

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

DIPLOMOVÁ PRÁCE



MANAGEMENT FIREM

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

NÁZEV DIPLOMOVÉ PRÁCE/TITLE OF THESIS

Analýza daňového zatížení neziskové organizace

TERMÍN UKONČENÍ STUDIA A OBHAJOBA (MĚSÍC/ROK)

06/2021

JMÉNO A PŘÍJMENÍ STUDENTA / STUDIJNÍ SKUPINA

Petr Skála / MF 26

JMÉNO VEDOUcíHO DIPLOMOVÉ PRÁCE

doc. Ing. Stanislav Klazar, Ph.D.

PROHLÁŠENÍ STUDENTA

Odevzdáním této práce prohlašuji, že jsem zadanou diplomovou práci na uvedené téma vypracoval/a samostatně a že jsem ke zpracování této diplomové práce použil/a pouze literární prameny v práci uvedené.

Jsem si vědom/a skutečnosti, že tato práce bude v souladu s § 47b zák. o vysokých školách zveřejněna, a souhlasím s tím, aby k takovému zveřejnění bez ohledu na výsledek obhajoby práce došlo.

Prohlašuji, že informace, které jsem v práci užil/a, pocházejí z legálních zdrojů, tj. že zejména nejde o předmět státního, služebního či obchodního tajemství či o jiné důvěrné informace, k jejichž použití v práci, popř., k jejichž následné publikaci v souvislosti s předpokládanou veřejnou prezentací práce, nemám potřebné oprávnění.

Datum a místo: Praha 01.05.2021

PODĚKOVÁNÍ

Rád/a bych tímto poděkoval/-a vedoucímu diplomové práce za metodické vedení a odborné konzultace, které mi poskytl/a při zpracování mé diplomové práce.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

SOUHRN

1. Cíl práce:

Cílem práce je identifikovat faktory ovlivňující výši daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty u zvolené neziskové organizace a navrhnout opatření pro optimalizaci daňového zatížení

2. Výzkumné metody:

Teoreticko-metodologická část je zpracována v podobě literární rešerše. Metodami využitými v této části byly především popis, obsahová analýza a rozbor.

Při zpracování analytické části práce bylo využito především metod kauzální analýzy a také dedukce a indukce.

3. Výsledky výzkumu/práce:

Analytická část práce odhalila, že v nominálních hodnotách není pro zkoumanou společnost daňové zatížení příliš významné. Avšak při porovnání výše daně z příjmů právnických osob s podobnými subjekty bylo zjištěno, že v relativním vyjádření má zkoumaná společnost celkovou daň vyšší než většina ostatních organizací.

V oblasti daně z přidané hodnoty bylo zjištěno, že celkový vliv této daně je na zkoumaný subjekt je negativní. Hlavní komplikací se pak zdá být administrativní náročnost spojená s plátcovstvím daně z přidané hodnoty.

4. Závěry a doporučení:

Daň z příjmů právnických osob zvolenou organizaci ztlačně nezatěžuje, z toho důvodu není nutné provádět jakékoli kroky. Nicméně jsou zde patrné mezery, které by vedení organizace v případě zájmu mohlo zlepšit. Pokud by organizace chtěla snížit odváděnou daň, nebo celkově eliminovat riziko vzniku kladné daňové povinnosti, měla by se v první řadě zaměřit na daňově neuznatelné náklady a pokusit se je snížit. Je to totiž faktor, který největším způsobem navyšuje výslednou daň.

Zkoumaná organizace je plátcem DPH, jelikož má příjmy z vedlejší činnosti. Ve výsledku však tyto příjmy organizaci nepřináší žádný zisk, jelikož náklady spojené s plátcovstvím daně jsou v součtu vyšší. V současné míře se tak vedlejší činnosti organizaci nevyplatí. Práce doporučuje pokusit se navýšit příjmy z vedlejší činnosti, čímž by se měl tento negativní efekt překonat. Druhou možností, kterou práce navrhuje je ustanovit v zákoně výjimku, která by zvýhodňovala neziskové organizace, které jsou podobné zkoumanému subjektu. Současné znění zákona je totiž pro zkoumanou organizaci jednoznačně nevýhodné.

KLÍČOVÁ SLOVA

Neziskové organizace, obecně prospěšné společnosti, daň z příjmů právnických osob, daň z přidané hodnoty.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

SUMMARY

1. Main objective:

The main objective of the thesis is to identify the factors that have significant influence on corporate income tax and value added tax in the terms of non-profit organization and to propose measures for optimizing the tax burden

2. Research methods:

The theoretical part is processed in the form of literary research. The methods used in this part were mainly description, content analysis and analysis.

In the analytical part of thesis, were used the methods of causal analysis as well as the methods of deduction and induction.

3. Result of research:

The analytical part of the work revealed that, the tax burden is not very significant for the examined company in nominal terms. However, when comparing the amount of corporate income tax with similar entities, it was found that, the surveyed company has a higher overall tax in relative terms than most of other organizations.

In the area of value added tax, it was found that the overall impact of this tax is negative on the examined entity. The main complication seems to be the administrative complexity associated with paying value added tax.

4. Conclusions and recommendation:

Corporate income tax does not significantly burden the tested organization, therefore no action is required. However, there are clear gaps that the organization's management could improve if interested. If an organization wants to reduce its tax or eliminate the risk of a positive tax liability in general, it should focus primarily on non-tax deductible expenses and try to reduce them. It is the factor that increases the resulting tax the most.

The tested organization is a VAT payer because it has income from ancillary activities. However, this revenue does not bring any profit to the organization, as the costs associated with paying the tax are overallly higher. At present, the ancillary activities of the organization do not pay off. The work recommends trying to increase income from ancillary activities, which should overcome this negative effect. The second option that the thesis proposes is to provide in the law an exception that would favor non-profit organizations that are similar to the tested subject. The current wording of the law is clearly disadvantageous for the examined organization.

KEYWORDS

Non - profit organizations, corporate income tax, value added tax.

JEL CLASSIFICATION

H25 Business Taxes and Subsidies

L31 Nonprofit Institutions

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Jméno a příjmení:	Petr Skála
Studijní program:	Ekonomika a management (Ing.)
Studijní obor:	Management firem
Studijní skupina:	MF 26
Název DP:	Analýza daňového zatížení neziskové organizace
Zásady pro vypracování (stručná osnova práce):	<ul style="list-style-type: none">• Úvod• Teoreticko-metodologická část<ul style="list-style-type: none">◦ Teorie daní ve vztahu k neziskovým organizacím, charakteristika neziskových organizací, problematika daňového zatížení v ČR, popis použitých metod a metodika práce• Praktická část<ul style="list-style-type: none">◦ Představení společnosti, analýza faktorů ovlivňujících výši daně z přidané hodnoty a daně z příjmů právnických osob, návrh optimalizace daňového zatížení, souhrn a vyhodnocení zjištěných poznatků• Závěr
Seznam literatury: (alespoň 4 zdroje)	<ul style="list-style-type: none">• PELIKÁNOVÁ, A. <i>Účetnictví, daně a financování pro nestátní neziskovky: 3., aktualizované vydání</i>, Praha: Grada, 2018, 336 s. ISBN 978-80-271-2117-5.• VÍT, P. <i>Praktický právní průvodce pro neziskové organizace: podle nového občanského zákoníku: podle nového občanského zákoníku</i>. Praha: Grada, 2015, 160 s. ISBN 978-80-247-5477-2.• ŠEDIVÝ, M., MEDLÍKOVÁ, O. <i>Úspěšná nezisková organizace</i>. Praha: Grada, 2017, 168 s. ISBN 978-80-271-0249-5.• VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. <i>Daňový systém ČR 2018</i>. Praha: VOX, 2018, 404 s. ISBN 978-80-87480-63-2.
Harmonogram:	<ul style="list-style-type: none">• Zpracování cílů a metodiky do 31. 07. 2020• Zpracování teoretické části do 31. 08. 2020• Zpracování výsledků do 30. 09. 2020• Finální verze do 01. 12. 2020
Vedoucí práce:	doc. Ing. Stanislav Klazar, Ph.D.

prof. Ing. Milan Žák, CSc.
rektor

V Praze dne 1. 7. 2020

Prof. Ing.
Milan
Žák CSc.

Digitálně podepsal Prof.
Ing. Milan Žák CSc.
DN: cn=Prof. Ing. Milan
Žák CSc., c=CZ, o=Vysoká
škola ekonomie a
managementu, a.s.,
givenName=Milan,
sn=Žák,
serialNumber=ICA -
10393535

Obsah

1	Úvod	1
2	Teoreticko-metodologická část práce	3
2.1	Nezisková organizace	3
2.2	Financování neziskových organizací	5
2.3	Právnícká osoba	6
2.4	Právní vymezení škol	6
2.4.1	Obchodní společnost	8
2.4.2	Obecně prospěšná společnost (OPS)	9
2.5	Daňový systém v České republice ve vztahu k neziskovým organizacím	11
2.6	Účetnictví	12
2.7	Daň z příjmů právnických osob	14
2.7.1	Předmět daně z příjmů	16
2.7.2	Osvobození bezúplatných příjmů	17
2.7.3	Klíčování nákladů	18
2.7.4	Základ daně a daňová zvýhodnění	18
2.8	Daň z přidané hodnoty	20
2.8.1	Osoba povinná k dani, osoba identifikovaná k dani	21
2.8.2	Předmět daně z přidané hodnoty	22
2.8.3	Co není předmětem daně z přidané hodnoty	24
2.8.4	Nárok na odpočet daně	25
2.8.5	Koeficient nároku na odpočet	25
2.8.6	Sazby daně z přidané hodnoty	26
2.9	Metodika	26
3	Analytická část práce	28
3.1	Společnost	28
3.2	Daň z příjmu právnických osob	31
3.3	Daň z přidané hodnoty (DPH)	43
3.3.1	Analýza DPH	45
3.4	Shrnutí a doporučení	51
4	Závěr	54
	Literatura	
	Přílohy	

Seznam zkratk:

Tzv.....	Takzvaně
Kol.....	Kolektiv
s.	Strana
např.....	Například
Apod.....	A podobně
DPH.....	Daň z přidané hodnoty
DPPO.....	Daň z příjmů právnických osob

Seznam grafů:

Graf 1 Vývoj hospodářského výsledku společnosti Gymnázium o.p.s.....	29
Graf 2 Porovnání DPPO, poku by bylo běžným podnikatelským subjektem	41
Graf 3 Porovnání DPPO mezi vybranými organizacemi	42

Seznam tabulek:

Tabulka 1 Schéma výpočtu základu daně pro DPPO.....	32
Tabulka 2 Výpočet základu daně pro DPPO 2018-2019	33
Tabulka 3 Položky zvyšující základ daně z příjmů za rok 2018-2019.....	34
Tabulka 4 Položky snižující základ daně z příjmů v roce 2018-2019	34
Tabulka 5 výpočet základu daně pro DPPO 2017-2018 v Kč.....	36
Tabulka 6 Položky zvyšující základ daně z příjmů v roce 2017-2018.....	37
Tabulka 7 Položky snižující základ daně v roce 2017-2018.....	37
Tabulka 8 výpočet základu daně pro DPPO 2016-2017 v Kč.....	38
Tabulka 9 Položky zvyšující základ daně z příjmů v roce 2016-2017.....	39
Tabulka 10 Položky snižující základ daně v roce 2016-2017	39
Tabulka 11 DPH za jednotlivé měsíce v hospodářském roce 2018-2019 v Kč	46
Tabulka 12 DPH za jednotlivé měsíce v hospodářském roce 2017-2018 v Kč	48
Tabulka 13 Výnosy z vedlejší činnosti a náklady na DPH	49
Tabulka 14 Celková tabulka výpočtu DPPO Gymnázia za rok 2016-2017	I
Tabulka 15 Celková tabulka výpočtu DPPO Gymnázia za rok 2017-2018.....	II
Tabulka 16 Celková tabulka výpočtu DPPO Gymnázia za rok 2018-2019.....	III

1 Úvod

Neziskové organizace nejsou žádným novodobým trendem jak uvádí Hejduková a kol. (2018, s. 24), který by se objevoval pouze v posledních letech. Naopak neziskové organizace v různých formách tvoří součást veřejného dění již od nepaměti, a to i na území České republiky. Podle Valcika a kol. (2015, s. 6) lze vznik moderních neziskových organizací datovat do doby Americké revoluce. Za první neziskové organizace formované ve Spojených státech amerických můžeme považovat dle tohoto autora americká mírová hnutí, která začala vznikat v roce 1776. V průběhu válek v následujících letech začal počet neziskových organizací narůstat. K největšímu rozvoji neziskových organizací došlo až po roce 1950. Ještě po druhé světové válce se nově vznikající neziskové organizace zaměřovaly především na oblasti zdravotnictví a náboženství. Zaměřovaly se při tom na obyčejné rodiny, které ve válce ztratily syny, nebo otce. Další významná etapa rozvoje neziskových organizací přišla v průběhu války ve Vietnamu. Rozvojové země začaly mít spoustu potíží, a tak začalo vznikat mnoho neziskových organizací, které se zaměřovaly na podporu lidí především v Africe, či v Asii.

Synek a Kislingerová (2015, s. 460) uvádějí, že v Evropě se začaly neziskové organizace významně rozvíjet v období Velké francouzské revoluce. Tehdy se v Evropě začala vytvářet občanská společnost, která měla zájem o podílení se na řízení společnosti. Hlavním důvodem, proč začaly tyto organizace vznikat, bylo především úsilí o vytvoření nástrojů, které by tlumily důsledky selhání tržní společnosti v sociální oblasti.

Hejduková a kol. (2018, s. 24) popisuje skutečnost, že historicky byla existence neziskových organizací u nás prakticky přerušena na počátku 2. světové války a až do pádu komunistické vlády byly veškeré neziskové organizace zakázané. I přes to však existovaly, jen se jednalo o různá neoficiální a tajná společenství. Po pádu komunismu se začátkem devadesátých let začaly neziskové činnosti opět rozvíjet a docházelo k postupnému růstu občanských aktivit neziskového charakteru. Zpočátku ještě nebylo možné zakládat nadace, či obecně prospěšné společnosti, jak je to obvyklé v jiných zemích našeho kulturního okruhu. Bylo třeba nově koncipovat postavení neziskového sektoru a příslušným způsobem upravit legislativu. To bylo uskutečněno až v roce 1995, kdy byly přijaty příslušné zákony.

Neziskové organizace však zažily svůj největší rozmach teprve před několika lety. V současné době je zřejmé, že se tempo vzniku nových neziskových organizací zpomaluje. Podle Synka a Kislingerové (2015, s. 460) je v současné době trh již nasycený vysokým počtem neziskových organizací, a to i navzdory skutečnosti, že legislativa v této oblasti nedosahuje v České republice zdaleka takové úrovně, jako v západních zemích, kde se neziskový sektor vyvíjel bez přerušení. Dá se tedy čekat, že bude docházet ke kultivaci v této oblasti. Některé neziskové organizace budou v průběhu dalších let zanikat, jiné vznikat a přežijí ty, které budou schopny oslovit širokou veřejnost a prokázat svou prospěšnost.

Mnoho neziskových organizací nemá, jak uvádí Merlíčková Růžičková (2013, s. 9), pozitivní hodnocení od široké veřejnosti. Je možné se například často setkat s kritikou hospodaření organizace, především v oblasti čerpání dotací. Těchto negativních ohlasů si lze všimnout například na sociálních sítích.

Stejskal a Dobrozemský (2015, s. 16) píšou, že v současné době mají neziskové organizace, a to především kvůli svému prospěšnému přínosu pro veřejnost, ve společnosti velice důležitou roli. I přes to, že se dle práva řadí neziskové organizace mezi právnické osoby, vztahuje se k nim mnoho speciálních ustanovení a předpisů. Stuchlíková a Komrsková (2013, s. 177) poznamenávají, že zmíněná ustanovení často znamenají větší komplikace se zaznamenáváním, a také vykazováním činnosti pro daňové účely. Kvůli tomu jsou na administrativní pracovníky těchto organizací kladeny rozsáhlé požadavky na odborné znalosti Dostatečně kvalifikovaných a schopných pracovníků ochotných pracovat pro neziskovou organizaci tak není mnoho a existuje řada neziskových organizací, které si takového zaměstnance vůbec nemohou dovolit. Tento aspekt bývá bohužel ve společnosti, především při tvorbě příslušných zákonů a předpisů, často opomíjen a jejich složitost a nejednoznačnost jsou pro neziskové organizace značnou komplikací a překážkou rozvoje.

Tématem této práce je daňové zatížení neziskových organizací. Cílem práce je identifikovat faktory ovlivňující výši daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty u zvolené neziskové organizace a navrhnout opatření pro optimalizaci daňového zatížení.

Tato diplomová práce je rozdělena do dvou hlavních částí. První z nich je teoreticko-metodologická část práce. Ta je zpracována formou literární rešerše a obsahuje teoretická východiska ke zkoumané problematice. Jedná se o teorii jejíž znalost je potřebná pro následný výzkum. Konkrétněji zkoumá oblast neziskových organizací, jejich právního a společenského vymezení a jejich financování. Další z oblastí, na které se teoretická část zaměřuje, je právnická osoba se zaměřením na obecně prospěšnou společnost. Dále se pak zabývá daní z příjmů právnických osob a daní z přidané hodnoty a jejich vlivem na neziskové organizace. Základním zdrojem informací pro zpracování literární rešerše byly veřejně dostupné odborné publikace. Teoreticko-metodologická část práce obsahuje také podkapitulu zvanou metodika. Ta udává, jaké metody byly při vypracování celé práce použity a jakých dalších postupů bylo při jejím zpracování využito.

Druhou z hlavních částí práce je část analytická. Ta obsahuje samotný výzkum, který se snaží nalézt odpovědi na otázky formulované v souladu se stanoveným cílem práce. Tato část obsahuje analýzu daně z příjmů právnických osob a také analýzu daně z přidané hodnoty a snaží se zjistit vliv a dopad těchto dvou daní na provoz vybrané neziskové organizace. Tou je organizace označovaná jako Gymnázium o.p.s. Jedná se soukromou střední školu, která má právní formu obecně prospěšné společnosti. Uvedený název v práci je fiktivní, aby se zabránilo případnému úniku citlivých dat. Důvodem je skutečnost, že pro vypracování analytické části práce byla použita i reálná interní účetní data.

Mimo dvě zmíněné hlavní části potažmo kapitoly, obsahuje práce také kapitolu úvod a kapitolu závěr, které představují, ukončují a shrnují celou práci.

2 Teoreticko-metodologická část práce

Teoreticko-metodologická část práce zkoumá a představuje formou literární rešerše základní odborné znalosti, které jsou důležité pro porozumění této práci a byly taktéž nutným teoretickým základem pro její vytvoření. Vzhledem k tématu práce, se tato část zaměřuje na teoretické poznatky z oblasti neziskových organizací, dále se zabývá daňovým systémem v České republice, a to hlavně daní z příjmu právnických osob a daní z přidané hodnoty. V této části práce je také uvedena podkapitola obsahující metodiku práce. To je velice specifická podkapitola říkající, jakým způsobem byla práce vypracována a jakých metod při tom bylo užito.

2.1 Nezisková organizace

Podle Kryškové (2019, s. 15) lze pod označením nezisková organizace, nevýdělečná organizace, organizace neziskového sektoru, nebo neziskový subjekt chápat obecně organizaci, jejíž hlavním předmětem činnosti není podnikání. Tyto subjekty je také možné charakterizovat tak, že hlavním posláním takovýchto organizací není dosažení zisku. To ovšem neznamená, že by žádná z těchto organizací nemohla dosáhnout zisku. Hyánek (2016, s. 18) uvádí, že různých konkrétnějších definic existuje mnoho. Jednou z uváděných definic je například, že pojem nezisková organizace označuje právnickou osobu, která se zabývá primárně získáváním a přerozdělováním finančních prostředků pro dobročinné účely, rozvoj náboženství, vzdělání, kultury, sociální účely nebo pro realizaci jiných tzv. „dobrých skutků“.

Pelikánová (2018, s. 22) pak dodává, že legislativně nemají neziskové organizace v právním řádu České republiky jasné místo, a to i přesto, že na našem území existují velice dlouho. Jelikož nezisková organizace není v České republice oficiální právní termín ani právní forma, neexistuje v právním řádu definice neziskové organizace.

Pro jejich bližší popsání, či určení se tak používají samotné charakteristické znaky těchto organizací. Kryšková (2019, s. 15) a Stejskal a kol. (2012, s. 20) se shodují, že neziskové organizace je možné charakterizovat podle následujících znaků:

- institucionalizované – mají jistou institucionální strukturu, organizační skutečnost, bez ohledu na to, zda jsou formálně nebo právně registrovány;
- soukromé – nejsou řízeny státní správou a jsou od ní institucionálně odděleny. Neznamená to však, že nemohou přijmout státní podpory, nebo že ve vedení společnosti nemohou být i státní úředníci. Důležité je, že ve své podstatě je základní struktura neziskových organizací soukromá;
- neziskové – společnosti sice mohou svojí činností vytvářet zisk, ten však nesmí být v žádném případě přerozdělen mezi vlastníky organizace nebo její vedení. Vytvořený zisk je nutné použít na cíle dané posláním organizace;
- samosprávné a nezávislé – neziskové organizace jsou schopné samy sebe řídit, jelikož mají vlastní postupy a struktury, které umožňují kontrolu jejich vlastních činností. Nejsou pod kontrolou státu, ani jiné instituce stojící mimo ně;

- dobrovolné – využívají dobrovolnou účast na svých činnostech. Ta se může projevovat buď formou darů, nebo výkonem neplacené práce pro organizaci.

Pelikánová (2018, s. 17) k tomu dodává, že činnosti neziskových organizací jsou většinou pro stát velice prospěšné. Provozují totiž činnosti, které by jinak musel obstarat samotný stát. Díky své činnosti mimo jiné přispívají ke snížení celkových výdajů státu, a to i přes fakt, že bývají částečně financované z veřejných zdrojů. Dá se tak určit několik základních funkcí, které neziskové organizace plní. Jednou z nich je funkce ekonomická. Což znamená, že se projevují jako klasický producent a spotřebitel statků. Hejduková a kol. (2018, s. 17) doplňují, že neziskové organizace vytváří navíc také pracovní pozice. Další je funkce sociální. Nezisková organizace se totiž zapojuje do života společnosti a dá se říct, že poskytuje určité specifické služby. Snaží se tak kladně působit na komunitu v jejím okolí. Neziskové organizace dále také plní funkci politickou, informační, vzdělávací a kontrolní.

