

**JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH**

**Ekonomická fakulta**

**DIPLOMOVÁ PRÁCE**

**2011**

**Bc. Jitka Hostičková**

**JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH**

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

## **Diplomová práce**

### **Daňové zatížení vybrané neziskové organizace**

Vedoucí diplomové práce: Ing. Marie Vejsadová

Autor: Bc. Jitka Hostičková

2011

**ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE**  
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Jitka HOSTIČKOVÁ**  
Osobní číslo: **E09693**  
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**  
Název tématu: **Daňové zatížení vybrané neziskové organizace**  
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

**Cíl práce:**

Stanovit daňová a účetní specifika neziskových organizací, poukázat na problémové oblasti úpravy daňových zákonů ve vztahu ke zdanění neziskových organizací a následná aplikace na konkrétní příspěvkovou organizaci s určením dopadu zdanění na její hospodaření.

**Osnova:**

1. Úvod
2. Charakteristika a členění neziskových organizací
3. Účetnictví neziskových organizací
4. Daňová problematika neziskových organizací
5. Zdanění vybrané příspěvkové organizace z hlediska jednotlivých daní a dopad zdanění na její hospodaření
6. Zhodnocení výsledků
7. Závěr
8. Přehled literatury
9. Přílohy


Rozsah grafických prací:  
Rozsah pracovní zprávy: 50 - 60 stran  
Forma zpracování diplomové práce: tištěná

Seznam odborné literatury:

- HYÁNEK, V., *Ekonomika neziskových organizací*, 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita v Brně, ekonomicko-správní fakulta, 2004. 96 s. ISBN 80-210-3501-3.
- JURAJDOVÁ, H., ŠELEŠOVSKÝ, J. a kol., *Účetnictví, daně, audit a financování územních samosprávných celků a organizací neziskového sektoru*, 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita v Brně, ekonomicko-správní fakulta, 2004. 132 s. ISBN 80-210-3583-8.
- KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*, 4. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2006. 280 s. ISBN 80-7357-205-2.
- MOCKOVČIAKOVÁ, A., PROKÚPKOVÁ, D., MORÁVEK, Z., *Příspěvkové organizace 2009*, Praha: ASPI, 2009. 346 s. ISBN 978-80-7357-416-1.
- REKTOŘÍK, J. a kol., *Organizace neziskového sektoru, Základy ekonomiky, teorie a řízení*. 2. aktualizované vydání, Praha: Ekopress, s.r.o., 2007. 187 s. ISBN 978-80-86929-25-5.
- RUŽIČKOVÁ, R., *Neziskové organizace: vznik, účetnictví a daně*, 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 247 s. ISBN 978-80-7263-538-2.
- STUHLÍKOVÁ, H., KOMRSKOVÁ, S., *Zdaňování neziskových organizací*, Olomouc : ANAG, 2009. 343 s. ISBN 978-80-7263-510-8.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Marie Vejsadová  
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: 1. března 2010  
Termín odevzdání diplomové práce: 15. dubna 2010

  
prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc., prof.h.c.  
děkanka

L.S.

  
doc. Ing. Milan Jilek, Ph.D.  
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2010

## **Prohlášení**

Prohlašuji, že svoji diplomovou práci jsem 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 diplomové práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejich internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích dne 10. dubna 2011

.....

## **Poděkování**

Na tomto místě bych ráda poděkovala Ing. Marii Vejsadové za její připomínky a odborné rady, kterými přispěla k vypracování této diplomové práce.

## **OBSAH:**

<b>1</b>	<b>ÚVOD</b> .....	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>DEFINICE A ČLENĚNÍ NEZISKOVÉHO SEKTORU</b> .....	<b>3</b>
2.1	DEFINICE NEZISKOVÉHO SEKTORU .....	3
2.2	ČLENĚNÍ NEZISKOVÉ ORGANIZACE .....	3
2.3	ZVLÁŠTNOSTI ÚČETNICTVÍ NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ .....	5
<b>3</b>	<b>DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ</b> .....	<b>9</b>
3.1	DAŇ Z PŘÍJMŮ .....	9
3.1.1	<i>Daň z příjmů ze závislé činnosti</i> .....	9
3.1.2	<i>Daň z příjmů právnických osob</i> .....	9
3.2	DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY .....	16
3.3	DAŇ SILNIČNÍ .....	22
3.4	DAŇ Z NEMOVITOSTÍ .....	24
3.5	DAŇ DĚDICKÁ, DAROVACÍ A Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ .....	26
3.6	SPOTŘEBNÍ DAŇ .....	27
3.7	DÁRCOVSTVÍ A SPONZORING .....	27
<b>4</b>	<b>METODIKA</b> .....	<b>28</b>
<b>5</b>	<b>DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ KONKRÉTNÍ PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE</b> .....	<b>29</b>
5.1	PŘEDMĚT ČINNOSTI .....	29
5.2	HOSPODAŘENÍ A FINANCOVÁNÍ ORGANIZACE V LETECH 2007-2009 .....	30
5.3	VÝPOČET DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB VYBRANÉ PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE .....	34
5.3.1	<i>Výpočet daně z příjmů právnických osob v roce 2009</i> .....	34
5.3.2	<i>Výpočet daně z příjmů právnických osob v roce 2008</i> .....	38
5.3.3	<i>Nesprávný výpočet DPPO příspěvkovou organizací</i> .....	39
5.3.4	<i>Navržená varianta postupu zjištění daňového základu</i> .....	40
5.3.5	<i>Výpočet daně z příjmů právnických osob v roce 2007</i> .....	42
5.3.6	<i>Porovnání zdanění DPPO se spol. s r. o.</i> .....	43
5.3.7	<i>Shrnutí</i> .....	45
5.4	DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE .....	46
5.4.1	<i>Výpočet DPH v příspěvkové organizaci v roce 2009</i> .....	47
5.4.2	<i>Výpočet vypořádacího koeficientu příspěvkové organizace</i> .....	48
5.4.3	<i>Shrnutí</i> .....	50
5.5	DAŇ SILNIČNÍ .....	50
5.6	DAŇ Z NEMOVITOSTÍ .....	51

5.7	DAŇ DĚDICKÁ, DAŇ DAROVACÍ A DAŇ Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ.....	51
5.8	SHRnutí ODLIŠNOSTÍ ZDANĚNÍ PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE A PODNIKATELSKÉHO SUBJEKTU ..	51
<b>6</b>	<b>ZÁVĚR.....</b>	<b>53</b>
<b>7</b>	<b>SUMMARY.....</b>	<b>56</b>
<b>8</b>	<b>PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY .....</b>	<b>57</b>
<b>9</b>	<b>SEZNAM PŘÍLOH .....</b>	<b>61</b>



# 1 Úvod

Charakteristickým rysem neziskových organizací je skutečnost, že hlavním předmětem jejich činnosti není podnikání. Hlavní náplní je zajišťování obecně prospěšných aktivit a nikoliv dosažení zisku. Zisku však dosahovat mohou. Pod pojmem neziskovost je možné rozumět to, že případný vytvořený zisk neslouží k rozdělení mezi své zakladatele, členy či zaměstnance, ale k financování další činnosti organizace. Vedle hlavní činnosti, která je dána jejich posláním, mohou vykonávat i vedlejší (podnikatelskou) činnost. Zisk z této činnosti však musí být použit na financování hlavní činnosti. Přestože tyto organizace nejsou českými daňovými předpisy chápány jako specifický typ daňového subjektu, je jim určen zvláštní daňový režim, kterému bude věnována tato práce.

Za základní problém bývá v literatuře považováno nekonkrétní vymezení pojmu nezisková organizace. Pro daňové účely se vychází ze zákona o dani z příjmů, který definuje v § 18 odst. 7 neziskovou organizaci jako právnickou osobu, která není založena nebo zřízena za účelem podnikání. Zákon o dani z příjmů také obsahuje výčet subjektů, které patří do kategorie neziskových organizací. Tyto mají nárok na určitá daňová zvýhodnění, ale současně s nimi souvisejí vyšší požadavky na účetní a daňovou evidenci.

Cílem této práce je stanovit daňová a účetní specifika neziskových organizací, poukázat na problémové oblasti úpravy daňových zákonů ve vztahu ke zdanění neziskových organizací a následná aplikace na konkrétní příspěvkovou organizaci, ve které bude zhodnocen dopad zdanění na její hospodaření. Přínos této práce je pro vybranou příspěvkovou organizaci spatřován především v tom, že budou odhaleny případné chyby a nedostatky při plnění daňových povinností a doporučen způsob jejich řešení.

V teoretické části bude nejprve stručně popsáno členění neziskových organizací, poté základní odlišnosti v účetnictví neziskových organizací od účetnictví podnikatelů a následně bude zaměřena na zvláštnosti ve zdanění neziskových organizací.

Praktická část seznámí s jednotlivými kroky, které musí konkrétní příspěvková organizace učinit při zdaňování svých příjmů. Tato je plátcem daně z příjmů právnických daní, daně z nemovitosti a čtvrtletním plátcem daně z přidané hodnoty. Dále bude zpracována analýza dopadu zdanění na její hospodaření.

Důležité informace budou čerpány z příslušných právních předpisů, odborných knih, časopisů, internetových stránek, týkajících se zdanění neziskových organizací. Tyto materiály budou následně porovnány se zjištěným stavem ve zvolené příspěvkové organizaci. Součástí pracovního postupu budou návštěvy autorky v konkrétní příspěvkové organizaci, kde jí odpovědní pracovníci poskytnou data a informace, nezbytné pro vypracování praktické části této práce.

## 2 Definice a členění neziskového sektoru

### 2.1 Definice neziskového sektoru

Národní hospodářství se člení podle kritéria financování provozu na sektor ziskový a neziskový. Ziskové organizace vznikají za účelem dosahování zisku, neziskové naopak zabezpečují veřejné statky kolektivní spotřeby pro obyvatelstvo na neziskovém principu. Dle kritéria vlastnictví se neziskový sektor člení na soukromý (nestátní neziskové organizace), veřejný (státní neziskové organizace – organizační složky státu, příspěvkové organizace) a sektor domácností. Ideální je, když se tyto sektory protínají.

Pokud trh není schopen zajistit dostatečné množství statků, musí tyto statky vyrábět a nabízet stát. Proto zřizuje *státní neziskové organizace*, jako je příspěvková organizace či organizační složka státu, a to v tom případě, jde-li o nezbytné služby (vzdělání, péče o zdraví apod.) nebo pokud neexistuje ochotná soukromá firma (nebo NNO), která by tyto statky zajišťovala. Dále jsou státní neziskové organizace zřizovány za předpokladu, že neexistuje konkurenční prostředí a je tedy nežádoucí, aby veřejný statek poskytovala monopolní soukromá firma za vysokou cenu či vysoký uživatelský poplatek, čímž by se mohl stát veřejný statek nedostupným pro všechny občany.

### 2.2 Členění neziskové organizace

Kritérií pro členění neziskových organizací existuje více, v této práci budou vyjmenována pouze základní:

#### ***Kritérium právní normy***

Toto vymezení je dané zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který v § 18 odstavci 7 definuje organizaci jako právnickou osobu, která nebyla zřízena nebo založena za účelem podnikání. Zákon sem řadí následující typy organizací<sup>1</sup>:

---

<sup>1</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 18 odst. 7

- zájmová sdružení právnických osob, pokud tato sdružení mají právní subjektivitu,
- občanská sdružení včetně odborových organizací,
- politické strany a politická hnutí,
- registrované církve a náboženské společnosti,
- nadace, nadační fondy,
- obecně prospěšné společnosti,
- veřejné vysoké školy,
- obce,
- vyšší územní samosprávné celky,
- organizační složky státu a územních samosprávných celků (do roku 2001 rozpočtové organizace),
- příspěvkové organizace,
- státní fondy,
- subjekty, o nichž tak stanoví zvláštní zákon.

Nejčastějšími právními formami nestátních neziskových organizací v ČR jsou pak vzhledem k typu činnosti občanská sdružení a jejich organizační složky, nadace a nadační fondy, obecně prospěšné společnosti, církve a náboženské společnosti - zejména jejich účelová zařízení.

Na výčet neziskových organizací, který uvádí zákon o dani z příjmů, navazuje členění dle Rektoříka:<sup>2</sup>

**1) podle kritéria zakladatele (vlastníka):**

- a) veřejnoprávní organizace - založené státní správou nebo samosprávou,
- b) soukromoprávní organizace – založené soukromou fyzickou nebo právnickou osobou,

---

<sup>2</sup> REKTOŘÍK, J. a kol. Organizace neziskového sektoru: základy ekonomiky, teorie a řízení, . aktualizované vydání. Praha : Ekopress, s.r.o., 2007, s. 40 - 42

- c) veřejnoprávní instituce – založené dle zvláštního zákona (např. veřejná výzkumná instituce)

**2) podle kritéria globálního charakteru poslání:**

- a) organizace veřejně prospěšné (vytvářejí veřejné a smíšené statky; např. charita, vzdělání, ekologie),
- b) organizace vzájemně prospěšné (vzájemně podporují skupiny občanů nebo právnické osoby se společným zájmem; např. kulturní aktivity, profesní komory),

**3) podle kritéria právně organizační normy,**

**4) podle kritéria způsobu financování:**

- a) zcela z veřejných rozpočtů,
- b) zčásti z veřejných rozpočtů,
- c) z různých zdrojů (např. z darů, dotací nebo vlastní činnosti),
- d) z prodeje statků a služeb dle svého poslání.

## **2.3 Zvláštnosti účetnictví neziskových organizací**

Neziskové organizace se řídí při vedení účetnictví:

- zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, který byl novelizován zákonem č. 304/2008 Sb. s účinností od 1. 1. 2010, s výjimkou ustanovení, která nabývají účinnosti dnem 1. 1. 2009,
- vyhláškou č. 410/2009 Sb. pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu, která nahrazuje od 1. 1. 2010 původní vyhlášku č. 505/2002 Sb.,
- vyhláškou č. 504/2002 Sb. pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví,
- vyhláškou č. 507/2002 Sb. pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví,
- českými účetními standardy č. 401-414 a č. 701-704.

Zákonem o účetnictví je vymezen rozsah, způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost. Vztahuje se na právnické osoby, zahraniční osoby, které v České republice podnikají, organizační složky státu a na fyzické osoby, jež provozují podnikatelskou či jinou výdělečnou činnost dle zvláštních zákonů. Tyto subjekty jsou zákonem označovány za účetní jednotky.

Rozsah vedení účetnictví rozlišuje zákon plný a zjednodušený. Zákon vyjmenovává organizace, které mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Jsou to například občanská sdružení, církve a náboženské společnosti, obecně prospěšné společnosti, aj. Pokud mají možnost volby, záleží na zřizovateli, pro jaký způsob se rozhodnou. Plný rozsah vedení účetnictví zahrnuje účtování v deníku, hlavní knize, využívání analytické evidence a podrozvahových účtů. Používání zjednodušeného rozsahu vedení účetnictví umožňuje spojit účtování v deníku s hlavní knihou, účtový rozvrh může být členěn pouze na účtové skupiny, účetní jednotky netvoří rezervy a opravné položky.

