

**JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH
BUDĚJOVICÍCH**

Ekonomická fakulta

DIPLOMOVÁ PRÁCE

2010

Bc. Petra Vomelová

**JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH
BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA**

Katedra: Účetnictví a financí
Studijní program: 6208 N Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku – pro české firmy



**ÚČETNÍ A DAŇOVÝ REŽIM
OBČANSKÉHO SDRUŽENÍ**

Vedoucí diplomové práce:
Ing. Marie Vejsadová

Autor :
Bc. Petra Vomelová

České Budějovice
2010

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Účetní a daňový režim občanského sdružení“ vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a s použitím uvedených pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

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

V Českých Budějovicích 22. dubna 2010

podpis

PODĚKOVÁNÍ

Děkuji mé vedoucí diplomové práce Ing. Marii Vejsadové za cenné rady a metodické vedení, které mi poskytla v průběhu zpracování diplomové práce. Dále bych tímto chtěla poděkovat Ing. Milanu Vomelovi za umožnění zpracování této diplomové práce v občanském sdružení OS STAVBA ČR. Současně děkuji paní Vlastě Eisenhammerové za poskytnutí důležitých údajů a rad.

OBSAH

1 Úvod	8
2 Literární rešerše.....	11
2.1 Charakteristika neziskového sektoru.....	11
2.1.1 Důvody vzniku neziskového sektoru	11
2.1.2 Charakteristika neziskových organizací.....	12
2.1.3 Základní pojmy z oblasti třetího sektoru	14
2.1.4 Členění neziskových organizací.....	15
2.2 Založení, vznik, vývoj občanských sdružení	17
2.2.1 Obecné principy	17
2.2.2 Založení občanského sdružení.....	18
2.2.3 Vznik občanského sdružení.....	20
2.2.4 Zánik občanského sdružení	22
2.2.5 Vývoj občanských sdružení.....	23
2.2.5.1 Vývoj občanských sdružení všeobecně.....	23
2.2.5.2 Vývoj občanských sdružení v České republice.....	23
2.3 Obecný způsob vedení účetnictví.....	25
2.3.1 Právní úprava a obecné principy	25
2.3.2 Jednoduché účetnictví	27
2.3.3 Účetní předpoklady, principy a konvence.....	27
2.3.3.1 Fundamentální předpoklady	28
2.3.3.2 Základní zásady a principy.....	30
2.3.3.3 Konvence.....	31
2.3.4 Základní povinnosti při vedení účetnictví	32
2.3.4.1 Historický vývoj povinnosti vedení účetnictví.....	32
2.3.4.2 Základní povinnosti při vedení účetnictví	34
2.3.4.3 Obecný způsob hospodaření.....	34
3 Cíl a metodika	36

3.1	Cíl.....	36
3.2	Metodika	36
4	Charakteristika vybrané neziskové organizace.....	38
4.1	Činnosti OS Stavba ČR.....	38
4.2	Hospodářská činnost OS Stavba	39
4.3	Organizační řád OS Stavba	40
5	Řešení problematiky účetnictví a daní v obč. sdružení	41
5.1	Daň z příjmu právnických osob	41
5.1.1	Vymezení daně ze zákona	41
5.1.2	Účetní vymezení.....	46
5.1.3	Praxe v OS Stavba ČR.....	49
5.2	Ostatní daně z příjmů	54
5.2.1	Vymezení daní ze zákona.....	54
5.2.2	Účetní vymezení.....	56
5.2.3	Praxe v OS Stavba.....	57
5.3	Daň z přidané hodnoty	58
5.3.1	Vymezení daně ze zákona	58
5.3.2	Účetní vymezení.....	61
5.3.3	Praxe v OS Stavba.....	62
5.4	Daň silniční	62
5.4.1	Vymezení daně ze zákona	62
5.4.2	Účetní vymezení.....	64
5.4.3	Praxe v OS Stavba.....	64
5.5	Daň z nemovitostí	65
5.5.1	Vymezení daně ze zákona	65
5.5.2	Účetní vymezení.....	67
5.5.3	Praxe v OS Stavba.....	67
5.6	Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí	68
5.6.1	Vymezení daně ze zákona	68
5.6.2	Účetní vymezení.....	69

5.6.3	Praxe v OS Stavba.....	70
5.7	Zhodnocení daňové legislativy pro NNO a doporučení.....	71
6	Závěr	74
7	Summary.....	76
8	Seznam použité literatury	78
8.1	Monografické publikace.....	78
8.2	Časopisy	78
8.3	Internetové zdroje informace	79
8.4	Zákony a právní normy	79
8.5	Vnitřní dokumenty	79
9	Zkratky	80
10	Seznam tabulek	81

1 ÚVOD

Podstatou vzniku neziskového sektoru byla potřeba zajistit pro obyvatelstvo i takové služby, které nejsou finančně nebo z jiných důvodů zajímavé pro soukromí sektor. Takové neziskové organizace se věnují velkému množství různých aktivit, které jsou běžnou součástí života každého z nás. Situace, kdy se člověk setkává s takovou organizací, nastává například ve vztahu zaměstnanec – zaměstnavatel (nezisková organizace) či jako dobrovolník. Dále jako dárce poskytující menší či větší obnos nebo nějaký hmotný statek. V neposlední řadě jako příjemce, kterému tato organizace poskytuje určitou službu.

Základními právními požadavky otevřené občanské společnosti jsou uznání svobody sdružování a shromažďování občanů a svobody slova. Tyto, případně i další formy svobody člověka a občana státu, by měly být právně zakotveny v ústavě nebo v listině práv každé demokratické země.

Ústavně právní rámec práva na sdružování je dán zejména ustanovením čl. 20 Listiny základních práv a svobod, vyhlášené usnesením předsednictva České národní rady podle č. 2/1993 Sb. Dle odstavce 1 citovaného ustanovení: **„Právo svobodně se sdružovat je zaručeno. Každý má právo spolu s jinými se sdružovat ve spolcích, společnostech a jiných sdruženích.“**

Svoboda sdružování občanů je všeobecně uznávána i na mezinárodní úrovni. V příslušném článku Všeobecné deklarace o lidských právech (článek 20) se uvádí: „Každá osoba má právo na svobodu pokojně se shromažďovat a sdružovat a nikdo nemůže být donucen k tomu, aby se stal členem nějakého sdružení“, čímž je deklarována dobrovolnost občanských sdružení. Příslušný článek Evropské úmluvy o lidských právech (článek 11) uvádí, že kromě svobody shromažďování a sdružování má každá osoba nezadatelné právo zakládat s druhými osobami zájmová sdružení a stát se členem těchto sdružení na obranu svých zájmů.

Společnost založená na občanském principu umožňuje lidem svobodně se sdružovat a vytvářet rozmanité více méně formalizované organizace různého typu

a zaměření činnosti, jejichž prostřednictvím se jednotlivci a skupiny lidí podílejí na řešení jednotlivých osobních, skupinových či společenských problémů. Tato přímá účast lidí na řešení nejrůznějších otázek dotýkajících se způsobu jejich života posiluje jejich vědomí odpovědnosti za sebe i za své okolí, pocit sounáležitosti s komunitou, místem či oblastí, což významnou měrou přispívá k rozvoji demokracie. Sdružování svobodných občanů za účelem vykonávání veřejně prospěšných aktivit je vlastně určitou formou jejich účasti na politické moci.

Nevládní občanské organizace dále hrají velmi důležitou roli v tom, že podporují různorodost, rozmanitost a rozvoj odlišných názorů. Tato rozmanitost a různorodost je vlastně charakteristickým rysem demokratického způsobu života společnosti. Nevládní občanské organizace fungují do jisté míry vůči státu jako „narázník“ a existují zde vlastně proto, aby chránily jednotlivce a jednotlivé skupiny obyvatelstva před porušováním základních lidských práv ze strany státu a tím ve skutečnosti plní ochranářskou funkci.

Sektor neziskových organizací, představuje významnou součást ekonomiky především v rozvinutých zemích, který formou produktivních činností, zejména produkcí služeb pro speciální skupiny obyvatelstva, realizuje naplňování úkolů spojených zejména s řešením různých projevů tržního selhání. Hlavním úkolem a cílem organizací působících v tomto sektoru není vytváření zisku, ale zabezpečování služeb pro obyvatelstvo.

Ve společnosti současného světa se historicky vyvinul systém založený na rozhodujícím vlivu, postavení a síly majetku a peněz, který se prosazuje a reprodukuje prostřednictvím tržního mechanismu, který sice na jedné straně zajišťuje volnost a svobodu jednotlivců a organizací, ale na straně druhé vyvolává nesmyslnou honbu za ziskem a bohatstvím a deformuje lidské a společenské hodnoty i charakter samotných lidí, které zároveň nutí k tomu, aby v honbě za ziskem spatřovali podstatu a smysl svého života.

Proto se nelze příliš divit tomu, že jednotlivé státy přijímají příslušné právní normy, které sice umožňují vznik a existenci dobrovolných občanských sdružení, ale zároveň vydávají jiné právní normy nebo přijímají rozhodnutí, která omezují jejich činnost jak co do obsahu, tak i co do rozsahu této činnosti. Jde vlastně o projev

nedůvěry, odporující zásadám liberalismu, který je jinak plně uplatňován a prosazován, je to vlastně projev určitého strachu z konkurence.

Vyšším cílem všech organizací, které mají veřejně prospěšný charakter, je úsilí o změnu chování a jednání člověka včetně zlepšení kvality jeho života i změnu celé společnosti.

Přes všechny tato krásná slova o vznešeném cíli, poslání a potřebnosti neziskových organizací, stále zůstává faktem, že z pohledu státu jsou i tyto organizace chápány jako jakékoliv jiné. To znamená, že podléhají kontrole státním orgánům a mají své daňové povinnosti. Ve své diplomové práci se budu snažit rozebrat a zhodnotit vazby mezi účetnictvím a daňovým právem občanského sdružení. V důsledku toho se budu snažit nalézt optimální způsob vedení účetnictví, který by pokryl veškeré potřeby a požadavky dané organizace a zároveň byl v souladu s legislativou.

2 LITERÁRNÍ REŠERŠE

2.1 CHARAKTERISTIKA NEZISKOVÉHO SEKTORU

2.1.1 Důvody vzniku neziskového sektoru

Činnost státu a jeho organizací většinou inklinuje k uspokojování základních nebo nanejvýše průměrných služeb obecného charakteru. Tam, kde je však třeba uspokojit specifické potřeby slabší skupiny obyvatelstva nebo naopak potřeby vyššího typu a kvality pro náročné občany, je činnost nestátních organizací většinou efektivnější a podstatně pružnější v reakci na rychlé uspokojování těchto potřeb.

Je třeba zdůraznit, že nevládní organizace nemohou žádným způsobem převzít odpovědnost státu za poskytování určitých služeb občanům, zejména těch služeb, které jsou běžně zajišťovány prostřednictvím příslušných národních programů (zdravotnictví, vzdělávání, sociální péče apod.)

Všeobecným důvodem pro vznik organizací třetího sektoru se uvádí skutečnost, že státem poskytované služby nejsou uspokojivé nebo svým rozsahem nestačí. Iniciující skupiny jednotlivců pocítují nedostatek určitého veřejného zboží, u kterého vláda nenašla adekvátní řešení. Uvedení jednotlivci se mohou dobrovolně sdružit, aby problém sami vyřešili. Neziskové organizace tímto způsobem pomáhají řešit převis poptávky nad nabídkou kolektivních statků, které nemůže nebo nechce řešit vláda ani organizace komerčního charakteru.

Jiným důvodem pro širší uplatnění neziskových organizací ve smíšené tržní ekonomice vyspělých zemí jsou konkrétní historické podmínky. Neziskové organizace se vytvářely zprvu v místech, kde lidské společnosti existovaly a působily dříve než státní moc. Tak tomu bylo např. v koloniální Americe, kde docházelo k trvalému usídlování dříve, než se tam vytvořily příslušné vládní orgány instituce. Z toho důvodu si obyvatelé museli vytvářet dobrovolné instituce, aby mohli řešit a zvládnout konkrétní sociální situace a funkce dané komunity.

Podobně můžeme zdůvodnit i vývoj v bývalých socialistických zemích, kde však příčinou vzniku neziskového sektoru nebyla neexistence státních orgánů, ale neexistence tržní ekonomiky jako takové.

Dále je zajímavé pozorovat, že v zemích s tradičně silnějším postavením církví ve společnosti je zpravidla i vyšší koncentrace organizací neziskového sektoru. (DUBEN, 1996)

2.1.2 Charakteristika neziskových organizací

Neziskovou organizací je právnická osoba založená k poskytování obecně prospěšných služeb, zejména v oblastech ochrany životního prostředí, vzdělávání a výchovy, péče o volný čas jednotlivých skupin obyvatelstva, humanitární, charitativní a sociální péče, zdravotnictví, ochrany památek a dalších.

Majetek neziskové organizace slouží k naplňování a rozvoji její hlavní činnosti a účelu, pro který byla organizace zřízena. Hospodářský výsledek neziskové organizace nesmí být v žádné formě rozdělen mezi zakladatele, zaměstnance a členy orgánů organizace. Zásada, ze které vyplývá, že zakladatel nemá v podstatě žádná práva k majetku ani při likvidaci neziskové organizace, je uváděna, mimo jiné, jako jedna z důležitých pojistek proti možnému spekulativnímu chování zakladatelů.

Při definování charakteru je možno vycházet z výčtu základních **specifických vlastností**:

- mají dominantní věcně orientovaný cíl, to znamená, že se zaměřují na uspokojování specifických potřeb specifických skupin obyvatelstva,
- mají většinou specifickou organizační strukturu a rozmanitou formu,
- fungují ve specifických tržních podmínkách,
- jejich hlavním posláním je veřejně prospěšná činnost,
- specifické potřeby uspokojují většinou pružněji a efektivněji než podnikatelský a státní sektor,
- jejich činnost souvisí přímo nebo nepřímo s rozvojem demokratických prvků a zásad ve společnosti,

- vytvářejí nejen ekonomické hodnoty, ale přispívají i k rozvoji osobnosti člověka tím, že jej činí vzdělanějším, zdravějším, kulturnějším a lépe vychovaným, což mu umožňuje lépe a spokojeněji žít,
- používají vytvořený zisk k rozvíjení veřejně prospěšné činnosti (nerozdělují vytvořený zisk mezi vlastníky a manažery),
- kromě profesionálních pracovníků využívají ve značné míře i práce dobrovolníků,
- vyznačují se specifickými metodami při získávání potřebných finančních zdrojů,
- ve většině zemí jsou různým způsobem daňově zvýhodňovány. (DUBEN, 1996)

Tabulka 1: Hlavní odlišnosti mezi veřejně prospěšnými organizacemi a komerčními, podnikatelskými organizacemi

ZNAKY	NEZISKOVÉ ORGANIZACE	KOMERČNÍ ORGANIZACE
Hlavní cíl	Poskytování specifických služeb a rozvíjet veřejně prospěšnou činnost	Dosahování optimálního zisku a rentability
Samostatnost při určování cílů	Relativně omezená možnost volby cílů	Vysoký stupeň samostatnosti
Možnost regulace činnosti	Přímá regulace vlastníky	Regulace především tržním mechanismem
Produkované statky – zboží a služby	Kolektivní statky s nemožností vylučitelnosti ze spotřeby	Soukromé zboží a služby oceňované tržní cenou
Distribuce statků	Interní distribuce pro vlastní členy	Kombinace vnitřních a vnějších forem distribuce
Charakter spotřebitele	Člen nebo vnější spotřebitel	Třetí osoba na základě tržní poptávky
Způsob financování	Různé formy (členské příspěvky, ceny, dotace, dary atd.)	Kapitálová forma, přímá úhrada za poskytnuté zboží a služby
Charakter pracovní síly	Odborní profesionální pracovníci za úplatu, dobrovolníci	Profesionální pracovníci za úplatu
Charakter řízení	Vyšší demokratické zásady a principy, kvalita poskytovaných služeb	Osobní odpovědnost, hierarchický přístup a motivace ziskem

Pramen: Nováková Š., 2005

2.1.3 Základní pojmy z oblasti třetího sektoru

Se vznikem a rozvojem organizací neziskového sektoru se objevila celá řada pojmů, jejichž obsah není všeobecně znám a používání konkrétních názvů vždy neodpovídá činnosti organizace, instituce nebo jiným občanským aktivitám.

Dobročinný spolek – je to typ sdružení, jehož cílem je poskytovat různou pomoc lidem, kteří ji potřebují. Mezi první známější spolky patří dobročinné spolky pro vykoupení vězňů, různá dobrovolná bratrstva a občanské spolky. Právní postavení není dosud pro tento typ občanské aktivity specifikován.

Dobrovolná organizace – tento typ organizace se opírá o působení členů nebo aktivistů, kteří vykonávají určitou činnost dobrovolně a dobrovolně také plní povinnosti a závazky, které na nich organizace požaduje. Za existence socialistického státu byl pojem „dobrovolná organizace“ v příslušné právní normě vymezován především jako „dobrovolná společenská organizace“, která byla ve skutečnosti podřízena vedení státu.

Fond – představuje určitý majetek nebo majetková práva, jejichž užití zpravidla ve veřejném zájmu je specifikováno v zakládací listině příslušného fondu. V občanském zákoníku je fond vymezován jako synonymum pro pojem „nadace“ tak, že pojem „fond“ je uváděn v závorce za pojmem „nadace“. Zákony, podle kterých se zřizují státní fondy, definují fond jako „jinou státní organizaci“. Správcem takových fondů jsou příslušná ministerstva (např. Státní fond tržní regulace v zemědělství a Státní fond životního prostředí). Pokud jde o výkon činnosti stanovené zákonem, jde o organizace nezávislé na orgánech státní správy. Třeba typickým příkladem je Fond dětí a mládeže, který je právnickou osobou, která se zapisuje do obchodního rejstříku, předkládá svůj rozpočet ke schválení parlamentu.

Nadace – je jednou z organizačních forem třetího neziskového sektoru. V právním smyslu je nadace sdružení majetku, nikoliv osob, který má být používán k veřejně prospěšné činnosti a cílům v oblasti sociální, humanitární, kulturní, vzdělávací, vědecké a další činnosti, ale i k záchraně některé kulturní památky, k rozvoji komunity apod. Jde o právnickou osobu, kterou lze založit závětí, zakladatelskou listinou nebo smlouvou, vzniká dnem registrace u nadačního úřadu. Tyto organizace spravují svůj majetek, aby jej rozmnožily, ale nerozdělují jej mezi své členy nebo správce.

