

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Teze diplomové práce

Problematika zdaňování příspěvkové organizace

Vypracovala: Bc. Ludmila Černá

Vedoucí práce: Ing. Marie Vejsadová Dryjová, Ph.D.

České Budějovice

2023

Klíčová slova: příspěvkové organizace, daň z příjmů právnických osob, silniční daň, hospodaření

JEL Classification: H25 - Business Taxes and Subsidies; L31 - Nonprofit Institutions, NGOs, Social Entrepreneurship

Anotace:

Tato diplomová práce se zabývá problematikou zdaňování příspěvkové organizace s důrazem na oblast daně z příjmů právnických osob a silniční daň. Cílem je analyzovat specifické oblasti zdaňování na příkladu konkrétní příspěvkové organizace za účelem identifikace možných chyb a stanovení případných doporučení. Rovněž je analyzováno hospodaření příspěvkové organizace, které je hlavním podkladem pro stanovení daňové povinnosti. Analýza je zaměřena zejména na hlavní a doplňkové činnosti včetně systému klíčování režijních nákladů. Následně je zpracován metodický postup v rámci stanovení daně z příjmů právnických osob a silniční daně, na kterém jsou demonstrovány hlavní odlišnosti či problematické oblasti oproti podnikatelským subjektům. Na základě provedené případové studie byly syntetizovány problematické oblasti v rámci zdaňování příspěvkových organizací, např. daňové odpisy, kalkulace silniční daně, prokazatelnost uplatnění odpočtu na dani. Tyto oblasti jsou rovněž podloženy vypracovanými doporučeními v oblasti evidence profinancování odpočtu na dani, vytvořením dodatku ke směrnici k majetku nebo zavedením dílčích středisek u ostatní doplňkové činnosti. Práce rovněž poskytuje zpětnou vazbu na efektivitu hospodaření organizace prostřednictvím ukazatelů autarkie a rentability, pracuje s případným odebráním vykonávané činnosti nebo je kalkulován dopad zvýšení cen za služby v ostatní doplňkové činnosti na výsledek hospodaření a daň z příjmů.

Úvod a přehled literatury

Jsou příspěvkové organizace pouze historickým přežitkem? To je otázka, která se nabízí při nahlédnutí na tento subjekt za podmínek právního řádu v České republice. Často se o příspěvkových organizacích hovoří jako o jakémsi „socialistickém přežitku“, který není po světě již nijak výrazně v této podobě rozšířen s výjimkou Slovenska. Příspěvkové organizace či obecně neziskové subjekty ale zajišťují mnoho činností, které podnikatelský sektor, zejména z důvodu jejich nerentability, není ochoten vykonávat, a jsou tedy důležitou součástí veřejné správy. A právě specifická neziskových subjektů byla důvodem pro výběr zaměření práce a hledání odpovědí na otázku případné „zastaralosti“ těchto subjektů se prolíná celou touto prací.

Literární rešerše poskytuje exkurz do fungování a právní subjektivity příspěvkových organizací zřízených státem či územně samosprávnými celky. Rovněž jsou popsány prvky hospodaření těchto subjektů nebo tvorba finančních fondů organizace. Druhá část literární rešerše poskytuje informace o daňovém režimu příspěvkových organizací s hlavním zaměřením na daň z příjmů právnických osob a silniční daň. V této oblasti jsou mimo jiné zrevidovány zásadní specifika těchto daní u neziskových subjektů, kterých je oproti subjektům založených za účelem zisku nespočet. Praktická část v podobě případové studie je započata popisem metodického postupu a charakteristikou vybraného subjektu, který působí v sektoru technických služeb, ale pro účely práce je anonymizován. Následně je detailně analyzována hlavní a doplňková činnost příspěvkové organizace s důrazem na klíčování nákladů a zpracování kalkulace daně z příjmů PO a silniční daně. Práce se rovněž zaměřuje i na samotné hospodaření a financování organizace, které má na finální zdanění zásadní dopad. Výsledkem práce je zhodnocení hospodaření organizace a jejího zdaňování s návrhy na možné zdokonalení procesů a definování zjištěných chyb ve specifickém procesu zdanění těchto subjektů.

Cíl práce

Hlavním cílem diplomové práce je analýza specifické oblasti zdaňování ve vybrané příspěvkové organizaci s následnou identifikací možných chyb a stanovení vhodných doporučení. Motivem práce, který byl stanoven již v úvodu, je odpovědět na otázku nepotřebnosti či zastaralosti těchto subjektů. Základním východiskem pro naplnění cíle práce je literární rešerše složená z odborné literatury a legislativních předpisů, které se věnují jak popisu příspěvkových organizací, tak daňovému systému ČR. Zkoumání daňového režimu v rámci hlavního cíle je zaměřeno zejména na daň z příjmů PO a silniční daň vybraného subjektu v rámci případové studie. Hlavního cíle je dosaženo i prostřednictvím dílčích cílů jako je analýza a zhodnocení hospodaření příspěvkové organizace, protože se jedná o hlavní zdroj informací právě pro výpočet daně z příjmů. V tomto bodě jsou analyzovány hlavní a doplňkové činnosti organizace či zdroje financování. Dalším dílčím cílem je specifikování klíčování režijních nákladů ve zkoumaném subjektu včetně jeho zhodnocení.