Prováděcím právním předpisem zákona o účetnictví, je vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se řídí politické strany a politická hnutí, občanská sdružení, zájmová sdružení právnických osob, církve a náboženské společnosti, obecně prospěšné společnosti, nadace a nadační fondy, organizace s mezinárodním prvkem, společenství vlastníků jednotek, veřejné vysoké školy a jiné účetní jednotky, které nebyly založeny a zřízeny za účelem podnikání, s výjimkou obchodních společností.<sup>3</sup>

#### **Vyhláška č. 504/202 Sb. stanovuje zejména:**

- rozsah a způsob sestavování účetní závěrky
- uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěre
- uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů a výnosů a výsledku hospodaření v účetní závěre
- uspořádání, označování a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze účetní závěrky,

---

<sup>3</sup> RŮŽIČKOVÁ, R. *Neziskové organizace: vznik- účetnictví- daně*. Olomouc : ANAG, 2009, s. 118-119

- směrnou účtovou osnovu,
- účetní metody,
- metodu přechodu z jednoduchého účetnictví na účetnictví.

Na vyhlášku č. 504/2002 Sb. navazují **České účetní standardy** pro účetní jednotky, u kterých není hlavním předmětem podnikání, č. 401-414.

- jejich tvorbu a vydávání zajišťuje Ministerstvo financí za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami,
- obsahem standardů je popis účetních metod či postupy účtování,
- obsah standardů nesmí být v rozporu s ustanoveními zákona o účetnictví a ostatních právních předpisů ani obcházet jejich účel,
- použití standardů účetními jednotkami je považováno za plnění ustanovení o účetních metodách,
- jejich vydání je oznámeno ve Finančním zpravodaji.

**Hlavní rozdíly** oproti vyhlášce č. 500/2002 Sb.:

- opravné položky – tvoří se pouze k pohledávkám a pouze v těch případech, když se vztahují činnosti podléhající dani z příjmů, podle § 8 a 8a z. č. 593/92 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, účtová skupina 65
- rezervy – pouze dle § 7, 9, 10 zákona č. 593/92 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, účtová skupina 65
- kursově rozdíly aktivní a pasivní – účtová skupina 38
- uspořádání nákladů a výnosů – účtová třída 5 a 6
- vlastní jmění a fondy - účtová třída 9

Účetní jednotky musí ke dni sestavení účetní závěrky ve **výkazu zisku a ztráty** vykazovat odděleně náklady, výnosy, výsledek hospodaření za hlavní činnost a náklady, výnosy, výsledek hospodaření za hospodářskou činnost. V **příloze** k účetní závěrce jsou pak uvedeny informace o způsobu zjištění základu daně z příjmů a způsobu, jakým byly využity ušetřené prostředky v důsledku daňových úlev v předchozím období.

Neziskovým organizacím tak vznikají zvýšené nároky na účetní evidenci, neboť musejí rozlišovat **výnosy (příjmy)**, které:

- nejsou předmětem daně
- jsou předmětem daně, ale jsou osvobozeny
- jsou předmětem daně vždy
- příjmy z jednotlivých hlavních činností.

Současně je nutno přiřadit jednotlivým skupinám příjmů (výnosů) odpovídající **výdaje (náklady)**, přičemž je dále potřeba rozklíčovat režijní náklady, a to podle vhodných kritérií (např. dle odpracované doby, dle podílu skutečných nákladů a jednotlivých činností, atd.)<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> RŮŽIČKOVÁ, R. Neziskové organizace: vznik-účetnictví-daně. 9. vyd. Olomouc : ANAG, 2009, s. 160- 164



## **3 Daňové zatížení neziskových organizací**

### **3.1 Daň z příjmů**

Právní úprava daně z příjmů vychází ze zákona č. 586/1992 Sb., zákon o daních z příjmů (ZDP). Během platnosti ZDP došlo k mnoha novelizacím. Podstatná je tendence poklesu sazby daně z příjmů právnických osob. První část tohoto zákona se týká daně z příjmů fyzických osob, druhá část je zaměřena na daň z příjmů právnických osob.

#### ***3.1.1 Daň z příjmů ze závislé činnosti***

V rámci daně z příjmů fyzických osob se neziskových organizací týká pouze daň ze závislé činnosti. Předmětem daně jsou příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků podle § 6 ZDP. Ustanoveními toho zákona se budou řídit pouze ty neziskové organizace, jež zaměstnávají fyzické osoby. Neziskové organizace jsou plátcí daně z příjmů fyzických osob, nikoliv poplatníky této daně a při výpočtu a odvodu daně postupují totožně s podnikatelskými subjekty.

#### ***3.1.2 Daň z příjmů právnických osob***

Poplatníky daně z příjmů právnických jsou dle § 17 odst. 1 ZDP všechny osoby, které nejsou osobami fyzickými a následně organizační složky státu. Zákon o daních z příjmů tyto organizace označuje jako „poplatníky, kteří nebyli zřízeni či založeni za účelem podnikání“ (§ 18 odst. 3 ZDP). § 18 odst. 8 ZDP tyto organizace vyjmenovává.

**Zdaňovacím obdobím** může být dle § 17b ZDP

- kalendářní rok,
- hospodářský rok
- období od rozhodného dne fúze nebo převodu jmění na společníka, nebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva
- účetní období, pokud je delší než nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců.

**Předmětem** daně z příjmu (§ 18 ZDP) jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Stanovení zdanitelných příjmů neziskových organizací je oproti podnikatelským subjektům složitější, protože musejí rozlišovat příjmy, které nejsou předmětem daně a příjmy, které jsou předmětem daně. Z těchto příjmů se pak dále vyčleňují příjmy od daně osvobozené.

Příjmy, které **nejsou předmětem daně** z příjmů (§ 18 odst. 4 ZDP)

- příjmy z činností, které vyplývají z poslání neziskové organizace. Příjmy z těchto činností nejsou předmětem daně pouze v případě, pokud jsou náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů vyšší než vzniklé příjmy. Organizace musí vést podrobné účetnictví a rozlišovat tak jednotlivé činnosti v rámci činnosti hlavní. Pokud v hlavní činnosti organizace dosáhne ztráty, příjmy se předmětem daně nestávají. V případě, že by dosahovala zisku, budou již příjmy do základu daně zahrnuty, neboť jsou předmětem daně,
- příjmy plynoucí z dotací, příspěvků na provoz a jiných podpor ze státního rozpočtu, rozpočtu kraje, obce, Evropské unie nebo veřejných rozpočtů jiných států,
- příjmy plynoucí z úroků z vkladů na běžném účtu,
- příjmy získané z úplatných převodů a úplatného užívání státního majetku mezi organizačními složkami státu a státními organizacemi a z pronájmů a prodeje státního majetku.

Příjmy, které **jsou předmětem daně** z příjmů (§ 18 odst. 3 ZDP):

- **příjmy ze ziskových činností vyplývajících z její hlavní činnosti** – za podmínky, že náklady jsou nižší než příjmy z těchto činností. V opačném případě se jedná o příjmy, které nejsou předmětem daně a ztrátu nelze považovat za daňovou.

„U příjmů z hlavní činnosti se rozlišují v rámci jedné činnosti ty případy, kdy stejná služba či plnění je poskytována jednou za ceny nad úroveň a podruhé pod úroveň vlastních nákladů. Dani podléhají pouze příjmy z jednotlivých

činností, které jsou vykonávány za ceny, kdy příjmy převyšují související daňově uznatelné výdaje. Pokud je jednotlivá činnost realizována jak za ceny ziskové tak ztrátové, nelze stejné výkony v rámci jednoho druhu činnosti kompenzovat (zákaz kompenzace cen ziskových a ztrátových),<sup>5</sup>

- **příjmy z reklam.** Příjmy z reklam jsou vždy zdanitelným příjmem, je možno je snížit pouze o náklady, které s reklamní činností přímo souvisejí. Vznikají také v okamžiku, kdy organizace získají nějaký dar, za který poskytne dárci protiplnění ve formě reklamy. Dar bez protiplnění by dani z příjmů právnických osob nepodléhal,
- **příjmy z pronájmu majetku** – po odpočtu souvisejících výdajů,
- **příjmy z členských příspěvků** vyjma osvobozených (např. členské příspěvky přijaté profesními komorami s povinným členstvím – Komora daňových poradců, Advokátní komora),
- **příjmy z hospodářské činnosti** - neziskové organizace, mohou provozovat podnikatelskou činnost za, a to na základě živnostenského oprávnění. V oblasti hospodářské činnosti již zákon o daních z příjmů neukládá neziskovým organizacím povinnost odděleně sledovat náklady a výnosy podle jednotlivých činností.

#### **Příjmy od daně z příjmů osvobozené (§ 19 ZDP)**

- příjmy z členských příspěvků podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin,
- příjmy z výnosů kostelních sbírek,
- příjmy státní fondů založených podle zvláštních předpisů,
- příjmy Fondu dětí a mládeže,
- příjmy plynoucí z majetku, který je součástí nadačního jmění a který je zapsán v nadačním rejstříku.

---

<sup>5</sup> JURAJDOVÁ, H., ŠELEŠOVSKÝ, J., a kol. Účetnictví, daně, audit a financování územních samosprávných celků a organizací neziskového sektoru. 1. vydání. BRNO : MU, 2004. s. 78

**Náklady** (výdaje) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 ZDP jde vyčlenit do několika skupin:<sup>6</sup>

- skutečné výdaje na určitou činnost,
- provozní výdaje včetně mezd,
- výdaje vynaložené na hlavní činnost, která generuje příjmy i která příjmy nepřináší,
- odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

Způsoby, jakými lze správně **rozdělit náklady**:<sup>7</sup>

- princip rozlišitelných nákladů ve stejném poměru, v jakém byly dosaženy zdanitelné a nezdanitelné příjmy na jednotlivé činnosti (jedná se o veškeré výnosy, tj. včetně dotací či členských příspěvků),
- přiřazování režijních nákladů podle zjištěného poměru skutečných nákladů na jednotlivé činnosti a stejným poměrem rozdělit i režijní náklady,
- u mzdových nákladů sledovat odpracovanou dobu pro určité činnosti a stanovit poměr mezi jednotlivými činnostmi za určité období,
- podle vnitřní směrnice organizace.

Růžičková k členění nákladů a výnosů uvádí: „*Vycházíme-li z praxe, můžeme říci, že toto je nejobtížnější část přípravných prací na získání podkladů pro daňové přiznání. Záleží na pečlivosti evidence a podle našeho názoru je to i obtížně prokazatelné z pohledu správce daně. Často bývá vhodnější jít cestou opatrnosti a raději některé náklady vůbec nepovažovat za uznatelné z daňového hlediska. Evidence a výpočty by znamenaly přílišné zatížení a výsledný efekt by možná nebyl pro správce daně dostatečně průkazný.*“<sup>8</sup>

---

<sup>6</sup> RŮŽIČKOVÁ, R. *Neziskové organizace: vznik-účetnictví-daně*. 9. vyd. Olomouc : ANAG, 2009, s. 213

<sup>7</sup> RŮŽIČKOVÁ, R. *Neziskové organizace: vznik-účetnictví-daně*. 9. vyd. Olomouc : ANAG, 2009, s. 215 – 217

<sup>8</sup> RŮŽIČKOVÁ, R. *Neziskové organizace vznik-účetnictví-daně*. 10. vydání. Olomouc: ANAG, 2009, s. 217

Aby byl výsledek hospodaření správně vykázán, je potřeba k výnosům z jednotlivých činností přiřadit související náklady s těmito činnostmi (§ 18 odst. 6, 7, § 23 odst. 1 a 5, § 24 odst. 3 ZDP). Hospodářský výsledek je poté upraven o některé příjmy a výdaje, které nevstupují do základu daně, ze kterého je následně vypočtena DPPO. Tento postup je znázorněn v následující tabulce.

**Tabulka č. 1: Výpočet daně z příjmů právnických osob u neziskových organizací**

<b>ÚČETNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM</b>
- příjmy, které nejsou předmětem daně
- příjmy osvobozené
- příjmy nezahrnované do základu daně
- příjmy zdaněné zvláštní sazbou daně (§ 36 ZDP)
- příjmy zdaněné sazbou podle § 21 odst. 4 ZDP
- částky, které již byly u téhož poplatníka zdaněny podle tohoto zákona
- mimoúčetní daňově uznatelné náklady (výdaje)
+ účetní náklady, které nejsou daňově uznatelné
+ položky oprávněně zkracující příjmy
+/- ostatní úpravy výnosů a nákladů
<b>= ZÁKLAD DANĚ</b>
- odčitatelné položky
- daňová ztráta
- odčitatelná položka na reinvestice, odpočet části výdajů na výuku učňů
- 30% ze základu daně upraveného o předcházející položky
(min. 300.000 Kč, max. 1.000.000 Kč)
<b>= ZÁKLAD DANĚ PO SLEVĚ</b>
x sazba daně
<b>= DAŇ Z PŘÍJMU PRÁVNICKÝCH OSOB</b>
- slevy na dani
<b>= DAŇ PO SLEVĚ</b>

Zdroj: JURAJDOVÁ, H. a kol. Účetnictví, daně, audit a financování územních samosprávných celků a organizací neziskového sektoru. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004. S. 80-81.

V § 23 odst. 2 ZDP jsou vyjmenovány položky, které snižují či zvyšují základ daně.

Do základu daně **se nezahrnují** zejména:

- příjmy, které nejsou předmětem daně (§ 18 odst. 4),
- příjmy, které jsou od daně z příjmů osvobozeny (§ 19),
- příjmy tvořící samostatné základy daně (§ 21 odst. 4) a zdaněné zvláštní sazbou (§ 36),
- příjmy, které již byly u téhož poplatníka zdaněny podle ZDP,
- částky zúčtované do výnosů, pokud souvisejí s výdaji (náklady) neuznanými v předchozích zdaňovacích obdobích jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to maximálně do výše těchto neuznaných výdajů (nákladů).

Dále je nutno hospodářský výsledek dle § 23 odst. 3 ZDP:

- zvýšit o částky, které nejsou daňově uznatelnými náklady buď z části, nebo vůbec,
- zvýšit o veškeré částky, které neoprávněně zkracují příjmy.