Nevládní (nezisková) organizace – její založení, hlavní zaměření její činnosti, její orgány, její řízení a její zánik nejsou bezprostředně vázány na rozhodnutí příslušného státního orgánu a nevládní nezisková organizace mu tedy není instančně podřízena. Zároveň jde o organizace, jejichž účelem není dosahování zisku a jeho přerozdělování.

Nezisková právnická osoba – je organizací, jejíž hlavní činností není dosahování zisku, ale zajišťování obecně prospěšných aktivit, zpravidla tehdy, když tyto aktivity nelze zajistit jiným způsobem.

Občanská iniciativa – je považována za jakýkoliv podnět občanů, který je realizován formou petičního práva občanů obracet se na příslušné státní orgány s různými stížnostmi, žádostmi a návrhy (např. Charta 77). V právním smyslu se občanskou iniciativou rozumí zpravidla skupina nejméně 500 fyzických osob starších 18 let písemně podporujících vyjádření veřejnosti. Právní úprava umožňuje, aby se občanská iniciativa transformovala na občanské sdružení. (DUBEN, 1996)

2.1.4 Členění neziskových organizací

Při členění veřejně prospěšných organizací je možné uplatnit celou řadu různých kritérií a hledisek. Následující výčet členění neziskových organizací je podle Doc. Rostislava Dubna Csc.

Členění podle vlastnických vztahů

Státní veřejně prospěšné organizace – jde o veřejné podniky v energetice, dopravě, telekomunikacích, sociálních službách (školy, zdravotnická zařízení apod.) a kultuře.

Soukromé veřejně prospěšné organizace – jde o organizace v hospodářské oblasti sociálně kulturního charakteru (kultura, sport), organizace charitativního charakteru a organizace politického charakteru.

Členění podle způsobu hospodaření organizace

Rozpočtové organizace – hospodařily tzv. „brutto“ způsobem a jejich rozpočet byl, jak pokud jde o jejich příjmy, tak i pokud jde o jejich výdaje, napojen na příslušný rozpočet (státní nebo municipální).

Příspěvkové organizace – hospodařily sice podle tzv. „netto“ způsobu, ale jejich hlavní pozornost byla soustředěna na plnění úkolů na úseku uspokojování určitých potřeb a méně pak na dosahování příznivého hospodářského výsledku. Toto členění veřejně prospěšných organizací je současnými právními předpisy již překonané.

Komerčně zaměřené veřejně prospěšné organizace, kde jejich financování je v rozhodující míře zabezpečováno z vlastních zdrojů získávaných na základě poskytování služeb.

Dotované veřejně prospěšné organizace, které získávají převážnou část finančních prostředků nutných pro jejich existenci z dotací.

Členění podle charakteru rozhodovacích procesů

Vlastní členové organizace – většinou požadují maximální výkony při minimálních nákladech.

Jednotliví funkcionáři organizace – mají tendenci k autonomii a k zabezpečování subjektivních cílů.

Orgány státní správy – určují zejména daňové podmínky fungování neziskové organizace.

Poslanci a orgány státní moci – působí především jako zástupci a představitelé různých požadavků a potřeb společnosti.

Členění podle charakteru odběratele

Organizace orientující se na specifického zákazníka – poskytují služby jednotlivým spotřebitelům za určitý poplatek, který hradí buď spotřebitel, nebo náklady spojené s těmito službami refunduje většinou stát.

Organizace všeobecně veřejně orientované – poskytují služby pro všechny obyvatele na náklady společnosti (především kolektivní statky).

Organizace zaměřené na zabezpečování potřeb svých vlastních členů
(odborové organizace)

Členění podle kontrolního subjektu

Organizace kontrolované svými členy

Organizace kontrolované převážně svým okolím (na kontrole se podílí veřejnost prostřednictvím orgánů státní správy a státní moci a masmédií).

Organizace s podnikatelskou kontrolou (činnost těchto organizací není přímo kontrolována).

2.2 ZALOŽENÍ, VZNIK, VÝVOJ OBČANSKÝCH SDRUŽENÍ

2.2.1 Obecné principy

Občanské sdružení je samostatnou právnickou osobou. Tato forma neziskového subjektu je hojně využívána při činnosti sportovních klubů, zájmových sdružení, ekologických hnutí, sdružení zabývající se poskytováním sociálních služeb, vzdělávací a informační aktivity a dalších, a to zejména s ohledem na flexibilitu právní úpravy vzniku a fungování tohoto subjektu. (KABELOVÁ, 2007)

Legislativní rámec pro činnost občanských sdružení je v ČR vymezen zákonem č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů (dále jen ZSO) z jara 1990. Tento zákon je ovládán principem registrace, což znamená, že pokud sdružení splňuje zákonem vymezené podmínky, má na registraci, se kterou je spojen vznik a přiznání právní subjektivity, právní nárok. Státní orgány nemají ohledně vzniku sdružení možnost uvážení, nejedná se tedy o systém povolovací. Výhodou je též nízká ekonomická náročnost vzhledem ke skutečnosti, že při vzniku sdružení nejsou zákonem vyžadovány žádné majetkové vklady a registrační řízení není zpoplatněno.

2.2.2 Založení občanského sdružení

Občanská sdružení (dále jen OS) jsou zakládána schůzí přípravného výboru a sepsáním stanov. Základním dokumentem občanského sdružení jsou stanovy. **Ve stanovách musí být uvedeno:**

1. *Název sdružení*

Právnícké osoby mají svůj název, který musí být určen při jejich zřízení. Podle nejnovější novely ZSO, § 6, odst. 4. a zároveň občanského zákoníku (dále jen OZ), § 19b odst. 1 se název sdružení musí lišit od názvu právnické osoby, která již vyvíjí činnost na území České republiky, od názvu orgánu veřejné moci České republiky, od názvu mezinárodní organizace, jejího orgánu nebo její instituce a od názvu Evropské unie a jejích orgánů. Název sdružení musí obsahovat označení „občanské sdružení“ nebo zkratku „o.s.“.

2. *Sídlo sdružení*

ZSO nestanovuje k sídlu žádné další podrobnosti. Podle OZ § 19c musí být sídlo určeno adresou, kde právnická osoba sídlí skutečně, tedy místem, kde je umístěna její správa a kde se veřejnost může s právnickou osobou stýkat. Sdružení by mělo mít k nemovitosti, kde se nachází jeho sídlo, užívací titul, tedy právní důvod. Tímto titulem může být vlastnictví předmětné nemovitosti, nájemní vztah, či podnájem. Sdružení však není pro účely registrace povinno prokázat právní důvod užívání místností, do nichž umístilo sídlo (na rozdíl od obchodních společností).

3. *Cíl činnosti sdružení*

Cíl činnosti může být různorodý a v mezích obecně závazných právních předpisů prakticky libovolný. Ve stanovách musí být tato činnost a cíl, ke kterému směřuje, alespoň stručně popsány. Toto ustanovení je praktické zejména s ohledem na překročení pravomoci osob oprávněných jednat jménem a za společnost.

4. *Orgány sdružení*

Úprava orgánů sdružení je velice volná a je téměř plně ponechána na vůli sdružení. Mnohá sdružení prakticky kopírují úpravu orgánů obchodních společností a ustanovují valnou hromadu členů, dozorčí rady a jednatele sdružení. Časté jsou též členské schůze sdružení. Dále může vytvářet rady, výbory, sněmy, sjezdy, prezidenty,

předsedy, vedoucí apod. Ve stanovách musí být určen způsob ustavování těchto orgánů (volba, jmenování, los, pravidelné střídání) a tedy i délka funkčního období.

Musí být určeny orgány a funkcionáři oprávnění jednat jménem sdružení, tedy statutární orgány. Pokud stanovy neurčují něco jiného, jedná jménem sdružení až do vytvoření orgánů uvedených ve stanovách přípravný výbor.

Veškerá činnost a tedy i vnitřní uspořádání a způsob tvorby orgánů sdružení nesmí odporovat demokratickým zásadám zákonné úpravy, jež naplňuje svobodu sdružovací jako základní občanské právo.

5. Ustanovení o organizačních jednotkách

V rámci občanského sdružení mohou působit organizační jednotky, kluby, oddíly. Ve stanovách musí být uvedena ustanovení pouze o organizačních jednotkách, pokud budou zřízeny nebo alespoň přesně stanovit způsob jejich utváření, tak, aby byla zachována právní jistota ohledně totožnosti různých právnických osob a tedy odpovědnosti v právních vztazích. Podle JUDr. Kristýny Kabelové existují **tři základní koncepty těchto organizačních složek**:

- Organizační jednotka OS, která má **vlastní právní subjektivitu** a může v určitých záležitostech jednat vlastním jménem. Stanovy musí jednoznačně určit, kdo je oprávněn jménem takové organizační jednotky ve všech věcech jednat, tj. kdo je jejím statutárním orgánem. Dále je nutné označit název, sídlo, cíle, předmět činnosti a orgány jednotky. Pokud budou organizační jednotky s právní subjektivitou vytvářeny nikoliv při vzniku sdružení, ale až později, je vhodné, aby byly organizační jednotky uvedeny ve změnách stanov, které se předkládají Ministerstvu vnitra. Organizačním složkám občanských sdružení přiděluje identifikační číslo pracoviště správy registru ekonomických subjektů Českého statistického úřadu na základě písemné žádosti. Za přidělené IČ se neplatí žádné poplatky. Oznámení ekonomického subjektu – žádost o přidělení IČ je nutné podat do 10 dnů ode dne vzniku organizační jednotky.
- Organizační jednotky jako jednotka **bez vlastní právní subjektivity**, která nemůže, ani omezeně, jednat svým jménem. Úprava tohoto druhu jednotek nemusí být uvedena ve stanovách.

- **Oddíl/klub** je samostatnou právnickou osobou – občanským sdružením, jeho status je dán vlastními stanovami registrovanými u Ministerstva vnitra. Toto občanské sdružení se tak stane členem „mateřského“ sdružení. Stanovy „dceřiného“ sdružení nesmí být v rozporu se stanovami „mateřského“ sdružení. Je vhodné pak upravit ve stanovách vznik členství „dceřiného“ sdružení v „mateřském“ a postavení členů „dceřiného“ sdružení vůči „mateřskému“. V praxi je tento model využíván např. občanským sdružením Český svaz tělesné výchovy, který sdružuje další občanská sdružení.

6. Zásady hospodaření sdružení

Ve stanovách musí být uvedeny základní zásady hospodaření sdružení, tedy zejména jakým způsobem bude sdružení získávat vlastní prostředky (darem, vlastní činností, z členských příspěvků), na jaké účely smí sdružení prostředky vynakládat. Mohou být i podrobněji upraveny pravomoci jednotlivých orgánů při hospodaření (např. nakládání s částkou vyšší než 10 000 Kč, nakládání s nemovitostmi apod.). V zákoně není například určena nutnost sestavit rozpočet a účetní závěrku za určité období, případně účetní závěrku ověřit auditorem či ji zveřejnit (samozřejmě s výhradou povinností uložených zákonem o účetnictví a daňovými zákony a jinými zvláštními zákony.) Z praxe však lze dovodit, že větší občanská sdružení obracející se na širokou veřejnost jak svými aktivitami, tak například se žádostí o příspěvky na svou činnost v rámci transparentnosti a budování důvěryhodnosti své výroční zprávy zveřejňují.

2.2.3 Vznik občanského sdružení

Sdružení jsou samostatné právnické osoby, mají způsobilost k právům a povinnostem, neboli právní subjektivitu. Činnost občanských sdružení je upravena zákonem o sdružování občanů č. 83/1990 Sb. Do jejich postavení a činnosti může státní orgán zasahovat jen v mezích zákona. Práva a povinnosti člena sdružení upravují stanovy sdružení.

Sdružení nevzniká na základě povolovacího systému, ale na základě registrace, kterou provádí ministerstvo vnitra. To může registraci odmítnout jen z důvodů taxativně

uvedených v zákoně, jinak musí registraci provést. Na registraci (při splnění zákonných požadavků) je tedy právní nárok.

Návrh na registraci mohou podávat nejméně tři občané, z nichž alespoň jeden musí být starší 18 let. Tyto osoby tvoří přípravný výbor občanského sdružení.

V návrhu na registraci musí být uvedena:

- jména a příjmení členů přípravného výboru,
- data narození členů přípravného výboru,
- bydliště členů přípravného výboru,
- údaje, kdo z členů přípravného výboru starších 18 let je zmocněncem oprávněným jednat jménem přípravného výboru.

Návrh musí podepsat všichni členové přípravného výboru, přičemž podpisy členů nemusí být úředně ověřeny. K návrhu na registraci se připojí stanovy ve dvojím vyhotovení.

Nemá-li návrh či stanovy náležitosti, jsou-li údaje neúplné nebo nepřesné, Ministerstvo vnitra na to přípravný výbor bezodkladně, nejpozději do pěti dnů od doručení návrhu, upozorní s tím, že dokud tyto vady nebudou odstraněny, řízení o registraci nebude zahájeno. Řízení o registraci je zahájeno dnem, kdy Ministerstvu vnitra došel návrh, který nemá žádné vady. O tomto dni by měl být bezodkladně vyrozuměn zmocněnec přípravného výboru.

O registraci se dále nevydává rozhodnutí ve správním řízení. Pokud nebylo zmocněnci přípravného výboru do 40 dnů od zahájení řízení doručeno rozhodnutí Ministerstva vnitra o odmítnutí registrace, sdružení vznikne dnem následujícím po uplynutí této lhůty; tento den je **dnem registrace**.

Odlišný režim vzniku je dán u odborových organizací a organizací zaměstnavatelů. Ty se stávají právnickou osobou dnem následujícím poté, kdy byl ministerstvu vnitra doručen návrh na její evidenci. (KOČÍ, 2007)

2.2.4 Zánik občanského sdružení

Obecným principem u právnických osob zapisovaných do určitého veřejného rejstříku či evidence je, že tato osoba zaniká dnem výmazu z příslušného rejstříku. Předpokládá se, že zániku předchází zrušení právnické osoby. Nejprve je právnická osoba zrušena (dohodou, rozhodnutím jejího orgánu, uplynutím doby, na kterou byla založena apod.) a poté, většinou po provedení likvidace, zaniká výmazem z příslušného rejstříku. Uvedená úprava § 20a) OZ platí obecně.

Podle ustanovení § 12 ZSO občanské sdružení zaniká dobrovolným rozpuštěním nebo sloučením s jiným sdružením či pravomocným rozhodnutím ministerstva o jeho rozpuštění. Nepřechází-li při zániku sdružení podle § 13 ZSO celé jmění na právního nástupce, je třeba provést majetkové vypořádání – **likvidaci**. Likvidace je zákonem upravený postup, při kterém dochází k mimosoudnímu vyrovnání majetkových vztahů zanikající právnické osoby.

I když dikce ZSO je poněkud odlišná od OZ, který výslovně stanoví, že likvidaci je třeba provést před zánikem právnické osoby, je zřejmé, že i v tomto případě je třeba likvidaci provést před zánikem OS. Jakmile totiž sdružení přestane jako subjekt práva existovat, nelze likvidaci provést, neboť tu již není subjekt, jehož pohledávky by bylo možno vymáhat a jehož dluhy by bylo třeba uspokojit.

OS by mělo mít ve stanovách určeno, který orgán o rozpuštění či sloučení rozhoduje. Pokud tomu tak není, rozhoduje v těchto věcech nejvyšší orgán sdružení. Sdružení oznámí zánik do 15 dnů Ministerstvu vnitra.

V průběhu činnosti sdružení může nastat situace, kdy sdružení bude mít závazky vůči řadě věřitelů a nebude v jeho reálných možnostech, aby je všechny splnil. Tento stav je označován jako bankrot, insolvence či úpadek. Jediným procesním řešením této situace je **konkurz** a vyrovnání. (KOČÍ, 2007)

2.2.5 Vývoj občanských sdružení

2.2.5.1 Vývoj občanských sdružení všeobecně

Prvními institucemi v historii, které uskutečňovaly charitativní činnost v oblasti zdravotní a sociální péče, v oblasti výchovy a vzdělávání, byly církve a jednotlivé náboženské skupiny.

Obecně lze říci, že po druhé světové válce, v období ekonomické expanze a prosperity, byl vývoj neziskového sektoru v západní Evropě zaměřen převážně na uplatňování principů tzv. „welfare state“ (systémy sociálních politik vyspělých zemí v demokratickém režimu). Probíhal velký experiment realizace koncepce sociálně tržního státu, který ve zmenšeném rozsahu probíhá dodnes. Stát přebíral odpovědnost za stále větší rozsah veřejně prospěšných služeb, jako je zdravotnictví, školství, sociální zabezpečení i bydlení, s cílem zajistit standardní sociální služby pro co nejširší skupiny obyvatelstva. V průběhu pokračující dost hluboké recese, která vedla k tomu, že bylo stále méně prostředků na vyplácení celkem bohatých sociálních dávek, narůstaly určité problémy a zároveň se ukázalo, že poskytování těchto služeb státem není dost efektivní a že se neřeší dost závažné sociální problémy nebo specifické problémy menších sociálních skupin, jež mohly vyústit v sociální napětí. Uplatňovaný systém příliš zatěžoval daňové poplatníky, vedl k narůstání byrokracie a k sociální pohodlnosti některých příjemců sociálních dávek. (DUBEN, 1996)

2.2.5.2 Vývoj občanských sdružení v České republice

Historie občanských aktivit patří k našim dějinám. Již první cechy z doby Přemysla Otakara II. představují korporativní typ spolčování – povinné členství na základě určitého znaku příslušnosti k řemeslu. Protikladem toho je asociativní typ spolčování – členové spolků se sdružují naprosto dobrovolně. Počátky je třeba hledat v době osvícenského myšlení. Filantropie a mecenášství byly projevem kultivovaných a vzdělaných osobností, které patří neodmyslitelně k rozvoji občanské společnosti v našich zemích (například Fantišek Antonín hrabě Špork (1662 -1738)).

