

Dílčí studie pro Koncepti politiky vlády vůči nestátním neziskovým organizacím (dále jen NNO) do roku 2020

Téma: Vlastní zdroje NNO a jejich výdělečná a podnikatelská činnost, vývoj, stav a trendy

Zhotovitel: Ing. Jan Kamenický, Ruská 58, 101 00 Praha 10; jan.kamenicky@pinf.cz

Obsah:

- I. Právní formy, analyzované v této studii, legislativní základna
- II. Definice typů činností jednotlivých NNO
- III. Popis jednotlivých typů vlastních příjmů, jejich dělení, princip, dosažitelnost a použitelnost
- IV. Daňový režim NNO obecně a dopad jednotlivých typů příjmů na daňový režim
- V. Návrh na opatření státu

I. Právní formy, analyzované v této studii, legislativní základna

I/1) právní formy NNO

Studie se zabývá těmito právními formami NNO: Spolky – založené dle zákona 89/2012 Sb. občanský zákoník (dále jen NOZ), nadace a nadační fondy, založené dle NOZ., ústavy, založené dle NOZ. a obecně prospěšné společnosti (dále jen OPS), založené dle Zákona 248/1995 Sb. o obecně prospěšných společnostech (tato právní forma sice zanikla spolu s účinností NOZ, nicméně exitující OPS mohou v této právní formě pokračovat po neomezenou dobu)

I/2) legislativní základna

Je zjevné, že primární právní normou je NOZ, který popisuje vznik, fungování, rozhodování, hospodaření, zánik...e.t.c všech jmenovaných NNO s výjimkou OPS, které se řídí samostatným (i když zrušeným) zákonem. Kromě NOZ mají na fungování NNO z pohledu zdrojů dopad zejména tyto zákony:

Zákon o statusu veřejné prospěšnosti: Zde je třeba říci, že zákon by měl dopad, kdyby přeci jen vznikl. Zákon vzniká již ca 10 let, ve chvíli vzniku této analýzy je zákon stále ve fázi návrhu a jeho další osud je nejistý. Zákon měl za cíl zjednodušit a zpřehlednit pohled na NNO, z pohledu veřejně prospěšných (tedy prospěšných navenek, pro celou společnost, nebo významnou část společnosti) a ostatních, zejména těch vzájemně prospěšných (tedy primárně prospěšných pro své členy) a toto dělení navázat na daňový režim a další benefity. Je třeba konstatovat, že i z důvodu neexistence tohoto zákona zůstává pohled na NNO do značné míry roztříštěný dle jednotlivých právních forem.

Daňové zákony, přičemž v rámci této studie bude samostatně zkoumán dopad Zákona 586/1992 Sb. o daních z příjmu (zejména dopad poslední novely, tedy Zákona 344/2013 Sb.) a Zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Zákon 137/2006 Sb. o veřejných zakázkách

1/3 Posuzování jednotlivých typů NNO

V další textu, budou jednotlivé typy NNO posuzovány takto:

Spolky – jako nejčastější právní forma NNO, nástupce dřívějšího občanského sdružení

Nadace – jako nástroj účelového sdružení majetku

Nadační fondy – u této právní formy zatím existuje u odborné veřejnosti významná nejasnost ve výkladu, zda se tato právní forma v situacích nepopsaných NOZ řídí přiměřeně ustanoveními NOZ, které se týkají nadací, nebo zda je nadační fond zcela volnou právní formou s naprostým minimem regulace. Vzhledem k tomu, že tato odborná debata není zatím skončena, nebude v tomto textu nadační fond samostatně zkoumán.

OPS a ústavy – přestože se jedná o 2právní formy zřizované různými právními normami, je možno konstatovat, že z hlediska účelu, z hlediska nakládání se zdroji i z hlediska daňového režimu se tyto právní formy chovají obdobně. Budou proto posuzovány společně.

II. Definice typů činností jednotlivých NNO

Z hlediska dalšího textu je nutné definovat typy činností, konkrétně **hlavní** činnost a **vedlejší** činnost, (někdy též doplňková činnost, nebo vedlejší hospodářská činnost). V jednotlivých právních formách NNO jsou tyto definice mírně odlišné, ale podstata zůstává stejná. Vždy platí, že hlavní a vedlejší činnost musí daná NNO sledovat účetně odděleně, v případě spolků, nadací a nadačních fondů má toto dělení dopad i na daňový režim, v případě ops a ústavů nikoliv.

Hlavní činností je taková činnost, kvůli které je daná NNO založena, kvůli kterým má její existence smysl a kvůli kterým mají NNO některé daňové a další benefity.

U spolků je hlavní činnost definována takto: „NOZ § 217/1 *Hlavní činností spolku může být jen uspokojování a ochrana těch zájmů, k jejichž naplňování je spolek založen. Podnikání nebo jiná výdělečná činnost hlavní činností spolku být nemůže.*“ Obdobně je hlavní činnost definována u nadací: „NOZ § 306/1 *Zakladatel zakládá nadaci k trvalé službě společensky nebo hospodářsky užitečnému účelu. Účel nadace může být veřejně prospěšný, spočívá-li v podpoře obecného blaha, i dobročinný, spočívá-li v podpoře určitého okruhu osob určených jednotlivě či jinak.*“ resp. u ústavů: NOZ § 402 *Ústav je právnická osoba ustavená za účelem provozování činnosti užitečné společensky nebo hospodářsky s využitím své osobní a majetkové složky. Ústav provozuje činnost, jejíž výsledky jsou každému rovnocenně dostupné za podmínek předem stanovených.*“

Zákon předpokládá, že činnosti, prováděné jako hlavní činnosti mají v řadě případů charitativní, dobročinný, dobrovolnický, nebo obdobný charakter a jako takové jsou samostatně nedofinancovatelné. Proto mají NNO možnost pro podporu hlavní činnosti provozovat i **vedlejší činnost**. Tato vedlejší činnost je určena jen k podpoře činnosti hlavní, bez hlavní činnosti jí není

možné vykonávat a z logiky věci by nikdy neměla vedlejší činnost tu hlavní převyšovat. Vedlejší činnosti jsou v právních formách definovány takto:

Spolky: „NOZ § 217/2 Vedle hlavní činnosti může spolek vyvíjet též vedlejší hospodářskou činnost spočívající v podnikání nebo jiné výtěžné činnosti, je-li její účel v podpoře hlavní činnosti nebo v hospodárném využití spolkového majetku.“ Nadace: § 307/1 Nadace může podnikat, pokud podnikání představuje pouhou vedlejší činnost a výtěžky podnikání slouží jen k podpoře jejího účelu; nadace však podnikat nesmí, pokud to zakladatel v nadační listině vyloučil. Za stejných podmínek může nadace převzít vedení obchodní společnosti. Ústavy: „NOZ § 403 Provozuje-li ústav obchodní závod nebo jinou vedlejší činnost, nesmí být provoz na újmu jakosti, rozsahu a dostupnosti služeb poskytovaných v rámci hlavní činnosti ústavu. Zisk může ústav použít jen k podpoře činnosti, pro niž byl založen, a k úhradě nákladů na vlastní správu.“

Autorovi studie není znám záměr zákonodárce, proč je vedlejší činnost definována takto různě, jak již ale bylo řečeno výše, význam jednotlivých definic je obdobný. Nejpřísněji je z tohoto pohledu definována vedlejší činnost v zákoně o ops, kde je definice hlavní a vedlejší činnosti tato: § 17/1 *Kromě obecně prospěšných služeb, k jejichž poskytování byla založena, obecně prospěšná společnost může vykonávat i jiné činnosti ("doplňková činnost") 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. § 17/2 Obecně prospěšná společnost se nesmí účastnit na podnikání jiných osob.*

Je zřejmé, že ve vedlejší činnosti jednotlivé NNO provozují činnost, jejímž smyslem je dosažení zisku v této doplňkové činnosti (zisk bude pak použit na financování hlavní činnosti) tedy podnikají. V rámci doplňkové činnosti se tak na NNO vztahují všechny právní normy, jako na běžný jiný podnikající subjekt, včetně povinností vyplývajících ze Zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, tedy na vedlejší činnost je třeba mít živnostenské oprávnění, neboť spadá pod definici § 2 *Živností je soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem.*

Samostatně je třeba řešit otázku, zda, je možné, aby NNO provozovala určité činnosti za úplatu v rámci hlavní činnosti. Zde je třeba situaci rozebrat po jednotlivých právních formách.

U ústavů a ops je situace jasná. Obě právní formy jsou založeny v hlavní činnosti primárně za účelem poskytování služeb, přičemž se přímo předpokládá, že tyto služby mohou být provozovány za úplatu. Je tedy zjevné, že tyto subjekty vstupují do smluvně závazkových příjmových vztahů a jediné, čím jsou limitovány je rovnocenný a předem určený přístup k příjemcům (viz citovaný *NOZ § 306/1*)

U nadací, je možno konstatovat, že zákon takové jednání nepředpokládá, ale také nezakazuje. Rozhodnutí, co nadace smí a nesmí provozovat je přeneseno na zakládací listinu, s výjimkou restrikcí v § 306 a 307.

U spolků je situace nejsložitější, protože NOZ v § 217/1 mimo jiné říká že. „*Podnikání nebo jiná výtěžná činnost hlavní činností spolku být nemůže*“.

Podnikatel je dle NOZ definován takto: § 420(1) *Kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výtěžnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele.*

Vycházíme - li tedy z premisy, že výtěžná činnost je činnost obdobná, jako podnikání, pak i když spolek poskytuje nějakou službu nebo jiné plnění (třeba volnočasovou aktivitu pro děti, nebo sociální službu pro potřebné....) za úplaty, nečiní tak za účelem dosažení zisku, ale z principu potřebnosti

dané služby samotné, jako uspokojování a ochranu těch zájmů, k jejichž naplňování je spolek založen (viz NOZ §217/1) a nejedná se o podnikání ve smyslu definice v §420. Není tedy důvodu, proč by taková aktivita nemohla být provozována v hlavní činnosti. Pro potvrzení tohoto stanoviska je ovšem třeba vyčkat aplikační praxe rejstříkových soudů.

III. Popis jednotlivých typů vlastních příjmů, jejich dělení, princip, dosažitelnost a použitelnost

Studie se zaměřuje na všechny typy zdrojů NNO a z nich pocházejících příjmů, které nemají původ ve veřejných zdrojích v rámci dotačních titulů. Dále se studie nezabývá členskými příspěvky, protože se týkají jen určitého výseku NNO, konkrétně spolků. V dalším textu tedy budeme řešit tyto formy příjmů: Příjmy ze smluvně závazkových vztahů v hlavní i doplňkové činnosti, přijaté dary, přijaté nadační příspěvky, příjmy z veřejných sbírek a příjmy vyplývající z partnerství.

III/1) Příjmy ze smluvně závazkových vztahů v hlavní i doplňkové činnosti (jinak též příjmy z vlastníčinnosti, dále jen VLASTNÍ ČINNOST).