Metodika

Pro případovou studii byly využity údaje z účetnictví, daňových přiznání a interních materiálů organizace zejména za rok 2021, přičemž výchozí údaje jsou součástí příloh. Rok 2021 byl zkoumán na základě včasné potřeby ucelených dat dle domluvy se zástupci příspěvkové organizace. Pro komparaci a komplexní zhodnocení je použit v některých částech i časový horizont mezi roky 2016–2021 pro demonstrování vývoje ve zkoumané oblasti. V rámci získávání informací a podkladů k případové studii byla využita zejména metoda pozorování a řízeného rozhovoru s vedoucí pracovnící ekonomického úseku příspěvkové organizace. Organizace je v první části případové studie řádně charakterizována a následně popsána z hlediska svých prováděných činností. Formou analýzy a syntézy získaných dat byly zkoumány a naplňovány jednotlivé dílčí cíle práce, nejprve v rámci hospodaření organizace a následně v oblasti daňové. Jeden z dílčích cílů práce – zhodnocení oblasti hospodaření a finanční situace organizace – je

popsán z více úhlů pohledu. Nejprve analýzou dílčích částí aktiv a pasiv organizace včetně zdrojů financování a následně za pomoci některých prvků finanční analýzy municipální firmy, konkrétně ukazatelů autarkie či rentability.

Pro výpočet autarkie hlavní činnosti na bázi nákladů a výnosů, který vyjadřuje míru soběstačnosti organizace z pohledu krytí nákladů hlavní činnosti, byl použit vzorec dle Kraftové (2002), jenž je definován následujícím způsobem:

$$A_{HV-H\check{C}} = \frac{V_{H\check{C}}}{N_{H\check{C}}} * 100 \quad (1)$$

kde:

$V_{H\check{C}}$...výnosy hlavní činnosti,

$N_{H\check{C}}$...náklady hlavní činnosti.

Dle Kraftové (2002) byl rovněž proveden výpočet rentability nákladů doplňkové činnosti na základě vzorce:

$$r_{ND\check{C}} = \frac{HV_{D\check{C}}}{N_{D\check{C}}} * 100 \quad (2)$$

kde:

$HV_{D\check{C}}$...hospodářský výsledek doplňkové činnosti,

$N_{D\check{C}}$...náklady doplňkové činnosti.

Posledním ukazatelem, který byl pro účely zhodnocení hospodaření organizace použit, je míra pokrytí ztráty z hlavní činnosti ziskem z doplňkové činnosti. Kraftová (2002) uvádí výpočet tohoto ukazatele prostřednictvím vzorce:

$$Z'' = \frac{zisk_{D\check{C}}}{ztráta_{H\check{C}}} * 100 \quad (3)$$

kde:

$zisk_{D\check{C}}$... hospodářský výsledek z doplňkové činnosti (kladná hodnota)

$ztráta_{H\check{C}}$... hospodářský výsledek z hlavní činnosti (záporná hodnota)

Daňová problematika byla zpracována formou metodického postupu stanovení daňové povinnosti v souladu s legislativou, čímž mohla být demonstrována specifika oproti podnikatelským subjektům. Na základě provedených analýz byla stanovena mnohá doporučení v rámci zefektivnění budoucího hospodaření a zdanění, např. dodatek ke směrnici k odpisům, analytické rozčlenění středisek u ostatní doplňkové činnosti, evidence pro financování odpočtu na dani či darů. Rovněž je kalkulován dopad jednoho z doporučení – zvýšení cen za služby poskytované v rámci ostatní doplňkové činnosti na výsledek hospodaření a daň z příjmů prostřednictvím reálných údajů o zvýšení cen vstupů. V neposlední řadě nechybí ani komentář k nalezeným pochybením včetně jejich odůvodnění či diskuse nad možnostmi v těchto oblastech. S výsledky práce byla rovněž příspěvková organizace seznámena.

Výsledky a diskuse

Jedním z dílčích cílů bylo zhodnocení efektivity hospodaření příspěvkové organizace a posouzení oprávnění k použití označení „historického přežitku“ u těchto subjektů. Hlavní činnost organizace je z majoritní části závislá na příspěvku zřizovatele. Avšak v rámci doplňkové činnosti se organizace snaží získat prostředky, kterými bude financovat svoji prosperitu. Tento trend byl pozorován i ve výzkumu provedeném Novotným & Lukešem et al. (2009), kteří zjistili, že roste počet organizací, které se snaží o samofinancování. Efektivita hospodaření organizace byla hodnocena i prostřednictvím finanční analýzy municipální firmy. Ukazatele autarkie, rentability doplňkové činnosti a další u své příspěvkové organizace zkoumala i Olivíková (2015), která zjistila stejně úspěšné hodnoty autarkie – přes 100 %. Ukazatel míry krytí ztráty

z hlavní činnosti ziskem z doplňkové činnosti vycházel v rámci této práce také slibně, zejména v posledním zkoumaném roce a je určité žádaný jeho budoucí růst, který by mohl být podpořen zvýšením cen za poskytování služeb v doplňkové činnosti. Olivíková (2015) měla problém se zjištěním rentability doplňkové činnosti, protože jí zvolená organizace nemá z doplňkové činnosti generovány výnosy. Výše zmíněné ukazatele mohou zároveň pomoci ke stanovení postoje, zda příspěvkové organizace nejsou zbytečné. V rámci sledovaného subjektu to rozhodně usuzovat nelze, protože v činnostech, které zajišťuje pro svého zřizovatele, je organizace v podstatě nenahraditelná.

