



# MASARYKOVA UNIVERZITA EKONOMICKO-SPRÁVNÍ FAKULTA

## Účetnictví a daně neziskových organizací

29. 11. 2010, Ing. Marie Hladká

## Cíl dnešní hodiny

Bližší seznámení se s účetní a daňovou problematikou neziskových organizací.

-----

Zákon o daních z příjmů považuje za neziskové organizace následující:

- tzv. **nevýdělečné organizace** (*těmi se dnes budeme zabývat*)
- **organizace veřejného sektoru** (organizační složky státu, územní samosprávné celky a příspěvkové organizace)

## Témata

- Vymezení neziskové organizace dle legislativy
- Účetní legislativa
- Specifika účetnictví NO
  - Zjednodušený rozsah účetnictví
  - Členění nákladů a výnosů
  - Účtování dotací
- Zdaňování NO
  - Zvýhodněný daňový režim - důvody
  - Daň z příjmu právnických osob - osvobození, základ daně, slevy na dani,
  - SPECIFIKA OSTATNÍCH DANÍ - SAMOSTUDIUM!!

## Chápání neziskové organizace dle zákona o daních z příjmů

- Organizace, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání
- Organizace nemusí být vždy nutně neziskové, i když nejsou zřízeny proto, aby zisku dosahovaly
- Zákon o daních z příjmů vylučuje z okruhu neziskových organizací obchodní společnosti a družstva, i když nebyly založeny za účelem podnikání
- Organizace musí být právnickou osobou (s výjimkou organizačních složek)

## §18 odst. 8 uvádí následující výčet:

- 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 a nadační fondy
- Obecně prospěšné společnosti
- Veřejné vysoké školy
- Obce
- Organizační složky státu
- Kraje
- Příspěvkové organizace
- Státní fondy
- Subjekty, o nichž tak stanoví zvláštní zákon

Následující výčet je uvozen slůvkem „**zejména**“, nejedná se tedy o výčet vyčerpávající!!

---

*Které znáte jiné právní formy neziskových organizací, které zde nejsou uvedeny?*

## Perlička pro zajímavost

§ 56 obchodního zákoníku dovoluje, aby s.r.o. a a.s. byly založeny i za jiným účelem než je podnikání ⇒ jejich činnosti mohou být neziskové

X

§ 18 zákona o daních z příjmů takto založené obchodní společnosti nepovažuje za neziskové a nemohou tedy využívat výhod jako jiné neziskové organizace

## Mohou neziskové organizace podnikat?

Z definice uvedené v zákoně o daních z příjmů nevyplývá všeobecný zákaz podnikání jako takového

**ALE!!!**

Politickým stranám a nadacím však zvláštní zákon přímo podnikání zakazuje!!



*V současnosti je dosud nedořešena otázka hranice mezi rozsahem hlavní a hospodářské činnosti, především jejich vzájemného poměru.*

# Legislativní úprava účetnictví

*(nyní již pouze pro NNO nikoli VE)*

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů
- Vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, jejichž hlavním předmětem činnosti není podnikání
- České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 401-413



## Jaké vedou NO účetnictví?

- Neziskové organizace jakožto právnické osoby musí plně respektovat zákon o účetnictví.

Postupný přechod od kamerálního účetnictví k  
akruálnímu!

Povinně účtují prostřednictvím podvojných zápisů.

- Daňovou evidenci (dříve jednoduché účetnictví) mohou vést podle §38 a ZU pouze občanská sdružení a jejich organizační složky, církevní právnické osoby a honební společenstva.

*(...pokud vedly k 31. 12. 2004 jednoduché účetnictví)*

Daňovou evidenci již neupravuje zákon o účetnictví, ale řídí se zákonem o daních z příjmů (§ 7b)

## Účtování - dotace

Neziskové organizace používající akruální princip vedou podvojně záznamy obdobně jako ziskové firmy.