V kapitole II bylo obšírně vysvětleno, že příjmy z vedlejší činnosti mají vždy charakter VLASTNÍ ČINNOSTI, dále bylo popsáno, kdy je možné, aby NNO vykonávala VLASTNÍ ČINNOST v rámci své hlavní činnosti. V rámci této kapitoly tedy vycházíme z předpokladu, že daná NNO ví, co smí a co nesmí realizovat v té, které činnosti. Popišme si nyní několik příkladů z praxe:

- Příjmy plynoucí z prodeje služeb od příjemců této služby. Typicky se může týkat služeb sociální péče, volnočasových aktivit, vzdělávacích aktivit, plateb za některé typy kroužků, plateb za pobytové akce u organizací typu Junák, ČTU, platby za aktivity v oblasti environmentálního vzdělávání a podobně
- Příjmy plynoucí z prodeje výrobků nebo obecně zboží – typicky se týká zejména chráněných dílen, v budoucnu patrně i sociálního podnikání.
- Příjmy plynoucí z veřejných rozpočtů na všech úrovních, ale **vyplácené na základě veřejných zakázek**. Záměrně je tento zdroj zařazen sem, byť je financován z veřejných rozpočtů, protože je nutné oddělit tento zdroj od běžných dotačních titulů, které mají principiálně jiný charakter. V rámci veřejných zakázek se NNO účastní výběrových řízení dle Zákona 137/2006 Sb. o veřejných zakázkách a to standardně, spolu s komerčními subjekty. Výsledkem takové soutěže je smluvně závazkový vztah, smlouva o dílo, nebo obdobná smlouva
- Innominátní stavy - jedná se do značné míry za chybu v systému, nicméně je vhodné tyto stavy popsat. V některých případech, kdy se výběrového řízení účastní pouze NNO je výsledná příjmová smlouva jakousi nepojmenovanou smlouvou pohybující se na hraně veřejného a soukromého práva, konkrétně na hraně příkazní či obdobné smlouvy a dotačního rozhodnutí. Typickým příkladem jsou tzv Individuální projekty na jednotlivých krajích v rámci programu OPLZZ, kdy kraj je konečným příjemcem pomoci (příjemcem dotace) a NNO vysoutěží část prostředků na základě výběrového řízení dle Zákona 137/2006 Sb. Výsledkem je příkazní smlouva, s definovanými jednotkovými cenami a povinnostmi počty jednotek dokazovat, zároveň se ovšem na dodavatele služby (v našem případě NNO) vztahuje povinnost vyúčtování dle metodické příručky OPLZZ, stejně jako by se jednalo o dotaci, v některých případech dokonce s odkazem na Zákon o rozpočtových pravidlech. Právní jistota takto koncipované smlouvy pro dodavatele služby (NNO) je minimální, riziko pak velmi vysoké. NNO k podpisu takto

koncipovaných smluv přistupují většinou proto, že reálná možnost příjmovou smlouvu principálně změnit, je zcela minimální.

- Příjmy z reklamy – často nepřesně nazýváno jako komerční sponzoring. Významná část NNO má zaregistrovanou reklamní činnost jako doplňkovou činnost a pokud je nějaký komerční subjekt ochoten podpořit jejich aktivity, ale trvá na tom, aby byl náklad daňově plně uznatelný, pak jedinou možností je, aby dané NNO komerčnímu subjektu nafakturovalo odpovídající plnění, přičemž nejčastěji je to právě reklamní plnění. Má – li taková transakce proběhnout, pak je podmínkou nutnou, aby dané NNO bylo schopno reklamní služby skutečně poskytnout a to v odpovídajícím rozsahu a kvalitě
- Vlastní činnost investičního charakteru, účast na podnikání jiných osob. Týká se zejména velkých NNO, tedy takových, které mají volnou hotovost, kterou mohou zhodnocovat. Klíčová je tato možnost pro nadace, přičemž NOZ nadacím tuto možnost proti minulé právní úpravě posiluje, pokud jí neomezí svým jednáním zakladatel (viz výše citovaný NOZ §307). Spolky a ústavy v tomto pohledu nijak regulovány nejsou. OPS mají v tomto případě regulaci nejpřísnější, protože Zákon o ops v §17/2 říká že: „*Obecně prospěšná společnost se nesmí účastnit na podnikání jiných osob.*“ Z investičních nástrojů tak pro ops kromě běžných spořicíh bankovních nástrojů připadá v úvahu jen investice do fondů peněžního trhu, do fondů dluhopisových a případně přímo do dluhopisů jako takových.
- Samostatnou kapitolu pak tvoří investice do nemovitostí, tato investiční aktivita není zákonem regulována v žádné sledované právní formě. Za investici zde považujeme jak přímé pořízení nemovitosti, tak investice do stávající nemovitosti, ať již dříve zakoupené, nebo získané darem, či v závěti. Pro NNO je pak dlouhodobým výnosem pronájem nemovosti, nebo její části, přičemž takový pronájem by měl být vždy realizován v doplňkové činnosti. Z hlediska dlouhodobé udržitelnosti NNO se jedná zcela jistě o strategii doporučení hodnou, zatím je tato možnost ze strany NNO využívána spíše okrajově, má však rostoucí trend.

III/2) Přijaté dary

Dárcovství je pro stabilitu neziskového sektoru klíčové. Realizuje - li konkrétní NNO významnou část svých výnosů prostřednictvím darů, pak jí to dává jednak vyšší míru svobody v rozhodování, jakým aktivitám se bude věnovat, nejméně stejně podstatný je pak „mandát daný veřejností“, zvláště jedná-li se o velké množství přijatých darů. V návrzích na možná opatření se proto budeme podmínkám pro snazší dárcovství věnovat, protože právě v privátním fundingu jsou možnosti rozvoje a zejména dlouhodobé stabilizace NNO značné. Dary pro NNO můžeme zhruba rozdělit do následujících kategorií, které jsou však spíše orientační, bez legislativního podkladu.

- Drobné nárazové dary. Většina NNO se snaží vést dialog s veřejností, prezentovat své veřejně prospěšné aktivity a žádat o podporu. Takto získané dary mohou a nemusí být ošetřeny darovací smlouvou, mohou a nemusí být nějak účelově vázány, darovací smlouvy však nikdy nesmí obsahovat ustanovení o jakémkoli protiplnění ze strany obdarovaného, tím by se dar posunul do režimu popsaného v kapitole III/1.
- Sponzorské dary – zde míněn klasický sponzoring a to jak od fyzických, tak od právnických osob. Sponzorskému daru většinou předchází dlouhé vyjednávání, výsledkem je finanční nebo hmotný dar, přičemž v případě sponzoringu bývá účelové, případně i teritoriální vymezení v darovací smlouvě významně přesnější, než u náhodných darů. Nemožnost protiplnění platí stejně jako v minulém odstavci.

