

DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB JAKO JEDEN Z FAKTORŮ OVLIVŇUJÍCÍCH VÝBĚR PRÁVNÍ FORMY NEZISKOVÉ ORGANIZACE

THE CORPORATE INCOME TAX AS A FACTOR INFLUENCING THE CHOICE OF THE LEGAL FORM OF THE NON-PROFIT ORGANIZATIONS

Milena Otavová

Abstrakt: *Od 1. 1. 2014 se stal účinným nový občanský zákoník. Občanská sdružení s přijetím nového občanského zákoníku byla nucena rozhodovat o své budoucí právní formě, zda se automaticky transformovat na spolek či se transformovat na jinou právní formu. Zároveň byly změněny předpisy daňové s ohledem na zdaňování některých neziskových organizací daní z příjmů. Příspěvek identifikuje možné faktory, které mohou ovlivnit rozhodování neziskové organizace v souvislosti s volbou vhodné právní formy. Jedním ze stěžejních faktorů, který je zkoumán, je způsob zdanění neziskové organizace s ohledem na daň z příjmů právnických osob. Na základě modelového příkladu je komparován způsob zdanění poplatníka v rámci širokého a poté úzkého základu daně, následně je také diskutována otázka efektivity výběru daně u neziskových organizací. Příspěvek doporučuje možné právní formy s ohledem na předmět činnosti neziskové organizace.*

Klíčová slova: *Nezisková organizace, nový občanský zákoník, daň z příjmů právnických osob, veřejná prospěšnost, neziskový sektor*

Abstract: *The new Civil Code has become effective since 1. January 2014 and based on its adoption the civil associations were forced to decide on their future legal form. Whether they should automatically transform to a union or transform into a different legal form. Moreover, tax regulations have been amended with respect to the income taxation of the some non-profit organizations. The paper identifies possible factors that may influence the decision of the non-profit organizations in relation to the choice of the appropriate legal form. One of the key factors that is examined is the way of the taxation of the non-profit organization with regard to the corporate*

income tax. Based on the model example the way of the taxation of the taxpayer is compared within a broad and then narrow tax base. Further, the issue of the effectiveness of the tax collection in the case of non-profit organizations is also discussed there. The paper recommends possible legal forms with respect to the subject of activities of the non-profit organizations.

Keywords: *Non-profit organizations, the new Civil Code, corporate income tax, public utility, non-profit sector*

JEL Classification: L31, H25

1 ÚVOD

Občanská sdružení byla do konce roku 2013 upravena zákonem č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů. Česká republika podstoupila v posledních letech rozsáhlou, a velmi diskutovanou rekodifikaci soukromého práva. V jejím rámci byl schválen také zákon č. 89/2012, občanský zákoník, který je označován jako nový občanský zákoník (dále jen NOZ). Změny, které NOZ přinesl, se dotkly také neziskového sektoru, a to převážně nestátních neziskových organizací. K nejvýznamnějším změnám patří nové vymezení subjektů soukromého práva, nutnost přizpůsobit vnitřní poměry nestátních neziskových organizací nové právní úpravě, definice pojmu veřejné prospěšnosti, zrušení možnosti zakládat obecně prospěšné společnosti, automatická přeměna občanských sdružení na spolky, možnost transformace spolků a obecně prospěšných organizací na jinou právní formu. V souvislosti s novou právní úpravou byly zároveň zrušeny některé zákony, které souvisí s neziskovými organizacemi. Konkrétně se jedná o zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech, ve znění pozdějších předpisů, obsahová část zákona č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, ve znění pozdějších předpisů. Zároveň je nutno konstatovat, že od 1. 1. 2014, kdy se stal účinným NOZ, jsou účinné další doprovodné předpisy, které na něj navazují. Jedním z nich je zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob, který zavedl společnou úpravu pro všechny rejstříky. Jedná se o spolkový rejstřík, nadační rejstřík, rejstřík ústavů, rejstřík společenství vlastníků jednotek, obchodní rejstřík a rejstřík obecně prospěšných společností. Pro některé

právní formy, např. spolky platí tedy nově povinnost zápisu v příslušném rejstříku.

2 CÍL A METODY

Cílem předloženého příspěvku je identifikovat možné faktory ovlivňující výběr právní formy neziskové organizace. Následně posoudit a na modelovém příkladu kvantifikovat, jak důležitým pro rozhodování může být faktor v podobě způsobu zdanění neziskové organizace. Součástí příspěvku je i posouzení efektivitu výběru daně z příjmů právnických osob u neziskových organizací na straně státu, a také posouzení administrativních nákladů na straně poplatníka.

Předpokladem pro naplnění cíle je analýza právní, daňové a účetní oblasti zkoumané problematiky. Jedná se především o NOZ, zákon o daních z příjmů a zákon o účetnictví. K dalším použitým zdrojům patří převážně odborné publikace, řešící sledovanou problematiku. Vzhledem k tomu, že u občanských sdružení došlo v souvislosti s účinností nového občanského zákoníku k rozsáhlým změnám jejich právní úpravy, jsou v příspěvku uvedeny jak možné transformace, které bylo možno uskutečnit do konce roku 2013, tak ty, které mohou být uskutečňovány od 1. ledna 2014.