Vznik samostatného státu v roce 1918 dal výrazný podnět pro rozvoj dobrovolné a soukromé iniciativy v řadě oblastí (v oblasti sociální a zdravotní péče, vzdělávání a výchovy, kultury apod.). Československá republika byla v té době zemí rozsáhlých občanských svobod. Dobrovolné organizace byly zřizovány na základě spolkového práva a zahrnovaly širokou škálu různých organizačních forem, od soukromých přes obecní, náboženské, zájmové, národnostní apod. až po tzv. „spolky s charakterem polooficiálním“, které byly pověřovány poměrně širokými kompetencemi a pravomocemi. V zemi se také objevují spolky mezinárodní, pracující na bázi kulturní výměny.

Velké množství spolků se věnovalo zejména péči o chudé a mládež. Podíl nestátních subjektů na celkových nákladech na sociální a humanitní péči činil v té době více než jednu čtvrtinu. K tomu všemu je třeba přičíst tisíce drobných spolků počínaje hasičskými a konče čtenářskými a pěveckými. Nebylo obce, jejíž společenský život by se neodvíjel od existence dobrovolných sdružení občanů. (DUBEN, 1996)

Občanský sektor byl v té době něčím, co snese označení sůl země. Byl nositelem potřebného rozvoje společnosti, nesl v sobě i nutné dávky konzervatismu, pečlivým dodržováním tradic udával i společenský tón a měl plnou podporu státu.

Dobrovolné organizace v průběhu svého vývoje neustále zdokonalovaly svoji činnost, rozšiřovaly okruh své působnosti a směřovaly k vyšší a dokonalejší institucionalizaci. Příznivý vývoj těchto veřejně prospěšných organizací byl násilně přerušen druhou světovou válkou a německou okupací. Doba od roku 1918 do roku 1938 bývá označována jako „zlatý věk“ spolkového života. Ten dostal první hlubokou ránu okupací našich zemí nacistickým Německem.

Sotvaže se po roce 1945 začalo občanské hnutí vzpamatovávat, dostalo další smrtelnou ránu vznikem totalitního socialistického státu. Během této doby skutečné organizace občanského charakteru prakticky vůbec neexistovaly. Byly povoleny pouze některé formy zájmových organizací, které však byly pod neustálou státní kontrolou a byly zcela podřízeny politickému vedení státu.

Podstatou znárodnění nebyl ani tak zájem ekonomický jako snaha, aby majitel nemohl sám a nekontrolovaně o jeho využití rozhodovat. Po roce 1948 byly ony tisíce

spolků plošně zrušeny či formálně převedeny pod ROH a centrální instituce. (ANDERLE, 2002)

Po sametové revoluci v roce 1989 vznikla řada specifických nevládních organizací, které zaměřují svou činnost především na ty oblasti potřeb a zájmů občanů, jež státní orgány, ale ani podnikatelská sféra nemůže svou činností plně a kvalitativně uspokojit. Po 51 letech dne 27. března 1990 přijímá československé Federální shromáždění zákon č. 83/1990 Sb., o sdružení občanů. (DUBEN, 1996)

Neziskový sektor v právním řádu České republiky prošel od změny společenských poměrů v roce 1989 vývojem odpovídajícím ožívání občanského sektoru v postkomunistické společnosti. Jednotlivé právní formy, které neziskový sektor v současné době zná, se v právním řádu objevovaly postupně od těch jednodušších a historicky tradičních (typicky občanské sdružení) k těm sofistikovanějším (obecně prospěšná společnost, nadace a nadační fondy). Tento vývoj odpovídá rozvoji neziskového sektoru a postupně se rozšiřujícímu počtu a charakteru aktivit, na nichž se neziskový sektor podílí. (ANDERLE, 2002)

Občanské sdružení je nejstarší a nejrozšířenější právní formou nevládní neziskové organizace v polistopadovém režimu. K 7. dubnu 2009 bylo v České republice registrováno 75 006 občanských sdružení.

2.3 OBECNÝ ZPŮSOB VEDENÍ ÚČETNICTVÍ

2.3.1 Právní úprava a obecné principy

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních příjmů (dále jen ZDP) pojem nezisková organizace vlastně vůbec nepoužívá. Pro označení těchto organizací používá odborné označení: „*poplatník, který nebyl založen nebo zřízen za účelem podnikání*“. Jedná se zejména o tyto **právnícké osoby vyjmenované v § 18 odst. 8 ZDP**:

- zájmová sdružení právnických osob, pokud mají tato sdružení právní subjektivitu a nejsou zřízena za účelem výdělečné činnosti,
- občanská sdružení včetně odborových organizací,
- politické strany a politická hnutí,

- registrované církve a náboženské společnosti,
- nadace, nadační fondy,
- obecně prospěšné společnosti,
- veřejné vysoké školy, školské právnické osoby,
- obce, organizační složky státu, kraje,
- příspěvkové organizace,
- státní fondy.

Občanské sdružení jako typ neziskové organizace má upraven způsob hospodaření v ZSO a v souvislosti s tím i zvláštní předpisy pro vedení jeho účetnictví v reakci na některé jeho specifické zvláštnosti. Tyto zvláštní předpisy však vycházejí z **obecně platných právních norem pro vedení účetnictví**, kterými jsou:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZU),
- Vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- České účetní standardy č. 401 až 414 pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen ČÚS).

Podle § 2 ZU účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. Toto ustanovení se vztahuje na každou účetní jednotku, tedy i na nevýdělečné organizace. Vedení účetnictví je dále upravováno speciálními zákony, na jejichž základě jsou jednotlivé nevýdělečné organizace zakládány či zřizovány a jimiž se při své činnosti řídí. Jednotlivé speciální zákony pro daný typ nevýdělečné organizace, však neřeší otázky vedení jejich účetnictví. Ani ZSO se nezabývá otázkami vedení účetnictví OS, proto se tyto organizace ve všech směrech řídí ZU.

Podle § 36 odst. 1 ZU je stanoveno, že pro dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a pro zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek ministerstvo vydává české účetní standardy. Tyto standardy stanoví zejména

bližší popis účetních metod a postupů účtování. Vybrané účetní jednotky vždy postupují podle standardů. Ostatní účetní jednotky se mohou od standardů odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Odchylku od standardů a její důvody jsou ostatní účetní jednotky povinny uvést v příloze účetní závěrky.

2.3.2 Jednoduché účetnictví

Občanská sdružení a jejich organizační složky, které mají právní subjektivitu a které vedly jednoduché účetnictví ke dni 31. prosinci 2004, mohly takto pokračovat až do konce roku 2006. Tato výjimka podle § 38a ZU umožnila relativně širokému okruhu neziskových organizací používat soustavu jednoduchého účetnictví na základě paradoxně zrušených předpisů. V říjnu 2007 byla schválena novela zákona účetnictví, která při splnění podmínek, umožňuje nadále setrvat v používání jednoduchého účetnictví k 1. 1. 2008. Znění novely: „ *Občanská sdružení, jejich organizační složky, které mají právní subjektivitu, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou, a honební společenstva mohou vést účetnictví podle zákona č. 563/1991 Sb., zákona č. 117/1994 Sb., zákona č. 227/1997 Sb., zákona č. 492/2000 Sb., zákona č. 353/2001 Sb. a zákona č. 437/2003 Sb., pokud jejich celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3 000 000 Kč; přitom se na ně vztahují ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a jeho prováděcích právních předpisů, která upravují účtování v soustavě jednoduchého účetnictví ve znění účinném k 31. 12. 2003*“. (PELCL, 2008)

2.3.3 Účetní předpoklady, principy a konvence

Podle Dany Kovanicové jde o snahu porozumět účetnictví jako systému, který není pouhou nahodilostí, ale který je uvědomělým způsobem konstruován, a který tudíž spočívá na určitých východiscích, obecně přijímaných principech a konvencích. Alespoň povšechná znalost výstavby účetního systému je pro každého účetního neocenitelným pomocníkem, protože je vodítkem k řešení problémů, na něž v platné účetní legislativě nelze nalézt přímou odpověď.

Účetnictví se skládá z řady procesů, jimiž jsou účetní data shromažďována, zpracovávána a vykazována. Při naplňování tohoto procesu musí **účetní pracovník řešit řadu úkolů**, jako jsou:

- **identifikace:** je nutno vybrat ty hospodářské operace a události, které jsou ve vztahu k účetnictví relevantní a které se stávají účetními případy;
- **dokumentace:** před vstupem do účetnictví je nutno informace o operaci opatřit veškerými náležitostmi účetního dokladu;
- **oceňování:** operace musí být kvantifikována prostřednictvím peněžní jednotky;
- **klasifikace:** účetní data je třeba kategorizovat do logického a užitého rámce daného směrnou účtovou osnovou;
- **účtování:** na základě metodických prvků účetnictví jsou průběžně prováděny účetní záznamy;
- **inventarizace:** je nutno zajistit shodu účetních záznamů se skutečností;
- **vykazování:** shromážděná data se periodicky ověřují a sumarizují prostřednictvím účetních výkazů s přílohou. (KOVANICOVÁ, 2008)

Tabulka 2: Východiska účetnictví jako systému

Předpoklady	Procedurální principy	Konvence
Trvání účetní jednotky	Přiřazování nákladů výnosům	Podstata nad formou
Akruální báze	Historické náklady	Konzistence
Stabilní peněžní jednotka	Realizační princip	Opatrnost

Pramen: Kovanicová, D., 2008

2.3.3.1 Fundamentální předpoklady

Tyto předpoklady stály u konstrukce účetnictví jako modelu, jenž je s to zobrazit ekonomickou realitu účetní jednotky, tj. její finanční pozici a finanční výkonnost. (KOVANICOVÁ, 2008)

Koncept účetní jednotky

Podle § 1 odst. 2 a § 4 odst. 9 ZU informace, které se evidují v účetnictví a vykazují v účetních výkazech, jsou vždy vyjádřeny za určitý celek. Tímto celkem je účetní jednotka, která je definována v ZU.

Předpoklad trvání účetní jednotky

Účetním obdobím je zpravidla dvanáct nepřetržitě po sobě jdoucích měsíců. Za účetní období vykazují účetní jednotky informace v účetní závěrce. Tyto informace vycházejí z předpokladu, že účetní jednotka bude nepřetržitě ve své činnosti pokračovat. Podle ustanovení § 7 odst. 3 ZU, pokud by tento předpoklad nebyl dodržen, je účetní jednotka povinna tuto skutečnost uvést v příloze v účetní závěrce.

Z důvodů tohoto předpokladu se vyskytuje tvorba rezerv, odpisování dlouhodobého majetku, tvorba opravných položek, odklad některých výnosů a nákladů prostřednictvím časového rozlišení apod.

Akruální koncept

Akruální koncept, je upraven v § 3 odst. 1 ZU, § 6 odst. 1, vyhláškou č. 504 odst. 2.1. a Českými účetními standardy č. 401, je jedním ze základních konceptů podvojného účetnictví. Spočívá v tom, že operace zaznamenávané v účetnictví musí být zachyceny v tom okamžiku, kdy se uskutečnily, bez ohledu na to, zda proběhly s nimi spojené peněžní toky. Při zobrazení operací je ale nutno brát v úvahu její časovou a věcnou souvislost s účetním obdobím. V důsledku uplatnění tohoto konceptu je výsledek hospodaření účetní jednotky rozdílem mezi výnosy a náklady, nikoliv rozdílem mezi příjmy a výdaji. To je z hlediska účetní závěrky významné, protože se vykazují i očekávané peněžní příjmy a výdaje, z čehož lze usuzovat o budoucí solventnosti. Účetní jednotky jsou povinny zachycovat skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví (účetní případy) účetními doklady.

Předpoklad stabilní peněžní jednotky

Tento předpoklad znamená, že změny v kupní síle peněz jsou v účetnictví ignorovány. Kupní síla každé měny se mění rok od roku. Jestliže ignorujeme zejména

inflaci, pak to má vliv nejen na likviditu a solventnost účetní jednotky, ale může to vést až k erozi jejího vlastního kapitálu. Na druhé straně zavést „inflační“ účetnictví by bylo velmi nákladné a namáhavé.

Z důvodu srovnatelnosti informací o různých složkách majetku, závazků a vlastního jmění účetní jednotky evidovaných u účetnictví a vykazovaných v účetní závěrce je účetní jednotka povinna tyto informace evidovat i vykazovat v hodnotovém vyjádření, tj. v peněžních jednotkách. Podle § 4 odst. 12 ZU jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny, popřípadě použít současně i cizí měnu. Nezanedbatelným důvodem pro vykazování účetních informací ve srovnatelných peněžních jednotkách je i porovnávání informací v čase (za více účetních období) a v prostoru (za obdobné účetní jednotky).

2.3.3.2 Základní zásady a principy

V rámci účetního cyklu musíme ctít určité zásady, které zajistí, že účetní závěrka poskytuje věrný a poctivý obraz. Zásada věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví je základním a nejvyšším principem účetnictví z hlediska všech uživatelů účetních informací. Je nadřazena všem dalším zásadám, které jsou dílčími principy směřujícími ke splnění této základní zásady. (KOVANICOVÁ, 2008)

Přiřazování nákladů výnosům

Ve výkazu zisku a ztráty založeném na druhovém členění jsou náklady přiřazovány těm výnosům, k jejichž dosažení byly vynaloženy. Výchozí bodem jsou zde výnosy a k nim se přiřazují náklady. Tak např. proti hodnotě prodaného materiálu v nákladech stojí ve výnosech tržba z prodeje materiálu. Je třeba mít na paměti, že tržby se sice vztahují k výkonům (výrobkům, službám) prodaným, ale náklady se vztahují primárně k účetnímu období.

Princip historických nákladů

V účetnictví a účetní závěrce se využívá řada oceňovacíchází, které se aplikují tak, jak určí zákon, vyhláška a standardy. Nejčastěji se oceňuje na bázi historických

nákladů, tedy pořizovacích cen. Dále se používá reálná hodnota, prodejní cena atd. Zákon tuto problematiku obšírně upravuje v části čtvrté (§ 24 - § 28 ZU).

Realizační princip

Tento princip je těsně spojen s principem historických nákladů. Jestliže hodnota určitého aktiva účetní jednotky je determinována operací nutnou k jeho pořízení – tedy pořizovací cenou, pak jakákoli změna hodnoty může být rozpoznána až v okamžiku, kdy se účetní jednotka tohoto aktiva zbavuje – kdy ho prodává. Pro účetního to znamená, že není jiné cesty jak dosáhnout zisku než cestou prodeje. Realizační princip je velmi kritizován ekonomy. Jestliže se hodnota aktiva zvýšila, pak by se to mělo v účetnictví zobrazit okamžitě, bez ohledu na to zda bylo aktivum prodáno.

Dalšími zásadami jsou:

- zásada objektivit účetních informací,
- zásada materiálnosti,
- zásada srozumitelnosti informací,
- zásada srovnatelnosti informací,
- zásada relevantnosti vykazovaných informací.

2.3.3.3 Konvence

Konvence ve smyslu zvyklostí, tradic, praxí ověřených jednání, v němž jsou účetní zásady aplikovány v praxi. (KOVANICOVÁ, 2008)

Podstata nad formou

V případě nejistoty o způsobu účtování a vykazování či v případě střetu s prováděcími předpisy má být dána přednost ekonomické podstatě před právní formou. Zákon toto definuje v § 7 odst. 1 a 2 ZU.

Konzistence

Tato konvence, nazývána též věcná a metodická stálost, požaduje, aby metody účtování hospodářských operací, metody oceňování, náplň příslušných položek ve výkazech zůstávaly stejné nejenom uvnitř období, ale i mezi nimi. Tím je zajišťována srovnatelnost a kontinuita. Tato konvence je zakotvena v § 7 odst. 4 ZU.

Opatrnost

Tato konvence prolíná celý systém účetnictví, protože se bezprostředně odvozuje od jednoho ze základních předpokladů – trvání účetní jednotky. Opatrností se rozumí určitý stupeň obezřetnosti vzhledem k nejistým podmínkám, jimž musí účetní jednotka čelit. Tato nejistota však nesmí vést k úmyslnému nadhodnocování aktiv a výnosů nebo k záměrnému podhodnocování závazků a nákladů. V takovém případě by účetní závěrka neposkytovala věrný obraz o skutečnosti.

2.3.4 Základní povinnosti při vedení účetnictví

2.3.4.1 Historický vývoj povinnosti vedení účetnictví

Pro vedení účetnictví nevýdělečnými organizacemi zřizovanými podle zvláštních zákonů byly v platnosti do konce roku 2000 dvě na sobě nezávislá opatření Ministerstva financí České republiky. Jednalo se o samostatnou úpravu účetnictví pro obecně prospěšné společnosti zakotvenou v účtové osnově, v postupech účtování a ve struktuře účetních výkazu č.j. 283/71 700/1995 ve znění pozdějších změn a doplňků.

Od 1. 1. 2001 došlo ke sjednocení účtové osnovy, postupů účtování a obsahového vymezení položek účetní závěrky pro všechny nestátní nevýdělečné organizace. Přílohami k uvedenému opatření Ministerstva financí byly i závazné vzory výkazů, které tvořily účetní závěrku nevýdělečných organizací účtujících v soustavě podvojného účetnictví. V průběhu roku 2001 bylo toto opatření novelizováno a doplněno tak, že s účinností od 1. ledna 2002 vešlo v platnost nové opatření Ministerstva financí ČR č.j. 283/77 225/2001, kterým se upravovala účtová osnova,

postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek pro nevýdělečné organizace.

Dne 1. ledna 2003 nabyla účinnosti vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se od tohoto data řídí organizace, jejichž hlavním předmětem činnosti není podnikání a které účtují v soustavě podvojného účetnictví. Tato vyhláška byla ještě v účetním období 2003 používána souběžně s výše uvedeným opatřením Ministerstva financí ČR v aktuálním znění pro rok 2003.

Vyhláška č. 504/2002 Sb. byla dále novelizována v průběhu roku 2003 vyhláškou č. 476/2003 Sb. a vyhláškou č. 548/2004 Sb. Poslední novela vyhlášky nabyla účinnosti dnem 1. ledna 2006 a byla vydána pod č. 400/2005 Sb.