- Trendem posledních zhruba deseti let je snaha některých NNO budovat sítě stálých přispěvatelů (kluby přispěvatelů, kluby přátel...), tedy okruhy osob, které danou NNO podporují dohodnutou částkou pravidelně (měsíčně, kvartálně, ročně). Tento trend původně přinesly nadnárodně působící organizace (GREENPEACE, UNICEF apod.), postupně ale zdomácněl připojením českých environmentálních a humanitárních organizací, dnes je použití tohoto nástroje velmi široké, používají ho například i NNO poskytující domácí paliativní péči. Pokud se dané NNO podaří vybudovat podobnou síť, je to skutečně dlouhodobě stabilizující zdroj prostředků, což je pro celý NNO sektor významná skutečnost, zvláště v situaci, kdy všechny ostatní zdroje stabilní nejsou.

III/3 Přijaté nadační příspěvky

Z pohledu právního i daňového se pro příjemce přijatý nadační příspěvek chová stejně jako přijatý dar, pohlížíme-li na něj ale optikou zdroje financování, je zde patrný rozdíl. O nadační příspěvek je totiž u nadací, které naplňují podmínku veřejně prospěšného účelu, standardně možné žádat ve veřejně vyhlášených grantových kolech. Získání příspěvku není tedy do značné míry náhodný jev, jako je tomu u darů, je podmíněn zejména kvalitou podaného projektu. Je-li žadatel úspěšný, pak je s ním sepsána smlouva o nadačním příspěvku. Přestože smlouva bezpochyby naplňuje z daňového pohledu definici daru (nově bezúplatného plnění), obsahuje taková smlouva řadu podmínek ohledně využití příspěvku a to včetně vrácení nevyčerpané části, eventuálně té části příspěvku, která byla použita v rozporu s účelem ve smlouvě. Určení použití finančních prostředků je tedy možné ve smlouvě o nadačním příspěvku ošetřit daleko robustněji, než v běžné darovací smlouvě, nadace mají také zákonnou povinnost kontrolovat použití poskytnutých příspěvků.

Pro příjemce je tedy nadační příspěvek jakýmsi mezistupněm mezi darem a dotací z veřejných prostředků a to jak po stránce získání tohoto příspěvku, tak po stránce kontroly jeho použití. Řada zejména začínajících NNO si tak na podmínkách nadačního příspěvkumůže otestovat své implementační, ale hlavně účetní a reportovací schopnosti. Na tomto poli udělali nadace pro vznik a rozvoj neziskového sektoru hlavně v devadesátých letech obrovský kus práce, zejména díky nadacím se zahraničním financováním. Jmenujme zde alespoň Open Society Fund (OSF), Nadaci rozvoje občanské společnosti (NROS), Nadaci VIA (dříve The Foundation for a Civil Society) a Nadaci Charlese Stewarta Motta. Přestože kromě poslední jmenované všechny tyto nadace i nadále vyvíjejí činnost na území České republiky, celkový objem poskytovaných prostředků se významně snížil, takže získání prvních „starovacích“ peněz pro začínající NNO je tak daleko těžší, než v minulosti. K problematice se ještě vrátíme v kapitole doporučení.

III/4 Příjmy z veřejných sbírek

Veřejná sbírka je pro NNO zvláštním způsobem, jak oslovit veřejnost a jak získat větší množství darů na konkrétní akci. NNO se přitom musí striktně držet zákona 117/2001 Sb. O veřejných sbírkách (dále jen sbírkový zákon). Z pohledu právního je zde patrný jistý nesoulad, kdy příspěvky (dary) plynoucí do veřejné sbírky mají zjevně soukromoprávní charakter, ale osvědčení ohlášené sbírky, reportování, kontrola, eventuálně i vymáhání nesprávně použitých prostředků se děje na úrovni veřejnoprávní a to včetně možnosti vést s organizátory sbírky správní řízení a organizátorům sbírky ukládat nemalé sankce za porušení pravidel sbírkového zákona. Poslední významná novela sbírkového zákona z března 2012 zůstala v tomto směru na půli cesty a blíže se nevěnovala statutu vysbíraných finančních prostředků. Tato skutečnost pak vede dle názoru autora tohoto textu k nejasnostem v aplikační praxi, kdy není zcela kdy, kde a proč začínají a končí práva a povinnosti jednotlivých aktérů. Určité zmatečnosti situace nahrávají ještě fakt, že výkon dohledu nad veřejnými

sbírkami je prováděn na úrovni krajů, díky čemuž se aplikační praxe ve významných detailech často liší. Metodický dohled provádí Ministerstvo vnitra.

Přes jisté nedostatky sbírkového zákona, kterým bude věnován prostor v kapitole návrhů na opatření, jsou veřejné sbírky ze strany NNO intenzivně využívány a jsou pro NNO jedním z páteřních zdrojů. Jejich záběr je velmi široký, od masivních humanitárních kampaní organizovaných humanitárními organizacemi (Člověk v tísni, ADRA, Charita....), přes dlouhodobé sbírky na podporu konkrétních skupin v ČR (NROS - Pomozte dětem, Centrum Paraple...), celonárodní nárazové sbírky (Tříkrálová sbírka), až po malé regionální sbírky na aktivity konané lokálními NNO.

