



Závěrečná zpráva

**„Analýza aktuálních daňových zvýhodnění
pro nestátní neziskové organizace
a jejich využitelnosti jednotlivými typy NNO
a konkrétních dopadů do ekonomiky těchto NNO“**

Liberec, prosinec 2010

Obsah

Obsah.....	2
Úvodní slovo	3
Rešerše existujících daňových úlev, výjimek a specifických postupů určených pro NNO.....	4
Analýza obsahu jednotlivých úlev, výjimek a specifických postupů	7
Tvorba dotazníku a jeho obsah.....	28
Distribuce dotazníku a komunikace s respondenty.....	33
Proces realizace vyhodnocování dotazníků	33
Vlastní vyhodnocení dotazníků.....	34
Závěry z vyhodnocení navrácených dotazníků z pohledu míry využití jednotlivých úlev a zhodnocení jejich výhodnosti pro ekonomiku NNO.....	45
Návrh optimalizace daňových úlev	47

Přílohy:

Příloha číslo 1 - Dotazník

Úvodní slovo

Následující materiál je pravděpodobně ojedinělým počinem v oblasti nestátních neziskových organizací (NNO) v rámci České republiky. Jeho cílem je zmapovat, popsat a vyložit zákonná ustanovení týkající se zdaňování neziskových organizací a především NNO a na základě zkušeností z vlastní praxe, praxe spolupracujících odborníků, získaných a vyhodnocených dat od respondentů rozebrat aktuální daňová zvýhodnění pro nestátní neziskové organizace, pokusit se popsat jejich využitelnost a případné konkrétní dopady do ekonomiky NNO. Vše vychází z právního stavu platného k okamžiku sestavení této závěrečné zprávy tj. k prosinci 2010. V závěru by měl být popsán návrh, resp. úvaha nad budoucí možnou právní úpravou zdaňování NNO s ohledem na popsany stávající stav a získané výsledky od respondentů.

Děkuji za spolupráci všem svým klientům, profesním kolegům a dalším spolupracovníkům v oblasti neziskového sektoru, kteří byli ochotni strávit předvánoční čas oponenturou a posléze i vyplňováním připraveného dotazníku.

Ing. Jaromír Adamec

Rešerše existujících daňových úlev, výjimek a specifických postupů určených pro NNO

Předmětem rešerše bylo detailní studium právních předpisů za účelem nalezení zákonných ustanovení týkajících se specificky nestátních neziskových organizací a to v následujících zákonech:

1. Zákon 586/1992 Sb., o daních z příjmů
2. Zákon 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí
3. Zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
4. Zákon 16/1993 Sb., o dani silniční
5. Zákon 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí

Ad 1) Zákon 586/1992 Sb., o daních z příjmů

- § 18 odst. 3 zákona o daních z příjmů
- § 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů
- § 18 odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů
- § 18 odst. 4 písm. c) zákona o daních z příjmů
- § 18 odst. 5 zákona o daních z příjmů
- § 18 odst. 6 zákona o daních z příjmů
- § 18 odst. 7 zákona o daních z příjmů
- § 18 odst. 8 zákona o daních z příjmů
- § 18 odst. 15 zákona o daních z příjmů
- § 19 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů
- § 19 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů
- § 19 odst. 1 písm. ch) zákona o daních z příjmů
- § 19 odst. 1 písm. r) zákona o daních z příjmů
- § 19 odst. 1 písm. zb) zákona o daních z příjmů
- § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů
- § 23 odst. 3 písm. a) bod 9 zákona o daních z příjmů

- § 23 odst. 5 zákona o daních z příjmů
- § 24 odst. 3 zákona o daních z příjmů
- § 34 odst. 3 zákona o daních z příjmů
- § 38m odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů

Ad 2) Zákon 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

- § 20 odst. 4 písm. a) o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí
- § 20 odst. 4 písm. b) o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí
- § 20 odst. 4 písm. d) o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí
- § 20 odst. 4 in fine o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí
- § 20 odst. 14 o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

Ad 3) Zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

- § 57 odst. 1 písm. g) zákona o dani z přidané hodnoty
- § 61 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty
- § 61 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty
- § 61 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty
- § 61 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty
- § 61 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty
- § 61 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty

Ad 4) Zákon 16/1993 Sb., o dani silniční

- § 2 odst. 1 zákona o dani silniční

Ad 5) Zákon 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí

- § 4 odst. 1 písm. e) a odst. 3 in fine zákona o dani z nemovitostí

- § 4 odst. 1 písm. f) a odst. 3 in fine zákona o dani z nemovitostí
- § 4 odst. 1 písm. g) a odst. 3 in fine zákona o dani z nemovitostí
- § 9 odst. 1 písm. e) a odst. 5 in fine zákona o dani z nemovitostí
- § 9 odst. 1 písm. f) a odst. 5 in fine zákona o dani z nemovitostí
- § 9 odst. 1 písm. k) a odst. 5 in fine zákona o dani z nemovitostí

Analýza obsahu jednotlivých úlev, výjimek a specifických postupů

Ad 1) Zákon 586/1992 Sb., o daních z příjmů

- § 18 odst. 3 zákona o daních z příjmů

(3) U poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, jsou předmětem daně vždy příjmy z reklam, z členských příspěvků a příjmy z nájemného s výjimkou uvedenou v odstavci 4 písm. d).

Právní úprava daně z příjmů stanoví pro NNO (stejně jako pro další neziskové subjekty) speciální úpravu zdanění, přičemž výjimkou z této speciální úpravy je přístup ke zdanění příjmů z reklamy, členských příspěvků a nájemného. Tato výjimka, která stanoví, že bez ohledu na speciální úpravu zdanění NNO dani z příjmů podléhají vždy příjmy z reklam, členské příspěvky a příjmy z nájemného není v zákoně od jeho vzniku, ale byla do něj zakomponována jednou z prvních novel s účinností od 1.6.1993. Dle mého názoru tato skutečnost svědčí o tom, že záměr tvůrce zákona byl jiný, než je současné znění, ale pravděpodobně s ohledem na úpravu, která potenciálně umožňovala legální daňové úniky, přistoupil zákonodárce ke změně, která byla do zákona včleněna, a po prvním roce účinnosti zákona znovu upravena (neboť přijatá úprava nedostačovala pro zamezení oněch potenciálních a možná v té době i reálných legálních daňových úniků) do podoby v jaké existuje dosud.

Samozřejmě můžeme spekulovat o kvalitě původní úpravy, která zněla (tehdy jako odst. 4):

„(4) U poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, jsou předmětem daně pouze příjmy z podnikání, včetně příjmů z výnosů z cenných papírů.“

a po novele od 1.6.1993 takto:

„(3) U poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, jsou předmětem daně příjmy z činností, kterými dosahují zisku nebo kterými lze zisku dosáhnout, příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou (§ 36), příjmy z nájemného, dále příjmy z reklam a příjmy z členských příspěvků s výjimkou příspěvků osvobozených od daně [§ 19 písm. a)].“

Je však nutno poznamenat, že i v jiných právních úpravách zdaňování neziskového sektoru (např. zákon 595/2003 o dani z příjmů Zbierky zákonov Slovenskej republiky) jsou podobné typy příjmů u NNO explicitně zdaňovány.

Co se týče aplikace tohoto zákonného ustanovení, domnívám se, že nepůsobí příliš velké problémy otázka zdanění nájemného ani členských příspěvků. Složitějším problémem by bylo zamyšlení nad tím, co se rozumí reklamou, neboť zákon o daních z příjmů definici neobsahuje a budeme-li pátrat v českém právním řádu po nějaké definici, tak ji najdeme buď v tehdy platném zákoně 468/1991 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání (kdy se reklamou pro účely tohoto zákona rozumí: „*jakékoliv veřejné oznámení*

určené k podpoře podnikání nebo k dosažení jiného účinku, sledovaného zadavatelem reklamy, jemuž byl vysílací čas poskytnut za úplaty nebo za jinou protihodnotu“ a nebo v zákoně, který vznikl později než úprava v zákoně o daních z příjmů a to v zákoně 40/1995 Sb., o regulaci reklamy, který definuje, že „Reklamou se rozumí oznámení, předvedení či jiná prezentace šířené zejména komunikačními médii, mající za cíl podporu podnikatelské činnosti, zejména podporu spotřeby nebo prodeje zboží, výstavby, pronájmu nebo prodeje nemovitostí, prodeje nebo využití práv nebo závazků, podporu poskytování služeb, propagaci ochranné známky, pokud není dále stanoveno jinak. Jsem přesvědčen, že drtivá většina NNO tak považuje za příjmy z reklamy takové příjmy, které ani jednu z uvedených definic nespĺňují. Tato skutečnost však nemusí znamenat (a ve většině případů ani neznamená) nesprávně stanovenou výši základu daně (rozuměj „zbytečně vysokou“).

Vedlejším efektem u příjmů z nájemného (není-li činností hospodářskou, ale hlavní) může být možnost dosažení daňově uznatelné ztráty z nájemného, neboť znění § 18 odst. 3 de facto říká, že pokud je dosažena z vyjmenovaných aktivit ztráta, je ztrátou daňově uznatelnou. Což u nevyjmenovaných příjmů není možné dosáhnout s ohledem na existenci ustanovení § 18 odst. 4 písm. a).

- **§ 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů**

(4) U poplatníků uvedených v odstavci 3 nejsou předmětem daně příjmy

a) z činností vyplývajících z jejich poslání za podmínky, že náklady (výdaje) vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší; činnosti, které jsou posláním těchto poplatníků, jsou stanoveny zvláštními předpisy, statutem, stanovami, zřizovacími a zakladatelskými listinami,

To co bylo možno říci o vývoji způsobu zdanění příjmů z reklam, nájemného a členských příspěvků je možné říci i o pojetí toho, co předmětem daně z příjmů být nemá. Jde de facto o druhou stranu téže mince, tj. vymezení předmětu daně, tentokrát negativní. Současná právní úprava uvedeného odstavce je též výsledkem několika novel v prvních letech účinnosti zákona.

Otázka definice poslání jednotlivých typů NNO začíná být znát v několika posledních letech u občanských sdružení, tj. subjektů vznikajících podle zákona 83/1990 Sb., o sdružování občanů. Velká benevolence registračního místa – Ministerstva vnitra ČR vedla v minulosti k tomu, že za poslání resp. cíl činnosti bylo možné prohlásit takřka cokoliv. Občanská sdružení se tak stala rychlou a lacinou alternativou při potřebě založit právnickou osobu pro výkon jakékoliv aktivity, a to bohužel včetně ryze podnikatelské i přesto, že by právě díky cíli činnosti takováto občanská sdružení neměla vůbec vzniknout. Možná právě proto v současné době vyvíjí Ministerstvo vnitra aktivity, kterými existujícím občanským sdružením znepřijemňuje existenci při jejich snaze o oznámení změny stanov. A vzhledem ke skutečnosti, že cíl činnosti, tedy „činnost vyplývající z poslání“ ovlivňuje způsob zdanění, je toto téma ožehavé.

Osobně se domnívám, že situace, kdy to co spadá do hlavní činnosti občanského sdružení je takto vágně usměrňováno, je velmi nesystémová.

- **§ 18 odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů**

(4) U poplatníků uvedených v odstavci 3 nejsou předmětem daně příjmy

b) z dotací, příspěvků na provoz a jiných podpor ze státního rozpočtu, rozpočtu kraje a rozpočtu obce poskytnutých podle zvláštních právních předpisů, z prostředků poskytnutých státními fondy, z podpory poskytnuté regionální radou regionu soudržnosti podle zvláštního právního předpisu, z podpory od Vinařského fondu, z prostředků poskytnutých z rozpočtu Evropské unie nebo veřejných rozpočtů cizích států, a dále příjmy krajů a obcí plynoucí z výnosu daní nebo podílu na nich, výnosu poplatků a peněžních odvodů, které jsou podle zvláštních zákonů příjmem kraje a obce,

Na rozdíl od podnikatelských subjektů jsou mimo předmět daně u NNO postaveny prostředky z veřejných zdrojů. Jedná se o prostředky poskytnuté účelově a zúčtovatelné poskytovateli, tj. dojde-li u NNO k jejich nedočerpání, jsou vráceny zpět poskytovatelům. Nemůže tak dojít k vytvoření zisku či ztráty.

Ze strany pracovníků státní správy se čas od času vyskytují názory, že není důvodu, aby tyto veřejné prostředky měly z pohledu daně z příjmů odlišný režim od podobných veřejných prostředků poskytnutých podnikatelským subjektům, takže je možné, že budoucí právní úprava daní z příjmů tuto výjimku zruší. Dopad na základ daně by se tím neměl změnit.

Co se týče problémů s aplikací tohoto ustanovení zákona, domnívám se, že nejsou.

- **§ 18 odst. 4 písm. c) zákona o daních z příjmů**

(4) U poplatníků uvedených v odstavci 3 nejsou předmětem daně příjmy

c) z úroků z vkladů na běžném účtu,

Takřka každá NNO si zřizuje běžný bankovní účet pro správu svých finančních prostředků. Tudíž úroky z běžného účtu jsou jednoznačně nejčastějším typem příjmů NNO, nicméně jeho výše u převážné většiny NNO je zcela určitě zanedbatelná. Důvod pro vyjmutí úroků z běžného účtu z předmětu daně lze tudíž pravděpodobně spatřovat pouze a jedině ve skutečnosti, že díky tomu není státní správa zahrnována kvantem daňových příznání NNO, které mají příjmy pouze těchto úroků z běžných účtů a u kterých by faktická daňová povinnost nakonec díky úlevě v § 20 odst. 7 byla nulová. Tudíž na jednu stranu je tato výjimka zcela nesmyslná a rozhodně nelze hovořit o úlevě pro NNO z tohoto důvodu, na druhou stranu je nutné přiznat, že z pohledu správy daní toto ustanovení odfiltruje převážnou většinu NNO a umožní jim legálně nepodávat daňová příznání.

Problémy s aplikací ustanovení s nejvyšší pravděpodobností neexistují, za zmínku snad stojí pouze otázka daňové uznatelnosti poplatků za vedení běžného účtu neziskové organizace, kdy na jedné straně stojí názor státní správy, že náklady na vedení běžného účtu jsou náklady, které nezisková organizace vynakládá na dosažení úrokového příjmu ze zůstatku na běžném účtu a na straně druhé např. rozsudky Krajského soudu v Brně sp. zn. 31 Af 2 a 3/2010, ve kterých soud dospěl k opačnému závěru, tedy že poplatky za vedení

běžného účtu nejsou náklady na dosažení úrokových příjmů, ale jsou náklady na zajištění bezhotovostního styku neziskové organizace.

V rámci vyhotoveného dotazníku bude respondentům položena otázka s cílem kvantifikovat roční výši inkasovaných úroků z běžného účtu, aby se potvrdila hypotéza, že se jedná o zanedbatelné částky u malých, ale i u velkých NNO.

- **§ 18 odst. 5 zákona o daních z příjmů**

(5) U poplatníků, kteří jsou veřejnou vysokou školou nebo veřejnou výzkumnou institucí, jsou předmětem daně všechny příjmy s výjimkou příjmů:

a) z investičních transferů,

b) z úroků z vkladů na běžném účtu.

Výše uvedený odstavec byl do zákona vložen zákonem 111/1998 Sb., o vysokých školách a přestože se netýká NNO, dovolují si na něm ukázat nesmyslnou diferenciaci zdaňování příjmů neziskových poplatníků jako celku.

Důvodová zpráva k tomuto odstavci

(viz: http://www.psp.cz/eknih/1996ps/tisky/t032900e.htm#_d) zní cituji: „...Současně se navrhuje zúžit okruh příjmů veřejné vysoké školy, které nejsou předmětem daně z příjmů. Předmětem daně se pro veřejnou vysokou školu nově stanou příjmy z její hlavní činnosti a neinvestiční dotace. Tato změna by se v současné ekonomické situaci, kdy státní dotace nepokrývají veškeré náklady hlavní činnosti vysokých škol, měla v jejich hospodaření příznivě projevit zvýšením daňově uznatelných výdajů. Dojde též k významnému omezení administrativní náročnosti při výpočtu daní, neboť vysoké školy již nebudou povinny pro daňové účely vykazovat náklady a výnosy podle svých jednotlivých činností, jichž jsou řádově tisíce. Předmětem daně z příjmů veřejných vysokých škol se pro časový nesoulad výdajů a příslušných odpisů do nákladů nestanou investiční dotace (podle nové rozpočtové skladby nyní nazývané investičními transfery). Vyjmutí úroků z vkladů na běžném účtu z předmětu daně z příjmů odpovídá situaci platné pro celý neziskový sektor.“

Lze tedy konstatovat, že předkladatel zákona, tedy vláda, připouští již v roce 1997, že způsob zjištění daňového základu neziskových organizací jako celku je administrativně velmi náročný. Mimo jiné i proto nabízí, resp. navrhuje určitému segmentu těchto organizací možnost administrativní zátěž snížit a to tak, že rozšiřuje předmět daně veřejných vysokých škol na úroveň způsobu zdaňování podnikatelských subjektů. Tento nesystémový přístup byl v dalších letech navržen a realizován u dalších typů subjektů, např. veřejných výzkumných institucí (viz novelizované znění téhož odstavce) nebo poplatníků zřízených zvláštním právním předpisem k poskytování veřejné služby v televizním nebo rozhlasovém vysílání (viz odst. 14 téhož paragrafu) a v neposlední řadě i u poplatníků uvedených v odstavci 3, kteří provozují zdravotnické zařízení podle zvláštního právního předpisu (viz odst. 15 téhož paragrafu).