Vyhláška č. 504/2002 Sb. je prováděcím předpisem k zákonu o účetnictví. Stanoví především předpisy pro sestavení účetní závěrky, tj. její rozsah, způsob jejího sestavení, uspořádání, označování a obsahové vymezení jednotlivých položek aktiv a pasiv v rozvaze, nákladů a výnosů ve výsledovce a doplňujících informací v příloze k účetním výkazům. Dále tato vyhláška obsahuje některé důležité metodické postupy a účetní zásady pro nevýdělečné organizace. Přílohy k této vyhlášce jsou rovněž zaměřeny především na uspořádání a označování položek účetních výkazů.

Velmi významnou je dále příloha č. 3, jejímž obsahem je Směrná účtová osnova pro nevýdělečné organizace. Účtová osnova byla uvedena i v předchozích zněních vyhlášky, ale vyhláškou č. 548/2004 Sb., která nabyla účinnosti od 1. 1. 2005, byla tato příloha zcela nahrazena novým zněním. Změna spočívá v tom, že obdobně, jako v podnikatelské sféře je tato Směrná účtová osnova sestavena závazně pro všechny nevýdělečné organizace jen do úrovně účtových skupin. Podrobné členění účtových skupin na jednotlivé syntetické účty je již zcela v kompetenci každé účetní jednotky.

Zákon o účetnictví v § 14 ukládá účetním jednotkám povinnost dodržovat směrnou účtovou osnovu a dále povinnost sestavit vlastní účtový rozvrh, jako součást vnitro organizačních směrnic pro vedení účetnictví (Příloha 1: Směrná účtová osnova pro nevýdělečné organizace). (SVOBODOVÁ, 2007)

2.3.4.2 Základní povinnosti při vedení účetnictví

Posloupnost účetních prací v rámci účetního období představuje účetní cyklus, který se v dalším účetním období opakuje. Zahrnuje otevření účetních knih na počátku účetního období, dokumentaci účetních případů, provádění účetních zápisů chronologických (do deníku) a systematických (do hlavní knihy a do knih analytických účtů), ověření formálních kontrolních vazeb (prostřednictvím předvahy), účetní uzávěrku a účetní závěrku.

Další základní povinnosti, které musí každá účetní jednotka splnit, jsou uvedeny v ZU, ale i v prováděcích předpisech k tomuto zákonu. Jedná se **zejména o povinnosti:**

- inventarizovat majetek a závazky dle § 6 odst. 3 ZU,
- dodržovat stálost metod při uspořádání a označování položek účetní závěrky, jejich obsahové vymezení a způsoby ocenění dle § 7 odst. 4 ZU,
- účtovat o aktivech a pasivech a o nákladech a výnosech a zobrazovat je v účetní závěrce samostatně bez jejich vzájemného zúčtování dle § 7 odst. 6 ZU,
- vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů dle § 8 ZU. (PETRLÍKOVÁ, 2005)

Povinností neziskové organizace je důsledné oddělení jejich výdajů (nákladů) a příjmů (výnosů) z doplňkových činností od činnosti hlavní a od výdajů (nákladů) na vlastní činnosti organizace (správu).

Občanské sdružení nemá povinnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem, ani zveřejňovat výroční zprávu ve smyslu § 20 a 21 ZU.

2.3.4.3 Obecný způsob hospodaření

Vlastním zdrojem financování je jmění, představované rozdílem majetku a závazků organizace, a fond neziskové organizace. Jmění tvoří majetek jako vklad zakladatelů, dědictví, přijaté dary a investice.

Neméně důležitým a dost obtížným úkolem každé neziskové organizace je dlouhodobě budovat členskou, dárcovskou základnu, založenou na koncepci, že tito členové budou v podpoře organizace spatřovat smysl své vlastní seberealizace.

Z hospodářského výsledku po zdanění, který vykazuje přebytek výnosů nad náklady, vytváří nezisková organizace zvláštní fond. Tento fond je používán na úhradu ztrát. Pokud k úhradě vzniklé ztráty nestačí zdroje fondu, je ztráta uhrazena ze jmění neziskové organizace. Neziskové organizace se liší od obchodních soukromých společností především povinným reinvestováním dosaženého aktivního hospodářského výsledku do hlavní činnosti organizace s vyloučením soukromého zisku.

Při zajišťování své činnosti se může organizace také ucházet o dotace ze státního rozpočtu, popřípadě z rozpočtů jiných územních orgánů nebo ze státního fondu. O poskytnutí dotace ze státního rozpočtu žádá nezisková organizace příslušný centrální orgán státní správy podle charakteru převažující činnosti, kterou bude z poskytnuté dotace financovat. (DUBEN, 1996)

Nezisková organizace je z hlediska zákona o dani z příjmů považována za poplatníka, který není zakládán nebo zřizován za účelem podnikání založeném na tržních vztazích. Veškeré instituce neziskového sektoru jsou osvobozeny od daní z nemovitostí (pokud nemovitost neslouží k podnikatelské činnosti nebo k pronájmu), dále od daně dědické, darovací a daně z převodu nemovitostí. Ze základu daně z příjmu mohou odečíst až 30 %, maximálně však do výše 1 000 000 Kč, použijí-li prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti ke krytí nákladů souvisejících s činnostmi, z nich získané příjmy nejsou předmětem daně. V případě, že 30% základu daně činí méně než 300 000 Kč, lze odečíst částku ve výši 300 000 Kč, maximálně však do výše základu daně ve smyslu § 20 odst. 7 zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. (RŮŽIČKOVÁ, 2007)

Odměňování pracovníků vychází ze stejného předpisu, který platí pro ostatní komerční subjekty, tedy ze zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce.

3 CÍL A METODIKA

3.1 CÍL

Cílem této diplomové práce je rozbor podmínek účetnictví a vazeb na daňové právo v občanském sdružení, potřeb a požadavků na vedené účetnictví, ze strany organizačních jednotek občanského sdružení. Pro implementaci zvolené problematiky do praxe jsem vybrala občanské sdružení OS Stavba ČR, které mi s laskavým svolením umožnilo tuto firmu jmenovat a publikovat bližší informace v této práci.

3.2 METODIKA

První částí této diplomové práce je literární rešerše, která se zaměřuje především na sběr sekundárních informací. Studium odborné literatury je přiblížena nejprve problematika neziskového sektoru obecně, na což navazuje popis založení, vzniku, zániku a vývoje občanského sdružení. V závěrečné kapitole literární rešerše je charakterizován obecný způsob vedení účetnictví.

Druhá část obsahuje především řešení problematiky účetnictví a daní v občanském sdružení Odborový svaz Stavba ČR. Praktická část je uvedena charakteristikou OS Stavba ČR. Informace o této organizaci byly čerpány hlavně z jejich stanov, organizačního řádu a přílohy k účetní závěrce.

Pro zpracování druhé části byly získány informace využitím metody šetření. Dále se vycházelo z řízeného rozhovoru s účetní svazu paní Eisenhammerovou, která má na starosti vedení účetnictví včetně daňové agendy. Další metodou, díky které se získalo další primární informace, byla metoda pozorování. Je to metoda založená na cílevědomém, plánovitém a systematickém sledování skutečností, v tomto případě systému vedení účetnictví v souvislosti s daněmi, jednotlivých daňových přiznání a účetní závěrky.

Práce je zaměřena na legislativní podmínky neziskových organizací v oblasti daňové, tj. daň z příjmů, daň z přidané hodnoty, daň silniční, daň z nemovitosti a daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí. Pro zpřehlednění dané problematiky byla

každá daň rozebrána ze třech úhlů pohledů: ze zákona, z účetnictví a z praxe. Postupně byly rozebrány všechny daně, které se týkají OS Stavba ČR. Z toho důvodu byla vynechána pouze spotřební daň, jejímž poplatníkem se sdružení nikdy nestalo a ani to nehrozilo.

Největší pozornost v praktické části diplomové práce je věnována dani z příjmů právnických osob. Hlavním důvodem je, že legislativa upravující tuto daň je nejkomplikovanější a tudíž klade vysoké nároky na zpracování podkladů a zároveň je pro organizace zabývající se neziskovou činností nejodlišnější. Vyčíslení ostatních daní, o kterých se v této práci píše, jsou už obdobná jako u podnikatelských subjektů.

Při procesu zpracovávání shromážděných údajů byla použita metoda komparativní, kdy byla na základě získaných informací ze zákonů srovnána teorie s praxí. Z toho byly vyvozovány různé závěry a postupy pomocí metody analogie. V práci byly dále použity metody dedukce a indukce.

4 CHARAKTERISTIKA VYBRANÉ NEZISKOVÉ ORGANIZACE

4.1 ČINNOSTI OS STAVBA ČR

Pro zpracování této části diplomové práce jsem si zvolila občanské sdružení OS Stavba ČR, které je otevřená, samostatná, nevýdělečná a dobrovolná organizace. Jejím hlavním předmět činnosti je sdružování členů ve stavebnictví a dalších příbuzných odvětvích. Odborový svaz Stavba ČR je jedním z nezávislých odborových svazů sdružených v Českomoravské konfederaci odborových svazů (ČMKOS). Ve své činnosti vychází z principů demokracie, svobody a solidarity, stejně jako evropské a světové odbory.

Svou **činnost zaměřuje** především na oblast:

- ochrany hospodářských a sociálních zájmů svých členů,
- prosazování a obhajoby oprávněných požadavků svých členů,
- prosazování zaměstnaneckých, mzdových, pracovních a sociálních nároků,
- dohlížení na dodržování základních lidských i občanských práv,
- vyjednávání kolektivních smluv,
- poskytování konzultací a poradenství v oblasti pracovně právních vztahů,
- udržení, příp. zvyšování ekonomického růstu daného odvětví s cílem zvyšování zaměstnanosti a růstu reálných příjmů těchto zaměstnanců.

OS Stavba ČR komunikuje s vládou ČR přímo i v rámci Rady hospodářské a sociální dohody, dále jedná se zástupci parlamentních stran, kde vznáší požadavky a připomínky týkající se odvětví. V neposlední řadě vede intenzivní dialog se Svazem podnikatelů ve stavebnictví v ČR.

OS Stavba ČR spolupracuje s jinými odborovými svazy v České republice i v zahraničí. Vzhledem k tomu, že svaz je plně respektován státními orgány

a zaměstnavateli, je v zahraničí brán jako reprezentativní zástupce zaměstnanců v daném odvětví. Díky tomu také podporuje sociální dialog v rámci Evropy prostřednictvím Evropského sociálního fondu nebo Operačního programu lidské zdroje a zaměstnanost. Dále aktivně působí ve strukturách světové (IFBWW - International Federation of Building and Wood Workers) a evropské (EFBWW - European Federation of Building and Wood Workers) odborové federace pracovníků ve stavebnictví a dřevařském průmyslu.

Aktivně působí v oblasti zaměstnanosti a to prostřednictvím podpory výchovy zaměstnanců v učilištích i současných středních školách všech typů. Organizuje také školení funkcionářů svazu na všech úrovních, jak v otázkách vnitroodborové práce, tak k nové pracovněprávní a související legislativě. Jednou z aktivit svazu je, že vydává dvouměsíční časopis Stavebník, který je volně ke stažení na webových stránkách odborového svazu.

Věnuje také velkou pozornost bezpečnosti a ochraně zdraví při práci, a proto zaměstnává dva svazové inspektory bezpečnosti práce, kteří mimo jiné pomáhají v prevenci a při šetření pracovních úrazů přímo ve firmách.

Dále také vyvíjí činnost pro své členy a jejich rodinné příslušníky v oblastech kultury, školství, vzdělávání, propagace, zdravotnictví, sociální, humanitární, ekologie, tělovýchovy a sportu, rekreace, výchovy a ochrany dětí a mládeže.

V současnosti zaměřuje své aktivity především na zmírňování dopadů hospodářské krize na zaměstnance ve stavebnictví.

4.2 HOSPODÁŘSKÁ ČINNOST OS STAVBA

Hospodářská činnost zahrnuje pronajímání rekreačního zařízení na Šumavě, které je ve vlastnictví odborového svazu. Dále zhodnocuje svůj finanční majetek prostřednictvím finančních institucí, které investují na trzích s cennými papíry. Dalším způsobem hospodaření s finančním majetkem je poskytování půjček různým solventním subjektům.

4.3 ORGANIZAČNÍ ŘÁD OS STAVBA

OS Stavba je veden v evidenci Ministerstva vnitra ode dne 21. 12. 1992. Je to nástupnická organizace ROH. Sídlo tohoto subjektu se nachází v Domě odborových svazů, Náměstí W. Churchilla 2, Praha 3 – Žižkov. Na této adrese se nachází i centrum odborového svazu. Ten působí na celém území České republiky a člení se na organizační jednotky, a to konkrétně na 5 pracovištích, které zastřešují 11 regionálních oblastí. Organizačními jednotkami OS jsou základní a místní organizace (ZO, MO), které vzniknou sdružením nejméně 3 občanů na příslušném pracovišti.

Statutárním a výkonným orgánem je předsednictvo. Voleným představitelem je předseda Stanislav Antoniv, který jedná jménem statutárního orgánu ve všech věcech, v době jeho nepřítomnosti ho zastupuje místopředseda, v současné době Ing. Milan Vomela. Sněm je nejvyšším orgánem OS mezi sjezdy, který řídí a organizuje činnosti sdružení. Schází se nejméně dvakrát do roka.

Odborový svaz jako účetní jednotka, která je právnickou osobou, vede účetnictví ode dne svého vzniku, tj. 21. 12. 1992.

5 ŘEŠENÍ PROBLEMATIKY ÚČETNICTVÍ A DANÍ V OBČANSKÉM SDRUŽENÍ

5.1 DAŇ Z PŘÍJMU PRÁVNICKÝCH OSOB

5.1.1 Vymezení daně ze zákona

Daň z příjmů je upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. V ustanovení § 17 zjistíme, že poplatníkem daně jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami.

Tento zákon také zná několik **druhů zdaňovacího období**:

- ★ kalendářní rok,
 - ★ hospodářský rok,
 - ★ období od rozhodného dne fúze nebo převodu jmění na společníka, anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva,
 - ★ účetní období, pokud je toto účetní období delší než kalendářní rok.
-
- ★ Zdanění tzv. neziskových organizací je jedna z nejobtížnějších kapitol zákona o daních z příjmů vůbec. Na první pohled se zdá, že úprava v ZDP je pro neziskové organizace velmi příznivá, protože vybírá jen některé druhy příjmů, které podléhají dani. U podnikatelských subjektů však vzniká kladný základ daně jen v případě, že příjmy jsou vyšší než výdaje, navíc podnikatelské subjekty sčítají výsledky jednotlivých činností dohromady, tedy i s činnostmi ztrátovými, což u neziskových subjektů není dovoleno, a dokonce není dovoleno ani odečítat ztrátu z minulých let mimo hospodářskou činnost.

Druhy příjmů

- a) příjmy, které nejsou předmětem daně,
- b) příjmy, které sice jsou předmětem daně, ale jsou od daně osvobozené,

- c) příjmy z hlavní činnosti, které vyplývají z jejich poslání a jsou výslovně vymezeny ve statutech, stanovách a zřizovacích nebo zakladatelských listinách, které nejsou předmětem daně,
- d) příjmy, které jsou předmětem daně.

Příjmy, které nejsou předmětem daně

- ★ příjmy získané zděděním nebo darováním nemovitostí, movité věci, anebo majetkového práva ovšem s výjimkou z nich plynoucích příjmů; často nazývané sponzorské příspěvky nebo sponzorské dary. V souvislosti s darem platí dvě skutečnosti. Za prvé se musí dar prokázat. Dnes se písemná forma (darovací smlouva) jeví jako nadbytečná, ale důkazní břemeno zůstává na příjemci daru. Za druhé předmětem daně není příjem daru. Organizace účtují o příjmu daru v účtové třídě 9, teprve v okamžiku použití se o daru účtuje ve výnosech, ale v tom období přijato být nemuselo (§ 18 odst. 2 písm. a)),
- ★ příjmy z dotací, příspěvků na provoz a jiných podpor ze státního rozpočtu, rozpočtu kraje a obce, z prostředků poskytnutých z rozpočtu Evropské unie (§18 odst. 4 písm. b)),
- ★ příjmy z úroků z vkladů na běžném účtu (§ 18 odst. 4 písm. c)),
- ★ příjmy z úplatných převodů a úplatného užívání státního majetku mezi organizačními složkami státu a státními organizacemi a z pronájmů a prodeje státního majetku (§ 18 odst. 4 písm. d)).

Příjmy od daně osvobozené

- ★ příjmy z členských příspěvků přijatých zájmovými sdruženími právnických osob, občanskými sdruženími včetně odborových organizací atd. (§ 19 odst. 1 písm. a)),
- ★ příjmy z výnosů kostelních sbírek,
- ★ příjmy státních fondů,
- ★ příjmy Fondu dětí a mládeže.

Příjmy z hlavní činnosti

- ★ příjmy z činností vyplývajících z jejich poslání za podmínky, že náklady, popř. výdaje vynaložené podle ZDP v souvislosti s prováděním těchto činností, jsou vyšší než příjmy (§ 18 odst. 4 písm. a)). To se posuzuje za celé zdaňovací období podle jednotlivých druhů činností.

Příjmy, které jsou předmětem daně

- ★ příjmy z reklam (§ 18 odst. 3),
- ★ příjmy z členských příspěvků, vyjma osvobozených (§ 18 odst. 3),
- ★ příjmy z nájemného s výjimkou pronajatého státního majetku, které byl příjmem státního rozpočtu, ale jen do 13. 6. 2001, (§ 18 odst. 3), (*)
- ★ příjmy vymezené pro veřejné vysoké školy (§ 18 odst. 5), Českou televizi a Český rozhlas (§ 18 odst. 14) a provozovatele zdravotnických zařízení (§ 18 odst. 15),
- ★ příjmy, vyplývající z poslání neziskové organizace, z těch jednotlivých činností, které jsou vykonávány za ceny, kdy příjmy převyšují související výdaje.

(*) U odborové organizace bylo možné uplatnit osvobození **nájmu a úroků z vkladů na jiných účtech**, než je běžný účet od daně z příjmů v případě uvedeném v § 19 odst. 1 písm. u) ZDP, ve znění platném do 31. 12. 2007: „*u) příjmy z pronájmu vlastních nemovitostí, příjmy z účasti v akciové společnosti a příjmy z podílu na zisku z podílového listu a úrokové příjmy z vkladů u bank plynoucí odborovým organizacím*“. Od 1. 1. 2008 již toto osvobození neplatí (novela provedená zákonem č. 261/2007 Sb.)