Příspěvek je zpracován na základě vědeckých metod, kterými jsou zejména metody deskripce, komparace, analýza a modelování. Dále jsou využity metody založené na principech logického myšlení, zejména metoda dedukce. V závěrečné části příspěvku jsou při využití syntézy formulovány závěry a doporučení pro neziskové organizace s ohledem na jejich předmět činnosti. Příspěvek byl zpracován podle stavu platného a účinného k 1. lednu 2015.

3 ZMĚNY V PRÁVNÍ ÚPRAVĚ OBČANSKÝCH SDRUŽENÍ

S účinností od 1. 1. 2014 se právní poměry občanských sdružení založených podle zákona č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů řídí novým občanským zákoníkem. Vzhledem k faktu, že v rámci staré právní úpravy chyběla podpůrná ustanovení pro vnitřní organizaci občanských sdružení, základní vymezení členských práv, ale také ustanovení, která by zajišťovala alespoň minimální míru transparentnosti, lze vnímat uvedenou změnu jako pozitivní. S uvedeným názorem se ztotožňují odborníci i zástupci neziskového sektoru.

Do konce roku 2013 byla občanská sdružení zapisována do seznamu občanských sdružení, zde však byly uvedeny pouze minimální informace o sdružení. NOZ společně s dalšími právními předpisy zejména zákonem o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob snad tyto nedostatky odstraní. Do konce roku 2013 bylo důležité pro stávající občanská sdružení zvolit vhodnou právní formu pro svoji další činnost. Základními možnostmi byly automatická transformace na spolek, transformace na obecně prospěšnou společnost, případně od roku 2014 je možná transformace na ústav, případně na sociální družstvo. Pokud se do konce roku 2013 občanské sdružení netransformovalo na jinou právní formu, dnem účinnosti nového občanského zákoníku se automaticky stalo spolkem. Právní úprava spolkového práva je upravena v § 214 - § 302 občanského zákoníku. Oproti původní právní úpravě je mnohem rozsáhlejší a zahrnuje nové instituty. Novou formou právnické osoby podle nového občanského zákoníku je ústav. Tato forma je nástupcem dosavadních obecně prospěšných společností. Pro ústav je typické využití nejen osobní, ale také majetkové složky organizace. Občanský zákoník vymezuje ústav jako *„právní osobu založenou za účelem provozování činnosti užitečné pro veřejnost s tím, že výsledky jejich činnosti jsou každému rovnocenně dostupné za předem stanovených podmínek, služby jsou tedy poskytovány na nediskriminačním základě.“* Ve srovnání s obecně prospěšnými společnostmi lze konstatovat, že ústav má úpravu volnější, např. ústav zřizuje dozorčí radu dobrovolně na rozdíl od obecně prospěšných společností, kdy dozorčí rada musí být zřízena povinně (Stejskal, 2012). Ústavy mohou vedle hlavní činnosti provozovat vedlejší činnost v rámci, které mohou podnikat. V podnikání má ústav oproti obecně prospěšné společnosti výhodu v tom, že se může účastnit na podnikání třetích osob, může například založit vlastní s. r. o. Zisk z podnikání však mohou využít pouze k podpoře činnosti, pro niž byly založeny, a k úhradě nákladů na vlastní správu (Tomaščáková, 2013). Navíc tato vedlejší činnost nesmí nijak omezovat jakost, rozsah a dostupnost služeb poskytovaných v rámci hlavní činnosti.

4 TRANSFORMACE OBČANSKÝCH SDRUŽENÍ NA JINOU PRÁVNÍ FORMU

Jak již je uvedeno výše, občanská sdružení s přijetím nového občanského zákoníku byla nucena rozhodovat o své budoucí právní formě. V období od 1. dubna do 31. prosince 2013 se mohly transformovat na obecně

prospěšnou společnost. NOZ sice nahradil i zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech, ale práva a povinnosti obecně prospěšných společností založených do konce roku 2013 se i po nabytí účinnosti NOZ nadále řídí uvedeným právním předpisem. Právě tato skutečnost představuje významný rozdíl mezi současnou úpravou obecně prospěšných společností a občanských sdružení, která se od 1. 1. 2014 automaticky stala spolky a nadále se řídí NOZ. Nespornou výhodou takovéto přeměny je, že organizace neztratí svou historii. Při změně právní formy se totiž organizace neruší ani nezaniká, pouze se mění právní poměry. Obecně prospěšná společnost, na kterou se sdružení transformuje, je považována za nástupnickou organizaci daného sdružení.

Občanská sdružení, která tuto možnost nevyužila, se od 1. ledna 2014 automaticky přetransformovala na spolky. Tato transformace zaznamenává také změny, kdy pozbyly účinnosti veškerá ustanovení stávajících zakládacích dokumentů popř. statutů dotčených neziskových organizací, která jsou v rozporu s kogentními ustanoveními NOZ. Takovým ustanovením je např. povinnost vést záznamy o svých majetkových poměrech (§119), zakázané účely právnické osoby (§145), usnášeníšopnost kolektivních orgánů (§156), odpovědnost členů volených orgánů, osobní výkon funkce (§159), působnost statutárního orgánu (§163), povinnost člena korporace chovat se vůči ní čestně a zachovávat její vnitřní řád (§212). Pokud si daná právnická osoba neupraví své vnitřní poměry v mezích zákona jinak, použijí se daná zákonná ustanovení, což pro ni nemusí být vyhovující (Tomaščíková, 2014).