Důvodové zprávy obsahují podobné argumentace – např. k odst. 14: ...“Navrhuje se upravit daňový režim neziskovým poplatníkům zřízeným zvláštním zákonem k poskytování veřejné služby v televizním a rozhlasovém vysílání, aby nekomplikoval rozlišení a oddělené vedení činností spojených s provozováním veřejné služby a ostatních

podnikatelských činností těchto poplatníků. Komerční a "nekomerční" vysílání u těchto poplatníků se liší pouze obsahem a zaměřením vysílaných programů, neodlišují se však již příjmy a výdaje obdobně jako je tomu u podnikatelských subjektů v této oblasti, nelze jednoznačně rozlišit souvislost výdajů s vysíláním komerčním nebo veřejnou službou.“

- **§ 18 odst. 6 zákona o daních z příjmů**

(6) U poplatníků uvedených v odstavci 3 se splnění podmínky uvedené v odstavci 4 písm. a) posuzuje za celé zdaňovací období podle jednotlivých druhů činností. Pokud jednotlivá činnost v rámci téhož druhu činnosti je prováděna jak za ceny, kdy dosažené příjmy jsou nižší nebo rovny než související náklady (výdaje) vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, tak za ceny, kdy dosažené příjmy jsou vyšší než související náklady (výdaje) vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, jsou předmětem daně pouze příjmy z těch jednotlivých činností, které jsou vykonávány za ceny, kdy příjmy převyšují související výdaje.

Velmi důležité ustanovení zákona, které stanovuje způsob posuzování výsledku hospodaření hlavní činnosti NNO tak, že určuje povinnost sledovat výsledek hospodaření hlavní činnosti nikoliv jako celku, ale podle jednotlivých druhů činností. Hlavní činnost (resp. činnosti) je tedy třeba atomizovat na „jednotlivé druhy činností“, přičemž zákon nestanoví, a to ani příkladmo, co se „jednotlivým druhem činností“ myslí.

Pokud v rámci takto atomizované části hlavní činnosti jsou dosažené příjmy realizovány za ceny dumpingové (tj. takové, které jsou nižší či rovné souvisejícím výdajům) a zároveň za ceny, které jsou kalkulovány tak, že dosažené příjmy jsou vyšší než související výdaje, určuje zákon povinnost posuzovat tuto jednotlivou činnost ještě detailněji právě s ohledem na uvedenou podmínku.

Toto ustanovení zákona se bohužel při aplikaci stává nejsložitějším pro pochopení těch, kteří daňové přiznání pro tyto subjekty zpracovávají. V návaznosti na toto ustanovení je v zákoně ještě upraven způsob přiřazování nákladů jednotlivým druhům činností i jednotlivým činnostem v rámci téhož druhu činnosti (viz § 23 odst. 5) a z vlastní zkušenosti mohu potvrdit, že ještě složitější je obě tato ustanovení vyložit laikovi.

Lze konstatovat, že především chybějící srozumitelnost obsahu pojmu „jednotlivý druh činnosti“ vystavuje NNO potenciálně riziku střetu se správcem daně při případné daňové kontrole, kdy může správce daně napadnout způsob aplikace tohoto ustanovení zákona s argumentací účelovosti (může dojít k tomu, že dělením na méně „jednotlivých druhů činností“ mohou být některé ztrátové „jednotlivé druhy činností“ zahrnuty do větších celků a ztráty tak de facto realizovány jako daňově relevantní).

NNO tak při aplikaci tohoto ustanovení buď posuzují hlavní činnost jako celek s tím, že argumentují sourodostí jimi prováděných aktivit a jako podporu pro svůj postup využívají zakladatelské dokumenty obsahující údaje o poslání, cílech, ..., případně vyčleňují výdaje na správu organizace (o.p.s. či nadace a nadační fondy) ale zbytek opět posuzují jako celek nebo naopak vycházejí NNO z ekonomického řízení organizace a člení svoje aktivity pro daňové účely stejně jako pro vnitropodnikové řízení (středisko, výkon, zakázka).

V rámci oslovení respondentů bude zjišťován přístup NNO k aplikaci tohoto ustanovení zákona, přičemž předpokládám, že u menších organizací (především občanských sdružení) bude hlavní činnost posuzována jako celek, u větších organizací a u o.p.s. a nadací a nadačních fondů tomu bude naopak.

- **§ 18 odst. 7 zákona o daních z příjmů**

(7) Poplatníci uvedení v odstavci 3 jsou povinni vést účetnictví tak, aby nejpozději ke dni účetní závěrky byly vedeny odděleně příjmy, které jsou předmětem daně, od příjmů, které předmětem daně nejsou nebo předmětem daně jsou, ale jsou od daně osvobozeny. Obdobně to platí i pro vykazování nákladů (výdajů). Pokud tato povinnost nebude splněna nebo nemůže být splněna organizačními složkami státu, obcemi u jednorázových příjmů, které v souladu se zvláštními předpisy jsou součástí rozpočtových příjmů, učiní se tak mimoúčetně v daňovém přiznání.

Zjištění základu daně u NNO podle předchozích ustanovení vyžaduje složitou účetní evidenci, která se stává podkladem pro výpočet daně. Zákon navíc logicky vyžaduje od této účetní evidence oddělené evidování příjmů a výdajů podle jejich vztahu k dani z příjmů (tj. na ty, které nejsou předmětem daně, na ty které jsou předmětem daně ale jsou od daně osvobozeny a pochopitelně na ty zbývající.

Aplikace tohoto ustanovení zákona je ne vždy realizována do detailů, protože by striktní aplikaci by na konci účetního období znamenala přeúčtování již zaúčtovaných dokladů u výdajů, které slouží pouze z části ke zdaňovaným příjmům. Mnoho NNO proto tyto údaje (především u těchto režijních nákladů přiřazovaných procentně podle nějaké rozvrhové základny) uvádí až v podkladech pro výpočet přiznání k dani z příjmů, což je správci daně akceptováno.

- **§ 18 odst. 8 zákona o daních z příjmů**

(8) Za poplatníky podle odstavce 3 se považují zejména 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, veřejné výzkumné instituce, školské právnické osoby podle zvláštního právního předpisu, obce, organizační složky státu, kraje, příspěvkové organizace, státní fondy a subjekty, o nichž tak stanoví zvláštní zákon. Za tyto poplatníky se nepovažují obchodní společnosti a družstva, i když nebyly založeny za účelem podnikání. Tímto nejsou dotčena ustanovení zvláštních právních předpisů.

Výčet právních forem organizací, které je možno resp. nutno považovat za neziskové poplatníky je vcelku srozumitelný. Pamatuje i na subjekty založené podle obchodního zákoníku za jiným účelem než podnikáním (viz § 56 odst. 1 obchodního zákoníku) a to tak, že tyto subjekty nejsou pro účely zákona o daních z příjmů považovány za neziskové organizace.

- **§ 18 odst. 15 zákona o daních z příjmů**

(15) U poplatníků uvedených v odstavci 3, kteří provozují zdravotnické zařízení podle

zvláštního právního předpisu, jsou předmětem daně všechny příjmy s výjimkou příjmů

a) z investičních transferů a dotací na pořízení a technické zhodnocení majetku,

b) z úroků z vkladů na běžném účtu.

Již v komentáři k odstavci 5 bylo zmíněno, že existují výjimky z obecného pravidla zdaňování neziskových organizací. Touto výjimkou, která se vztahuje na všechny neziskové organizace (tedy i NNO), je i výjimka pro ty NNO, které provozují nestátní zdravotnické zařízení, např. ordinaci praktického lékaře pro dospělé. Do zákona byl tento odstavec zahrnut s účinností od 1.1.2005 a ač nebyl v původním vládním návrhu novely zákona, pravděpodobně se jedná o návrh ministerstva financí zakomponovaný do návrhu novely rozpočtovým výborem Poslanecké sněmovny. Že jeho dopad může být nechtěný usuzují z vlastní praxe, kdy původní snaha změnit způsob zdanění příspěvkovým organizacím (nemocnicím) se projevila tak, že dopadá např. i na různá občanská sdružení, která pro plnění svého cíle a poslání provozují regulérně právě zmíněné ordinace praktických lékařů či jiná zdravotnická zařízení. A díky tomu mají oproti ostatním občanským sdružením jiný způsob zdanění. A to např. i přesto, že provoz nestátního zdravotnického zařízení může být zcela okrajovou aktivitou co se týče objemu financí. Pravděpodobně se však nebude jednat o pravidlo, takže předpokládám, že mezi respondenty dotazníku nebude významný počet těchto subjektů.

Lze pouze opakovat, že nesystémové výjimky podřívají autoritu zákona, navíc ve výše uvedeném případě se jedná o výjimku zcela určitě nechtěnou.

- **§ 19 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů**

(1) Od daně jsou osvobozeny

a) členské příspěvky podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin, přijaté zájmovými sdruženími právnických osob, profesními komorami s nepovinným členstvím, občanskými sdruženími včetně odborových organizací, politickými stranami a politickými hnutími,

Přijaté členské příspěvky jsou předmětem daně z příjmů, nicméně mimo členských příspěvků u profesních komor s povinným členstvím jsou od daně osvobozeny.

Praktická aplikace tohoto ustanovení nezpůsobuje snad žádné větší problémy, snad pouze občas se vyskytují otázky spojené se způsobem posouzení tzv. dobrovolných členských příspěvků, které se vyskytují čas od času u občanských sdružení. Ve skutečnosti se však u těchto případů jedná o nesprávné právní posouzení přijatých finančních prostředků neboť se buďto jedná opravdu o členské příspěvky a jejich „dobrovolnost“ vychází z nesprávné interpretace dokumentů, které členské příspěvky určují (stanovy, finanční řády, příspěvkový řád,...) nebo se jedná o přijaté dary. Občas se vyskytují snahy pod dobrovolné členské příspěvky schovat i úplatu za poskytnuté služby či zboží, ale zde se jedná již o obcházení zákona o daních z příjmů.

Pro účely posouzení významu této fiskální úlevy (osvobození od daně) bude vhodné od respondentů získat údaje o absolutní výši členských příspěvků.

- **§ 19 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů**

(1) Od daně jsou osvobozeny

b) výnosy kostelních sbírek, příjmy za církevní úkony a příspěvky členů u registrovaných církví a náboženských společností,

Toto osvobození, stejně jako předchozí, nepůsobí žádné výkladové problémy a je standardní součástí příslušných NNO.

- **§ 19 odst. 1 písm. ch) zákona o daních z příjmů**

(1) Od daně jsou osvobozeny

ch) příjmy poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, které jim plynou jako odvod části výtěžku loterií a jiných podobných her povolených podle zvláštního právního předpisu,

Část výtěžku loterií a jiných podobných her povolených podle zákona 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, lze použít na veřejně prospěšné účely definované v povolení této loterie či jiné podobné hry. Takto poskytnuté části výtěžků jsou pro příjemce od daně osvobozeny.

Pomineme-li skutečnosti, ale i spekulace o účelovém zakládání nadací a dalších neziskových subjektů pouze za účelem splnění odvodové povinnosti výtěžků z loterií, lze konstatovat, že s aplikací tohoto ustanovení nejsou u NNO problémy.

Díky tomu, že provozovatelé loterií a jiných podobných her mohou svobodně oslovovat jakékoliv neziskové organizace a jsou vázáni pouze splněním veřejně prospěšného účelu a použité částky, tak předpokládám, že mezi respondenty bude velmi malé procento příjemců těchto částek. Na druhou stranu přijaté částky se zcela určitě budou pohybovat ve stotisících a výše, a to proto, že logickou snahou poskytovatelů těchto financí bude realizovat odvod minimálnímu množství NNO tak, aby povinnosti vůči povolujícímu orgánu nebylo složité a nákladné doložit.

- **§ 19 odst. 1 písm. r) zákona o daních z příjmů**

(1) Od daně jsou osvobozeny

r) příjmy plynoucí z pronájmu nemovitostí, které jsou součástí nadačního jmění a jsou zapsány v nadačním rejstříku, příjmy plynoucí z pronájmu uměleckých děl, která jsou součástí nadačního jmění a jsou zapsána v nadačním rejstříku, úrokové příjmy a jiné výnosy plynoucí z cenných papírů, které jsou součástí nadačního jmění a jsou zapsány v nadačním rejstříku, a příjmy z jejich prodeje, příjmy plynoucí z úroků z peněžních prostředků, které jsou součástí nadačního jmění, za podmínky, že jsou uloženy na zvláštním účtu u banky nebo pobočky zahraniční banky působící na území České republiky a číslo tohoto účtu je zapsáno v nadačním rejstříku, a veškeré výnosy z cenných papírů,

kteře jsou součástí nadačního jmění a kteře jsou smlouvou o správě cenných papírů podle zvláštního zákona spravovány k tomu oprávněnou osobou, a za podmínky, že údaje o této smlouvě jsou zapsány v nadačním rejstříku, příjmy plynoucí z autorských a patentových práv, kteře jsou součástí nadačního jmění a jsou zapsána v nadačním rejstříku; osvobození se nevztahuje na příjmy, kteře byly nadací použity v rozporu se zvláštním zákonem,

V souvislosti s přijetím zákona 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, resp. v souvislosti s jeho novelou v roce 2002 bylo do zákona o daních z příjmů zakomponováno osvobození příjmů, kteře plynou nadacím ze zaregistrovaného nadačního jmění, kteře je buď ve formě peněžních prostředků na bankovních účtech, v nemovitostech, v uměleckých dílech či v cenných papírech, případně jsou spravovány smlouvou o správě cenných papírů.

Tato fiskální úleva je určena výhradně nadacím a týká se výhradně majetku, kteřý je součástí nadačního jmění a navíc až poté co je tento majetek příslušným způsobem zaevidován v nadačním rejstříku.

Aplikace tohoto osvobození přináší různé problémy, kteře většinou vznikají nízkou úrovní znalostí daňového zákona u nadací. Jde zejména o to, že bankovní účet, na kterém je uloženo nadační jmění neslouží pouze tomuto účelu, dále se např. nadace mylně domnívají, že osvobozeny jsou i další příjmy z nadačního jmění např. prodej nemovitosti, pojistné plnění za pojistnou událost související s nemovitostí v nadačním jmění a v neposlední řadě osvobození aplikují dříve, než je proveden zápis v nadačním rejstříku.

Z pohledu širě osvobození je zcela správné, že nejsou osvobozeny příjmy z movitých věcí zapsaných v nadačním jmění, nicméně postrádám osvobození pro autorská práva, kteře by bylo vhodné.

- **§ 19 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů**

(1) Od daně jsou osvobozeny

z) *příjmy plynoucí v souvislosti s výkonem dobrovolnické služby poskytované podle zvláštního právního předpisu, 4h)*

Účelem tohoto ustanovení zákona je osvobození příjmů plynoucích v souvislosti s výkonem dobrovolnické služby u vysílající i přijímající organizace od daní z příjmů. Okruh dobrovolnických organizací není příliš rozsáhlý, osvobození jako takové je nesystémové a pravděpodobně i nadbytečné.

Nadbytečnost spatřuji v tom, že přijaté finanční prostředky jsou buď dotací (a ta není předmětem daně z příjmů viz § 18 odst. 4 písm. b)) nebo jsou zcela určitě použity na dobrovolnickou činnost a tudíž výdaje jsou ve stejné výši jako příjmy a tudíž není co podrobit dani z příjmů.

- **§ 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů**

(7) Poplatníci vymezení v § 18 odst. 3, kteři nejsou založeni nebo zřizeni za účelem podnikání, mohou základ daně zjištěný podle odstavce 1 snížený podle § 34 dále snížit až

o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč, použijí-li prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, a to nejpozději ve 3 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích; přitom u poplatníků zřízených k poskytování veřejné služby v televizním nebo rozhlasovém vysílání pouze tehdy, použijí-li takto získané prostředky v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) spojených s poskytováním veřejné služby a u společenství vlastníků jednotek pouze tehdy, použijí-li takto získané prostředky v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) spojených se správou domu, u poplatníků provozujících zdravotnické zařízení pouze tehdy, použijí-li takto získané prostředky v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) spojených s poskytováním zdravotní péče. V případě, že 30% snížení činí méně než 300 000 Kč, lze odečíst částku ve výši 300 000 Kč, maximálně však do výše základu daně. Veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce mohou základ daně zjištěný podle odstavce 1 snížený podle § 34 dále snížit až o 30 %, maximálně však o 3 000 000 Kč, použijí-li prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) na vzdělávání, vědecké, výzkumné, vývojové nebo umělecké činnosti a v případě, že 30% snížení činí méně než 1 000 000 Kč, mohou odečíst částku ve výši 1 000 000 Kč, maximálně však do výše základu daně.