Daňový základ se sníží o **odčitatelné položky** (§ 34 ZDP), mezi něž patří:

- daňová ztráta – zde je rozdíl oproti podnikatelským subjektům, které si mohou během pěti let snižovat daňový základ o ztrátu, u neziskových organizací může daňová ztráta vzniknout pouze u hospodářské činnosti, ztrátu z hlavní činnosti není možné od základu daně odčítat. Růžičková k rozdílu mezi umořováním ztráty podnikatelských subjektů a subjektů neziskových uvádí následující: „Pro neziskové organizace vyplývá tatáž možnost pouze v rámci jejich hospodářské činnosti, eventuálně v případě pronájmu majetku.“<sup>9</sup>
- odpočet 30 % od základu daně – zvláštní odpočitatelná položka u neziskových organizací (§ 20 odst. 7). Maximálně lze daňový základ snížit o 1 000 000,- Kč, a pokud by 30 % snížení činilo méně než 300 000,-Kč, mohou si odečíst částku 300 000,- Kč, nejvýše však do výše základu daně. Díky této odpočitatelné

---

<sup>9</sup> RŮŽIČKOVÁ, R. *Neziskové organizace: vznik-účetnictví-daně*. 9. vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2009, s. 169

položce jsou mnohé neziskové organizace s daňovým základem nižším než 300 000,- Kč úplně zbaveny daňové povinnosti. Přesto musí daňové přiznání podávat.

**Tabulka č. 2: Příklady 30% snížení základu daně v Kč dle § 20 odst. 7 ZDP**

Základ daně	10.000	400.000	1.000.000	3.000.000
30% snížení základu daně	3.000	80.000	300.000	90.0000
Odpočet max. do základu daně	10.000	300.000	300.000	1.000.000
Základ daně upravený o odpočet	0	100.000	700.000	2.000.000
Úspora daňové povinnosti např. oproti podnikatelskému subjektu (19% z odpočtu ze základu daně)	1.900	57.000	57.000	190.000

Zdroj: Vlastní výpočty dle zákona o daních z příjmů

### Slevy na dani

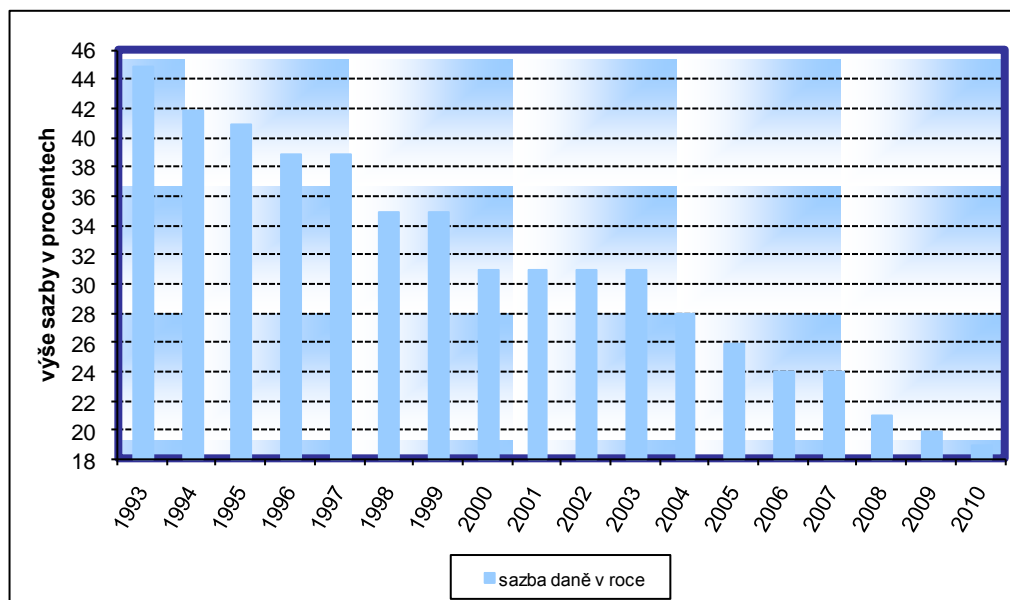
Slevy na dani jsou upraveny § 35 ZDP. Nezisková organizace může, stejně jako podnikatelé, slevu uplatnit v případě, že zaměstnává pracovníky se zdravotním postižením.

**Zdaňovacím obdobím** pro právnické osoby je kalendářní rok nebo rok hospodářský. Daňové přiznání se dle § 40 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků podává nejpozději do tří měsíců po uplynutí tohoto období. Pokud má poplatník povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jeho daňové přiznání zpracovává daňový poradce, je lhůta k podání daňového přiznání prodloužena na šest měsíců po uplynutí zdaňovacího období.

Vzhledem k náročnosti rozlišení daňově uznatelných nákladů, které souvisí se zdanitelnými příjmy, či příjmů, které nejsou předmětem daně nebo jsou osvobozenými od daně, mají neziskové organizace možnost požádat svého správce daně o vydání **rozhodnutí o závazném posouzení** (§ 24a ZDP). Toto vyjádření správce daně je zpoplatněno poplatkem ve výši 10.000,- Kč.

**Sazba daně** je dle § 21 ZDP lineární a pro zdaňovací období roku 2010 činí 19 % (v roce 2009 činila 20 %).

**Graf č. 1: Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob v letech 1993 až 2010**



Zdroj: Vlastní zpracování a s využitím zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění příslušných zdaňovacích období

Jak je z grafu zřejmé, od počátku platnosti klesla sazba daně z příjmů právnických osob o více než poloviční hodnotu. V roce 2011 bude sazba daně činit též 19 %.

### 3.2 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH), ve znění pozdějších předpisů, který nahradil původní zákon č. 588/1992 Sb., čímž došlo k určitým změnám v uplatňování DPH, a to jak u podnikatelských, tak i u subjektů, které nebyly založeny za účelem dosažení zisku. Přesto v praxi docházelo k výkladovým problémům, a proto od 1. ledna 2009 nabyla účinnosti novela č. 302/2008, ZDPH. Došlo tím ke zrušení či upřesnění některých problémových ustanovení zákona. Důležitou změnou oproti původnímu ZDPH je ta skutečnost, že se u neziskových subjektů pro uplatňování DPH nerozlišuje



zařazení činností do hlavní či hospodářské činnosti. Posuzuje se to, zda subjekt vykonává veřejně prospěšnou nebo podnikatelskou činnost.<sup>10</sup>

Zákon dále umožňoval volbu, zda se neziskové subjekty stanou či nestanou plátcí DPH. Pro účely zákona se za obrat považovaly výnosy za uskutečněná plnění s výjimkou plnění, která jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně, a to nejen u osob, jež mají povinnost vést účetnictví, ale i u těch, které jej vedou dobrovolně. Touto novelou tedy přibýlo neziskových subjektů, které jsou povinny stát se plátcí DPH.

**Předmětem daně** je dle § 2 ZDPH:

- dodání zboží, poskytování služeb nebo převod nemovitostí osobou povinnou k dani za úplatu za podmínky, že místo plnění je v tuzemsku,
- pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie osobou povinnou k dani za úplatu, pořízení je uskutečněné v tuzemsku,
- pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie právnickou osobou, která nebyla zřízena za účelem podnikání,
- pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu Evropské unie osobou, která není povinnou k dani za úplatu,
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

**Osobou povinnou k dani** jsou dle § 5 ZDPH právnické nebo fyzické osoby, které samostatně uskutečňují ekonomickou činnost. Osobou povinnou k dani jsou také právnické osoby, které nebyly zřízeny za účelem podnikání, pokud uskutečňují ekonomickou činnost. Ekonomickou činností se rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků, osob poskytujících služby a další činnosti uvedené v § 5 odst. 2 ZDPH. Jestliže osoba povinná k dani přesáhne obrat 1 milion Kč za nejvýše 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců, je povinna se registrovat jako plátec daně, a to do 15-ti dnů po skončení měsíce, ve kterém překročila stanovenou částku. Plátcem se stává od prvního dne třetího měsíce po měsíci, ve kterém překročila obrat. Např. pokud dojde k překročení obratu 1 mil. Kč v měsíci červnu, plátcem DPH se stává od 1. září. Jestliže

---

<sup>10</sup> STUHLÍKOVÁ, H., KOMRSKOVÁ, S. *Zdaňování neziskových organizací*, 7. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2009, s. 201

neziskové subjekty vykonávají v rámci hlavní činnosti (dané svým posláním) za úplatu, nejsou podle výše uvedeného zákona osobou povinnou k dani. Proto je potřeba mít přesně a zřetelně stanovený výkon činnosti organizace ve zřizovacích nebo zakládacích listinách. Současně musí co nejpřesněji stanovit ve vnitřních předpisech náplň ekonomické činnosti organizace pro pozdější uplatnění daně z přidané hodnoty či osvobození od této daně.

Do **obratu** jsou zahrnovány výnosy za uskutečněná plnění, kromě plnění osvobozených bez nároku na odpočet daně a výnosů prodeje dlouhodobého hmotného majetku. Do obratu se dále zahrnují výnosy z převodu a nájmu pozemků, bytů a nebytových prostor, staveb, pokud nejsou příležitostnou činností. Obratem pro účely daně z přidané hodnoty se tedy rozumí výnosy za zdanitelná plnění uskutečněná účetní jednotkou.

Pokud se chce osoba povinná k dani zaregistrovat **dobrovolně**, může podat přihlášku kdykoliv a plátcem se stává ode dne účinnosti uvedeného na osvědčení o registraci. Registrace může být zrušena nejdříve po uplynutí jednoho roku od data účinnosti osvědčení o registraci, důvodem zrušení je absence podmínek, za kterých registrace vznikla.

### **Sazba daně**

Sazba daně je popsána v § 47 ZDPH. Zákon rozlišuje dvě sazby daně:

- a) základní,
- b) sníženou.

Základní sazbou daně se rozumí sazba DPH pro rok 2010 ve výši 20 %. Tato sazba daně se uplatňuje u zboží, pokud zákon nestanoví jinak. Tyto výrobky jsou uvedeny v příloze 1 zákona. U služeb se uplatňuje základní sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak. Služby jsou uvedeny v příloze 2 zákona o DPH. Sníženou sazbou daně se pro účely DPH rozumí sazba 10 %. Snížená sazba daně se dále uplatňuje u tepla a chladu, u dovozu uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností uvedených

v příloze č. 4 ZDPH. Dle § 47 odst. 5 u převodu nemovitosti se uplatňuje základní sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak.

Daň z přidané hodnoty se neodvádí z činností, jež jsou osvobozeny od daně. Tato osvobozená plnění se člení na plnění osvobozená s nárokem na odpočet, např. dodání zboží do jiného členského státu, dovoz a vývoz zboží a plnění osvobozená bez nároku na odpočet.

U neziskových organizací jsou **osvobozeny bez nároku na odpočet** zejména následující činnosti:

- výchova a vzdělávání (§ 57 ZDPH),
- zdravotnické služby a zboží (§ 58 ZDPH),
- sociální pomoc (§ 59 ZDPH),
- převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor (§ 56 ZDPH),
- ostatní osvobozená plnění od daně bez nároku na odpočet daně (§ 61 ZDPH).

Plátce daně **nemá nárok na odpočet** daně z přidané hodnoty u přijatých zdanitelných plnění, která použije výhradně v souvislosti s osvobozenými činnostmi bez nároku na odpočet. Proto, aby bylo možno uplatnit nárok na odpočet, je plátce povinen sledovat, k jakému účelu přijatá zdanitelná plnění použije.

Pokud nezisková organizace uskutečňuje činnosti zdanitelné i osvobozené, rozděluje přijatá zdanitelná plnění do tří skupin<sup>11</sup>:

1. vstupy, které použije pouze pro zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně – má nárok na odpočet v plné výši (např. použití pro ekonomickou činnost),
2. vstupy, které použije pouze pro osvobozená plnění bez nároku na odpočet – nemá nárok na odpočet vůbec (např. pro provozování kulturních nebo sportovních zařízení),
3. vstupy, které použije jak pro zdanitelná plnění, tak i pro osvobozené činnosti bez nároku na odpočet – u této daně bude krátit nárok na odpočet. Pro zjištění

---

<sup>11</sup> JURAJDOVÁ, H. a kol. *Účetnictví, daně, audit a financování územních samosprávných celků a organizací neziskového sektoru*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004. S. 88-89.

poměru mezi těmito činnostmi se využívá koeficientu, který upravuje nárok na odpočet. Způsob výpočtu tohoto koeficientu je popsán v § 76 ZDPH.

### Vzorec výpočtu koeficientu<sup>12</sup>

uskutečněná plnění s nárokem na odpočet  
+ osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně  
+ osvobozená plnění uskutečněná v tuzemsku ve prospěch členských zemích nebo třetí země  
+ finanční činnost podle § 54 odst. 1 písm. a) až j)  
+ pojišťovací činnosti za stejných podmínek jako v předešlém bodě (§ 55)

} ČITATEL

---

suma plnění z čitatele  
+ osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně (§ 51 a násl.)  
- reklamní předmět nad limit (§ 13 odst. 10 písm. c)

} JMENOVATEL

### Vypočtený koeficient s hodnotou:

- vyšší než 0,95 včetně, znamená plný nárok na odpočet daně,
- od 0 do 0,95 udává nárok na odpočet v poměrné výši zjištěného přepočtu koeficientem.

Vypočtený koeficient se zaokrouhluje na dvě desetinná místa nahoru. Část odpočtu daně se stanoví jako součin celkové daně na vstupu za příslušné zdaňovací období a vypočteného koeficientu. Do výpočtu koeficientu se dle § 75 odst. 3 ZDPH nezahrnuje např. prodej dlouhodobého majetku využívaného pro ekonomickou činnost, příležitostné finanční činnosti, nebo příležitostný převod či nájem pozemků, bytů a nebytových prostor.

---

<sup>12</sup> RŮŽIČKOVÁ, R. *Neziskové organizace: vznik, účetnictví a daně*, 9. vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2009, s. 169-186

Krácení daně na vstupu je plátcem prováděno za každé zdaňovací období, ve kterém uskutečňuje osvobozená zdanitelná plnění bez nároku na odpočet. Použije koeficient vypočtený z údajů předchozího kalendářního roku – **zálohový koeficient**. Po skončení kalendářního roku se vypočítává **vypořádací koeficient**, když je vycházeno z údajů za celý kalendářní rok a dojde tak k ročnímu vypořádání nároku na odpočet. Tento vypořádací koeficient se stává pro následující kalendářní rok zálohovým koeficientem.

Právnícké osobě může vzniknout povinnost přiznat a zaplatit daň jako **osobě identifikované k dani** (§ 96 ZDPH).<sup>13</sup> Touto osobou se stává v případě, pokud nevykonává ekonomickou činnost a pořídí zboží z jiného členského státu Evropské unie a hodnota tohoto zboží přesáhne v běžném kalendářním roce částku 326.000,- Kč. Osoba identifikovaná k dani musí podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne překročení stanoveného limitu.

**Zdaňovacím obdobím** je<sup>14</sup>:

- kalendářní čtvrtletí, pokud obrat plátce za předcházející rok nedosáhl 10 milionů Kč,
- kalendářní měsíc, pokud obrat plátce za předcházející rok dosáhl 10 milionů Kč.

Také u DPH jsou na neziskové organizace kladeny vyšší nároky při evidenci údajů, nutných ke správnému stanovení daňové povinnosti a sestavení souhrnného hlášení v případě, že uskutečnila dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani.