Občanská sdružení, která jsou od roku 2014 spolkem, mají možnost změnit svou právní formu na ústav nebo sociální družstvo. Je důležité zdůraznit, že NOZ změnu právní formy spolku na ústav ani na sociální družstvo speciálně neupravuje. Za tímto účelem se využívá obecná úprava přeměn právnických osob dle § 174 a násl.

5 ASPEKTY OVLIVŇUJÍCÍ ROZHODOVÁNÍ O BUDOUCÍ PRÁVNÍ FORMĚ OBČANSKÝCH SDRUŽENÍ

Při rozhodování ohledně vhodné právní formy dané neziskové organizace hraje určitě velký význam její předmět činnosti. Při rozhodování může hrát významnou roli i úroveň volnosti úpravy vnitřních poměrů. U spolků a sociálních družstev zákon vymezuje pouze základní právní rámec, který může být v různém rozsahu doplňován. U nadací, nadačních fondů, obecně prospěšných společností a ústavů jsou pravidla pro vnitřní poměry pevně stanovena, ať už zákonem nebo zakladateli v rámci zakladatelského právního jednání. Určitě zásadní význam sehrává daňový a účetní režim dané právní formy. NOZ účinný od 1. 1. 2014 ovlivnil i předpisy v oblasti daňové. Změny pro zdanění neziskových organizací jsou zapracovány zejména v části § 17 - § 20 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále jen ZDP), v platném znění. Zde je upravena definice veřejně prospěšného poplatníka a jsou zde stanovena pro tyto poplatníky zvláštní pravidla pro zdanění. ZDP vymezuje veřejně prospěšného poplatníka, jako daňového poplatníka, který jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním. Všechny výše uvedené právní formy tuto definici splňují, jelikož jejich hlavní činností nesmí být podnikání. Na druhou stranu možnost získání statusu veřejně prospěšnosti již v rozhodování nehraje roli, protože do dnešního dne zákon o veřejně prospěšnosti nebyl schválen. Pokud tedy daná právnická osoba splňuje stanovené podmínky, lze ji označit za veřejně prospěšnou. (Ronovská a kol., 2014).

Na základě zkoumání předmětu činnosti spolků, lze vymezit jejich základní skupiny. První skupinu tvoří spolky zajišťující činnost primárně ve vazbě na své členy, druhou skupinu spolky poskytující služby kulturní a edukační, třetí skupinu tvoří spolky poskytující sociální služby. První skupinu lze označit za spolky tzv. vzájemně prospěšné, další dvě skupiny jako spolky veřejně prospěšné. Předmět činnosti určitě sehrává významnou roli při rozhodování o právní formě. Jak uvádí Šedivý (2011), je třeba si také uvědomit, že *malé a dobrovolnické organizace s nízkou mírou ekonomické činnosti fungují jinak, než organizace zajišťující veřejně prospěšné služby s vysokou mírou ekonomické činnosti, zaměstnanci a řídicími strukturami. Na základě oslovených neziskových organizací, které se v průběhu roku 2013 transformovaly z občanských sdružení na obecně prospěšné organizace,*

Lze konstatovat, že se jednalo převážně o ty neziskové organizace, jejichž činnost neodpovídala spolkové činnosti dle zákona o sdružování. Tento stav byl u některých organizací důsledkem neexistence zákona o obecně prospěšných společnostech v době vzniku sdružení. Ostatní organizace v době založení vykazovaly činnost, která měla spolkový charakter, následně však došlo ke změně činnosti, např. začaly poskytovat služby veřejnosti. Zejména se jednalo o neziskové organizace poskytující sociální a zdravotní služby svým klientům. Dále o sdružení poskytující služby v oblasti kultury, vzdělávání apod. Právní forma obecně prospěšné společnosti je pro tyto neziskové organizace určitě výhodnější, vzhledem k vyšší transparentnosti této právní formy, která se řídí přísnými pravidly a podléhá přísné kontrole. Vyšší transparentnost je určitě následně pozitivně vnímána dárci a také z pohledu státu v rámci dotační politiky. Lze konstatovat, že v případě neziskových organizací, které v rámci předmětu činnosti zajišťující činnost primárně ve vazbě na své členy došlo převážně k automatické transformaci z občanských sdružení na spolky.

