,36 %
Poměr úspory daňové povinnosti a dotace	1,26 %	1,33 %	2,03 %

Úspora daňové povinnosti je ve sledovaných letech téměř stejná. V poměru k výnosům organizace netvoří ani půl procenta. Znamená to, že na této úspoře není organizace rozhodně finančně závislá.

Poměr porovnání daňové úspory s dotací je již o něco vyšší, pohybuje se v rozmezí jednoho až dvou procent. Úspora se používá ke krytí nákladů souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, to znamená, že se úspora použije na ztrátovou hlavní činnost. Dotace se používá také na krytí nákladů hlavní činnosti. Daňová úspora je v podstatě navýšení dotace z veřejných prostředků. Neprochází ovšem státním rozpočtem ani rozpočtem územně samosprávných celků jako běžné dotace.

Příspěvkové organizace mají omezené možnosti v hlavní činnosti dosáhnout velkého zisku, který by sloužil pro rozvoj další činnosti nebo jako rezerva. Zisk příspěvkové organizace v hlavní činnosti prvotně neplánuje a vzniká spíše úsporou plánovaných nákladů nebo větším obratem než bylo plánováno při stanovení ceny za službu. Je to

také z důvodu toho, že činnosti, které jsou hlavní, nejsou výdělečné, a kdyby byly nabízeny za cenu, která by odpovídala vynaloženým nákladům, byly by příliš drahé a nebyl by o ně zájem.

8. Časová a finanční náročnost daňové agendy

8.1. Obecné zhodnocení

U příspěvkových organizací je ve srovnání s podnikatelskými subjekty vedení účetnictví pracnější. Kromě daňových zákonů se účetní v příspěvkových organizacích musí řídit vyhláškami upravujícími hospodaření příspěvkových organizací a směrnicemi od zřizovatele a posílat mu své zrekapitulované výsledky hospodaření, což je často velmi pracné. V účetnictví se musí sledovat náklady a výnosy dle druhů činností, aby bylo možné stanovit hospodářský výsledek za jednotlivé druhy činností. Musí se také odděleně sledovat, které příjmy podléhají dani a které jsou výhradně u neziskových subjektů mimo předmět daně nebo které jsou od daně osvobozené.

Podnikatelské subjekty účtují podobným způsobem. Upravují také v daňovém přiznání výsledek hospodaření na daňový základ. Položky, o které je výsledek hospodaření upravován, jsou jednoznačně stanoveny zákonem a zachycené v účetnictví. Například se vylučují náklady na reprezentaci (účet 513) a vylučují se účetní odpisy a naopak se zahrnují odpisy daňové. Podnikatelské subjekty nemusí sledovat výsledek hospodaření dle jednotlivých druhů činností, aby mohly určit základ daně. Mají jen jeden výsledek hospodaření, který tvoří po úpravách základ daně. Vypočtenou daň zaplatí vždy.

Příspěvkové organizace jsou napojeny na státní rozpočet příspěvkem, který dostávají od svého zřizovatele nebo prostřednictvím svého zřizovatele přímo ze státního rozpočtu. Pokud příspěvkovým organizacím po sestavení daňového přiznání vyjde daňová povinnost, tak daň z příjmu právnických osob je většinou uspořena a použita pro další činnost organizace. Není odvedena do státního rozpočtu. Vzhledem k tomu, že výsledná daňová povinnost je dle § 20 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb. většinou uspořena, tak je pracnost vzhledem k zaplacené dani a přínosu pro státní rozpočet velká.

8.2. Časová a finanční náročnost daňové agendy

V roce 2006, kdy organizace vznikla, byla na každém pracovišti účetní. Organizace měla tedy ředitele, ekonoma a čtyři účetní a jednu provozní účetní. Po vyhodnocení činností, které účetní vykonávaly, se ukázalo zbytečné, aby byla účetní na každém pracovišti. Došlo k postupnému snižování a tím i k úspoře nákladů. V současné době má organizace ekonoma a dvě účetní a provozní účetní (na Zadově).

Časová náročnost daňové agendy se sice nezmenšila, ale lepší organizací práce a propojením účetnictví mezi pracovišti došlo k úspoře času i nákladů. ZVaS je sice příspěvková organizace, ale dotace od zřizovatele zdaleka nepokrývá náklady organizace. Většina nákladů v hlavní činnosti je hrazena z vlastních zdrojů, tedy z peněz, které organizace získá prodejem svých služeb nebo zboží. V doplňkové činnosti jsou veškeré náklady pokryty vlastními výnosy.