Po skončení zdaňovacího období podává plátce daňové přiznání, a to i když mu nevznikla daňová povinnost. Splatnost daně je totožná s lhůtou pro podání daňového přiznání – do 25. dne následujícího měsíce po skončení zdaňovacího období.

---

<sup>13</sup> § 96 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

<sup>14</sup> § 99 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

### 3.3 Daň silniční

Daň silniční upravuje zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDS). Oproti podnikatelským subjektům existují určité výjimky, a to v předmětu daně a poté v uplatňování snížení v souladu s § 6 odst. 9 a 10 ZDS.

**Předmětem daně** silniční jsou silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla (§ 2 ZDS)

- registrovaná a provozovaná v České republice,
- pokud jsou používána k podnikání nebo k jiné samostatné výdělečné činnosti nebo jsou používána v přímé souvislosti s podnikáním anebo k činností, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů u subjektů nezaložených za účelem podnikání podle zvláštního právního předpisu,
- bez ohledu na to, zda jsou používána k podnikání, jsou předmětem daně vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny, určena výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v České republice.

U neziskových organizací podléhají silniční dani vozidla používaná k těm činnostem, ze kterých plynou příjmy podléhající dani z příjmů. Tedy bez ohledu na to, zda nezisková organizace výsledně daň z příjmů platila či nikoli. Rozhodující je stanovení předmětu daně z příjmů podle ustanovení § 18 ZDS, a tím i stanovení předmětu daně silniční.

Jedná se o vozidla, která jsou používána:

- plně nebo z části v hospodářské činnosti,
- v jednotlivých činnostech hlavní činnosti, které jsou předmětem daně z příjmů.

Neziskové organizace musí rozdělovat činnosti podnikatelské (hospodářské), při jejichž výkonu jsou používána motorová vozidla a přípojná vozidla vždy předmětem daně a činnosti hlavní, kde jsou předmětem daně vozidla, která jsou používána pouze v činnostech, ze kterých plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů.

Např. pokud by organizace měla jen hlavní činnost, v této by dosahovala ztráty, tak používaná motorová vozidla pro tuto činnost by nebyla předmětem daně silniční.

Pro **osvobození** od daně silniční jsou podmínky uvedeny v § 3 ZDS, přičemž jsou stejné jako u podnikatelského subjektu.

**Poplatníkem** daně je dle § 4 ZDS provozovatel vozidla registrovaného v České republice v registru vozidel a je zapsán v technickém průkazu, dále např. zaměstnavatel, pokud vyplácí cestovní náhrady svému zaměstnanci, který užil vozidlo v souvislosti se zdaňovaným příjmem (§ 6 ZDS).

**Základem daně** je dle § 5 ZDS u osobních automobilů zdvihový objem motoru v cm<sup>3</sup>, u návěsů součet největších povolených hmotností na nápravy v tunách a jejich počet náprav, u ostatních vozidel největší povolená hmotnost v tunách a počet náprav.

**Sazby** silniční daně jsou uvedeny v § 6 odst. 1 a 2. Dále na základě § 6 odst. 6 a 7 ZDS umožňuje snížit tyto sazby daně o:

- 48 % po dobu následujících 36 kalendářních měsíců od data jejich první registrace,
- 40 % po dobu následujících dalších 36 kalendářních měsíců,
- 25 % po dobu následujících dalších 36 kalendářních měsíců.

Nárok na příslušné snížení sazby daně vzniká počínaje kalendářním měsícem první registrace vozidla a končí u téhož vozidla po 108 kalendářních měsících.

V případě, že je poplatníkem daně zaměstnavatel, může si alternativně zvolit paušální sazbu denně 25 Kč/den (§ 6 odst. 4 ZDS).

Problém nastává při placení záloh na silniční daň (§ 10 ZDS). Neziskové organizace mohou určit, zda se některá hlavní činnost stane předmětem daně, až po skončení zdaňovacího období (za 12 po sobě jdoucích měsíců), avšak zálohy musí být placeny již

po skončení každého kalendářního čtvrtletí. Rozhodným obdobím je totiž kalendářní čtvrtletí, tedy do 15.4., 15.7., 15.10., a 15.12. jsou povinny zaplatit zálohy (u zálohy splatné 15. prosince jsou rozhodným obdobím měsíce říjen a listopad). Neziskové organizace musí čtvrtletně sledovat, zda jejich příjmy členěné dle jednotlivých činností jsou ziskové (tehdy se stává plátcem silniční daně) či nikoliv, když právě toto činí organizacím potíže.

### **3.4 Daň z nemovitostí**

Daň z nemovitostí je upravena zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZNEM). Od 1. 1. 2010 došlo zákonem č. 362/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s návrhem zákona o státním rozpočtu České republiky, ke zdvojnásobení pevné sazby u stavebních pozemků a u staveb od 1. 1. 2010. Daň je složena z daně z pozemků a daně ze staveb. Oproti podnikatelským subjektům existují pro neziskové organizace určitá osvobození.

**Předmětem daně z pozemků** jsou dle § 2 ZNEM pozemky na území ČR vedené v katastru nemovitostí s výjimkou:

- v rozsahu půdorysu stavby u pozemku zastavěného stavbami
- lesní pozemky, na nich se nacházejí lesy ochranné a lesy zvláštního určení,
- vodní plochy kromě rybníků sloužících k intenzivnímu a průmyslovému chovu ryb,
- pozemky určené pro obranu státu.

**Předmětem daně ze staveb** jsou dle § 7 ZNEM:

- stavby, pro které byl vydán kolaudační souhlas, nebo užívané před vydáním kolaudačního souhlasu,
- stavby způsobilé k užívání na základě oznámení stavebnímu úřadu nebo stavby podléhající oznámení stavebnímu úřadu
- byty a nebytové prostory včetně podílu na společných částech stavby, které jsou evidovány v katastru nemovitostí.



**Poplatníkem** daně je dle § 3 a § 8 ZNEM vlastník pozemků, vlastník stavby, bytu nebo nebytového prostoru, není-li v tomto zákoně uvedeno jinak.

Dále zákon v § 4 a § 9 uvádí výčet subjektů, jejichž pozemky a stavby jsou od daně **osvobozeny**. Pozemky a stavby ve vlastnictví státu jsou osvobozeny od daně ze staveb a pozemků, pokud nejsou využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány a současně jsou osvobozeny, pokud jsou tyto pozemky nebo stavby pronajaty obci, kraji nebo organizační složce státu anebo příspěvkové organizaci, které je dále nevyužívají k podnikatelské činnosti<sup>15</sup>. Organizace založené k jiným účelům než podnikání se tedy stanou poplatníkem daně z nemovitosti, když pozemky a stavby budou pronajímány subjektům, které nejsou obcí, krajem, organizační složkou státu či příspěvkovou organizací.

**Základem daně z pozemků** je buď cena, nebo jejich výměra v m<sup>2</sup>, a to v závislosti na druhu pozemku. Daňová sazba je procentní nebo pevná v závislosti na základu daně, u stavebních pozemků se základní sazba násobí koeficientem podle počtu obyvatel obce (§ 5 a § 6 ZNEM).

**Základem daně ze staveb** je zjištěná výměra zastavěné plochy nadzemní části stavby v m<sup>2</sup>, když sazba daně závisí na druhu stavby, počtu nadzemních podlaží, skutečnosti, zda se stavba využívá pro podnikání a pro jakou činnost, dále na výši koeficientu stanoveným rozhodnutím zastupitelstva obce (§ 10 a § 11 ZNEM).

**Daňovým obdobím** je dle § 13 ZNEM kalendářní rok a daň z nemovitosti se vyměřuje podle stavu k 1. lednu daného roku. Daňové přiznání se podává (v případě, že během roku došlo k nějaké změně) do konce ledna, když daň je splatná do konce května daného roku. Pokud přesáhne daň z nemovitosti částku 5.000,- Kč, lze ji platit ve dvou stejných splátkách do 31. 5. a do 30.11. (§ 15 ZNEM).

---

<sup>15</sup> § 4 a § 9 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

Nárok na osvobození je uplatňován podáním daňového přiznání (§ 4 odst. 4 ZNEM). Pokud osvobození podléhá pouze část stavby, zjistí se nárok na osvobození z poměru, v jakém je podlahová plocha nadzemní části podléhající osvobození k celkové podlahové ploše nadzemních částí stavby. Částečné osvobození je možno uplatnit i u pozemků.

### 3.5 Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí

Právní úpravu daně dědické, darovací a daně z převodu nemovitostí řídí zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDDPN).

**Poplatníkem** je obecně dědic (dědická daň), nabyvatel (darovací daň) či prodávající (daň z převodu nemovitostí).

Neziskové organizace jsou poplatníky těchto daní. V § 20 ZDPPN jsou uvedena **rozsáhlá osvobození**, díky nimž jsou organizace daňové povinnosti v praxi často zbaveny. Od této daně je osvobozen např. převod vlastnictví k nemovitostem z vlastnictví ČR, pokud právo hospodaření s tímto majetkem vykonávají ústřední orgány, státní fondy, organizační složky a příspěvkové organizace.

**Základem daně** je dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku určitým způsobem stanovená hodnota majetku. **Sazba daně** dědické a darovací je dána zařazením poplatníků do tří skupin dle příbuzenského poměru, sazba daně z převodu nemovitosti činí pro všechny tři skupiny 3 % (§ 15 ZDDPN).

Pokud zákon nestanoví jinak, musí být nárok na osvobození uplatněn v podaném daňovém přiznání. Přiznání k dani darovací se podává do 30-ti dnů po uplynutí každého pololetí (§ 21 odst. 1 písm. d) ZDPPN) a do přiznání je zahrnut veškerý bezúplatně nabytý majetek. Dle § 21 odst. 5 a 6 ZDPPN odpadá povinnost podávat daňové přiznání

v případě nabytí majetku na charitativní a humanitární účely, či v souvislosti s výkonem dobrovolnické služby.

### **3.6 Spotřební daň**

Spotřební daně jsou upraveny zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, přičemž neobsahuje speciální úpravu pro neziskové organizace. Spotřební dani podléhají vybrané výroby (minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty, tabákové výrobky), a to u všech fyzických i právnických osob (včetně neziskových subjektů), které tyto výrobky produkuje nebo kterým mají být vyvážené nebo dovážené výrobky propuštěny. S ohledem na činnost neziskových organizací, této dani většinou nepodléhají.

### **3.7 Dárcovství a sponzoring**

V praxi je důležité rozlišovat pojmy dárcovství a sponzoring, což ovlivňuje výpočet daně z příjmů jak u dárců, tak i u obdarovaného subjektu.

Při poskytnutí daru není očekáváno žádné protiplnění. Dárce si tedy může za splnění podmínek uplatnit odpočet na dar. Pokud se jedná o plátce DPH, při poskytnutí věcného daru musí odvést z hodnoty daru DPH. DPH se neodvádí z finančních darů. Pro neziskový subjekt není dar předmětem daně a neodvádí z něj ani daň darovací.

Při sponzoringu dárce očekává určitá protiplnění. Nezisková organizace poskytuje sponzorovi propagační službu na základě smlouvy o reklamě. Např. firma či individuální podnikatel poskytne neziskové organizaci finanční prostředky na uspořádání sportovní akce. Nezisková organizace uvede logo a název firmy, na hřišti, kde se bude sportovní akce konat. Tehdy se u firmy jedná o náklady na reklamu a propagaci, které jsou daňově uznatelné v plné výši. Pokud je nezisková organizace plátcem DPH, musí být hodnota DPH zahrnuta v ceně reklamy, která se platí neziskové organizaci. U neziskové organizace se stávají příjmy z reklamy vždy předmětem daně z příjmů a současně i náklady související se zajištěním reklamy jsou daňově uznatelné.

## 4 Metodika

Cílem diplomové práce, týkající se daňového zatížení státní příspěvkové organizace, je stanovit daňová a účetní specifika, poukázat na problémové oblasti úpravy daňových zákonů ve vztahu ke zdanění neziskových organizací a následná aplikace na konkrétní příspěvkovou organizaci s určením dopadu zdanění na její hospodaření.

### *Metodický postup*

Teoretická část je **zaměřena** především **na vymezení základních pojmů** z oblastí, jichž se téma diplomové práce bezprostředně dotýká. Ke studiu byla kromě daňových zákonů použita odborná literatura převážně v tištěné podobě, zabývající se neziskovým sektorem, jeho členěním a následně zdaněním neziskových organizací.

Navazující **praktická část** v úvodu obsahuje charakteristiku vybrané státní příspěvkové organizace, jejího hospodaření a financování. V hlavní analytické části pak následuje výpočet jednotlivých daní organizace za roky 2007-2009. Analýza zjištěných praktických poznatků, jejich vyhodnocení a srovnání s poznatky teoretickými tvoří závěrečnou část práce. Součástí závěru jsou doporučení směřovaná příspěvkové organizaci a návrhy na provedení změn, týkající se úpravy daňových zákonů.

### **Technika sběru a zpracování dat**

Údaje potřebné ke zpracování praktické části byly získány **z interních zdrojů** konkrétní státní příspěvkové organizace, výroční zprávy, webových stránek a komunikací s účetní organizace.

## 5 Daňové zatížení konkrétní příspěvkové organizace

Jedná se o státní příspěvkovou organizaci, zřízenou Ministerstvem zemědělství ČR na základě Zřizovací listiny ze dne 30. 11. 1999 za účelem zabezpečení laboratorní diagnostiky v oblasti kontroly zdraví zvířat a zdravotní nezávadnosti potravin, surovin živočišného a rostlinného původu, vody a krmiv. Na žádost vedení organizace nebude v celé práci její přesný název uveden.

### 5.1 Předmět činnosti

Předmětem **hlavní** činnosti vybrané příspěvkové organizace jsou následující činnosti:

- laboratorní diagnostika chorob zvířat,
- mikrobiologické, chemické, případně senzorické zkoušení vzorků - biologického materiálu, potravin, krmiv, vody, prostředí, případně dalších vzorků za účelem posouzení jejich zdravotní nezávadnosti a jakosti,
- laboratorní kontrola hygieny plemenitby zvířat,
- zjišťování cizorodých látek v potravinovém řetězci člověka a v prostředí,
- výkon činnosti akreditované zkušební laboratoře a akreditovaného certifikačního orgánu pro výrobky v rozsahu platné akreditace.

Organizace byla zřízena na dobu neurčitou. Chod organizace zajišťuje celkem 23 pracovníků, z toho 17 přímo v laboratořích.

Od roku 2010 jsou všechny laboratoře akreditované. Výsledky vyšetření z těchto laboratoří mají i mezinárodní platnost, proto činnost vyžaduje maximální přesnost a pečlivost při dodržování stanovených norem a postupů všemi zaměstnanci. Pracovníci musí být pravidelně proškolení.