Ohledně rozvoje nových možností sbírání je možno poslední citovanou novelu sbírkového zákona z března 2012 považovat za zdařilou, zde zmíníme alespoň 3 klíčové skutečnosti:

- Veřejné sbírky je od platnosti novely možno provádět po dobu neurčitou
- Mezi způsoby provádění sbírky byla zařazena dárcovská SMS (tzv DMS)
- Sbírkový zákon v §9/2 umožňuje organizátorovi sbírky přijít s jakýmkoli novým inovativním nápadem, jak sbírku provádět, čímž nepřímo podporuje další rozvoj dárcovství: *„Příslušný krajský úřad na žádost právnické osoby, která oznámila konání sbírky, rozhodne o možnosti konat sbírku i jiným způsobem než uvedeným v odstavci 1. Příslušný krajský úřad posoudí navrhovaný jiný způsob z hlediska transparentnosti získávání příspěvků do sbírky a zabezpečení jejich využití a z hlediska souladu s jinými právními předpisy a veřejným pořádkem.“*

III/5 příjmy vyplývající z partnerství

Partnerství při implementaci projektů je v ČR trendem posledních 15 let, v masivním měřítku pak posledních 10 let, za spouštěč tohoto procesu je možno vcelku jednoznačně označit zdroje EU v rámci strukturálních fondů. I když se nejedná o žádný nový zdroj financování, princip partnerství zde bude stručně popsán, hlavně proto, že se při jeho používání děla a částečně i děje řada chyb a to i na úrovni veřejné správy.

Partnerství se uzavírá většinou tehdy, když je třeba, aby se NNO nějakým způsobem sloučily pro komunikaci a pro finanční podporu vůči jednomu finančnímu zdroji, který může být veřejnoprávní i soukromoprávní povahy. Smlouvu s finančním zdrojem pak standardně podepisuje jedna NNO (tzv LEAD). Smlouva o partnerství je nepojmenovanou smlouvou (v zahraničí se obdobným způsobem používá MOU - Memorandum of understanding), formát smlouvy proto neříká nic o právním režimu, ani o účetních a daňových povinnostech partnerů. Veškeré tyto skutečnosti tedy musejí být detailně popsány v těle smlouvy. Pro NNO to znamená, že smlouva o partnerství může z pohledu daňové právního nabývat celou řadu různých forem. V několika příkladech situaci popíšeme z pohledu NNO, která je na konci řetězce partnerství.

- Smlouva o partnerství má charakter dotace. Prostředky od veřejnoprávního subjektu pouze „protékají“ skrz NNO v pozici LEAD. Všichni partneři musí beze zbytku plnit povinnosti, vyplývající z prvotního dotačního titulu.
- Smlouva o partnerství má charakter daru (bezúplatného plnění). Prvotním zdrojem peněz je například silná NNO, která tímto způsobem přenáší prostředky na své partnery z důvodu společné implementace. Tento postup se zatím v ČR uplatňuje poměrně zřídka, ale jeho význam roste (příkladem může být spolupráce NNO při povodních v ČR)
- Smlouva o partnerství má charakter subdodavatelské smlouvy. Uplatní se, pokud jednotlivá NNO společně usilují o zakázku a společně soutěží dle zákona 137/2006 Sb. o veřejných zakázkách.
- Smlouva o partnerství má charakter „společnosti“ dle NOZ §2716 až §2746 (dříve smlouvy o sdružení bez vzniku právnické osoby). Tato forma se může použít též v případě společné zakázky dle zákona 137/2006 Sb. o veřejných zakázkách. Vzhledem k tomu, že tato právní forma je daňově i účetně značně složitá, lze jí doporučit jen tehdy, pokud takový postup exaktně vyžaduje zadávací dokumentace k veřejné zakázce. V minulosti byla tato forma partnerství vyžadována ze strany řídicích orgánů jako jediná přípustná forma partnerství v rámci některých projektů

strukturálních fondů. Lze jen doufat, že tento nesprávný přístup řídicích orgánů je definitivně překonán a příjemcům je ohledně vyřešení partnerství poskytována maximální smluvní volnost.

IV. Daňový režim NNO obecně a dopad jednotlivých typů vlastních příjmů na daňový režim

Ohledně daňového režimu NNO existuje řada mýtů a to jak na straně veřejnosti, tak úředníků, tak i některých NNO, přičemž většina těchto mýtů se týká daňových výjimek, resp. představy, že NNO jsou automaticky osvobozeny od daní. Netřeba zde patrně dlouze vysvětlovat, že podobné představy jsou mylné. V tomto textu bude daňový režim popsán ve vazbě na finanční zdroje, omezíme se tedy na daň z příjmu právnických osob a na daň z přidané hodnoty. Připomeňme zde, že ustanovení zákona o dani darovací byla s platností od 1.1.2014 zrušena a příjmy z darování (bezúplatných příjmů) nyní řeší zákon o dani z příjmu.

IV/1) Dopad zákona 586/1992 Sb, o dani z příjmu s důrazem na změny dané novelou (viz Zákon 344/2013 Sb.) platné od 1.1. 2014 (dále jen zákon o DPPO)

U vzniku novely je možné dobře ukázat, jak neblaze na neziskový prostor dopadá neexistence zákona o statusu veřejné prospěšnosti. Kapitoly týkající se veřejné prospěšnosti byly při vzniku novely zákona o DDPO konstruovány ve vazbě na zákon o statusu veřejné prospěšnosti. Poté, co byl na podzim 2013 zákon o statusu veřejné prospěšnosti odmítnut Senátem, bylo nutno přepracovat i novelu zákona o DPPO tak, aby mohla fungovat samostatně, bez zákona o statusu veřejné prospěšnosti. Výsledkem toho je, že k avizovanému zjednodušení nedošlo, zákon o DPPO si definuje veřejně prospěšného poplatníka samostatně, bez vazby na jiné právní normy. Nyní jež ke konkrétním ustanovením a jejich dopadům.

Veřejně prospěšný poplatník je v zákoně definován takto:

§ 17a Veřejně prospěšný poplatník

(1) Veřejně prospěšným poplatníkem je poplatník, který v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním.