Za zmínku stojí **účtování o dotacích**:

- jedná se o finanční prostředky, které jsou nenávratné (jinak se jedná o půjčku, úvěr, ...)
  - jsou z veřejných rozpočtů (jinak se jedná o dar x reklamu!!)
- 

Dotace je nutno rozlišovat **podle účelu**

- Dotace na krytí provozních nákladů (ús 69 - Provozní dotace)
- Dotace na pořízení dlouhodobého majetku (ús 90 - Vlastní jmění)

## Kalendářní vs. hospodářský rok

- Od 1. ledna 2001 zavedl zákon o účetnictví nový obsah pojmu „účetní období“. Jedná se o dvanáct po sobě jdoucích měsíců:
  - Účetní období se shoduje s kalendářním rokem
  - Je hospodářským rokem
- Oprávnění využívat hospodářský rok je možné po oznámení záměru této změny místně příslušnému správci daně nejpozději 3 měsíce před plánovanou změnou

*Uveďte nějaké výhody či nevýhody pro neziskové organizace účtování v rámci hospodářského roku?*

## Rozsah vedení účetnictví

- Účetní jednotky mají přednostně vést účetnictví v **plném** rozsahu
- Právní formy vyjmenované v § 9, ods. 3, zákona o účetnictví, mohou vést účetnictví ve **zjednodušeném** rozsahu:

*Jedná se o: občanská sdružení a jejich organizační jednotky, církve a náboženské společnosti, církevní právnické osoby, obecně prospěšné společnosti, honební společenstva, nadační fondy, společenství vlastníků jednotek.*

## Co to znamená: účetnictví ve zjednodušeném rozsahu?

### Účetní jednotky:

- sestavují účtový rozvrh členěný jen na účtové skupiny
- mohou spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize (americký deník)
- ke konci rozvahového dne nemusí účtovat o předvídatelných a možných ztrátách a riziku tj. neúčtují např. o časovém rozlišení, opravných položkách, rezervách. Účtují ale o odpisech!!
- nemusí využívat analytické ani podrozvahové účty
- mají zjednodušený rozsah účetní závěrky

## Vyhláška č. 504/2002 Sb. kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání

### Vyhláška stanoví:

- rozsah a způsob sestavování účetní závěrky
- uspořádání a obsahové vymezení položek majetku
- uspořádání a obsahové vymezení nákladů a výnosů
- směrnou účtovou osnovu
- účetní metody aj.

### Vyhláškou se řídí:

- veřejné vysoké školy
- politické strany a pol. hnutí
- občanská sdružení
- zájmová sdružení PO
- církve a náboženské společnosti
- obecně prospěšné společnosti
- nadace a nadační fondy
- organizace s mezinárodním prvkem
- společenství vlastníků jednotek
- veřejné vysoké školy

## České účetní standardy Platí s účinností od 1. ledna 2004

- 401 - účty, účtování na účtech, vnitroorganizační účetnictví
- 402 - otevírání a uzavírání účetních knih a účetní závěrka
- 403 - inventarizační rozdíly
- 404 - kursově rozdíly
- 405 - deriváty
- 406 - cenné papíry, podíly a směnky
- 407 - opravné položky k pohledávkám, rezervy
- 408 - krátkodobý finanční majetek a úvěry
- 409 - dlouhodobý majetek
- 410 - zásoby
- 411 - zúčtovací vztahy
- 412 - náklady a výnosy
- 413 - vlastní zdroje a dlouhodobé závazky



## Členění nákladů a výnosů pro potřeby účetního výkaznictví a pro potřeby stanovení daňového základu daně z příjmů

**Výkaz zisku a ztráty** je pro nevýdělečné organizace uspořádán tak, že jedním samostatným blokem údajů jsou náklady a druhým výnosy. Náklady jsou členěny podle nákladových druhů.

Výkaz je částečně přizpůsoben i pro účelové členění nákladů a výnosů tím, že obsahuje členění na hlavní (nevýdělečnou) a hospodářskou činnost.