Neziskové organizace se podle Pelikánové (2018, s. 27) člení podle několika různých hledisek

- dle globálního hlediska neziskových organizací se rozlišují dva druhy:
 - veřejně prospěšné organizace – jsou založeny za účelem produkce smíšených a veřejných statků, které prospívají společnosti. (např. ekologie, charita, vzdělávání, zdravotnictví);
 - vzájemně prospěšné organizace – jejich úkolem je vzájemná podpora skupin obyvatel, které spojuje určitý společný zájem. (např. realizace aktivit v kultuře, profesních zájmů apod.).
- Vít (2015, s. 46) dále uvádí, že dále se neziskové organizace mohou dělit také podle zřizovatele na:
 - státní neziskové organizace – v tomto případě se jedná o organizace založené státem, krajem, či obcí za účelem zajištění výkonů státní správy a veřejných služeb, jako jsou sociální služby, školství a zdravotnictví;
 - nestátní neziskové organizace – zde se jedná o organizace zřízené občany, které zabezpečují podobné služby, jako státní neziskové organizace. Mají však různé právní formy, na jejichž základě jsou zřizovány a usměrňovány. Jedná se o spolky, ústavy, nadace apod.

Nestátní neziskové organizace jde podle Kryškové (2019, s. 35) dále dělit např. dle právní úpravy na ty, jež byly založeny na základě občanského zákoníku (spolky, nadační fondy, společenství vlastníků, apod.) a na ty, jež byly založeny na základě zvláštního zákona, jako třeba politické strany, veřejné výzkumné instituce, či obecně prospěšné společnosti. Nestátní neziskové organizace je dle tohoto autora také možné členit z hlediska jejich vzniku na ty, které vznikly zápisem do veřejného rejstříku (nadace, spolek, ústav), dále pak na ty, které vznikly zápisem do seznamu, rejstříku, či registru, a nakonec na ty organizace, které vznikly ze zákona.

2.2 Financování neziskových organizací

Při pohledu na financování neziskových organizací je, jak píše Rektořík (2010, s. 95), třeba rozdělovat státní neziskové organizace a nestátní neziskové organizace. Státní neziskové organizace mají stálý příjem od svého zřizovatele, tedy krajského úřadu, samosprávy, nebo státu. Nestátní neziskové organizace bývají sice také částečně financovány z veřejných rozpočtů, oproti státním institucím však tyto prostředky nejsou natolik vysoké, aby pokryly veškeré náklady. Nestátní neziskové organizace jsou tak nuceny si samostatně hledat i jiné zdroje financování.

Vít (2015, s. 99) doplňuje, že jedním z dalších důležitých zdrojů financování bývá u nestátních neziskových organizací příjem z vlastního podnikání. Je to jedna z forem tzv. samofinancování. Dalšími takovými zdroji jsou například příjmy z členských příspěvků. Kromě hlavní činnosti pak nestátní neziskové organizace provozují velmi často vedlejší činnosti, které pochopitelně také mohou sloužit, jako zdroj financování. Mezi nejčastější vedlejší činnosti patří pronájem prostor, prodej darovaných předmětů, či poskytnutí reklamních ploch.

Jinou možností je podle Hejduková a kol. (2018, s. 55) také financování pomocí cizích zdrojů. Konkrétně se v tomto případě může jednat o různé typy úvěrů. Je však důležité, že tyto prostředky musí být vždy ve stanoveném termínu splaceny, nebo vráceny.

Další formou financování jsou, jak uvádí Bachmann a kol. (2014, s. 122), zdroje potencionální, které nezisková organizace získává formou žádosti pro veřejné orgány, ale také soukromé organizace a jednotlivce. Potencionální zdroje mají několik formalit, které není možné obejít, patří sem například nutnost písemné smlouvy, zažádání na základě projektu či žádosti. Prostředky jsou poskytnuté pouze na účel, na který byly schváleny a jiné. Potencionální zdrojem může být příspěvek EU, jako příspěvek ze státního rozpočtu ve formě výběrového řízení, dotace, či určité služby. Výhodou příspěvku ze státního rozpočtu je nízká byrokracie, kdy organizace získává prostředky přímo ze státní pokladny, bez rušivých zásahů jiného orgánu. Další formou potencionálního zdroje může být financování samosprávou, firemním dárcovstvím nebo také daňovými úlevami, o kterých se bude hovořit podrobněji v dalších kapitolách.

Šedivý a Medlíková (2017, s. 47) dodávají, že řídit chod neziskové organizace a její finance je náročná činnost a je při ní nutné mimo jiné vést správně administrativu, umět skvěle komunikovat a dobře plánovat. Proto je také potřeba dobře zvolit zaměstnance, či dobrovolníky neziskové organizace, kteří se budou zabývat obstaráváním zdrojů, a to jak finančních, tak i ostatních. Vrzáček (2018, s. 30) dále píše, že v souvislosti s obstaráváním zdrojů jsou v nestátních neziskových organizacích vytvářeny dlouhodobé i krátkodobé strategie, které vedou k navazování nových spoluprací a získávání nových zdrojů od přispěvatelů, a to tak, aby daná organizace mohla plnit základní účel své existence. Je mnoho typů zdrojů, které mohou neziskové organizace získat. Získané zdroje se proto dělí dle různých kategorií například na finanční a nefinanční zdroje, nebo na zdroje veřejné a soukromé.

2.3 Právnícká osoba

Institut právnícké osoby byl jak uvádí Synek a Kislingerová (2015, s. 80) výsledkem dlouhodobého procesu utváření právního myšlení. Teprve až po odtržení právní subjektivity od fyzické osoby mohlo dojít k samostatnému vzniku tohoto vysoce abstraktního pojmu. Za tímto účelem byly zkoumány jednotlivé teorie vzniku právníckých osob. Ty se od sebe navzájem lišily různým pojetím povahy právnícké osoby. Vít (2015, s. 18) píše, že podle klasického dělení podle teorie reality a fikce, se pro obecně prospěšné společnosti, ale i pro jiné právnícké osoby v českém právním řádu použije s největší pravděpodobností teorie fikce. Ta chápe právníckou osobu, jako uměle vytvořenou entitu, na kterou je uplatňována analogie pro fyzické osoby a jejich subjektivitu. To je potvrzeno i v samotném občanském zákoníku v §18 odstavci 2 písmene d), kde se uvádí, že právníckou osobou je subjekt, o kterém tak stanoví zákon.

Vít (2015, s. 18) dále uvádí, že teorie fikce je založena na přirozenoprávním učení, které považuje fyzickou osobu za jediný možný subjekt práva a právnícká osoba je v tomto případě pouze umělým subjektem, kterému byla povinnosti a práva dána fikcí, respektive analogií k fyzickým osobám.

Synek a Kislingerová (2015, s. 80) dodávají, že v současném právním řádu neexistuje obecná definice pojmu právnícká osoba. Definice právnícké osoby byla zmiňována v souvislosti s novou právní úpravou občanského zákoníku. Ani ten však, i přes to, že pojem právnícká osoba upravuje a používá jej, není v obecné rovině blíže definován. Občanský zákoník v § 20 odst., 1 uvádí, že právnícká osoba je organizovaný útvar, o kterém zákon stanoví, že má právní osobnost, nebo jehož právní osobnost zákon uzná. Právnícká osoba může bez zřetele na předmět své činnosti mít práva a povinnosti, které se slučují s její právní povahou. Občanský zákoník díl 3 se pak věnuje termínu právnícké osoby. Nicméně jsou zde uvedeny akorát práva a povinnosti tohoto subjektu a o samotné jeho definici zde již není pojednáno.

2.4 Právní vymezení škol

Jak píše Rejzinger (2010, s. 42), aby bylo možné správně aplikovat a pochopit vztah zákona o daních z příjmů v případě zkoumané organizace, je nutné znát právní postavení škol v České republice. V České republice existuje několik úrovní škol. Vzestupně od úrovně vzdělání, které poskytují, se rozlišují školy mateřské, základní, střední, vyšší odborné a školy vysoké.

Zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen školský zákon), rozděluje školy podle druhu na mateřské, základní, střední (kterými jsou gymnázia, střední odborné školy a střední odborná učiliště), konzervatoře, vyšší odborné školy a jazykové školy s právem státní jazykové školy a určuje, že vzdělávací soustavu tvoří školy a školská zařízení (školský zákon, § 7).

Rektořík (2010, s. 42) dále doplňuje, že každá škola poskytuje vzdělání podle vzdělávacích předpisů a plánů zpracovávaných Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy. Školy také často poskytují další služby, jako např. výchovně poradenské služby, stravovací služby, nebo služby ubytovací. Tyto služby jsou poskytovány za účelem doplnění a podpory vzdělávání.

Z právního pohledu existují podle Bachmanna a kol. (2014, s. 8) dva zákony vymezující školy. Zákon 561/2004 Sb. o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (označovaný jako „školský zákon“) a dále existuje zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů.

Dle školského zákona § 8 mohou být mateřské, základní, střední a vyšší odborné školy jako právnické osoby v různých právních formách. Podle Bachmanna a kol. (2014, s. 10) nejčastěji pak mívají právní formu příspěvkové organizace, obchodní společnosti, obecně prospěšné společnosti, nebo mohou být školskou právnickou osobou. Školy se mohou zřídit a existovat jen v souladu s konkrétní zákonnou normou. Ta stanovuje nejen podmínky pro založení školy, ale i pro její zrušení. Dále upravuje i způsoby vedení účetnictví a celkového hospodaření dané školy.

Nejvyšším článkem vzdělávací soustavy jsou vysoké školy. Vysoké školy uskutečňují akreditované studijní programy a programy celoživotního vzdělávání. Vysoké školy jsou z hlediska právního vymezení upraveny zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů, § 1 a § 2.

Školský zákon také uvádí, že právní forma dané školy se stanovuje mimo jiné v návaznosti na to, kdo je zřizovatelem školy. Školu jako školskou právnickou osobu, stejně jako příspěvkovou organizaci, může zřídit Ministerstvo školství mládeže a tělovýchovy, nebo také krajský úřad, obec, či dobrovolný svazek obcí. Školu v právní formě obchodní společnosti, nebo obecně prospěšné společnosti, jejímž předmětem činnosti je poskytování vzdělávání, nebo vzdělávacích služeb může založit registrovaná církev, nebo náboženská společnost, která má oprávnění zřizovat církevní školy. Dále pak zákon stanovuje, že školu v uvedených právních formách může zřizovat také jiná právnická nebo fyzická osoba, pokud splní dané podmínky.

Bachmann a kol. (2014, s. 10) píše, že podle zřizovatele se školy mohou rozdělovat na školy státní, soukromé, nebo školy církevní. Státní školy jsou zřizovány krajem, obcí, nebo svazkem obcí. Mohou být ovšem také zřízeny přímo Ministerstvem školství mládeže a tělovýchovy. Soukromé školy mohou být zřízeny jakoukoliv právnickou nebo fyzickou osobou. Školy církevní, jak již sám název napovídá, jsou zřizovány církvemi a náboženskými skupinami.

Stejný autor dále uvádí, že v rámci zřizování nové školy je jedním z nejdůležitějších bodů zápis do rejstříku škol a školských zařízení, popřípadě do rejstříku školských právnických osob. Tyto rejstříky jsou veřejně přístupné a každý má právo do nich nahlížet a pořizovat si výpisy z jejich údajů. Jsou dostupné z webových stránek Ministerstva školství mládeže a tělovýchovy. Uvádí se, že rejstříky mají jen informativní charakter. Nicméně teprve zápisem do těchto rejstříků vzniká organizaci právo poskytovat vzdělání a vydávat doklady o vzdělání, jakož

i právo na přidělování finančních prostředků ze státního rozpočtu nebo z rozpočtu územního samosprávného celku. Údaje, které se zapisují do rejstříku škol a školských zařízení, jsou vymezeny školským zákonem v § 144. Žádosti o zápis do rejstříku škol a školských zařízení jsou podávány navrhovatelem, tedy právnickou osobou, která vykonává školní a vzdělávací činnosti. V případě, že by navrhovatelem byla školská právnická osoba, nebo příspěvková organizace, je žádost povinen podat její zřizovatel.

Školský zákon, § 157 udává, že školská právnická osoba podává spolu se žádostí o zápis do rejstříku škol i žádost o zápis do rejstříku školských právnických osob. Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy provede zápis do rejstříku škol a školských zařízení pouze v případě, že ministerstvo nebo krajský úřad povolí zápis do rejstříku školských právnických osob.

Součástí rejstříku školských právnických osob je sbírka listin, jejíž obsah rovněž vymezuje školský zákon, a to v § 155. Zápis nebo výmaz školské právnické osoby z rejstříku školských právnických osob nebo zápis změn v zapisovaných údajích oznámí Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy příslušnému daňovému orgánu, orgánu, který vydal živnostenské oprávnění nebo jiné podnikatelské oprávnění a orgánu vykonávajícímu státní statistickou službu (§ 159 školský zákon, § 159).

2.4.1 Obchodní společnost

Bachmann a kol. (2014, s. 75) uvádí, že obchodní společnost je právnickou osobou založenou za účelem podnikání. Obchodní společnost může mít různou právní formu. Může to být např. komanditní společnost, veřejné obchodní společnost, akciová společnost, společnost s ručením omezeným, či evropské hospodářské zájmové sdružení. Tento autor dále říká, že akciová společnost a společnost s ručením omezeným mohou být založeny i za jiným účelem, ovšem pouze v případě, pokud to není zakázáno zvláštním právním předpisem. V obchodním zákoníku se dále píše, že obchodní společnost je založena na základě společenské smlouvy podepsané všemi zakladateli, případně se může založit i zakladatelskou listinou, ale to jen v případě, že existuje pouze jeden samostatný zakladatel. Jakákoliv obchodní společnost pak vzniká zápisem do obchodního rejstříku.

Financování obchodních společností je plně v kompetenci jejich zakladatelů. Navíc i školy zřízené jako obchodní společnost mohou podle zákona č. 306/1999 Sb., o poskytování dotací soukromým školám, předškolním a školským zařízením, ve znění pozdějších předpisů, § 1 požádat kraj o dotaci na neinvestiční výdaje spojené s výchovou a vzděláváním. Poté ovšem jsou kontrolovány krajem ohledně využití dotace.

Zákon č. 90/2012 Sb. o obchodních korporacích stanovuje, že školy založené jako obchodní společnost, jsou ve smyslu zákona podnikateli a při svém hospodaření se řídí tímto zákonem.

2.4.2 Obecně prospěšná společnost (OPS)

Kryšková (2019, s. 61) píše, že jednou z nejčastějších právních forem neziskové organizace v České republice je obecně prospěšná společnost. Může se jednat o státní i nestátní neziskovou organizaci v závislosti na tom, kdo je jejím zakladatelem. Častěji se však jedná o nestátní organizaci. I když se podle názvu může zdát, že se jedná o společnost obchodní, není tomu tak. Vít (2015, s. 41) dodává, že obecně prospěšná společnost je vždy neziskovou organizací, která je primárně založena na poskytování veřejně prospěšných služeb a není tak určena k tvorbě zisku. To ovšem neznamená, že organizace nemůže za žádných okolností zisku dosáhnout. Vedlejším efektem může být zisk, nesmí však nikdy být rozdělen mezi majitele, pracovníky, investory či jinak spolupracující osoby a musí tak být vždy použit v následujících letech ke krytí vlastní primární činnosti. Dle práva je to takzvaná hybridní právnická osoba. Pro porovnání se obecně uvádí, že nejbližší právní formou organizace k obecně prospěšné společnosti je nadace.

I když, jak konstatuje Dvořák (2010, s. 21), název může klamat, nejde o společnost jako takovou - v právním slova smyslu. Základní právní normou, která upravuje obecně prospěšné společnosti, je zákon č. 248/1995 Sb., zákon o obecně prospěšných společnostech, ve znění k 31. 12. 2013 (dále jen zákon o obecně prospěšných společnostech). Tato právní norma upravuje základní problematiku vzniku, založení, likvidace, zániku a zrušení obecně prospěšné společnosti, dále se zabývá orgány obecně prospěšné společnosti a jejím hospodařením obecně. V souvislosti s účinností občanského zákoníku došlo ke zrušení tohoto zákona, avšak již existující obecně prospěšné společnosti mohou i nadále existovat, jen nemohou vznikat nové.

Dle občanského zákoníku, jak bylo již výše popsáno, nemohou sice již vznikat nové obecně prospěšné společnosti, ale postup pro vytvoření obecně prospěšné společnosti dříve spočíval, jako u většiny organizací, ve dvou fázích – založení a vznik, kdy založení probíhalo prostřednictvím zakladatelské listiny a vznik samotným zápisem do veřejného rejstříku.

Dle důvodové zprávy k občanskému zákoníku obecně prospěšná společnost naráží na problematiku odchylky vůči evropským standardům, jelikož obecně prospěšná společnost, není společností jako takovou ve smyslu zákona č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních společnostech a družstvech, ve znění pozdějších předpisů. Občanský zákoník proto od 1. 1. 2014 nepočítá se vznikem nových veřejně prospěšných společností, avšak již existující obecně prospěšné společnosti mohou setrvat v právním režimu do rekodifikace.

Z výše uvedeného je patrné:

- občanský zákoník zrušuje zákon o obecně prospěšných společnostech;
- obecně prospěšné společnosti vzniklé a založené do 31. 12. 2013 se řídí původním právním předpisem – zákonem o obecně prospěšných společnostech, popřípadě se mohou transformovat na ústav, nadaci nebo nadační fond a;
- již nelze zřídit novou obecně prospěšnou společnost – namísto obecně prospěšné společnosti lze zřídit ústav, nadaci nebo nadační fond.

Činnost obecně prospěšné společnosti spočívá primárně v poskytování veřejně prospěšných služeb dle stanovených podmínek a její výsledek hospodaření musí být použit na činnost, pro kterou byla společnost zřízena. V rámci své vedlejší hospodářské činnosti může obecně prospěšná společnost podnikat, nesmí se však účastnit na podnikání jiných osob.

Zakladatel obecně prospěšné společnosti musel, jak uvádí Vít (2015, s. 41), podat návrh na zápis do rejstříku obecně prospěšných společností spolu se zakládací listinou.

Zakládací listina, jak uvádí tento autor, obsahuje:

- název, sídlo a identifikační číslo zakladatele, jde-li o právnickou osobu, nebo jméno, rodné číslo a trvalý pobyt zakladatele, jde-li o fyzickou osobu;
- název a sídlo obecně prospěšné společnosti;
- druh obecně prospěšných služeb, které má obecně prospěšná společnost poskytovat;
- podmínky poskytování jednotlivých druhů obecně prospěšných služeb;
- dobu, na kterou se obecně prospěšná společnost zakládá, pokud není založena na dobu neurčitou;
- jméno, rodné číslo a trvalý pobyt členů správní rady;
- způsob jednání správní rady;
- jméno, rodné číslo a trvalý pobyt členů dozorčí rady, je-li zřízena;
- hodnotu a označení majetkových vkladů jednotlivých zakladatelů, u nepeněžitého vkladu určení jeho předmětu a ocenění odborným odhadem;
- způsob zveřejňování výroční zprávy o činnosti a hospodaření obecně prospěšné společnosti (zákon o OPS, § 4).

Bachmann a kol. (2014, s. 101) uvádí, že financování školy v právní formě obecně prospěšné společnosti má stejná pravidla jako financování školské právnické osoby. Zdrojem financování obecně prospěšné společnosti je i její jmění, které je tvořeno hodnotou vkladů zakladatelů, hodnotou přijatých darů a dědictví, fondy obecně prospěšné společnosti a dotacemi.

Hospodaření obecně prospěšné společnosti je upraveno zákonem č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech. Dosáhne-li obecně prospěšná společnost zisku, nesmí jej použít ve prospěch jejích zakladatelů, členů jejích orgánů nebo zaměstnanců, ale musí jej použít na poskytování obecně prospěšných služeb, pro které byla založena. Může také vykonávat i doplňkovou činnost, pokud ji má zapsanu v zakladatelské listině, avšak pouze za podmínky, že touto činností bude dosaženo lepšího využití majetku, a že tato činnost neohrozí kvalitu, rozsah a dostupnost obecně prospěšných služeb.

Kryšková (2019, s. 18) píše, že účetnictví vede obecně prospěšná společnost v souladu se zákonem o účetnictví. Je povinná důsledně oddělit náklady a výnosy spojené s doplňkovými činnostmi, náklady a výnosy spojené s obecně prospěšnými službami a náklady a výnosy nepatřící do předchozích skupin a spojené se správou obecně prospěšné společnosti.

2.5 Daňový systém v České republice ve vztahu k neziskovým organizacím

Vančurová a Láchová (2018, s. 9) uvádějí, že daň je dle obecně přijímané definice povinná zákonem stanovená platba plynoucí do veřejného rozpočtu. Je nenávratná neekvivalentní a zpravidla neúčelová. Každý stát má při tom mnoho různých daní. Souhrn všech daní, které se v daném státě vybírají, společně se vzájemnými vztahy mezi jednotlivými daněmi a také pravidly, podle kterých se daně vybírají, se nazývá daňový systém.

Stejně autorky dodávají, že daňový systém daného státu vždy odráží politicko-hospodářskou realitu, která je rozvrstvena podle hospodářské a politické váhy do jednotlivých sektorů. Některé sektory mají větší váhu, z čehož jim plyne více daňových výhod.

Podle Maaytové a kol. (2015, s. 116) je na začátku potřeba vymezit několik základních pojmů používaných v daňových zákonech. Jedním z těchto pojmů je vyjmutí z daňové povinnosti. Příjmy, které jsou vyjmuty z daňové povinnosti, nejsou zákonem o příslušné dani nijak upraveny ani specifikovány. Což znamená, že se jich daná daň vůbec netýká, a tím pádem z těchto příjmů nemá být odvedena. Kubátová (2018, s. 16) doplňuje, že dalším významným pojmem je osvobození od daně. To znamená, že zákon stanoví výjimku ze všeobecné daňové povinnosti v rámci konkrétní daně. Osvobozené plnění je předmětem daně, avšak je od daně osvobozeno. Vyplývá z toho, že daňovému subjektu nenastanou platební povinnosti v rámci určené daně z daného plnění. Pelikánová (2018, s. 140) dále píše, že v tomto případě jsou zákonem vždy definovány podmínky, které musí každý subjekt splnit, aby příslušné plnění mohlo být od daně osvobozeno. Zvýhodněný daňový režim je pojem, který je také třeba zmínit. Ten spočívá v tom, že konkrétní neziskové subjekty mají dle zákona možnost si snížit vypočtený základ daně. Možné snížení je stanoveno procentem a má nominální možná maxima a minima.