Předmětem **vedlejší (hospodářské) činnosti** je pronájem volných prostor v budově, a to tří laboratoří a 2 kanceláří. Příjmy ve formě nájemného jsou ve výkazu zisku a ztráty zahrnuty do ostatních výnosů a jsou předmětem daně dle zákona o dani z příjmů č. 586/1992 Sb. Náklady a výnosy musí být sledovány odděleně pomocí analytické evidence, režijní náklady musí být rozpočteny. S nájemníky je sepsána smlouva, ve které je stanovena pevná částka za pronájem a způsob fakturování dalších nákladů, jako je spotřeba vody a elektřiny. Nájemníci mají vlastní počítadlo na zjištění stavu spotřebované elektrické energie a vlastní vodoměr. Faktura přijde společná jak pro činnost hlavní a vedlejší, a proto na základě zjištěného stavu z počítadla dojde k přeúčtování skutečně spotřebovaných kW jednotlivým nájemníkům. Součástí nájemného je částka za parkovací plochu. Nájemné je účtováno dopředu, vodné zpětně, elektřina 1 x ročně.

Režijní náklady jsou poté mezi hlavní a vedlejší činností rozpočítávány poměrem skutečných nákladů na jednotlivé činnosti. Jedná se o mzdu ekonoma, včetně odvodů a odpisy hmotného a nehmotného majetku. Podíl na mzdě ekonoma se získá z jeho roční mzdy vydělené počtem pracovních dní a vynásobené počtem dnů, které ekonom strávil s účtováním vedlejší činnosti (např. 1 den v měsíci). Odpisy budovy jsou přiřazeny poměrnou částí plochy pronajatých prostor z celé budovy.

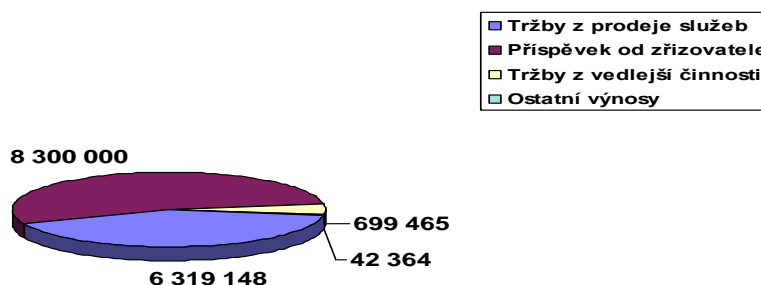
## **5.2 Hospodaření a financování organizace v letech 2007-2009**

Příspěvková organizace sestavuje na hlavní činnost rozpočet. Náklady a výnosy se po započtení příspěvku ze státního rozpočtu mají rovnat. V případě, že by v rozpočtu výnosy převyšovaly náklady, stanoví zřizovatel odvod z provozu, v opačném případě, tedy, pokud by náklady převyšovaly výnosy, vyrovnal by se rozpočet použitím rezervního fondu, který by také musel být do sestavování rozpočtu zahrnut. Příspěvková organizace je povinna do rozpočtu v době jeho sestavení zahrnout všechny prostředky, o kterých ví, že je získá či použije, neboť jinak dochází k neodůvodněným nárokům na státní rozpočet. Má povinnost zajistit, aby nezhoršila stanovený hospodářský výsledek. Proto se také nesmí zavazovat k úhradám, které nejsou kryty jejím rozpočtem.

Příspěvková organizace financuje své aktivity:

- z příspěvku od zřizovatele,
- vlastní činností (poplatky uživatelů služby),
- doplňkovou činností,
- z vlastních fondů.

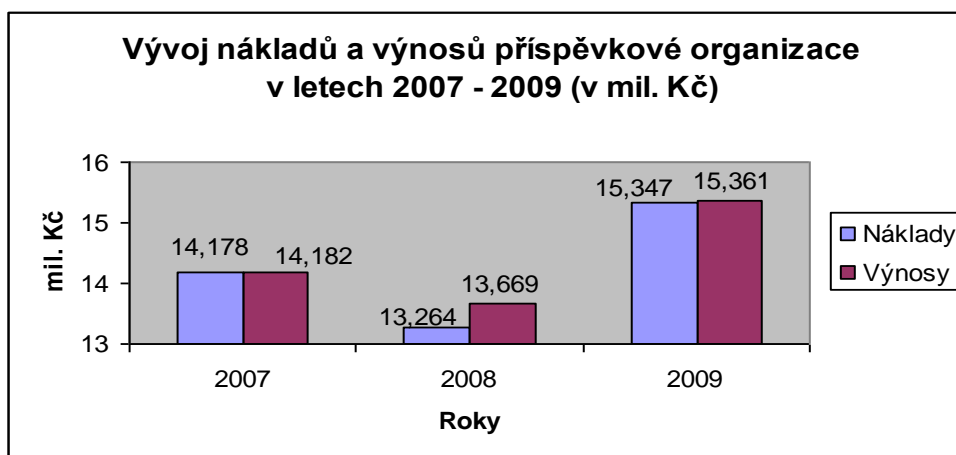
**Graf č. 2: Struktura finančních zdrojů příspěvkové organizace v roce 2009 (v Kč)**



Zdroj: Interní materiály organizace

Z grafu je zřejmé, že převážná část finančních zdrojů pochází z příspěvku od zřizovatele, poté z vlastní činnosti. Výnosy z hospodářské činnosti se na celkových výnosech podílejí pouze 4,5 %.

**Graf č. 3: Vývoj nákladů a výnosů příspěvkové organizace**



Zdroj: Interní materiály organizace

Tabulka č. 3: Výkaz zisku a ztráty v Kč v letech 2007-2009 (v Kč)

		Rok		
Účet	Název položky - výnosy	2007	2008	2009
602	Tržby z prodeje služeb	6 107 319	5 963 864	6 319 148
641	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	2 057	347	5 587
642	Ostatní pokuty a penále	0	260	0
643	Platby za odepsané pohledávky	1 383	602	2 036
644	Úroky	66 208	83 378	39 004
649	Jiné ostatní výnosy	704 558	686 506	700 202
651	Tržby z prodeje majetku	0	34 000	0
691	Příspěvky a dotace na provoz	7 300 000	6 900 000	8 300 000
	<b>Výnosy celkem</b>	<b>14 181 525</b>	<b>13 668 957</b>	<b>15 360 977</b>
	Výsledek hospodaření před zdaněním	3 867	404 923	13 646
591	Daň z příjmů	0	2 310	0
	<b>Výsledek hospodaření po zdanění</b>	<b>3 867</b>	<b>402 613</b>	<b>13 646</b>
		Rok		
Účet	Název položky - náklady	2007	2008	2009
501	Spotřeba mat.	3 117 834	2 075 629	3 271 546
502	Spotřeba energie	816 459	861 048	969 114
511	Opravy a udržování	1 084 997	240 503	98 241
512	Cestovné	17 124	32 019	37 664
518	Ostatní sužby	548 816	639 838	975 849
521	Mzdové náklady	5 102 427	5 635 983	6 081 739
524	Zákonné sociál.poj.	1 783 595	1 973 739	1 969 115
527	Zákonné sociál.náklady	101 910	112 680	121 283
528	Ostatní sociál. náklady	145 653	167 464	176 786
532	Daň z nemovitosti	2 083	2 083	2 083
538	Ostatní daně a poplatky	1 300	1 400	400
543	Odpis pohledávky	601	21 467	16 117
548	Manka a škody	6 993	60 569	1 508
549	Jiné ostatní náklady	8 790	585 548	659 473
551	Odpisy	708 293	854 065	966 414
552	Zúst.cena prod.maj.	730 783	0	0
	<b>Náklady celkem</b>	<b>14 177 658</b>	<b>13 264 035</b>	<b>15 347 330</b>

Zdroj: Interní materiály organizace



**Tabulka č. 4: Vývoj výsledku hospodaření příspěvkové organizace po zdanění (Kč)**

Rok	2007	2008	2009
Zisk v Kč	3 867	402 613	13 646

Zdroj: Hodnoty z tabulky č. 2

Z výkazu zisku a ztráty, grafu a tabulky č. 4 je zřejmé, že se organizace snaží hospodařit tak, aby dosahovala co nejmenšího zisku, tedy tak, aby se výnosy po odečtu nákladů rovnaly nule. Pouze v roce 2008 jí byl nadřízeným orgánem povolen vytvořit zisk. Tato částka však musela být dle jeho nařízení převedena na účet neuhrazené ztráty z minulých let. V tabulce níže je znázorněn vývoj hospodářského výsledku organizace.

**Tabulka č. 5: Pokrytí nákladů hlavní činnosti dotací ze státního rozpočtu (v Kč)**

Rok	2007	2008	2009
Náklady hlavní činnosti	13 726 043	12 809 932	14 859 411
Příspěvek na provoz	7 300 000	6 900 000	8 300 000
Pokrytí nákladů	53.18%	53.86%	55.86%

Zdroj: Hodnoty z tabulky č. 2, vlastní výpočty

Náklady hlavní činnosti jsou z dotace od státu kryty v jednotlivých letech více jak 50 %. S růstem dotace od státu rostou i náklady na hlavní činnost. Naopak s poklesem dotace musí organizace snižovat své náklady a více se spoléhat na vlastní zdroje.

**Tabulka č. 6: Podíl dotace ze státního rozpočtu k celkovým tržbám (v Kč)**

Rok	2007	2008	2009
Výnosy	14 181 525	13 668 957	15 360 977
Dotace od státu	7 300 000	6 900 000	8 300 000
Podíl dotace na výnosech	51.48%	50.48%	54.03%

Zdroj: Hodnoty z tabulky č. 2, vlastní výpočty

Z tabulky vyplývá, že dotace se na celkových výnosech podílí mírně nad 50 %. V roce 2009 získala vyšší příspěvek na provoz, a proto došlo ke zvýšení výnosů organizace oproti roku 2008. Naopak v roce 2008 oproti roku 2007 získala příspěvek od zřizovatele nižší, a tudíž došlo i k poklesu výnosů.

### 5.3 Výpočet daně z příjmů právnických osob vybrané příspěvkové organizace

Jako podklad pro zjištění daňového základu slouží výkaz zisku a ztráty. Výsledek hospodaření je zjištěn rozdílem mezi výnosy a náklady. Neziskové organizace jsou dle § 18 odst. 6 ZDP povinny odděleně sledovat náklady a výnosy z hlavní a hospodářské činnosti. Současně však musí odděleně sledovat náklady a výnosy u jednotlivých činností v rámci činnosti hlavní, přičemž nelze kompenzovat zisk se ztrátou mezi činnostmi navzájem. Toto členění bývá pro velké neziskové organizace komplikované. Mnou vybraná příspěvková organizace, zabývající se laboratorními rozbory v oblasti kontroly zdraví zvířat, svou hlavní činnost sleduje souhrnně. Doplnková činnost zahrnuje pronájem volných kanceláří.

Příjmy a výdaje z hlavní činnosti jsou předmětem daně z příjmu pouze v případě, že je tato činnost zisková. Zákon o dani z příjmů stanovuje, že za daňově uznatelné náklady nelze považovat ty, jež jsou vynaloženy na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně. Pokud tedy bude výsledek hospodaření z hlavní činnosti záporný, pak podle § 18 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb. snížíme výsledek hospodaření o příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů a zvýšíme výsledek hospodaření o výdaje, související s těmito příjmy. Výsledek hospodaření z hospodářské činnosti je předmětem daně vždy. Nyní bude proveden podrobnější výpočet daně z příjmů právnických osob (dále jen DPPO) organizace v letech 2007-2009.

#### 5.3.1 Výpočet daně z příjmů právnických osob v roce 2009

Tabulka č. 7: Zkrácený výkaz zisku a ztráty za rok 2009 (v Kč)

	Hlavní činnost	Hospodářská činnost	Celkem
Výnosy	14 661 511	699 465	<b>14 181 525</b>
Náklady	14 859 411	487 919	<b>14 177 658</b>
Výsledek hospodaření	-197 900	211 546	<b>13 646</b>

Zdroj: Hodnoty z tabulky č. 2, vlastní výpočty

Aby bylo možno správně zjistit základ daně pro výpočet DPPO, musí být výsledek hospodaření upraven o následující položky:

Ty **náklady, které nejsou dle zákona o daních z příjmů uznávány** za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření. Patří sem tyto částky:

Výdaje související se ztrátovou hlavní činností (ř. 62)	14 859 411,- Kč
Daňově neuznatelné náklady (ř. 40):	17 625,- Kč
z toho: manka a škody	1 508,- Kč
odpis pohledávek	16 117,- Kč
Výdaje hrazené z příspěvku na provoz	8 300 000,-Kč
<b>Vyloučené výdaje z daňového základu</b>	<b>23 177 036,- Kč</b>

Dále musí příspěvková organizace upravit základ daně o **příjmy, které nejsou předmětem daně**, a to výsledek hospodaření z hlavní činnosti organizace v případě, že náklady na tyto činnosti vynaložené budou vyšší než výnosy z dotací, příspěvků na provoz od zřizovatele a jiných podpor ze státního rozpočtu, z úroků vkladů na běžném účtu a o případné dary.

Příjmy, které nejsou předmětem daně, získáme součtem těchto částek:

Ztrátová hlavní činnost (ř. 162)	14 661 511,- Kč
Příspěvky a dotace za provoz	8 300 000,- Kč
<b>Příjmy, které nejsou předmětem daně</b>	<b>22 961 511,- Kč</b>

Zde jsem shledala **nedostatek** při upravování daňového základu, neboť organizace nepřičetla k příjmům, které nejsou předmětem daně úroky z vkladů na běžném účtu ve výši 3 271,- Kč. V následujícím kroku si tak mohla o tuto částku snížit výsledek hospodaření.

Pro zjištění základu daně musí být od výsledku hospodaření odečteny příjmy, jež nejsou předmětem daně a související daňově neuznávané výdaje

Hospodářský výsledek	13 646,- Kč
- příjmy, které nejsou předmětem daně	- 22 961 511,- Kč
+ výdaje, vynaložené na příjmy, které nejsou předmětem daně	23 177 036,- Kč

---

**Základ daně** **229 171,- Kč**

(Po odečtení úroků z vkladů na běžném účtu ve výši 3 271,- Kč by daňový základ činil 225 900,- Kč.)

**Tabulka č. 8: Zjednodušený formulář přiznání k DPPO za rok 2009**

Číslo řádku	Text	Kč
<b>10</b>	<b>Výsledek hospodaření před zdaněním</b>	<b>13 646</b>
40	Neuznané výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů	17 625
62	Výdaje snížené o výdaje související s pronájmem nebyt. prostor	14 859 411
70	<i>mezisoučet (ř. 40 +62)</i>	14 877 036
162	Příjmy snížené o příjmy z pronájmu nebytových prostor	14 661 511
170	<i>mezisoučet (ř. 162)</i>	14 661 511
<b>200</b>	<b>Základ daně (ř. 10 + ř. 70 – ř. 170)</b>	<b>229 171</b>
251	Snížení základu daně u neziskových subjektů	229 171
270	Základ daně snížený o ř. 251	0
280	Sazba daně 20 % (§ 21)	0
<b>290</b>	<b>Daň</b>	<b>0</b>

Zdroj: Daňové přiznání, výkaz zisku za ztráty organizace

**Jednotlivé řádky daňového přiznání byly vypočteny takto:**

**ř. 10**

Výnosy 15 360 976,- Kč

Náklady -15 347 330,- Kč

Zisk 13 646,- Kč

**ř. 40**

Jedná se o součet částek z účtů

548 – manka a škody	1 508,- Kč
543 – odpis pohledávek	16 117,- Kč

Tyto částky jsou vyplněny v tabulce A Přílohy č. 1 II. oddílu daňového přiznání a odsud jsou poté přeneseny v součtu 17 625,- Kč do ř. 40

**ř. 62**

Daňový základ musíme zvýšit o výdaje, které nejsou daňově uznatelnými – tedy o výdaje související se ztrátovou hlavní činností neboli celkové náklady po odečtení nákladů souvisejících s pronájmem.