Základním pilířem pro výpočet daně z příjmů neziskových organizací, tedy i NNO je fiskální úleva umožňující snížit daňový základ o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč. Navíc, činí-li snížení základu daně méně než 300 000 Kč, lze odečíst částku 300 000 Kč, resp. do částku výše vykázaného základu daně. Různé modifikace tohoto „základního pravidla“ jsou pak umožněny neziskovým organizacím provozujícím zdravotnická zařízení, veřejným vysokým školám, veřejným výzkumným institucím, provozovatelům veřejné služby v televizním nebo rozhlasovém vysílání či společenství vlastníků jednotek.

Na jedné straně tato fiskální úleva de facto umožňuje NNO nedanit zisk až do výše 300 000 Kč a dále až do výše základu daně cca 3,3 mil. Kč využít snížení daňového základu o 30 %, na druhou stranu snižuje administrativu daňové správy, protože NNO si mohou na svoji činnost získávat zdroje nejen dary, ale i vlastní činností a NNO se základem daně do 300 000 Kč (před jeho snížením dle tohoto ustanovení) jsou sice povinny podat daňové přiznání včetně účetní závěrky, tj. stát o nich má přehled, neplatí ale žádnou daň a tak odpadá část činností, které daňová správa musí s daňovými poplatníky realizovat.

Snížení základu daně je vázáno na podmínku využití takto získaných prostředků ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, a to nejpozději ve 3 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích, přičemž nedodržení podmínky je sankcionováno dodaněním původně využití úlevy (viz komentář k dalšímu ustanovení zákona).

Praktická aplikace této fiskální úlevy pravděpodobně nečiní neziskovým organizacím žádné problémy, neboť informace „že se do 300 tis. Kč neplatí daně“ ví takřka každý pracovník v neziskovém sektoru.

Jinou otázkou je aplikace té části ustanovení tohoto paragrafu, které se týká způsob vykázaní využití získané úspory ve stanovené lhůtě. Velmi často se setkáváme s představou, že způsob vykázaní je předmětem účetnictví a tudíž je třeba o této úlevě nějakým způsobem účtovat. Tuto skutečnost bohužel podporuje obsah přílohy k účetní závěrce, který údaje o úspoře vyžaduje (na druhou stranu nutno poznamenat, že je to

jediné „veřejné místo“ kde je tato skutečnost uvedena). Pokud se NNO smíří s tím, že účtování není na místě, potom jsou bezradné, jak tedy vykázat ono využití získané úspory. Přitom je dle mého názoru dostačující, pokud v podkladech pro výpočet daně z příjmů je k dispozici činnost, která není předmětem daně z příjmů (tj. např. ztrátová hlavní činnost, resp. alespoň jeden jednotlivý druh hlavní činnosti), kdy částka o kterou výdaje převyšují příjmy je stejná či vyšší než získaná úspora.

Pravda, i určení toho co vlastně je tou úsporou působí při aplikaci zákona problémy. Nicméně při logickém výkladu zákona je nutné dojít k závěru, že se jedná o údaj vypočtený tak, že se částka o kterou je podle tohoto ustanovení zákona snížen základ daně, vynásobí aktuální daňovou sazbou.

Občas se vyskytují i problémy s určením kdy poprvé je možno tuto fiskální úlevu použít. Zda již ve zdaňovacím období, za které se takto počítá a vykazuje, či zda až v následujících 3 obdobích. Právní úprava totiž není zcela srozumitelná a proto se mezi NNO vyskytují i případy, kdy vykázání a využití daňové úspory je provedeno v jednom a téže zdaňovacím období. Dle převažujícího názoru tento postup není správný.

Zajímavé bude zjistit procento NNO, které nepřekročí základ daně 300000 Kč, tj. ty, které i přes svůj daňový základ nakonec nezaplatí daň z příjmů díky této úlevě. Osobně odhaduji, že se jedná o polovinu organizací, větší část z nich bude mít právní formu občanských sdružení (velikostně zejména ta s menším obratem), nadačních fondů a účelových zařízení církve. Naopak nadace a obecně prospěšné společnosti budou patřit k těm, které základ daně budou mít vyšší než 300 000 Kč.

- **§ 23 odst. 3 písm. a) bod 9 zákona o daních z příjmů**

(3) Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2

a) se zvyšuje o

9. prostředky nebo jejich část, o které byl snížen základ daně podle § 20 odst. 7, a to v takové výši, v jaké takto získané prostředky nebyly použity v souladu s podmínkou pro snížení základu daně, a to v tom zdaňovacím období, kdy poplatník končí činnost nebo končí stanovená lhůta pro použití prostředků,

Toto ustanovení zákona navazuje na ustanovení § 20 odst. 7 zákona a řeší porušení podmínky použití prostředků získaných uvedenou fiskální úlevou ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně ve 3 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích a konstruuje proto povinnost zvýšit výsledek hospodaření, potažmo tedy základ daně z příjmů o nepoužité nebo nesprávně použité prostředky či jejich část.

Pro objasnění toho co se ve skutečnosti má provést, je nutné si uvědomit, že úsporou byla možnost neodvést státu daň z určité části daňového základu. Není-li tato úspora využita v souladu se zněním § 20 odst. 7 zákona, resp. není-li využita celá, je nutné o částku, o kterou byl základ daně snižován, základ daně v posledním období pro využití úlevy zvýšit. Nikoliv tedy pouze o vlastní úlevu ale o částku z které byla vypočtena. Totéž platí i při částečném využití úlevy.

Konstrukce tohoto ustanovení má i další nedokonalost, neboť zákon nezakazuje, aby tato přípojitelná položka k základu daně se stala opět podkladem pro použití ustanovení § 20

odst. 7 aktuálním daňovým přiznání. Zde je možno považovat právní úpravu za nedokonalou, neboť nevyužití úlevy lze takto „úspěšně sunout“ před sebou a fakticky šetřit daň ve výši odpovídající snižované daňové sazbě daně z příjmů právnických osob.

Použití tohoto ustanovení zákona, tj. četnost nevyužití fiskální výhody odhaduji na velmi malé procento NNO. Nicméně tato „sankce“ je v zákoně nutná, neboť není-li sankce, stává se ustanovení zákona bezzubým a nevyhnutelným.

V dotazníku budou respondenti odpovídat na otázku, zda museli „dodanit nevyčerpanou úlevu“ a odhaduji že se bude jednat o max. 2-3 % respondentů. Tím bude mimo jiné i potvrzeno, že NNO provozují aktivity, které jsou ztrátové a je nutné je dofinancovat.

- **§ 24 odst. 3 zákona o daních z příjmů**

(3) U poplatníků, u nichž zdanění podléhají pouze příjmy z podnikatelské nebo jinak vymezené činnosti, se jako výdaje (náklady) uznávají pouze výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které jsou předmětem daně.

Skutečnost, že neziskové organizace mají ve vztahu k zákonu příjmy, které mají různý daňový režim (tj. buď nejsou předmětem daně z příjmů, či jsou předmětem daně z příjmů, ale jsou osvobozeny a v neposlední řadě i ty co jsou předmětem daně z příjmů a osvobozeny nejsou) v sobě evokuje nutnost vymezit způsob vykazování výdajů, tak aby nedošlo k tomu, že proti zdaňovaným příjmům budou postaveny výdaje, které se týkají nezdaňovaných příjmů a tím dojde k neregulárnímu snižování základu daně.

Konstrukce zákonného ustanovení je zcela obecná a na první pohled jednoduchá. Netýká se pouze neziskových organizací, ale každého daňového poplatníka, který pobírá příjmy mající ve vztahu k zákonu různý daňový režim.

Praktická aplikace je však výrazně složitější. Problém vychází z reality, že existují náklady, které není možno přiřadit přímo, ale je třeba je klíčovat podle nějaké rozvrhové základny. Jsou-li rozvrhovou základnou odpracované hodiny zaměstnance pro různé aktivity jejichž objem lze vyčíslit odděleně není situace beznadějná. Podobně u telefonních hovorů ze samostatných telefonních čísel, využívají-li je zaměstnanci, vykonávající činnost, která spadá do jednoho daňového režimu. Nicméně takto jednoduché to opravdu vždy není. Existence čistě režijních zaměstnanců a čistě režijních nákladů staví NNO do situace, kdy rozvrhové základny musí nejen kvalifikovaně určit, ale i obhájit před správcem daně zvolený postup, který nemusí být jediným.

Toto zákonné ustanovení je však pouhým předstupněm dělení výdajů pro neziskové organizace, které v sobě obsahuje ustanovení § 23 odst. 5 zákona.

- **§ 23 odst. 5 zákona o daních z příjmů**

(5) Náklady (výdaje) související s druhem činnosti nebo jednotlivou činností v rámci téhož druhu činnosti, z níž dosažené příjmy nejsou předmětem daně nebo jsou předmětem daně, ale jsou od daně osvobozeny, nelze přičítat k nákladům (výdajům) souvisejícím s druhem činnosti nebo jednotlivou činností v rámci téhož druhu činnosti, z níž dosažené příjmy jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny.

Atomizace aktivit hlavní činnosti podle ustanovení § 18 odst. 6 s sebou nese i logickou nutnost zamezit vykazování nákladů do nesouvisejícího druhu činnosti nebo jednotlivé činnosti v rámci téhož druhu činnosti. Zákonné ustanovení je de facto pouze rozšířením obecného ustanovení v § 24 odst. 3 zákona, které se týká všech daňových poplatníků.

Přijmeme-li za oprávněnou existenci ustanovení § 18 odst. 6 zákona, pak proti tomuto ustanovení nelze z pohledu logiky zákona nic vytýkat. Co se týče administrativní náročnosti účetnictví a jeho návaznosti na konstrukci základu daně z příjmů, je možno si pouze postesknout, že není divu, kdo všechno z neziskového sektoru si dokázal prosadit pomocí lobbingu výjimku ze způsobu zdaňování neziskových organizací jako celku (viz § 18 odst. 5, 14, 15).

Popis problému při aplikaci tohoto zákonného ustanovení byl nastíněn v komentáři k § 24 odst. 3 zákona.

- **§ 34 odst. 3 zákona o daních z příjmů**

(3) Ustanovení odstavců 1 a 2 se nevztahují na obecně prospěšné společnosti, s výjimkou obecně prospěšných společností, které jsou vysokou školou nebo provozují zdravotnické zařízení.

Nemožnost uplatnit vzniklou daňovou ztrátu jako odčitatelnou položku od základu daně, je omezujícím prvkem pro obecně prospěšné společnosti mimo těch, které jsou vysokou školou nebo provozují zdravotnické zařízení.

Je zřejmé, že daňová ztráta může obecně prospěšné společnosti vzniknout pouze z doplňkové činnosti. Z činnosti hlavní totiž nemůže daňová ztráta vzniknout díky dikci ustanovení § 18 odst. 4 písm. a) zákona.

Otázka existence tohoto ustanovení mi však zůstala skryta, neboť ani při studiu důvodové zprávy k zákonu 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech ani z dalších veřejně dostupných materiálů souvisejících se zákonem není možné zjistit, z jakého důvodu nelze daňovou ztrátu obecně prospěšné společnosti uplatnit. Lze se tak pouze domnívat, že to souvisí s povinností danou § 17 odst.1 zákona o obecně prospěšných společnostech a totiž že jiné doplňkovou činností může obecně prospěšná společnost provozovat za podmínky, že doplňkovou činností bude dosaženo účinnějšího využití prostředků obecně prospěšné společnosti a zároveň tím nebude ohrožena kvalita, rozsah a dostupnost obecně prospěšných služeb, tudíž v případě porušení tohoto ustanovení a vytvoření ztráty je obecně prospěšná společnost sankcionována tím, že nemůže tuto daňovou ztrátu uplatnit.

Domnívám se, že toto ustanovení je pro obecně prospěšnou společnost diskriminační vůči ostatním neziskovým organizacím a že neexistuje důvod pro jeho existenci. Z vlastní praxe je mi znám případ obecně prospěšné společnosti, která v roce zahájení provozování doplňkové činnosti vykázala daňovou ztrátu, neboť výdaje vynaložené na zahájení této doplňkové činnosti významně překročily získané příjmy.

Respondentům dotazníku (tedy pouze obecně prospěšným společnostem) bude položena otázka, zda v doplňkové činnosti vykázaly daňovou ztrátu, kterou díky tomuto ustanovení zákona nemohly uplatnit. Odhaduji, že to však bude zanedbatelné procento respondentů.

- **§ 38m odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů**

(7) Povinnost podat daňové přiznání podle zvláštního právního předpisu nemá a) poplatník uvedený v § 18 odst. 3, pokud nemá příjmy, které jsou předmětem daně, nebo má pouze příjmy od daně osvobozené (§ 19) a příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně (§ 36 odst. 2), a nebo nemá povinnost uplatnit postup podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 9,

Toto čistě procesní ustanovení zákona umožňuje neziskovým organizacím tedy i NNO nepodávat přiznání k dani z příjmů právnických osob v případech, kdy „nemají co zdanit“, tj. jestliže jejich příjmy nejsou předmětem daně či jsou od daně osvobozené či zdaněné srážkovou daní tím kdo je vyplácí.

Toto ustanovení je zajímavé i pro stát, neboť snižuje administrativní zátěž správce daně, nicméně jiná ustanovení mu umožňují v případě odůvodněné potřeby pomocí výzvy k podání přiznání neziskovou organizaci k podání přiznání vyzvat.

Praktická aplikace tohoto ustanovení občas pokulhává, neboť jsou mi známy případy (a ne ojedinělé), kdy správce daně neformální cestou (např. korespondenční lístek, telefonát,...) vyžaduje po NNO podání přiznání k dani z příjmů právnických osob a to pouze proto, že „v tom chce mít pořádek“.

Naopak ze strany NNO bývá obvyklé, že je správci daně doručováno oznámení o tom, že díky splnění podmínek tohoto ustanovení nepodávají za konkrétní zdaňovací období daňové přiznání.

Ad 2) Zákon 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

- **§ 20 odst. 4 písm. a) o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí**

(4) Od daně dědické a daně darovací je osvobozeno bezúplatné nabytí majetku

a) právnickou osobou se sídlem v tuzemsku nebo na území jiného evropského státu, založenou nebo zřízenou k zabezpečování činnosti v oblasti kultury, školství, výchovy a ochrany dětí a mládeže, vědy, výzkumu, vývoje, vzdělávání, zdravotnictví, sociální péče, ekologie, ochrany opuštěných zvířat nebo ohrožených druhů zvířat, tělovýchovy, sportu a požární ochrany, je-li bezúplatné nabytí majetku určeno na zabezpečování uvedené činnosti,

- **§ 20 odst. 4 písm. b) o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí**

b) státem registrovanou církví, náboženskou společností nebo obecně prospěšnou společností, má-li uvedená právnická osoba sídlo v tuzemsku nebo na území jiného evropského státu a bezúplatně nabytý majetek je určen na její činnost vykonávanou v souladu se zákonem upravujícím činnost církví, náboženských společností nebo obecně prospěšných společností nebo v souladu s obdobnou úpravou činnosti církví, náboženských společností nebo obecně prospěšných společností podle práva jiného evropského státu,

- **§ 20 odst. 4 písm. d) o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí**

d) nadací nebo nadačním fondem se sídlem v tuzemsku nebo na území jiného evropského státu, je-li bezúplatně nabytý majetek určen na dosahování obecně prospěšných cílů nadace nebo nadačního fondu v souladu se zákonem upravujícím činnost nadací a nadačních fondů nebo v souladu s obdobnou úpravou nadací a nadačních fondů podle práva jiného evropského státu, jakož i bezúplatné poskytnutí majetku touto nadací nebo nadačním fondem v souladu s účelem, pro který byly zřízeny, a podmínkami stanovenými v nadační listině nebo ve statutu,

Stejně jako u daně z příjmů existuje i základní pilíř pro zdaňování neziskových organizací u daně darovací a daně dědické a to v podobě osvobození bezúplatného nabytí majetku od těchto daní. Fiskální úleva je koncipována buď podle účelu, pro které je nabytý majetek určen, tak i podle právní formy obdarovaného resp. nabyvatele. Šíře účelů je dle praktických zkušeností dostačující.

Praktická aplikace uvedeného ustanovení pod písm. a) b) a d) zákona je bezproblémová.