**Hlavní činnost** je ta, pro kterou byla nevýdělečná organizace zřízena.

**Hospodářská činnost** je stanovena ve statutu či ve zřizovací listině jako jiná než hlavní činnost, která může být činností doplňkovou, vedlejší nebo podnikatelskou. Nesmí však žádným způsobem omezit činnost hlavní.



Podle vyhlášky č. 504/2002 Sb.

**Výkaz zisku a ztráty  
v plném rozsahu**

k 31. 12. 2005

(v celých tis. Kč)

Sdružení Podané ruce  
Francouzská 36  
602 00 Brno  
IČO:  
60557621

Název položky	Stav k poslednímu dni účetního období	
	hlavní	hospodářská
	1	2
<b>A. Náklady</b>		
<i>I. Spotřebované nákupy celkem</i>	5 829	193
1. Spotřeba materiálu	4 522	92
2. Spotřeba energie	1 307	89
3. Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek	0	0
4. Spotřeba zboží	0	12
<i>II. Služby celkem</i>	7 110	773
5. Opravy a udržování	843	18
6. Cestovné	643	67
7. Náklady na reprezentaci	55	31
8. Ostatní služby	5 569	657
<i>III. Osobní náklady celkem</i>	22 334	920
9. Mzdové náklady	16 645	687
10. Zákonné sociální pojištění	5 299	176
11. Ostatní sociální pojištění	58	4
12. Zákonné sociální náklady	332	53
13. Ostatní sociální náklady	0	0
<i>IV. Daně a poplatky celkem</i>	40	1
15. Daň z nemovitostí	0	0
16. Ostatní daně a poplatky	40	1
<i>V. Ostatní náklady celkem</i>	401	16
17. Smluvní pokuty a úroky z prodlení	1	0
18. Ostatní pokuty a penále	0	0
19. Odpis nedobytné pohledávky	0	0
20. Úroky	1	0
21. Kursové ztráty	165	8
22. Dary	0	0
23. Manka a škody	0	0
24. Jiné ostatní náklady	234	8

## Daňové předpisy neziskových organizací

V souvislosti s neziskovými organizacemi se často hovoří o **zvýhodněném daňovém režimu**. Tím se myslí, že v daňových aspektech poskytuje stát neziskovým organizacím určité výhody.

- Oprávněnost daňových výhod pro neziskové organizace uvádí R. Duben:
  - neziskové organizace snižují výdaje státu o výdaje, které by jinak musel nést sám
  - poskytování výhod státem je společensky efektivní, protože představují dodatečné přínosy pro společnost
  - poskytování výhod je nezbytné proto, že umožňují neziskovému sektoru prosperovat ve smíšené tržní ekonomice

## Zdanění neziskových organizací

- Na neziskové organizace se často vztahují osvobození od mnoha daní, které běžně postihují podnikatelské subjekty.
- Díky daňovým výhodám mohou neziskové organizace zdarma nebo za nižší ceny nabízet služby těm, kteří za ně nemohou zaplatit, mohou vytvářet různá alternativní zařízení (např. škola, zdravotnická zařízení) a působit preventivně proti závislosti na sociálních podporách (nabízí různé školicí programy).

## Daň z příjmů právnických osob zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

- poplatníci, kteří mají na území ČR své sídlo nebo místo svého vedení
- daňová povinnost se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR, tak na příjmy ze zdrojů v zahraničí (celosvětové příjmy) tzv. neomezená daňová povinnost

## Která činnost se vlastně daní?

- ZDP stanoví, že příjmy, které plynou NO z hlavní činnosti, nejsou předmětem daně z příjmů za předpokladu, že související náklady (výdaje) jsou vyšší než příjmy. Což znamená, že tyto příjmy nebudou předmětem daně, pouze pokud NO dosáhne v hlavní činnosti ztrátu.
- V rámci hospodářské činnosti nemají NO povinnost sledovat odděleně náklady a výnosy podle jednotlivých činností. Příjmy z této hospodářské činnosti jsou tedy předmětem daně vždy. U této činnosti může být základ daně kladný i záporný.