**ř. 162**

Daňový základ musíme snížit o příjmy, které nejsou předmětem daně – o příjmy ze ztrátové hlavní činnosti neboli celkové příjmy po odečtení příjmů z pronájmu.

14 181 525 – 699 465 = 14 859 411,- Kč

**ř. 200**

Daňový základ upravený o daňově neuznatelné náklady a osvobozené příjmy se převede do řádku 250 – základ daně po úpravě.

**ř. 251**

Základ daně může být neziskovým organizacím dle § 20 odst. 7 zákona snížen až o 30 %, maximálně o 1 000 000,- Kč. Základ daně tak bude snížen o celou částku, tj. 229 171,- Kč a výše daně z příjmů právnických osob bude nulová.

**Tabulka č. 9: Příloha č. 1 II. oddílu daňového přiznání: daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku**

Odpisy hmotného a nehmotného majetku	Kč
- zařazeného do odpisové skupiny 1	9 716

- zařazeného do odpisové skupiny 2	580 058
- zařazeného do odpisové skupiny 5	376 640
Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku celkem	966 414
Účetní odpisy	966 414

Zdroj: Daňové přiznání, interní materiály organizace

Na základě vnitřní směrnice organizace se účetní odpisy rovnají daňovým. Organizace svůj hmotný a nehmotný majetek odepisuje rovnoměrně, dle zákona o dani z příjmů. Výše účetních odpisů je stanovena na základě roční odpisové sazby z pořizovací ceny majetku. Roční odpisová sazba se určí jako procentní podíl ze stanové doby odpisování, přičemž vyjadřuje skutečnou míru opotřebení majetku. V případě, že by se účetní a daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku nerovnaly, musel by se o tento rozdíl zvýšit (účetní odpisy jsou vyšší než daňové) či snížit (účetní odpisy jsou) daňový základ.

Pokud by se zaokrouhlený základ daně vynásobil sazbou daně platnou pro rok 2009, vznikla by výše daňové úspory ve výši 45 800,- Kč, která má být dle zákona č. 586/1992 Sb. užitá ke krytí nákladů souvisejících s hlavní činností.

### 5.3.2 Výpočet daně z příjmů právnických osob v roce 2008

**Tabulka č. 10: Zkrácený výkaz zisku a ztráty za rok 2008 (v Kč)**

	Hlavní činnost	Hospodářská činnost	Celkem
Výnosy	12 985 403	683 554	<b>13 668 957</b>
Náklady	12 809 932	454 103	<b>13 264 035</b>
Výsledek hospodaření	175 471	229 451	<b>404 922</b>

Zdroj: Hodnoty z tabulky č. 2, vlastní výpočty

V roce 2008 dosáhla organizace **zisku z hlavní činnosti** ve výši 175 471,- Kč. Z daňového základu se musí vyloučit příjmy a výdaje související s hlavní činností pouze v případě, když je ztrátová. Pokud je hlavní činnost zisková – neupravuje se daňový základ o příjmy z hlavní činnosti a s nimi související výdaje, neboť příjmy **jsou**

**předmětem daně.** Právě podle tohoto ustanovení § 18 odst. 4 písm. a) zákona o dani z příjmů právnických osob se příspěvková organizace neřídila a došlo tedy k **chybnému vyčíslení daňového základu.** Nejprve bude níže znázorněno, jakým způsobem skutečně organizace vyčíslila svou daňovou povinnost.

### 5.3.3 Nesprávný výpočet DPPO příspěvkovou organizací

Výsledek hospodaření ve výši 404 922,- Kč byl upraven o následující položky:

Výdaje související s hlavní činností (ř. 62: výdaje snížené o pronájmy)	12 809 932,- Kč
Daňově neuznatelné náklady: (ř. 40)	82 036,- Kč
z toho manka a škody	60 569,- Kč
odpis pohledávek	21 467,- Kč
Výdaje hrazené z příspěvku na provoz	6 900 000,-Kč
<b>Vyloučené výdaje z daňového základu</b>	<b>19 791 968,- Kč</b>

Dále musí příspěvková organizace upravit základ daně o příjmy, které nejsou předmětem daně, a to

Příjmy z hlavní činnosti – příjmy snížené o pronájmy (ř. 162)	12 985 403,- Kč
Příspěvky a dotace za provoz	6 900.000,- Kč
<b>Příjmy, které nejsou předmětem daně</b>	<b>19 885 403,- Kč</b>

Pro zjištění základu daně musíme od výsledku hospodaření odečíst rozdíl mezi daňově neuznávanými výdaji a daňově neuznatelnými příjmy

Hospodářský výsledek	404 922,-Kč
příjmy, které nejsou předmětem daně	- 19 885 403,- Kč
<u>výdaje, vynaložené na příjmy, které nejsou předmětem daně</u>	<u>+ 19 791 968,- Kč</u>
<b>Základ daně (ř. 200)</b>	<b>311 487,- Kč</b>

Po odečtu odpočitatelné položky 300 000,- Kč činí základ daně 11 487,- Kč a po zaokrouhlení na tisíce dolů vynásobením sazbou daně platnou pro rok 2008, tedy 21 %, je vyčíslena daňová povinnost ve výši **2 310,- Kč** (ř. 290).

**Tabulka č. 11: Zjednodušený formulář přiznání k DPPO za rok 2008**

Číslo řádku	Text	Kč
<b>10</b>	<b>Výsledek hospodaření před zdaněním</b>	<b>404 923</b>
40	Neuznané výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů	82 036
62	Výdaje snížené o výdaje související s pronájmem nebyt. prostor	12 809 932
70	<i>mezisoučet (ř. 40 +62)</i>	<i>12 891 968</i>
162	Příjmy snížené o příjmy z pronájmu nebytových prostor	12 985 403
170	<i>mezisoučet (ř. 162)</i>	<i>12 985 403</i>
<b>200</b>	<b>Základ daně (ř. 10 + ř. 70 – ř. 170)</b>	<b>311 488</b>
251	Snížení základu daně u neziskových subjektů	300 000
270	Základ daně snížený o ř. 251	11 000
280	Sazba daně 21 % (§ 21)	21%
<b>290</b>	<b>Daň</b>	<b>2 310</b>

Zdroj: Daňové přiznání, vlastní výpočty

Výše daně z příjmů právnických osob za rok 2008 činila 2 310,-Kč a tato byla finančnímu úřadu odvedena. S ohledem na nesprávné vyčíslení daňového základu však měla být daňová povinnost vyšší.

#### **5.3.4 Navržená varianta postupu zjištění daňového základu**

Výsledek hospodaření ve výši 404 922,- Kč zvýšíme o následující náklady:

Daňově neuznatelné náklady: (ř. 40) 82 036,- Kč

z toho manka a škody 60 569

odpis pohledávek 21 467

Výdaje hrazené z příspěvku na provoz 6 900 000,-Kč

**Vyloučené výdaje z daňového základu 6 982 036,- Kč**



Dále měla PO upravit základ daně o příjmy, které nejsou předmětem daně, a to

Příspěvky a dotace za provoz	6 900 000,- Kč
Úroky na běžném účtu	6 450,- Kč
<b>Příjmy, které nejsou předmětem daně</b>	<b>6 906 450,- Kč</b>

Pro zjištění základu daně musíme od výsledku hospodaření odečíst rozdíl mezi daňově neuznávanými výdaji a daňově neuznatelnými příjmy

Hospodářský výsledek	404 922,-Kč
příjmy, které nejsou předmětem daně	- 6 906 450,- Kč
výdaje, vynaložené na příjmy, které nejsou předmětem daně	+ 6 982 036,- Kč
<b>Základ daně</b>	<b>480 508,- Kč</b>

**Tabulka č. 12: Zjednodušený formulář přiznání k DPPO za rok 2008, které měla správně příspěvková organizace podat**

Číslo řádku	Text	Kč
<b>10</b>	<b>Výsledek hospodaření před zdaněním</b>	<b>404 923</b>
40	Neuznané výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů	6 982 036
62	Výdaje snížené o výdaje související s pronájmem nebyt. prostor	6 982 036
70	<i>mezisoučet (ř. 40 +62)</i>	6 906 450
162	Příjmy snížené o příjmy z pronájmu nebytových prostor	6 906 450
170	<i>mezisoučet (ř. 162)</i>	<b>480 508</b>
<b>200</b>	<b>Základ daně (ř. 10 + ř. 70 – ř. 170)</b>	300 000
251	Snížení základu daně u neziskových subjektů	180 000
270	Základ daně snížený o ř. 251	21%
280	Sazba daně 21 % (§ 21)	<b>37 800</b>
<b>290</b>	<b>Daň</b>	<b>404 923</b>

Zdroj: Daňové přiznání, vlastní výpočty

Výše daňové povinnosti by se tedy zvýšila na částku 37 800,- Kč. Příspěvková organizace proto musí podat dodatečně daňové přiznání k DPPO za rok 2008, neboť finančnímu úřadu odvedla o 34 490,- Kč méně.

### 5.3.5 Výpočet daně z příjmů právnických osob v roce 2007

Pouze pro úplnost bude již stručně uvedeno vyčíslení daňové povinnosti

**Tabulka č. 13: Zkrácený výkaz zisku a ztráty za rok 2007**

	Hlavní činnost	Hospodářská činnost	Celkem
Výnosy	13 458 844	722 681	<b>14 181 525</b>
Náklady	13 726 043	451 615	<b>14 177 658</b>
Výsledek hospodaření	-267 199	271 066	<b>3 867</b>

Zdroj: Hodnoty z tabulky č. 2, vlastní výpočty

**Tabulka č. 14: Zjednodušený formulář přiznání k DPPO za rok 2007**

Číslo řádku	Text	Kč
<b>10</b>	<b>Výsledek hospodaření před zdaněním</b>	<b>3 867</b>
40	Neuznané výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů	9 391
62	Výdaje snížené o výdaje související s pronájmem nebyt. prostor	13 726 043
70	<i>mezisoučet (ř. 40 +62)</i>	<i>13 735 434</i>
162	Příjmy snížené o příjmy z pronájmu nebytových prostor	<b>13 485 844</b>
170	<i>mezisoučet (ř. 162)</i>	<i>13 485 844</i>
<b>200</b>	<b>Základ daně (ř. 10 + ř. 70 – ř. 170)</b>	<b>253 457</b>
251	Snížení základu daně u neziskových subjektů	235 457
270	Základ daně snížený o ř. 251	0
280	Sazba daně 21 % (§ 21)	24%
<b>290</b>	<b>Daň</b>	<b>0</b>

Zdroj: Daňové přiznání, vlastní výpočty

V roce 2007 díky specifické odčitatelné položce ve výši 300 000,- Kč neplatila organizace žádnou daň, došlo k daňové úspoře ve výši  $0,24 \times 235\,457 = 56\,510,-$  Kč, která musela být v následujících nejvýše třech obdobích použita k úhradě nákladů souvisejících s posláním organizace.

### 5.3.6 Porovnání zdanění DPPO se spol. s r.o.

V této části bude provedeno srovnání, jak by při výpočtu daňové povinnosti postupovala s.r.o., kdyby plnila stejné činnosti jako příspěvková organizace.

U neziskových organizací tvoří základ daně výsledek hospodaření z hlavní činnosti pouze v případě, pokud je zisková (tedy daňově účinné příjmy jsou vyšší než daňově uznatelné výdaje) a z hospodářské činnosti vždy, když jsou příjmy větší než výdaje. Zde existuje rozdíl oproti podnikatelským subjektům, kterým se výsledky hospodaření sčítají dohromady, včetně těch ze ztrátových činností. Dále si mohou v následujících pěti letech uplatnit snížení daňového základu o ztrátu z minulých období, což je u příspěvkové organizace povoleno pouze v případě, pokud by dosáhla ztráty z činnosti vedlejší. Velkou výhodou od státu získávají příspěvkové organizace díky možnosti snížit svůj daňový základ o 30 %.

### Výpočet daňové povinnosti podnikatelského subjektu (s. r. o.) z údajů, jež vykazovala příspěvková organizace za rok 2009:

Hospodářský výsledek	13 646,- Kč
+ daň. neuznatelné náklady podle § 25 ZDP	17 625,- Kč
- osvobozené příjmy	0
<hr/>	
Základ daně	31 271,- Kč
Zaokrouhlený ZD na 1000 dolů	31 000,- Kč
Sazba daně pro rok 2009	20 %
<b>Daň z příjmů právnických osob s.r.o.</b>	<b>6 200,- Kč</b>

**Tabulka č. 15: Srovnání daně z příjmů právnických osob příspěvkové organizace a fiktivní s.r.o za rok 2009 (v Kč)**

<b>Popis</b>	<b>Příspěvková organizace</b>	<b>s.r.o.</b>
<b>Hospodářský výsledek</b>	<b>13 646</b>	<b>13 646</b>
+ Daňově neuznatelné náklady	23 177 036	17 625
- Daňově neúčinné příjmy	23 000 514	0
<b>Základ daně</b>	<b>190 168</b>	<b>31 271</b>
30 % odečet	190 168	0
Snížený základ daně	<b>0</b>	<b>31 271</b>
Zaokrouhlený snížený základ daně	0	31 000
Sazba daně	20%	20%
<b>Daň</b>	<b>0</b>	<b>6 200</b>

Zdroj: Daňové přiznání, vlastní výpočty

Vypočítaná daňová povinnost příspěvkové organizace je díky zvláštním úpravám daňového základu a při využití 30 % odečtu nižší o 6 200,- Kč, než by byla v případě společnosti s ručením omezeným, která by vykazovala stejný výsledek hospodaření. Vliv zdanění DPPO je na ekonomiku příspěvkové organizace pozitivní, neboť ušetřené prostředky použije k úhradě dalších nákladů souvisejících s její hlavní činností.

U s.r.o. jsou veškeré příjmy předmětem daně, nerozlišuje své činnosti na hlavní a vedlejší, tudíž nemá možnost upravit svůj daňový základ o příjmy a výdaje související se ztrátovou hlavní činností jako v případě příspěvkové organizace. Také příjmy z úroků nejsou u podnikatelského subjektu osvobozeným příjmem a v neposlední řadě nemůže využít 30 % odečtu z daňového základu tak, jako příspěvková organizace. Na druhé straně, je vyčíslení daňového základu pro podnikatelské subjekty méně administrativně náročné, neboť sleduje všechny své činnosti souhrnně.