Stuchlíková a Komrsková (2013, s. 66) uvádějí, že všechny neziskové organizace v České republice jsou daňovými poplatníky, což znamená, že mají na základě platných právních předpisů daňové povinnosti. Neziskové organizace bývají ovšem velmi často na základě své činnosti, nebo svého charakteru od daňové povinnosti zcela, nebo alespoň částečně osvobozeny. Dle terminologie se v tomto případě jedná o tzv. omezený daňový režim. Pro neziskové organizace dále bývají uplatňována různá zvýhodnění, či úlevy, jelikož se jedná o společnosti veřejně prospěšné.

Daně se podle Vančurové a Láchové (2018, s. 55) v základu dělí na přímé a nepřímé. Rozdíl mezi nimi je v tom, kdo odvádí daň. Přímé daně jsou takové daně, u kterých je poplatník zároveň i plátcem, tedy že poplatník přímo odvádí daň finančnímu úřadu. Daně nepřímé jsou ty, kde je konečný spotřebitel poplatníkem a prodejce daného zboží je plátcem, tedy že daň sice ve výsledku zaplatí spotřebitel (nese tak daňové břemeno), ale finančnímu úřadu ji odvádí prodejce nabízeného zboží, či služby.

Vít (2015, s. 26) upozorňuje, že všichni daňový poplatníci, včetně neziskových organizací, jsou povinni se řídit daňovým řádem. Ten upravuje různé povinnosti spjaté s daňovou kontrolou, daňovým řízením, podáním daňového přiznání, případně i se sankcemi a opravnými prostředky, které mohou být správcem daně uloženy.

Kryšková (2019, s. 239) uvádí, že se obecně dá říct, že správa daní je u neziskových organizací poměrně složitou problematikou a považuje se dokonce za složitější než u běžných (ziskových) podniků. Například u daně z přidané hodnoty jsou neziskové subjekty povinny hlídat daňové režimy u všech jednotlivých činností. Pokud totiž dojde ke kombinaci různých činností, pak se uplatňují poměrné nebo krátcí koeficienty. Rektořík (2010, s. 158) dodává, že u daně z příjmů zase pro změnu musí neziskové organizace vést zvláště příjmy a výdaje plynoucí z hlavní činnosti a z činnosti doplňkové. Organizace také musí sledovat příjmy osvobozené od daně, příjmy, které nejsou předmětem daně a příjmy, které nejsou předmětem daně za určitých podmínek.

2.6 Účetnictví

Stejskal a kol. (2012, s. 141) uvádějí, že se začal, po vstupu České republiky do Evropské unie v roce 2004 i na území České republiky, používat jednoslovný pojem účetnictví na místo dvou dříve běžně používaných pojmů jednoduché a podvojně účetnictví. Oficiálně bylo jednoduché účetnictví po roce 2004 zrušeno s výjimkou některých neziskových organizací, kterým bylo přechodným ustanovením zákona o účetnictví povoleno dále využívat soustavu jednoduchého účetnictví. Ostatní organizace, které nejsou ve výjimce zahrnuty, musí své účetnictví vést.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví přednostně nařizuje vedení účetnictví v plném rozsahu. Je ale možné vést účetnictví nejen v plném rozsahu, ale také v takzvaném zjednodušeném rozsahu. Účetní jednotky, které mají dovoleno vést zjednodušené účetnictví jsou uvedeny v § 9 odst. 3 zákona o účetnictví. Týká se to účetních jednotek:

- občanská sdružení, jejich organizační jednotky, které mají právní subjektivitu;
- církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce;
- obecně prospěšné společnosti;
- honební společenstva;
- nadační fondy;
- společenství vlastníků jednotek;

- bytová družstva, která nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem, a družstva, která jsou založena výhradně za účelem zajišťování hospodářských, sociálních anebo jiných potřeb svých členů;
- příspěvkové organizace;
- ostatní účetní jednotky, o nichž to stanoví zvláštní zákon.

Jednoduché účetnictví

V zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 38a je upraveno za jaké podmínky mohou vybrané organizace vést jednoduché účetnictví. Zákon stanovuje, že jednoduché účetnictví mohou vést organizace jejichž celkové příjmy nepřesáhnou 3 000 000 Kč za dané zdaňovací období. Mezi organizace, které mohou vést jednoduché účetnictví patří:

- občanská sdružení;
- církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce;
- honební společenstva.

Dvořáková (2017, s. 5) píše, že jednoduché účetnictví je založeno na systému zachycení peněžních úbytků a příbytků, kde se zaznamenávají účetní případy na jednom účtu, jehož cílem je podat ucelený přehled o příjmech a výdajích, dále o majetku a pohybu hospodářských prostředků.

Merlíčková Růžičková (2013, s. 100) ve své knize uvádí, že v jednoduchém účetnictví se využívají účetní knihy, mezi účetní knihy patří kniha závazků a pohledávek, peněžní deník a pomocné knihy. Peněžní deník slouží k účtování peněžních operací, příjmu a výdajů k zajištění základu daně z příjmů. Pro záznam pohledávek, závazků, záloh, úvěrů a přijatých a poskytnutých půjček slouží kniha pohledávek a závazků. Ostatní složky majetku, mezi které patří finanční majetek, dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, oceňovací rozdíly k nabytému majetku a další složky majetku jsou hlavním obsahem pomocných knih.

Účetnictví v plném rozsahu

Stejskal a kol. (2012, s. 141) uvádí, že účetnictví v plném rozsahu tvoří ucelený soubor účetních záznamů o změnách jednotlivých výnosů, nákladů, aktiv a pasiv v dané účetní jednotce. Jedná se o přesnější obraz skutečnosti, protože je možné zohlednit například změny v hodnotě majetků, časové rozlišení a podobně.

Dvořáková (2017, s. 5) dále uvádí, že účetní jednotka účtuje v soustavě podvojných zápisů o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví do období, s nímž skutečnosti časově a věcně souvisí. Účetním obdobím je dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců, které se shodují s kalendářním rokem. Organizace má možnost účetní období změnit i na hospodářský rok, ovšem musí se tato skutečnost nahlásit příslušnému správci daně nejméně tři měsíce před zamýšlenou změnou.

Stejná autorka dále uvádí, že vedení účetnictví je možné dvěma způsoby, a to externím nebo interním způsobem. Jaký způsobem bude účetnictví vedeno si určuje každá účetní jednotka sama. Externí způsob je zajištěn pomocí účetní firmou nebo jednotlivých účetních specialistů.

Hlavní výhodou je zde odborné provedení účetnictví. Nevýhodou pak mohou být vysoké náklady na vedení účetnictví. Naopak interní vedení účetnictví si účetní jednotka zajišťuje sama nejčastěji z řad svých zaměstnanců. Výhoda interního vedení účetnictví je v rychlosti a snadnému přístupu k informacím, také komunikace je u interního vedení jednodušší. Nevýhodou pak může být finanční a časová náročnost kvůli školení daných zaměstnanců. Školení jsou nutná kvůli častým změnám zákonů.

Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu

V zákoně o účetnictví §9 odst. 3 je stanoveno, že jednotka si může rozsah vedení účetnictví zvolit dvojí. Jedná se o účetnictví v zjednodušeném nebo plném rozsahu. Pokud se jednotka rozhodne pro změnu v rozsahu vedení účetnictví, je to možné vždy k prvnímu dni následujícího účetního období po ukončení období, v němž zjistila účetní jednotka rozhodné skutečnosti. V případě, že se účetní jednotka rozhodne účtovat místo v plném rozsahu v zjednodušeném, pak zákon o účetnictví § 13a stanovuje následující práva a povinnosti účtování:

- sestavení účtového rozvrhu, v němž se mohou uvést pouze účtové skupiny, nevyžaduje-li zvláštní právní předpis členění podrobnější;
- možnost spojení účtování v deníku s účtováním v hlavní knize (tzv. americký deník);
- omezení práva v účtování o opravných položkách a rezervách a povinnost neuplatňovat přecenění na reálnou hodnotu u položek majetku a závazků vyjmenovaných v § 27 zákona o účetnictví;
- možnost sestavení účetní závěrky v rozsahu stanoveném pro jednotlivé skupiny účetních jednotek prováděcím právním předpisem;
- účetní jednotky nemusí vést knihy analytických a podrozvahových účtů.

Merlíčková Růžičková (2013, s. 100) dodává, že zjednodušený rozsah účetnictví může být výhodný zejména pro malé organizace. Ovšem větším organizacím, které čerpají např. dotace z veřejného rozpočtu, se doporučuje účtovat v plném rozsahu především díky oddělenému způsobu účtování v analytických účtech.

2.7 Daň z příjmů právnických osob

Zákon o dani z příjmů neoperuje podle Stejskala a Dobrozemského (2015, s. 335) přímo s pojmem „nezisková organizace,“ ovšem tyto společnosti lze najít pod pojmem „veřejně prospěšný poplatník“ (zkráceně VPP). Tento termín definuje § 17a. Zmíněný zákon označuje jako veřejně prospěšného poplatníka jakoukoli společnost, která jako svoji hlavní činnost, v souladu se svými zakladatelskými normami, vykonává činnost, která není podnikáním.

Merlíčková, Růžičková (2013, s. 219) píšou, že daně v neziskové organizaci se výrazně liší od daní v běžných firmách. Velice důležitou součástí pro správné stanovení daně je důkladné vedení evidence, jelikož je nutné, aby se každá činnost sledovala a účetně oddělovala zvlášť. Podstatným je také fakt, že v případě daní v neziskových organizacích nelze ztrátové činnosti kompenzovat ziskovými činnostmi.

Jak dodávají Hejduková a kol. (2018, s. 105), z hlediska daně z příjmů tak není důležitá právní forma organizace. Záleží totiž především na tom, zda je hlavní činností společnosti podnikání, či nikoliv. Podle tohoto autora se může také v určitých případech stát, že se na subjekt pohlíží jako na veřejně prospěšného poplatníka, ale přitom jeho podnikatelská činnost převažuje nad činností nepodnikatelskou. Platí tedy, že výdělečná činnost nemá dopad na zařazení organizace do skupiny veřejně prospěšných poplatníků, pokud je dále a soustavně vykonávána činnost hlavní. Tou musí pochopitelně být činnost, která nemá charakter podnikání.

Podle Nebuželské (2017, s. 20) musí být každá organizace opatrná při výběru dílčích činností v rámci hlavní činnosti podniku. Je důležité vybrat takové činnosti, které nemohou naplňovat rysy podnikání. Pokud by v rámci hlavní činnosti organizace měla uvedenou činnost, která by se dala za podnikání považovat, nebo by splňovala všechny jeho charakteristiky, pak by takový subjekt nemohl být považován za veřejně prospěšnou společnost. Pokud tedy podnik chce nějaké takové činnosti vykonávat, musí tak učinit v rámci činnosti vedlejší.

Dle zákona o dani z příjmů a jak také uvádí Stejskal a Dobrozemský (2015, s. 335) se neziskové organizace dělí na tři rozdílné režimy:

1. Nejsou VPP

Tyto organizace mají stejný režim jako obchodní korporace. Drobnou výjimkou jsou například úroky z bankovních účtů u společenství vlastníků jednotek, které se daní srážkou u zdroje. Mezi tyto organizace se řadí rodinné nadace, profesní komory nebo právě zmíněné SVJ.

2. Jsou VPP a mají široký základ daně

Do této skupiny patří veřejné vysoké školy, veřejné výzkumné investice, obecně prospěšné společnosti, ústavy a poskytovatelé zdravotních služeb s oprávněním k poskytování zdravotních služeb. Předmět daně tvoří všechny příjmy vyjma investičních dotací. To znamená, že do předmětu daně se zahrnují i příjmy z hlavní činnosti končící ve ztrátě. Na druhou stranu mohou použít snížení základu daně dle § 20 odst. 7) ZDP, vyjma zdravotnických zařízení.

3. Jsou VPP a mají úzký základ daně

Tuto kategorii tvoří spolky, nadace, církve nebo náboženské společnosti. Pro tyto organizace předmětem daně nejsou příjmy z hlavní činnosti, pokud jsou nižší než s nimi spojené výdaje. Rovněž mohou uplatnit snížení základu daně dle § 20 odst. 7).

2.7.1 Předmět daně z příjmů

Kryšková (2019, s. 227) uvádí, že předmět daně obecně ustanovuje § 18 odst. 1 zákona o dani z příjmů. Ovšem předmět daně pro veřejně prospěšné poplatníky dále upravuje zvláštní ustanovení v § 18a odst. 1 a odst. 2 zákona o dani z příjmů. Tato část zákona kromě příjmů, které předmětem daně jsou, vždy uvádí též příjmy, které předmětem daně nejsou.

Podle Kubátové (2018, s. 190) pak tento zákon říká, že předmětem daně jsou veškeré příjmy z veškeré činnosti z nakládání s veškerým majetkem, není-li stanoveno jinak a dále pak stanovuje příjmy, které nejsou předmětem daně.

Předmětem daně z příjmu právnických osob dle zákona č. 586/1992 sb., o daních z příjmů nejsou:

- příjmy z nepodnikatelské činnosti za podmínky, že výdaje (náklady) vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním této činnosti jsou vyšší;
- dotace, příspěvek, podpora nebo jiná obdobná plnění z veřejných rozpočtů;
- podpora od Vinařského fondu;
- výnos daně, poplatku nebo jiného obdobného peněžitého plnění, které plynou obci nebo kraji;
- úplata, která je příjmem státního rozpočtu za:
 - převod nebo užívání státního majetku mezi organizačními složkami státu a státními organizacemi;
 - příjmy z bezúplatného nabytí věcí podle zákona o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi.

Příjmy, které jsou předmětem daně podle výše uvedeného zákona:

U veřejně prospěšných poplatníků § 18a odst. 2 zákona o dani z příjmů stanovuje předmět daně vždy u příjmů:

- z reklam;
- z členského příspěvku;
- v podobě úroků;
- z nájemného s výjimkou nájmu státního majetku.

Příjmy v podobě úroků z účtu jsou doplněny ustanovením § 36 odst. 9 písm. a) zákona o dani z příjmů, podle něhož se stanoví zvláštní sazba daně ve výši 19 %, kde daň odvede plátce úroků, kterým je příslušná finanční instituce. Děje se tak zejména proto, aby veřejně prospěšný poplatník nemusel podávat daňové přiznání, pokud by měl pouze příjmy v podobě úroků. Ustanovení § 38mb zákona o dani z příjmů pojednává o tom, že již tuto skutečnost nemusí oznamovat správci daně. Zvláštní sazba ovšem neplatí pro obce, kraje, nebo poplatníky, kterými jsou:

- veřejné vysoké školy;
- veřejné výzkumné instituce;
- poskytovatelé zdravotních služeb;
- obecně prospěšné společnosti;
- ústavy.

Pelikánová (2018, s. 152) dále píše, že u vyjmenovaných poplatníků se úroky z běžného účtu zahrnou do základu daně a zdaní se spolu s ostatními příjmy sazbou daně pro právnické osoby. Předmětem jejich daně jsou i jejich veškeré příjmy s výjimkou investičních dotací dle § 18a odst. 5 zákona o dani z příjmu. Jedná se tedy o poplatníky s tzv. širokým základem daně. Tímto se vyjmenované subjekty dostávají do podobného postavení, jak tomu je u běžných komerčních subjektů.

2.7.2 Osvobození bezúplatných příjmů

Jak uvádí Děrgel (2018, s. 2), osvobození bezúplatných příjmů je obecně upraveno v ustanovení § 19b zákona o dani z příjmu. Jde mimo jiné o ustanovení související se zrušením zákona daně dědické a daně darovací. Pro veřejně prospěšného poplatníka, který příjem nabyt bezúplatně, je podle § 19b odst. 2 písm. b) zákona o dani z příjmu důležitý především účel, jež je vymezen v § 15 odst. 1 a v § 20 odst. 8 zákona o dani z příjmu. Pokud vymezený účel splní, jedná se o osvobozený příjem. Jestliže tak poplatník učiní, je povinen vyloučit ze základu daně všechny náklady, které s tímto příjmem souvisí. Velice důležitý aspekt je uveden v § 19b odst. 3 zákona o dani z příjmu, který uvádí skutečnost, že v případě neuplatnění bezúplatného příjmu se § 19b odst. 2 písm. b) nepoužije. Přitom rozhodnutí o uplatnění nebo neuplatnění bezúplatného příjmu nelze zpětně změnit.

V případě porušení podmínek o uplatnění osvobození bezúplatných příjmů se postupuje podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 3 zákona o dani z příjmu, kde se výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji zvyšuje o částky uplatněné v předchozích zdaňovacích obdobích, za která se podávalo daňové přiznání.

2.7.3 Klíčování nákladů

Podle Nebuželské (2017, s. 20), jak již bylo zmíněno, je pro neziskové organizace povinné vést podrobné členění nákladů. Tuto povinnost stanovuje § 18a odst. 3 zákona o dani z příjmů. Konkrétně se zde píše o povinnosti sledovat příjmy a náklady s nimi souvisejícími odděleně za jednotlivé činnosti, které vyplývají z poslání dané organizace. Hejduková a kol. (2018, s. 83) dále uvádí, aby se do základu daně správně uvedly jednotlivé druhy nákladů a příjmů, je nutné, aby společnost měla analyticky (případně jiným účetním způsobem) rozdělené náklady a příjmy na osvobozené, nezdanitelné a zdanitelné. Je třeba také klíčovat náklady a příjmy podle hlavní a vedlejší podnikatelské činnosti. Neexistuje přitom žádný pevně stanovený postup, jak by podnik měl při klíčování nákladů postupovat. Náklady se mohou členit dle věcného přístupu, nebo dle hodnotového přístupu ve formě koeficientu.

Stuchlíková a Komrsková (2013, s. 258) dodávají, že pokud se dají hlavní a vedlejší činnost věcně oddělit, používá se věcný přístup. V opačném případě, tedy v případě, kdy není možné věcně rozdělit náklady spojené s vedlejší činností od nákladů vztahujících se k hlavní činnosti, se používá přístup hodnotový. Příkladem takových nákladů, které se nedají rozdělit, jsou například náklady vztahující se kompletně ke správě budovy.

Důležité je jen, aby přiřazené náklady byly přiměřené a zdůvodněné. Členění nákladů se většinou děje podle věcného, nebo hodnotového přístupu ve formě koeficientu

2.7.4 Základ daně a daňová zvýhodnění

Stejskal a Dobrozemský (2015, s. 335) uvádějí, že výpočet základu daně z příjmů právnických osob probíhá u neziskových organizací standardním způsobem podle § 20 zákona o dani z příjmů. Zjištěný základ daně se poté snižuje o odpočet ve formě daňové úspory a o náklady vynaložené na projekty výzkumu a vývoje. Stejně, jako normální podnikatelské subjekty, mohou i neziskové organizace uplatnit odpočet daňové ztráty v rámci své činnosti.

Merlíčková Růžičková (2013, s. 170) píšou, že v případě, kdy daňové náklady převyšují zdaňované příjmy, které tvoří základ daně, vzniká daňová ztráta. Platí to opravdu jenom pokud veřejně prospěšný poplatník dosahuje zdanitelných příjmů. V případě, že společnost nevykáže zisk, který by podléhal dani z příjmů, nemůže si od základu odečíst jinak daňově uznatelné náklady a z hlediska daně z příjmů se tak nemůže dostat do ztráty, a to i přes to, že je skutečně ve ztrátě. V tomto ohledu se zdaňování veřejně prospěšných poplatníků zásadně liší od zdaňování běžných firem.

Podle § 34 odst. 1 zákona o dani z příjmů může být daňová ztráta uplatněna v pěti bezprostředně následujících letech po období, ve kterém byla vyměřena. Záleží při tom jenom na rozhodnutí poplatníka, zda se v tomto období rozhodne daňovou ztrátu uplatnit a případně v jaké výši. Díky tomu tak daňová ztráta slouží jako nástroj pro optimalizaci daňové povinnosti v jednotlivých letech.

100% odpočet výdajů vynaložených na realizaci projektů výzkumu a vývoje

Jak uvádí, Kryšková (2019, s. 239), právnické subjekty mají možnost si od základu daně odečíst až 100 % výdajů (nákladů), které vynaložily v daném zdaňovacím období na realizaci projektu výzkumu a vývoje podle podmínek, jež jsou uvedeny v § 34a až § 34e zákona o dani z příjmu.

30% odpočet ve formě daňové úspory

Veřejně prospěšný poplatník může podle § 20 odst. 7 zákona o dani z příjmů základ daně upravený podle § 34 dále snížit o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč, použije-li prostředky získané touto úsporou na dani v následujícím zdaňovacím období ke krytí výdajů prováděných nepodnikatelských činností. Pokud dosahuje nominální hodnota 30 % snížení méně než 300 000 Kč, může subjekt odečíst částku ve výši 300 000 Kč, maximálně však do výše základu daně. Ústavy, či obecně prospěšné společnosti, které jsou soukromou vysokou školou, nebo veřejné vysoké školy, mají tyto limity upravené. Maximální možné snížení základu daně je 3 000 000 Kč. V případě, že snížení je naopak menší než 1 000 000 Kč, mohou snížit základ daně o tuto částku, maximálně však do výše základu.

Sleva na dani

Vypočtená daňová povinnost za dané zdaňovací období se může dle § 35 zákona o dani z příjmů snížit stanovenou slevou. Přičemž v tomto ohledu platí různá zvýhodnění pro společnosti zaměstnávající osoby se zdravotním postižením.

Daňová povinnost

Pelikánová (2018, s. 152) píše, že při splnění určitých podmínek nemusí veřejně prospěšný poplatník vůbec podávat daňové přiznání. Tuto výjimku stanovuje § 38mb zákona o dani z příjmů. Výjimka je udělena pro veřejně prospěšné poplatníky, kteří mají pouze příjmy, které jsou o daně z příjmů osvobozené, nebo to jsou příjmy, které nejsou předmětem daně a dále pak příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně a zároveň nemají povinnost dodanit dříve uplatněné snížení základu daně podle § 20 odst. 7 zákona o dani z příjmu z důvodu nesplnění stanovených podmínek.