Příjmy jsou rozděleny na čtyři skupiny a v návaznosti na příjmy v jednotlivých skupinách se musí rozdělit i výdaje, které každému druhu příjmů odpovídají, a to v souladu s § 24 odst. 3 ZDP, tj. jsou uznány výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení jen těch příjmů, které jsou předmětem daně. Výdaje, které souvisejí s příjmy, které jsou od daně z příjmů osvobozeny, obecně řečeno, nejsou daňově uznatelné (§ 23 odst. 5, § 25 odst. 1 písm. i) ZDP). Obdobně to platí i pro výdaje, které souvisejí s příjmy, které nejsou předmětem daně.

ZPD dále ukládá nevýdělečným organizacím vést účetnictví tak, aby nejpozději ke dni účetní závěrky byly vedeny odděleně příjmy, které jsou předmětem daně nebo předmětem daně sice jsou, ale jsou od daně osvobozeny (§ 18 odst. 7 ZDP).

Položky snižující základ daně

Organizace založené pro jiné účely než je podnikání mají ve statutech či zřizovacích listinách definovány hlavní činnost nebo více činností, některé z činností jsou vykonávány za úplatu. Obvykle se stává, že příjmy (členská příspěvky, dotace, atd.) nejsou v takové výši, aby plně pokryly výdaje neziskové organizace, čímž zdaňování dosažených příjmů snižuje ekonomický výsledek. Zákon o daních z příjmů jim proto umožňuje v § 20 odst. 7 snížení daňového základu nejprve snížit o položky odčitatelné od základu daně podle § 34 a dále až o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč. V případě, že uvedených 30 % ze základu daně činí méně než 300 000 Kč, lze odečíst částku ve výši nejméně 300 000 Kč, maximálně však do výše základu daně. Dosažení základu daně do 300 000 Kč však neznamená, že takový subjekt nepodává přiznání k daním z příjmů.

Ztráta podle § 34 ZDP pro neziskové organizace platí, že vznikne-li ztráta z hlavní činnosti, není považována za ztrátu, která by mohla být klasifikována jako položka odčitatelná od základu daně, ale příjmy z takové činnosti nejsou vůbec předmětem daně.

Snížení základu daně mohou neziskové organizace realizovat za předpokladu, že použijí takto získané prostředky ke krytí nákladů související s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně. Ušetřené prostředky musí být použity nejdéle ve třech bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích. Z toho vyplývá, že to musí být na činnosti, které jsou vykonávány úplatně, plynou z nich nějaké příjmy a nemůže to být na činnost dani podléhající. Tato podmínka je nesmírně problematická při prokazování využití předmětné úlevy. Správce daně však má právo kontroly jejího splnění.

Možnosti snížit daňový základ o 30 % nemohou využít subjekty v případě, že podávají přiznání k daním z příjmů k datu ukončení činnosti, protože by nebyla splněna podmínka použití prostředků pro krytí výdajů spojených s výkonem hlavní činnosti.

V § 23 odst. 3 písm. a) bod 9 ZDP je doplněna povinnost zvýšit základ daně v takové výši, která odpovídá hodnotě ušetřené daně podle § 20 odst. 7 ZDP nebo její části a nebyla použita v souladu se stanovenými podmínkami.

Podnikatelské subjekty mohou umořovat ztrátu vzniklou v jednom zdaňovacím období kdykoli v následujících pěti obdobích. Pro neziskové organizace vyplývá tatáž možnost pouze v rámci jejich hospodářské činnosti, eventuálně v případě pronájmu majetku. Pro neziskové organizace není v zákoně uvedeno omezení využít odpočtu jen v případě **dosažení daňové ztráty v hospodářské činnosti**. Tato možnost vyplývá nepřímo, pokud se rozloží jednotlivé položky základu daně u neziskových organizací.

Předmětem daně jsou vždy:

- ★ příjmy z reklam, přičemž daňově uznatelnými výdaji jsou výdaje spojené se zajištěním reklamy. Zřejmě v tomto případě nenastane nikdy varianta dosažení daňové ztráty;
- ★ členské příspěvky, ty ale jsou od daně osvobozeny, proto musí být obdobně posuzovány výdaje, a opět nelze dosáhnout ztráty;
- ★ příjmy z pronájmu majetku po odpočtu souvisejících výdajů. Dosažení ztráty je sice teoreticky možné, ale v praxi zřejmě jen ojediněle, a to v případě provádění rozsáhlejších oprav pronajímaných prostor;
- ★ příjmy z činností vyplývajících z poslání neziskové organizace v případě, že jsou vyšší než výdaje vynaložené na tyto činnosti. V opačném případě není situace považována za daňovou ztrátu, ale dosažené příjmy jsou zařazeny mezi příjmy, které nejsou předmětem daně.

Slevy na dani

Další možností neziskových organizací, jak si snížit základ daně, je možnost, kterou nabízí ZDP z titulu zaměstnávání zaměstnanců se zdravotním postižením ve výši uvedené v § 35 ZDP.

Skutečnost, že nezisková organizace je poplatníkem daně z příjmu právnických osob, ještě neznamená, že tímto vzniká vždy a za všech okolností **povinnost podat**

přiznání k dani z příjmů právnických osob. Má-li příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozené a příjmy, z nichž je vybírána daň srážkou podle zvláštní sazby daně (§ 36 ZDP), § 38m odst. 8 písm. a) ZDP ji od povinnosti podat přiznání osvobozuje.

Pokud by nezisková organizace vykázala nulový základ daně a došlo k porušení podmínek použití úspory daňové povinnosti podle § 20 odst. 7, musí ovšem daňové přiznání podat a tím vrátit odpočitatelnou položku od základu daně. Lhůta pro podání přiznání je stejná jako u podnikatelských subjektů do 31. března následujícího roku. Předkládá-li daňové přiznání daňový poradce, tak se lhůta prodlužuje do 30. června.

Vzhledem k tomu, že neziskovým organizacím ZDP přisuzuje více povinností stran rozdělení výdajů, které jsou svázány s určitým druhem příjmů, je možné využít § 24a ZDP, podle něhož mohou všichni poplatníci požádat příslušného správce daně o **vydání rozhodnutí o závazném posouzení**. Podstatou je vydání oficiálního stanoviska správce daně ke způsobu rozdělení nákladů k určitým druhům příjmů, které jsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny. V tomto paragrafu se ukládá i obsah žádosti, kde se mimo jiné uvedou důležité informace o poplatníkovi a dané problematice, ale také návrh výroku rozhodnutí. Vydání rozhodnutí je zpoplatněno správním poplatkem ve výši 10 000 Kč, což do jisté míry ovlivní rozhodování neziskové organizace podle vlivu velikosti vynaložených nákladů, jejich rozdělování a dopad v případě chybné metodiky na velikost daně.

5.1.2 Účetní vymezení

Účetní systém musí zajistit údaje potřebné pro transformaci účetního zisku/ztráty na daňový zisk/ztrátu vhodným členěním syntetických účtů, popř. pomocí rozborů obrátů vybraných výsledkových účtů. Rozbor obrátů se používá zejména v případech, kde daňové zákony omezují výši určitých nákladových položek nebo u neziskových organizací výnosových položek. Transformace účetního výsledku na základ daně je nejobtížnějším úkolem, nad nímž se každoročně trápí celá ekonomická oddělení profesionálů, řada daňových otázek totiž nemá jednoduchou a jednoznačnou odpověď.

Daň z příjmu právnických osob není daňových výdajem (nákladem), jak stanoví § 25 odst. 1 písm. s) ZDP. Ostatně u účetních jednotek tato daň ani vůbec neovlivňuje účetní výsledek hospodaření před zdaněním, z něhož se vychází při výpočtu základu daně. Daň z příjmů je pro účetní jednotku pouze účetním nákladem. Znamená to, že celkový *výsledek hospodaření* vykázaný ve výsledovce a rozvaze je již zdaněný. Zisk bude v následujícím roce předmětem rozdělení (proto se nazývá zisk disponibilní), zatímco v případě ztráty se bude rozhodovat o způsobu její úhrady. To je důvod, proč se tento výsledek označuje jako „ *výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení*“.

Účetní metodiku shrnuje bod 4.4. ČÚS č. 411 – Zúčtovací vztahy a bod 4.7. ČÚS č. 412 – Náklady a výnosy. Uvádí se zde, že na příslušném účtu účtové skupiny 34 – *Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování* se účtují placené zálohy na daň z příjmů v průběhu roku. Při uzavírání účetních knih se zde vyúčtuje závazek účetní jednotky ze splatné daně k finančnímu orgánu za zdaňovací období podle daňového přiznání a to se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu účtové skupiny 59 – *Daň z příjmů*.

Na vrub příslušného účtu účtové skupiny 59 – *Daň z příjmů* se účtují doměrky daně za minulá období a ve prospěch tohoto účtu vratky daně za minulá období, a to vždy souvztažně s účtem účtové skupiny 34 – *Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování*.

Daň z příjmů se zahrnuje do nákladů příslušného účetního období. Zákon neumožňuje účtovat daň z příjmů do jiného období, než k němuž se váže, ale v praxi dochází k rozporu se zákonem při ročním posunu právě v účtování daně z příjmů do nákladů až v okamžiku sestavení daňového přiznání, tedy v roce následujícím.

Je důležité zdůraznit, že o daňové ztrátě se neúčtuje, nejedná se totiž o účetně významnou položku, jde pouze o možný odpočet daně z příjmů v dalších nejvýše pěti zdaňovacích obdobích ve smyslu § 34 odst. 1 ZDP.

Vzhledem k tomu, že ZDP ukládá neziskovým organizacím vést odděleně příjmy, které jsou předmětem daně, nebo předmětem daně jsou, ale jsou od daně osvobozeny, se předpokládá, aby již sestavení účtového rozvrhu na příslušný kalendářní rok byla věnována patřičná péče.

Jedna z činností, která by měly metodicky napomoci dodržení tohoto úkolu, je zavedení tzv. **nákladových středisek**. Samozřejmě se to týká především těch subjektů, které vykonávají několik odlišných činností a zaúčtovávají stovky i tisíce účetních případů. Navrhuje se vést nákladová střediska, která minimálně odliší řídicí aparát, údržbu, správu majetku, zajištění ekonomické agendy, provozní výdaje a poté jednotlivé hlavní činnosti nejlépe tak, jak je uvádí stanovy.

Nic nebrání tomu, aby se systém každoročně upravoval podle potřeby. Platí zde značná míra právní a daňové nejistoty, zda zvolený způsob bude odpovídat požadavkům správce daně.

Dalším metodickým krokem je jednoznačně odlišit příjmy. K tomu se využívají možnosti **analytických účtů účtové osnovy**. Analytické účty v účtové třídě 5 je třeba přizpůsobit ustanovením ZDP. Zejména je nutno u účtů, na nichž se zachycují připočitatelné a odpočitatelné položky pro zjištění základu pro výpočet daňové povinnosti, sledovat tyto položky odděleně. Účetnictví musí umožnit provést analýzu jednotlivých položek z hlediska daňového.

Povinností neziskových organizací je zajistit podrobnější sledování činností v rámci jednoho druhu činnosti, které jsou vykonávány za různé ceny. Oddělené sledování je zajištěno **číselníkem**. Vždy nás zajímá způsob tvorby ceny, ne výše samotná. Pokud je konstrukce ceny stále stejná, např. na základě kalkulace nákladů a s touž mírou plánovaného zisku, pak můžeme tvrdit, že se jedná vždy o stejnou cenu. Jakmile však nastavíme jinou míru zisku nebo zvolíme jiný přístup k tvorbě ceny, pak již sledujeme takové akce zvlášť, jak ukládá zákon.

Vycházíme-li z praxe, můžeme říci, že rozklíčování nákladů a výnosů je nejobtížnější část přípravných prací na získání podkladů pro daňové přiznání. Záleží na pečlivosti evidence a 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.

5.1.3 Praxe v OS Stavba ČR

Odborový svaz používá pro zpracování účetnictví počítačový program VISO. Z důvodu podrobnějšího sledování nákladů a výnosů v rámci jednotlivých činností a pro potřeby orgánů OS používá střediska, podstřediska, analytiky a akce (Příloha 2: Přehled středisek, podstředisek a příslušných analytik).

OS dodržuje směrnou účtovou osnovu pro nevýdělečné organizace (Příloha 3: Účtová osnova OS Stavba ČR) a drží se postupů účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahového vymezení těchto položek pro nevýdělečné organizace uvedené v zákoně o účetnictví, ve vyhlášce č. 504/2002 Sb. a Českých účetních standardech pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb. Všechny používané účetní metody jsou popsány ve vnitřních směrnících, mezi které patří Stanovy, Finanční řád, Mzdový řád, Spisový řád, Skartační řád, Organizační řád, Zásady hospodaření, Statut podpůrného fondu a Statut sociálního fondu. Účetním obdobím je kalendářní rok.

V účetní osnově jsou **rozděleny účty**:

A) Hlavní činnost

- a. podstředisko 000 – hlavní činnost - daňová (anal. 999) a nedaňová
- b. podstředisko 150 – Podpůrný fond
- c. podstředisko 505 – BOZP

B) Hospodářská činnost

- a. podstřediska 200, 201, 202, 203 – hospodářská činnost – daňově i nedaňově uznávané náklady (majetek)
- b. podstředisko 221 – hospodářská činnost – činnost nemá žádné náklady a pouze neuznané daň. náklady

Dle statutu **Podpůrného fondu (PF)** se vyplácí podpory při nezaměstnanosti, dlouhodobé nemoci, narození dítěte nebo povodních. Hospodaření PF se předkládá samostatně jako dílčí výsledek hospodaření s penězi PF na účtu 911 v rámci hlavní činnosti a peníze se vedou na odděleném bankovním účtu.

Na činnost **BOZP (Bezpečnost a ochrana zdraví při práci)** dostává OS dotaci ze státního rozpočtu na základě smlouvy s Ministerstvem práce a sociálních věcí. Dotace je přerozdělována prostřednictvím ČMKOS (Českomoravská konfederace odborových svazů), kdy OS předkládá několikrát do roka přehled o hospodaření BOZP. Dotace je poskytována v závislosti na počtu inspektorů, členské základny a nákladech na tuto činnost. Náklady převyšující dotaci jsou hrazeny z prostředků OS. Takto vzniklá ztráta se hradí z vlastního jmění.

Svaz využívá služeb daňového poradce, což mu umožňuje využít prodloužené lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob do 30. června následujícího kalendářního roku. K přiznání je přiložena účetní závěrka a příloha k účetní závěrce. Účetní závěrka se skládá z rozvahy a výkazu zisku a ztráty, určené přímo pro nevýdělečné organizace, kde je výčet položek podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Odborový svaz každoročně sestavuje **Rozbor výnosů dle zisku a ztráty – celkem za OS Stavba ČR – účetnictví – daňové i nedaňové** pro daný rok, který také přikládá k přiznání dani z příjmů právnických osob. V tomto rozboru rozepisuje jednotlivé druhy výnosů, přiřazuje k nim náklady a určuje, zda se stávají předmětem daně či nikoli.

Jednotlivé syntetické výnosové účty:

★ 602 – Tržby z prodeje služeb

- Tržby z pronájmu rekreačního zařízení - patří do hospodářské činnosti, veškerý pohyb peněžních prostředků se sleduje na podstředisku 201 a jsou předmětem daně (podle § 18 odst. 3 ZDP).

V roce 2009 náklady převýšily výnosy, a proto ve smyslu § 18 odst. 4, písm. a) ZDP se výnosy nestávají předmětem daně. Mezi nejvýznamnější náklady snižující tento výnos z pohledu daně z příjmů patří: spotřeba energie, opravy a údržby, jiné náklady - pojištění, odpisy a daň z nemovitosti.

- Centrum vzdělávání dotace EU – v rámci hlavní činnosti se poskytuje dotace ze strukturálních fondů EU, která je čerpána na školení Základních organizací. Není předmětem daně ve smyslu § 18 odst. 4, písm. b) ZDP.
- ✱ **644 - Úroky**
 - Úroky z běžného účtu – nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 4, písm. c) ZDP.
 - Úroky z půjček – jsou předmětem daně.
- ✱ **648 – Zúčtování fondů**
 - Obecně se jedná o náklady na hlavní činnosti OS hrazeny z fondu odborového svazu. Tento výnos není předmětem daně ve smyslu § 18 odst. 4, písm. a) ZDP.
 - Sociální fond - jeho čerpání se řídí ročním rozpočtem; týká se důchodového penzijního připojištění, které činí od 1. 4. 2009 500 Kč a příspěvků na závodní stravování ve výši 4,50 Kč nad zákonem povolený rámec 55 % z ceny stravenky. Penzijní připojištění je zasíláno na účet penzijního fondu a ve mzdovém listě je vedeno v samostatné kolonce.
- ✱ **649 – Jiné ostatní výnosy**
 - Výnosy z reklam – jsou předmětem daně § 18 odst. 3 ZDP, nejčastěji se jedná o reklamu sponzorů při sportovních hrách.
 - Vyplacené pojistné plnění - je předmětem daně, jsou to příjmy z pojistného plnění, nejčastěji autohavárie služebních automobilů. Proti pojistnému plnění jsou účtovány náklady na opravy havarovaných automobilů, a pokud převyšují příjmy z plnění náklady, tak vstupuje zisk do základu daně z příjmů právnických osob.
 - Ostatní nezařazené příjmy – v roce 2009 byl zde účtován výnos z vráceného podílu v družstvu, po odečtení souvisejícího nákladu se rozdíl započte do základu daně.
- ✱ **652 – Tržby z prodeje dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku**
 - Prodej hmotného majetku, nejčastěji služebního automobilu. Prodejní cena je ponížena o zůstatkovou cenu, a pokud vyjde kladný rozdíl, stává se předmětem daně. Prodej vozidel je realizován prostřednictvím autobazarů, kde si

provozovatel bazaru určí prodejní cenu a svojí provizi na základě ocenění daného vozidla.

- Na tomto účtu se také zaznamenal prodej nemovitosti (rekreačního zařízení v Krkonoších) v roce 2008. Prodejní cena byla vyšší než znalecký posudek, tudíž svaz realizoval zisk z prodeje.