### 5.3.7 *Shrnutí*

Vliv daně z příjmů právnických osob na hospodaření této příspěvkové organizace je díky 30 % odčitatelné položce z daňového základu pozitivní, neboť v letech 2007 a 2009 neplatila žádnou daň a v roce 2008 platila daň pouze ve výši 2 310,- Kč. Vznikla jí daňová úspora, která činila v roce 2007 částku 56 510,- Kč, v roce 2008 částku 63 000,- Kč a v roce 2009 částku ve výši 45 800,- Kč. Ušetřené prostředky tak může příspěvková organizace použít k úhradě dalších výdajů souvisejících s hlavní činností. Jedná se o jednu z možných forem podpory neziskových organizací od státu. V organizaci jsem však zjistila určitá pochybení, kterého se dopustili v roce 2008 v případě, kdy byl organizaci nadřízeným orgánem povolen vytvořit zisk z hlavní činnosti.

Pokud je hlavní činnost zisková, stává se hospodářský výsledek předmětem daně. Tento fakt si účetní v příspěvkové organizaci neuvědomila, a proto byl daňový základ nesprávně vyčíslen (snížen o výsledek hospodaření z hlavní činnosti, přestože byla zisková). Organizace musí co nejrychleji finančnímu úřadu podat opravné daňové přiznání. Dalšího pochybení se účetní dopustila, když ve sledovaných obdobích let 2007- 2009 neuplatnila možnost snížit daňový základ o úroky z vkladů na běžném účtu, které nejsou předmětem daně. Protože organizace v letech 2007 a 2009 žádnou daň neplatila a úroky tvoří poměrně nízké částky, není toto pochybení považováno za závažné.

## 5.4 Daň z přidané hodnoty příspěvkové organizace

Příspěvková organizace se dle § 94 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění stala plátcem daně z přidané hodnoty od 1. 9. 2004, když dle § 6 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty dosáhla obratu vyššího než 1 000 000,- Kč za nejvýše 12 po sobě jdoucích měsíců. Organizace je čtvrtletním plátcem DPH. Daňové přiznání podává a současně daň musí zaplatit vždy nejpozději do 25. 4., 25. 7., 25. 9., 25. 1.

Za sledované období, tedy za rok 2009, měla tyto výnosy:

- tržby z prodeje služeb 6 319 148,- Kč,
- smluvní pokuty a úroky z prodlení 586,- Kč,
- platby za odepsané pohledávky 2 036,- Kč,
- nájemné 700 202,- Kč,
- úroky na běžném účtu 39 003,- Kč,
- příspěvek od zřizovatele 8 300 000,- Kč.

Obrat za sledované období pro účely DPH hranici 1 000 000,- Kč překročil, tržby z nájemného se do obratu započítávají, neboť příspěvková organizace pronajímá celoročně část nevyužitě budovy, jedná se tedy o dlouhodobý pronájem. Úroky na běžném účtu nejsou předmětem daně. Dotace ze státního rozpočtu a příspěvek od zřizovatele nejsou úplatou za uskutečněná plnění, nejsou tak předmětem daně a do obratu se nezapočítávají.

Organizace si od okamžiku, kdy se stala plátcem DPH, stanovila postup, jak bude plnit záznamní povinnost v účetnictví. Doklady jsou označeny podle kategorií, do kterých patří (nejsou předmětem daně, podléhají dani, jsou osvobozené od daně). Oproti podnikatelským subjektům je v nevýhodě, neboť si nemůže uplatňovat plný nárok na odpočet ze svých přijatých plnění. Organizace používá přijatá zdanitelná plnění jak pro svá zdanitelná, tak pro osvobozená plnění bez nároku na odpočet, a proto musí krátit nárok na odpočet pomocí koeficientu.

#### 5.4.1 Výpočet DPH v příspěvkové organizaci v roce 2009

**Tabulka č. 16: Přehled uskutečněných zdanitelných plnění příspěvkové organizace za rok 2009**

Čtvrtletí	Uskutečněná zdanitelná plnění v Kč					
	Základní sazba 20 %				Snížená sazba 10 %	
	Pořízení zboží					
	V ČR		V jiném členském státě			
	Základ daně	Daň na výstupu	Základ daně	Daň na výstupu	Základ daně	Daň na výstupu
<b>I.</b>	1 229 568	233 618	8 158	1 550	21 906	1 972
<b>II.</b>	2 235 514	424 748	8 996	1 709	56 227	5 060
<b>III.</b>	862 299	163 837	3 509	667	5 422	488
<b>IV.</b>	2 150 841	408 660	0	0	62 243	5 602
<b>Celkem</b>	<b>6 478 222</b>	<b>1 230 863</b>	<b>20 663</b>	<b>3 926</b>	<b>145 798</b>	<b>13 122</b>

Zdroj: interní materiály organizace, vlastní výpočty

Uskutečněná zdanitelná plnění:

Základ daně na výstupu celkem	6 644 683,- Kč
Základní sazba daně 20 %	1 234 789,- Kč
Snížená sazba daně 10 %	13 122,- Kč
<b>Daň na výstupu celkem</b>	<b>1 247 911,- Kč</b>

**Tabulka č. 17: Přehled přijatých plnění příspěvkové organizace za rok 2009**

Čtvrtletí	Nárok na odpočet daně v Kč					
	Základní sazba 20 %				Snížená sazba 10 %	
	Pořízení zboží					
	V ČR		V jiném členském státě			
	Základ daně	Daň na vstupu	Základ daně	Daň na vstupu	Základ daně	Daň na vstupu
<b>I.</b>	840 065	159 615	8 158	1 550	243 207	21 889
<b>II.</b>	1 869 378	355 181	8 996	1 709	174 249	15 683
<b>III.</b>	726 169	137 973	3 509	667	103 792	9 341
<b>IV.</b>	1 628 514	309 437	0		173 026	15 572
<b>Celkem</b>	<b>5 064 126</b>	<b>962 206</b>	<b>20 663</b>	<b>3 926</b>	<b>694 274</b>	<b>62 485</b>

Zdroj: interní materiály organizace, vlastní výpočty

Přijatá zdanitelná plnění:

Základ daně na vstupu celkem	5 779 063,- Kč
Základní sazba daně 10 %	62 485,- Kč
Snížená sazba daně 10 %	62 485,- Kč
<b>Daň na vstupu celkem</b>	<b>1 028 617,- Kč</b>

K tomu, aby byl pokrácen nárok na odpočet, je daň na vstupu v každém čtvrtletí vynásobena **zálohovacím koeficientem**, vypočteným v loňském roce. Ten v roce 2008 činil **0,47**. Pokud bude od daně na výstupu odečtena pokrácená daň na vstupu, bude získána skutečná výše daňové povinnosti.

**Tabulka č. 18: Vypočtená daňová povinnost příspěvkové organizace v roce 2009 po přepočtu koeficientem (v Kč)**

Čtvrtletí	Krácený odpočet	Zdanitelná plnění	Odvedeno FÚ
I.	86 035	237 140	151 105
II.	175 109	431 517	256 408
III.	69 551	164 992	95 441
IV.	152 754 – 30 858	414 262	261 508 + 30 858
<b>Celkem</b>	<b>452 592</b>	<b>1 247 911</b>	<b>795 319</b>

Pozn.: ve IV. čtvrtletí došlo k přepočtení daně na vstupu vypořádacím koeficientem 0,44

Zdroj: interní materiály organizace, vlastní výpočty

#### **5.4.2 Výpočet vypořádacího koeficientu příspěvkové organizace**

Při sestavování daňového přiznání za čtvrté čtvrtletí roku 2009, je nutno vypočítat **vypořádací koeficient**, kterým je přepočítána daňová povinnost za rok 2009 a následně bude sloužit ke krácení přijatých plnění pro následující rok.

**Vzorec pro výpočet vypořádacího koeficientu:**

$\frac{\text{Uskutečněná zdanitelná plnění}}{\text{Uskutečněná zdanitelná plnění} + \text{osvobozená plnění}}$
--

Osvobozenými plněními je příspěvek od zřizovatele ve výši 8 300 000,- Kč.



$$\text{Koeficient} = 6\,644\,683 / (6\,644\,683 + 8\,300\,000) = \mathbf{0,44}$$

Přijatá plnění za rok 2009 musí být přepočítána tímto vypořádacím koeficientem.

$$1\,028\,617 \times 0,44 = 452\,592,- \text{ Kč}$$

Daň na výstupu – krácená daň na vstupu koeficientem 0,44

$$1\,247\,911 - 452\,592 = 795\,319,- \text{ Kč}$$

Během roku 2009 finančnímu úřadu odvedeno (po přepočtu koeficientem 0,47) 764 461,- Kč, zbývá doplatit:

$$795\,319 - 764\,461 = 30\,858,- \text{ Kč}$$

Daňová povinnost tedy bude v daňovém přiznání ve IV. čtvrtletí činit:

$$261\,508 + 30\,858 = \mathbf{292\,366,- \text{ Kč}}$$

V případě, že by se jednalo o **podnikatelský subjekt**, nedošlo by ke krácení přijatých plnění, neboť by si současně nemohl uplatnit osvobozená plnění ve výši 8 300 000,- Kč tak, jako příspěvková organizace, základ daně na výstupu musí být navýšen a tedy daňová povinnost za celý rok 2009 (jinak za stejných předpokladů) by činila:

$$\text{Daň na výstupu} - \text{daň na vstupu} = 2\,907\,911 - 1\,028\,617 = \mathbf{1\,879\,294,- \text{ Kč}}$$

**Tabulka č. 19 Vývoj vypořádacího koeficientu organizace**

Rok	2006	2007	2008	2009
Koeficient	0,42	0,47	0,47	0,44

Zdroj: interní materiály organizace, vlastní výpočty

Výše vypořádacího koeficientu je závislá na výši příspěvku od zřizovatele či dotace od státu. Čím více příspěvku od státu získá, tím bude koeficient nižší a organizace si bude moci uplatnit nižší nárok na odpočet DPH.

### **5.4.3 Shrnutí**

Organizace od roku 2004 dosahuje hranice, kdy je povinna se zaregistrovat jako plátce DPH. Tato hranice je stanovena obratem 1 mil. Kč za 12 bezprostředně po sobě jdoucích kalendářních měsíců.

Od počátku svého plátcovství měla vždy daňovou povinnost, což je způsobeno také tím, že veškerá přijatá plnění jsou krácena koeficientem. Dopad na hospodaření příspěvkové organizace má minimální, protože právě ta část přijatých plnění, která byla vykrácena koeficientem a o kterou si organizace musí uplatnit nižší nárok na vrácení DPH, je zaúčtována na nákladový účet a tudíž se do nákladů dostane téměř stejná částka, jako kdyby organizace plátcem DPH nebyla a účtovala přijatá plnění i s částkou DPH. Organizaci povinnou registrací k DPH vzniká zvýšená administrativní náročnost, obzvláště s výpočtem koeficientu, nutného použít k přepočtu přijatých plnění vzhledem k tomu, že získává dotaci od státu.

Plátcovství DPH by se vyplatilo v případě, kdy náklady na zdanitelná plnění převyšují výnosy, a tedy uplatněná daň na vstupu převyšuje daň na výstupu. Tato situace by vznikla tehdy, když by organizace uskutečňovala velké investice, např. pořízení nové techniky či strojů.

## **5.5 Daň silniční**

Sledovaná příspěvková organizace v letech 2007 - 2009 nebyla plátcem silniční daně. Vlastní 2 služební osobní automobily o objemu 1300 cm<sup>3</sup>, které byly používány pouze k výkonu hlavní činnosti. V roce 2008 však organizace dosáhla zisku z hlavní činnosti, přičemž tyto příjmy z hlavní činnosti podléhaly dani z příjmů a tudíž měla organizace silniční daň zaplatit. Za rok 2008 tedy měla odvést částku ve výši 2 x 2 400,-Kč, tj. 4 800,-Kč.

## 5.6 Daň z nemovitostí

Jelikož v průběhu sledovaného období (2007 - 2009) neproběhla žádná změna, nemusí organizace podávat nové daňové přiznání. Vychází se z posledního podaného. Vlastnictvím příspěvkové organizace je obytný dům, který je využíván jak k provozování hlavní činnosti, tak k provozování činnosti vedlejší. Podléhá tedy zdanění a je vypočítána daň z nemovitosti v částce 2 081,-Kč. Tato daň musí být finančnímu úřadu zaplacená do konce měsíce května. V případě prodeje nemovitosti či jiné změny, je organizace povinna podat nové daňové přiznání nejpozději do konce ledna zdaňovaného období.

## 5.7 Daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí

Ve sledovaném období nenabyla příspěvková organizace dědictví, nezískala žádný dar, ani nebyl uskutečněn žádný převod nemovitosti, a proto se nestala plátcem těchto daní.

## 5.8 Shrnutí odlišností zdanění příspěvkové organizace a podnikatelského subjektu

Na základě provedené analýzy je možno konstatovat, že existují značné rozdíly mezi zdaněním neziskové organizace a podnikatelského subjektu.

**Tabulka č. 20: Srovnání specifického zdanění příspěvkové organizace a zdanění s.r.o. v roce 2009**

Název daně	Výše daně v Kč	
	Příspěvková organizace	s.r.o.
Daň z příjmů PO	0	6 200
DPH	795 319	1 879 294
Daň silniční	0	2 400
Daň z nemovitosti	2 081	2 081
<b>Daně celkem</b>	<b>797 400</b>	<b>1 889 975</b>

Zdroj: interní materiály organizace, vlastní výpočty

V případě DPPO jsou neziskové organizace zvýhodněny zejména díky specifické úpravě daňového základu, a to možnosti jej snížit o 30 % (v případě, že 30 % snížení činí méně než 300 000 Kč, je možno odečíst částku ve výši 300 000 Kč, maximálně však do výše základu daně), v tomto případě se jedná o úplné osvobození od daňové povinnosti. Oproti s.r.o. je však kladen důraz na oddělené sledování hlavní a vedlejší činnosti, což je pro neziskové organizace administrativně náročnější.

Co se týká DPH, tak nezisková organizace používá přijatá zdanitelná plnění jak pro svá zdanitelná, tak pro osvobozená plnění bez nároku na odpočet, a proto musí krátit nárok na odpočet pomocí koeficientu. Výše vypořádacího koeficientu je závislá na výši příspěvku od zřizovatele či dotace od státu. Čím více příspěvků od státu získá, tím bude koeficient nižší a organizace si bude moci uplatnit nižší nárok na odpočet DPH. Toto omezení se podnikatelských subjektů netýká, neboť neprovádí osvobozená plnění ve výši příspěvku od státu a tedy ani nemusejí krátit svá přijatá plnění a mohou si uplatnit daň na vstupu v celé výši. Neziskové organizaci současně vzniká zvýšená administrativní náročnost, obzvláště s výpočtem koeficientu, který je k přepočtu přijatých plnění použit.