Tabulka 8: Srovnání nákladů na hlavní činnost pokrytých dotacemi a nákladů hrazených z vlastních zdrojů

Položka	2006	2007	2008	2009
Náklady na hlavní činnost (v tisících Kč)	20 622	17 306	13 700	12 212
Dotace od zřizovatele (v tisících Kč)	4 582	5 317	4 111	2 905
Pokrytí nákladů z dotace v %	22	31	30	24

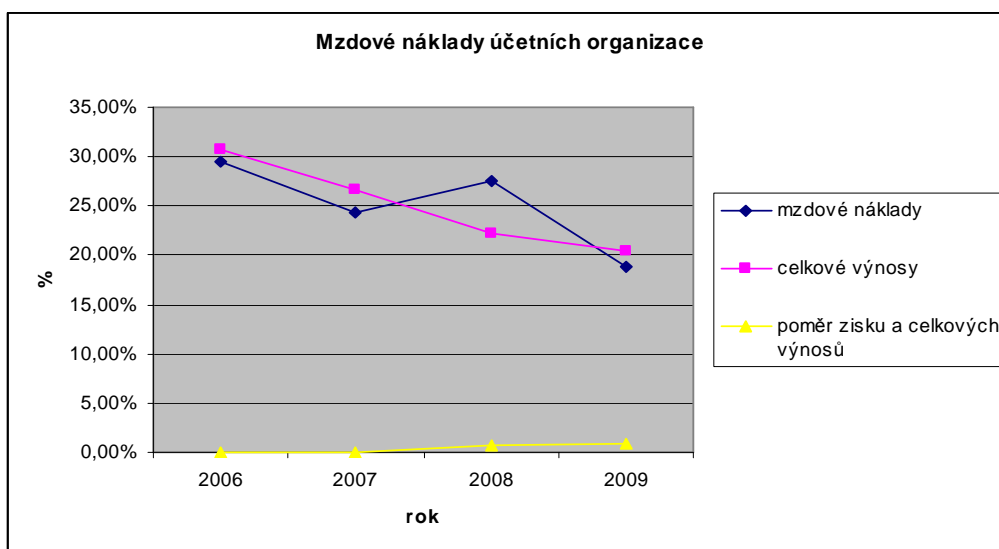
Z tabulky vyplývá, že dochází k poklesu nákladů na hlavní činnost a zároveň k poklesu dotace od zřizovatele. Pokles nákladů i dotace má samozřejmě souvislost, protože s poklesem dotace musí organizace i snižovat své náklady. V roce 2006, kdy organizace vznikla, jsou náklady nejvyšší. V průběhu dalších let se dělala úsporná opatření a stále se dělají. To je i vidět na poklesu nákladů. Zároveň se organizace méně stává závislá na dotaci a více si hradí náklady na hlavní i doplňkovou činnost z vlastních zdrojů. To je vidět také v tabulce, kde procento pokrytí nákladů z dotace je od roku 2007 klesající.

V další tabulce a grafu jsou zachycené mzdové náklady účetních organizace. Mzdové náklady na účetní organizace však nejsou jediné finanční náklady nutné ke

stanovení daně. Přibývají k nim další náklady jako jsou zákonné odvody, pronájem prostor, programu a další.

Tabulka 9: Mzdové náklady účetních organizace

rok	mzdové náklady v tis. Kč	mzdové náklady v %	celkové výnosy v tis. Kč	celkové výnosy v %	zisk v tis. Kč	poměr zisku a celkových výnosů v %
2006	91	29,45	26 258	30,72	0	0,00
2007	75	24,27	22 721	26,59	0	0,00
2008	85	27,51	18 985	22,21	150	0,79
2009	58	18,77	17 500	20,48	159	0,91
celkem	309		85 464		309	



Jak vyplývá z tabulky a grafu, v průběhu let 2006 až 2009 došlo k poklesu mzdových nákladů na účetní organizace (to znamená mzdové náklady osob, které se zabývají účetní a daňovou agendou). Zároveň došlo i k poklesu celkových tržeb, takže je možné říct, že k poklesu mzdových nákladů došlo nejen díky snížení pracovní síly účetnictví a zlepšení efektivity, ale i díky zpracování menšího objemu dat. Pozitivní je, že při poklesu mzdových nákladů došlo ke zvýšení zisku, který může být použit pro další rozvoj organizace.