Jedním z důležitých aspektů v souvislosti s volbou vhodné právní formy je také daňový režim. S ohledem na daň z příjmů právnických osob, lze konstatovat, že do konce roku 2013 také existovaly neziskové organizace, které v zásadě zdaňovaly všechny své příjmy. Jednalo se však pouze o veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce. Od roku 2014 mezi tyto poplatníky, tzv. poplatníky s širokým základem daně, přibýly obecně prospěšné společnosti, ústavy a poskytovatelé zdravotních služeb. Pro tyto organizace jsou předmětem daně z příjmů všechny příjmy s výjimkou investičních dotací. Druhý daňový režim zahrnuje veřejně prospěšné poplatníky s tzv. úzkým základem daně. Jedná se o neziskové organizace, které nebyly jmenovány výše, tedy například spolky, nadace, církve, honební společenstva atd. Neziskové organizace s úzkým základem daně, musí striktně rozdělovat své příjmy na:

- příjmy, které jsou předmětem daně,
- příjmy, které jsou předmětem daně, ale jsou od daně osvobozené,
- příjmy, které předmětem daně nejsou.

Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou obecně příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. V případě neziskových organizací s úzkým základem daně, podléhají dani z příjmů s ohledem na příjmy vyplývající z jejich poslání pouze ty, ze kterých dosahují zisk. Pro zjištění základu daně je důležité rozdělení nákladů k jednotlivým

výnosům, neboť neziskové organizace běžně tvoří náklady, které se vztahují současně k příjmům zdanitelným a nezdanitelným. Postup rozdělení nákladů dle Rektořika a kol. 2010 si nezisková organizace určí v interní směrnici. Tato skutečnost se označuje jako tzv. „klíčování nákladů“. Nezisková organizace si ve směrnici stanoví pravidlo, na základě kterého se rozdělí celkové náklady na jednotlivé druhy příjmů. Jednou z možností, jak klíčovat náklady, je vynásobení nerozlišených výdajů a koeficientu, který vyplývá z podílu zdanitelných příjmů k celkovým příjmům. Tímto výpočtem lze získat daňově uznatelnou poměrnou část (Jurajdová, Šelešovský a kol., 2004). Také je nutno respektovat další omezující podmínku, a to rozpočítávat výdaje a příjmy na jednotlivé činnosti v rámci jednoho druhu činnosti, tj. na jednotlivé akce v rámci jednoho druhu činnosti, jak dodává např. Pelc (2010). Předmětem daně u těchto poplatníků jsou vždy příjmy z reklam, z členských příspěvků, z nájemného a hospodářské činnosti. Od daně jsou osvobozeny členské příspěvky podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin. Do kategorie příjmů, které nejsou předmětem daně, spadají jak příjmy, které obecně nejsou předmětem daně z příjmů, tak příjmy, které nejsou předmětem daně výhradně u neziskových subjektů. U poplatníků s úzkým základem daně nejsou předmětem daně příjmy z jednotlivých činností v rámci nepodnikatelské (hlavní) činnosti, pokud výdaje (náklady) vynaložené v souvislosti s prováděním této činnosti jsou vyšší, dále příjmy z dotací, příspěvků na provoz a jiných podpor poskytnutých ze státního, krajského nebo obecního rozpočtu podle zvláštních právních předpisů a dalších prostředků uvedených v ZDP.

Vzhledem k tomu, že od roku 2014 je základ daně u různých typů neziskových organizací, které zdaňovaly do konce roku 2013 své příjmy stejným způsobem, jiný, určitě se tak stává mechanismus zdanění faktorem, který hraje významnou roli při rozhodování o právní formě dané neziskové organizace. Záleží tedy na právní formě, případně zda se jedná o poskytovatele zdravotních služeb, zda bude poplatník poplatníkem s úzkým či širokým základem daně. Zároveň je třeba konstatovat, že v případě poplatníků s úzkým základem daně je zdanění daní z příjmů právnických osob z hlediska vlastního provedení dle současně platných předpisů velmi obtížné. Komplikovanost v oblasti daně z příjmů právnických osob spočívá v povinnosti členit dosažené příjmy do skupin a k nim následně přiřazovat výdaje na dosažení, udržení a zajištění příjmů. V daňových zákonech jsou pro neziskové subjekty vytvořeny podmínky, které by pro ně měly být výhodnější ve srovnání s ostatními poplatníky daně. Avšak způsob, který byl

pro implementaci těchto ustanovení zvolen, se jeví jako méně vhodný a v konečném důsledku přináší neziskovým subjektům mnoho komplikací. Uvedené hraje jeden z významných faktorů při rozhodování o právní formě neziskové organizace i s ohledem na administrativní náročnost při vedení účetnictví a následném výpočtu daňové povinnosti.

Další daní, která v souvislosti s daňovými povinnostmi může sehrát roli při výběru vhodné právní formy je daň silniční. Zde platí, že u veřejně prospěšných poplatníků na základě § 2 odst. 1 písm. c) zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční není daň silniční uvalována na motorová vozidla, pokud slouží k činnosti, kdy příjmy z této jeho činnosti nejsou předmětem daně z příjmů. Z uvedeného vyplývá, že poplatník se širokým základem daně by silniční daň platil vždy na rozdíl od poplatníka, který zdaňuje v rámci úzkého základu daně.

Následující tabulka sumarizuje výše uvedené poznatky, uvádí faktory v oblasti účetnictví a daní, které mohou také hrát roli při výběru vhodné právní formy neziskové organizace.