Z pohledu dotazníku bude vhodné získat informace o využívání těchto osvobození a kvantifikaci takto získaných prostředků jak na dani darovací tak dani dědické

- **§ 20 odst. 4 in fine o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí**
je-li bezúplatně nabytý majetek použit nebo poskytnut na jiné účely než na účely uvedené v písmenech a) až e), nárok na osvobození zanikne.

Od 1.1.2009 je zákon doplněn o uvedené ustanovení, které umožňuje postihnout použití nebo poskytnutí osvobozeného majetku na jiné účely, než které byly osvobozením deklarovány. Tato koncepce je zcela regulérním nástrojem kontroly a není proti ní možno nic vytknout.

Domnívám se, že díky krátké době existence tohoto ustanovení, nebude od respondentů možné získat relevantní informace o možném zániku osvobození od daně darovací či daně dědické. Nicméně otázka bude položena a odhaduji, že případná kladná odpověď na zánik osvobození bude výjimkou.

- **§ 20 odst. 14 o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí**

(14) Od daně darovací je osvobozeno bezúplatné nabytí majetku na humanitární nebo charitativní účely, bezúplatné nabytí majetku v souvislosti s výkonem dobrovolnické služby poskytované podle zvláštního právního předpisu a bezúplatné nabytí majetku z veřejných sbírek, nejsou-li tato bezúplatná nabytí majetku od daně darovací osvobozena podle předchozích odstavců.

Je zřejmé, že zákon nemůže postihnout všechna osvobození základními principy a proto citované ustanovení doplňuje další osvobození při nabytí majetku v souvislosti s výkonem dobrovolnické služby či majetku z veřejných sbírek.

Toto ustanovení je skutečně doplňkovým a dotazníkem bude tato hypotéza ověřena tím, že procento respondentů, kteří osvobodili nabytí majetek pomocí tohoto ustanovení bude

mizivé.

Ad 3) Zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Právní úprava daně z přidané hodnoty představuje pro neziskové organizace včetně NNO jednu z nejobávanějších oblastí. Je to dáno možná i skutečností, že zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který je účinný od vstupu České republiky do Evropské unie přinesl zcela nový přístup oproti původně platnému zákonu 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, který tímto okamžikem přestal platit.

Tento nový přístup spočívá v tom, že na rozdíl od původní právní úpravy, která posuzovala osvobození od daně z přidané hodnoty podle toho zda se jednalo či nejednalo o zdanitelná plnění poskytovaná v rámci hlavní činnosti, nová právní úprava pracuje s posuzováním aktivit podle toho, zda se jedná či nejedná o ekonomickou činnost a to bez ohledu, zda se jedná o aktivity v rámci hlavní či hospodářské (doplňkové,...) činnosti.

Výše uvedené skutečnosti neziskový sektor do dnešního dne ne zcela vstřebal (možná i nepochopil) a proto je možné, že mnohé NNO jsou plátcí DPH aniž tuto skutečnost zaregistrovaly. Tato skutečnost bohužel vyplývá nejen z nízkého právního vědomí účetních a daňových pracovníků v NNO, ale i díky tomu, že právní úprava DPH je poměrně složitá pro pochopení a potažmo i vlastní aplikaci.

Respondenti budou v dotazníku tázáni na skutečnosti, zda provozují ekonomickou činnost a zda jsou plátcí DPH (dobrovolně či překročením obratu). Na tuto část dotazníku jsem velmi zvědavý, protože z něj bude možné ověřit, zda výše vyslovené teze o provozování ekonomické činnosti a z něj vycházejícím plátcovství DPH neziskových organizací jsou pravdivé. Domnívám se, že většina respondentů uvede, že ekonomickou činnost provozují, ale plátcí DPH nejsou (což se v určitých situacích navzájem vylučuje), plátcí DPH se NNO určitě nebudou stávat dobrovolně, ale pouze dosažením obratu k povinné registraci.

Jak již bylo výše uvedeno, osvobozená plnění nejsou vázána na hlavní činnost, ale v souladu s právní úpravou Evropských společenství upravujících oblast DPH (Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty) jsou implementována do zákona o DPH nejen pro veřejnoprávní instituce, ale i pro neziskové organizace včetně NNO. Členskými státy je dána poměrně velká volnost při implementaci možných osvobození od daně z přidané hodnoty do svých národních předpisů, nicméně nemohou překračovat daný rámec. Často je mezi českými NNO však slyšet, že na ně s osvobozeními od DPH není pamatováno. Dle mých zkušeností se jedná především o organizace zabývající se ekologií.

- **§ 57 odst. 1 písm. g) zákona o dani z přidané hodnoty**

(1) Výchovou a vzděláváním se pro účely tohoto zákona rozumí

g) výchovné, vzdělávací a volnočasové aktivity poskytované dětem a mládeži příspěvkovými organizacemi a nestátními neziskovými organizacemi dětí a mládeže.

Na druhou stranu do české právní úpravy se některá osvobození umožněná evropskou

legislativou dostala do zákona o DPH až pomocí tlaku zájmových skupin. To je dle mého i případ osvobození od DPH u výchovy a vzdělávání poskytovaného NNO. Aplikace tohoto ustanovení po posledních úpravách však nečiní obtíže.

- **§ 61 písm. a) až e) zákona o dani z přidané hodnoty**

Od daně jsou dále osvobozena tato plnění:

a) poskytnutí služeb jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy politických stran a hnutí, církví a náboženských společností, občanských sdružení včetně odborových organizací, profesních komor nebo jiných právnických osob, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, pokud toto osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž; od daně je osvobozeno také dodání zboží těmito osobami v souvislosti s poskytnutými službami,

b) poskytnutí služeb a dodání zboží úzce souvisejícího s ochranou a výchovou dětí a mládeže orgány sociálně-právní ochrany dětí a dalšími orgány nebo osobami, které zajišťují výkon sociálně-právní ochrany dětí podle zvláštního právního předpisu,

c) poskytnutí pracovníků náboženskými nebo obdobnými organizacemi k činností uvedeným v písmenu b) a v § 57 až 59, a to s přihlédnutím k duchovní péči,

d) poskytování služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou právnickými osobami, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, osobám, které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost,

e) poskytnutí kulturních služeb a dodání zboží s nimi úzce souvisejícího krajem, obcí, právnickou osobou zřízenou zákonem, právnickou osobou zřízenou Ministerstvem kultury nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání,

Všechna výše uvedená osvobození od daně z přidané hodnoty vycházejí z Článku 132 Směrnice. Jejich aplikace většinou na první pohled nepůsobí problémy, problémy většinou vznikají pokud je text českého zákona o DPH porovnáván s textem Směrnice. Ne vždy totiž (i při již uváděné velké volnosti) je česká právní úprava v souladu s evropskou předlohou. To samozřejmě přináší i nutnost zabývat se při aplikaci těchto zákonných ustanovení i evropskými předpisy, evropskou judikaturou a vztahy mezi evropskými a českými právními předpisy.

Kvantifikace osvobozených plnění na celkové ekonomické činnosti NNO není jednoduchá. Respondentům sice budou položeny otázky, na základě kterých bude možné usuzovat nějaké závěry, nicméně realita je poměrně široká a možné varianty přístupu k aplikaci daně z přidané hodnoty v neziskové organizaci neumožňují vše dostatečně zjednodušit.

Přepokládám, že mezi plátcí DPH bude významná část, která bude uskutečňovat osvobozená plnění od daně, i přes snahu zjistit poměr osvobozených a zdanitelných plnění to asi nebude vždy kvalifikovaně zodpovězená otázka. Asi nejsložitější bude kvantifikovat objem daně z přidané hodnoty na vstupu, na kterou není díky uskutečňování osvobozených plnění na výstupu nárok.

- **§ 61 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty**

Od daně jsou dále osvobozena tato plnění:

f) poskytování služeb a dodání zboží osobami, jejichž činnosti jsou osvobozeny od daně podle písmen a), b), c), d) a e) a podle § 57, 58 a 59 za podmínky, že se jedná pouze o dodání zboží nebo poskytnutí služeb při příležitostných akcích pořádaných výlučně za účelem získání finančních prostředků k činnostem, pro které jsou tyto osoby založeny nebo zřízeny, pokud toto osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž,

Doplňkové ustanovení k paragrafům týkajícím se osvobozených plnění se snaží postihnout uskutečňovaná plnění při příležitostných akcích pořádaných za účelem získávání prostředků pro provoz NNO a tato plnění (jak dodání zboží, tak poskytnutí služeb) osvobodit od daně na výstupu.

Praktická aplikace tohoto ustanovení je opravdu čistě doplňková a nelze se domnívat, že je to sběrné ustanovení, kterým lze od daně osvobodit to, co se nevešlo do předchozích ustanovení, tak jak se některé NNO mylně domnívají.

Ad 4) Zákon 16/1993 Sb., o dani silniční

- **§ 2 odst. 1 zákona o dani silniční**

(1) Předmětem daně silniční (dále jen "daň") jsou silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla) (dále jen "vozidla") registrovaná a provozovaná v České republice, jsou-li používána k podnikání nebo k jiné samostatné výdělečné činnosti (dále jen "podnikání") nebo jsou používána v přímé souvislosti s podnikáním anebo k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů u subjektů nezaložených za účelem podnikání podle zvláštního právního předpisu. 1b) Bez ohledu na to, zda jsou používána k podnikání, jsou předmětem daně vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v České republice.

Právní úprava daně silniční je obecně řečeno pro NNO postavena na tom, že pokud je vozidlo používáno pro hlavní činnost a tato je ztrátová (nebo pro jinou činnost která není předmětem daně z příjmů), tak vozidlo není předmětem daně silniční. V ostatních případech vozidlo předmětem daně silniční je.

Praktická aplikace tohoto ustanovení se setkává u NNO s nepochopením výše uvedené základní teze. A to vyúsťuje do dvou extrémů (opět známých z vlastní praxe) a to buď do takřka okřídleného sloganu „neziskovky silniční daň neplatí“ nebo do druhého extrému „máme auto, tak musíme platit silniční daň“.

Zajímavé pro mne bylo zjištění, že ani ze strany správců daně není otázka aplikace zákona o dani silniční u NNO vyjasněna a principiálně se pohybuje ve stejných dvou extrémech jako u zástupců NNO.

Filosoficky lze souhlasit s tím, že podniká-li NNO, pak má být vozidlo, které pro tuto aktivitu využívá, zatíženo silniční daní. Jistotu však nemám v situaci, kdy je vozidlo

používáno pro hlavní činnost, která je zisková. To je však otázka pro úvahu nad budoucí právní úpravou daně. Rozhodně je však nutno poznamenat, že problémy s parametrizací podléhání vozidel silniční dani ve vztahu k výsledku hospodaření této hlavní činnosti s sebou ale přináší různé i neřešitelné problémy - např. s placením záloh. Viz např. Koordinační výbor Ministerstva financí a Komory daňových poradců číslo 762/22.01.03 - Povinnost placení záloh na daň silniční nevýdělečnými organizacemi (<http://www.kdpcr.org/Main/Default.aspx?Template=TMMainPrivate.ascx&phContent=ArticleShow.ascx&ArtID=105207&LngID=0&CatID=654>).

Ad 5) Zákon 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí

- **§ 4 odst. 1 písm. e) a odst. 3 in fine zákona o dani z nemovitostí**

(1) Od daně z pozemků jsou osvobozeny

e) pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbou nebo její částí sloužící k vykonávání náboženských obřadů církví a náboženských společností státem uznaných, dále se stavbou nebo její částí sloužící k výkonu duchovní správy těchto církví a náboženských společností,

(3) ...Pozemky uvedené v odstavci 1 písm. e) až g), l), r), t) a u) jsou osvobozeny od daně z pozemků, nejsou-li využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány.

Právní úprava daně z nemovitostí počítá možností, aby pozemky, které tvoří funkční celek se stavbou, byly od daně z nemovitostí (tedy daně z pozemků) osvobozeny. Osvobození je vázáno na podmínku nevyužívání pro podnikatelskou činnost resp. pronájem.

Aplikace tohoto osvobození je srozumitelná a nečiní NNO problémy.

Otázkou je pouze filosofický přístup k osvobození, neboť výnos z daně z nemovitostí je příjmem obce v jejímž katastru je nemovitost umístěna. A zákon tím pádem odebrává finanční prostředky na využití výnosu z tohoto majetku obcím, nikoliv státu jako celku. Existencí majetků ve vlastnictví NNO v katastru obce tedy obec přichází o část možných zdrojů např. na zimní údržbu obecních komunikací (které vedou k nemovitosti, veřejné osvětlení,...). Ale jak jsem výše uvedl, toto je čistě moje úvaha.

- **§ 4 odst. 1 písm. f) a odst. 3 in fine zákona o dani z nemovitostí**

(1) Od daně z pozemků jsou osvobozeny

f) pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbou ve vlastnictví sdružení občanů a obecně prospěšných společností,

(3) ...Pozemky uvedené v odstavci 1 písm. e) až g), l), r), t) a u) jsou osvobozeny od daně z pozemků, nejsou-li využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány.

Viz výše.

- **§ 4 odst. 1 písm. g) a odst. 3 in fine zákona o dani z nemovitostí**

(1) Od daně z pozemků jsou osvobozeny

g) pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbou sloužící školám a školským zařízením, muzeím a galeriím, budou-li tato muzea a galerie vymezeny zvláštním předpisem, knihovnám, státním archivům, zdravotnickým zařízením, zařízením sociální péče, nadacím a se stavbou památkových objektů stanovených vyhláškou Ministerstva financí České republiky v dohodě s Ministerstvem kultury České republiky,

(3) ...Pozemky uvedené v odstavci 1 písm. e) až g), l), r), t) a u) jsou osvobozeny od daně z pozemků, nejsou-li využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány.

Viz výše.

K tomuto ustanovení je dále nutno poznamenat, že při přijetí zákona 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech nedošlo k doplnění právní formy nadačního fondu do osvobození v tomto ustanovení zákona, což zcela jednoznačně bylo opomenutím. Do ostatních daňových předpisů to implementováno bylo. Tudiž od daně z pozemků mohou své pozemky osvobodit nadace, nikoliv však nadační fondy. Sekce pro zdaňování neziskových organizací při Komoře daňových poradců České republiky na tuto nesrovnalost při novelizaci zákona upozorňovala, nicméně reakce Ministerstva financí byla taková, že to bude zahrnuto do zákona při jeho kompletní rekonstrukci. Toto se do dnešního dne však nestalo.

- **§ 9 odst. 1 písm. e) a odst. 5 in fine zákona o dani z nemovitostí**

(1) Od daně ze staveb jsou osvobozeny

e) stavby ve vlastnictví církví a náboženských společností státem uznaných, sloužící k vykonávání náboženských obřadů a k výkonu duchovní správy těchto církví a náboženských společností,

(5) ... Stavby, byty nebo samostatné nebytové prostory uvedené v ustanovení odstavce 1 písm. e), f), u) a v) jsou osvobozeny od daně ze staveb, nejsou-li využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány.

Pro osvobození od daně ze staveb platí beze zbytku výše uvedené, ostatně znění jednotlivých ustanovení zákona je takřka totožné se zněním ustanovení týkajících se daně z pozemků. Ani u těchto ustanovení nečiní aplikace významnější problémy.

- **§ 9 odst. 1 písm. f) a odst. 5 in fine zákona o dani z nemovitostí**

(1) Od daně ze staveb jsou osvobozeny

f) stavby ve vlastnictví sdružení občanů a obecně prospěšných společností,

(5) ... Stavby, byty nebo samostatné nebytové prostory uvedené v ustanovení odstavce 1 písm. e), f), u) a v) jsou osvobozeny od daně ze staveb, nejsou-li využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány.

Viz výše.

- **§ 9 odst. 1 písm. k) a odst. 5 in fine zákona o dani z nemovitostí**

(1) Od daně ze staveb jsou osvobozeny

k) stavby sloužící školám a školským zařízením, muzeím a galeriím, budou-li tato muzea a galerie vymezeny zvláštním předpisem, státním archivům, knihovnám, zdravotnickým zařízením, zařízením sociální péče, nadacím, občanským sdružením zdravotně postižených občanů a dále stavby památkových veřejně přístupných objektů stanovených vyhláškou Ministerstva financí České republiky v dohodě s Ministerstvem kultury České republiky,

(5) ... Stavby, byty nebo samostatné nebytové prostory uvedené v ustanovení odstavce 1 písm. e), f), u) a v) jsou osvobozeny od daně ze staveb, nejsou-li využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány.

Viz výše, včetně komentáře týkajícího se nadačních fondů.