✱ **654 – Tržby z prodeje materiálu**

- Prodej účetních knih, v tomto případě je předmět prodáván za nákupní cenu. Z důvodu vyrovnanosti výnosů s náklady, nedochází k navyšování základu daně.

✱ **655 – Výnosy z krátkodobého finančního majetku**

- Investice do cenných papírů prostřednictvím společnosti ČP Invest. Účtování probíhá měsíčně na základě výpisu od ČP Invest na tento výnosový účet. Na konci období se vše shrne a porovná se zůstatkem minulého roku, který je zaúčtován na nákladovém účtu 549. Poté se vyčíslí zhodnocení za celé období - ztráta nebo zisk, který představuje zdanitelný příjem.

✱ **684 – Přijaté členské příspěvky**

- Členské příspěvky, se vybírají podle stanov OS Stavba ČR, jsou rozděleny na ČP hlavní činnost s podstřediskem 000 a Podpůrný fond s podstřediskem 150.

Členské příspěvky přijaté od organizačních jednotek a členské základny sdružení jsou vedeny na zvláštním bankovním účtu, který musí souhlasit s účtem v účtové osnově 684 na středisku 053, podstředisku 000 (150) a analytikou 000. Z těchto příspěvků se hradí náklady na veškerou činnost OS.

Základní a místní organizace jsou pověřeny měsíčním výběrem stanovených členských příspěvků od členů u nich zaevidovaných nejméně ve výši 1 % z čistého měsíčního příjmu nebo 10,- Kč od členů, kteří nemají příjem z výdělečné činnosti (důchodci, nezaměstnaní pobírající podporu), aj.

Z celkové částky členských příspěvků vybraných organizační jednotkou za příslušný kalendářní měsíc si ponechá ZO, MO 75 % této částky a 25 % odvede na příslušný bankovní účet OS Stavba ČR.

- Přijaté členské příspěvky jsou od daně z příjmů právnických osob osvobozeny ve smyslu §19 odst. 1, písm. a) ZDP.

✱ **691 – Provozní dotace**

- Přijátá dotace ze státního rozpočtu na hlavní činnost BOZP. K 31. 12. se provádí výpočet dílčího výsledku hospodaření BOZP, který se po schválení účetní závěrky zúčtuje s účtem 901 – Vlastní jmění.
- Příjem z dotace není předmětem daně podle § 18 odst. 4, písm. b) ZDP.

Svaz vlastní cenné papíry jedné akciové společnosti a dále má vložené peněžní prostředky ve dvou společnostech s ručením omezeným. Některé společnosti jsou v likvidaci, a tudíž trvale nepřinášejí žádný majetkový prospěch.

V souladu s postupy účtování ČÚS se zaznamenává na **podrozvahových účtech** nesplacené pohledávky z minulých let, o kterých bylo rozhodnutím orgánů OS účtováno do škod. Také se zde účtuje hmotný majetek, který se nakoupil, ale není veden jako dlouhodobý majetek. OS nevytváří rezervy ani opravné položky.

OS Stavba si daňově uplatňuje do nákladů také **účetní odpisy** z rekreačních zařízení. Stejně jako výnosy z pronájmu, tak i náklady jsou předmětem daně z příjmů právnických osob. Účetní odpisy se účtují měsíčně a jsou zaznamenávány na středisko majetek. Účetní odpisy jsou staveny na základě rozpočítání vstupní ceny podle doby odepisování uvedenou v ZDP.

Účetní jednotka si zvolila pro výpočet **daňových odpisů** metodu rovnoměrného odpisování. Daňové odpisy se používají pouze pro stanovení základu daně z příjmů právnických osob, který se stanovuje mimo účetnictví v rámci účetní uzávěrky.

V každém roce je přesně sledováno, zda náklady na středisku majetek nepřesáhnou příjmy z pronájmu, jak tomu bylo v letech 2007, 2008 a 2009. Hlavním důvodem převýšení jsou odpisy k tomuto majetku. Proto ve smyslu § 18 odst. 4 ZDP nevstupují ani výnosy ani náklady z hospodářské činnosti týkající se pronájmu rekreačních zařízení do základu daně. Takové náklady jsou uvedeny v daňovém přiznání v nákladech neuznávaných za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů.

OS v daňovém přiznání daně z příjmů právnických osob uplatňuje úlevu snižující základ daně podle § 20 odst. 7 ZDP. Tyto úspory používá zpět v hlavní činnosti v následujícím období. **Výsledek hospodaření** je zaúčtován dle rozhodnutí Sněmu OS, který se svolává v květnu. Sněm tvoří členové volení Sbory velitelů, předseda a místopředseda, kteří jsou voleni Sjezdem každé 4 roky. Výsledek hospodaření za celou právnickou osobu je tvořen **dílčími výsledky hospodaření**:

- 1.) Hlavní činnost – podstředisko 000
- 2.) Hlavní činnost – podstředisko 150 – Podpůrný fond
- 3.) Hlavní činnost – podstředisko 505 – BOZP
- 4.) Hospodářská činnost – podstřediska 200, 201, 202, 203 (středisko majetek)

5.2 OSTATNÍ DANĚ Z PŘÍJMŮ

5.2.1 Vymezení daní ze zákona

Občanské sdružení jako kterákoliv jiná právnická osoba má zaměstnance, za které má povinnost odvádět daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků podle § 6 ZDP.

Za poplatníka této daně je označován zaměstnanec a za pláce zaměstnavatel podle § 6 odst. 2 ZDP. Zaměstnanci je každý měsíc sražena záloha na tuto daň ze mzdy a následně zaměstnavatelem odvedena na příslušný finanční úřad.

Poskytne-li zaměstnavatel zaměstnanci bezplatně motorové vozidlo k používání pro služební i soukromé účely, považuje se za příjem zaměstnance částka ve výši 1 % vstupní ceny vozidla za každý i započatý kalendářní měsíc poskytnutí vozidla. Je-li částka, která se posuzuje jako příjem zaměstnance nižší než 1 000 Kč, považuje se za příjem částka ve výši 1 000 Kč. Poskytne-li zaměstnavatel zaměstnanci bezplatně v průběhu kalendářního měsíce postupně za sebou více motorových vozidel, považuje se za příjem zaměstnance částka ve výši 1 % z nejvyšší vstupní ceny motorového vozidla. Poskytne-li zaměstnavatel bezplatně v průběhu kalendářního měsíce více motorových vozidel současně, považuje se za příjem zaměstnance částka ve výši 1 % z úhrnu vstupních cen všech motorových vozidel ve smyslu § 6 odst. 6 ZDP.

Za příjmy ze závislé činnosti se nepovažují například:

- ★ náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti podle § 109 odst. 3 zákoníku práce;
- ★ hodnota osobních ochranných pracovních prostředků, pracovních oděvů a obuvi, mycích, čisticích a dezinfekčních prostředků;
- ★ hodnota stravování poskytovaného jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti nebo v rámci závodního stravování;
- ★ nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku po jeho zdanění nebo na vrub nákladů, které nejsou náklady na dosažení, udržení příjmů, ve formě možnosti používat rekreační, zdravotnická, vzdělávací a sportovní zařízení. U jednoho zaměstnance je z hodnoty nepeněžního plnění od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 20 000 Kč za kalendářní rok.

Dílním základem daně jsou příjmy ze závislé činnosti nebo funkční požitky zvýšené o částku odpovídající pojištěnímu na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojištěnímu na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů povinen platit zaměstnavatel podle § 6 odst. 13.

Při **ročním zúčtování záloh** na daň z příjmů fyzických osob činí daň 15 % ze základu sníženého o nezdánitelnou část základu daně (§ 15 ZDP) a o odčitatelné položky (§34 ZDP) zaokrouhleného na celá sta Kč dolů.

Příjmy zúčtované nebo vyplacené zaměstnavatelem, jejichž úhrnná výše u téhož zaměstnavatele **nepřesáhne za kalendářní měsíc částku 5 000 Kč**, je samostatným základem daně pro zdanění daní vybírané srážkovou sazbou daně podle § 36 odst. 2 ZDP, která činí 15 %. Takto vybraná daň z příjmů fyzických osob je považována za definitivní a nepodléhá ročnímu zúčtování záloh. Takto se často zdaňují příjmy na základě uzavření dohody o provedení práce.

Ne všechny příjmy se zdaňují v rámci celkového daňového základu. Některé z nich tvoří samostatné daňové základy, které se zdaňují každý zvlášť prostřednictvím

zvláštní sazby daně srážkou u zdroje uvedené v § 36 ZDP. Daň tedy odvádí přímo ten, kdo příjem poskytuje.

Poplatníky takové daně jsou často osoby, které nemají na území České republiky své sídlo nebo trvalé bydliště, ale mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů ČR nebo všichni poplatníci uvedení v § 2 a 17 ZDP ve smyslu § 36 odst. 2 ZDP. Sazba této daně je ve výši 15 % ze základu daně.

Příjmem plynoucím ze zdrojů na území České republiky je také příjem z cen z veřejných soutěží podle § 36 odst. 2 písm. l) ZDP. V případě, že výhra pochází ze soutěže provozované pouze na základě oznámení (nejčastěji jde o reklamní soutěž nebo slosování, veřejnou soutěž apod.), tak ceny nebo výhry již nejsou paušálně osvobozeny od daně. Podle ZDP je v takovém případě limitní hodnotou deset tisíc korun s tím, že výhry nižší než tato suma jsou od daňových povinností osvobozeny. Tuto daň sráží a finančnímu úřadu odvádí plátce (provozovatel soutěže). Výherce obdrží čistou částku sníženou o tuto daň.

Vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů právnických osob je plátce daně povinen předložit příslušnému finančnímu úřadu po uplynutí zdaňovacího období nebo po ukončení činností, která je předmětem zdanění, do 30 dnů ode dne, v němž byl povinen za rozhodné období odvést poslední daňovou povinnost.

5.2.2 Účetní vymezení

Účtuje se zde daň z příjmů, jejíž odvod finančnímu orgánu zajišťuje účetní jednotka jako plátce daně za daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům daně, například zaměstnancům.

Postup účtování zmíněných daní je vytyčen v bodě 4.3. *ČÚS č. 411 – Zúčtovací vztahy* a v bodě 4.3. *ČÚS č. 412 – Náklady a výnosy*.

Na příslušném účtu účtové skupiny 33 – *Zúčtování se zaměstnanci a institucemi* se účtují závazky z pracovněprávních vztahů včetně sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění k zaměstnancům. Mzdová evidence se vede podle jednotlivých zaměstnanců.

Na příslušném účtu účtové skupiny 33 – *Zúčtování se zaměstnanci a institucemi* se ve prospěch tohoto účtu účtují závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění k příslušným institucím, jak ze zákonné výše, tak z dobrovolného plnění, a sice se souvztažnými zápisy na vrub příslušných účtů účtové skupiny 52 – *Osobní náklady* u částek hrazených zaměstnavatelem. Částky hrazené zaměstnancem se vyúčtují na vrub příslušného účtu účtové skupiny 33 – *Zúčtování se zaměstnanci a institucemi*.

Na příslušném účtu v účtové skupině 52 – *Osobní náklady* se účtují vždy zásadně v hrubých částkách. Nepeněžní plnění mezd (naturální mzdy) se účtuje v cenách obvyklých, které uznává zákon o daních z příjmů. Na vrub příslušného účtu účtové skupiny 52 – *Osobní náklady* se účtují závazky z titulu zákonné povinnosti zaměstnavatele platit na sociální a zdravotní pojištění nebo i dobrovolné plnění sociálního pojištění.

Mzdy musí být zúčtovány v tom období, ve kterém byla práce vykonána nebo za které přísluší zaměstnancům odměna. Mzda je nákladem podniku a výplata mzdy se provádí ve výplatním termínu.

Co se týče srážky zvláštní sazby daně z příjmů, tak ta představuje závazek účetní jednotky na příslušném účtu účtové skupiny 34 – *Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování* vůči finančnímu úřadu a zároveň snižuje pohledávku za výhercem soutěže zaznamenanou na příslušném účtu účtové skupiny 37 – *Jiné pohledávka a závazky*.

5.2.3 Praxe v OS Stavba

OS Stavba zpracovává mzdy v účetním programu na počítači. Mzdy se vypočítávají jednou měsíčně. Zaúčtování mzdových nákladů je podle středisek a podstředisek OS v závislosti na tom, jakou zaměstnanci vykonávají práci. Výplatní termín je stanoven do 10. dne v následujícím měsíci po uplynutí zúčtovaného období.

Vybraným zaměstnancům jsou poskytována služební vozidla i pro soukromé účely. Vyměřovací základ pro výpočet sociálního a zdravotního pojištění se navyšuje o 1 % pořizovací ceny vozidla stejně jako u základu daně z příjmů fyzických osob.

Podle vnitřní směrnice mají zaměstnanci nárok na stravenky v hodnotě 50 Kč na den. Zaměstnavatel hradí 64 % a zbylých 36 % se předepisuje zaměstnancům k úhradě.

Hodnota stravenky přesahující zákonný limit se vyplácí ze sociálního fondu na vrub 911/001 – *Sociální fond – příspěvek na stravování* a souvztažně ve prospěch 648 – *Zúčtování fondu*.

OS Stavba v průběhu roku uzavírá několik dohod o provedení práce na příležitostné úkoly při pořádání různých odborných přednášek. Pravidelně se v čase Sjezdu OS, který se koná každé 4 roky (naposledy v roce 2007), sjednávají tyto dohody na zajištění činností týkající se překladatelství a zajištění zdravotní péče.

V roce 2008 vyhlásila OS Stavba ve svém časopisu Stavebník soutěž pro své základní organizace, jejíž výherce dostal peněžitou odměnu 60 000 Kč. Předmětem této soutěže bylo motivovat základní organizace k vzornému vedení, administrativě a snaze získat co nejvíce nových členů. Soutěž byla vyhodnocována na základě předem známých kritérií. Vzhledem k tomu, že tato soutěž splňuje parametry § 36 odst. 2 písm. l) ZDP, musela být výhra před odesláním výherci zdaněna srážkovou daní 15 %.

Dále do 30. ledna následujícího kalendářního roku podala OS Stavba **Vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně příjmů právnických osob** včetně Oznámení plátce daně o dani z příjmů vybírané srážkou, ve kterém se specifikuje zdroj příjmu, plátce, poplatník a úhrada sražené daně.

5.3 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY

5.3.1 Vymezení daně ze zákona

Tato daň je nepřímou daní univerzálního typu, až na určité výjimky, jež určuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH), se totiž vybírá v cenách všeho zboží a služeb.

K 1. 5. 2004 byl vydán nový zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, který znamenal průlom v přístupu k dani z přidané hodnoty pro neziskové organizace. Současný zákon pohlíží na neziskové organizace jako na osobu povinnou k dani, pokud uskutečňují ekonomické činnosti (§ 5 odst. 1), a osvobození váže jen k některým druhům jejich činností.

Ekonomickou činností se rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků, osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, je-li tento majetek využíván soustavně, tedy je dlouhodobě pronajímán. Vymezení předmětu daně a obratu se nachází v § 2 odst. 1 a § 6 odst. 2 ZDPH.

Nový zákon však chápe předmět daně odlišně. Podmětem daně je nově mj. dodání zboží nebo převod nemovitosti či poskytnutí zboží **za úplatu**. Neziskové organizace tedy musí zkoumat, zda jí poskytované plnění je plnění úplatné, či bezúplatné. V případě bezúplatných plnění je nutno ještě ověřit, zda taková plnění nespadají do právní fikce úplatného plnění obsažené v ustanoveních § 13 a § 14 ZDPH. Teprve je-li výsledek negativní, může nezisková organizace považovat takové plnění za plnění, které není předmětem DPH.

V praxi také může nastat problém s chápáním pojmu „ekonomická činnost“ ve spojení s ustanovením § 61 písm. a) ZDPH. V něm jsou od DPH osvobozeny služby poskytnuté jako protihodnota členského příspěvku. Od daně je osvobozeno také dodání zboží těmito osobami v souvislosti s poskytnutými službami. Málokterá nezisková organizace by si dokázala představit, že by pouhý výběr členských příspěvků a následně přijaté plnění zejména formou účasti samotných členů na společných akcích mohlo založit pozici osoby povinné k dani.

Zákon nově pracuje s osvobozením od uplatňování daně. Jedním z kritérií osvobození je sledování obratu za uskutečněná zdanitelná plnění. Obrat je nastaven na výši 1 000 000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců a rozumí se jím výnosy za uskutečněná plnění (u nevýdělečných organizací v rámci ekonomických činností) včetně plnění, která jsou osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně nebo plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, včetně výnosů z převodu a nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor za předpokladu, že nejsou příležitostnou činností. Do obratu se nezahrnuje úplata z prodeje hmotného majetku a odpisovaného nehmotného majetku nebo pozemků, o kterých vede účetní jednotka evidenci. Do obratu se také nezapočítávají

příspěvky přijaté od vlastních členů, dotace a příspěvky ze státního rozpočtu, finanční toky z prostředků Evropské unie. Je to proto, že se nejedná o úplatu za poskytnuté služby nebo dodané zboží, nejsou tedy vůbec předmětem daně.

Osobou identifikovanou k dani (§ 96 ZDPH) je právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, včetně veřejnoprávního subjektu za předpokladu, že:

- ★ neuskutečňuje ekonomické činnosti v tuzemsku,
- ★ uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně,
- ★ uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, pokud je jí zasíláno zboží, které je předmětem spotřební daně,
- ★ pořídí zboží z jiného členského státu EU a hodnota zboží bez daně převyší částku 326 000 Kč.

Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně

Vykonává-li nezisková organizace ekonomickou činnost, zkoumá se, zda se nejedná o činnost od daně osvobozenou, neboť právě některé z činností, které jsou mezi osvobozenými, jsou doménou neziskových organizací. Zatímco minulá úprava pracovala s hlavními činnostmi a právní subjektivitou neziskových organizací a ty v plném rozsahu osvobozovala od DPH, a také bez nároku na odpočet daně na vstupu. Výčet všech plnění, která jsou od daně z přidané hodnoty osvobozena bez nároku na odpočet daně, je vyjmenován v § 51 ZDPH.