Tab. 1 Zhodnocení právních forem z pohledu faktorů v oblasti účetnictví a daní

Právní forma neziskové organizace	Sledovaná kritéria					
	Široký základ daně	Úzký základ daně	Možnost uplatnit daňovou ztrátu	Možnost kompenzace ztrát z hlavní činnosti	Povinnost hradit silniční daň	Povinnost vést podvojný účetnictví
Spolek	NE	ANO	ANO	NE	NĚKDY ¹²	ANO/NE ¹³
Obecně prospěšná společnost	ANO	NE	NE	ANO	ANO	ANO
Ústav	ANO	NE	ANO	ANO	ANO	ANO
Sociální družstvo	ANO	NE	ANO	ANO	ANO	ANO

Zdroj: Vlastní zpracování

¹² Předmětem silniční daně jsou pouze ta vozidla, která slouží k činnostem, které jsou předmětem daně z příjmů.

¹³ Spolky mohou při splnění zákonných ustanovení vést jednoduché účetnictví, tj. pokud celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3 000 000 Kč

Na tomto místě je také vhodné uvést skutečnost, že do konce roku 2013 byly v České republice daňové výhody poskytovány všem neziskovým organizacím, a to pouze na základě jejich právní formy, což vyvolávalo určité pochyby, zejména z důvodu možných daňových úniků. Od roku 2014 má nárok na daňové výhody pouze taková nezisková organizace, která je zároveň veřejně prospěšným poplatníkem. Problém však spočívá v nedostatečném vymezení tohoto pojmu. NOZ tento pojem sice vymezuje, vymezení je však velmi obecné. Uvedené mohl do jisté míry změnit projednávaný zákon o statusu veřejné prospěšnosti, od jehož zavedení se očekávala větší transparentnost v neziskové sféře, a to zejména u spolků, které jsou nejčastější formou neziskových organizací v České republice. Nicméně tento zákon nebyl schválen. Taktéž z hlediska zákona o dani z příjmů je nutno konstatovat, že jeho vymezení je nedostatečné. AVPO (2014) k této problematice uvádí, že podle současné liberální podoby zákona by status veřejné prospěšnosti mohla získat naprostá většina v současné době existujících neziskových organizací.

6 MODELOVÝ PŘÍKLAD – VÝŠE DAŇOVÉ POVINNOSTI DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB JAKO FAKTOR OVLIVŇUJÍCÍ ROZHODOVÁNÍ O BUDOUCÍ PRÁVNÍ FORMĚ

Problematika zdaňování neziskových organizací s úzkým a následně širokým základem daně daní z příjmů právnických osob v teoretické rovině bude nyní převedena do roviny praktické pomocí modelového příkladu, kdy bude platit stejná výchozí situace. Zjednodušeně platí předpoklad, že všechny náklady, které byly vynaloženy, jsou zároveň chápány jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. S ohledem na vhodnou interpretaci výsledků, bude výpočet daňové povinnosti zapracován do tabulek.

Společné zadání pro modelový příklad:

Nezisková organizace provádí činnosti v rámci hlavní činnosti, které nejsou podnikáním a zároveň provádí i podnikatelské činnosti v rámci hospodářské činnosti. Za zdaňovací období získala dotaci na provoz ve výši 500 000 Kč, kterou v celé výši využila, v rámci hlavní činnosti rozděluje svou činnost na 3 činnosti, v rámci první (HČ1) byly vykázány výnosy ve výši 3 miliony Kč, přičemž náklady činily 3 300 tis. Kč. Druhá hlavní činnost (HČ2) byla

realizována s výnosy ve výši 1 500 tis. Kč, přičemž náklady činily 1 mil. Kč. V rámci třetí hlavní činnosti (HČ3) byly výnosy 700 tis. Kč a náklady představovaly 850 tis. Kč. Zároveň byly vykázány příjmy z reklamy ve výši 150 tis. Kč, k nimž byly alokovány náklady ve výši 10 tis. Kč. Přijaté finanční dary na provoz ve výši 200 tis. Kč byly v plné výši v daném zdaňovacím období investovány. V rámci vedlejší činnosti dosáhla nezisková organizace výnosy ve výši 300 tis. Kč, náklady činily 200 tis. Kč.

Tab. 2 Zdanění příjmů poplatníka s úzkým základem daně (spolek) v tis. Kč

Zdroj	CELKEM	HČ 1	HČ 2	HČ 3	Dotace	Dary	Reklama	VČ
Výnosy	6 350	3 000	1 500	700	500	200	150	300
Náklady	6 060	3 300	1 000	850	500	200	10	200
Výsledek hospodaření	290	-300	500	-150	0	0	140	100
ZD po aplikaci § 18a ZDP	740	0	500	0	0	0	140	100
Snížení ZD dle § 20/7 ZDP	300							
ZD po snížení dle §20/7 ZDP	440							
DzPPO – 19 %	83,6							

Vlastní zpracování

Tab. 3 Zdanění příjmů poplatníka se širokým základem daně (obecně prospěšná společnost, ústav) v tis. Kč