Tvorba dotazníku a jeho obsah

Na základě analýzy jednotlivých zákonných ustanovení a vytvořených hypotéz byl vytvořen obsah dotazníku, tj. okruhy otázek podle jednotlivých daní. Při jeho tvorbě jsme vycházeli z následujících úvah:

1. Získání časové řady údajů

Za vhodné jsme považovali při jednom oslovení respondentů získat data za více účetních období, neboť pro vyhodnocení většiny uvažovaných otázek bylo nutné promítnout naše profesní zkušenosti, které hovoří o tom, že z roku na rok může dojít k opačné situaci, než která byla v předcházejícím účetním (resp. zdaňovacím) období. Proto byla zvolena možnost od respondentů získat data za 3 účetní, resp. zdaňovací období.

2. Zajištění anonymity respondentů

Některé z připravovaných otázek se týkaly i zvolených daňových postupů a informací z daňového řízení. Vzhledem ke skutečnosti, že jako daňoví poradci a auditoři se dostáváme k informacím podléhajícím mlčenlivosti, byli jsme si vědomi, že je nutné všem respondentům zajistit absolutní anonymitu při zpracování poskytnutých dat. To bylo zajištěno důsledným oddělením získaného dotazníku od informace, kdo jej poskytl a dále bylo pracováno pouze s očíslovanými dotazníky.

3. Pouze jedna verze dotazníku

Po analýze zákonných ustanovení a výběru obsahu dotazníku jsme konstatovali, že pro zvolený počet respondentů (cca 50-60) a pro další postup vyhodnocování by více verzí dotazníku bylo spíše komplikací než přínosem a proto jsme upustili od více verzí dotazníku. O to větší pozornost byla věnována upozornění na místa, která se týkají pouze některých právních forem NNO.

4. Možnost kontroly respondenty zadaných dat

Dotazník předpokládal jistou míru znalostí v oblasti účetnictví a daní a proto jsme při přípravě koncipovali respondenty tak, aby byli oslovováni buď přímo ekonomičtí odborníci v organizacích (ekonomové, účetní, daňoví poradci,...) nebo aby bylo možné oslovit jejich nadřízené. Zároveň byla ale dotazníku doplněna kontrolní místa, resp. kontrolní údaje, na základě kterých bylo možno provést kontrolu, zda uvedená data neobsahují významnou nesprávnost.

5. Získání kvalifikované oponentury k návrhu dotazníku

Po zpracování první verze dotazníku se jako velmi dobré rozhodnutí projevila možnost nechat si dotazník oponentovat ekonomickým odborníkem z jedné velké české neziskové organizace. Jeho kvalifikované připomínky byly zapracovány do finální verze dotazníku, čímž došlo k jeho zpřehlednění a ujasnění významu některých otázek a též struktury dotazníku.

6. Zajištění maximální návratnosti dotazníků

Efektivita spolupráce s respondenty byla předpokládána jako pravděpodobně nejvíce zapeklitý problém. Bylo jasné, že při obecné návratnosti dotazníků kolem 10 % by bylo nutné obelstít přes 500 neziskových organizací, aby bylo možno splnit požadavky dané v podmínkách zakázky. Z tohoto důvodu byl od začátku zvolen specifický postup, a to, že budou oslovovány konkrétní osoby z řad klientů naší společnosti (jak ze zakázek

daňového poradenství, tak auditu a především přednáškové činnosti), spolupracující odborníci z neziskového sektoru a profesní kolegové zabývající se stejnou či obdobnou problematikou. Osobními vazbami tak měla být zajištěna maximální návratnost dotazníků, které navíc byly připravovány tak, aby nebylo třeba papírového tisku tj. byly připraveny pro rozesílku ve formátu Word 2003 (tj. uzpůsobené pro vyplnění a okamžitý návrat) a též ve formátu Adobe Reader 9 (tj. formátu PDF pro vtištění a případné vyplnění a možnost odeslání ve formě scanovaného dokumentu). Pro distribuci a zpětný sběr dotazníků byla zvolena výhradně elektronická podoba a to e-mail.

K dotazníku byl zároveň připraven průvodní dopis obsahující vysvětlení celé analýzy a smyslu souvisejícího dotazníku a zároveň vysvětlen způsob komunikace s naší společností v případě nejasností.

V obecné části (část I.) dotazníku bylo za cíl zjistit právní formu respondenta, obec sídla a rok vzniku.

V části II. dotazníku byli respondenti požádáni o vyplnění základních ekonomických údajů v podobě „vybraných údajů z výkazu zisku a ztráty“ a to:

- náklady celkem
- výnosy celkem
- výsledek hospodaření před zdaněním
- daň z příjmů
- výsledek hospodaření po zdanění

a dále o základní údaje z priznání k dani z příjmů právnických osob a to:

- základ daně
- částka podle § 20 odst. 7
- daň z příjmů.

Získané údaje sloužily především jako možné třídící kritérium velikosti respondenta a neméně významná byla kontrolní funkce k dalším odpovědím respondentů v oblasti daně z příjmů právnických osob.

Část III. Dotazníku obsahovala konkrétní otázky podle jednotlivých zákonů.

V oblasti daně z příjmů byl dotazník zaměřen na zjištění následujících skutečností:

A. Zákon o daních z příjmů

1. Neziskové organizace daní hlavní činnost v případě, že příjmy z této činnosti jsou vyšší než související výdaje. Rozdělovali jste hlavní činnost v jednotlivých letech pro tyto účely na více než 1 druh činnosti ?
2. Vyšel vám alespoň 1 druh činnosti (či celá hl. činnost v případě nedělení) zisková ??
3. Kolik činil zisk za celou hlavní činnost ??

4. Kolik Kč činila ztráta za celou hlavní činnost ??
5. Předmětem daně z příjmů nejsou úroky z běžného účtu. Uveďte prosím jejich výši v tis. Kč
6. Speciální způsob zdanění (tzv. „vše proti všemu“) mají ty NNO, které provozují zdravotnické zařízení a to bez ohledu na právní formu. Týkalo se vás zdaňování podle tohoto ustanovení (§ 18/15 ZDP) ??
7. Jste-li občanské sdružení, uveďte prosím, kolik činí vybrané členské příspěvky v tis. Kč. Ty jsou od daně jsou osvobozeny.
8. Od daně jsou osvobozeny přijaté odvody části výtěžku loterií a jiných podobných her. Pokud jste přijali takovéto výtěžky, uveďte prosím částku v tis. Kč.
9. Nadace mají osvobozené od daně výnosy ze zaregistrovaného nadačního jmění. Jste-li nadace, uveďte prosím výnosy po odečtu souvisejících nákladů (tj. zisk), které jste takto získali v tis. Kč.
10. Základní využívanou úlevou je možnost snížit základ daně až o 30 %, maximálně však o 1 mil. Kč a to podle § 20 odst. 7 ZDP. Uveďte prosím, zda jste tuto úlevu využili. Ano x ne. (Konkrétní částku využití úlevy jste případně měli uvést v části II – řádek 251 daňového přiznání.)
11. V případě, že úleva viz předchozí otázka není použita (vyčerpána), je nutné v posledním roce pro možné využití (tj. 3.rok) nevyčerpanou částku dodanit dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 9. Týkalo se vás toto dodanění ? Uveďte prosím částku v tis. Kč, kterou jste dodaňovali.
12. Obecně prospěšné společnosti (mimo těch co provozují zdravotnické zařízení nebo jsou vysokou školou) nemohou vykázanou daňovou ztrátou (tj. ve většině případů z doplňkové činnosti) odečíst od daňového základu vykázaného v dalších letech. Pokud jste o.p.s. a dosáhli jste daňové ztráty, kterou není dle zákona možné uplatnit, uveďte prosím její výši v tis. Kč.
Jde nám tedy o to, zda jste daňovou ztrátu dosáhli, nikoliv, zda jste se ji pokusili (zdárně či nezdárně) v dalších letech uplatnit.

B. Zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

1. Přijetí daru státem registrovanou církví, náboženskou společností nebo obecně prospěšnou společností je osvobozeno od daně darovací (viz § 20 odst. 4 písm. b) zákona). Máte-li tuto právní formu, uveďte prosím zda jste takové dary přijali. Uveďte prosím částku v tis. Kč. (jak dary účtované výsledkově tak rozvahově).
2. Nadace nebo nadační fond má přijaté dary („nadační dary“) osvobozeny od daně, je-li bezúplatně nabytý majetek určen na dosahování obecně prospěšných cílů nadace nebo nadačního fondu v souladu se zákonem. Jste-li nadace nebo nadační fond uveďte, zda

jste přijali takové dary. Uveďte prosím částku v tis. Kč (jak dary účtované výsledkově tak rozvahově).

3. Přijaté dary jsou osvobozeny od daně darovací jsou-li přijaty právnickou osobou založenou nebo zřízenou k zabezpečování činnosti v oblasti kultury, školství, výchovy a ochrany dětí a mládeže, vědy, výzkumu, vývoje, vzdělávání, zdravotnictví, sociální péče, ekologie, ochrany opuštěných zvířat nebo ohrožených druhů zvířat, tělovýchovy, sportu a požární ochrany, je-li bezúplatné nabytí majetku určeno na zabezpečování uvedené činnosti. (viz § 20 odst. 4 písm. a) zákona). Přijali jste takové dary ?? Uveďte prosím částku v tis. Kč (jak dary účtované výsledkově tak rozvahově).
4. Přijali jste dar na humanitární nebo charitativní účely, resp. nabyli majetek v souvislosti s výkonem dobrovolnické služby či majetek z veřejných sbírek ?? Uveďte prosím částku v tis. Kč.
5. Přijali jste dar, u kterého pro nepoužití pro osvobozené účely jste pozbyli nároku na osvobození a zaplatili darovací daň ?? Uveďte prosím částku v tis. Kč (jak dary účtované výsledkově tak rozvahově).
6. Osvobozeno od daně dědické je přijetí dědictví, vzhledem k nízké četnosti tohoto způsobu nabytí majetku u NNO je níže uvedena pouze jedna tabulka jak pro osvobození podle právní formy, tak podle účelu.
Přijali jste dědictví?? Uveďte prosím finanční hodnotu přijatého dědictví.
7. Poskytli jste dar fyzické osobě, která nemá trvalý pobyt v tuzemsku, nebo právnické osobě, která nemá sídlo v tuzemsku ?? Uveďte prosím částku v tis. Kč (jak dary účtované výsledkově tak rozvahově).
8. Pokud jste odpověděli na předcházející otázku (číslo 7) ANO, označte prosím křížkem, zda jste z takto poskytnutých darů zaplatili daň darovací či zda jste toto darování osvobodili od daně.

C. Zákon o dani z přidané hodnoty

1. Provozujete ekonomickou činnost ??

(tj. soustavou činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i 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, pokud je tento majetek využíván soustavně).

Komentář:

Pro ujasnění dodáváme, že při určitém zobecnění skutečnost, že provozujete ekonomickou činnost můžete poznat i např. podle toho, že máte účtováno na účtech 601 – 649 (samozřejmě je jedno zda v hlavní či hospodářské činnosti). Uveďte prosím v tis. Kč součet výnosů za skupinu účtovou skupinu 60-64.

2. Jste plátcí DPH ??

Další otázky jsou pouze pro plátce DPH.

3. Stali jste se plátcí DPH dobrovolně či překročením obratu ??
4. Uskutečňujete plnění osvobozená bez nároku na odpočet DPH ?? Uveďte prosím sumu těchto plnění v tis. Kč. (Možný zdroj informací – příznání k DPH, řádek 530 v roce 2007 a 2008, resp. řádek 50 v roce 2009)
5. Pokud uskutečňujete osvobozená plnění bez nároku na odpočet DPH, nárok na odpočet DPH z přijatých plnění jste povinni krátit. Uveďte prosím částku DPH, na kterou nemáte díky krácení nárok, tj. je zaúčtována do nákladů.

Komentář:

Možný zdroj informací záleží na způsobu účtování např. – nákladový účet, na který je tato daň sumárně v rámci výpočtu ročního koeficientu (vypořádací koeficient) zúčtována. Není-li možné tuto informaci jinak získat, tak prosíme o kvalifikovaný odhad. Cílem je získat informaci, na jakou část odpočtu jste v jednotlivých letech neměli nárok.

D. Zákon o dani silniční

1. Jsou-li u neziskových subjektů silniční motorová vozidla výhradně používána k činnostem, z nichž plynoucí příjmy nejsou předmětem daně z příjmů, nejsou tato vozidla předmětem daně silniční a tudíž se z nich neplatí silniční daň. Máte taková vozidla ?? Uveďte prosím částku v tis. Kč, kterou jste takto na dani ušetřili, nebo pokud toto neumíte ani odhadnout, tak alespoň prosím uveďte počet aut v členění na osobní a nákladní v jednotlivých letech.

E. Zákon o dani z nemovitostí

Komentář:

Předmětem našeho zkoumání nejsou stavby v zahraničí, budované v rámci humanitární, nebo rozvojové pomoci. Případné údaje o nich prosím neuvádějte.

1. Jste vlastníky nemovitostí (pozemků nebo staveb) ??

Další otázky jsou pouze pro vlastníky nemovitostí

2. Jste-li občanské sdružení, obecně prospěšná společnost či nadace, pak od daně z nemovitostí máte osvobozeny pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbou a to vše v případě, že nejsou pronajímány či využívány k podnikatelské činnosti. Máte takovéto pozemky ?? Uveďte prosím částku v tis. Kč, kterou jste takto na dani ušetřili (zdroj – příznání k dani z nemovitostí) nebo alespoň odhad.
3. Podobné osvobození jste mohli uplatnit i pro stavby. Uveďte prosím částku v tis. Kč, kterou jste takto na dani ušetřili (zdroj – příznání k dani z nemovitostí) nebo alespoň odhad.

Distribuce dotazníku a komunikace s respondenty

Pro distribuci dotazníku a komunikaci s respondenty byla zvolena e-mailová korespondence a pro tyto účely byla ve firmě vytvořena zvláštní e-mailová adresa vyzkum@adamec-audit.cz. Během distribuce dotazníku bylo osloveno cca 60 respondentů, s drtivou většinou proběhl též telefonický hovor s objasněním celé aktivity. Mimo jediného případu nikdo svoji účast neodmítl, pouze někteří poukazovali na nevhodný termín z pohledu jejich pracovních kalendářů (předvánoční čas). K dnešnímu dni je zpracováno 50 dotazníků, přičemž další již nelze očekávat i přesto, že potenciální respondenti se zasláním dotazníku souhlasili a vyplnění a navrácení slíbili.

Důležitým poznatkem je i skutečnost, že zpětných dotazů při vyplňování dotazníků bylo minimum, uskutečnili jsme cca 5 telefonátů s respondenty na téma zda správně pochopili požadované údaje.

Proces realizace vyhodnocování dotazníků

- zpracování dotazníků
 - anonymizace záměnou názvu respondenta za pořadové číslo dotazníku
 - vytištění
 - tvorba vyhodnocovací tabulky
 - plnění vyhodnocovací tabulky
 - verifikace „pochybných dat“ (hlavní chyba - záměna jednotek tis. Kč x Kč, případně nesprávné označení nerelevantních otázek, tj. těch, které se konkrétního subjektu netýkaly z důvodu jiné právní formy či jiného důvodu)
 - vyhodnocování jednotlivých odpovědí

Vlastní vyhodnocení dotazníků

Obecná část dotazníku

1. NNO nebyly oslofovány plánovitě podle právní formy, nicméně lze usuzovat, že rozložení respondentů (a nadále je uvažováno o respondentech jako o těch, kteří vrátili vyplněný dotazník) pravděpodobně kopíruje kvantitu aktivních NNO v České republice, možná je trochu více nadací a méně obecně prospěšných společností. Nicméně rozložení respondentů je následující:

Právní forma	Podíl v procentech
Nadace	16
Nadační fond	5
Obecně prospěšná společnost	27
Občanské sdružení	48
Účelové zařízení církve	5

2. Regionální struktura respondentů byla odvislá od kontaktů na NNO a jejich spolupracovníky, kteří byli ochotni se na vyplnění dotazníku podílet. Nereprezentuje tedy asi regionální rozložení NNO v rámci České republiky, ale je vhodné tento údaj uvést už proto, že byl předmětem zkoumání. Regiony s nejvyšším podílem jsou ovlivněny skutečností, že se jedná o regiony, v nichž převážně působí naše společnost a tudíž máme dobré kontakty na potenciální spolupracovníky.

Kraj	Podíl v procentech
Praha	68
Liberecký	11
Jihomoravský	5
Vysočina	7
Plzeňský	2
Pardubický	2
Olomoucký	2
Ústecký	2

3. Z pohledu délky existence respondentů je možno konstatovat, že zhruba polovina vznikla do roku 2000 a druhá polovina je mladší. Nejmladší organizace vznikla v roce 2007 a nejstarší v roce 1990.
4. Z vybraných údajů z výkazu zisku a ztráty byli respondenti rozděleni podle obrátu v roce 2009 do tří skupin. Nutno poznamenat, že toto rozdělení je nutné brát s rezervou, neboť podle pravidel pro vedení účetnictví NNO se některé, bohužel relativně četné účetní transakce účtují (resp. mohou účtovat) tzv. rozvahově, tj. v obrátu NNO se neprojeví. Jedná se především o přijetí darů určených pro poskytnutí třetím osobám.