(2) Veřejně prospěšným poplatníkem není

- a) obchodní korporace,*
- b) Česká televize, Český rozhlas a Česká tisková kancelář,*
- c) profesní komora nebo poplatník založený za účelem ochrany a hájení podnikatelských zájmů svých členů, u nichž nejsou členské příspěvky osvobozeny od daně, s výjimkou organizace zaměstnavatelů,*
- d) zdravotní pojišťovna,*
- e) společenství vlastníků jednotek a*
- f) nadace,*

- 1. která dle svého zakladatelského jednání slouží k podpoře osob blízkých zakladateli nebo*
- 2. jejíž činnost směřuje k podpoře osob blízkých zakladateli.*

Kromě úzkého okruhu nadací, vyloučených v §17a/f lze konstatovat, že NNO splňují standardně definici veřejně prospěšného poplatníka. Co se týká rozsahu předmětu daně, novela toto řeší v nově vzniklém §18a, tedy:

§ 18a Zvláštní ustanovení o předmětu daně veřejně prospěšných poplatníků

(1) U veřejně prospěšného poplatníka nejsou předmětem daně

- a) příjmy z nepodnikatelské činnosti za podmínky, že výdaje (náklady) vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním této činnosti jsou vyšší,*
- b) dotace, příspěvek, podpora nebo jiná obdobná plnění z veřejných rozpočtů,*
- c) podpora od Vinařského fondu,*

- d) výnos daně, poplatku nebo jiného obdobného peněžitého plnění, které plynou obci nebo kraji,
e) úplata, která je příjmem státního rozpočtu za
1. převod nebo užívání státního majetku mezi organizačními složkami státu a státními organizacemi,
 2. nájem a prodej státního majetku,
- f) příjmy z bezúplatného nabytí věci podle zákona o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi.
- (2) U veřejně prospěšného poplatníka je předmětem daně vždy příjem
- a) z reklamy,
 - b) z členského příspěvku,
 - c) v podobě úroku,
 - d) z nájemného s výjimkou nájmu státního majetku.
- (3) U veřejně prospěšného poplatníka se splnění podmínky uvedené v odstavci 1 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 výdaje (náklady) vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, tak za ceny, kdy dosažené příjmy jsou vyšší než související výdaje (náklady) vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, jsou předmětem daně příjmy z těch jednotlivých činností, které jsou vykonávány za ceny, kdy příjmy převyšují související výdaje.
- (4) Veřejně prospěšný poplatník je povinen 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 vedení výdajů (nákladů). Pokud tato povinnost nemůže být splněna organizační složkou státu nebo obcí u jejich jednorázových rozpočtových příjmů, učiní se tak mimoúčetně v daňovém přiznání.
- (5) S výjimkou příjmů z investičních dotací jsou předmětem daně všechny příjmy u veřejně prospěšného poplatníka, který je
- a) veřejnou vysokou školou,
 - b) veřejnou výzkumnou institucí,
 - c) poskytovatelem zdravotních služeb,
 - d) obecně prospěšnou společností,
 - e) ústavem.

K problematice osvobození bezúplatných příjmů vznikl nový paragraf 19b

§ 19b Osvobození bezúplatných příjmů

(1) Od daně z příjmů právnických osob se osvobozuje bezúplatný

- a) příjem z nabytí dědictví nebo odkazu,
- b) příjem, pokud k němu došlo na základě rozhodnutí pozemkového úřadu o pozemkových úpravách, v podobě

1. nabytí vlastnického práva k pozemku,
2. zřízení věcného břemene.

(2) Od daně z příjmů právnických osob se osvobozuje bezúplatný příjem

- a) obmyšleného z majetku, který

1. byl do svěřenského fondu vyčleněn pořízením pro případ smrti nebo
2. zvýšil majetek svěřenského fondu pořízením pro případ smrti,

- b) poplatníka, který je

1. veřejně prospěšným poplatníkem se sídlem na území České republiky, pokud je nebo bude využit pro účely vymezené v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 nebo jeho kapitálové dovybavení; osvobození se nepoužije u obcí a krajů,

2. veřejně prospěšným poplatníkem se sídlem na území Norska, Islandu nebo jiného členského státu Evropské unie než České republiky, je-li jeho právní forma, předmět činnosti a způsob využití předmětu bezúplatného nabytí obdobný právní formě, předmětu činnosti a způsobu využití těch poplatníků, jejichž příjmy jsou osvobozeny podle bodu 1,

c) plynoucí do veřejné sbírky, na humanitární nebo charitativní účel,

d) přijatý z veřejné sbírky,

e) členského státu Evropské unie, Norska nebo Islandu.

(3) Osvobození bezúplatných příjmů uvedených v odstavci 2 písm. b) se nepoužije, pokud ho poplatník neuplatní. Rozhodnutí poplatníka o uplatnění nebo neuplatnění osvobození bezúplatných příjmů nelze zpětně měnit.

Z ustanovení výše uvedených paragrafů vyplývá jedna zásadní změna, režim ops a ústavů na straně jedné a režim spolků a nadací je od platnosti novely významně odlišný.

OPS a ústavy se daňově chovají takto:

- jsou nově tzv širokopásmovým poplatníkem. Všechny jejich příjmy jsou tedy předmětem daně
- příjmy plynoucí do veřejné sbírky a na humanitární nebo charitativní účel jsou osvobozeny
- bezúplatné příjmy jsou osvobozeny, pokud toto osvobození poplatník uplatní.

Vyloučíme li tedy veřejné sbírky a bezúplatné příjmy na charitativní a humanitární účel, které jsou osvobozeny automaticky a k nim vztažené náklady tak budou daňově neúčinné, má OPS a ústav ohledně dalšího postupu volbu:

- buď započte „vše proti všemu“, tedy veškeré výnosy proti veškerým nákladům a chová se tak vlastně obdobně jako běžný komerční subjekt
- nebo nejprve vyloučí bezúplatné příjmy, u těchto výnosů uplatní osvobození, vztáhne k těmto výnosům náklady, tyto vyloučí jako daňově neúčinné a do základu daně započte jen zbylé výnosy a náklady.

V této chvíli není možné jasně říci, zda nová právní úprava bude pro ops a ústavy plusem, nebo mínusem, stejně tak teď není zřejmé, jaká z výše popsanych variant bude více využívána, chybí aplikační praxe. V každém případě pro OPS a ústavy odpadne povinnost klíčování příjmů a nákladů po jednotlivých činnostech, což povede minimálně ke zjednodušení procesů, když už ne k daňové výhodě.