Stejná autorka dodává, že pokud veřejně prospěšnému poplatníkovi nevznikla za dané zdaňovací období daňová povinnost k dani z příjmů právnických osob, pak má dle § 38mc zákona o dani z příjmů výjimku z oznamovací povinnosti a nemusí tak tuto skutečnost sdělovat správci daně.

Odpisy

Podle Merlíčkové Růžičkové (2013, s. 170) představují odpisy postupné přenášení pořizovací ceny majetku do nákladů podniku. Je však třeba rozlišovat odpisy daňové a odpisy účetní. Účetní a daňové zákony totiž nejsou v této oblasti harmonizovány a může tak reálně docházet k tomu, že se od sebe liší. Většina organizací se však snaží stanovit účetní odpisy na základě zákona o dani z příjmů, aby k tomu nedocházelo.

Stuchlíková a Komrsková (2013, s. 89) dále píšou, že v případě veřejně prospěšných poplatníků lze odepisovat jak hmotný, tak i nehmotný majetek. I v této oblasti je nutné posuzovat jednotlivý majetek podle toho, k jaké konkrétní činnosti se využívá.

Dušek (2020, s. 18) dále uvádí, že daňové odpisy jsou úměrně kráceny podle míry použití pro zdaňované a nezdaňované činnosti organizace. Pokud je majetek používán pro oba typy činností najednou, pak se odpisy vypočítají z jeho pořizovací ceny. Výše odpisů přímo odpovídá míře využití majetku v rámci zdaňované činnosti. Jelikož je majetek používán ke zdaňované činnosti jen částečně, může být z daňových odpisů použita jen poměrná část.

Merlíčková Růžičková (2013, s. 170) ještě doplňují, že existují dva způsoby sledování majetku pro účely odepisování. Buď zjišťujeme účetní a daňové odpisy a sledujeme míru využití pro různé účely, aby bylo možné určit podíl daňových odpisů ve vztahu k jednotlivým druhům příjmů nebo daňové odpisy nesledujeme, ale to jen v případě, kdy se majetek větší částí využívá pro ztrátovou hlavní činnost. Územně samosprávné celky účetně neodepisují, vlastní majetek však mohou odepisovat pro daňové účely. Naopak příspěvkové organizace hospodaří s majetkem zřizovatele, proto nemají daňové odpisy, ale mohou tento majetek odepisovat účetně.

2.8 Daň z přidané hodnoty

Pelc (2010, s. 37) uvádí, že daň z přidané hodnoty je jednou z daní zatěžujících spotřebu. Tato daň je upravena zákonem č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů. Daň z přidané hodnoty je asi tou nejvíce harmonizovanou daní na úrovni Evropské unie. To je mimo jiné také důvodem, proč je tato daň poměrně často (občas i několikrát ročně) novelizována. Z odborného hlediska se pak jedná o velice složitou daň. To platí i pro její aplikaci na veřejně prospěšné poplatníky.

Stejskal a Dobrozemský (2015, s. 355) dále píšou, že z pohledu daně z přidané hodnoty platí pro neziskové organizace stejná pravidla, jako pro ostatní subjekty. Rozdílem však je, že na neziskové organizace se z pohledu zákona č. 235/2004 Sb. vztahuje řada výjimek a osvobození. Na druhou stranu to má nezisková organizace opět složitější z toho důvodu, že musí vést odděleně přijatá plnění, která nebudou předmětem daně a běžné ekonomické činnosti.

2.8.1 Osoba povinná k dani, osoba identifikovaná k dani

Podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty se rozlišují dva typy subjektů. Osoby povinné k dani, tedy osoby, které jsou registrované jako plátcí DPH a mají tak své vlastní platné DIČ, a osoby identifikované k dani.

Fitříková a Musilová (2011, s. 29) upozorňují na to, že v tomto ohledu neplatí pro neziskové organizace žádná výjimka. Neziskové organizace se mohou, respektive v určitých případech se musí, stát osobou povinnou k dani v případě, že vykonávají ekonomickou činnost. Pro účely zákona o dani z přidané hodnoty se ekonomickou činností rozumí například poskytování služeb, literární činnost, výrobní činnost, nebo provozování zemědělské výroby.

Za povinné k dani se, podle Pelikánové (2018, s. 250) neziskové organizace nepovažují v následujících případech:

- pokud uskutečňují pouze činnost, která se nedá podle tohoto zákona zahrnout do pojmu ekonomická činnost;
- pokud provozují pouze činnosti osvobozené o daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně. Sem patří například výchova a vzdělávání, sociální pomoc, poštovní služby, nebo zdravotnické služby a zboží.

Hejduková a kol. (2018, s. 110) píšou, že stejně jako ostatní subjekty se nezisková organizace stává osobou povinnou k dani a je povinna se registrovat jako plátcí DPH v případě, že její obrat přesáhne ve dvanácti bezprostředně po sobě jdoucích měsících částku 1 000 000 Kč. Pokud tedy takového obratu společnost nedosáhne, nemusí se povinně stát plátcem DPH, ale i přes to se může dobrovolně zaregistrovat, pokud bude chtít.

Osobou identifikovanou k dani se podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty stane nezisková organizace v případě, že během jednoho kalendářního roku pořídí z jiného členského státu Evropské unie zboží v nominální hodnotě vyšší než 326 000 Kč bez DPH. Zároveň se také musí jednat o neziskovou organizaci, která neuskutečňuje žádnou ekonomickou činnost a také není osobou povinnou k dani.

Fitříková a Musilová (2011, s. 28) doplňují, že v případě, že se společnost stane osobou identifikovanou k dani, musí podat žádost o přidělení daňového identifikačního čísla (DIČ) a je povinna zaplatit daň, a to nejpozději do dne, ve kterém byly splněny podmínky, kvůli kterým se stává osobou identifikovanou k dani. Statut osoby identifikované k dani společnosti zůstává nejméně po dobu dvou následujících po sobě jdoucích kalendářních let.

Osobou povinnou k dani, dle zákona o dani z přidané hodnoty je osoba uskutečňující ekonomickou činnost (není-li zákonem stanoveno jinak). Tento pojem je ovšem třeba odlišit od termínu plátcí daně. Plátcem daně z přidané hodnoty je dle tohoto zákona osoba, která také vykonává ekonomickou činnost, ovšem již je registrována k dani. Stejskal a Dobrozemský (2015, s. 359) dodávají, že neziskové organizace v tomto ohledu nemají výjimku a jsou považovány za osoby povinné k dani, pakliže vykonávají ekonomickou činnost. Je tedy nutné

i u nich sledovat obrat stanovený zákonem, jelikož v případě jeho překročení dochází k zákonem povinné registraci. Je zde ovšem i možnost dobrovolné registrace, což je pro organizace často jednodušší varianta, pakliže vykonávají takové činnosti, u kterých se předpokládá, že by stejně k povinné registraci vedly. Obecně ovšem platí, že pokud by nezisková organizace vykonávala pouze a jen svojí hlavní činnost, nejednalo by se o osobu povinnou k dani.

Obratem se rozumí dle § 4a zákona o dani z přidané hodnoty souhrn úplat bez daně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, jimiž jsou dodání zboží a poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za plnění jak zdanitelná, tak osvobozená.

Pro počítání obratu, jak píše Pelikánová (2018, s. 223), je tedy nezbytné vycházet z předmětu daně. Například členské příspěvky hrazené členy spolku se do obratu nezapočítávají, jelikož se nejedná o úplatu za uskutečněné plnění – neexistuje přímá vazba mezi úplatou a poskytnutím služby.

2.8.2 Předmět daně z přidané hodnoty

Předmětem daně z přidané hodnoty je podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty:

- dodání zboží a převod nemovitosti a poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku;
- pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání;
- pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou, která není osobou povinnou k dani;
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Plnění osvobozená bez nároku na odpočet

Vančurová a Láchová (2018, s. 326) uvádějí, že existuje řada činností, která je od daně z přidané hodnoty osvobozena. Osvobozené činnosti jsou při tom rozděleny na činnosti osvobozené bez nároku na odpočet a na činnosti osvobozené s nárokem na odpočet. Rozdíl je poté ve skutečnosti, zda daná společnost může v rámci daňového přiznání uplatnit zaplacenou daň z přidané hodnoty na vstupu, či nikoliv.

Plnění osvobozená bez nároku na odpočet jsou vypsána v § 51 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Z pohledu neziskových organizací patří mezi nejvýznamnější osvobozené činnosti bez nároku na odpočet zdravotní služby a dodání zdravotního zboží, výchova a vzdělávání a sociální pomoc.

Výchovu a vzdělávání dále upravuje § 57 zákona o dani z přidané hodnoty. Pod touto činností spadá uvedená část zákona zejména výchovné, vzdělávací a volnočasové aktivity, jazykové vzdělávání, školské služby, rekvalifikaci a samozřejmě samotnou výchovnou a vzdělávací činnost. Aby tyto činnosti mohly být osvobozeny od daně, musí daná instituce splnit dvě základní podmínky. Organizace musí být zapsaná ve školském rejstříku a musí mít také patřičná oprávnění či akreditace.

Fitříková a Musilová (2011, s. 44) píšou, že podle různých autorů se může na první pohled jevit stanovení předmětu daně jasné, při bližším zkoumání se však může narazit na spoustu různých nejasností. Jedním z hlavních sporných bodů je bezesporu pojem „za úplatu“, neboli co to ve skutečnosti znamená, když je něco pořízeno či poskytnuto za úplatu. I k takto na první pohled jednoduchému pojmu existuje mnoho výkladů a judikátů Evropského soudního dvoru, které se snaží definici tohoto pojmu ujasnit. Jedním z nejznámějších judikátů je často citovaný případ C-16/93 Tolsma, někdy označovaný jako případ flašinetáře. Zmíněný flašinetář hraje na ulici a má před sebou pouzdro na drobné. Mohlo by se namítnout, že onen pán na ulici hraje právě proto, že za to něco očekává (tedy nějakou úplatu) a že jinak by na té ulici nehrál. Někdo jiný by zase mohl tvrdit, že flašinetář hraje na té ulici pravidelně a hrál by tam, i kdyby nic nedostal. Evropský soudní dvůr nakonec rozhodl, že se nejedná o předmět daně, jelikož zde není přímá souvislost mezi platbou a službou. Evropský soudní dvůr to odůvodnil tím, že neexistuje žádná smlouva ani jiný druh smluvního vztahu mezi flašinetářem a kolemjdoucími, kteří mu z vlastního rozhodnutí do pouzdra hodí minci. Nejedná se tudíž o úplatu, protože flašinetář získává dobrovolný příspěvek bez stanovené výše.

Fitříková a Musilová (2011, s. 301) píšou, že důležitým kritériem, které je rozhodující, zda je dané plnění předmětem daně či nikoliv, je správné určení místa plnění. Místo plnění definuje § 7 až § 12 zákona o dani z přidané hodnoty. Předmětem daně podle zákona o dani z přidané hodnoty mohou být pouze zdanitelná plnění uskutečněná v tuzemsku. Pokud je místo zdanitelného plnění v tuzemsku, pak takové plnění podléhá u plátce dani na výstupu, popřípadě je osvobozeno od daně bez nároku nebo s nárokem na odpočet. Je-li místo plnění mimo tuzemsko, daň se podle zákona o dani z přidané hodnoty v České republice neuplatní, ale plátcí může vzniknout povinnost přiznat a zaplatit daň v zemi, ve které je místo plnění .

Pro účely daně z přidané hodnoty je územní působnost vymezena v § 3 zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého se tuzemskem rozumí území České republiky, z něhož nejsou vyňata žádná území. Ve vazbě na vymezení tuzemska se také vymezuje pojem území Evropské unie jako území vymezené Směrnicí k dani z přidané hodnoty a pojem třetí země jako území mimo území Evropského společenství.

Přijatá plnění a nárok na odpočet

Stejskal a Dobrozemský (2015, s. 357) uvádějí, že ve chvíli, kdy nezisková organizace přijme plnění – nakoupí službu či zboží, musí jasně rozhodnout, jakým způsobem budou v budoucnu tato plnění použita. Tuto skutečnost musí posoudit z důvodu uplatnění případného nároku na odpočet daně.

Merlíčková Růžičková (2013, s. 110) doplňuje, že u některých přijatých plnění je tento odhad jednoznačný, například u nakoupeného zboží, které bude dále prodáváno v rámci ekonomické činnosti. Problém ovšem nastává ve chvíli, kdy nelze jednoznačně přiřadit určitou službu dané činnosti. Například služba vedení účetnictví, kdy účetnictví je vedeno jak za hlavní, tak za ekonomickou činnost, případně mzda předsedy spolku. V takovém případě je podle stejného autora nutné uplatnit nárok na odpočet na základě tzv. kvalifikovaného odhadu. Při stanovení kvalifikovaného odhadu je nezbytné být velice obezřetný, jelikož dle § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů, nese důkazní břemeno poplatník a má prokázat všechny skutečnosti, které uvedl v daňových přiznáních.

2.8.3 Co není předmětem daně z přidané hodnoty

Mezi plnění, která podle Merlíčkové Růžičkové (2013, s. 110) nejsou předmětem DPH, řadíme finanční prostředky ze státního rozpočtu, rozpočtu krajů a obcí, státních fondů a rozpočtu Evropské unie. Takto získané finanční prostředky nevstupují do obratu a neziskové organizace je neuvádí v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty. Předmětem daně dále nejsou bezúplatně poskytnuté reklamní předměty (dárky), jejichž hodnota nepřesáhne 500 Kč, dary, členské příspěvky, zálohy, příjmy z reklam a organizovaných sportovních a kulturních akcí.

Pelikánová (2018, s. 279) doplňuje, že pro nárok na odpočet není určující zdroj financování (např. dotace, příjem z reklamy, z nájmu), ale způsob, jakým byly vstupy využity. Nárok na plný odpočet vzniká subjektu při zdanitelném plnění, nárok na krácený odpočet při zdanitelném i osvobozeném plnění bez nároku na odpočet a nárok na poměrný odpočet při výkonu ekonomické i neekonomické činnosti.

Tento autor dále uvádí příklad, který dokazuje, že pro posouzení jednotlivých plnění není relevantní, z jakých prostředků je ekonomická činnost financována, nýbrž komu je určena. Vysoká škola, o.p.s. poskytuje stravovací služby třem různým strávníkům: studentům, zaměstnancům a externím uživatelům, kteří jídlo nekonzumují v prostorách školy. Pro studenty takto poskytované stravování představuje osvobozené plnění, pro zaměstnance zdanitelné plnění a pro externí strávníky dodání zboží se sníženou sazbou daně (15 %).

2.8.4 Nárok na odpočet daně

Vančurová a Láchová (2018, s. 356) píšou, že plátce daně má možnost daň obsaženou v přijatých zdanitelných plnění odečíst. Nárok na odpočet daně může uplatnit pouze plátce daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti a doloží existenci nároku na odpočet daně daňovým dokladem od plátce. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká plátcí až v okamžiku, kdy vznikla povinnost přiznat daň na výstupu plátcí daně, jež plnění uskutečnil. Pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije pro jiný účel než pro ekonomickou činnost, nárok na odpočet daně si uplatnit nemůže.

Stejskal a Dobrozemský (2015, s. 367) poté poznamenávají, že pokud plátce přijatá zdanitelná plnění nepoužije jen pro uskutečnění své ekonomické činnosti, ale i pro jiné činnosti, vzniká mu nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši dle rozsahu použití pro ekonomickou činnost.

Plátce daně má podle tohoto autora nárok na odpočet daně v krácené výši, pokud přijatá plnění slouží zároveň pro plnění s nárokem na odpočet a činnost osvobozenou bez nároku na odpočet daně, k čemuž u nestátních neziskových organizací dochází velmi často. Krácení je prováděno pomocí koeficientu.

2.8.5 Koeficient nároku na odpočet

Pelikánová (2018, s. 279) uvádí, že tzv. koeficient daně z přidané hodnoty je poměr mezi zdanitelnou a osvobozenou činností a používá se pro krácení daně na vstupu. Běžná výše odpočtu uplatněného na vstupu je vynásobena tímto koeficientem a tím je ve své podstatě poměrně snížena vzhledem k významu a velikosti jednotlivých ekonomických činností podniku.

$$Koeficient = \frac{A}{A + B} \quad (1)$$

Stejný autor ve své publikaci uvádí vzorec výpočtu koeficientu daně z přidané hodnoty znázorněný výše, přičemž „A“ v tomto vzorci znázorňuje hodnotu všech uskutečněných plnění s nárokem na odpočet. Písmeno „B“ pak reprezentuje hodnotu uskutečněných osvobozených plnění bez nároku na odpočet.

Fitříková a Musilová (2011, s. 229) doplňují, že existuje jistá zákonem daná tolerance. Ta říká, že hodnota koeficientu vyšší než 0,95 včetně, znamená plný nárok na odpočet. Přičemž je důležité zmínit, že vypočtená hodnota koeficientu se vždy zaokrouhluje na dvě desetinná místa nahoru. V případě, že je hodnota koeficientu mezi 0 a 0,95, pak má plátce nárok na odpočet pouze v poměrné výši. Je tak třeba pravidelně sledovat hodnotu koeficientu, zda se v průběhu mezi obdobími nezměnila.

Stejný autor dále píše, že za každé zdaňovací období, ve kterém organizace uskutečňuje osvobozená zdanitelná plnění bez nároku na odpočet, provádí krácení daně, při němž použije tzv. zálohový koeficient neboli koeficient vypočtený na základě účetních dat předchozího kalendářního období (roku).

Podle Stejskala a Dobrozemského (2015, s. 367) je organizace dále povinna provést po konci kalendářního roku roční vypořádání nároku na odpočet. K tomu používá koeficient nově vypočtený podle stejného vzorce, ovšem tentokrát z údajů z právě uplynulého kalendářního roku. Takto nově vypočtený koeficient na konci roku se nazývá vypořádací koeficient. Ten je použit také již v posledním přiznání k dani z přidané hodnoty za dané období. Dále se bude tento koeficient používat jako zálohový koeficient v průběhu následujícího kalendářního roku. Pokud se jedná o nového plátce, ten se v prvním roce plátcovství řídí podle zálohového koeficientu, který je vypočten dle předběžného odhadu.

Pelikánová (2018, s. 279) dodává, že je velice podstatné že, zákon jasně říká, že se jedná ve všech zmíněných případech o rok kalendářní, bez ohledu na účetní období dané organizace. Je mnoho organizací, které mají jako účetní období rok hospodářský, tedy například od prvního září do konce srpna následujícího roku. Poměrná část odpočtu daně se pak stanoví jako součin celkové daně na vstupu za příslušné zdaňovací období a vypočteného koeficientu.

2.8.6 Sazby daně z přidané hodnoty

Od novelizace z roku 2015 zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ustanovuje tři sazby pro daň z přidané hodnoty. Základní sazbu ve výši 21 %, první sníženou sazbu ve výši 15 % a druhou sníženou sazbu ve výši 10 %. Sazbou 10 % je zdaňováno vybrané zboží jako jsou potraviny pro malé děti, léky, časopisy a tištěné knihy, či očkovací látky a mnoho dalších. První sníženou, tedy 15 % sazbu, uplatňuje zákon na potraviny, nápoje, některé zdravotnické potřeby a mnoho dalších komodit uvedených v příloze č. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Základní sazba je následně používána na vše ostatní, mimo výše uvedeného.

2.9 Metodika

Tato diplomová práce se skládá ze čtyř hlavních kapitol. První z nich je Úvod. Zahrnuje základní představení tématu práce, cíl, kterého se snaží dosáhnout a způsob, jakým se o to snaží.

Další kapitolou práce je část teoreticko-metodologická. Obsahuje odbornou teorii vztahující se ke zvolenému tématu. Jsou zde uvedeny základní teoretické znalosti z jednotlivých oblastí, kterými se práce zabývá. Tyto znalosti jsou nutným východiskem pro vytvoření práce a také klíčem k porozumění zpracovávané problematice. S ohledem na zvolené téma je v této části představena základní teorie vztahující se k neziskovým společnostem, a to především na území České republiky. Je nutné upozornit že v práci jsou používány dva termíny. Jedním termínem je nezisková což je známý a chápaný pojem, který není v žádném zákoně České republiky

definován. Druhým termínem je pak veřejně prospěšný poplatník ten je definován zákonem o dani z příjmů. Jedná o synonyma. V průběhu práce jsou aktivně používány oba termíny. Dále je zde popsána teorie daňového systému, zejména pak daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty. Následně se autor zaměřuje na aplikaci výše uvedených daní na neziskové organizace. Teoretická část práce se zabývá taky pojmem obecně prospěšná společnost. Vymezením této právnické osoby, za jakých podmínek vzniká a jaká jsou její specifika.

Teoreticko-metodologická část je zpracována v podobě literární rešerše. Metodami využitými v prvních dvou kapitolách byly dominantně popis, obsahová analýza a rozbor. Jako zdroj informací pro ně sloužily především odborné publikace od různých autorů, které byly získány zejména prostřednictvím služeb knihovny České národní banky a Národní digitální knihovny České republiky, jejíž i běžně neveřejné zdroje byly zpřístupněny jako pomoc studentům vysokých škol v souvislosti s přetrvávajícím nouzovým stavem vyvolaným koronavirovou epidemií.

Další, v pořadí třetí, hlavní kapitolou je analytická část práce. V této pasáži je obsažen samotný výzkum, který má vést k dosažení stanoveného cíle. Tím je identifikovat faktory ovlivňující výši daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty u zvolené neziskové organizace a navrhnout opatření pro optimalizaci daňového zatížení v případě, že to bude vhodné. Vybranou organizací je společnost označovaná v této práci, jako „Gymnázium o.p.s.“. Tento název je fiktivní a byl zvolen z důvodu zachování anonymity zkoumané společnosti. Data a skutečnosti uvedené v práci jsou shodná s reálným stavem ve zkoumané organizaci.