Pro účely této diplomové práce se hodí plnění uvedená v § 61 ZDPH. Tento paragraf obsahuje seskupení několika činností týkající se dodání zboží a poskytování služeb, které zákon považuje za plnění osvobozená bez možnosti uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu. Charakteristickým rysem tohoto ustanovení je, že používá některé pojmy nebo zmiňuje činnosti, které nejsou v našem právním řádu přesněji definovány, proto se jistě vyskytne řada výkladů, pravděpodobně i sporů.

Občanská sdružení včetně odborových organizací, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání mohou poskytovat osvobozená plnění ve formě dodání zboží nebo poskytnutí služeb. **Zákon však ukládá tři důležité podmínky:**

- ★ musí se jednat o plnění ve prospěch vlastních členů,

- ★ poskytnutá služba nebo dodání zboží je protihodnotou členských příspěvků,
- ★ nesmí být narušena pravidla hospodářské soutěže.

Registrace

Osoba povinná k dani se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, jejíž obrat překročil částku 1 000 000 Kč a to za veškerá zdanitelná plnění, tedy i plnění mimo tuzemsko, je povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený limit ve smyslu § 95 odst. 1 ZDPH. Jakmile dojde k souběhu výkonu ekonomických činností dani podléhajících a činností osvobozených, je povinností neziskových organizací sledovat obrat za uskutečněná zdanitelná plnění včetně příjmů z pronájmu.

5.3.2 Účetní vymezení

V návaznosti na zmíněnou problematiku daně z přidané hodnoty neziskové organizace sledují výkony náležící do ekonomické činnosti a zahrnují se do sledovaného obratu. Jakmile přesáhne obrat nastavenou hranici na jednom milionu korun, stanou se i občanská sdružení plátcí daně.

Postup účtování o dani z přidané hodnoty je upraven v bodě 4.4.3 ČÚS č. 411 – Zúčtovací vztahy. Na příslušném účtu *34 – Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování* se ve prospěch účtuje podle daňových dokladů daňová povinnost účetní jednotky, pokud je plátcem daně z přidané hodnoty za zdaňovací období vůči finančnímu orgánu a to se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu účtové skupiny *31 – Pohledávky*, *37 – Jiné pohledávky* nebo *21 – Peníze*. Na vrub účtu se účtuje podle daňových dokladů nárok vůči finančnímu orgánu na odpočet DPH ve zdaňovacím období, ve kterém plátcem daně daň na vstupu zaúčtoval, a to se souvztažným zápisem ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny *32 – Závazky*, *37 – Jiné závazky* nebo *21 – Peníze*.

Účtování na tomto účtu musí být uspořádáno tak, aby účetní jednotka na jeho podkladě prokázala finančnímu orgánu v návaznosti na daňové přiznání:

- ★ daňový závazek za zdaňovací období na výstupu,
- ★ odpočet daně v členění nároku na nadměrný odpočet podle zdaňovacího období,

- ★ zaplacené zálohy na daň.

5.3.3 Praxe v OS Stavba

OS Stavba není plátcem daně z přidané hodnoty, protože nikdy nepřevýšila svým obratem stanovenou hranici obratu. Největší uskutečňovaným plnění, které je sledováno v rámci obratu představují tržby z prodeje služeb týkající se pronájmu rekreačního zařízení. V roce 2009 se obrat OS Stavba přiblížil hranici představující povinnost registrace k dani z přidané hodnoty, ale částka 1 000 000 Kč v končeném součtu nebyla překonána.

5.4 DAŇ SILNIČNÍ

5.4.1 Vymezení daně ze zákona

Silniční daň patří mezi kapitálové daně, což jsou fakticky daně ze zásob důchodů poplatníků, a proto označení kapitálové. Tyto daně jsou vybírány ze stavových veličin.

Silniční daň je upravena zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDS).

Předmětem této daně jsou vozidla a jejich přípojná vozidla:

- ★ kterým byla přidělena v České republice státní poznávací značka, nebo jsou evidována v zahraničí,
- ★ jsou provozována na území České republiky,
- ★ jsou používána nebo určena k podnikání nebo k jiné samostatné výdělečné činnosti nebo v přímé souvislosti s podnikáním nebo k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daní z příjmů.

Z toho vyplývá, že pokud nezisková organizace provozuje hospodářskou činnost nebo i v rámci hlavní činnosti vykonává činnosti, které podléhají dani z příjmů, je i takto organizace plátcem silniční daně. Na vozidla se vztahují stejná osvobození jako u podnikatelských subjektů ve smyslu § 3 ZDS.

Poplatníkem daně je zpravidla provozovatel vozidla zapsaný v technickém průkazu, ale třeba také zaměstnavatel. Povolí-li organizace pracovníkovi použít při pracovní cestě vlastní motorové vozidlo a vyplacené cestovní náhrady budou sloužit jako uznávaný daňový výdaj ve zdaňované činnosti, neboť vozidlo bylo použito v souvislosti se zdaňovaným příjmem, je povinností zaměstnavatele podle § 6 ZDS zaplatit silniční daň.

Základem daně je u osobních automobilů zdvihový objem motoru v cm³, 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.

ZDS v § 6 odst. 1 a 2 uvádí výši roční sazby daně pro osobní automobily a nákladní automobily. Dále v § 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 prvním kalendářním měsícem registrace vozidla a končí u téhož vozidla po 108 kalendářních měsících.

Pokud je poplatníkem daně zaměstnavatel, může si alternativně zvolit paušální sazbu dně 25 Kč/den.

Poplatník platí zálohy na daň, které jsou splatné do 15. dubna, 15. července, 15. října, a 15. prosince. Daňové přiznání se podává za zdaňovací období (kalendářní rok) do konce ledna následujícího roku, kdy je rovněž splatná daň, resp. doplatek nad zaplacené zálohy.

U nevýdělečných organizací bývá obtížné určit, zda hlavní činnost bude zisková, a tudíž jí vznikne povinnost platit zálohy k silniční dani. Dosáhne-li zisku z hlavní činnosti, podává také přiznání k dani silniční. Ovšem § 10 ZDS ukládá poplatníkům, aby vždy nejpozději patnáctý den po skončení I., II., a III. čtvrtletí a 15. prosince zaplatili zálohu na daň silniční, tedy zjistili, zda jim právě za to předešlé období vznikla povinnost tuto zálohu zaplatit, protože auto bylo používáno k dosahování výdělečné činnosti.

Ačkoli ZDP v § 18 odst. 6, z něhož by mělo vycházet i znění pro ZDS, přímo uvádí, že zjištění podmínek pro klasifikování hlavních činností vstupujících do základu daně se provádí za celé zdaňovací období, názor Ministerstva financí je jiný a tváří na čtvrtletním sledování.

5.4.2 Účetní vymezení

Metoda účtování o dani silniční je uvedena v bodě 4.4.4. ČÚS č. 411 – Zúčtovací vztahy a v bodě 4.4. ČÚS č. 412 – Náklady a výnosy.

Placené zálohy na daň silniční se účtují v průběhu roku na vrub účtu účtové skupiny 34 – *Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování* a ve prospěch účtu účtové skupiny 21 – *Peníze* nebo 22 – *Účty v bankách*. Vyúčtování daňové povinnosti k této dani se zaúčtuje při podání daňového přiznání ve prospěch účtu účtové skupiny 34 – *Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování* se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu účtové skupiny 53 – *Daně a poplatky*. V případě silniční daně nastává účetní případ, v němž účtujeme do daňově uznatelných nákladů, předpisem splatné daně bez ohledu na to, zda zaplacená skutečně byla. Daňově uznatelný náklad u silniční daně je ve výši zaúčtovaného předpisu zachyceného v účtové skupině 53.

Zůstatek na účtu účtové skupiny 34 poté představuje konečný závazek účetní jednotky vůči finančnímu úřadu. V účtové skupině 53 – *Daně a poplatky* se zachycují daně, kdy je účetní jednotka poplatníkem s výjimkou daně z příjmů.

5.4.3 Praxe v OS Stavba

OS Stavba je plátcem silniční daně, především z důvodu využívání osobních automobilů ke služebním cestám v rámci řízení agendy pronájmu rekreačního zařízení, které spadá do její hospodářské činnosti. Předmětem této daně jsou osobní automobily zahrnuté v obchodním majetku sdružení, které jsou poskytovány zaměstnancům k pracovním účelům.

Vzhledem k méně častému využití automobilů organizace k této hospodářské činnosti, byla uplatňována denní sazba silniční daně ve smyslu § 6 odst. 4 ZDS za každý den použití osobního automobilu.

Zaměstnanci mají nárok na vyplacení cestovní náhrady na základě předložené knihy jízd s účtenkami nákupu pohonných hmot. Zaměstnanci využívající služební vozidla mají CCS karty na nákup pohonných hmot. Předložené účtenky se vždy po ukončení měsíce kontrolují s došlou fakturou CCS.

Vyplacené cestovní náhrady na služební činnosti spojené s hospodářskou činností představují náklady daňově uznatelné, stejně jako zaplacená silniční daň.

5.5 DAŇ Z NEMOVITOSTÍ

5.5.1 Vymezení daně ze zákona

Daň z nemovitostí je upravena zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDNEM). Patří mezi nejznámější majetkovou daň, která je rozdělena na daň z pozemků a daň ze staveb.

Předmětem daně z pozemků jsou pozemky na území ČR vedené v katastru nemovitostí s výjimkou:

- ★ v rozsahu půdorysu stavby u pozemku zastavěného Stavbami (zpravidla podléhají dani ze staveb),
- ★ lesní pozemky, na nichž se nacházejí lesy ochranné a lesy zvláštního určení,
- ★ vodní plochy s výjimkou rybníků sloužících k intenzivnímu a průmyslovému chovu ryb,
- ★ pozemky určené pro obranu státu.

Předmětem daně ze staveb v ČR jsou:

- ★ 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 sadnímu úřadu a užívané,

- ★ byty a nebytové prostory včetně podílu na společných částech stavby, které jsou evidovány v katastru nemovitostí.

ZDNEM vymezuje, že **poplatníkem** je:

- ★ vlastník pozemku či stavby, bytu nebo samostatného nebytového prostoru, právnická i fyzická osoba,
- ★ organizační složka státu nebo státní organizace,
- ★ právnická osoba, které se právo trvalého užívání změnilo na výpůjčku, pokud by vypůjčitelem byla nezisková organizace,
- ★ nájemce u pronajatých pozemků, jde-li o pozemky evidované v katastru nemovitostí, zjednodušeným způsobem, spravované Pozemkovým fondem ČR,
- ★ uživatel v tom případě, že vlastník pozemku není znám.

Základem daně u ostatních pozemků (mimo orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, trvalých travních porostů, lesů a rybníků) je jejich skutečná výměra v m², přičemž sazba daně je stanovena na 1 m², u tzv. stavebních pozemků závisí na lidnatosti dané obce a také na rozhodnutí obecního zastupitelstva ve smyslu § 6 odst. 2 a odst. 4 ZDNEM. Od 1. ledna 2010 pro ostatní pozemky činí sazba daně 0,20 Kč/m².

Základem daně ze staveb je zastavěná plocha (výměra půdorysu nadzemní části stavby v m²), pouze u samostatných bytů a nebytových prostor výměra podlahové plochy vynásobena koeficientem 1,20. Systém sazeb daně je značně strukturovaný, závisí na druhu stavby, počtu nadzemních podlaží, zda se Stavba využívá pro podnikání a pro jakou činnost, a v některých případech i na lidnatosti obce a na rozhodnutí zastupitelstva obce, jak je uvedeno v § 11 ZDNEM.

Zákon uvádí výčet subjektů, jejichž pozemky a stavby jsou od daně osvobozeny. Pozemky a stavby, s výjimkou staveb obytných domů a samostatné nebytové prostory jsou osvobozeny od daně, nejsou-li využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány. Organizace založené nebo zřízené k jiným účelům než je podnikání, se tedy stanou poplatníkem daně z nemovitostí, pokud pozemky a stavby pronajímají

subjektům, které nejsou organizační složkou státu, obcí, krajem nebo příspěvkovou organizací, popř. tento majetek slouží k podnikání.

Daňové období je kalendářní rok a daň z nemovitostí se vyměřuje podle stavu k 1. lednu daného roku. **Daňové přiznání** se podává (došlo-li meziročně k nějaké relevantní změně) do konce ledna a daň je splatná až do konce května daného roku. Přesáhne-li daň z nemovitostí 5 000 Kč, lze ji platit ve dvou stejných splátkách do 31. 5. a do 30. 11.

Nárok na osvobození se uplatňuje podáním daňového přiznání. Podléhá-li osvobození jen 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 možné uplatnit i v případě pozemku.

5.5.2 Účetní vymezení

Metoda účtování o dani z nemovitostí je shodná s účtování o dani silniční, tudíž je uvedena v bodě 4.4.4. ČÚS č. 411 – Zúčtovací vztahy a v bodě 4.4. ČÚS č. 412 – Náklady a výnosy.

O dani z nemovitostí bylo v minulých účetních obdobích účtováno až v okamžiku zaplacení, nově účtujeme již o dani splatné v zákonném termínu. Daň z nemovitostí je daňově uznatelným nákladem jen v případě, že daňový závazek vyplývající z daňového přiznání byl uhrazen na účet příslušného finančního úřadu podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

5.5.3 Praxe v OS Stavba

OS Stavba v minulosti měla ve vlastnictví několik rekreačních zařízení, která pronajímala různým osobám v rámci její hospodářské činnosti. Rekreační zařízení se nacházela v různých turistických lokalitách po celé České republice. Stav k roku 2007 čítal pouze dvě tato zařízení, z nichž rekreační zařízení v Krkonoších bylo v tomto roce prodáno. V následujících letech 2008 a 2009 tedy předmětem této daně zůstalo pouze jedno rekreační zařízení, které se nachází na Šumavě.

Předmětem daně ze staveb v rámci daně z nemovitostí je samotná Stavba zařízení, a pozemek, na kterém se Stavba nachází, je předmětem daně z pozemků.

Vzhledem k tomu, že nájemné plynoucí z pronájmu tohoto zařízení je předmětem daně z příjmů právnických osob, tak i zaplacená daň z nemovitostí je daňově uznatelným nákladem.

Veškeré transakce a účetní případy související s majetkem se účtují na středisko majetek a podstřediska 200, 201, 202, 203.

5.6 DAŇ DĚDICKÁ, DAROVACÍ A Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ

5.6.1 Vymezení daně ze zákona

Daň dědická, darovací a daň z převodu nemovitostí je upravena zákonem č. 337/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDDPN).

Od daně dědické a daně darovací je **osvobozeno bezúplatné nabytí majetku:**

- ★ vlastnictví ČR územními samosprávnými celky a jimi zřízenými organizačními složkami,
- ★ veřejnými výzkumnými institucemi,
- ★ veřejnými neziskovými ústavními zdravotnickými zařízeními,
- ★ určené na financování zařízení a humanitárních akcí v oblasti kultury, školství, vědy, výzkumu, vývoje a vzdělávání, zdravotnictví, sociální péče, ekologie, tělovýchovy, sportu, výchovy a ochrany dětí a mládeže, požární ochrany, pokud je majetek nabyt právnickými osobami, které byly zřízeny k zabezpečování těchto činností a které mají sídlo na území České republiky,
- ★ nadacemi nebo nadačními fondy,
- ★ veřejnými vysokými školami.

Předmětem daně darovací není příjem dotací, příspěvků a podpor ze státního rozpočtu, rozpočtu územních samosprávných celků, státních fondů a z obdobných veřejných rozpočtů ze zahraničí.

Předmětem daně z převodu nemovitostí je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Pokud se vyměňují nemovitosti, považují se jejich vzájemné převody za jeden převod, přičemž se daň vybere z převodu té nemovitosti, z jejíhož převodu je daň vyšší.

Poplatníkem je zpravidla převodce (prodávající), nabyvatel je ovšem ručitelem. Při výměně nemovitostí jsou solidárními poplatníky převodce i nabyvatel, kteří platí daň společně a nerozdílně.

Základem daně je obecně cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, tj. aktuální znalecká hodnota. Jestliže ale byla sjednána vyšší cena za převod nemovitosti, pak je základem daně tato vyšší cena sjednaná. U této daně je jednotná sazba 3 % podle § 15 ZDDPN.

Od daně z nemovitostí je osvobozen převod vlastnictví k nemovitostem z vlastnictví České republiky, pokud právo hospodaření s tímto majetkem vykonávají ústřední orgány, státní fondy, organizační složky a příspěvkové organizace.

Neziskové organizace jsou sice poplatníkem těchto daní, ale s ohledem na rozsáhlost osvobození vymezených v § 20 ZDDPN není předpoklad, že by nezisková organizace vůbec některou z nich platila. Nárok na osvobození však musí uplatnit podáním daňového přiznání. Přiznání k dani darovací se podává do 30-ti dnů po uplynutí každého pololetí (§ 21 odst. 1 písm. d) ZDDPN) a do přiznání se zahrne veškerý bezúplatně nabytý majetek. Změna § 21 odst. 5 a 6 ZDDPN odnímá povinnost v některých případech podávat daňové přiznání. Daňové přiznání nepodává obdarovaný v případě nabytí majetku na humanitární nebo charitativní účely, nabytí majetku v souvislosti s výkonem dobrovolnické služby.

5.6.2 Účetní vymezení

Metoda účtování o dani darovací, dědické a z převodu nemovitosti je shodná s účtováním předchozích majetkových daní (daň silniční a daň z nemovitostí), a tudíž je uvedena v bodě 4.4.4. ČÚS č. 411 – Zúčtovací vztahy a v bodě 4.4. ČÚS č. 412 – Náklady a výnosy.

Rozdílně je chápána daňová uznatelnost těchto daní. Podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP je daň z převodu nemovitostí, a to i v případě zaplacení ručitelem za původního vlastníka, zahrnována do základu daně jako snižující položka, pokud byla zaplacená. Na rozdíl od daně dědické a darovací, které jsou na základě § 25 odst. 1 písm. s) ZDP pro daňové účely neuznaným nákladem.

5.6.3 Praxe v OS Stavba

V průběhu sledovaných období (2007 -2009) nedošlo k situaci, která by vedla k tomu, že by se odborový svaz stal poplatníkem daně dědické a z toho titulu mělo daňovou povinnost.