Spolky a nadace se daňově chovají takto

- jsou tzv úzkopásmovým poplatníkem, snahou bylo, aby u významné části malých NNO jejich příjmy vůbec nebyly předmětem daně z příjmu a tyto subjekty tak ani nemusely podávat daňové přiznání. Příkladem - malý spolek, nevybírá příspěvky, žádné příjmy z vedlejší činnosti, má dvě dotace a ostatní činnosti skončí s mírnou ztrátou. Žádný z výnosů není předmětem DPPO a NNO ani nepodává daňové přiznání
- u úzkopásmových poplatníků zůstává v platnosti nutnost daňového posuzování jednotlivých činností samostatně
- na osvobození bezúplatných příjmů úzkopásmového poplatníka se vztahují stejná pravidla, jako na širokopásmového, pokud tyto příjmy nespádají do kategorie „nepředmět“ daně.
- Vlastní konstrukce daňového přiznání pak bude po uplatnění pravidel popsanych výše vypadat obdobně, jako v minulých letech.

Odpočet základu daně na straně NNO

Jednou z mála skutečných výjimek pro NNO zůstává částečná možnost snížení základu daně dle §20/7. I tento paragraf byl spolu s přechodem ops a ústavů na širokopásmový model pro tyto subjekty přeformulován, protože původní textace by pro ně ztratila smysl. Nová definice tedy zní takto:

§ 20 Základ daně a položky snižující základ daně

(7) Veřejně prospěšný poplatník s výjimkou obce, kraje, poskytovatele zdravotních služeb a profesní komory a poplatníka založeného za účelem ochrany a hájení podnikatelských zájmů svých členů, kteří nejsou organizací zaměstnavatelů, může základ daně zjištěný podle odstavce 1 snížený podle § 34 dále snížit až o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč, použije-li prostředky získané touto úsporou na dani ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, a to nejpozději ve 3 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích. Obecně prospěšná společnost a ústav musí prostředky získané touto úsporou použít v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) prováděných nepodnikatelských činností. 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. Veřejná vysoká škola, obecně prospěšná společnost nebo ústav, které jsou soukromou vysokou školou podle zákona upravujícího vysoké školy, a veřejná výzkumná 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 touto úsporou na dani 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.

Snížení základu daně u dárců

Právnícké osoby – možnost snížení základu daně v §20/8 byla navýšena na 10 % (přesněji 5% + 5% ...V úhrnu lze odečíst nejvýše 5 % ze základu daně sníženého podle § 34; přitom v případě poskytnutí darů středním školám a vyšším odborným školám na pořízení materiálu nebo zařízení nebo na opravy a modernizaci zařízení využívaných pro účely praktického vyučování, vysokým školám a veřejným výzkumným institucím lze základ daně snížit nejvýše o dalších 5 %.....)

Fyzické osoby – možnost snížení základu daně v §15/1 byla navýšena na 15 %

IV/2 Dopad zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen DPH)

Nejprve si zopakujme, jak se subjekt může stát plátcem DPH:

- Plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč (750 000 Kč - tato novelizace nabývá účinnosti 1. ledna 2015.), s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.
- Při uzavření „společnosti“ dle NOZ §2716 až §2746 (dříve smlouvy o sdružení bez vzniku právnícké osoby) s plátcem DPH
- Při pořízení zboží od plátce z členské země Evropské unie nad daný limit
- Při přijetí služby od plátce z členské země Evropské unie, kde je místem zdanitelného plnění země plátce a to bez jakéhokoliv hodnotového limitu - dnem přijetí.
- Dobrovolně

Zatímco první a poslední důvod jak se stát plátcem DPH jsou obecně známy, u ostatních bodů, to již úplně neplatí. Zejména z tohoto důvodu je třeba varovat před uzavíráním „společností“ v rámci partnerství, protože takové uzavření má pak daňové konsekvence, která daná NNO nemusí znát.

Ještě je třeba poukázat na první bod a zejména na to, jak je zde definován obrát, není zde vůbec podstatné, zda jsou předmětná plnění realizována v hlavní nebo doplňkové činnosti, podstatné je pouze to, zda daná NNO poskytuje plnění osvobozená, nebo neosvobozená.

Pokud se NNO stane plátcem DPH, pak pro ni není až takovým problémem vlastní realita placení daně, ale daleko více složitost celého procesu a nároky na účetnictví a výkaznictví. Uvědomme si, že NNO pracuje se všemi typy finančních zdrojů a mnoha typy činností. Jedna NNO tak často funguje v těchto režimech: neosvobozená plnění, osvobozená plnění, bezúplatná plnění, koeficient mezi bezúplatným a ostatním plněním, koeficient mezi osvobozeným a neosvobozeným plněním, pokud pracuje i v zahraničí pak k tomu přistupuje princip reverse charge, případně dodanění služeb, které se odehrávají ve třetích zemích (mimo EU), ale dle zákona o DPH je místem plnění ČR....., bylo by možné pokračovat. To vše je třeba řešit a to přes to, že reálná možnost odpočtu na vstupu je často minimální a i daň na výstupu, odvedená státu, nízká. NNO musí režim DPH řešit samostatně nejen za každou činnost, ale i za každý projekt. Jak pro NNO, tak pro stát je tedy skutečnost, že je daná NNO plátcem daně vlastně extrémně nevýhodná, už proto, že problematika větší NNO je tak složitým systémem, že i vlastní kontrola ze strany FÚ je velmi složitá.

Samostatně je třeba zmínit ještě jednu skutečnost a to je uznatelnost DPH jako nákladu v rámci bezúplatných plnění, kde si NNO na vstupu DPH uplatnit nemůže. Některé zahraniční dotační tituly (zejména přímé dotace z jednotlivých generálních ředitelství EU) považují buď DPH apriori za neuznatelný náklad, nebo vyžadují ke každému projektu samostatný dokument finančního úřadu, že v rámci tohoto projektu není možné uplatnit DPH na vstupu. Pokud se takový dokument nepodaří získat, nemůže NNO uplatnit DPH jako projektový náklad a musí ho uhradit z jiných zdrojů.