V analytické části práce je nejprve představena zvolená organizace. Toto představení obsahuje vymezení dané organizace v rámci členění neziskových organizací v České republice, základní ekonomickou charakteristiku s historií vývoje výsledku jejího hospodaření. Dále jsou zkoumána jednotlivá daňová přiznání, a to jak z daně z příjmu právnických osob, tak z daně z přidané hodnoty. Pomocí jejich rozboru se práce snaží určit faktory, které ovlivňovaly výši daně. Při zpracování této části bylo využito především metod kauzální analýzy a také dedukce a indukce. Primárním zdrojem dat pro vypracování analytické části práce byly interní účetní a daňové podklady poskytnuté firmou, která externě zajišťuje vybrané společnosti služby v podobě účetního a daňového poradenství a všechny tyto podklady zpracovává a nese za ně také zodpovědnost. Tato poradenská společnost není v práci nijak jmenována ani blíže specifikována, protože to není pro potřeby této práce nutné. Dalším zdrojem podkladů pro diplomovou práci byly účetní závěrky podniku, které jsou veřejně dostupné prostřednictvím obchodního rejstříku firem České republiky.

Velice důležitou podkapitolou analytické části práce je podkapitola shrnutí a návrh doporučení. Obsahuje shrnutí všech poznatků zjištěných v analytické části práce. Na tomto místě jsou také uvedeny návrhy doporučení, které by měly vést k optimalizaci daňového zatížení zvolené organizace.

Poslední částí práce je Závěr. Podstatou této kapitoly je celkové shrnutí celé diplomové práce včetně vyhodnocení výzkumu a navržených doporučení.

3 Analytická část práce

Cílem práce je identifikovat faktory ovlivňující výši daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty u zvolené neziskové organizace a navržení vhodných opatření pro optimalizaci jejího daňového zatížení.

Analytická část práce obsahuje samotný výzkum, který vede k naplnění stanoveného cíle. V této části je ze všeho nejdříve představena zkoumaná společnost.

Základním zdrojem dat pro analytickou část práce byly finanční výkazy a interní podklady pro výpočet daně, které byly poskytnuty externí poradenskou společností, kterou si zkoumaná společnost najímá za účelem zpracování účetnictví, daní a mezd.

Na konci analytické práce se nachází subkapitola „Shrnutí a doporučení“, která je nejdůležitější součástí práce, zejména proto, že obsahuje sumarizaci veškerých zjištěných poznatků, které vyplynuly z teoretické, a hlavně praktické části této práce, a kromě toho jsou v této subkapitole navržena možná řešení, která by mohla přispět ke zlepšení dopadů zdanění na hospodaření společnosti jejich snížením.

3.1 Společnost

Zkoumaným subjektem předkládané práce je společnost označovaná jako „Gymnázium o.p.s.“ (dále jen jako „Gymnázium“). Tento název je fiktivní a byl použit z důvodu zachování anonymity zkoumané společnosti. Předmětná společnost bylo založena 16. února 2000. Zakládací listina této společnosti stanovuje, že společnost bude provozovat tyto obecně prospěšné činnosti:

- výchova a vzdělávání poskytovaná prostřednictvím středních škol a gymnázií zařazených v síti škol, předškolních a školních zařízení Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy České republiky ve škole s označením Gymnázium o.p.s.;
- rozvoj a podpora německo-českého porozumění, poskytování rozšířené německé výuky, otevřenost dětem všech národností na základě vzájemného porozumění a respektu. K tomu má škola rozvíjet a koncipovat program intenzivní a rozšířené německé výuky a používat německý jazyk ve všech stupních výuky a vzdělávání.

V souladu se zakládací listinou společnost provozuje na území České republiky, konkrétně v Praze, soukromé šestileté gymnázium. Mimo to zakládací listina stanovuje také následující doplňkové činnosti:

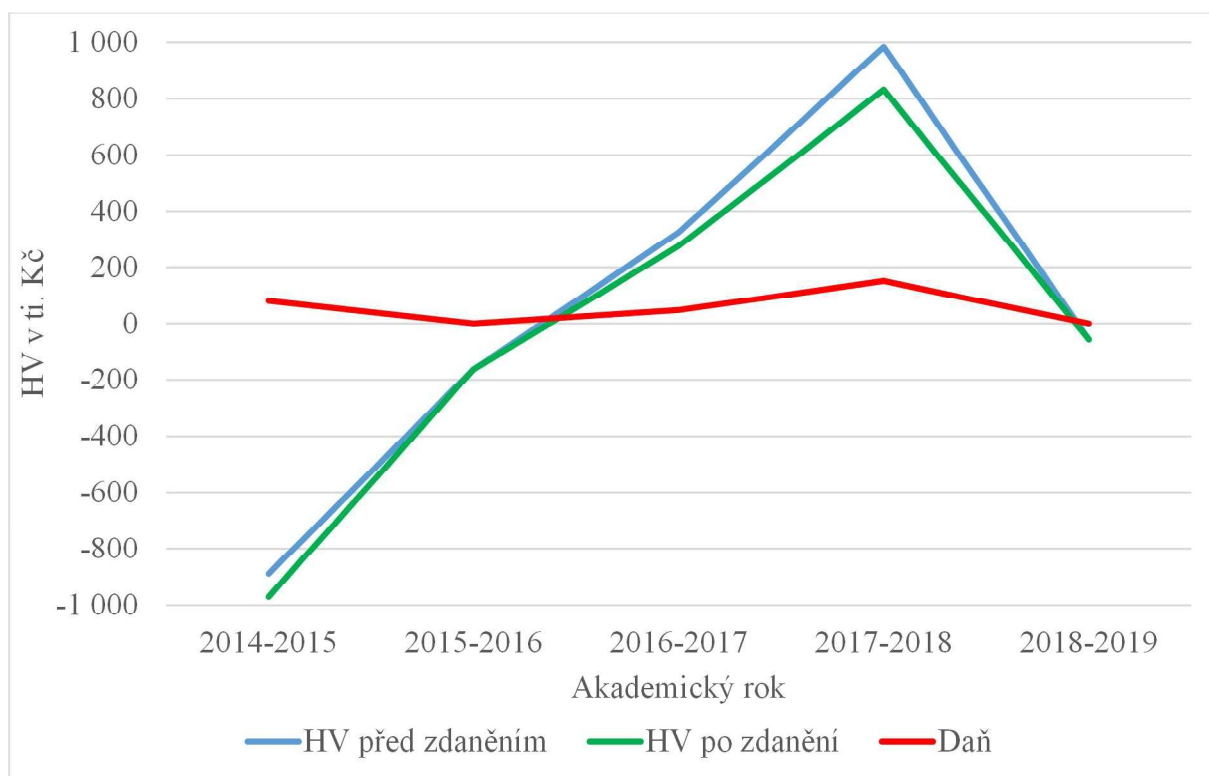
- společnost může realizovat pronájem, zapůjčení nebo prodej techniky školy, prodej předmětů reklamního nebo propagačního charakteru, které se týkají obecně prospěšné činnosti, organizovat tomboly a aukce studentských prací.

Gymnázium o.p.s. poskytuje svým žákům rozšířenou výuku světových jazyků. Tato škola úzce spolupracuje i se školami v zahraničí, zejména pak s konkrétním prestižním německým gymnáziem. V rámci této spolupráce mimo jiné poskytuje ročně několika vybraným žákům možnost strávit několik měsíců v partnerské škole v zahraničí.

Z výše uvedeného vyplývá, že se jedná o nestátní neziskovou organizaci. Jako taková je částečně hrazená z dotací od Magistrátu hlavního města Prahy. Příjmem z hlavní činnosti je příjem ze školného. Školné je fakturováno jednou ročně, avšak studenti mají možnost zaplatit školné ve dvou splátkách se stanoveným datem splatnosti. Výše školného je každý rok přepočtena a upravena vzhledem k měnícím se nákladům. Dochází tak k poměrně stabilnímu růstu jak samotného školného, tak pochopitelně celkových příjmů školy. Mimo to má společnost vedlejší příjmy z prodeje reklamních předmětů s logem školy, krátkodobého pronájmu prostor pro různá sdružení a jiných drobných činností. Nezbytné je také zmínit skutečnost, že účetním obdobím společnosti Gymnázium není kalendářní rok, ale je jím rok hospodářský od 01.09. do 31.08.

V rámci členění neziskových organizací, uvedeného výše v teoretické části, lze Gymnázium zařadit z globálního hlediska mezi veřejně prospěšné organizace. Podle zřizovatele se jedná o nestátní neziskovou organizaci založenou podle zvláštního zákona č. 245/1995 Sb. o obecně prospěšných společnostech. Jako taková tak vznikla zápisem do rejstříku obecně prospěšných společností, který je veden rejstříkovým soudem.

Graf 1 Vývoj hospodářského výsledku společnosti Gymnázium o.p.s.



Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dat poradenské společnosti

V grafu 1 je vidět vývoj hospodářského výsledku společnosti Gymnázium o.p.s. za uplynulá účetní období od 01.09.2014 do 31.08.2019. Graf 1 obsahuje křivku vývoje hospodářského výsledku před zdaněním a odděleně také křivku vývoje hospodářského výsledku po zdanění. Rozdíl mezi těmito křivkami tak zobrazuje odvedenou daň z příjmu právnických osob. Ta je ovšem kromě toho ještě zobrazena pro větší názornost pomocí vlastní křivky. Ve sledovaném období je patrný jasný vývojový trend, kdy na začátku zkoumaného období byl výsledek hospodaření záporný, ale postupně se každým rokem plynule zvyšoval až do začátku akademického roku 2018-2019. Tento rostoucí vývoj může být zapříčiněn většími náklady na počátku období spojeným se stěhováním gymnázia do nové budovy a nákupem potřebného nového školního vybavení.

Dalším faktorem růstu je nepochybně i stálé navyšování příjmů Gymnázia. To je dáno jednak tím, že se každým rokem zvyšuje částka, kterou škola obdrží v rámci dotace od Magistrátu hlavního města Prahy a také proto, že škola navyšuje každoročně příjmy z hlavní činnosti, protože zvedá školné. Je vidět, že největšího rozdílu mezi křivkami, a tím pádem i nejvyšší daň, mělo Gymnázium za akademický rok 2017-2018. Což je dáno zejména tím, že v tomto období dosáhla společnost také nejvyššího hospodářského výsledku. Obecně se gymnázium snaží o to, mít nulový hospodářský výsledek. Ovšem uhlídat průběžně nabývající náklady v rámci jednoho účetního období není jednoduché. Je zřejmé, že v inkriminovaném roce se Gymnázium příliš nepovedlo kýžený záměr naplnit. Což pravděpodobně zapříčinilo i následný pokles hospodářského výsledku v následujícím roce. Dá se předpokládat, že se v následujícím roce Gymnázium na kontrolu nákladů více soustředilo. Je však pravděpodobné, jak bývá obvyklé, že na konci účetního období přibyly ještě nějaké dříve neočekávané náklady a tím se organizace dostala do lehké ztráty. Je také zajímavé si všimnout, že společnost odváděla daň z příjmů právnických osob i v roce 2014-2015, za který zaznamenala ve sledovaném období nejvyšší ztrátu.

Kromě již zmíněného roku 2014-2015 se však výsledek hospodaření Gymnázia pohybuje těsně pod hranicí nuly, nebo mírně v kladných číslech. Z toho by se dalo usuzovat, že stávající formy financování organizace jsou dostačující a Gymnázium tak nemusí vynakládat větší úsilí pro zajištění provozu svojí hlavní činnosti. Příjmy ve společnosti jsou v podstatě dané již na začátku školního roku na základě počtu studentů a výše školného. Dotace od města je ve své podstatě také určena již zpočátku. Hlavní a každoroční povinností je tak pro společnost podrobné hlídání nákladů.

Co se týká samotného vývoje daně z příjmu právnických osob, její křivka se může v tomto zobrazení zdát poměrně stálá jen s malými meziročními změnami. To je ovšem způsobeno převážně zkrácením grafu kvůli zřetelnějším nominálním hodnotám výsledků hospodaření. V období 2015-2016 a 2018-2019 nebyla vypočtena kladná daňová povinnost pro Gymnázium. Křivka tak v těchto bodech dosahuje hodnoty nula. Ve třech zbylých obdobích mělo Gymnázium kladnou daňovou povinnost. Nejvyšší z nich byla dosažena v roce 2017-2018, jak již bylo výše zmíněno. Je to také jediný rok ve zkoumaném období, kdy byla tato povinnost vyšší než 100 tisíc Kč.

Důležitým aspektem je také financování organizace. Z tohoto pohledu má tedy Gymnázium tři hlavní typy příjmů. Prvním jsou příjmy od studentů za školné. Gymnázium je soukromou střední školou, takže žáci platí každý rok školné ve stanovené výši. Školné se pravidelně zvedá. Jeho výše se ve sledovaných obdobích pohybovala kolem 28 tisíc Kč. za akademický rok. Dalším významným příjmem jsou dotace poskytnuté na provoz od Magistrátu hlavního města Prahy. Posledním zdrojem Gymnázium jsou pak příjmy od německého ministerstva školství, které bylo také zřizovatelem Gymnázia. Tyto dotace jsou přímo účelové a slouží k úhradě nové budovy, kterou si Gymnázium nechalo postavit. Relativně to poté v průměru vychází tak, že příjmy za školné od studentů tvoří zaokrouhleně 18 % veškerých příjmů. Příjmy z provozních dotací od Magistrátu hlavního města Prahy tvoří 35 % veškerých příjmů a příjmy z dotací od německého ministerstva školství tvoří 43 % veškerých příjmů. Zbylé 4 % pak tvoří ostatní drobné příjmy, například dary a také příjmy z vedlejší činnosti Gymnázia.

Z výše uvedeného je patrné, že největší podíl na veškerých výnosech mají dotace z Německa. Tento příjem je ovšem zkrslující, jelikož se jedná o příjem, který se přímo vztahuje k určitým nákladům a nejedná se přitom o náklady provozní. V rámci nákladů je pochopitelně mnohem více položek než u příjmů. Nicméně i zde existují tři hlavní náklady. Prvním z nich je náklad za pronájem budovy. Ten tvoří v průměru skoro 15 % z celkových nákladů organizace. Dalším významným nákladem je částka za mzdy zaměstnanců, která tvoří 23 % z celkových nákladů a posledním z těchto významných nákladů je úrok z bankovního úvěru ve výši 26 % z celkových nákladů. Kromě mzdových nákladů jsou zbývající dva náklady hrazeny právě z dotací od německého ministerstva školství. Vyjme-li se tedy zmíněný příjem a ony dva náklady s ním přímo související, zůstává běžná provozní činnost. V jejím rámci je pak nejvýznamnějším příjmem provozní dotace od Magistrátu hlavního města Prahy. Nejdůležitějším nákladem jsou náklady na mzdy zaměstnanců školy, které jsou největší položkou.

3.2 Daň z příjmu právnických osob

Od roku 2014 sestavuje Gymnázium o.p.s. tzv. široký základ daně. Až do roku 2013 přitom do skupiny veřejně prospěšných poplatníků sestavujícím široký základ daně patřily jen veřejné vysoké školy a výzkumné instituce. Díky novele zákona o dani z příjmů je však od roku 2014 široký základ daně sestavován i obecně prospěšnými společnostmi. V širokém základu daně jsou kromě příjmu z investičních dotací zdaňovány veškeré příjmy. Od roku 2014 výpočet základu daně probíhá stejným způsobem, jako u běžných firem, ale stále je platné, že si veřejně prospěšný poplatník, jakým je Gymnázium, může základ daně ještě snížit o 30 %. Do té doby si mohli veřejně prospěšní poplatníci tímto způsobem snížit pouze část základu daně tvořenou příjmy z hlavní činnosti.

Důležitým aspektem, ze kterého se vychází při stanovení základu daně z příjmů právnických osob, je kvalitně a podrobně vedené podvojně účetnictví organizace. Je zapotřebí, aby se daly lehce identifikovat příjmy z různých činností organizace a také náklady, které se k nim vztahují. Gymnázium toho dosahuje díky rozdělování nákladů a příjmů pomocí analytických účtů.

Využívá ovšem i toho, že se k jednotlivým výnosům a nákladům dá přímo přiřadit atribut činnosti, podle nějž se také dají náklady a příjmy rozčlenit.

Toto rozdělení je důležité pro určení příjmů, které jsou předmětem daně, dále na ty, které předmětem daně nejsou a také na příjmy, které jsou předmětem daně, ale jsou od daně osvobozeny.

Tabulka 1 Schéma výpočtu základu daně pro DPPO

výnosy za zdaňovací období celkem
– náklady za zdaňovací období celkem
+/- daň z příjmů právnických osob (úct. Skupina 59x)
= hospodářský výsledek před zdaněním
+ daňově neuznatelné náklady
+ sociální a zdravotní pojištění neuhrazené do 31. ledna následujícího roku
+ neuhrazená hodnota závazků po splatnosti více než 36 měsíců
+ rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy ($ÚO > DO$)
+ rozdíl mezi účetními a daňovými zůstatkovými cenami ($ÚZC > DZC$)
– příjmy nezahrnované do základu daně
– rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy ($ÚO < DO$)
– rozdíl mezi účetními a daňovými zůstatkovými cenami ($ÚZC < DZC$)
– sociální a zdravotní pojištění uhrazené po 31. lednu
= základ daně

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce 1 je vidět schéma postupu při výpočtu základu daně pro daň z příjmu právnických osob. Jak je zřejmé, k hospodářskému výsledku se přičítají náklady, které jsou tzv. daňově uznatelné. Jsou to náklady obsažené v § 24, nebo § 25 zákona o dani z příjmů. Patří sem například takové náklady, které se nevztahují přímo k dosažení příjmů z činnosti podniku. Další položkou, o kterou se výsledek hospodaření navyšuje, je hodnota neuhrazeného sociálního a zdravotního pojištění do 31. ledna následujícího roku. Jde zde jak o částku sraženou zaměstnancům, tak o částku vykazovanou zaměstnavatelem. V případě, že je příslušná částka uhrazena později, je o tuto hodnotu snížen hospodářský výsledek v následujícím zdaňovacím období. Další úprava může být o hodnotu daňových odpisů. V tomto případě se však může jednat jak o navýšení, tak o snížení výsledku v závislosti na tom, zda jsou daňové odpisy menší, nebo větší než odpisy účetní. Stejným způsobem mechanismus funguje i v případě daňových zůstatkových cen majetku. Hospodářský výsledek se také snižuje o osvobozené příjmy, jako jsou například příjmy z dividend.

Základ daně se zjistí jako součet kladných dílčích základů daně. Zisk je nejdříve zdaněn a teprve prostředky po zdanění jsou použity na úhradu ztrátových činností.

Doplňková činnosti se započítává do základu daně, ať už je ztrátová či zisková.

Rozdíl oproti SVŠ – formy obchodní společnosti, která je zdaňována jako podnikatelský subjekt je v tom, že se zde počítá i se ztrátovými činnostmi, které nám snižují základ daně. To znamená, že platí také nižší daň oproti neziskové organizaci.

Tabulka 2 Výpočet základu daně pro DPPO 2018-2019

2018-2019	v tis. Kč.	relativní vyjádření
výnosy za zdaňovací období celkem	38 053	
– náklady za zdaňovací období celkem	- 38 126	
+/- daň z příjmů právnických osob		
= hospodářský výsledek před zdaněním	- 73	
+ položky zvyšující základ daně	524	1,38 %
- položky snižující základ daně	- 199	0,52 %
= základ daně před odpočty od základu daně	252	0,66 %
odpočty od základu daně	300	
Základ daně po dopočtech od základu daně	-	
Sazba daně z daně z příjmů právnických osob	19 %	
= Výsledná daň	-	

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dat poradenské společnosti

Z tabulky 2 je patrný výpočet základu daně pro daň z příjmů právnických osob za rok 2018/2019. Tato tabulka zobrazuje hodnoty jednotlivých složek upravujících hospodářský výsledek do podoby základu daně jak v nominální hodnotě, tak v hodnotě relativní. Nominální hodnota je zobrazena v celých tisících Kč. Relativní hodnoty pak zobrazují, jak velký podíl nákladů, nebo výnosů v závislosti na jejich druhu představuje daná složka výpočtu. Výsledný základ daně je pak představen jako podíl z celkových výnosů organizace. Je vidět, že v relativním vyjádření tak tato položky nedosahuje ani 1 % z celkových výnosů organizace. Dosažená hodnota se může zdát relativně zanedbatelná, ale díky kladnému základu daně by díky tomu mohla organizaci být vypočtena i kladná daňová povinnost. Ta by v tomto případě, ještě prohloubila hospodářskou ztrátu, které společnost v tomto roce dosahuje.

Jak je patrné, výsledek před zdaněním byl v tomto akademickém roce záporný. Samotný tento údaj ovšem nic neznamena. Základ daně byl totiž ve výsledku zcela odlišný a dosahoval

kladných hodnot. Není tedy zaručené, že i v případě dobrého hospodaření, podle snah Gymnázia v případě takřka nulového hospodářského výsledku, nebude organizace povinna platit daň. Po výpočtu základu daně by dále následoval výpočet samotné výše daně. Nicméně, jak je uvedeno výše, neziskové organizace jako Gymnázium mají daňové zvýhodnění, které jim umožňuje snížit základ daně o 30 %, přičemž, je-li tato částka menší než 300 tis. Kč, mohou si odečíst tuto ve své podstatě minimální částku. V tomto konkrétním roce tak základ daně po úpravě dosahuje nulové hodnoty. Tím pádem nevzniká Gymnáziumu ani žádná daňová povinnost.

I bez tohoto zvýhodnění by Gymnázium vzhledem ke svému obratu nemělo velkou daňovou povinnost, ale i tak je patrný poměrně značný vliv tohoto zvýhodnění neziskových organizací.

Při výpočtu daňového základu podle tabulky 2 není ovšem patrné, přesně které faktory ovlivňují výslednou hodnotu základu daně. V následující tabulce 3 jsou uvedeny jednotlivé položky které se podílejí na celkové hodnotě položek zvyšující základ daně.