## Členění příjmů

- 1) příjmy, které *nejsou předmětem daně* (§ 18 odst.2a, odst. 4b,c)
- 2) příjmy, které *nejsou předmětem daně za určitých podmínek* (§ 18 odst. 4d)
- 3) příjmy, které *sice předmětem daně jsou, ale jsou od daně osvobozené* (§ 19 odst. 1)
- 4) příjmy, *zdaňované v základu daně* (§ 18 odst. 3).

## Příjmy, které nejsou předmětem daně

- příjmy získané zděděním nebo darováním nemovitosti nebo věci movité
- příjmy z dotací, příspěvků na provoz a jiných podpor ze státního rozpočtu, rozpočtu kraje, obce, rozpočtu Evropské unie nebo z veřejných rozpočtů ze zahraničí
- příjmy z úroků z vkladů na běžném účtu
- příjmy z hlavní činnosti, pokud jsou menší než náklady (výdaje), vynaložené na tuto činnost.

*Jestliže v rámci jednoho druhu činnosti provádí občanské sdružení činnosti jak ziskové (výnosy jsou větší než náklady), tak neziskové (náklady jsou vyšší než výnosy) nelze kompenzovat neziskové aktivity výnosy těch ziskových.*

## Příjmy, které nejsou předmětem daně za určitých podmínek

- příjmy z pronájmů a prodeje státního majetku

*Pokud NO pronajímá státní majetek a má z toho příjmy, nejsou tyto příjmy předmětem daně z příjmů. Takto získané příjmy musí NO odvést v plné výši do státního rozpočtu. Toto ustanovení pro NO značně nevýhodné.*

Proč?



## Příjmy, které sice předmětem daně jsou, ale jsou od daně osvobozené

### ■ příjmy z členských příspěvků

*Podle ZDP jsou od daně osvobozeny členské příspěvky podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin*

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

### ■ příjmy plynoucí z pronájmu nemovitostí, uměleckých děl, úrokové příjmy a jiné výnosy plynoucí z cenných papírů, autorských a patentových práv; pokud jsou součástí nadačního jmění a jsou zapsány v nadačním rejstříku atd.

## Příjmy, zdaňované v základu daně

- příjmy z reklam
- příjmy z členských příspěvků, kromě osvobozených
- příjmy z nájemného, kromě státního majetku
- příjmy z hlavní činnosti, pokud jsou větší než náklady (výdaje), vynaložené na tuto činnost.

## Klíčování nákladů

V praxi se často stává, že NO vznikají výdaje, které se vtahují jak k příjmům podléhajícím dani, tak i k těm, co dani nepodléhají nebo jsou osvobozeny. Aby byly náklady správně přiřazeny, používá se tzv. **klíčování nákladů**.

- **Věcný přístup** - zcela jednoznačně lze oddělit náklady připadající na jednotlivé činnosti
- **Hodnotový přístup** - společné náklady nelze rozklíčovat podle žádného věcného kritéria (např. společná budova pro několik činností )

## Základ daně

Rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období,

Při zjišťování základu daně vychází NO z VH (zisk nebo ztráta), který zjistí z účetnictví.