Zkoumaná příspěvková organizace provozuje široké spektrum činností, jimiž zajišťuje mnoho služeb pro občany města, ve kterém je zřízena. Organizaci tak nemůže být doporučeno, v rámci zlepšení stránky hospodaření a její efektivity, vykonávání další dodatečné činnosti, protože by to bylo na úkor kvality odváděných činností, které organizace již ve svém portfoliu má. Naopak v rámci hlavní činnosti by organizace z několika důvodů uvítala odebrání některé z činností. V tomto ohledu lze přemýšlet o **variantě zrušení některých hlavních činností** – MHD dopravy a útulku pro psy. MHD doprava je pro organizaci velmi nákladově náročná a stejně jako většinu hlavních činností by ji nebylo možné bez provozního příspěvku od zřizovatele ani realizovat. Ztrátu v této činnosti tak hradí ze svých prostředků zřizovatel, který musí dopravu po městě v podstatě dotovat. Nabízí se tedy možnost, zda by pro město nemohl MHD dopravu zajišťovat namísto organizace jiný externí subjekt. K nezávaznému posouzení byla oslovena autobusová dopravní společnost působící v Kraji Vysočina, která by mohla potencionálně tuto službu pro město zajišťovat. Ale vzhledem k velikosti města, počtu cestujících využívajících MHD dopravu a své povaze podnikajícího subjektu, který chce svoji činnost provádět za účelem zisku, by bylo zajištění MHD dopravy pro město externím subjektem výrazně nákladnější než prostřednictvím organizace. Zřizovatel by tak měl více nákladů s MHD dopravou, než je pro něj provozní příspěvek, který organizaci na tuto činnost vyplácí. Nedošlo by tak rozhodně ke konsensu. Tento závěr by možná mohla ovlivnit redukce spojů a linek, aby bylo v možnostech externího subjektu dopravu po městě provozovat. Zrušení MHD dopravy je reálně organizací zvažováno, a proto nezávisle na této práci byla zpracována pro město expertní společností studie, která srovnávala nákladovou náročnost MHD dopravy ve 4 různých městech, jak bylo sděleno pracovníkem ekonomického odboru zřizovatele. Výsledek studie potvrzuje výsledky této práce, protože jejím závěrem je, že organizace MHD dopravu provozuje stále hospodárně a nákladově udržitelně ve srovnání s jinými organizacemi podobné velikosti. Je tedy doporučeno v provozování MHD dopravy nadále pokračovat, pokud samozřejmě nerozhodne zřizovatel organizace např. o zrušení MHD dopravy z důvodu, že není příliš občany města využívána, čemuž tak podle údajů zřizovatele opravdu je.

V případě útulku pro psy je situace poněkud jiná. Je zde sice také problém s jeho nákladovou udržitelností, protože útulek není schopen z povahy věci generovat výnosy, které by sloužily ke krytí nákladů na jeho provoz. Ještě zásadnější je ale problém s jeho minimálním využíváním. S příchodem koronavirové pandemie totiž došlo k větší potřebě vlastnictví domácího mazlíčka a útulky se úměrně této potřebě vyprázdnily. V útulku pro psy, který provozuje zkoumaná organizace, nebyl v péči již několik měsíců žádný pes. Proto by existovalo i opodstatnění k tomu, aby organizace činnost útulku pro psy přestala vykonávat. Zde ale tkví problém v tom, že v Kraji Vysočina se nachází pouze pár útulků pro psy, které jsou poměrně výrazně vzdálené od útulku zřizovaného organizací. Ztracený či opuštěný pes by tak musel být předán do spádového útulku i o několik desítek km dál, což není žádoucí. Mnoho útulků má stanoveno, že přijímá zvířata pouze ze své spádové oblasti a ostatní zvířata přijme do péče pouze za podmínky hrazení nákladů spojené s pobytem psa. Z tohoto důvodu je i od této možnosti upuštěno, protože organizace by v podstatě neměla za sebe v této oblasti adekvátní náhradu. To potvrzuje mimo jiné opakovaně závěr, že minimálně tato příspěvková organizace není historickým přežitkem, nýbrž nepostradatelným subjektem ve společnosti. Zároveň je nutné podotknout, že zrušení některé

z činností s sebou nenese jen nákladovou úsporu, ale samozřejmě také případné propouštění zaměstnanců a snížení rozvrhové základny, např. pro správní režii, což způsobí vyšší objem přeúčtovaných režii ostatním střediskům.