Tabulka 3 Položky zvyšující základ daně z příjmů za rok 2018-2019

2018-2019	v tis. Kč.	podíl z celkových nákladů
+ daňově neuznatelné náklady	326	0,86 %
+ rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (ÚO > DO)	198	0,52 %
= položky zvyšující základ daně	524	1,38 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dat poradenské společnosti

Jak je vidět z tabulky 3, konkrétní položky, které zvyšují základ daně jsou v roce 2018-2019 pouze dvě. První z nich jsou daňově neuznatelné náklady. V nominální hodnotě zaokrouhlené na celé tisíce je jejich výše 326 tis. Kč. V relativní hodnotě pak tato částka představuje 0,86 % z celkových nákladů organizace. V relativní hodnotě se tedy může tato položka zdát bezvýznamná, avšak v nominální hodnotě je tomu úplně jinak a tento faktor obrací původní záporný výsledek hospodaření v kladný daňový základ. Další položkou, která navyšuje daňový základ je rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Ty jsou zobrazeny v následující tabulce představující naopak položky snižující základ daně.

Tabulka 4 Položky snižující základ daně z příjmů v roce 2018-2019

2018-2019	v tis. Kč.	podíl z celkových výnosů
– Částky nezahrnuté do nákladů, které lze do nákladů zahrnout	- 162	0,43 %
– Příjmy, které nejsou předmětem daně pro poplatníky nezaložené za účelem podnikání	- 37	0,10 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dat poradenské společnosti

Z tabulky 4 je zřejmé, že v tomto roce existují celkem dvě položky snižující základ daně. První, a tou významnější, jsou částky nezahrnuté do nákladů, které lze do nákladů zahrnout. Pod tímto názvem se mohou skrývat například částky, o které byly nesprávně zvýšeny příjmy, nebo částky nezahrnuté do nákladů, které lze do nákladů zahrnout, nebo rozpouštění účetních opravných položek a rezerv. Tato položka, jak je vidět z tabulky, je v relativním vyjádření téměř zanedbatelná. Druhou, a to výrazně menší část tvoří příjmy, které nejsou předmětem daně pro poplatníky nezaložené za účelem podnikání. Toto už je, jak z názvu vyplývá, specifická položka pro neziskové organizace. Tato skupina může zahrnovat příspěvky na provoz, úroky z vkladů na běžném účtu, úplatné převody a úplatné užívání státního majetku. Celkově pak obě položky v relativním vyjádření zaujímají podíl 0,52 % z celkových výnosů organizace v daném hospodářském období. Zajímavý je také fakt, že rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (zobrazený v tabulce 3), který zvyšuje základ daně, dosahuje stejného relativního podílu z celkových nákladů. Při následném výpočtu to tak v podstatě vypadá, jako by se tyto částky navzájem vyrušily a zůstaly tak relevantní pouze daňově neuznatelné náklady.

Z údajů za hospodářský rok 2018-2019 vidíme, i přes nulovou výslednou daňovou povinnost, že faktory, které nejvíce v tomto roce ovlivňují samotnou výši daně, jsou daňově neuznatelné náklady a významným faktorem je také daňově zvýhodnění pro veřejně prospěšné poplatníky, které navíc snižuje základ daně. Bez tohoto zvýhodnění by Gymnázium dosáhlo daňové povinnosti, a i přes to, že by výsledná daň nebyla nijak vysoká, je to podstatný rozdíl, pokud se rozhoduje, zda společnost bude nějakou daň odvádět, či nikoli.

Z analýzy pouze jednoho daňového období nelze zcela relevantně hodnotit daňové zatížení společnosti a je také zajímavé sledovat, jak se v průběhu let mění, či nemění faktory, které působí na výslednou výši daně. Z těchto důvodů je v následující tabulce 5 zkoumáno z pohledu daně z příjmů právnických osob i předchozí období, tedy období hospodářského roku 2017-2018.

Tabulka 5 výpočet základu daně pro DPPO 2017-2018 v Kč

2017-2018	v tis. Kč.	relativní vyjádření
výnosy za zdaňovací období celkem	35 589	
– náklady za zdaňovací období celkem	- 34 797	
+/- daň z příjmů právnických osob	143	
= hospodářský výsledek před zdaněním	935	2,63 %
+ položky zvyšující základ daně	360	1,03 %
- položky snižující základ daně	- 213	0,60 %
= základ daně před odpočty od základu daně	1 082	3,04 %
odpočty od základu daně	325	
Základ daně po dopočtech od základu daně	757	2,13 %
Sazba daně z daně z příjmů právnických osob	19 %	
= Výsledná daň	144	0,40 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dat poradenské společnosti

U výpočtu daňového základu za zdaňovací období 2017-2018 v tabulce 3 je viditelná zásadní odlišnost od výpočtu z roku 2018-2019. Hlavní změnou je to, že Gymnázium v tomto roce dosáhlo kladného výsledku hospodaření. Jak je z této tabulky zřejmé, po úpravách je vypočtený základ daně ještě o něco vyšší než původní hospodářský výsledek. Základ daně před odpočty činí (čímž se myslí daňové zvýhodnění) přes 3 % z celkových výnosů Gymnázia za sledované období.

Běžné podnikatelské subjekty by měly možnost snížit si základ daně o daňové ztráty nahromaděné z předcházejících období. Neziskové organizace však tuto možnost nemají. Namísto toho však má nezisková organizace při výpočtu daně z příjmu právnických osob možnost snížit základ daně o 30 %, jak již bylo zmíněno dříve. V tomto roce by takto vypočtené snížení dosahovalo hodnoty 324 739 Kč. Jelikož tato částka přesahuje dolní limit 300 000 Kč, je to tedy maximální možná částka, o kterou si dle zákona může nezisková organizace snížit základ daně. Finálním základem pro výpočet daně z příjmů právnických osob za rok 2017-2018 zaokrouhleným na celé tisíce nahoru je tak částka 757 000 Kč. Po odpočtech od základu daně se tak jeho výše zmenší skoro o 1 % z celkových výnosů. Finální základ daně potom dosahuje výše něco málo přes 2 % celkových výnosů společnosti. Sazba daně z příjmu právnických osob je 19 %. Vypočtená daň je tedy 144 020 Kč. Toto je oficiálně vypočtená částka daně z příjmu právnických osob, kterou také Gymnázium zaplatilo finančnímu úřadu a je to přibližně 15,4 % z hospodářského výsledku před zdaněním a 0,4 % z celkových výnosů organizace.

I v tomto roce je tak zjevné, jak veliký vliv má ono uvedené daňové zvýhodnění. V případě, že by nic takového neexistovalo a neziskové organizace by neměly právo uplatnit daňové ztráty z minulých období, dosahovala by daň v aktuálním období výše 205 669 Kč. Reálně tak má Gymnázium díky této možnosti výslednou daň nižší o 61 649 Kč.

Pro důkladnější rozbor jsou i v tomto roce zkoumány jednotlivé položky navyšující základ daně. Ty je možné sledovat v následující tabulce 6.

Tabulka 6 Položky zvyšující základ daně z příjmů v roce 2017-2018

2017-2018	v tis. Kč.	podíl z celkových nákladů
+ daňově neuznatelné náklady	360	1,03 %
= položky zvyšující základ daně	360	1,03 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dat poradenské společnosti

Z tabulky 6 je možné dovodit, že v tomto roce má veliký vliv na výpočet základu daně také hodnota daňově neuznatelných nákladů. V tomto roce je to ovšem jedinou položkou zvyšující základ daně. Ve srovnání s rokem 2018-2019 si lze všimnout většího relativního podílu daňově neuznatelných nákladů vzhledem k celkovým nákladům za daný rok. Ty jsou při tom velice významnou položkou při výpočtu daňového základu. Společnost by se měla nepochybně snažit o to, aby náklady tohoto typu byly co nejnižší. Daňově neuznatelné náklady jsou tvořeny z více různých nákladů, které všechny nesplňují potřebná kritéria pro to, aby byly daňově uznatelné. Největší částí z těchto nákladů jsou při tom náklady na reprezentaci, které tvoří i více jak 65 % veškerých neuznatelných nákladů. Náklady na reprezentaci jsou ty náklady, které nesouvisí přímo se zajištěním příjmů z činnosti podniku. Jinými slovy jsou často označovány jako náklady, které nejsou nutné k zajištění příjmů. Jedná se většinou o nějakou formu občerstvení, či nákupu dárků a květin pro partnery společnosti, nebo pro zaměstnance. Je tedy otázkou, zda Gymnázium potřebuje tyto výdaje opravdu vynakládat a zda by je nedokázalo nějakým způsobem omezit, či alespoň korigovat.

Tabulka 7 Položky snižující základ daně v roce 2017-2018

2017-2018	v tis. Kč.	podíl z celkových výnosů
- Příjmy, které nejsou předmětem daně pro poplatníky nezaložené za účelem podnikání	- 213	0,60 %
= položky snižující základ daně	- 213	0,60 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dat poradenské společnosti

Z tabulky 7 zobrazující konkrétní položky snižující základ daně v roce 2017-2018 je patrné, že stejně jako v roce 2018-2019 je hospodářský výsledek snižován o příjmy, které nejsou předmětem daně pro poplatníky nezaložené za účelem podnikání. Jediným rozdílem v tomto

případě tak je relativně vyšší podíl na celkových výnosech organizace a celkově vyšší vliv na výpočet daně.

V souhrnu tak v hospodářském roce 2017-2018 jsou faktory, které nejvíce ovlivňují výši daně stejně jako v roce následujícím. Jedná se o daňově neuznatelné náklady a daňové zvýhodnění veřejně prospěšných poplatníků. V tomto roce však mají poměrně veliký vliv i výše zmíněné příjmy v tabulce 7. Zatím co v roce 2018-2019 tato položka byla tak nízká, že by se dala označit takřka za bezvýznamnou, v roce 2017-2018 je to položka, která výrazně působí proti efektu daňově neuznatelných nákladů a snižuje tak výslednou daňovou povinnost.

Tabulka 8 výpočet základu daně pro DPPO 2016-2017 v Kč

2016-2017	v tis. Kč.	relativní vyjádření
výnosy za zdaňovací období celkem	41 497	
– náklady za zdaňovací období celkem	- 41 286	
+/- daň z příjmů právnických osob	68	
= hospodářský výsledek před zdaněním	279	0,67 %
+ položky zvyšující základ daně	6 453	15,63 %
- položky snižující základ daně	- 6 214	14,97 %
= základ daně před odpočty od základu daně	518	1,25 %
odpočty od základu daně	300	
Základ daně po dupočtech od základu daně	218	0,53 %
Sazba daně z daně z příjmů právnických osob	19 %	
= Výsledná daň	41	0,10 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dat poradenské společnosti

Další z tabulek, tabulka 8 (znázorněná výše) zobrazuje celkový výpočet základu daně z příjmu právnických osob. V tomto případě se jedná o výpočet daně za hospodářský rok 2016-2017. Na první pohled je zřejmé, že i v tomto roce dosáhlo Gymnázium kladné daňové povinnosti. Výsledná daň je přitom výrazně nižší než v následujícím období 2017-2018. Kromě nižší daně a daňové základu však Gymnázium mělo znatelně vyšší výnosy i náklady a co je hlavní, především mnohem vyšší položky upravující výslednou hodnotu daňového základu. Zatímco v následujících obdobích se tyto položky v relativním vyjádření pohybují v řádu desetin procenta, v tomto období se jak položky zvyšující základ daně, tak položky snižující základ daně pohybují kolem 15 % z celkových výnosů, potažmo nákladů. Rozdíl je tedy opravdu markantní.

Pro podrobnější analýzu jsou v následující tabulce 9 jsou uvedeny jednotlivé položky zvyšující základ daně.

Tabulka 9 Položky zvyšující základ daně z příjmů v roce 2016-2017

2016-2017	v tis. Kč.	podíl z celkových nákladů
+ daňově neuznatelné náklady	6 453	15,63 %
= položky zvyšující základ daně	6 453	15,63 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dat poradenské společnosti

Z tabulky 9 je patrné, že i v tomto období tvořily jedinou položku zvyšující základ daně náklady daňově neuznatelné. Z tohoto přehledu tak není na první pohled zřejmé, co způsobuje takovou hodnotu těchto položek. Je třeba jít hlouběji a rozebrat podrobně, které konkrétní položky jsou v této sumě zahrnuty. Poté se dá zjistit, že výrazné zvýšení je způsobeno náklady na nové vybavení školy, jenž bylo hrazeno z dotací poskytnutých německým ministerstvem školství. Právě z toho důvodu, že to jsou náklady, které ovšem byly hrazeny dotacemi v plné výši, se jedná o náklady daňově neuznatelné. Zmíněné náklady dosahují celkem výše 6 213 861 CZK. Zbylé daňově neuznatelné náklady tak dohromady tvoří částku 239 443 CZK. Z nichž nejvyšší část tvoří opět náklady na reprezentaci.

Tabulka 10 Položky snižující základ daně v roce 2016-2017

2016-2017	v tis. Kč.	podíl z celkových výnosů
– Příjmy, které nejsou předmětem daně pro poplatníky nezaložené za účelem podnikání	- 6 214	17,46 %
= položky snižující základ daně	- 6 214	17,46 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dat poradenské společnosti

V tabulce 10 jsou zobrazené jednotlivé položky snižující základ daně v hospodářském roce 2016-2017. Jedinou položku v tomto případě tvoří příjmy, které nejsou předmětem daně pro poplatníky nezaložené za účelem podnikání. I tato položka je abnormálně vysoká. Způsobily to příjmy ve formě dotace, které byly čerpány na nové vybavení školy. Je tedy zřejmé že zvýšení obou položek, jak těch zvyšujících základ daně, tak těch snižujících základ daně, spolu bezprostředně souvisí. V tomto případě však zmíněné dotace zahrnují veškeré příjmy, které nejsou předmětem daně pro poplatníky nezaložené za účelem podnikání. Lze si také všimnout, že částka za příjem z dotací a částka za náklady na pořízení nového majetku hrazeného dotacemi jsou naprosto totožné. To je samozřejmě dáno tím, že za daňově neuznatelné náklady na pořízení nového vybavení jsou daňově neuznatelné jen do výše přijatých dotací a obě částky se tak musí rovnat za všech okolností.

V podstatě by se tak v aktuálním roce dalo hovořit o umělém navýšení těchto položek prostřednictvím dotací. Pokud by se příjmy z dotací a náklady z dotací hrazené odebraly, zůstaly by pouze daňově neuznatelné náklady ve výši 239 tisíc Kč. Vždy ale stejně nakonec vyjde, že základ daně před odpočty (zvýhodněním pro veřejně prospěšné poplatníky) dosahuje výše 518 tisíc Kč. Z výše uvedených důvodů se tedy uplatní odpočet od základu daně ve výši 300 tisíc Kč. Konečný základ daně je tak 218 tisíc Kč. Při požití sazby 19 % pak vyjde výsledná daň 41 tisíc Kč.

Celkově se tak za všechna zkoumaná období dá shrnout, že faktory, které nejvíce ovlivňují výši daňové povinnosti z daně z příjmů právnických osob, jsou pro Gymnázium náklady na reprezentaci a daňové zvýhodnění pro veřejně prospěšné poplatníky ve formě odpočtu od základu daně. Náklady na reprezentaci jsou dle zákona daňově neuznatelným nákladem. Jak již bylo řečeno, jedná se o náklady, které se nepovažují za nutně vynaložené za účelem dosažení příjmů. Nejčastěji se jedná o náklady na občerstvení, či nějakou výzdobu například květiny apod. V případě Gymnázia jde zejména o náklady za občerstvení na různé slavnosti, či setkávání s žáky a jejich rodiči. Jelikož se jedná o daňově neuznatelný náklad, je třeba jej v rámci výpočtu daňového základu odečíst z nákladů. Tím se daňový základ a pochopitelně také daň samotná zvyšuje. Odpočet od základu daně pro veřejně prospěšné poplatníky funguje ve své podstatě jako hlavní daňové zvýhodnění těchto organizací. Umožňuje těmto organizacím ještě navíc před samotným výpočtem daně snížit daňový základ a tím i výslednou daň. Vliv tohoto odpočtu je pro Gymnázium skutečně velmi výrazný, i přes to však Gymnázium mívá kladnou daňovou povinnost.

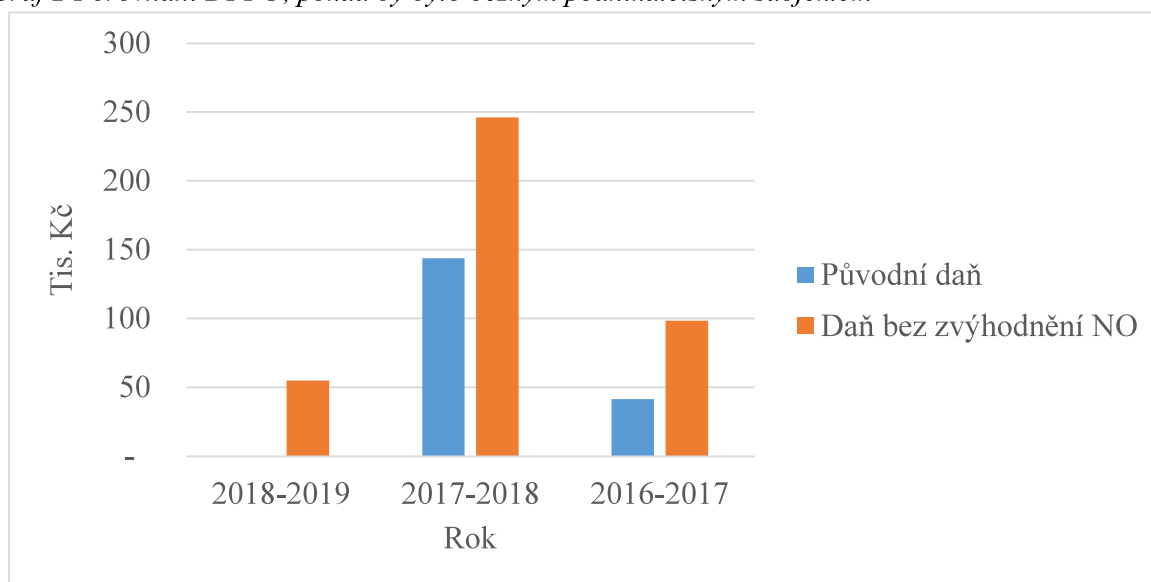
Ve zkoumaných obdobích se nepodařilo nelézt žádné jiné faktory, které by pravidelně a významně ovlivňovaly výpočet daňové povinnosti. Vzhledem k tomu, že odpočet od základu daně se ovlivnit ani zvýšit nedá, zůstávají tedy jediným významným a ovlivnitelným faktorem náklady na reprezentaci. Ty by samozřejmě Gymnázium ovlivnit, respektive snížit, mohlo a na daňovou povinnost Gymnázia by to mělo nepochybně kladný efekt. Obecně se však dá říct, že zatížení ze strany daně z příjmů je pro gymnázium poměrně malé.

Jak již bylo zmíněno, výpočet daně z příjmů právnických osob se nijak markantně neliší. Postup je v podstatě totožný. Nejviditelnějším rozdílem je to, že v případě neziskových organizací nelze navíc uplatnit některé příjmy. Tím se myslí zejména příjmy, které nejsou předmětem daně pro poplatníky nezaložené za účelem podnikání, jako jsou například některé dotace a příspěvky na provoz. Dalším významným rozdílem je možnost odpočtu určité částky od základu daně, jak bylo zmiňováno výše. Oba tyto faktory působí na snížení daňové povinnosti neziskových organizací. Žádné další významné rozdíly nebyly odhaleny. Snahou státu by ze sociálního hlediska mělo být co nejvíce se snažit neziskovým organizacím neboli veřejně prospěšným poplatníkům pomoci tak, aby nebyli daněmi nad míru zatěžováni a aby jejich provoz byl co nejjednodušší. Ve výsledku jde o to, aby se mohly tyto organizace zaměřovat především na výkon svojí společensky prospěšné činnosti. Dalo by se namítnout, že stávající zvýhodnění pro neziskové organizace z pohledu daně z příjmů právnických osob není nijak extrémně významné. Ovšem stát také pravděpodobně počítá s tím, že by neziskové organizace neměly mít příliš velký základ daně. Jak už z názvu vyplývá, jedná se o organizace, které nejsou provozovány z toho důvodu, aby vytvářely účetní zisk. Ten slouží jako elementární veličina,

kteřá je v průběhu výpočtu daně upravována. A i když v rámci výpočtu může vzniknout kladná daňová povinnost i z původní účetní ztráty, nedá se předpokládat, že by v případě nulového zisku vyšla nadměru vysoká daňová povinnost. Podle současných zákonů by tak měla být zvýhodnění pro neziskové organizace dostačující.

Pro srovnání daňové povinnosti běžného podniku a neziskové organizace, lze udělat pro Gymnázium výpočet daně z příjmů právnických osob, jako kdyby se jednalo a klasický podnikatelský subjekt například s.r.o. Bude se jednat o zjednodušený model. Gymnázium by totiž v případě, že by se nejednalo o neziskovou organizaci, mělo úplně jiné složení příjmů a pravděpodobně i výdajů. Pro účely této práce by však mělo postačit, pokud budou jednoduše při výpočtu daňové povinnosti vynechána zvýhodnění pro neziskové organizace (společnosti nezaložené za účelem podnikání). Rozdíl mezi daní takto vypočtenou a původní daní je vidět v následujícím grafu.