9. Zhodnocení současného právního stavu a případné návrhy na jeho úpravu

Současný právní stav zdaňování příspěvkových organizací je velmi složitý a stanovení základu daně je pracné. Část zákona č. 586/1992 Sb., která určí, že se ztrátová činnost příspěvkové organizace posuzuje za jednotlivé druhy činností, se jednoduše aplikuje například u menších příspěvkových organizací, například u škol, které mají jen jeden druh hlavní činnosti, a to výuku žáků, a mají náklady na tuto činnost pokryté zpravidla z příspěvků.

U organizace, kterou jsem vám představila, je činností více a část přímých nákladů na ně se dá přiřadit hned při jejich vzniku. Obtížněji se ale dělí společné režijní náklady, přitom je zřejmé, že bez režijních nákladů by nebylo možné hlavní činnosti vykonávat. Společné náklady lze dělit například poměrem k výnosům nebo k počtu lidí, kteří se na daném druhu činnosti podílejí. Dělení je ale vždy nepřesné a nejednoznačné, záleží nejvíce na uvážení účetní jednotky, kolik a v jakém poměru si zdůvodní rozdělení nákladů k jednotlivým druhům výnosů v hlavní činnosti. Z uvedeného postupu vyplývá, že je výhodnější k výnosům ze ztrátové hlavní činnosti přiřadit jen tolik nákladů, aby byla skutečně ztrátová, protože tyto náklady se následně také vylučují a tím se pro příspěvkovou organizaci navyšuje základ daně. Lze sice požádat o závazné posouzení rozdělení nákladů příslušný finanční úřad. Závazné posouzení stojí ovšem 10 000 Kč. Uvedená příspěvková organizace, jak je vidět v rozboru jednotlivých roků, daň z příjmu právnických osob neodvedla, a proto by byla tato cena zaplacená za závazné posouzení vzhledem k výsledné daňové povinnosti neefektivní.

V zákoně č. 586/1995 Sb. se mi zdá komplikované ustanovení, že hlavní činnost má být ztrátová, aby příjmy z ní mohly být považovány za příjmy, které nejsou předmětem daně. Je správné, že se při plánování činností, které jsou hlavní, nepočítá s tvorbou zisku, protože tyto činnosti jsou vykonávány jako součást veřejného sektoru. Tím, že by se v hlavní činnosti plánoval zisk, by se navyšovala i cena. Nevím ale, proč mají být ztrátové. Například, kdyby organizace vykonávala jen hlavní činnosti a ty byly všechny ztrátové, tak by negenerovala žádný kladný hospodářský výsledek, který by pak mohla

použít pro další rozvoj organizace nebo jako rezervu. To by mělo za následek, že jakýkoliv výkyv v příjmech nebo příspěvcích, by byl pro organizaci likvidační.

Zřizovatel při založení příspěvkové organizace určí hlavní činnosti. Zřizovatelem může být buď stát nebo územně samosprávný celek. V každém případě je to zástupce veřejné správy. Proto, když budou organizace zakládány opravdu jen za veřejně prospěšným účelem a hlavní činnost bude s tímto účelem korespondovat, je zbytečné pro účel stanovení daně z příjmu dále rozlišovat, zda jsou druhy hlavních činností ziskové, nebo ztrátové a podle toho upravovat hospodářský výsledek na základ daně. Je v pořádku, že se do základu daně počítá celá doplňková činnost, ale nevidím důvod sledovat odděleně ziskové a ztrátové hlavní činnosti za účelem stanovení základu daně.

Jako jednodušší se jeví sečtení kladného hospodářského výsledku z doplňkové činnosti a z činnosti hlavní, součet by pak tvořil základ daně a dále by se aplikovalo ustanovení zákona č. 586/1992 Sb. § 20, který uvádí, že lze základ daně snížit až o 30 %, v případě, že snížení činí méně než 300 000 Kč, lze odečíst částku v této výši, maximálně do této výše.

10. Závěr

Cílem mojí bakalářské práce bylo ukázat problematiku zdanění příspěvkové organizace s vedlejší hospodářskou činností.