Je nezbytné doplnit, že i organizace se musí vypořádávat s **aktuálně složitou ekonomickou situací**, kterou způsobují vysoké ceny energií a pohonných hmot, jež jsou pro její činnost klíčové, a mohou tak hospodaření dostat do finanční tísně. Zároveň ale organizace není naštěstí ohrožena výpadkem dodávek zemního plynu, např. v oblasti autobusové dopravy, protože nevlastní žádné autobusy s pohonem na zemní plyn jako jiné subjekty. V této oblasti je organizaci doporučeno přijímání různých úsporných opatření, např. u veřejného osvětlení využitím úspornějších žárovek. Tato oblast by se měla zároveň i v rámci účetnictví zohlednit formou tvorby dohadných položek na pravděpodobně ještě nevyúčtovanou spotřebu energií za rok 2022. U doplňkové činnosti byly zmíněny problémy spojené s ubýváním výnosů z prodeje dřevní hmoty, a naopak stoupajícími náklady na pěstební činnost. Výnosy týkající se prodeje dřeva budou vzhledem k úbytku kůrovcové kalamity v dalších letech dále klesat. Organizace se na tuto situaci již dlouhodobě připravuje tvorbou a rozpouštěním rezerv na těžební činnost, což nemůže být hodnoceno jiným způsobem než kladně. Až bude plně vyčerpána rezerva na pěstební činnost, bude tato oblast pro organizaci ztrátová. Dalším důvodem ztrát bude rozsáhlejší financování nových oplocenek, výsadby stromků a péče o nově vznikající lesy. Aby do budoucna byla doplňková činnost schopná realizovat organizaci dostatečné výnosy, je doporučeno, aby organizace svoji pozornost směřovala na ostatní doplňkovou činnost, konkrétně na odpadové hospodářství pro ostatní subjekty jako jsou přilehlé obce nebo podniky. Organizace je kapacitně schopna tyto činnosti provádět pro větší množství subjektů, a mohla by tedy do budoucna oslovit více přilehlých obcí či soukromých společností a své služby jim nabídnout. Zároveň by měla zauvažovat nad zvýšením cen svých služeb prováděných v rámci ostatní doplňkové činnosti, což vzhledem k rostoucím cenám vstupů je v podstatě nutné. Dle interních podkladů organizace se celkové náklady vlivem růstu cen energií, pohonných hmot či inflace v ostatní doplňkové činnosti zvýšily během roku 2022 o 30 %. Vývoj také nastal v pěstební a těžební činnosti, kde výnosy vlivem nižšího množství prodaného kůrovcového dřeva poklesly o 32 %. Nižší těžební činnost se projevila i v nákladech, které poklesly o 53 %. Aby bylo možné zachovat udržitelný stav financí organizace, je doporučeno přistoupit ke zvýšení cen za prováděné služby v ostatní doplňkové činnosti alespoň o 10 %. Jedná o zvýšení cen za služby, které by mělo být odběrateli služeb bez problémů akceptováno. Toto zvýšení nákladů a výnosů je modelováno za předpokladu jinak neměnných podmínek v následující tabulce č. 1.

Tabulka 1 - Dopad zvýšení cen za služby poskytované v ostatní doplňkové činnosti na výsledek hospodaření a daňovou povinnost

	Částka (v Kč)
Náklady ostatní doplňkové činnosti	19 376 524,04
Výnosy ostatní doplňkové činnosti	22 080 336,33
Náklady lesy	15 165 926,01
Výnosy lesy	21 967 875,05
Výsledek hospodaření před zdaněním	9 505 761,33
Základ daně celkem za hlavní i doplňkovou činnost	9 360 144,56
Základ daně po uplatnění 30% odpočtu	8 360 144,56
Daň před slevami	1 588 400,00
Výsledná daňová povinnost	1 318 400,00

Zdroj: vlastní zpracování

Výsledek hospodaření před zdaněním by se na základě těchto faktorů zvýšil oproti analyzovanému období o 63,2 %. Zvýšený výsledek hospodaření z doplňkové činnosti má samozřejmě vliv na daňovou povinnost organizace, která by se organizací zvýšila za jinak stejných podmínek z 618 820 Kč na 1 318 400 Kč. Jedná se o zásadní nárůst daňové povinnosti, ale s ohledem

na zajištění budoucího hladkého chodu organizace a z důvodu krytí ztrát je přijatelný. Zároveň se jedná o „finanční pojistku“ vzhledem ke ztrátové činnosti lesy. Tento ukazatel má také velmi pozitivní dopad na ukazatel míry krytí ztráty z hlavní činnosti ziskem z doplňkové činnosti, který by v rámci tohoto navýšení výnosů vycházel pouze – 0,07 %.