Graf 2 Porovnání DPPO, pokud by bylo běžným podnikatelským subjektem



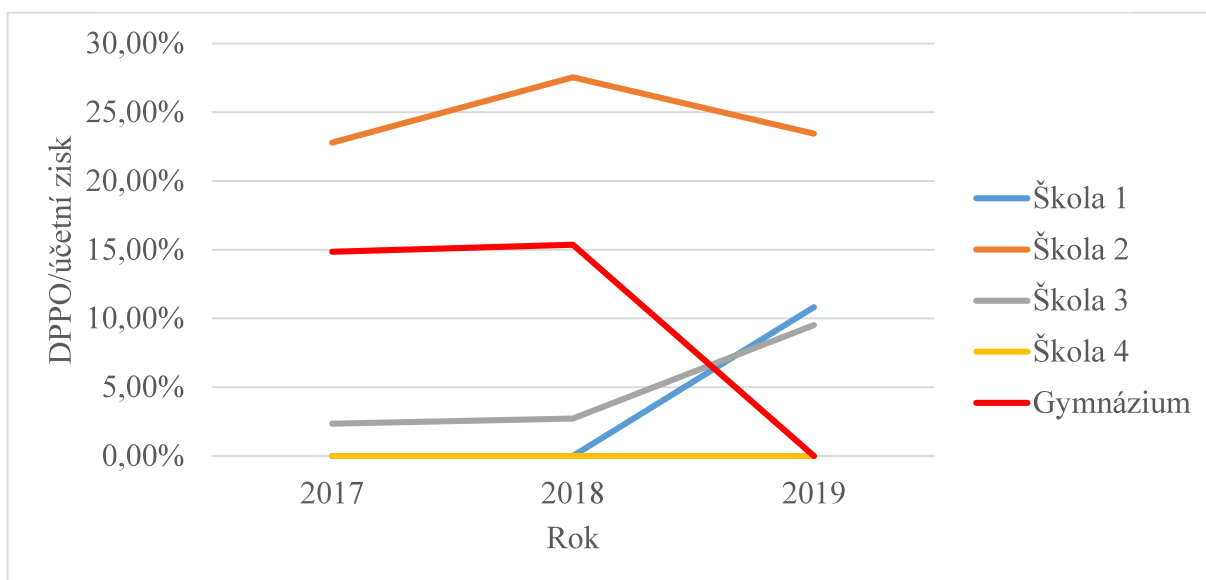
Zdroj: Vlastní zpracování

Jak vyplývá z grafu 2, rozdíl mezi výší daně z příjmů právnických osob by byl markantní v případě zjednodušeného přepočtu. Daň by vždy dosahovala vyšších hodnot. Je tedy patrné že daňová zvýhodnění pro neziskové organizace jsou podstatná. Lze proto konstatovat, že zákon o dani z příjmů právnických osob je v tomto ohledu nastaven správně a zvýhodnění pro veřejně prospěšné poplatníky plní dobře svoji funkci.

Vzhledem k tomu, že bez jakéhokoli srovnání, nelze samostatně říct, zda je daňové zatížení Gymnázia velké, malé nebo běžné, je tedy nutné toto srovnání provést. Za tímto účelem bylo namátkou vybráno několik podobných organizací. Jedná se vždy o soukromou střední školu s právní formou o.p.s. Pro tyto společnosti jsou však data dostupná pouze z účetních závěrek. Nelze je tedy porovnávat z pohledu daně z příjmů právnických osob, mnoho relevantních údajů, jako třeba výpočet daně a faktory, které jej ovlivňují. Nejzákladnější veličinou, kterou lze

porovnat, je tak samotná výše daně. Výše daně je pro účely této práce porovnávána v relativním vyjádření jako podíl z účetního zisku organizace. Důvodem je také to, že nominální výše by mohla být zkreslena velikostí daně organizace. Stejně tak by mohla být zkreslena velikost celkových aktiv organizace, a proto byl pro poměr vybrán ukazatel celkového účetního zisku společnosti, tedy výsledku hospodaření před zdaněním. Tento ukazatel by nemusel být vhodný například v případě, kdy by některá porovnávaná společnost dosahovala záporného výsledku hospodaření. V případě vybraných společností však tato situace nenastala a tento ukazatel se tak jeví jako vhodný. Porovnání daně z příjmů s vybranými organizacemi lze vidět v následujícím grafu 3. I přes to, že data, ze kterých se vychází v tomto grafu, jsou volně přístupná, jednotlivé organizace jsou v grafu, tedy až na Gymnázium, zobrazeny pod názvy škola 1, 2, 3 a 4. Tento postup byl zvolen, protože, jednotlivé organizace neví o využití jejich dat v této práci.

Graf 3 Porovnání DPPPO mezi vybranými organizacemi



Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z účetních závěrek organizací

Jak je z grafu 3 zřetelné, mezi relativní výší daně je ve zkoumaném období mezi organizacemi značný rozdíl. Vzhledem k pevné sazbě daně z příjmů právnických osob a jasně daným pravidlům pro daňové zvýhodnění neziskových organizací by se dalo očekávat, že se bude výše daně v relativním vyjádření pohybovat někde pod 19 %. Jak je vidět, tak tento předpoklad je pravdivý pouze u hlavní zkoumané společnosti označované, jako Gymnázium. Je třeba zmínit, že školy 1, 3 a 4 jsou co se velikosti aktiv a výsledku hospodaření srovnatelné s Gymnáziem. Jedinou výjimku tak tvoří škola 2. Tato škola je považována za jednu z nejprestižnějších středních škol v České republice a její školné je násobně vyšší než u ostatních sledovaných vzdělávacích institucí. Dosahuje tak pravidelně i poměrně vysokého zisku a její nominální výše daně je tak daleko vyšší. Nicméně i přes to by se dalo usuzovat, že v relativním vyjádření by měla výše daně dosahovat podobných hodnot. Ovšem není tomu tak. Reálně tedy i přes zvýhodnění, které umožňuje základ daně snížit až o 1 000 000 Kč, dochází k tomu, že je finální

základ daně vyšší než původní výsledek hospodaření. Bez konkrétnějších informací však nelze přesně zjistit, čím je to způsobeno a jaké faktory zde mají vliv.

Dalším subjektem je škola 3. Ta dosahuje ve sledovaných letech vždy kladné daňové povinnosti. Výsledná daň je ovšem poměrně nízká. Nižší relativní výše je poté dána pravděpodobně kombinací nízkého výsledku hospodaření s minimálním možným odpočtem od základu daně ve výši 300 000 Kč. Ten tak v tomto případě snižuje výrazně výslednou daň. Zbylé dvě organizace (školy 1 a 4) nedosahují příliš srovnatelných hodnot. Škola 4 ve všech sledovaných obdobích měla nulovou daň, a to i přes kladný výsledek hospodaření. Poslední ze sledovaných, škola 1, měla kladnou daň pouze v roce 2019. Hodnota dosahovala relativně podobné výše jako daň ve škole 3.

Gymnázium pak v prvních dvou obdobích dosahovalo poměrně vysokého daňového zatížení v porovnání s ostatními školami, pokud se opomine škola 2, která finančně dosahuje úplně jiných výsledků. V posledním období se však Gymnázium podařilo řídit finance dobře a docílilo tak jen velmi lehké ztráty, ze které ani po úpravách daň nevznikla. Ovšem to, že Gymnázium v prvních dvou letech, ve kterých mělo kladný výsledek hospodaření, dosáhlo relativně výrazně vyšší daně, svědčí o tom, že Gymnázium má oproti školám 1, 3 a 4 vyšší položky navyšující základ daně. Dá se tedy říct, že v porovnání s konkurenty, není Gymnázium příliš úspěšné v oblasti řízení nákladů. Nejenže se mu v minulosti nedařilo dosáhnout žádného nebo jen velmi nízkého výsledku zdanění, ale navíc má ještě poměrně vysoké daňově neuznatelné náklady, které potom výši daně navyšují.

Ze všech výše zjištěných a uvedených skutečností lze tedy vyvodit, že Gymnázium není příliš úspěšné v otázce finančního řízení. Z pohledu daně z příjmů právnických osob se pak jeví jako problematický samotný fakt, že Gymnázium dosahovalo ve zkoumaném období kladné daňové povinnosti, která ještě k tomu byla relativně vyšší než u nejbližších podobných organizací. S tím souvisí i druhý hlavní problém a tím je výše daňově neuznatelných nákladů. Pokud by se Gymnázium chtělo zaměřit na snížení, či úplnou eliminaci odvodů z titulu zmíněné daně, mělo by se zaměřit především na tuto oblast.

3.3 Daň z přidané hodnoty (DPH)

Problematika daně z přidané hodnoty se v rámci neziskových organizací považuje za poměrně složitou oblast. Gymnázium jako svoji hlavní činnost provozuje vzdělávání mladistvých. Tato činnost je osvobozena od DPH bez nároku na odpočet daně na vstupu. I přesto je Gymnázium plátcem DPH. Povinnost být plátcem má z toho důvodu, že provozuje i vedlejší činnosti, jako je krátkodobý pronájem, či prodej různých předmětů, např. triček s logem školy.

Každý subjekt je povinen se registrovat k DPH v případě, kdy ve dvanácti bezprostředně po sobě jdoucích měsících překročí obrát 1 000 000 Kč. Pokud by Gymnázium provozovalo pouze a výhradně osvobozenou činnost, tak se plátcem daně z přidané hodnoty stát nemusí. Ovšem do zmíněného obrátu se počítá dohromady jak činnost osvobozená, tak činnost neosvobozená. To tedy znamená, že stačí aby subjekt měl ve sledovaných dvanácti měsících neosvobozený

příjem ve výši 1 Kč a je povinen se registrovat za předpokladu, že příjem z osvobozené činnosti přesáhne sumu 1 000 000 Kč.

V těchto případech se DPH stanovuje pomocí takzvaného koeficientu DPH. Ten se vypočítá ročně jako podíl mezi osvobozenými a neosvobozenými příjmy. Gymnázium si již nekolikátým rokem udržuje koeficient 1 %. Zjednodušeně to znamená, že si může na vstupu uplatňovat jen takové náklady, které se kompletně týkají provozu společnosti jako takové. Tím se myslí kupříkladu náklady na právní poradenství. Gymnázium si může také uplatňovat náklady, které se vztahují kompletně k budově, ve které sídlí. Tím je míněn například kompletní pravidelný úklid celé budovy, a naopak se tím nemyslí třeba oprava jedné, nebo i několika dveří. Není to ovšem tak jednoduché, protože dle zákona o DPH si Gymnázium může nárokovat zaplacené DPH na vstupu pouze ve výši stanoveného koeficientu, tedy 1 %.

V praxi to pak znamená, že v případě, kdy v daném měsíci Gymnázium využilo právních služeb v ceně bez DPH 1 000 Kč, které podléhají sazbě 21 %, zaplatí dodavateli 1 210 Kč. Normální podnikatelský subjekt by si mohl na vstupu DPH poté normálně nárokovat celou výši zaplaceného DPH, tedy 210 Kč. Gymnázium si ovšem může kvůli koeficientu nárokovat DPH na vstupu pouze ve výši 2,1 Kč.

Jelikož Gymnázium provozuje vedlejší činnosti od počátku své existence a vedlejší činnost je i přímo definována v zakládacím listě, je tak plátcem DPH již od svého založení a je povinno podávat měsíční přiznání k dani z přidané hodnoty, s čímž se pojí i další administrativní zátěž a finanční náklady. Mimo samotného přiznání k DPH je Gymnázium povinno sestavovat měsíčně také kontrolní hlášení a evidovat a uchovávat takzvanou záznamní povinnost.

V oblasti daně z přidané hodnoty je nutné se zmínit i o systému reverse charge, neboli o přenesení daňové povinnosti, jak tomu říká zákon o DPH v České republice. Reverse charge je režim, ve kterém dochází k přenesení povinnosti odvést daň na výstupu z dodavatele na odběratele. Konkrétněji to znamená, že v případě, kdy dané zboží nebo služba podléhá tomuto režimu, vystaví dodavatel fakturu v celkové výši bez DPH. Toto plnění si poté do daňového přiznání uvede jako osvobozené. Navíc je povinen na fakturu uvést, že faktura podléhá tomuto režimu. Odběratel poté fakturu přijme a zaplatí dodavateli uvedenou částku, tedy bez DPH. Je povinen ji však zaúčtovat tak, aby určitá část z této sumy, v závislosti na příslušné sazbě DPH podle plnění, vstupovala do přiznání na výstupu. Pokud má odběratel nárok na odpočet daně na vstupu, může si poté uplatnit stejnou sumu i na výstupu. Celkové by se tak odběrateli nemusela zvednout ani snížit daňová povinnost. Ovšem v případě odběratele, jakým je Gymnázium, který má krácený koeficient, se může stát, že odběratel nemá nárok na uplatnění daně na vstupu a poté se mu zvyšuje daňová povinnost o částku, kterou by jinak musel finančnímu úřadu odvést dodavatel. Podobné je to i v případě, že odběratel má nárok na odpočet, ale pouze v poměrné výši kvůli koeficientu DPH. Jen je povinnost o něco snížena. Gymnázium tak v případech, kdy nakupuje zboží nebo služby podléhající tomuto režimu, vzniká téměř vždy daňová povinnost, jelikož DPH uplatněné na vstupu, krácené podle koeficientu, většinou nepokryje DPH, které musí odvést na výstupu v plné výši. Na první pohled se to může jevit jako absolutně nevýhodné, ovšem ve výsledku jsou náklady společnosti stejné, jako kdyby se o režim přenesení daňové povinnosti nejednalo. Důvodem je, že by částka na faktuře obdržené od dodavatele byla

navýšena o DPH. Jediný rozdíl je tedy v tom, že plnění v tomto režimu zvyšují administrativní náročnost přiznání k DPH a také samotného účetnictví u odběratele. Mimo jiné je odběratel zodpovědný za stanovení správné sazby DPH, což může být často též komplikované.

Mezi nejvýznamnější činnosti, které podléhají režimu přenesení daňové povinnosti, patří nákup zboží a služeb z jiných členských států Evropského společenství, stavební a montážní práce, nebo i nákup vybraných produktů, mezi které spadá kupříkladu nákup vybrané elektroniky v hodnotě vyšší než 100 000 Kč. Takovouto elektronikou jsou například laptopy. V případě, kdy se jedná o plnění z jiného členského státu Evropské unie s tzv. místem plnění v tuzemsku, uplatní odběratel sazbu DPH, pod kterou toto zboží, či služby spadají podle českého zákona o dani z přidané hodnoty. V tomto ohledu může organizace, jak prodělat, tak i vydělat v závislosti na tom, jaká sazba DPH by byla použita v zahraničí v případě, že by Gymnázium nebylo plátcem DPH. Snížená sazba daně je například v Německu 7 %. Zboží, které by tomu podléhalo, však může být ve výsledku kvůli režimu reverse charge zdaněno českou sazbou DPH, která je nejméně 10 %. Kvůli osvobozené činnosti si organizace nemůže uplatnit DPH na vstup, takže by se jí v tomto případě logicky vyplatilo, kdyby plátcem DPH nebyla.

Celá tato problematika ohledně DPH je, jak již bylo řečeno, složitá a nese s sebou i vysokou administrativní náročnost. Z těchto důvodů si Gymnázium najímá profesionální poradenskou společnost. Tato společnost poskytuje Gymnázium poradenské služby nejenom v oblasti DPH, ale i u ostatních daní, dále pak spravuje kompletní účetní agendu společnosti a také poskytuje poradenství v oblasti mezd.

Účetnictví organizace je vedeno již zcela v digitální podobě. I přes to však jsou všechny daňové doklady uchovávány v papírové podobě v sekretariátu Gymnázia. To je zapříčiněno tím, že ředitel Gymnázia má za povinnost všechny tyto dokumenty schválit a potvrdit to svým podpisem. Po podpisu jsou všechny daňové doklady naskenovány a odeslány účetní firmě. Ačkoliv i schválení dokumentů se již v dnešní době dá řešit digitálně, nemá Gymnázium implementovaný příslušný software, který by to umožňoval.

3.3.1 Analýza DPH

Před samotnou analýzou daňového zatížení z pohledu DPH je třeba určit, jak vlastně DPH na organizaci působí. Plátce DPH je povinen odvádět určitý podíl z každého poskytnutého plnění, které je předmětem daně a není od ní osvobozeno. Na oplátku má nárok si od této sumy odečíst daň zaplacenou v rámci přijatého plnění. Daňové přiznání může dosahovat i záporných hodnot. V takovém případě se mluví o tzv. nadměrném odpočtu a finanční úřad je povinen výši nadměrného odpočtu plátcovi vrátit na jeho bankovní účet. Není tedy pravidlem, že daň z přidané hodnoty musí být pro podnik jen dalším výdajem, naopak to v určitých ohledech může být poměrně výhodné, být plátcem DPH. Jak již sám název napovídá, tato daň se skutečně snaží zatížit pouze tu hodnotu, která byla do výsledného produktu přidána po transformaci všech vstupů na výstupy.

Způsob, jakým DPH působí na Gymnázium, je však odlišný. DPH se zde totiž vztahuje pouze na příjmy z vedlejší činnosti, kterou organizace často nedělá ani tak za účelem navýšení zisku, ale provozuje ji spíše proto, že bez ní by škola nemusela působit dobře na své okolí a některé doprovodné aktivity ke studiu by studenti řešili jen obtížným způsobem. Je tedy otázka, jak skutečně tato daň Gymnázium zatěžuje, respektive jaké to s sebou přináší skutečné dodatečné náklady.

Tato práce se nejprve pokusí pomocí jednoduchého matematického případu určit, zda se Gymnázium vůbec vyplatí, aby vedlejší příjmy (tedy příjmy neosvobozené od DPH) měla a zda veškeré povinnosti s tím spojené nepřinášejí náklady, které by tyto příjmy převýšily. V tomto případě nejde jednoduše vzít veškerou DPH uplatněnou na vstupu a odečíst od ní daň na výstupu. Důvodem, proč to takto udělat nelze, je již zmíněný systém reverse charge, který v podstatě uměle navyšuje daň odvedenou na výstupu. Částka, o kterou je takto příznání k DPH navýšeno, je sice pro organizaci nákladem, avšak je to náklad, který by organizace měla i bez tohoto systému, jelikož by jinak dodavatel byl nucen uplatnit více a Gymnázium by tak již na začátku více uhradilo. Jde tedy o to zjistit samotnou výši daně na výstupu z uskutečněných tuzemských plnění. Což je skutečný náklad, který přímo vzniká v souvislosti s plátcovstvím daně z přidané hodnoty. Od něj je pak možné odečíst veškeré DPH uplatněné na vstupu. Teprve poté bude zjištěna skutečná daňová zátěž v rámci Gymnázia. Z obecnějšího hlediska však ani tento údaj nemusí nic znamenat. Důležité je také položit si otázku, co by se stalo v případě, kdyby Gymnázium skutečně neprovozovalo žádnou vedlejší činnost. O kolik by se organizaci snížily celkové výnosy a jak by se snížily celkové náklady. V následující tabulce jsou vidět hodnoty DPH za jednotlivé měsíce v hospodářském roce 2018-2019. Tyto hodnoty budou sloužit k následnému rozboru zatížení Gymnázia z pohledu daně z přidané hodnoty.

Tabulka 11 DPH za jednotlivé měsíce v hospodářském roce 2018-2019 v Kč

2018-2019	Měsíc												Celkem
	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	
Vstup	303	554	483	3531	557	575	461	911	883	332	494	550	9634
Výstup	6018	1099	292	13951	2084	167	497	12768	642	413	90826	18791	147548
Daň	5715	545	-191	10420	1527	-408	36	11857	-241	81	90332	18241	137914

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dat poradenské společnosti

V tabulce číslo 11 jsou uvedeny sumy plnění uplatněného na vstupu jako odpočet DPH a také DPH odvedené na výstupu za jednotlivé měsíce v hospodářském roce 2018-2019. Rozdílem částky na vstupu od částky na výstupu vzniká výsledná daňová povinnost za dané období. V případě, že hodnota vychází záporně, jedná se o tzv. nadměrný odpočet. V tabulce je vidět, že Gymnázium mělo ve valné většině měsíců daňovou povinnost. Zajímavé je také, že nejvyšší daňové povinnosti dosáhla organizace až na konci účetního období v červenci a srpnu roku 2019. To je způsobeno tím, že se v tomto období organizace již připravuje na další akademický rok. V srpnu roku 2019 je daňová povinnost vyšší především kvůli nákupu nových učebnic a pracovních sešitů pro žáky. Jak již bylo zmíněno v případě, kdy by Gymnázium nakupovalo

toto zboží v tuzemsku, by se tato plnění do jednotlivých daňových příznání vůbec nepromítla. Důvodem, proč tato plnění DPH ovlivňují je to, že Gymnázium učebnice nakupuje od zahraničních subjektů a je tedy dle zákona o DPH povinno přiznat daň na výstupu podle českých sazeb.

Prakticky to tedy vypadá tak, že Gymnázium nakoupí od německého dodavatele učebnice němčiny. Německý dodavatel vystaví fakturu za zboží jako osvobozené plnění od DPH, tedy s nulovým DPH například ve výši 100 eur. Gymnázium zaplatí dodavateli tuto cenu za dodané učebnice. Je však navíc povinno ještě odvést českému státu daň z tohoto plnění ve výši 10 euro, jelikož se na učebnice uplatňuje v ČR druhá snížená sazba daně ve výši 10 %. Celkem jsou tak v podstatě náklady na pořízení těchto učebnic ve výši 110 eur. Kdyby však z různých důvodů gymnázium nebylo plátcem DPH, dodavatel by vystavil fakturu ve výši 100 + DPH dle sazby v zemi dodavatele a Gymnázium by již toto plnění nijak do daňového příznání nevstupovalo. Nejde také pouze o reverse charge z titulu nákupu ze zahraničí. Stejným principem působí na Gymnázium i tuzemský reverse charge, neboli přenesení daňové povinnosti. To se uplatňuje u různých zákonem stanovených činností. Jednou z nejčastěji realizovaných činností je poskytnutí stavebních a montážních prací. Další významným plněním ovlivňujícím Gymnázium je nákup elektronického vybavení – konkrétně laptopů v souhrnné částce vyšší než 100 000 Kč.

Daňová povinnost za červenec 2019 je způsobena právě tuzemským přenesením daňové povinnosti. Gymnázium totiž v té době nechalo celou budovu vymalovat. Malování také patří pod činnosti v rámci stavebních a montážních prací, které podléhají tomuto režimu.

Je tedy zřejmé, že systém reverse charge má vysoký dopad na organizace, jako je Gymnázium. Ovšem tyto náklady by organizace nesla stejně. Jediným rozdílem v tomto případě mohou být uskutečněná plnění ze zahraničí, u nichž se kvůli tomu uplatňuje česká sazba DPH. V případě, že by se neuplatňovala zahraniční sazba, mohla by tato sazba být nižší a celkové náklady Gymnázia by tím pádem byly také nižší.

K tomu, aby se dala zjistit skutečná výše nákladů, která je přímo závislá na tom, že je Gymnázium plátcem daně, je třeba odečíst veškerá plnění v režimu přenesení daňové povinnosti. Výsledkem je poté daň odvedená na výstupu z titulu dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Pro rok 2018-2019 dosahuje tato část daně z přidané hodnoty výše 6 692 CZK. Což, jak je vidět oproti hodnotám uvedeným v tabulce 8, je jen 5 % z celkové daně odvedené na výstupu. Po odečtení daně uplatněné na vstupu poté vychází, že kumulovaná daňová povinnost za celé období je -2942. Na základě toho lze uvést, že Gymnázium díky tomu, že je plátcem DPH, dosáhlo snížení nákladů právě o tuto částku.