Obrat v tis. Kč	Podíl v procentech
0 - 5000	34
5000 - 50000	57
50000 -	9

5. Z shromážděných údajů z výkazu zisku a ztráty bylo zjišťováno, zda NNO provozují hospodářskou činnost (podnikatelskou činnost). Za provozování hospodářské činnosti bylo bráno vyplnění výkazu zisku a ztráty ve sloupci „Hospodářská činnost“.

Na tomto místě je nutné podotknout, že existují NNO, které výkaz zisku a ztráty vyplňují v rozporu s vyhláškou 504/2002 Sb., která upravuje účetní závěrku NNO a používají nesprávně dělení na nezdaňovaná a zdaňovaná činnost (což je pozůstatkem starší právní úpravy pro sestavování účetní závěrky NNO, resp. u občanských sdružení sdružených v ČSTV důsledkem zaměňování s výkaznictvím pro ČSTV, které ve svých předlohách dělení na zdaňovanou a nezdaňovanou činnost využívá). Proto je třeba i tyto údaje brát s rezervou.

Průměr ze všech tří sledovaných let je následující:

Provozování hospodářské činnosti	Podíl v procentech
ANO	34
NE	66

6. Zajímavý může být i pohled na provozování hospodářské činnosti podle jednotlivých právních forem. Dle mého názoru z uvedeného vyplývá, že nadační fondy se drží svého účelu a nepodnikají, naopak drtivá většina obecně prospěšných společností provozuje doplňkovou činnost. U nadací je nutno poznamenat, že jejich hospodářská činnost je omezena zákonem o nadacích a nadačních fondech pouze na určité oblasti.

Právní forma	Podíl NNO provozujících hospodářskou činnost na celkovém počtu respondentů téže právní formy (v%)
Nadace	19
Nadační fond	0
Obecně prospěšná společnost	71
Občanské sdružení	21
Účelové zařízení církve	5

Část dotazníku týkající se daně z příjmů právnických osob

1. Základní otázkou bylo zjišťování aplikace § 18 odst. 6 zákona, tj. dělení hlavní činnosti na jednotlivé druhy hlavní činnosti. Z dotazníky vyplynulo, že toto dělení realizuje cca 27 % respondentů bez ohledu na právní formu NNO.

Členění hlavní činnosti na více než 1 druh činnosti	Podíl v procentech
ANO	27
NE	73

Pokud se podíváme na toto dělení z pohledu právní formy respondentů, tak získáme tato data:

Právní forma	Podíl NNO, které člení hlavní činnost na více než 1 druh činnosti na celkovém počtu respondentů téže právní formy (v%)
Nadace	43
Nadační fond	0
Obecně prospěšná společnost	31
Občanské sdružení	48
Účelové zařízení církve	50

Při pohledu na členění hlavní činnosti na více než 1 druh činnosti podle obratu NNO získáme tyto výsledky:

Obrat v tis. Kč	Podíl NNO, které člení hlavní činnost na více než 1 druh činnosti na celkovém počtu respondentů srovnatelného obratu (v procentech)
0 - 5000	14
5000 - 50000	31
50000 -	50

Z výsledků k otázce číslo 1 vyplývá, že toto dělení provádí menší část NNO, přičemž s velikostí obratu NNO výskyt dělení stoupá. To může znamenat větší rozmanitost vykonávaných činností, ale i vyšší znalost zákona o daních z příjmů u těch, kteří zpracovávají priznání k dani z příjmů právnických osob. Dělení se vůbec nevyskytlo u nadačních fondů. V odpovědích nebyla zohledněna případná myšlenka, zda nedělení na druhy činností je pouze důsledkem toho, že hlavní činnost NNO byla ztrátová a tudíž NNO předpokládala, že ani při dělení na druhy činností nebude mít žádný druh činnosti ziskový.

Vyslovené teze o přístupu NNO k tomuto ustanovení se částečně potvrdily v tom, že s růstem obratu se zvyšuje procento NNO uplatňujících toto dělení. Teze o právních formách se nepotvrdila, neboť % organizací podle právní formy je relativně stejné s výjimkou nadačních fondů.

2. Na otázku dosažení zisku v rámci hlavní činnosti resp. alespoň jednoho druhu v rámci hlavní činnosti byly získány následující údaje:

Dosažení zisku z hlavní činnosti, resp. z alespoň jednoho druh hl. činnosti	Podíl v procentech
ANO	66
NE	34

Pokud se podíváme na dosažení zisku z pohledu právní formy respondentů, tak získáme tato data:

Právní forma	Podíl NNO, které dosáhly zisku z hlavní činnosti resp. z alespoň jednoho druhu hl. činnosti na celkovém počtu respondentů téže právní formy (v%)
Nadace	81
Nadační fond	100
Obecně prospěšná společnost	70
Občanské sdružení	62
Účelové zařízení církve	17

Při pohledu na dosažení zisku podle obratu NNO získáme tyto výsledky:

Obrat v tis. Kč	Podíl NNO, které dosáhly zisku z hlavní činnosti resp. z alespoň jednoho druhu hl. činnosti na celkovém počtu respondentů srovnatelného obratu (v procentech)
0 - 5000	42
5000 – 50000	77
50000 -	92

Z uvedených údajů vyplývá, že 2/3 NNO dosáhly zisku z hlavní činnosti (navíc v nich převažují ty, které nedělí hlavní činnost na více druhů činnosti – tj. opravdu se tedy u nadpoloviční většiny z nich jedná o zisk z hlavní činnosti a ne pouze o zisk z jednoho druhu hlavní činnosti). Dále je zajímavé to, že zisková jsou nejméně občanská sdružení a účelová zařízení církví. V neposlední řadě je zřetelné, že dosažení zisku je přímo úměrné velikosti NNO. Tento poslední údaj je ale možno vykládat v souvislosti s výsledky otázky č. 1 také tak, že čím větší organizace tím více posuzovaných druhů činnosti a alespoň jeden je ziskový.

- Velikost zisku za hlavní činnost (tj. zisku celkem) byla další otázkou v dotazníku. Ve výpočtu jsou uvedeny průměry vypočtené z NNO, které zisku z hlavní činnosti dosáhly.

Průměrný zisk z hlavní činnosti bez ohledu na velikost NNO a právní formy činil 852 tis. Kč.

Podle právní formy byl dosažen pouze u čtyřech právních forem:

Právní forma	Průměrný zisk z hlavní činnosti v tis. Kč
Nadace	914
Nadační fond	75
Obecně prospěšná společnost	693
Občanské sdružení	936
Účelové zařízení církve	Nebyl dosažen

Podle obratu NNO:

Obrat v tis. Kč	Průměrný zisk z hlavní činnosti v tis. Kč
0 - 5000	136
5000 – 50000	940
50000 -	1889

Uvedené údaje potvrzují, že u ziskových NNO s velikostí obratu se zvyšuje zisk. Nejnižšího zisku dosahují nadační fondy a žádného zisku nedosahují účelová zařízení církví.

4. Ztráta z hlavní činnosti byla analyzována podobným způsobem jako zisk. U těch NNO, které jí dosáhly vytvořila průměr 669 tis. Kč. Níže jsou dále uvedeny tabulky za právní formy a dle obratu.

Podle právní formy:

Právní forma	Průměrná ztráta z hlavní činnosti v tis. Kč
Nadace	734
Nadační fond	Nebyla dosažena
Obecně prospěšná společnost	993
Občanské sdružení	414
Účelové zařízení církví	633

Podle obratu NNO:

Obrat v tis. Kč	Průměrná ztráta z hlavní činnosti v tis. Kč
0 - 5000	267
5000 – 50000	847
50000 -	1956

Uvedené údaje nevykazují dle mého názoru nějaký trend, ukazují, že u ztrátových NNO s velikostí obratu se zvyšuje zisk. Nejnižšího zisku dosahují nadační fondy a žádného zisku nedosahují účelová zařízení církví.

5. Úroky z běžného účtu nejsou u NNO podrobeny dani protože nejsou předmětem daně. Průměrná výše úroků z běžného účtu činí u NNO 54 tis. Kč.

Podle právní formy:

Právní forma	Průměrná výše úroků z běžného účtu v tis. Kč
Nadace	170
Nadační fond	17

Obecně prospěšná společnost	40
Občanské sdružení	24
Účelové zařízení církve	22

Podle obratu NNO:

Obrat v tis. Kč	Průměrná výše úroků z běžného účtu v tis. Kč
0 - 5000	4
5000 – 50000	74
50000 -	102

Není jistě překvapením skutečnost, že nejvyšší výnosy z úroků z běžného účtu mají nadace, především proto, že disponují nadačním jmění, které má zákonem minimální výši 0,5 mil. Kč, ale dosahuje většinou u fungujících nadací desítek mil. Kč a nesmí se spotřebovat. Dále je vidět další jasná závislost, a to že malé NNO nemají žádné volné provozní prostředky a tudíž úroky z běžných účtů jsou právě u těchto organizací minimální. Podle právních forem je zřetelné, že po nadacích jsou druhé obecně prospěšné společnosti, naopak nejhůře jsou a tom nadační fondy, které většinou fungují na principu přerozdělování přijatých finančních prostředků bez časové prodlevy od jejich získání.

Skutečnost, že úroky z běžného účtu nejsou předmětem daně z příjmů znamená pro NNO úsporu ve výši daňové sazby (20 %) z přijatých úroků, tedy v průměru 11 tis. Kč. To ovšem za předpokladu, že pokud by neexistovala nejen tato fiskální úleva ale ani úleva podle § 20 odst. 7 ZDP. Pokud by totiž úleva podle § 20 odst. 7 ZDP existovala, příjem z úroků by byl součástí obecného daňového základu NNO a daň z něj by závisela na celkovém základu daně.

- Speciální způsob zdanění (tzv. „vše proti všemu“) podle § 18 odst. 15 ZDP pro provozovatele zdravotnických zařízení se vyskytl v populaci respondentů pouze jednou, což bylo potvrzením hypotézy vyslovené při analýze.

Usuzuji z toho závěr, že zákonné ustanovení uvedeného odstavce je nesystémovou výjimkou, jejíž účinky se projeví tak, jak je popsáno v rozboru k tomuto ustanovení.

- Osvobození přijatých členských příspěvků od daně z příjmů u občanských sdružení je fiskální výhodou, která je umožněna ustanovením § 19 odst. 1 písm. a) ZDP. Průměrná suma přijatých členských příspěvků u NNO činí 694 tis. Kč. Významnou informací je však skutečnost, že přes 62 % občanských sdružení nevedlo výši přijatých členských příspěvků, z čehož se dá usuzovat, že těmito subjekty nejsou členské příspěvky vůbec vybírány. Doplněním je ještě výše přijatých členských příspěvků dle obratu NNO.

Obrat v tis. Kč	Průměrná výše přijatých členských příspěvků v tis. Kč
0 - 5000	184
5000 – 50000	960
50000 -	335

8. NNO mohou být příjemci části výtěžku loterií a jiných podobných her povolených podle zákona 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách. Mezi respondenty byly 4 % těch, které jsou příjemci části výtěžku loterií a jiných podobných her, přičemž se jednalo výhradně o občanská sdružení. Průměrná přijatá roční částka byla 1405 tis. Kč. Potvrdila se tím hypotéza o relativně malém procentu respondentů, kteří jsou příjemci. Co se týče částky, tak se opět potvrdila hypotéza o částce převyšující stotisíce, což pro poskytovatele těchto financí znamená menší administrativu při poskytování těchto financí menšímu množství příjemců. Osvobození od daně z příjmů z příjmů znamená pro NNO úsporu ve výši daňové sazby (20 %). To ovšem za předpokladu, že pokud by neexistovala nejen tato fiskální úleva ale ani úleva podle § 20 odst. 7 ZDP. Pokud by totiž úleva podle § 20 odst. 7 ZDP existovala, příjem z úroků by byl součástí obecného daňového základu NNO a daň z něj by závisela na celkovém základu daně.
9. Nadace mají osvobozené od daně výnosy ze zaregistrovaného nadačního jmění. Toto osvobození využily všechny nadace – respondenti a průměrná roční výše výnosů činila 755 tis. Kč, přičemž bylo možné pozorovat velké meziroční výkyvy (2007 797 tis. Kč, 2008 297 tis. Kč a 2009 1193 tis. Kč.). Vyšší průměrné výnosy měly samozřejmě nadace s vyšším ročním obratem, přičemž ty patřily do skupiny obratu 5-50 mil. Kč. Nadace s obratem na 50 mil. Kč mezi respondenty nebyly.

Osvobození od daně z příjmů z příjmů znamená pro NNO úsporu ve výši daňové sazby (20 %). To ovšem za předpokladu, že pokud by neexistovala nejen tato fiskální úleva ale ani úleva podle § 20 odst. 7 ZDP. Pokud by totiž úleva podle § 20 odst. 7 ZDP existovala, příjem z úroků by byl součástí obecného daňového základu NNO a daň z něj by závisela na celkovém základu daně.

10. Fiskální úleva podle § 20 odst. 7 ZDP, tedy možnost snížit základ daně až o 30 %, maximálně však o 1 mil. Kč je základní využívanou úlevou pro ty NNO, které vykáží daňový základ (není totéž co účetní zisk). 74 % respondentů této možnosti využilo, přičemž zbývajících 26 % respondentů nevykázalo základ daně, tj. fiskální úlevu tedy využilo 100 % respondentů, kteří vykázali kladný základ daně z příjmů.

Procento respondentů, kteří vykázali kladný základ daně podle obratu vykazují předpoklad, tj. s rostoucím obratem se zvyšuje počet (resp. %) NNO, které vykazují kladný základ daně.

Obrat v tis. Kč	% respondentů, kteří vykázali kladný základ daně
0 - 5000	42
5000 – 50000	89
50000 -	92

Průměrný základ daně činil u respondentů 693 tis. Kč.

Průměrný základ daně podle právní formy:

Právní forma	Průměrný základ daně z příjmů v tis. Kč
Nadace	198
Nadační fond	Nebyl vykázán

Obecně prospěšná společnost	1041
Občanské sdružení	576
Účelové zařízení církve	649

Podle obratu NNO:

Obrat v tis. Kč	Průměrný základ daně z příjmů v tis. Kč
0 - 5000	156
5000 – 50000	588
50000 -	2072

Průměrná uplatněná fiskální úleva dle § 20 odst. 7 ZDP činila 259 tis. Kč.

Podle právní formy:

Právní forma	Průměrná uplatněná fiskální úleva v tis. Kč
Nadace	150
Nadační fond	Nebyla vykázána
Obecně prospěšná společnost	370
Občanské sdružení	211
Účelové zařízení církve	121

Podrobnějším rozbohem bylo zjištěno, že u 50 % respondentů byla fiskální úleva využita ve výši nedosahující minimální částky, tj. méně než 300000 Kč. Naopak maximální výši fiskální úlevy využily cca 4 % respondentů.

- V případě, že úleva viz předchozí otázka není použita (vyčerpána), je nutné v posledním roce pro možné využití (tj. 3.rok) nevyčerpanou částku dodanit dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 9. Dotazníkem bylo zjištěno, že se tato povinnost netýkala žádného z respondentů, tj. fiskální úlevu všechny NNO použily v zákonem stanovené lhůtě.
- Dosažení daňové ztráty, kterou není dle zákona možné uplatnit u obecně prospěšných společností bylo předpokládáno v zanedbatelném počtu NNO. Dotazník potvrdil tuto tezi, neboť mezi respondenty se objevil pouze jeden případ vykázání daňové ztráty u o.p.s. v doplňkové činnosti.

Část dotazníku týkající se daně dědické a daně darovací

- Přijaté prostředky, dary jsou předmětem financování všech skupin respondentů. U obecně prospěšných společností se jednalo o 72 % organizací, které takto finanční či nefinanční prostředky získaly, u účelových zařízení církví se jednalo o 50 %. Přijaté prostředky činily u obecně prospěšných společností průměrně 10,2 mil. Kč (přičemž částka je významně ovlivněna jedním respondentem – jinak by průměr činil stoticíce) a u účelových zařízení církví se jednalo průměrně o 82 tis. Kč.