Dílčím cílem bylo rovněž **posouzení systému klíčování nákladů** ve zkoumané organizaci. Je nutné podotknout, že klíčování nákladů nemá legislativně stanovenou metodiku, což zvyšuje náročnost zavedení kvalitního systému klíčování. Vzhledem k velmi propracovanému a složitému mechanismu, který je pro klíčování nákladů v organizaci využíván a funguje již řadu let, je velmi obtížné stanovit nesprávnost v postupu klíčování nákladů. Tento fakt umocňuje i velikost organizace, protože pro tak velký subjekt je složité stanovit jiný fungující způsob klíčování nákladů bez mnoholetých zkušeností v této oblasti, s omezeností informací a času na vypracování jiné kvalitní metodiky pro tuto oblast. Zároveň je velmi nepravděpodobné, že pokus o změnu klíčování nákladů by skončil tím, že existuje jiný výrazně efektivnější způsob. Organizace by tak pravděpodobně promarnila mnoho času a financí bez nalezení kýženého výsledku. Výhodou pro organizaci je v tomto případě využívaný účetní program, který je schopný přeúčtování nákladů, jež je v organizace velice rozsáhlé, provádět již z velké části automaticky, čímž se zároveň minimalizuje případná chyba lidského faktoru. Nabízí se otázka, zda by organizace neměla zvolit pro klíčování nákladů jinou rozvrhovou základnu. To je ale opět vyloučeno, protože využití mzdových nákladů jako základny pro klíčování střediskové a správní režie a ujeté km jako základnu pro klíčování pomocných nákladů je rozhodně ten nejpresnější přístup, za který neexistuje adekvátní náhrada. Správnost této rozvrhové základny potvrdil organizaci mimo jiné kontrolní audit. Organizaci je proto v této oblasti doporučeno pokračovat v nastoleném způsobu klíčování nákladů, protože případovou studií nebyla shledána žádná pochybení. Je také doporučeno pokračovat v důsledném přiřazování JÚ již při přijetí dokladů, aby byly náklady přiřazeny příslušnému středisku již na začátku procesu, a účetnictví tak splňovalo potřebné zásady. Drobná nuance však byla shledána u ostatní doplňkové činnosti, která je evidována v rámci jednoho střediska 994 „Ostatní doplňková činnost“, a až následně je prováděno rozúčtovávání. Do budoucna, pokud se bude zvyšovat aktivita v této oblasti, by bylo vhodné jednotlivé činnosti evidovat jednotlivě prostřednictvím dílčích středisek. Tento zpracovaný návrh je k dispozici v rámci příloh diplomové práce. Ostatní doplňkové činnosti byly syntetizovány do 6 dílčích středisek – odpadové hospodářství, reklama, přeprava, technické práce, úklidové práce a ostatní činnosti. V těchto okruzích pak bylo navrženo jednotlivé analytické členění středisek, čímž zároveň budou prováděné činnosti přehledněji evidované pro případné analýzy. Z pohledu daňové optimalizace lze v rámci klíčování nákladů navrhnout, aby se pracovníci ekonomického oddělení více zaměřili na oblast správní režie, tzv. overhead cost. V této oblasti by bylo možné zauvažovat nad přesunutím opodstatněných správních nákladů či nákladů na řízení společnosti právě do doplňkové činnosti, aby se zde snížil její základ daně, a tím i výsledná daňová povinnost. Podobnou myšlenkou se ve své práci zabývala i Havlíčková (2022), která navrhla některé náklady přesunout z hlavní činnosti do hospodářské, což způsobilo změnu na vykázaném výsledku hospodaření. Výsledný dopad na daňovou povinnost ale nebyl zásadní. O této eventualitě bylo samozřejmě polemizováno i v rámci této práce, ale vzhledem k tomu, že náklady jsou opravdu klíčovány naprosto věcně a správně na jednotlivá střediska, není k žádným přesunům nákladů z hlavní do doplňkové činnosti řádné opodstatnění. To je dáno i tím, že zkoumaná organizace klíčuje činnosti na základě středisek a JÚ, čemuž tak u Havlíčkové (2022) nebylo, čímž je její krok k přesunům akceptovatelný.

Hlavním cílem práce bylo posoudit **problematiku zdaňování příspěvkové organizace**. Stejně jako za účelem zisku založené PO musí příspěvková organizace řešit daňovou uznatelnost svých nákladů. Zejména se jedná o náklady na reprezentaci či na firemní teambuilding, přičemž názory na daňovou uznatelnost konkrétního případu se liší i z pohledu daňových poradců. Toto určení má pak samozřejmě dopad na výsledný základ daně organizace. Organizace má rovněž

povinnost některé oblasti zdanit vždy – typicky příjmy z pronájmu či reklamy, přičemž i v případě, že vznikne v této oblasti ztráta, musí organizace tuto ztrátu vykázat v rámci svého daňového přiznání. Zásadní roli v případě základu daně z příjmů hraje okolnost, zda příjem plyne z hlavní či doplňkové činnosti, což organizace musí zohledňovat v rámci vedení svého účetnictví. Specifickou oblastí je také uplatňování osvobození u bezúplatných příjmů dle ZDP, konkrétně darů, u kterých je použití osvobození dáno rozhodnutím organizace. Pokud je osvobození uplatněno, nejsou náklady hrazené prostřednictvím darů daňově uznatelnými. Naopak pokud se nepoužije osvobození, jsou tyto náklady daňově uznatelné. Organizaci je doporučeno vést si v tomto ohledu evidenci, aby byl související náklad zdůvodněn pro účely daně z příjmů. Na rozdíl od podnikatelských subjektů je velmi omezená použitelnost odčitatelných položek či slev na dani, kterými by si organizace mohla snížit daňovou povinnost. Jedinými možnostmi je využívání výše uvedeného 30% odpočtu od základu daně a slev za zaměstnávání osob s handicapem. Dále je v podstatě v rukou organizace, jak bude daň přizpůsobením svých úkonů optimalizovat. Kvalitním zdrojem optimalizace může být zejména propracovaný systém klíčování nákladů, který byl v rámci práce několikrát zmiňován.