V. Doporučení na opatření státu

Zákon o veřejné prospěšnosti – musí padnout jasné rozhodnutí, zda tato norma vznikne, nebo nevznikne. Zákon s drobnými přestávkami vzniká přes 10 let, což je už nadále neúnosné. Pokud není politická vůle k jeho vzniku, nechť je to jasně deklarováno i to je lepší než stávající mezistav, kdy řada právních norem na různých úrovních se vznikem zákona o veřejné prospěšnosti počítá, ale jeho přijetí se neblíží. Pokud politická vůle je, nechť zákon vznikne v přijatelné variantě co nejdříve.

Rozvoj dárcovství – přesto, že v tomto směru jsou možnosti státu do značné míry limitované, podpora možná je. Stejně tak, jako je u právnických osob dnes již standardem společenská odpovědnost firem (CSR), u fyzických osob takto jasně nastavené prostředí není. NNO by velmi ocenily pomoc změnit společenské klima v tom směru, že dobročinnost a obecně podpora občanské společnosti je běžnou, společensky ceněnou a státem podporovanou občanskou aktivitou. Je jistě správné, že se podařilo navýšit možnosti snížení daňového základu pro dárce, to je ale málo, pokud stát nezačne vysílat jasnější signály, že si práce NNO váží a že proto podporu NNO ze strany privátního sektoru považuje za důležitou a chvályhodnou. Jedná se pochopitelně o běh na dlouhou trať, začít je možné například ve vzdělávacím procesu.

Podpora malých a nově vznikajících NNO

Jak již bylo řečeno v kapitole o nadačních příspěvcích, poté, co se velcí zahraniční dárci spolu se svými nadacemi stáhli z ČR, resp. většinou posunuli své aktivity dále na východ, je pro začínající NNO nesmírně těžké přijmout první institucionální prostředky, správně je implementovat a vyúčtovat. Rozpočtová pravidla jsou směrem k příjemci dotace velmi tvrdá a často uplatňují absolutní trest (odejmutí celé dotace, včetně příslušenství) i za relativně banální provinění – třeba nezvládnutý termín průběžné zprávy, pokud je tento termín mezi podmínkami závažnými. Nemá – li začínající NNO možnost ozkoušet své schopnosti na nadačním příspěvku, pak je pro ni přijetí dotace ze státního rozpočtu velmi riskantním krokem, o možnosti čerpat strukturální fondy nemluvě.

Stojí proto za zvážení podpora ze strany státu směrem ke stávajícím nadacím, eventuálně založení nadace vlastní, kde by stát podpořil začínající, nebo nezkušené NNO a pomohl tak budovat jejich technické a absorpční kapacity.

Sbirkový zákon

Bylo by vhodné znovu nastolit dosud opomenutou otázku ohledně statutu sbirkových prostředků. Přepokládejme, že se potvrdí názor, že se jedná o soukromoprávní prostředky (těžko tomu může být jinak, pokud je daruje i sbírá soukromoprávní subjekt), pak přichází na pořad otázka, zda je skutečně nutné, aby osvědčování sbírky, kontrola vyúčtování, kontrola procesu výběru peněz a případné sankce zůstaly nutně na veřejnoprávní úrovni, zda je nutné, aby sbirkový zákon připomínal výčtem sankcí trestní zákoník. Autor tohoto textu se domnívá, že nikoli.

Poněkud jiná situace nastává, pokud sbírku organizuje subjekt veřejného práva, obec, nebo kraj, tam je veřejnoprávní kontrola patrně nutná.

Se stávajícím sbirkovým zákonem NNO umějí žít, jeho aplikace je však často nejasná, nejasnost ještě zvyšuje různost výkladů dle jednotlivých krajů. Metodická doporučení ze strany MV mají prakticky vždy zpříšňující dopad, rozvoj dárcovství příliš neřeší. Ze všech těchto důvodů je vhodné přemýšlet o systémové novele, která by patrně mimo jiné rozdělila organizátory sbírky na soukromoprávní a veřejnoprávní subjekty a podle toho nastavila pravidla.

Samostatnou otázkou pak je možnost sbírání pro fyzické osoby. Stávající zákon totiž fyzickým osobám neumožňuje provádět sbírku dle sbirkového zákona, ale pokud se fyzická osoba rozhodne, že veřejnou sbírku provede mimo rámec sbirkového zákona a nedopustí se přitom zjevného podvodu, je takové počínání plně legální. Naopak právnická osoba, která provádí neohlášenou sbírku je dle sbirkového zákona postihnutelná.

Optimalizace daňového režimu

Zákon o dani z příjmu – poslední novela, jíž byla věnována předchozí kapitola je ještě příliš čerstvá na to, aby bylo možno zhodnotit, zda přinese tak významná zjednodušení, jak bylo prezentováno ze strany MFČR, zatím panuje v tomto bodě na straně NNO mírná skepse. NNO věří, že k dalšímu systémovému zjednodušení dojde, dle autora tohoto textu je to ale možné až poté, co se vyjasní osud zákona o statusu veřejné prospěšnosti.

Značně jiná je situace ohledně zákona o dani z přidané hodnoty. Tato norma s existencí NNO sektoru vlastně nepočítá, jakékoli zjednodušení zde neexistuje, naopak NNO mají situaci ohledně DPH v drtivé situaci složitější než většina komerčního sektoru. Je jistě pravda, že Zákon o DPH je harmonizovanou normou v rámci EU a tudíž možnost změn na úrovni ČR je omezená, faktem ale zůstává, že ani velké zahraniční NNO v EU otázky DPH neřeší zdaleka tak složitě, jak je tomu v ČR, ani směrem na západ, ani na východ. Nabízí se tedy možnost komparativní studie a nalezení zjednodušení pro NNO. (Ještě jednou je třeba zde zdůraznit, že nejde o výjimky, nebo slevy na dani, jde o zjednodušení systému)