V roce 2008 byl svaz obdarován peněžním obnosem od právnické osoby. Tato situace způsobila, že se OS Stavba stalo poplatníkem darovací daně. Ve smyslu § 20 odst. 4 písm. a) ZDDPN bylo ovšem osvobozeno. Nárok na osvobození byl učiněn podáním nulového daňového přiznání k darovací dani.

Jak již bylo výše zmíněno, na jaře v roce 2008 došlo k prodeji jednoho z rekreačních zařízení, které se nacházelo v Krkonoších a které bylo ve vlastnictví odborového svazu. Prodej byl realizován na základě dohody mezi svazem a kupcem, který sám projevil zájem o koupi této nemovitosti. Tento prodej se tedy stal předmětem daně z převodu nemovitostí. Prodejní cena byla stanovena podle znaleckého posudku. Základem daně byla prodejní cena, protože byla vyšší než znalecký posudek. Sazba daně byla na úrovni 3 %.

5.7 ZHODNOCENÍ DAŇOVÉ LEGISLATIVY PRO NNO

A DOPORUČENÍ

Daňové prostředí v České republice komplikuje často nejednotná interpretace. Jiný výklad může mít právník, jiný ekonom, účetní expert nebo jiný finanční úřad.

Prvotním problémem je, že česká legislativa doposud **nevyjasnila pojem „nezisková organizace“**, což činí problémy při interpretaci obecných zákonů. Nepřesná formulace v právních předpisech a následné výklady ostatně nejsou nic neobvyklého a provází nás při řešení praktických problému dost často.

ZDP požaduje nejenom to, aby nezisková organizace dokázala **rozklíčovat**, jaké jednotlivé druhy příjmů uskutečňuje, ale také k nim správně přiřadila i příslušné náklady. Pokud toto dokáže prakticky zajistit, dostává navíc ještě další daňové břímě spočívající v tom, že musí ověřovat, zda v rámci téhož druhu činnosti neposkytuje tyto činnosti za různé ceny a zda v daném případě není dosahována daňová ztráta (příjmy za ceny jsou nižší nebo rovny souvisejícím nákladům (výdajům) vynaloženým na jejich dosažení, zajištění a udržení - § 18 odst. 6 ZDP). Toto je prakticky v řadě případů téměř neproveditelné a administrativně nesmírně náročné.

Tabulka 3: Určení předmětu daně u jednotlivých činností podle ceny

Činnost není prováděna za různé ceny	Činnost je prováděna za různé ceny
příjmy $\geq$ daňové výdaje	příjmy $>$ daňové výdaje

Pramen: Pelcl, L., 2008

ZDP uvádí, že **předmětem daně nejsou dary**, přesto v rozporu s tím se dále píše, že od daně z příjmů jsou osvobozeny příjmy plynoucí ve formě darů poskytnutých pro provoz zoologické zahrady (§ 19 odst. 1 písm. zc). Pokud příjem není předmětem daně, pak ho již není nutné od této daně osvobozovat.

Vládní reforma, provedená zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, se problematikou zdaňování neziskových organizací téměř nezabývá a řeší v tomto směru jen některé, poněkud okrajové otázky, popřípadě jejich situaci dále ztěžuje. Například novelizované znění § 27 písm. ch) ZDP, jim situaci také nijak

neulehčuje. Tato novelizace neumožňuje neziskové organizaci odpisovat hmotný majetek, který nabyla darováním a v době darování byla od daně darovací osvobozena.

Jak se ukazuje v praxi, leckdy je osvobození určitého příjmu (výnosu) od daně z příjmů příslovečným „danajským darem“, který by bylo lepší nepřijmout. Současná daňová legislativa nezvýhodňuje neziskové organizace tím, že **neumožňuje využít dosaženého zisku** k financování rozvoje činnosti v rámci jejího poslání.

Není také nezajímavé si povšimnout, jak mnohé neziskové organizace procházejí transformací na obchodní společnosti, i když touto přeměnou leckdy „ztrácejí daňové výhody“ neziskových organizací z pohledu daně z příjmů právnických osob. V poslední době se jedná zejména o oblast zdravotnictví, kde celá řada zdravotnických zařízení již byla transformována z příspěvkových organizací na akciové společnosti, popřípadě společnosti s ručeným omezením.

Zákonná úprava daně z přidané hodnoty, která je platná v současné době, značně znevýhodňuje postavení neziskových organizací, které provozují hospodářskou činnost. Jedná se zvláště o neziskové organizace, kde přijaté dotace či příspěvky na činnost vysoce převyšují příjmy dosažené vlastní činností.

Rozhodování, jak sledovat obrat, zda je organizace v pozici veřejnoprávního subjektu či nikoliv, to jsou jen prvotní potíže, s nimiž se musí organizace v praxi setkávat. Podstatné je umět vyhodnotit výkony jako plnění, která vůbec nejsou předmětem a plnění, která jsou nově nazývána ekonomickou činností.

Lze se přiklonit k názoru Ing. Růženy Růžičkové, že současná právní úprava staví neziskové organizace do daleko složitější situace ve srovnání s klasickými podnikateli. Představou je **odbourat náročné sledování různých druhů příjmů** a odpovídajících výdajů, posuzovat vše společně, samozřejmě se všemi důsledky, do výnosů tedy zahrnovat i dotace, členské příspěvky apod. Zvýhodnění je možné najít opět v možnosti snížení základu daně o určitou část se stávající podmínkou: použít ušetřené prostředky výhradně v rámci poslání organizace.

Z analýzy participace neziskových organizací na legislativním procesu v České republice (2007) vyplývá, že neziskové organizace mají značný zájem podílet

se na přípravě zákonů a k tomuto účelu disponují velkými odbornými znalostmi. Při legislativních aktivitách však narážejí na problémy spojené s neprůhledností a komplikovaností legislativního procesu.

Nesystémovost a nepřiměřená komplikovanost je patrná na daňových a účetních předpisech pro neziskové organizace v oblasti:

- ★ nejednoznačné úpravy daně z příjmů a daně silniční,
- ★ komplikovanosti způsobu výpočtu daňové základny pro nestátní neziskové organizace (dále jen NNO),
- ★ složitosti účetnictví NNO dané daňovými požadavky,
- ★ nejednotnosti osvobození od daně z nemovitostí,
- ★ zastaralých právních úprav.

Vhodným doporučením pro NNO je více se **sdužovat pod střešní neziskovou organizaci**, což se jeví, jak z hlediska monitoringu legislativních novelizací, výměny informací a zkušeností, tak prosazování legislativních návrhů, jako velice účinný prostředek.

Na méně účinné politické participace při tvorbě potřebných zákonných norem se odráží skutečnost, že NNO nejsou politickou reprezentací a státní správou chápány jako rovnocenný partner. Efektivní by bylo otevřít legislativní proces a umožnit NNO aktivní účast formou řízení **připomínkových míst** pro střešní NNO sdružující a prezentující zájmy ostatních NNO napříč neziskovým sektorem.

Obecně panuje slabá autorita vládních návrhů díky vysoké míře zásahů poslanců do legislativních návrhů. Zásahy poslanců jsou mnohdy nekonceptní a jejich kvalita je negativně ovlivněna různými zájmovými tlaky a politickými kompromisy, což může vést k deformaci původní koncepce a smyslu návrhů. Parlament ČR je také často legislativními úpravami natolik „zahlcen“, že nezbývá prostor na projednání ostatních méně preferovaných oblastí (např. neziskový sektor).

6 ZÁVĚR

Účetnictví nefunguje „samo o sobě“, ale je úzce svázáno s ekonomickým a právním prostředím, které jím prostupuje. Účetní systém a daňový systém jsou velmi těsně provázané úseky podnikové ekonomiky. Je mimo veškeré pochybnosti, že účetnictví musí v každé zemi a v každé době zajistit údaje potřebné ke stanovení základu daně z příjmů. Avšak to nelze chápat tak, že účetnictví musí být podřízeno daňovým hlediskům.

Zdaňování neziskových organizací patří v praxi, i když to zní poněkud paradoxně, mezi nejkomplikovanější daňové otázky. Pokud je voláno po zjednodušení daňového systému, tak se obvykle politické strany obracejí v předvolebních kláních k podnikatelům. Neziskové organizace se dlouhodobě nacházejí v situaci, kdy je platné daňové zákony dostávají do složitých problémů. Navíc je po nich vyžadována velmi složitá účetní evidence, a s tím spojená náročná administrativa bez doporučené metodiky. Pomyslné daňové výhody se pro neziskové organizace leckdy stávají spíše přítěží.

Důvodem tohoto stavu je dlouhodobě platná, a bohužel poněkud vágní právní úprava, která do sféry neziskových organizací nezřídka zanáší poněkud komplikovaná kritéria, která mají být použita jako „měřidlo pravdy“ při posuzování zásadních daňových otázek, a to zda příslušný příjem „zdanit či nezdanit“, nebo na druhé straně, zda příslušný výdaj „lze uplatnit či nelze uplatnit daňově“.

Z hlediska pravidel hospodářské soutěže není možné, aby neziskové organizace byly z povinností platit daň z příjmů úplně vyňaty vzhledem k tomu, že mohou vykonávat činnosti prováděné podnikatelskými subjekty. Ovšem zjednodušit celý výpočet daně z příjmů by bylo zajisté přínosem.

OS Stavba ČR se řídí veškerých platnými právními předpisy, ať už z oblasti daňového práva, tak při vedení účetnictví. Dále se snaží v rámci zákona optimalizovat svou daňovou povinnost a využívat osvobození tam, kde je to povoleno. Transformace OS Stavba ČR z občanského sdružení na obchodní společnost by nepřinesla kýžený

efekt a nezpůsobila by výraznou úsporu při výpočtu daňové povinnosti vůči státu z pohledu jakéhokoliv druhu daně.

Politické strany v demokratickém státě by měly zajišťovat svou činností především to, aby se občanská společnost mohla rozvíjet svobodně v rámci přijatého zákonného rámce. Občanský sektor v minulých staletích zcela jednoznačně ukázal, že dokáže plnohodnotně vyplnit prostor nabídnutý mu demokratickým státem především ku prospěchu občanů samých a v zájmu ušlechtilých státních záměrů.

Závěrečné motto:

„...myslím, že člověk nemusí být velkým ekonomem či počtářem, aby přišel na to, že občanská společnost se vyplácí ... většina neziskových aktivit neslouží jen těm, kdo se jich účastní, ale přináší obecný prospěch, tedy výsledky, z nichž se tak či onak můžou těšit všichni ...“

(Václav Havel – CO JE OBČANSKÁ SPOLEČNOST – projev 26. 4. 1999 v Minneapolis, USA)

7 SUMMARY

Accounting does not work "in itself", but is closely bound with the economic and legal environment that permeates. Accounting and tax system are very tightly interlocking segments corporate economy. It is beyond doubt that accounting must provide information relevant to the determination of the income tax in every country and each time. However, it cannot be understood that accounting must be subordinate to the tax considerations.

Taxation of non-profit organizations are one of the most complicated tax questions in practice, although it sounds somewhat paradoxically. If it is called for the simplification of the tax system, usually political parties give way to entrepreneurs during election campaign. Non-profit organization are in a situation where applicable tax laws are coming them into complicated problems. In addition, there is very complicated accounting, and associated sophisticated administration without the recommended methodology. Non-profit organisations can become rather encumbered with notional tax advantages.

Valid vague legislation is the reason that brings in the non-profit sphere complicated criteria to be used as a gauge of truth in the assessment of tax questions, namely that the income "be taxed or not be taxed", or on the other hand, the expense "may or may not be used for tax purposes".

From the point of the competition rules is not possible to exclude non-profit organizations from the obligation to pay income taxes because they can carry out the same activities as business entities. However, simplifying the calculation of the income tax would be certainly benefit.

OS Stavba ČR is governed by all applicable laws and legal regulations, whether from the field of tax law, as well accounting. It seeks to optimize its tax obligations within the scope of law and use benefit from the exemption, where it is permitted. Transformation of OS Stavba ČR from civil associations to a commercial company would not yield desired effect and would not cause significant savings in calculating tax obligations of any kind of tax owed to the State.

Political parties in a democratic State should ensure by their activities mainly to civil society develop freely within accepted legal framework. Civil sector clearly showed in past centuries that can complete offered space in particular to the benefit of the citizens and noble goals of Government.

KLÍČOVÁ SLOVA

nevýdělečné organizace

občanská sdružení

účetnictví

daň z příjmů

výnosy

uznatelné náklady

daňová povinnost

daň z přidané hodnoty

daň silniční

daň z nemovitostí

daň darovací, dědická a z převodu

nemovitostí

KEY WORDS

non-profit organization

Civil Association

accounting

income tax

revenues

tax expenses

tax liability

value added tax (VAT)

road-traffic tax

real estate tax

gift, inheritance and real

estate-transfer tax

8 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

8.1 MONOGRAFICKÉ PUBLIKACE

- ♦ ANDERLE, Petr. Útržky z historie občanské společnosti : Máme na čem stavět. In *Kompletní bibliografie publikací týkající se spolkového života a neziskového sektoru z let 1750 -2002*. [s.l.] : [s.n.], 2002. s. 1 - 13.
- ♦ FÓRUM DÁRCŮ. Analýza participace neziskových organizací na legislativním procesu v České republice. In *Projekt legislativního centra Fóra dárců*. Praha : [s.n.], 2007. s. 16.
- ♦ NOVÁKOVÁ , Štěpánka. *Účetnictví příspěvkových organizací : učebnice vysokých škol*. 2. vyd. Praha : VŠE, Fakultace financí a účetnictví, 2005. 96 s. ISBN 80-245-0851-6.
- ♦ PETRLÍKOVÁ, Blažena. *Účetní souvztažnosti nevýdělečných organizací*. 1. vyd. Praha : Linde Praha, 2005. 320 s. Praktické ekonomické příručky. ISBN 80-7201-568-0.
- ♦ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace : znik, účetnictví, daně*. 9. vyd. Olomouc : ANAG, 2007. 238 s. ISBN 978-80-7263-404-0.
- ♦ *SEGMENT Příspěvkové organizace 2006 - 2007*. [s.l.] : ASPI, 2006. 316 s. ISBN 80-7357-191-9.
- ♦ STUHLÍKOVÁ , Helena, KOMRSKOVÁ, Sofie. Zdaňování neziskových organizací 2008 zejména příspěvkových organizací, obcí, občanských sdružení, nadací, veřejných vysokých škol, veřejných výzkumných institucí a obecně prospěšných společností s příklady z praxe. 6. vyd. [s.l.] : Anag, 2008. 344 s. ISBN 978-80-7263-434-7.
- ♦ SVOBODOVÁ, Jaroslava. *Účtová osnova, České účetní standardy - postupy účtování pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání (nevýdělečné organizace)*. 1. vyd. [s.l.] : Anag, 2007. 304 s. ISBN 978-80-7263-380-7.

8.2 ČASOPISY

- ♦ KOVANICOVÁ, Dana. *Účetní předpoklady, principy a konvence*. (J. Lapáčková, Editor) *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí* , stránky 2-6. ISSN 1213 – 3493.
- ♦ PELCL, Luděk. *Zdaňování neziskových organizací a vládní reforma od roku 2008*. *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*. 2008, č. 2, s. 16 -30. ISSN 1213-3493.
- ♦ Příklady postupů účtování v účtových skupinách 01, 02 a 03 u účetních jednotek, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání a které vedou účetnictví podvojnými zápisy. *Účetnictví nevýdělečných organizací*. 2007, č. 1, s. 44-47. ISSN 1213 – 3493.
- ♦ SVOBODOVÁ, Jaroslava. Příklady postupů účtování u účetních jednotek, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání a které vedou účetnictví podvojnými zápisy. *Účetnictví nevýdělečných organizací*. 2007, č. 3, s. 2-9. ISSN 1213 – 3493.

8.3 INTERNETOVÉ ZDROJE INFORMACE

- ♦ KROUPA, Jan, ŠTOGR, Josef. *Registrace občanských sdružení aneb Co všechno se může stát, ale nemusí* [online]. Neziskovky.cz, 2008, 13.2.2008 [cit. 2008-03-13]. Dostupný z WWW: <<http://neziskovky.cz/cz/fakta/casopis-grantis/aktuality/3608.html>>.
- ♦ Příspěvatelé Wikipedie, *Občanské sdružení* [online], Wikipedie: Otevřená encyklopedie, c2008, Datum poslední revize 10. 02. 2008, 14:05 UTC, [citováno 13. 03. 2008]. Dostupný z WWW: http://cs.wikipedia.org/w/index.php?title=Ob%C4%8Dansk%C3%A9_sdru%C5%BEn%C3%AD&oldid=2242805.
- ♦ <<http://Stavba.cmkos.cz/>>.

8.4 ZÁKONY A PRÁVNÍ NORMY

- ♦ Zákon č.40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- ♦ Zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů
- ♦ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- ♦ Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
- ♦ Zákon č. 337/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
- ♦ Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- ♦ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- ♦ Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů
- ♦ Vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- ♦ České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů
- ♦ Opatření MF ČR, kterým se upravuje účtová osnova, postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek pro nevýdělečné organizace č.j. 283/77 227/2001 ze dne 7.prosince 2001 uveřejněné ve Finančním zpravodaji č. 2/2002

8.5 VNITŘNÍ DOKUMENTY

- ♦ Příloha k účetní závěrce OS Stavba ČR
- ♦ Stanovy OS Stavba ČR
- ♦ Finanční řád OS Stavba ČR
- ♦ Zásady hospodaření OS Stavba ČR

9 ZKRATKY

ČÚS	České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů
NNO	Nestátní neziskové organizace
OS	Občanské sdružení
OZ	Zákon č.40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
ZDDPN	Zákon č. 337/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
ZDNEM	Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
ZDS	Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů
ZSO	Zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů
ZU	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

10 SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Hlavní odlišnosti mezi veřejně prospěšnými organizacemi a komerčními, podnikatelskými organizace	str. 13
Tabulka 2: Východiska účetnictví jako systému	str. 28
Tabulka 3: Určení předmětu daně u jednotlivých činností podle ceny	str. 71

PŘÍLOHY

Příloha 1: Směrná účtová osnova pro nevýdělečné organizace

Příloha 2: Přehled středisek, podstředisek a příslušných analytik

Příloha 3: Účtová osnova OS Stavba ČR