S uplatněním „**30% odpočtu**“ u daně z příjmů je spojena dokazovací povinnost v případě kontroly správcem daně, týkající se profinancování této úspory. Na základě rozhovoru s vedoucí pracovnící ekonomického úseku bylo zjištěno, že si organizace nevede žádnou dokumentaci, ve které by evidovala profinancování odpočtu v daném roce. Tento přístup je samozřejmě chybný, protože i přestože organizace vždy odpočet řádně profinancuje, nemá o tom žádný důkazní prostředek. V případě daňové kontroly a zjištění, že organizace neprofinancovala řádně celou daňovou úsporu, by byla nucena zvýšit svůj výsledek hospodaření o nevyčerpanou část odpočtu. Na problémy, které mohou vzniknout nesplněním podmínek pro použití „30% odpočtu“, poukazuje ve své práci Chobotová (2015). Již zkoumaná organizace byla povinna zvýšit si v následujícím období základ daně na základě nesprávného uplatnění odpočtu, protože nevykázala ztrátu v hlavní činnosti. Zde je ale nutno poukázat na nedostatečnou judikaturu, protože zákon nestanovuje organizacím, jak profinancování odpočtu v praxi evidovat a případně dokazovat. Zkoumané organizaci v této práci, ale i dalším, je doporučeno, aby si vedla alespoň záznamy prostřednictvím tabulky, ve které by prostředky týkající se předmětu financování evidovala. Další doporučitelnou variantou je také účtování o profinancování odpočtu prostřednictvím analytických účtů. Organizace tak bude připravena na případnou kontrolu ze strany správce daně, a to i přestože se s tím ve své historii nesetkala.

Významnou roli v rámci snížení základu daně hrají **odpisy**, konkrétně rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy. Organizaci je v této oblasti doporučeno zamyslet se nad využitím zrychleného odpisování zejména v případě pořízení majetku vyšší hodnoty, kdy bude umožněno přenést větší objem pořizovací ceny do nákladů zejména v prvních letech životnosti, čímž se pozitivně ovlivní i základ daně v těchto letech. Z hlediska daňové optimalizace jsou daňové odpisy vhodným prostředkem za předpokladu, že by daňové odpisy byly z větší části klíčovány do doplňkové činnosti nebo ziskové hlavní činnosti. Bylo rovněž zjištěno, že organizace nemá žádnou vnitřní směrnici, která by upravovala klíčování nákladů ve vztahu k odpisům u doplňkové a hlavní činnosti. Z tohoto důvodu je doporučeno vytvořit dodatky ke směrnici týkající se dlouhodobého majetku a odpisů, které by vždy v rámci jednotlivého majetku upravovaly rozvržení odpisů podle nastaveného věcného hodnotového klíče, jimiž jsou typicky u dopravních prostředků ujeté km pro danou činnost dle knihy jízd. Vytvořený dodatek na příkladu konkrétního vozidla organizace je k dispozici v následující tabulce č. 2. Pro výpočet koeficientu pro klíčování odpisů na hlavní a doplňkovou činnost byla použita metodika na příkladu dle Kryškové (2019). Tímto bude mít organizace věcný podklad pro rozvržení odpisů, který najde uplatnění v případě personálních změn či daňových kontrol. Důležité je také upozornit, že v případě ztrátové hlavní činnosti nemůže být daňový odpis uplatněn jako daňově uznatelný náklad.

Tabulka 2 - Dodatek ke směrnici k dlouhodobému majetku a odpisům na příkladu konkrétního vozidla

Typ vozidla	Kontejnerové vozidlo SPZ 5J2 0652
Pořizovací cena majetku	3 265 124,50
Vstupní cena majetku pro daňové odpisy	1 392 450,52
Výkon majetku v km	1 396
Celkový výkon pro hlavní činnost	938
Celkový výkon pro doplňkovou činnost	458
Koeficient pro výkon v hlavní činnosti	0,67
Roční účetní odpis majetku	217 788
Účetní odpis pro hlavní činnost	145 918
Účetní odpis pro doplňkovou činnost	71 870
Roční daňový odpis	309 821
Daňový odpis pro hlavní činnost	207 580
Daňový odpis pro doplňkovou činnost	102 241

Zdroj: vlastní zpracování

Klíčování odpisů ve vztahu k hlavní a doplňkové činnosti se věnovala rovněž i Švomová (2020), která navrhovala klíčovat daňové odpisy v poměru 75:25 ve prospěch doplňkové činnosti, protože jí analyzovaná organizace daňové odpisy u svého jediného vozidla z důvodu jejich složitosti vůbec neuplatňovala. Tento způsob může být také samozřejmě variantou, která ale ovšem reálně nebude akceptovat přesné využití vozidla dle knihy jízd, což může být napadnuto správcem daně. Zkoumané organizaci je obecně v oblasti vnitřních směrnic doporučeno, aby udělala revizi dříve vytvořených směrnic a případně se věnovala i jejich aktualizaci, protože jsou mnohdy zastaralé.