2. U nadací a nadačních fondů se jednalo o 88 % respondentů, kteří přijali dary ať již finanční či nefinanční. U nadací činily přijaté prostředky průměrně 10,7 mil. Kč a u nadačních fondů 5,1 mil. Kč.
3. U občanských sdružení se jednalo o 78 % respondentů, přičemž průměrná částka činila 2,6 mil. Kč.
4. Do předchozích osvobození se s přijatými prostředky podléhajícími dani darovací nevešlo 8 % respondentů a tak byly přijaté prostředky osvobozeny dle ustanovení § 20 odst. 14. Jednalo se tedy o dary na humanitární nebo charitativní účely, resp. majetek v souvislosti s výkonem dobrovolnické služby či majetek z veřejných sbírek, který nebyl osvobozen dle předchozích ustanovení zákona.
5. Zákon obsahuje sankci v podobě dodanění darů v případě nepoužití na osvobozený účel. Tento postup nebyl použit u žádného z respondentů, tj. všichni respondenti použili přijaté prostředky pro osvobozený účel.
6. O daně dědické je dědictví přijaté NNO též osvobozeno za obdobných podmínek jako přijaté dary od daně darovací. Dědictví přijal jeden respondent, konkrétně se jednalo o nadaci.
7. Na otázku, týkající se poskytnutí daru fyzické osobě, která nemá trvalý pobyt v tuzemsku, nebo právnické osobě, která nemá sídlo v tuzemsku odpověděl kladně pouze jeden respondent, a to nadace. Protože však neodpověděl na další související otázku, ztratila tato otázka, resp. její odpověď vypovídací hodnotu.

Část dotazníku týkající se daně z přidané hodnoty

1. Provozování ekonomické činnosti (definice pro účely zákona o DPH) uvedlo 92 % respondentů. Jejich struktura dle právní formy a velikosti obrátu je uvedena níže.

Právní forma	Provozování ekonomické činnosti v % na celkovém počtu respondentů téže právní formy
Nadace	100
Nadační fond	0
Obecně prospěšná společnost	97
Občanské sdružení	95
Účelové zařízení církve	100

Podle obrátu NNO:

Obrat v tis. Kč	Provozování ekonomické činnosti v % na celkovém počtu respondentů srovnatelného obrátu
0 - 5000	80
5000 – 50000	99
50000 -	100

2. Plátcí DPH jsou mezi NNO, které provozují ekonomickou činnost z 25 %. Jejich struktura dle právní formy a velikosti obrátu je uvedena níže.

Právní forma	Plátcí DPH v % ze stejné právní formy
Nadace	10
Nadační fond	0
Obecně prospěšná společnost	54
Občanské sdružení	19
Účelové zařízení církve	0

Podle obrátu NNO:

Obrat v tis. Kč	Plátcí DPH v % ze srovnatelného obrátu
0 - 5000	4
5000 – 50000	26
50000 -	100

3. Plátcí DPH se mimo jediné výjimky respondenti stali překročením obrátu. Jedinou výjimka má právní formu občanského sdružení.
4. Plnění osvobozená bez nároku na odpočet uvedlo 79 % plátců DPH, přičemž je uvedlo 67 % nadací, 80 % obecně prospěšných společností a 80 % občanských sdružení. Objem těchto osvobozených plnění vykázaly NNO následovně:

Právní forma	Procento osvobozených plnění z celkového obrátu
Nadace	67
Nadační fond	Nejsou plátcí
Obecně prospěšná společnost	80
Občanské sdružení	80
Účelové zařízení církve	Nejsou plátcí

5. Respondenti byli dále dotazováni na výši vypořádacího koeficientu DPH za účelem zjištění, jak velkou část DPH na vstupu si z důvodu provozování osvobozených plnění nemohli uplatnit. Bohužel se jednalo již o docela složitý problém, který respondenty poměrně odrazoval od přemýšlení a protože se to nedá jednoduše popsat, tak to ani většina respondentů neuvedla. Navíc nutno podotknout, že existuje více způsobů, jakými lze s DPH na vstupu naložit (myšleno metodicky) a tak ani nemusí být u respondentů údaj dohledatelný přiměřenými postupy.

Tudíž sebrané informace nepovažují za reprezentativní a byly z vyhodnocení bohužel vyloučeny.

Část dotazníku týkající se daně silniční

1. Předmětem daně silniční u NNO nejsou silniční motorová vozidla používaná výhradně používána k činnostem, z nichž plynoucí příjmy nejsou předmětem daně z příjmů a tudíž se z nich neplatí silniční daň. Máte taková vozidla ?? Respondenti byli tázáni na existenci takovýchto vozidel a případnou kvantifikaci úspory touto fiskální výhodou dosažené. Takováto silniční motorová vozidla používá 39 % respondentů, přičemž statisticky se jedná o 1,4 osobního vozidla na 1 NNO. Nákladní vozidla nebyla uvedena.

Podle právních forem je využívání následující:

Právní forma	Procento NNO využívajících osvobození na dani silniční z celkového počtu respondentů stejné právní formy
Nadace	33
Nadační fond	0
Obecně prospěšná společnost	42
Občanské sdružení	37
Účelové zařízení církve	100

Výši fiskální úlevy je možno kvantifikovat odvozením od průměrného počtu vozidel u NNO tj. 1,4 osobního vozidla a nejběžnější výše roční daňové sazby, což usuzují, že je 2400 Kč. Tj. průměrná fiskální úleva pak činí 3360 Kč.

Část dotazníku týkající se daně z nemovitostí

1. 21 % respondentů uvedlo, že jsou vlastníky nemovitostí (pozemků či staveb, resp. obojího). Zastoupení mezi jednotlivými právními formami je následující:

Právní forma	Procento vlastníků nemovitostí z celkového počtu respondentů stejné právní formy
Nadace	57
Nadační fond	0
Obecně prospěšná společnost	13
Občanské sdružení	14
Účelové zařízení církve	0

2. Z tohoto počtu subjektů využívá 36 % osvobození od daně z pozemků. Jejich rozložení je následující:

Právní forma	Procento vlastníků pozemků využívající osvobození od daně z celkového počtu respondentů stejné právní formy
Nadace	60
Nadační fond	0
Obecně prospěšná společnost	39
Občanské sdružení	22
Účelové zařízení církve	0

3. Z počtu vlastníků nemovitostí využívá osvobození od daně ze staveb 51 % respondentů. Rozložení na jejich právní formy je následující:

Právní forma	Procento vlastníků staveb využívající osvobození od daně z celkového počtu respondentů stejné právní formy
Nadace	75
Nadační fond	0
Obecně prospěšná společnost	39
Občanské sdružení	40
Účelové zařízení církve	0

Závěry z vyhodnocení navrácených dotazníků z pohledu míry využití jednotlivých úlev a zhodnocení jejich výhodnosti pro ekonomiku NNO

1. Daň z příjmů právnických osob

Z pohledu této daně je zcela zřetelné, že pro ty NNO, které dosahují zisku (66%) a jsou povinny vypočítat, případně odvést daň z příjmů právnických osob jsou fiskální úlevy rozhodně zajímavé a úlevu podle § 20 odst. 7 ZDP využili všichni respondenti. Čím vyšší obrat, tím vyšší využité fiskální úlevy. Co se týče příjmů, které nejsou předmětem daně (tj. dary a úroky z běžných účtů), tak jsou zcela jistě využívány velmi často. Osvobozené příjmy, tj. členské příspěvky u občanských sdružení, výnosy z nadačního jmění u nadací byly u jednotlivých právních forem hojně využívanou možností též. Přijetí odvodu z výtěžku loterií a jiných podobných her se vyskytovalo výjimečně, nicméně zase byla velmi vysoká absolutní výše této přijaté částky.

Je zřejmé, že nejzajímavější jsou fiskální úlevy pro obecně prospěšné společnosti, neboť tyto většinou realizují svoji činnost tak, že generují příjmy podléhající dani z příjmů a to buď formou hlavní činnosti ziskové či doplňkové činnosti. Nadační fondy jsou z tohoto pohledu doplňkem v nadačním sektoru, resp. alternativou pro ty filantropické skupiny, které nejsou natolik kapitálově silné, aby si mohly dovolit vázat prostředky v podobě nadačního jmění a tudíž se zaměřují na získávání finančních prostředků které nepodléhají dani z příjmů. Pro nadace jako celek je zcela určitě zajímavým osvobozením osvobození od daně z příjmů u zaregistrovaného nadačního jmění.

Je zcela určitě dobrou zprávou, že povinnost „dodanit nepoužitou fiskální úlevu“ dle § 20 odst. 7 ZDP se nevyskytla, tj. NNO použily tuto úlevu v zákonem stanovené lhůtě. Zajímavým zjištěním je i to, že u cca 50 % respondentů fiskální úleva byla pod dolní možnou hranicí (300 tis. Kč) a maximální výši úlevy tj. 1 mil. Kč uplatnily 4 % NNO.

Nepříjemnou realitou, vycházející z přístupu zákona ke zdaňování NNO, je povinnost oddělené evidence zdaňovaných a nezdaňovaných příjmů a výdajů. To je však nutným zlem pro realizaci způsobu zdanění tak, jak jej zákon předpokládá. Větším problémem však je nutnost resp. povinnost hlavní činnosti (resp. činnosti) atomizovat na „jednotlivé druhy činností“ a v případě pokud v rámci takto atomizované části hlavní činnosti jsou dosažené

příjmy realizovány za ceny takové, které jsou nižší či rovné souvisejícím výdajům a zároveň za ceny, které jsou kalkulovány tak, že dosažené příjmy jsou vyšší než související výdaje povinnost posuzovat tuto jednotlivou činnost ještě detailněji právě s ohledem na uvedenou podmínku. Za vysloveně v rozporu předvídatelnosti práva považuji stav, kdy toto ustanovení lze vykládat několika způsoby a dojít tak v různém daňovém základům ze stejných výchozích dat (účetnictví). Dáno to je mírou srozumitelnosti ustanovení § 18 odst. 6 ZDP. Navíc, jak bylo v analýze zákonných ustanovení několikrát zdůrazněno, stát si tohoto je vědom a některým „vybraným“ NNO tyto povinnosti s odkazem na administrativní náročnost postupu promíjí tím, že jim nastavuje výjimku ze způsobu zdaňování neziskového sektoru jako celku.

Celkově lze říci, že úlevy na dani z příjmů jsou pro NNO přínosem, jejich kvantifikace je velmi obtížná, vyjdeme-li z možnosti snížit daňový základ o fiskální úlevu dle § 20 odst. 7, tak ušetřená daň činí v průměru cca 52 tis. Kč, na dani z úroků z běžných účtů cca 11 tis. Kč a ostatní úlevy jsou parciální pro jednotlivé právní formy NNO a údaje jsou uvedeny výše u analýzy dotazníků.

2. Daň dědická a daň darovací

Přijímání darů a dědictví jednoznačně k neziskovému sektoru patří. Podle jednotlivých právních forem se jedná o 70 – 90 % respondentů.

U dobročinných organizací jsou částky takto přijaté velmi vysoké (v řádech až desítek milionů Kč), nicméně i u ostatních právních forem se jedná o desítky až stovky tisíc Kč.

Dobrou zprávou je informace, že dodanění darů v případě nepoužití na osvobozený účel se nevyskytlo.

Osvobození od daně darovací (při darech do 1 mil. Kč 7%) a dědické (při nabytí dědictví do 1 mil. Kč 3,5 %) je zcela jistě pro NNO významnou úsporou.

3. Daň z přidané hodnoty

Tato daň postihuje pouze ty NNO, kteří provozují ekonomickou činnost. Skutečnost, že k provozu ekonomické činnosti se přihlásilo 92 % respondentů je zcela jistě důsledkem skutečnosti, že na fungování NNO je zcela jistě nezbytné získávat prostředky i jinými způsoby než od donátorů. Na druhou stranu pouze 25 % respondentů se stalo plátcí DPH a (mimo jediné výjimky) a to překročením obrátu. Z toho lze dovozovat, že zbytek respondentů provozuje ekonomickou činnost buď v malé rozsahu nebo provozuje takové aktivity, které nezakládají povinnost se k dani z přidané hodnoty registrovat (tj. nepočítají se do obrátu pro povinnou registraci k dani). Že skutečnost svědčí spíše druhé variantě nahrává zjištění, že 79 % plátců uvedlo poskytování plnění osvobozených bez nároku na odečet.

Být plátcem daně z přidané hodnoty není pro NNO zajímavé. Svědčí o tom skutečnost, že poskytují především osvobozená plnění bez nároku na odpočet a že dobrovolnými plátcí DPH se nestávají. Navíc se domnívám, že díky vysokém podílu lidské práce v poskytovaných službách je pro NNO daň z přidané hodnoty spíše fiskální zátěží než výhodou. Nicméně je nutno podotknout, že tento přístup vychází z výše citované evropské legislativy a Česká republika je touto legislativou do značné míry vázána.

4. Daň silniční

Pro NNO je zcela jistě přínosem, že nemusí daň silniční platit ze silničních motorových vozidel používaných výhradně k činnostem, z nichž plynoucí příjmy nejsou předmětem daně

z příjmů. Fiskální výhoda však není natolik významná, aby bylo nutné ji podrobněji popisovat. Kvantifikací byla zjištěna průměrná úspora 3 tis. Kč, přičemž se týká 39 % respondentů.

5. Daň z nemovitostí

Fiskální výhoda se týká 21 % respondentů – vlastníků nemovitostí. Z nich pouze 36 % vlastníků pozemků a 51 % vlastníků staveb splňují podmínky pro přiznání osvobození (tj. nepodnikání či nepronajímání). Fiskální výhodu nebylo možné kvantifikovat, protože přiznání k dani z nemovitostí se zpracovává pouze v prvním roce vlastnictví nemovitosti a dále už „chodí pouze složenky“ a bylo-li v přiznání uvedeno osvobození, tak není možné zjistit kolik díky změnám koeficientů činí osvobození v současnosti. Nicméně osvobození je odhadováno v rádech maximálně jednotek tisíců Kč.

Jako takové je zcela jistě přínosem, i když opět relativně málo významné. Navíc poukazují na svoji úvahu viz výše související s tím, kdo je v rámci rozpočtového určení daní příjemcem daně z nemovitostí.

Návrh optimalizace daňových úlev

Na tomto místě by měl následovat návrh optimalizace výše popsaných daňových úlev a výjimek pro NNO. Po zpracování celého výše uvedeného rozboru se mi velmi těžko cokoliv navrhuje. Na jednu stranu je vidět, že stávající fiskální úlevy si svého daňového poplatníka (či případně plátce daně) našly a tudíž, že v zákonech mají svá opodstatnění. Je zcela určitě správné, že ve všech zákonech je pamatováno i na postupy v případě nedodržení pravidel použití prostředků získaných úlevami. Je zřejmé, že v oblasti DPH nelze nad rámec Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty aplikovat výjimky pro NNO, nicméně dovoluji si shrnout své poznatky a profesní úvahy:

Daň z příjmů

Od svého vzniku zákon o daních z příjmů bojuje se způsobem zdaňování neziskového sektoru jako celku. Nejdříve bylo zjištěno, že navržené a přijaté způsoby nejsou to správné, a později se v zákoně postupně objevují výjimky z obecného pravidla zdaňování NNO. Z výše doložených materiálů (důvodové zprávy zákonů, podklady z projednávání,...) je zřejmé, že se jedná o účelově prosazené výjimky různých zájmových skupin, které občas přinesou i nechtěné závěry (viz komentář k § 18 odst. 15 ZDP). Nicméně ne vždy, resp. je to spíše pravidlem, že tyto výjimky jsou neopodstatněné.

V první řadě by koncepce zdaňování daní z příjmů právnických osob především měla potírat NNO, které maskují svoji existenci za účelem podnikání sdružováním podle zákona o sdružování občanů. Je otázkou, zda to je úkolem berní správy či zda otázkou pro Ministerstvo vnitra ČR. Nicméně takovými NNO by neměly být přiznány fiskální výhody (pokud se tedy nepodaří, aby takovéto NNO neexistovaly vůbec.)

Za druhé by bylo vhodné, aby i nadále existovala nějaká „základní úleva“, kterou dle mého názoru reprezentuje § 20 odst. 7 ZDP a to proto, aby se NNO umožnilo nezdaňovat drobné příjmy, které by NNO tak mohly např. využít k zaplacení pracovníků, kteří náročnou evidenci dle § 18 odst. 6 ZDP musí zpracovávat. V souvislosti s tím existuje pohled z druhé strany, a to

zmenšení počtu daňových poplatníků, kterým správce daně musí věnovat svoji pozornost. Dalo by se říci, že se jedná o nastavení určité hladiny významnosti.

Za třetí považuji za vhodné, aby se v zákoně o daních z příjmů otevřeně přiznalo, že existují neziskové organizace, na kterých má stát zájem tím, že jim vytvoří výjimku z obecného postupu zdaňování neziskových organizací a aby se jednalo o uzavřenou množinu neziskových organizací napojených např. na státní, krajské či obecní rozpočty a dále na druhou množinu nestátních neziskových organizací, kterým ujasní aplikaci pravidel. Možná se totiž zjistí, že za této situace jsou ustanovení § 18 odst. 6 ZDP ustanoveními, která se týkají okrajové části NNO (většinou maskovaných podnikajících subjektů) a není třeba zbytek NNO administrativně deprimovat složitostí povinné evidence.