Zdroj	CELKEM	HČ 1	HČ 2	HČ 3	Dotace	Dary	Reklama	VČ
Výnosy	6 350	3 000	1 500	700	500	200	150	300
Náklady	6 060	3 300	1 000	850	500	200	10	200
Výsledek hospodaření	290	-300	500	-150	0	0	140	100
Základ daně	290	-300	500	-150	0	0	140	100
Snížení ZD dle §20/7 ZDP	290							
ZD po snížení dle § 20/7 ZDP	0							
DzPPO – 19 %	0							

Zdroj: Vlastní zpracování

Mechanismus výpočtu daňové povinnosti hraje významnou roli s ohledem na její výši, jak vyplývá z modelového příkladu. V případě poplatníka s úzkým základem daně je v rámci modelového příkladu výše daňové povinnosti 83 600 Kč. Při stejných podmínkách by byla daňová povinnost u poplatníka s širokým základem daně nulová. Zde je také nutno zdůraznit, že vedení účetnictví u poplatníků s úzkým základem daně není jednoduchou záležitostí. Je vyžadováno, aby byla vykázána odděleně hlavní a hospodářská činnost dané organizace, následně z hlediska daně z příjmů ZDP vyžaduje, aby bylo vedeno tak, aby z něj nejpozději ke dni účetní závěrky bylo zřejmé, které příjmy jsou předmětem daně, které předmětem daně nejsou, nebo předmětem daně jsou, ale jsou od daně osvobozeny. Na základě ZDP je také požadováno, aby v rámci posuzování hlavní činnosti byly příjmy posuzovány podle jednotlivých druhů činností. U obou modelových situací dále platí, že daňová úspora (uplatněný odpočet násobený platnou sazbou daně), která vznikla v souvislosti s odpočtem daně dle § 20/7 ZDP musí být využita. U poplatníka s úzkým základem daně v následujících třech letech v souvislosti s krytím nákladů souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně. U obecně prospěšných společností a ústavů pak musí být prostředky získané úsporou použity v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů prováděných nepodnikatelských činností.

Jak bylo ukázáno na modelovém příkladu, zdanění poplatníků s širokým základem daně je určitě výhodnější ve srovnání s poplatníky s úzkým základem daně. Základ daně je zde snížen o hodnotu ztrát, které byly vykázány v rámci jednotlivých činností v hlavní činnosti. Tyto ztráty poté v rámci základu daně kompenzují činnosti ziskové.

7 DISKUSE

V souvislosti s uvedeným tématem je vhodné také zaujmout stanovisko k problematice administrativně náročného procesu, který se týká vedení účetnictví a následného zdaňování neziskových organizací uplatňujících zdanění v rámci úzkého základu daně. Vedení účetnictví, tak aby bylo v souladu s požadavky zákona, jak už bylo zmíněno výše, spočívá v různých členěních příjmů a následném klíčování vzniklých výdajů. To v konečném důsledku znamená, že u každého jednotlivého výdaje by mělo být známo, do jaké činnosti spadá a z jakých zdrojů je hrazen. Přiřazování nákladů v praxi neziskových organizací je velmi problematické, protože v některých případech nelze tyto činnosti jednoduše přiřadit, nebo jsou doprovázeny

různými provozními náklady, které jsou vlastní pro více činností a musí být relevantně rozděleny. V některých případech stanovit vhodný způsob pro klíčování není snadné a velmi často se stává, že není přesný. Abychom mohli vyhovět všem zákonným požadavkům, je zvýšen požadavek na analytickou funkci účetnictví, tzn., vyžaduje se mít velmi podrobnou analytickou evidenci, případně vést účetnictví střediskově. Z toho jasně vyplývá, že se bude jednat pro neziskovou organizaci s úzkým základem daně o větší administrativní náklady ve srovnání s ostatními subjekty.

Lze tedy navrhnout mechanismus zdanění pro všechny neziskové organizace jednotný, a to shodně s poplatníky se širokým základem daně. Lze zde namítnout, že tento způsob zdanění je výrazně výhodnější, protože může být kompenzována ztráta, která vzniká v rámci hlavní činnosti a následně tedy základ daně bude vykazovat nižší hodnoty ve srovnání s úpravou zdanění v rámci úzkého základu daně. Přejít na způsob zdanění v rámci širokého základu daně by pro neziskové organizace určitě znamenalo výraznou úsporu v rámci administrativních nákladů. Nicméně je vhodné na tomto místě také brát zřetel na dopady na veřejný rozpočet s ohledem na daňový výnos. Zde je nutno zaměřit se na skutečnost, jaká je efektivita výběru daně z příjmů právnických osob u neziskových organizací. Stejskal (2014) ve své studii, která je zpracována za roky 2008 až 2012, uvádí, že pouze cca 60 % neziskových organizací podává daňové přiznání a pouze pěti procentům z nich vzniká daňová povinnost. Tabulka č. 4 uvádí vývoj daňového výnosu na dani z příjmů právnických osob, který byl odveden nestátními neziskovými organizacemi.