Příspěvkové organizace jsou nezbytné pro zabezpečení činností, které není výhodné provozovat v běžném podnikání. Jakým způsobem příspěvkové organizace fungují v České republice, mám možnost sledovat ať již na popisované organizaci, tak i ve školách, se kterými spolupracujeme. Evropská unie právní formu „příspěvková organizace“ nezná, přesto ve vyspělých zemích Evropy jsou také činnosti jako školství, sociální služby a částečně zdravotnictví zajišťovány státem. Tyto služby jsou součástí veřejného sektoru. Velikost veřejného sektoru je v každé zemi jiná a je ovlivňována mnoha faktory. Služby a statky veřejného sektoru jsou pro stát nezbytné. Není možné je zajistit v dostatečné míře na volném trhu, protože jsou většinou neziskové.

Pokud by tyto neziskové činnosti byly zajišťovány jen komerčními organizacemi, nebo soukromými osobami, staly by se nedostupné pro většinu obyvatel. Proto jistě mají příspěvkové organizace pro stát a jeho občany svůj význam.

11. Summary

In my bachelor work I describe how to calculate tax base and tax revenue for non-profit organizations, particularly in budgetary organizations. This organization is set up by Southern Region. The reason for establishing it was to promote education in schools, to train teachers and to provide other school services.

For this purpose, Contributory organization has to keep accounting divided into two parts- main one and the additional one. It has to follow which pay off and cost is main and which one is the additional. Foundation document provides the concrete division of these activities.

The income tax includes activities, which are out of normal income tax, organization do not have to pay it.

The taxpayer has the rights to set up the claim against obtained revenue, but it is not compulsory. Costs are assessed according to if the tax base is allowed to be included or not. The taxes are inductible or deductible.

According to accounting profit it is learned the tax base. That is the difference between the yields in class 6 and 5. Furthermore the results of economy are corrected on the base tax which is provided by eliminating of revenues which are not income or taxable income.

The tax base of taxpayer who is not founded for the purpose or business is reduced up by to 30 percent. The top of this reduction is 1 000 000 crowns. But it necessary to use this money for paying revenues associated with activities from which revenues are not subject to tax and not late than 3 years periods immediately going first after the second.

The aim of my work is to show problems with tax budgetary which associated with supplementary business. Contributory organizations are necessary for security of organizations which are not advantageous to provide in an ordinary business. These services are part of the public sector and they are very important for the country.

12. Přehled použité literatury

MOCKOVČIAKOVÁ, A.; PROKŮPKOVÁ, D.; MORÁVEK, Z. *Příspěvkové organizace*. 2. Praha 5 : ASPI, a.s., 2008. 292 s. ISBN 80-7357-191-9.

PEKOVÁ, J. *Veřejné finance: úvod do problematiky*. 3. Praha 3 : ASPI, a.s., 2005. 528 s. ISBN 80-7357-049-1.

PELECH, P.; PELC, V. *Daně z příjmů s komentářem k 1.9.2009*. 10. Olomouc : ANAG, spol. s r.o., 2009. 967 s. ISBN 978-80-7263-542-9.

STUHLÍKOVÁ, H.; KOMRSKOVÁ, S. *Zdaňování neziskových organizací*. 7. Olomouc : ANAG, spol. s r.o., 2009. 312 s. ISBN 978-80-7263-510-8.

Seznam tabulek

TABULKA 1: VÝVOJ SAZEB DANĚ (SAZBY DANĚ BYLY SCHVÁLENY ZÁKONEM Č. 261/2007 SB.)	16
TABULKA 2: STRUČNÝ PŘEHLED POLOŽEK DAŇOVÉHO PŘÍZNÁNÍ	24
TABULKA 3: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY K 31. 12. 2007	25
TABULKA 4: VÝNOSY A NÁKLADY Z HLAVNÍ ČINNOSTI V ČLENĚNÍ DLE JEDNOTLIVÝCH DRUHŮ	26
TABULKA 5: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY K 31. 12. 2008	28
TABULKA 6: VÝNOSY A NÁKLADY Z HLAVNÍ ČINNOSTI V ČLENĚNÍ DLE JEDNOTLIVÝCH DRUHŮ	29
TABULKA 7: PŘEHLED ÚSPORY DAŇOVÉ POVINNOSTI	33
TABULKA 8: SROVNÁNÍ NÁKLADŮ NA HLAVNÍ ČINNOST POKRYTÝCH DOTACEMI A NÁKLADŮ HRAZENÝCH Z VLASTNÍCH ZDROJŮ	36
TABULKA 9: MZDOVÉ NÁKLADY ÚČETNÍCH ORGANIZACE	37