Složitou oblastí byla u příspěvkových organizací **silniční daň**, přičemž tuto situaci z velké části degradují právní změny ustanovené v roce 2022, které organizacím ulehčují zejména problematiku určení záloh na silniční daň. Pro organizaci bylo do přijetí těchto změn velmi náročné určit, zda dané vozidlo bude sloužit pro doplňkovou či hlavní činnost, čímž se ztěžovalo i určení záloh. Zkoumaná organizace má totiž mnoho vozidel „hybridních“, které pracují pro hlavní i doplňkovou činnost během roku. V rámci tohoto znění úpravy bylo rozhodně pro organizaci výhodnější si zálohy na silniční daň hradit s určitou rezervou. Aktuálně již není silniční daň pro příspěvkové organizace již natolik komplikovanou oblastí, protože zálohy na rok 2022 i 2023 byly zrušeny a zároveň byla vyloučena skupina vozidel, která byla předmětem daně. V oblasti optimalizace se může organizace do budoucna zaměřit na omezení využívání zastaralých prostředků a vyhýbat se využívání vozidel pro soukromé účely. Stále je ale nezbytné vést podrobně knihu jízd a stazky vozidel se zaznamenáváním činností, které během roku vykonávaly pro doplňkovou nebo hlavní činnost pro jednoznačné určení předmětu a základu daně. Proběhlou novelou v roce 2022 je ale zatížení subjektů placením závazku z titulu silniční daně z velké části již minulostí. To dokazují i údaje zkoumané organizace, u které se daňová povinnost v roce 2022 oproti roku 2021 snížila přes polovinu. Zákon vychází v této oblasti vstříc i osvobozením některých vozidel a nově také snížením daňových sazeb silniční daně či vyjmutí velké skupiny vozidel ze zdanění kompletně.

V plném znění práce jsou vypočítány ukazatele rentability a autarkie či je diskutováno nad možnostmi transformace příspěvkové organizace do obchodní společnosti, nedostatečnou právní úpravou nebo vybaveností účetních programů pro neziskové subjekty.

Závěr

Diplomová práce byla zaměřena na zkoumání problematiky zdaňování příspěvkové organizace. Jedním z dílčích cílů práce byla analýza a vyhodnocení i jejího hospodaření, protože se jedná o hlavní zdroj informací právě pro výpočet daně z příjmů PO. V tomto ohledu byly podrobně

analyzovány hlavní a doplňkové činnosti organizace či zdroje financování. Zhodnocení finanční situace organizace proběhlo i prostřednictvím ukazatelů autarkie a rentability, které pro organizaci vycházejí poměrně přívětivě. Dalším dílčím cílem bylo analyzování klíčování režijních nákladů ve zkoumaném subjektu, které je hodnoceno na vysoké úrovni vzhledem k jeho rozsahu a díky kvalitně zvolené rozvrhové základně pro klíčování režii. V tomto ohledu bylo organizaci navrženo pouze systematictější evidování ostatní doplňkové činnosti prostřednictvím analytických účtů středisek. Hlavním cílem práce bylo analyzovat problematické oblasti zdaňování ve vybrané příspěvkové organizaci s následnou identifikací možných chyb a stanovení vhodných doporučení. Ve výpočtu silniční daně a daně z příjmů PO nebyla nalezena žádná metodická pochybení, přičemž i optimalizační daňové prostředky využívá organizace na maximum. Byly však identifikovány problematické oblasti, na které bylo reagováno vypracováním adekvátních možností řešení. Rovněž byla stanovena doporučení, která by mohla zlepšit hospodaření organizace či vyřešit některé otázky týkající se zdanění. V diskusi byla otevřena také témata možné transformace příspěvkové organizace do obchodní společnosti, složitá, ale na druhou stranu nedostatečná legislativní opora, nebo nízká vybavenost účetních programů pro tyto subjekty. Rovněž autorka pracovala s možností odebrání některých ztrátových činností, které však nebylo doporučeno. Tento dílčí závěr odpovídá na řečnickou otázku položenou v úvodu práce, zda nejsou příspěvkové organizace pouze „historickým přežitkem“. Zvolená příspěvková organizace vykonává řadu činností, jež by nebyl ochoten v daných podmínkách vykonávat jiný podnikající subjekt způsobem, který by byl pro něj dostatečně rentabilní a zároveň více nákladově nezatěžoval zřizovatele organizace. Tyto činnosti je rovněž nezbytné zajišťovat pro obyvatele města, čímž lze sledovat i vyšší poslání příspěvkové organizace. Hospodaření organizace lze zároveň shrnout pozitivně – řádně hospodaří s příspěvkem zřizovatele v hlavní činnosti, přičemž v doplňkové činnosti realizuje zisk, kterým dokáže zajišťovat svoji soběstačnost, jak potvrdila i provedená finanční analýza.