Tab. 4 Vývoj daňový výnosu DPPO odvedeného NNO v letech 2008 – 2012

Rok	NNO registrované k dani	NNO, které podaly DP	NNO, které platily daň	DPPO (v mil. Kč)	Průměrná výše DPPO ze všech NNO (v Kč)	Průměrná výše DPPO, NNO, které podaly DP (v Kč)	Průměrná výše DPPO, NNO, které platily DP (v Kč)
2008	48 998	29 605	1 504	199,9	4 031	6 752	132 890
2009	48 296	29 218	1 352	174,8	3 619	5 904	129 312
2010	49 532	29 628	1 499	185,5	3 745	6 261	123 786
2011	51 679	30 175	1 433	173,3	3 353	5 743	120 940
2012	53 760	31 420	1 427	185,6	3 452	5 907	130 083

Zdroj: Stejskal (2014), vlastní zpracování

Z uvedených údajů jasně vyplývá neefektivita výběru daní na straně státu, nicméně i na straně daňového poplatníka, která se projevuje vysokými administrativními náklady. S ohledem na samotný výběr daně se jedná o velmi malé částky. S ohledem na průměrné hodnoty jsou tyto částky téměř zanedbatelné. Alarmující je průměrná hodnota zaplacené daně na počet NNO registrovaných k dani, činí průměrně 3 500 Kč. Tato hodnota by byla ještě nižší, pokud bychom vzali v potaz celkový počet NNO, který např. za rok 2012 dle Prouzové (2014) činí cca 118 000 subjektů. Poté by daň na jeden takový subjekt dosahovala v roce 2012 pouze cca 1570 Kč. Nicméně zde je nutno počítat s tím, že některé z nich již nevykonávají žádnou činnost, pouze ještě nebyly zrušeny. Pokud naopak vyjdeme z počtu neziskových organizací, které platily daň, činí jejich počet v jednotlivých letech průměrně cca 1 400 organizací, tedy cca 5 % ze všech registrovaných neziskových organizací k dani a následně daňový výnos celkem činí průměrně ve sledovaných letech cca 185 mil. Kč. Lze tedy polemizovat o tom, zda je tato daň efektivní. Zde je totiž nutno počítat s administrativními náklady na straně poplatníků a s náklady na straně finanční správy. Zároveň by bylo vhodné zvážit, zda je vhodné zachovávat v rámci zdanění neziskových organizací režim s úzkým základem daně, který účetnictví a zdaňování této skupiny poplatníků činí komplikované, v některých případech dokonce těžko realizovatelné.

Pro uvedené hovoří fakt, že většina neziskových organizací, které platí daň, mají právní formu obecně prospěšné společnosti, která v současné době uplatňuje zdanění v rámci širokého základu daně, jak opět dokládá Stejskal (2014). Otázkou tedy je, zda by nebylo vhodnější zjednodušit evidenci příjmů a zároveň snížit administrativní náročnost těchto oblastí, převážně pro spolky. Zároveň by bylo vhodné omezit počet podaných daňových přiznání neziskovými subjekty (například stanovením limitu pro výši obrátu) kdy je v konečném důsledku vykázána nulová daňová povinnost, což by znamenalo úsporu s ohledem na výši administrativních nákladů finanční správy.

8 ZÁVĚR

Předložený příspěvek uvádí, jaké faktory mohou ovlivnit výběr vhodné právní formy neziskové organizace, a to jak před rokem 2014, tak i v současné době. Od roku 2014 se stal účinným NOZ, a taktéž zanikla celá řada zákonů platných do konce roku 2013. Uvedené vyvolalo mimo jiné nutnost transformovat stávající občanská sdružení na jinou právní formu. Velký význam při tomto rozhodování mají kromě právních aspektů také aspekty daňové a účetní. V souvislosti s transformací je zajisté jedním z faktorů, který ovlivňuje rozhodování o právní formě neziskové organizace, způsob zdanění daní z příjmů právnických osob. Od roku 2014 je postup zjištění základu daně u neziskových organizací závislý zejména na tom, zda organizace splní definici veřejně prospěšného poplatníka, a dále, zda pro ni platí ustanovení o širokém základu daně či nikoliv. Na základě zdanění příjmů neziskových organizací daní z příjmů právnických osob je zřejmé, že fakt, zda zdanění touto daní bude v režimu poplatníka s úzkým či širokým základem daně je významným faktorem pro výběr právní formy dané neziskové organizace. Na modelovém příkladu byla prezentována výhoda s ohledem na způsob zdanění, kdy jednoznačně vyplynula daňová výhoda pro poplatníky se širokým základem daně. Naopak daňovou výhodou na straně poplatníka s úzkým základem daně lze vysledovat v souvislosti s daní silniční, protože jsou u nich předmětem této daně pouze ta vozidla, která slouží k činnostem, které jsou předmětem daně z příjmů. Předpokládaná výše daňových povinností je zajisté významným faktorem pro rozhodování, ale není jediným. Další z faktorů, které hrají roli při rozhodování, může být oblast volby účetní soustavy pro zachycení účetní evidence. Pouze spolky, církevní organizace a honební společenstva mohou při splnění zákonných ustanovení vést jednoduché účetnictví. Jedná se o výjimku, jenž plyne ze zákona č. 563/1991

Sb., o účetnictví některým neziskovým subjektům, konkrétně v § 38a uvedeného zákona. Poplatník se širokým základem daně musí tedy vždy vést účetnictví podvojně. Dalším z aspektů s ohledem na účetní oblast, který může hrát také roli při výběru právní formy, je povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem. Zde platí, že jak obecně prospěšné společnosti tak ústavy jsou právní formy, které jsou vnímány jako transparentní, což souvisí s provedením auditu, a to ať už povinně či dobrovolně.