Samostatnou otázkou je poté právní úprava, která by reflektovala připravovaný občanský zákoník, tj. §§ 145 a 146 týkajících se veřejné prospěšnosti.

Daň darovací a daň dědická

Při analýze nebylo dle mého názoru zjištěno, že by stávající právní úprava nebyla funkční a srozumitelná. Je otázkou, zda dlouhodobě avizovaná snaha MF o zahrnutí darů do předmětu daně z příjmů právnických osob (převzetím možnosti tyto příjmy od daně osvobodit) je tou pravou optimalizací výjimek. Možná ano, neboť poté by se NNO k zákonu o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí obracely pouze v případě nabytí dědictví (resp. při transakcích podléhajících dani z převodu nemovitostí).

Daň z přidané hodnoty

Jedinou oblastí v rámci daně z přidané hodnoty, kterou považuji za vhodnou pro studium při případné realizaci změn, je několikrát zmiňovaná Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, resp. její Článek 132. Je totiž otázkou, zda implementace jeho jednotlivých ustanovení do zákona o DPH je v souladu s tím, co je pro neziskový sektor a především NNO výhodné.

Daň silniční

Výjimka, týkající se osvobození od daně silniční, jsou v zákoně sice špatně čitelné z pohledu srozumitelnosti aplikace, nicméně opodstatněné. Jedná-li se tedy o případnou optimalizaci, tak není co navrhnout. Problémem zůstává výše popsané neaplikovatelné ustanovení o zálohách na silniční daň v případě neziskových organizací (potažmo neziskových organizací které nemají fiskální rok totožný s kalendářním).

Daň z nemovitostí

Zákon obsahuje velké množství výjimek, které jej zneprůhledňují. Ve vztahu k rozpočtovému určení daní je navíc otázkou, zda jsou tyto výjimky (včetně výjimek pro NNO) oprávněné. Pravdou však je, že se snahou o zvyšování výtěžnosti daně z nemovitostí, tak jak je plánována změna koncepce, bude zrušování výjimek politicky neprůchodné.

Dotazník k analýze daňových zvýhodnění pro NNO

ČÁST I.

Komentář:

Pro posouzení dotazníku potřebujeme pár základních informací, které budou sloužit k vyhodnocení celé analýzy.

Dovolujeme si upozornit, že zaručujeme absolutní anonymitu respondentů a navíc pro další prezentaci budou použity pouze agregované údaje a statistické informace.

Právní forma organizace (označte zakroužkováním)

nadace
nadační fond
obecně prospěšná společnost
občanské sdružení
účelové zařízení církve

Obec sídla organizace

Rok vzniku

ČÁST II.

Komentář:

Úvodem prosím uveďte níže základní údaje z hospodaření vaší organizace za poslední 3 účetní období. Účelem je získat základní agregované údaje z výkazu zisku a ztráty v členění na hlavní a hospodářskou činnost a dále základní údaje o vztahu těchto údajů k výsledné dani z příjmů. Zdrojem těchto údajů by měla být účetní závěrka (konkrétně výkaz zisku a ztráty) a daňové přiznání.

1. Základní údaje z účetnictví (údaje uveďte v tisících Kč)

Zdroj – účetní závěrka organizace – výkaz zisku a ztráty

Komentář:

Pokud vykazujete náklady na správní činnost samostatně, tak je v níže uvedených tabulkách zahrňte prosím do hlavní činnosti.

ROK 2007

	Hlavní	Hospodářská	Celkem
Náklady celkem			
Výnosy celkem			
Výsledek hospodaření před zdaněním			
Daň z příjmů			
Výsledek hospodaření po zdanění			

ROK 2008

	Hlavní	Hospodářská	Celkem
Náklady celkem			
Výnosy celkem			
Výsledek hospodaření před zdaněním			
Daň z příjmů			
Výsledek hospodaření po zdanění			

ROK 2009

	Hlavní	Hospodářská	Celkem
Náklady celkem			
Výnosy celkem			
Výsledek hospodaření před zdaněním			
Daň z příjmů			
Výsledek hospodaření po zdanění			

2. Základní údaje z přiznání k dani z příjmů právnických osob (údaje uveďte v Kč)
Zdroj – daňové přiznání k dani z příjmů

	rok 2007	rok 2008	rok 2009
Výsledek hospodaření organizace před zdaněním => Zdroj – řádek 10 daňového přiznání			
Základ daně před úpravou => Zdroj – řádek 200 daňového přiznání			
Odečet daňové ztráty => Zdroj – řádek 230 daňového přiznání			
Částka podle § 20 odst. 7 („Úleva pro neziskové poplatníky“) => Zdroj – řádek 251 daňového přiznání			
Daň z příjmů => Zdroj – řádek 290 daňového přiznání			

ČÁST III.

Komentář:

Níže jsou uvedeny jednotlivé výjimky ve zdaňování nestátních neziskových organizací, tak jak je poskytují současné daňové předpisy. Dovolujeme si vás požádat u každé této výjimky (veřejností nazývané „daňové zvýhodnění“) o odpověď, zda přichází takováto výjimka ve vaší organizaci v úvahu (ANO x NE) a případně o vyčíslení, kolik Kč tato výjimka představuje.

A. Zákon o daních z příjmů

1. Neziskové organizace daní hlavní činnost v případě, že příjmy z této činnosti jsou vyšší než související výdaje. Rozdělovali jste hlavní činnost v jednotlivých letech pro tyto účely na více než 1 druh činnosti ?

	ANO	NE
rok 2007		
rok 2008		
rok 2009		

2. Vyšel vám alespoň 1 druh činnosti (či celá hl. činnost v případě nedělení) zisková ??

	ANO	NE
rok 2007		
rok 2008		
rok 2009		

3. Kolik činil zisk za celou hlavní činnost ??

	Rok 2007	Rok 2008	Rok 2009
zisk v tis. Kč			

4. Kolik Kč činila ztráta za celou hlavní činnost ??

	Rok 2007	Rok 2008	Rok 2009
ztráta v tis. Kč			

5. Předmětem daně z příjmů nejsou úroky z běžného účtu. Uveďte prosím jejich výši v tis. Kč

	Rok 2007	Rok 2008	Rok 2009
výše úroků v tis. Kč			

6. Speciální způsob zdanění (tzv. „vše proti všemu“) mají ty NNO, které provozují zdravotnické zařízení a to bez ohledu na právní formu. Týkalo se vás zdaňování podle tohoto ustanovení (§ 18/15 ZDP) ??

	ANO	NE
rok 2007		
rok 2008		
rok 2009		

7. Jste-li občanské sdružení, uveďte prosím, kolik činí vybrané členské příspěvky v tis. Kč. Ty jsou od daně jsou osvobozeny.

	Rok 2007	Rok 2008	Rok 2009
Členské příspěvky			

8. Od daně jsou osvobozeny přijaté odvody části výtěžku loterií a jiných podobných her. Pokud jste přijali takovéto výtěžky, uveďte prosím částku v tis. Kč.

	Rok 2007	Rok 2008	Rok 2009
Přijaté výtěžky v tis. Kč			

9. Nadace mají osvobozené od daně výnosy ze zaregistrovaného nadačního jmění. Jste-li nadace, uveďte prosím výnosy po odečtu souvisejících nákladů (tj. zisk), které jste takto získali v tis. Kč.

	Rok 2007	Rok 2008	Rok 2009
Výnosy v tis. Kč			

10. Základní využívanou úlevou je možnost snížit základ daně až o 30 %, maximálně však o 1 mil. Kč a to podle § 20 odst. 7 ZDP. Uveďte prosím, zda jste tuto úlevu využili. Ano x ne. (Konkrétní částku využití úlevy jste případně měli uvést v části II – řádek 251 daňového priznání.)

	ANO	NE
rok 2007		
rok 2008		
rok 2009		

11. V případě, že úleva viz předchozí otázka není použita (vyčerpaná), je nutné v posledním roce pro možné využití (tj. 3.rok) nevyčerpanou částku dodanit dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 9. Týkalo se vás toto dodanění ? Uveďte prosím částku v tis. Kč, kterou jste dodaňovali.

	Rok 2007	Rok 2008	Rok 2009
dodaná částka v tis. Kč			

12. Obecně prospěšné společnosti (mimo těch co provozují zdravotnické zařízení nebo jsou vysokou školou) nemohou vykázanou daňovou ztrátu (tj. ve většině případů z doplňkové činnosti) odečíst od daňového základu vykázaného v dalších letech. Pokud jste o.p.s. a dosáhli jste daňové ztráty, kterou není dle zákona možné uplatnit, uveďte prosím její výši v tis. Kč.

Jde nám tedy o to, zda jste daňovou ztrátu dosáhli, nikoliv, zda jste se jí pokusili (zdárně či nezdárně) v dalších letech uplatnit.

	Rok 2007	Rok 2008	Rok 2009
daň. ztráta v tis. Kč			

B. Zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

Komentář:

V níže uvedených otázkách jsou pro zjednodušení textu pod pojmem dar myšleny přijaté prostředky, které jsou předmětem daně darovací.

Některé NNO (především o.p.s., nadace a nadační fondy) mohou mít nárok na osvobození od daně podle více ustanovení zákona. Uveďte prosím jedny a tytéž prostředky pouze jednou, postupujte v pořadí v našem dotazníku tj. nejdříve osvobození dle právní formy, netýká-li se vás tak podle účelu.

1. Přijetí daru státem registrovanou církví, náboženskou společností nebo obecně prospěšnou společností je osvobozeno od daně darovací (viz § 20 odst. 4 písm. a) zákona). Máte-li tuto právní formu, uveďte prosím zda jste takové dary přijali. Uveďte prosím částku v tis. Kč. (jak dary účtované výsledkově tak rozvahově).

	ANO	NE	částka
rok 2007			
rok 2008			
rok 2009			

2. Nadace nebo nadační fond má přijaté dary („nadační dary“) osvobozeny od daně, je-li bezúplatně nabytý majetek určen na dosahování obecně prospěšných cílů nadace nebo nadačního fondu v souladu se zákonem. Jste-li nadace nebo nadační fond uveďte, zda jste přijali takové dary. Uveďte prosím částku v tis. Kč (jak dary účtované výsledkově tak rozvahově).

	ANO	NE	částka
rok 2007			
rok 2008			
rok 2009			

3. Přijaté dary jsou osvobozeny od daně darovací jsou-li přijaty právnickou osobou založenou nebo zřízenou k zabezpečování činnosti v oblasti kultury, školství, výchovy a ochrany dětí a mládeže, vědy, výzkumu, vývoje, vzdělávání, zdravotnictví, sociální péče, ekologie, ochrany opuštěných zvířat nebo ohrožených druhů zvířat, tělovýchovy, sportu a požární ochrany, je-li bezúplatné nabytí majetku určeno na zabezpečování uvedené činnosti. (viz § 20 odst. 4 písm. a) zákona). Přijali jste takové dary ?? Uveďte prosím částku v tis. Kč (jak dary účtované výsledkově tak rozvahově).

	ANO	NE	částka
rok 2007			
rok 2008			
rok 2009			

4. Přijali jste dar na humanitární nebo charitativní účely, resp. nabyli majetek v souvislosti s výkonem dobrovolnické služby či majetek z veřejných sbírek ?? Uveďte prosím částku v tis. Kč.

	ANO	NE	částka
rok 2007			
rok 2008			
rok 2009			

5. Přijali jste dar, u kterého pro nepoužití pro osvobozené účely jste pozbyli nároku na osvobození a zaplatili darovací daň ?? Uveďte prosím částku v tis. Kč (jak dary účtované výsledkově tak rozvahově).

	ANO	NE	částka
rok 2007			
rok 2008			
rok 2009			

6. Osvobozeno od daně dědické je přijetí dědictví, vzhledem k nízké četnosti tohoto způsobu nabytí majetku u NNO je níže uvedena pouze jedna tabulka jak pro osvobození podle právní právní formy, tak podle účelu. Přijali jste dědictví?? Uveďte prosím finanční hodnotu přijatého dědictví.

	ANO	NE	hodnota dědictví
rok 2007			
rok 2008			
rok 2009			

7. Poskytli jste dar fyzické osobě, která nemá trvalý pobyt v tuzemsku, nebo právnické osobě, která nemá sídlo v tuzemsku ?? Uveďte prosím částku v tis. Kč (jak dary účtované výsledkově tak rozvahově).

	ANO	NE	částka
rok 2007			
rok 2008			
rok 2009			

8. Pokud jste odpověděli na předcházející otázku (číslo 7) ANO, označte prosím křížkem, zda jste z takto poskytnutých darů zaplatili daň darovací či zda jste toto darování osvobodili od daně.

	Platba daně	osvobození
rok 2007		
rok 2008		
rok 2009		

C. Zákon o dani z přidané hodnoty

1. Provozujete ekonomickou činnost ??
 (tj. soustavnou činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i 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, pokud je tento majetek využíván soustavně).

Komentář:

Pro ujasnění dodáváme, že při určitém zobecnění skutečnost, že provozujete ekonomickou činnost můžete poznat i např. podle toho, že máte účtováno na účtech 601 – 649 (samozřejmě je jedno zda v hlavní či hospodářské činnosti). Uveďte prosím v tis. Kč součet výnosů za skupinu účtovou skupinu 60-64.

	ANO	NE	Výnosy skupina 60-64
rok 2007			
rok 2008			
rok 2009			

2. Jste plátcí DPH ??

	ANO	NE
rok 2007		
rok 2008		
rok 2009		

Další otázky jsou pouze pro plátce DPH.

3. Stali jste se plátcí DPH dobrovolně či překročením obratu ??

	dobrovolně	překročením obratu
Plátce DPH		

4. Uskutečňujete plnění osvobozená bez nároku na odpočet DPH ?? Uveďte prosím sumu těchto plnění v tis. Kč. (Možný zdroj informací – přiznání k DPH, řádek 530 v roce 2007 a 2008, resp. řádek 50 v roce 2009)

	ANO	NE	částka
rok 2007			
rok 2008			
rok 2009			

5. Pokud uskutečňujete osvobozená plnění bez nároku na odpočet DPH, nárok na odpočet DPH z přijatých plnění jste povinni krátit. Uveďte prosím částku DPH, na kterou nemáte díky krácení nárok, tj. je zaúčtována do nákladů.

Komentář:

Možný zdroj informací záleží na způsobu účtování např. – nákladový účet, na který je tato daň sumárně v rámci výpočtu ročního koeficientu (vypořádací koeficient) zúčtována. Není-li možné tuto informaci jinak získat, tak prosíme o kvalifikovaný odhad. Cílem je získat informaci, na jakou část odpočtu jste v jednotlivých letech neměli nárok.

	Částka neuznané DPH v tis. Kč	Hodnota vypořádacího koeficientu
rok 2007		
rok 2008		
rok 2009		

D. Zákon o dani silniční

1. Jsou-li u neziskových subjektů silniční motorová vozidla výhradně používána k činnostem, z nichž plynoucí příjmy nejsou předmětem daně z příjmů, nejsou tato vozidla předmětem daně silniční a tudíž se z nich neplatí silniční daň. Máte taková vozidla ?? Uveďte prosím částku v tis. Kč, kterou jste takto na dani ušetřili, nebo pokud toto neumíte ani odhadnout, tak alespoň prosím uveďte počet aut v členění na osobní a nákladní v jednotlivých letech.

	ANO	NE	částka	počet osobních aut	počet nákl. aut
rok 2007					
rok 2008					
rok 2009					

E. Zákon o dani z nemovitostí

Komentář:

Předmětem našeho zkoumání nejsou stavby v zahraničí, budované v rámci humanitární, nebo rozvojové pomoci. Případné údaje o nich prosím neuvádějte.

1. Jste vlastníky nemovitostí (pozemků nebo staveb) ??

	ANO	NE
rok 2007		
rok 2008		
rok 2009		

Další otázky jsou pouze pro vlastníky nemovitostí

2. Jste-li občanské sdružení, obecně prospěšná společnost či nadace, pak od daně z nemovitostí máte osvobozeny pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbou a to vše v případě, že nejsou pronajímány či využívány k podnikatelské činnosti. Máte takovéto pozemky ?? Uveďte prosím částku v tis. Kč, kterou jste takto na dani ušetřili (zdroj – přiznání k dani z nemovitostí) nebo alespoň odhad.

	ANO	NE	částka
rok 2007			
rok 2008			
rok 2009			

3. Podobné osvobození jste mohli uplatnit i pro stavby. Uveďte prosím částku v tis. Kč, kterou jste takto na dani ušetřili (zdroj – přiznání k dani z nemovitostí) nebo alespoň odhad.

	ANO	NE	částka
rok 2007			
rok 2008			
rok 2009			

Děkujeme za váš čas, strávený nad naším dotazníkem. Vyplněný jej prosím zašlete mailem na adresu vyzkum@adamec-audit.cz.