Přínos práce je především hmatatelný pro zkoumanou příspěvkovou organizaci, která tak získala nezávislé zhodnocení svého hospodaření včetně posouzení výpočtu daně a využití dostupných optimalizačních prostředků v rámci daně z příjmů PO a silniční daně. Zároveň byla identifikována i drobná pochybení, na které byla organizace upozorněna, a byly vytvořeny podklady, jež může přímo sama aplikovat do své praxe. Práce rovněž může sloužit jako inspirace pro příspěvkové organizace v oblasti technických služeb pro klíčování nákladů, jako metodický postup výpočtu daně z příjmů PO či silniční daně nebo jako poučení z drobných chyb. Zároveň přínos práce shledává i autorka pro sebe samu vzhledem k rozšíření obzorů v oblasti daní, kterým se chce po studiu věnovat i v rámci své profese. Oblast zdaňování příspěvkových organizací je velmi složitou disciplínou, kterou je nespornou výhodou ovládat.

Seznam literatury použité v tezích

- Havlíčková, V. (2022). *Účetní závěrka a stanovení základu daně z příjmů u vybrané příspěvkové organizace*. (Diplomová práce). Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích. Dostupné z: <https://theses.cz/id/hrwfyl/37555883>
- Chobotová, N. (2015). *Hospodaření a účetnictví příspěvkové organizace s dopadem na daň z příjmů právnických osob*. (Diplomová práce). Masarykova univerzita. Dostupné z: https://is.muni.cz/th/hw1at/Diplomova_prace.pdf
- Kraftová, I. (2002). *Finanční analýza municipální firmy*. (1. vydání). Praha: C. H. Beck
- Kryšková, Š. (2019). *Nestátní neziskové organizace – právní úprava, účetnictví, audit, daně*. Praha: Leges
- Novotný, J. & Lukeš, M. at al. (2009). *Success factors and volunteerism in non – profit organizations in the Czech republic*. Praha: Oeconomia.
- Olivíková, M. (2015). *Analýza hospodaření a financování příspěvkové organizace Centrum pro seniory*. (Bakalářská práce). Univerzita Tomáše Bati ve Zlín. Dostupné z: https://digilib.k.utb.cz/bitstream/handle/10563/33947/oliv%C3%ADkov%C3%A1_2015_dp.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Švomová, A. (2020). *Daňová specifika příspěvkové organizace*. (Diplomová práce). Masarykova univerzita. Dostupné z: https://is.muni.cz/th/vd6d9/Danova_specifika_prispevkove_organizace_-_Aneta_Svomova.pdf

Plný seznam použité literatury je uveden v textu diplomové práce.

Další bibliografické údaje

Type of thesis: master

Author: Ludmila ČERNÁ

Academic Year: 2022/2023

Department: Department of Accounting and Finance, Faculty of Economics, University of South Bohemia in Ceske Budejovice, Czech Republic

Thesis supervisor: Ing. Marie VEJSADOVÁ DRYJOVÁ, Ph.D.

Number of pages: 73

Language of thesis: CZ

Title of Thesis: Issues of Contributory Organization Taxation

Annotation:

This thesis deals with the issue of taxation of a contributory organization with emphasis on corporate income tax and road tax. The aim is to analyse specific areas of taxation on the example of a particular contributory organisation in order to identify possible errors and to determine possible recommendations. It also analyses the management of the contributory organisation, which is the main basis for determining the tax liability. The analysis focuses in particular on core and non-core activities, including the system of keying overheads. Subsequently, the methodological procedure for the determination of corporate income tax and road tax is elaborated, demonstrating the main differences or problematic areas compared to business entities. On the basis of the case study, problematic areas within the taxation of contributory organisations were synthesised, e.g. tax depreciation, calculation of road tax, provability of tax deduction. These areas are also supported by the recommendations made in the area of recording the tax deduction profiled, the creation of a supplement to the property directive or the introduction of sub-centres for other ancillary activities. The work also provides feedback on the efficiency of the organization's management through the indicators of autarky and profitability, works with the possible removal of the activity performed or the impact of the increase in prices for services in other complementary activities is calculated the result of the management and income tax.

Key words: contributory organisation, corporate income tax, road tax, management

Přílohy vázané v práci:

Příloha č. 1: Zřizovací listina vybrané příspěvkové organizace

Příloha č. 2: Daňové přiznání k dani z příjmů PO za zdaňovací období roku 2021 bez přílohy

Příloha č. 3: Daňové přiznání k dani silniční za zdaňovací období roku 2021

Příloha č. 4: Ukázka přeučtování nákladů v organizace

Příloha č. 5: Nastavení dílčích středisek v ostatní doplňkové činnosti

Příloha č. 6: Výkaz zisku a ztráty vybrané příspěvkové organizace k 31.12.2021

Příloha č. 7: Rozvaha příspěvkové organizace k 31.12.2021