<b>Výsledek hospodaření zjištěný v účetnictví</b>	
-	Příjmy, které nejsou předmětem daně
-	Příjmy osvobozené od daně
-	Příjmy nezahrnované do základu daně
-	Daňově uznatelné náklady (výdaje)
+	Účetní náklady, které nejsou daňově uznatelné
+	Položky neoprávněně zkracující příjmy
+ / -	Ostatní úprava výnosů a nákladů
<b>Základ daně</b>	
-	Odčitatelné položky <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ daňová ztráta</li> <li>➤ 30 % výdajů vynaložených na výuku učňů</li> <li>➤ 100 % výdajů na výzkum a vývoj</li> <li>➤ 30 % ze základu daně sníženého o ostatní odčitatelné položky</li> </ul>
<b>Základ daně po snížení</b>	
x	Sazba daně
<b>Daň z příjmů právnických osob</b>	
-	Slevy na dani
<b>Daň po slevě</b>	

## Položky odčitatelné od základu daně (§34):

- 1) daňová ztráta, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících - toto se nevztahuje na obecně prospěšné společnosti, s výjimkou o.p.s., které jsou vysokou školou nebo provozují zdravotnické zařízení
- 2) 100% výdajů, které poplatník vynaložil při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu či jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje - lze požádat správce daně o závazné posouzení

## Snížení základu daně u poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání

3) lze snížit základ daně upravený o položky dle § 34, a to až o 30 %, maximálně 1 mil. Kč, činí-li 30 % snížení méně než 300 tis. Kč, lze odečíst částku ve výši 300 tis. Kč, maximálně však do výše základu daně

podmínkou je použití prostředků získaných takto dosaženou úsporou daňové povinnosti ke krytí výdajů souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, a to ve třech (příp. následujícím) zdaňovacích obdobích

## Slevy na dani dle § 35 např.

- ✘ 16.000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením, příp. poměrná část
- ✘ 60.000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením, příp. poměrná část
- ✘ polovina daně u poplatníků, kteří zaměstnávají nejméně 25 zaměstnanců, z nichž více než 50% jsou osoby se zdravotním postižením



## Dary

- Odčitatelnou položku, kterou si NO na rozdíl od podnikatelských subjektů bohužel **uplatnit nesmí, představuje odpočet na poskytnutý dar**, i kdyby se jednalo např. o dar na veřejně prospěšné účely.

Po odečtení všech odčitatelných položek od základu daně, dostane občanské sdružení základ daně po snížení.

## Daňové přiznání

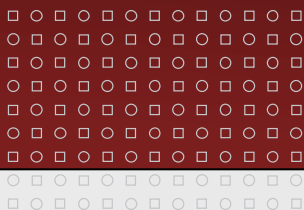
Pokud občanskému sdružení plynou příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů, musí podat daňové přiznání. Daňové přiznání tedy občanské sdružení nepodává, pokud má pouze příjmy, které nejsou předmětem daně, příjmy od daně osvobozené nebo takové, z nichž je daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně. Daňové přiznání se podává u příslušného finančního úřadu, nejpozději do tří měsíců po uplynutí ročního zdaňovacího období.

## Ovlivnění základu daně z příjmu

NO má možnost ovlivnit svůj daňový základ. Ten může snížit, pokud vhodně vymezí obsah hlavní a hospodářské činnosti ve stanovách. Příjmy z některých činností totiž vůbec nemusí být předmětem daně. Způsob vymezení činností ve stanovách žádný předpis neupravuje. Proto se můžeme v praxi setkat s tím, že dvě organizace, které budou vykonávat stejné činnosti, zaplatí různě velkou daň. To bude způsobeno právě odlišným vymezením činností v poslání NO.

**Příklad: interpretujte dvěma způsoby následující tabulku**

Výnosy a náklady na jednotlivé činnosti					Celkem
	plavání	potápění	jazykový kurz	přípravný kurz	
Výnosy	300	350	600	400	<b>1650</b>
Náklady	200	460	830	190	<b>1680</b>
Rozdíl	<b>100</b>	-110	-230	<b>210</b>	<b>-30</b>
<b>Kumulovaný výsledek</b>		<b>-10</b>		<b>-20</b>	<b>-30</b>



**Děkuji za pozornost 😊**

**Marie Hladká**  
**[hladka@e-cvns.cz](mailto:hladka@e-cvns.cz)**