V případě silniční daně se neziskových organizací týká osvobození od jejího placení v případě, že užívá vozidlo k zajištění příjmů ze své hlavní činnosti, která je ztrátová, tak jako v tomto případě. Pokud by však byla vozidla používána k provozování vedlejší činnosti, platí srovnatelné podmínky při přiznávání silniční daně jako u podnikatelských podniků.

Daň z nemovitosti je u obou subjektů placena ve stejné výši, i když pro neziskové subjekty existují rozsáhlá osvobození.

## 6 Závěr

Cílem práce „Daňové zatížení vybrané neziskové organizace“ bylo stanovit odlišnosti ve zdanění neziskových organizací oproti podnikatelským subjektům a specifikovat problematiku ustanovení daňových zákonů, se kterými se neziskové organizace při své činnosti musí vypořádat. Dalším cílem bylo zhodnotit dopady zdanění na hospodaření konkrétní státní příspěvkové organizace, která je plátcem daně z příjmů právnických osob, daně z přidané hodnoty a daně z nemovitosti.

Neziskové organizace nejsou českými daňovými předpisy považovány za zvláštní typ daňového subjektu, a proto se řídí stejnými daňovými předpisy jako podnikatelské subjekty. Existují pro ně ale různá zvýhodnění a osvobození, která jsou spojena s vyššími administrativními nároky na organizaci. Vzhledem k nepřehlednosti a nejasnosti některých daňových výkladů, nemusí být neziskovými organizacemi vždy správně pochopeny.

Hlavní zvýhodnění, které stát oproti podnikatelským subjektům neziskovým organizacím poskytuje, je možnost snížit jejich základ daně o specifickou odčitatelnou položku (§ 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů právnických osob), která činí 30 %, maximálně však o 1 milion Kč. Pokud 30% snížení činí méně než 300 000,- Kč, mohou si organizace odečíst částku ve výši 300 000,- Kč, maximálně do výše základu daně. Podmínkou je, že tato úspora bude použita ve prospěch hlavní činnosti, a to nejvýše ve třech následujících obdobích. Pro neziskové organizace s nižším základem daně než uvedených 300 000 Kč to znamená úplné osvobození od daňové povinnosti.

Vliv daně z příjmů právnických osob na hospodaření mnou analyzované příspěvkové organizace je díky 30% odčitatelné položce z daňového základu pozitivní, neboť ve sledovaném období - v letech 2007 a 2009 neplatila daň žádnou a v roce 2008 platila daň pouze ve výši 2 310,- Kč. Současně je však nutno konstatovat, že vzhledem k nejasnému a nepřehlednému výkladu daňového zákona se příspěvková organizace dopustila pochybení, když v roce 2008 dosáhla kladného hospodářského výsledku v hlavní

činnosti a nesprávně vyčíslila svůj daňový základ. Tím finančnímu úřadu odvedla nižší daň z příjmů, a proto bude muset podat opravné daňové přiznání. Organizaci bylo doporučeno zaměřit se na vzdělávání v daňové oblasti, případně využít služeb daňového poradce.

Za komplikované je možno považovat to, že neziskové organizace jsou dle § 18 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. povinny odděleně sledovat náklady a výnosy z hlavní a hospodářské činnosti. Současně však musí odděleně sledovat náklady a výnosy u jednotlivých činností v rámci činnosti hlavní, přičemž nelze kompenzovat zisk se ztrátou mezi hlavními činnostmi navzájem. Dále organizacím vznikají problémy s přiřazováním režijních a správních nákladů mezi hlavní a vedlejší činností.

Navrhla bych proto v oblasti legislativy zjednodušit členění jednotlivých druhů hlavní činnosti tak, aby hlavní činnost byla sledována souhrnně jako jediná činnost. Vzhledem k tomu, že neziskové organizace dosahují minimálního či žádného zisku z hlavní činnosti, a pokud tento slouží veřejné prospěšnosti, neměl by podléhat zdanění vůbec. Daňové zatížení by se pak týkalo pouze hospodářské činnosti. Odpadla by organizacím povinnost, spojená s odděleným sledováním jednotlivých hlavních činností a poté při úpravách vyčíslení základu daně. Úplné osvobození neziskových organizací od daňové povinnosti však není možné, neboť by došlo k narušení konkurenceschopnosti v neprospěch podnikatelských subjektů.

V případě DPH současná platná zákonná úprava daně z přidané hodnoty neziskové organizace spíše znevýhodňuje. Mnou analyzovaná příspěvková organizace je plátcem DPH od roku 2004, přičemž vždy měla daňovou povinnost. Protože získává příspěvek na provoz od státu, musí krátit svá přijatá plnění každoročně vypočteným koeficientem a o tuto položku je daňová povinnost zvýšena. V případě, že by pro neziskové organizace došlo ke zvýšení limitu obrátu k povinné registraci k DPH, který nyní činí 1 000 000,- Kč po nejvýše 12 po sobě jdoucích kalendářních měsících, byly by mnohé neziskové organizace zbaveny povinné registrace a tím se snížila administrativní náročnost, která je spojena s přepočtem přijatých plnění pomocí koeficientu. Vzhledem

k tomu, že DPH je vysoce harmonizovaná daň s předpisy EU, je však tato úprava daňového zákona nepravděpodobná.

Ohledně silniční daně by bylo přínosné osvobodit neziskové organizace od povinnosti placení daně při používání silničního vozidla, které používá k hlavním činnostem, jejichž dosažené příjmy jsou předmětem daně z příjmů. Tuto skutečnost si mnou zkoumaná příspěvková organizace neuvědomila a přestože v roce 2008 dosáhla zisku z hlavní činnosti, který se stal předmětem daně z příjmů, tak se nestala plátcem silniční daně. Další možná úprava zákona o silniční dani by mohla spočívat ve změně režimu povinných plateb tak, aby organizace nemusely platit zálohy během roku. V průběhu roku totiž ještě nejsou schopny určit, zda dosáhnou kladného hospodářského výsledku z hlavní činnosti a zda vůbec povinnost k plátcovství silniční daně vznikne.

Příspěvková organizace je plátcem daně z nemovitost, protože budovu, kterou vlastní, využívá nejen k provozování činnosti hlavní, ale i k provozování činnosti vedlejší (podnikatelské). Pokud by se organizace věnovala pouze hlavní činnosti, daně svým posláním, byla by od placení daně z nemovitosti osvobozena. Rozsáhlá osvobození jsou u neziskových organizací uplatňována také v případě ostatních daní (daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí), k jejichž placení příspěvkové organizaci povinnost nevznikla.

## 7 Summary

This thesis called “Tax burden of chosen type of non-profit organization” analyses a tax burden and its impacts on the economy of a specific allowance organization.

Non-profit organizations are governed by the same tax laws as business organizations. There are certain advantages and exemptions from paying taxes. The biggest relief is 30 % tax-deductible item from the tax base. Therefore, non-profit organizations pay minimal or zero tax on corporate income tax. Speaking of value added tax, non-profit organizations are in disadvantage. Because of the received contribution from the state they must calculate the coefficient which reduced its input tax.

The interpretation of tax law seems very confusing and complicated. Therefore, my chosen non-profit organization made certain errors. I have suggested some specific procedures to remove the mistakes. Further it was proposed to clarify the law. It was also suggested how to reduce the administrative burden of non-profit organization. All of this help the non-profit organization to focus on the goal the company was founded for.

- The non-profit organization should concentrate its main activities in sum,
- profit from the main activity should not be included in the income tax (include only profit from economic activity,)
- limits for compulsory registration for VAT should be raised,
- it would be convenient to cancel the road tax advanced payments.

Keywords: non-profit organizations, allowance organization, corporation income tax, value added tax.



## 8 Přehled použité literatury

### Tištěné zdroje

1. HYÁNEK, V. Ekonomika neziskových organizací. 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita v Brně, ekonomicko-správní fakulta, 2004. 96 s. ISBN 80-210-3501-3.
2. JURAJDOVÁ, H., ŠELEŠOVSKÝ, J. a kol. Účetnictví, daně, audit a financování územních samosprávných celků a organizací neziskového sektoru. 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita v Brně, ekonomicko-správní fakulta, 2004. 132 s. ISBN 80-210-3583-8.
3. KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. 4. vyd. Praha : ASPI Publishing, 2006. 280 s. ISBN 80-7357-205-2.
4. MOCKOVČIAKOVÁ, A.; PROKŮPKOVÁ, D.; MORÁVEK, Z. Příspěvkové organizace 2009. Praha : ASPI, 2009. 346 s. ISBN 978-80-7357-416-1.
5. REKTOŘÍK, J. a kol. Organizace neziskového sektoru. Základy ekonomiky, teorie a řízení. 2. aktualizované vydání. Praha : Ekopress, s.r.o., 2007. 187 s. ISBN 978-80-86929-25-5.
6. RUŽIČKOVÁ, R. Neziskové organizace: vznik, účetnictví a daně. 9. vyd. Olomouc : ANAG, 2009. 247 s. ISBN 978-80-7263-538-2.
7. STUHLÍKOVÁ, H.; KOMRSKOVÁ, S. Zdaňování neziskových organizací. Olomouc : ANAG, 2009. 343 s. ISBN 978-80-7263-510-8.

### Právní předpisy v platném znění

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí
- Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční

- Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník
- Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních
- Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

## Internetové zdroje

1. ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA. *Pokyn č. D-288* [online]. c2006, [cit. 2009-05-4]. Dostupné z <[http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846D-B3E38C7B/cds/xsl/182\\_1344.html](http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846D-B3E38C7B/cds/xsl/182_1344.html)>
2. CENTRUM PRO VÝZKUM NEZISKOVÉHO SEKTORU. *Publikace/Expertizy a stanoviska* [online]. c2006-2011, [cit. 2009-05-4]. Dostupné na <[http://www.e-cvns.cz/soubory/1Navrh\\_dane\\_z\\_prijmu.pdf](http://www.e-cvns.cz/soubory/1Navrh_dane_z_prijmu.pdf)>
3. HLADKÁ, M. *Přehled legislativy pro neziskové organizace 2009* [online]. [cit. 2010-12-02]. Dostupné na www: <[http://www.e-cvns.cz/soubory/3Prehled\\_legislativy-2009.pdf](http://www.e-cvns.cz/soubory/3Prehled_legislativy-2009.pdf)>
4. INFORMAČNÍ CENTRUM NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ. *O neziskových organizacích* [online]. c2008, [cit. 2010-11-29]. Dostupné z <<http://neziskovsky.cz/cz/fakta/neziskovy-sektor-v-cr/co-to-je-neziskovy-sektor/>>
5. PORTÁL VEŘEJNÉ SPRÁVY ČESKÉ REPUBLIKY. *Nestátní neziskové organizace, Vlastní příjmy* [online]. c2003-2011, [cit. 2011-03-01]. Dostupné z <[http://portal.gov.cz/wps/portal/\\_s.155/708/\\_ps.7128/M/\\_s.155/17214?ks=1583](http://portal.gov.cz/wps/portal/_s.155/708/_ps.7128/M/_s.155/17214?ks=1583)>
6. ROSENMAYER, T. Daně trápí i neziskovky. Grantis, 2006, roč. XIV, č. 6, s. 6–7. Zveřejněno: červen, 2006. <[http://www.e-cvns.cz/soubory/Dane\\_trapi\\_i\\_neziskovky.pdf](http://www.e-cvns.cz/soubory/Dane_trapi_i_neziskovky.pdf)>

7. VLÁDA ČESKÉ REPUBLIKY. *Zhodnocení koncepce podpory rozvoje neziskového sektoru* [online]. c2010, [cit. 2010-11-29]. Dostupné na [http://www.vlada.cz/assets/ppov/rnno/koncepce-neziskoveho-sektoru/zhodnoceni\\_koncepce\\_pro\\_web.pdf](http://www.vlada.cz/assets/ppov/rnno/koncepce-neziskoveho-sektoru/zhodnoceni_koncepce_pro_web.pdf)

## Seznam tabulek, grafů a použitých zkratk

Tabulka č. 1: Výpočet daně z příjmů právnických osob u neziskových organizací .....	13
Tabulka č. 2: Příklady 30% snížení základu daně v Kč dle § 20 odst. 7 ZDP .....	15
Tabulka č. 3: Výkaz zisku a ztráty v Kč v letech 2007-2009 .....	32
Tabulka č. 4: Vývoj výsledku hospodaření příspěvkové organizace po zdanění .....	33
Tabulka č. 5: Pokrytí nákladů hlavní činnosti dotací ze státního rozpočtu.....	33
Tabulka č. 6: Podíl dotace ze státního rozpočtu k celkovým tržbám.....	33
Tabulka č. 7: Zkrácený výkaz zisku a ztráty za rok 2009.....	34
Tabulka č. 8: Zjednodušený formulář přiznání k DPPO za rok 2009.....	36
Tabulka č. 9: Příloha č. 1 II. oddílu daňového přiznání.....	37
Tabulka č. 10: Zkrácený výkaz zisku a ztráty za rok 2008.....	38
Tabulka č. 11: Zjednodušený formulář přiznání k DPPO za rok 2008.....	40
Tabulka č. 12: Zjednodušený formulář přiznání k DPPO za rok 2008, které měla správně příspěvková organizace podat .....	41
Tabulka č. 13: Zkrácený výkaz zisku a ztráty za rok 2007.....	42
Tabulka č. 14: Zjednodušený formulář přiznání k DPPO za rok 2007.....	42
Tabulka č. 15: Srovnání DPPO příspěvkové organizace a s.r.o.....	44
Tabulka č. 16: Přehled uskutečněných zdanitelných plnění příspěvkové organizace za rok 2009 .....	47
Tabulka č. 17: Přehled přijatých plnění příspěvkové organizace za rok 2009 .....	47
Tabulka č. 18: Vypočtená daňová povinnost příspěvkové organizace v roce 2009 po přepočtu koeficientem.....	48
Tabulka č. 19: Vývoj vypořádacího koeficientu organizace.....	49
Tabulka č. 20: Srovnání specifického zdanění příspěvkové organizace a zdanění s.r.o. v roce 2009 .....	51

## Seznam grafů

Graf č. 1: Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob v letech 1993 až 2010 .....	16
Graf č. 2: Struktura finančních zdrojů příspěvkové organizace v roce 2009 (v Kč) .....	31
Graf č. 3: Vývoj nákladů a výnosů příspěvkové organizace.....	31

## Seznam zkratk

DPH	daň z přidané hodnoty
DPPO	daň z příjmů právnických osob
NO	nezisková organizace
NNO	nestátní nezisková organizace
ZDP	zákon o daních z příjmů
ZDPH	zákon o dani z přidané hodnoty
ZDS	zákon o silniční dani
ZDDPN	zákon o dani dědické, darovací a převodu nemovitostí
ZNEM	zákon o dani z nemovitostí

## **9 Seznam příloh**

Přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2009

Přiznání k dani z přidané hodnoty za IV. čtvrtletí roku 2009