Z hlediska právního může hrát roli pro zvolení vhodné právní formy úprava vnitřních poměrů dané organizace. Lze konstatovat, že spolky mají zákonem vymezen pouze základní právní rámec, na rozdíl např. od obecně prospěšných společností a ústavů, kde jsou pravidla pro vnitřní poměry pevně stanovena. Zároveň v souvislosti s právní formou spolků lze spatřovat výhodu v možnosti vybírání členských poplatků, což je určitě důležitý zdroj financování. Zároveň se zde jedná o příjem, který je sice předmětem daně z příjmů, ale při splnění zákonem stanovených podmínek je od daně osvobozen.

Na základě výše uvedených faktorů, které mohou hrát roli při výběru vhodné právní formy dané neziskové organizace nelze tedy říci, která je obecně tou nejvýhodnější. Samo rozhodnutí není jednoduchou záležitostí. Zásadní je předmět činnosti neziskové organizace. Pokud bychom měli doporučit vhodnou formu pro neziskové organizace, které v rámci předmětu činnosti zajišťují činnost primárně ve vazbě na své členy, jeví se jako vhodná právní forma spolek. Naopak v případě neziskových organizací poskytující sociální služby lze doporučit právní formu, která se jeví jako více transparentní a také je daňově výhodnější, a sice ústav. V případě neziskových organizací, kde předmětem činnosti je poskytování edukačních a kulturních služeb nelze jednoznačně doporučit vhodnou formu, zde je na místě, na základě všech faktorů vhodně zhodnotit, která z právních forem neziskových organizací by byla nejvhodnější.

9 POUŽITÉ ZDROJE

- [1] AVPO (2014) Bude zákon o statusu veřejné prospěšnosti schválen na druhý pokus? [online]. 2014. [cit. 2015-03-19]. Dostupné na: www.avpo.cz/wp-content/uploads/.../Bulletin_AVPO_CR_7-8_2014.pdf
- [2] JURAJDOVÁ, H. ŠELEŠOVSKÝ, J. A KOL. *Účetnictví, daně, audit a financování územních samosprávných celků a organizací neziskového*

- sektoru*. 1. vyd. Brno: Masaryková univerzita v Brně, 2004. ISBN 80-210-3583-8.
- [3] PELC, V. Daňové podmínky působení neziskových subjektů. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7400-190-1.
- [4] PROUZOVÁ, Z., ALMANI TŮMOVÁ, K. *Rozbor financování nestátních neziskových organizací z veřejných rozpočtů v roce 2012*. [online]. Praha: Rada vlády pro nestátní neziskové organizace, 2014. [cit. 2015-02-04]. Dostupné na: <http://www.vlada.cz/cz/ppov/-rno/dokumenty/rozbor-financovani-destatnich-neziskovych-organizaci-115248/>
- [5] REKTOŘÍK, J. a kol. *Organizace neziskového sektoru: Základy ekonomiky, teorie a řízení*. Praha: Ekopress, 2010. ISBN 978-80-86929-54-5
- [6] RONOVSÁ, K., VITOUL, V., BÍLKOVÁ, J. a kol. *Nové spolkové právo v otázkách a odpovědích*. Praha: Leges, 2014. ISBN 978-80-7502-020-8.
- [7] STEJSKAL, J., KUVÍKOVÁ, H., MAŤÁKOVÁ, K. *Neziskové organizace – vybrané problémy ekonomiky*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2012. ISBN 978-80-7357-973-9.
- [8] STEJSKAL, J. *Jak nestátní neziskové organizace přispívají do státního rozpočtu?* Praha: Wolter Kluwer, Únes. 2014, 5, 11-12. ISSN 1214-181X.
- [9] ŠEDIVÝ, M. *Úspěšná nezisková organizace*. Praha: Grada Publishing, 2011. ISBN 978-80-247-4041-6.
- [10] TOMAŠČÁKOVÁ, M. *Průvodce novým občanským zákoníkem pro NNO*. [online]. Brno: ANNO JMK, 2013.
- [11] TOMAŠČÁKOVÁ, M. *Dopady nové legislativy na NNO v praxi*. [online]. Brno: ANNO JMK, 2014.
- [12] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- [13] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- [14] Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [15] Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů

AUTOR

Ing. Milena Otavová, Ph.D., Ústav účetnictví a daní, Provozně ekonomická fakulta, Mendelova univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00 Brno, Česká republika, e-mail: milena.otavova@mendelu.cz.

AUTHOR

Ing. Milena Otavová, Ph.D., Department of Accounting and Taxes, Faculty of Business and Management, Mendel University in Brno, Zemědělská 1, 613 00 Brno, Czech Republic, e-mail: milena.otavova@mendelu.cz.