Z čistě daňového hlediska by se tak dalo říct, že se Gymnázium vyplatí být plátcem DPH. Avšak z pohledu celkových nákladů by to mohlo být jinak. Bylo by třeba určit, zda příjem z vedlejší činnosti navýšený o vypočtenou částku DPH bez reverse charge systému je vyšší než náklady spojené se správou DPH, k nimž by se dal případně ještě připočítat rozdíl mezi daní odvedenou na výstupu u poskytnutých plnění ze zahraničí dle české a zahraniční sazby.

Tabulka 12 DPH za jednotlivé měsíce v hospodářském roce 2017-2018 v Kč

2017-2018	Měsíc												Celkem
	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	
Vstup	563	965	10010	-6074	848	308	180	1106	520	715	994	614	10749
Výstup	2013	15250	6028	408	9143	61	407	1073	434	413	821	2525	38576
Daň	1450	14285	-3982	6482	8295	-247	227	-33	-86	-302	-173	1911	27827

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dat poradenské společnosti

V tabulce 9 je zobrazena daň odvedená na výstupu a uplatněná na vstupu za jednotlivé měsíce v hospodářském roce 2017-2018. Na první pohled je patrné, že se údaje v této tabulce výrazně liší od údajů v roce 2018-2019. Gymnázium v tomto období kumulativně dosáhlo taktéž daňové povinnosti. Nejvyšší daňové povinnosti dosáhlo v tomto roce Gymnázium hned v říjnu. To bylo způsobeno nákupem učebnic a školních potřeb ze zahraničí. Naopak nejnižší daň, respektive nejvyššího nadměrného odpočtu, Gymnázium docílilo v listopadu. To bylo pro změnu způsobeno tím, že v tomto měsíci Gymnázium nakoupilo školní trika a mikiny, které dále prodává svým žákům. V tomto případě se jedná o vedlejší činnost organizace. Vzhledem k tomu, že se tento náklad vztahuje čistě a pouze k vedlejší činnosti, má Gymnázium plný nárok na odpočet daně. Jedná se však spíše o ojedinělou událost. To, že by Gymnázium mělo plný nárok na odpočet, se stává opravdu jen zřídka. Dochází k tomu totiž obvykle jen v případech, kdy Gymnázium nakupuje reklamní předměty. Čistě z podstaty věci tyto náklady nepotřebuje organizace mít příliš často. V měsících prosinci a lednu, kdy byla daňová povinnost také jednou z nejvyšších, byl příčinou opět nákup zboží z jiných členských států Evropské unie, tedy systémem reverse charge.

Ve srovnání s rokem 2018-2019 je celková daňová povinnost o více jak 100 000 Kč nižší. Rozdíl je způsoben tím, že celkovou daňovou povinnost v roce 2018-2019 výrazně ovlivňuje jedna velká faktura v předposledním měsíci. Jedná se o mimořádný výdaj, který se v jiných obdobích již nevyskytuje. V případě, že se opět vyloučí DPH na výstupu z titulu systému reverse charge, zůstane pouze výstup ve výši 8 937 Kč. I v tomto roce tak bude daň uplatněná na vstupu vyšší než výstup odvedený za tuzemská zdanitelná plnění. V roce 2017-2018 za to však může již zmíněný nákup triček a mikin v listopadu 2017. Bez tohoto plnění, u kterého má organizace plný nárok na uplatnění odpočtu, by v součtu na výstupu odvedla více, než uplatnila na vstupu.

Dle výše uvedeného je patrné, že správa daňových přiznání k dani z přidané hodnoty je poměrně administrativně náročná. Kromě toho, že účetní musejí mít dobré znalosti všech výše uvedených skutečností, jsou všechny operace ve spojitosti s DPH i poměrně časově náročné. Vzhledem k tomu, že si Gymnázium platí externí služby účetní, promítá se tato náročnost přímo do jeho nákladů. Nabízí se tedy otázka, zda se Gymnázium toto všechno vyplatí. Jak již bylo řečeno Gymnázium je plátcem DPH kvůli tomu, že má i příjmy z vedlejší činnosti, které nejsou od DPH osvobozené. Kdyby Gymnázium vedlejší příjmy nikdy nemělo, nemuselo by se ani

registrovat jako plátce DPH. Díky tomu by se každý měsíc nemuselo zpracovávat přiznání k DPH. Také by nebylo nutné hlídat faktury ze zahraničí, zda jsou správně vystaveny a podléhají systému Reverse charge. Nemusely by se sledovat ani tuzemské faktury v režimu přenesení daňové povinnosti. To vše by přineslo snížení administrativní zátěže a tím pravděpodobně i snížení nákladů, a to zejména za účetnictví. Mimo to by se dalo ovšem předpokládat i snížení ostatních nákladů spojených s provozem budovy, jako je elektřina a úklid. Vzhledem k tomu, že vedlejší příjmy tvoří dle koeficientu DPH již několik let 1 % veškerých příjmů, z logického hlediska by tak náklady na provoz budovy měli klesnout o toto 1 %.

Tabulka 13 Výnosy z vedlejší činnosti a náklady na DPH

	2018-2019	2017-2018	2016-2017
Výnosy z vedlejší činnosti	122000	128000	118000
Náklady na zpracování DPH	-96000	-96000	-96000
Ostatní náklady vynaložené na příjmy z vedlejší činnosti	-30000	-30000	-30000
Úspora v případě uplatnění zahraniční sazby DPH	-13000	-8000	-9000
Celkem zisk/ztráta	-17000	-6000	-17000

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dat poradenské společnosti

Jak ukazuje tabulka 13, podle propočtu je vedlejší činnost Gymnázia skutečně ztrátová. Nejvyšší náklady přímo spojené s vedlejší činností jsou náklady na zpracování DPH. Dle odhadu poradenské společnosti připadá z celkového měsíčního paušálu kolem 8 000 Kč na služby spojené se zpracováním měsíčního přiznání k DPH. Ročně to tak představuje částku 96 000 Kč. Výnosy z vedlejší činnosti, především tedy krátkodobý pronájem prostorů školy, dosáhl za hospodářský rok 2018-2019 částky 122 000 Kč. Je tedy patrné že mezi těmito základními hodnotami je rozdíl jen 26 000 Kč. Dále se do výpočtu ještě dají zahrnout další náklady jako procentuální podíl z provozu budovy, tedy 1 % z celkových ročních nákladů na elektřinu, plyn, vodu a úklid budovy. Tento podíl dle výpočtu dosahuje v hospodářském roce 2018-2019 hodnoty kolem 30 000 Kč. Již v případě, že by byl připočten i tento náklad, dosáhlo by Gymnázium ztráty z vedlejší činnosti 4 000 Kč. Daly by se při tom přičíst i další náklady, například úsporu nákladů, kterou by přineslo použití zahraničních sazeb DPH při nákupu zboží z Německa v případě, kdyby Gymnázium nebylo plátcem DPH. Samozřejmě v tomto případě je zde riziko, že by se Gymnázium mohlo stát osobou identifikovanou k dani, ale to pouze v případě, kdyby celkové plnění za jeden kalendářní rok nebo rok předcházející překročilo částku 326 000 Kč. Je také vidět, že ve sledovaných obdobích nejsou mezi sledovanými výnosy a náklady podstatné rozdíly.

Z výše uvedeného vyplývá, že složitost daně z přidané hodnoty v případě Gymnázia způsobuje tak vysoké náklady, že tím činí vedlejší činnosti v uvedené míře značně nerentabilní. Nabízí se tedy otázka, zda by stát neměl vytvořit nějaké zvýhodnění z pohledu daně z přidané hodnoty pro neziskové organizace, jako je Gymnázium. Neziskové organizace plní veřejně prospěšné činnosti, které stát nedokáže obsáhnout a jejich fungování je tak pro obyvatele státu důležité. To znamená, že je i zájmu státu, aby činnosti a fungování těchto organizací bylo co nejnadhnější. Zdá se však, že současné výhody v rámci zákona přinášejí neúměrnou odbornou a administrativní zátěž a dalo by se tak říct, že jsou v konečném důsledku neefektivní.

Jako problematický faktor se tedy zejména ukazuje to, že Gymnázium je plátcem DPH, ale má v podstatě nejnížší možný koeficient. Nejjednodušším zvýhodněním v rámci daně z přidané hodnoty by pro podobné organizace byla výjimka, která by upravovala právě povinnost stát se plátcem DPH v určitých případech. Například, by mohla veřejně prospěšné poplatníky osvobodovat, pokud by odhadovaný zálohový koeficient nedosahoval vyšších hodnot než 5 %.

Je však nutné podotknout, že pokud by za určitých podmínek byly podobné organizace osvobozeny od povinnosti stát se plátcem daně z přidané hodnoty, pak by stát přišel o část příjmu, kterou by bylo třeba vyčíslit. Konkrétněji o finance získané za výběr daně z přidané hodnoty. Jednalo by se především v případě Gymnázia o DPH vzniklé z uskutečněného zdanitelného přeshraničního plnění. Jinak řečeno jde o DPH, které musí Gymnázium odvést v rámci systému reverse charge při nákupu zboží z jiných členských států Evropské unie. Jak již bylo zmíněno, Gymnázium by se tím náklady nesnížily, nebo by se snížily jen minimálně. Jde však o to, že kdyby Gymnázium nebylo plátcem DPH, pak by při pořízení zboží z jiných členských států Evropské unie, bylo místo plnění v zemi dodavatele. To znamená že daň na výstupu by byla u daného plnění odvedena v zemi, kde sídlí dodavatel daného zboží. Český stát by tak z těchto plnění žádné příjmy na rozdíl od současné situace neměl. Byl by to zároveň jediný na první pohled viditelný dopad, zmíněného opatření. V případě konkrétních čísel z našeho příkladu lze vycházet z tabulek číslo 11 a 12. Za hospodářský rok 2018-2019 by tak český stát přišel o částku kolem 135 000 Kč. V případě hospodářského roku 2017-2018 by se jednalo o částku okolo 27 000 Kč. Je tedy otázkou, jak významnou položkou jsou pro stát takovéto příjmy. Jisté však je že zmíněné opatření, či nějaké podobné, by výrazným způsobem snížilo náklady na běžný provoz školy. Na druhou stranu, pokud by státu výše uvedené finanční prostředky skutečně scházely, mohl by omezit dotace na provoz poskytované těmto organizacím. I přes toto případné opatření by se Gymnázium vyplatilo, kdyby nemuselo být plátcem DPH.

3.4 Shrnutí a doporučení

Shrnou-li se všechna zjištěná data a uvedené skutečnosti, mělo by být možné zhodnotit daňové zatížení Gymnázia. Tato organizace je již zavedenou soukromou střední školou. Může se zdát, že sledovat a snažit se řídit daňové zatížení obecně všech neziskových organizací se jeví jako zbytečné, či nepotřebné. Je ostatně pravda, že podniky se obecně snaží mít co nejnížší daně proto, aby dosáhly co nejvyššího zisku. Neziskové subjekty naproti tomu zájem v oblasti dosahování vysokého zisku nemají. Tudiž se může zdát, že ani výše daně pro ně není důležitá. Ovšem aby mohla každá nezisková organizace co nejlépe odvádět svojí veřejně prospěšnou činnost, je zapotřebí i kvalitní finanční management. Pouze dobré finanční řízení může efektivně přeměnit finanční zdroje v co nejvyšší míře na činnost, která přináší veřejný prospěch. Součástí finančního řízení je nedílně i řízení nákladů a řízení daní. Ve výši daňového zatížení se tak ve své podstatě odráží i samotná schopnost a účelnost celkového finančního managementu organizace. Navíc samotná výše daně z příjmů právnických osob může často negativním způsobem ovlivnit konečný výsledek hospodaření organizace. Vzhledem k tomu, že neziskové organizace se obecně snaží cílit na nulový výsledek hospodaření, může jim výše této daně v samotném finále tuto snahu významně znesnadnit, nebo i dokonce zmařit. Co se týče jiných daní, z nichž je asi nejvýznamnější daň z přidané hodnoty, ty sice na první pohled viditelný význam nemají, nicméně i u nich je možné sledovat, jak jejich dopad přináší organizaci mnohdy vážné komplikace, a to nejen po finanční stránce.

Druhý pohled je také zajímavý. Jedná se o pohled ze strany státu, či ze strany legislativy. Zkoumá to, jak současné daňové zákony ve výsledku působí na neziskové subjekty. Zda poskytují neziskovému sektoru vůči běžným podnikům nějakou výhodu. Zda legislativní předpisy fungují tak, jak by měly a působí správným směrem na neziskové organizace. A naopak zda neziskové organizace vyvíjejí činnost v souladu se stanovenými cíli a přinášejí státu a společnosti to, co od nich očekává. Toto jsou velice složité otázky, a ne vždy je na ně jednoznačná odpověď. Respektive u některých zákonů není vždy jasné, jaký efekt se od nich očekával neboli čeho měly v oblasti neziskových organizací docílit. Důvodem, proč je užitečné sledovat daňové zatížení i u neziskových organizací je tedy i snaha získat dostatek nejrůznějších informací, které by byly podkladem pro případné efektivní legislativní změny .

Tato práce se zaměřuje na daňové zatížení Gymnázia z pohledu daně z příjmů právnických osob a také z pohledu daně z přidané hodnoty. Každá z těchto daní je stanovena jiným zákonem a nejsou mezi sebou nijak provázány. Koncepce každé z těchto dvou daní je velice odlišná od té druhé a na jakýkoliv podnik působí velice rozdílně. Daň z příjmů právnických osob je daní přímou a její přiznání probíhá jednou ročně. Daň z přidané hodnoty je daní nepřímou a frekvence jejich přiznání se může lišit. Nejčastěji je však frekvence měsíční, nebo čtvrtletní.

V rámci daně z příjmů právnických osob, jsou veškeré neziskové organizace zahrnovány pod pojmem veřejně prospěšný poplatník. Pro ně je v zákoně stanoveno několik výjimek, které mají za úkol snížit daňové zatížení a zvýhodnit tím neziskové organizace oproti běžným podnikatelským subjektům. Pro zjištění, jakým způsobem působí tato daň na zvolenou organizaci, byla zkoumána daňová přiznání v provázanosti na konkrétní účetní záznamy. V každém zkoumaném období pak byly určeny faktory, které měly největší vliv na konečnou výši daně. Bylo vyhodnoceno, že celkově nejdůležitějšími faktory v rámci daně z příjmů

právnických osob jsou pro Gymnázium nedaňové náklady, které zvyšují základ daně a tím i výslednou daňovou povinnost.

Dalším velice významným faktorem je odpočet od základu daně, na který mají nárok neziskové organizace. Tento odpočet slouží jako hlavní daňové zvýhodnění neziskových organizací. Vliv obou zmíněných faktorů je v každém ze sledovaných období velmi výrazný.

Daňově neuznatelné náklady jsou takové náklady, které nejsou nutné k provozu činnosti organizace. Nejčastěji se jedná o výdaje na reprezentaci, kam spadají například náklady za občerstvení, květiny, výzdobu či drobné dárky. Tento náklad bývá významným u většiny organizací. Mnoho z nich se tedy snaží o jejich cílené řízení podle průběžného výsledku hospodaření, tak aby organizace měla ve výsledku co nejvyšší hospodářský zisk i po zdanění.

Odpočet od základu daně pro neziskové organizace určuje jasně stanovenou výši, kterou si neziskové organizace mohou navíc odečíst od základu daně a tím jej i samotnou výslednou daň snížit.

Aby bylo možné zhodnotit daňové zatížení organizace, není možné vycházet pouze z analýzy výpočtu daňových příznání. Z toho důvodu bylo v práci provedeno srovnání Gymnázia s jinými podobnými organizacemi. Všechny vybrané organizace jsou soukromé střední školy s právní formou obecně prospěšné společnosti. Od jiných vybraných škol bohužel pro tuto práci nebyly poskytnuty tak detailní a podrobné účetní a daňové záznamy, jako pro Gymnázium. U těchto společností byly výchozím zdrojem dat účetní závěrky zveřejněné v obchodním rejstříku. Jediným relevantním srovnatelným údajem tak byla samotná výše daně. Byla při tom použita relativní výše vztahená k účetnímu výsledku hospodaření před zdaněním.

Nominální hodnoty by pravděpodobně byly zkresleny velikostí daně organizace. Z tohoto srovnání bylo zjištěno, že v obdobích, ve kterých Gymnázium dosáhlo kladné daňové povinnosti, má relativně vyšší daň než srovnatelné organizace. To by mohlo ukazovat na nepřilíživě efektivní finanční řízení této organizace. Nicméně z pohledu hodnot nominálních nebyla daň ani v letech s nejvyšším hospodářským ziskem enormně vysoká. Daňové zatížení organizace ze strany daně z příjmů právnických osob tak v podstatě není velké. Vedení Gymnázia se tak o tento aspekt finančního řízení doposud nezajímá a zdá se, že se nesnaží výši daně žádným způsobem ovlivňovat. Pokud by se ovšem Gymnázium rozhodlo, že se o tyto položky zajímat chce, aby bylo schopné zlepšit finanční řízení podniku a snížit co nejvíce daň, případně zcela eliminovat riziko jejího vzniku, pak by se mělo v první řadě zaměřit na snížení nedaňových nákladů.

Daň z přidané hodnoty a její dopad na organizaci, je složitější a výsledky jsou z něj jen těžce dedukovatelné. Zákon o dani z přidané hodnoty neziskové organizace nijak speciálně nedefinuje a také jim tím pádem nestanovuje žádnou výjimku. Daň z přidané hodnoty se totiž zaměřuje přímo na danou činnost. Tato daň pak rozlišuje činnosti, které jsou předmětem daně, které nejsou předmětem daně, dále pak činnosti, které jsou osvobozeny bez nároku na odpočet a činnosti osvobozené s nárokem na odpočet. Jednotlivé skupiny činností pak určují, jakým způsobem daň z přidané hodnoty na danou organizaci působí. Většina činností neziskových organizací je však v kategorii osvobozených bez nároku na odpočet daně na vstupu. Do této kategorie spadá i vzdělávací a výchovná činnost, jakožto hlavní činnost Gymnázia. V praxi to

znamená, že společnost neodvádí daň na výstupu za poskytování těchto plnění. Nemůže si zároveň ale uplatnit na vstupu ani žádný náklad, který byl vynaložen na dosažení příjmu z této činnosti. Komplikace nastávají v souvislosti s poskytováním vedlejších činností. Ty už totiž většinou od daně osvobozeny nebývají. Neziskové organizace jsou tak povinny stát se plátcem DPH a z každého poskytnutého plnění v rámci vedlejších činností odvést daň na výstupu dle sazeb ustanovených v zákoně. Gymnázium má pak také možnost si uplatnit na vstupu náklady prokazatelně nutné k dosažení příjmu z vedlejší činnosti. Pokud se jedná o náklad společný, je pro výpočet nároku na odpočet použit poměrový koeficient. Významným způsobem také daň z přidané hodnoty ovlivňuje tzv systém „reverse charge“.

Zatížení Gymnázia ze strany daně z přidané hodnoty bylo taktéž zkoumáno především rozbořením daňových povinností a toho, co je ovlivňovalo. Informace o této dani nejsou uvedeny v povinně zveřejňovaných výkazech. Z tohoto důvodu bohužel nebylo možné provést srovnání s ostatními školami. Výše daně z přidané hodnoty se nedá závažným způsobem upravit. Navíc ve většině případů by Gymnázium mělo stejně vysoké náklady, jako v případě, kdy by nebylo plátcem daně z přidané hodnoty. Zásadním problémem se však ve spojitosti s touto daní jeví administrativní náročnost pravidelného měsíčního přiznání. Z tohoto popisu to nemusí být patrné, ale správa veškerého účetnictví dohromady s daňovými přiznáními je poměrně náročná. Gymnázium však navíc tyto služby outsourcuje. Každá komplikace se tak přímo projeví v nákladech. V praktické části pak bylo zjištěno, že vedlejší činnost se při současném rozsahu Gymnázia nevyplatí, jelikož náklady, které se dají považovat za přímo související, převyšují příjmy z vedlejší činnosti.

Administrativní náročnost daně z přidané hodnoty je u neziskových organizací vskutku zarážející. Dalo by se usuzovat, že cílem státu je docílit, aby provoz neziskových organizací byl co nejvíce usnadněn. Ovšem u tohoto zákona zavedená opatření fungují spíše opačně. Možným řešením by byla úprava zákona v tom smyslu, že by neziskové organizace měly rozšířenou toleranci pro to, aby se nemusely stát plátcem DPH. Tato varianta je však v dohledné době nereálná. Proto je druhou možností, jak učinit výši daně z přidané hodnoty v rámci Gymnázia příznivější naopak navýšit příjmy z vedlejší činnosti. Nedá se předpokládat, že náklady by se zvyšovaly přímo úměrně s výnosy a z toho důvodu by Gymnázium docílilo stavu, kdy by příjmy z vedlejší činnosti byly větší než náklady, a tudíž se organizaci tyto aktivity vyplatily.

4 Závěr

Diplomová práce se zabývá tématem zdanění neziskových organizací. Název práce je Analýza daňového zatížení neziskové organizace. Stanoveným cílem je identifikovat faktory ovlivňující výši daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty u zvolené neziskové organizace a navrhnout opatření pro optimalizaci daňového zatížení. Práce se přitom zaměřuje na zatížení vybrané neziskové organizace především ze strany daně z příjmů právnických osob a také daně z přidané hodnoty. Zkoumaným subjektem je společnost označovaná jako Gymnázium o.p.s. (zkráceně jen Gymnázium), která provozuje v České republice soukromé gymnázium. Tato společnost eviduje jako účetní období hospodářský rok začínající v září a končící v srpnu. V textu je proto vždy při zmiňování období uveden údaj podle toho, ve kterém kalendářním roce období začínalo a který rok končilo (např. 2017-2018) obdobně, jako u běžných akademických roků.

Práce je kromě úvodu a závěru rozdělena na dvě hlavní části.

První z nich je část teoretické-metodologická. Tato část je zpracována formou literární rešerše a zabývá se teorií, která se vztahuje ke zkoumané problematice. Obsahuje tak odborné znalosti nutné k vypracování práce. Konkrétně se zabývá oblastmi o neziskových organizacích jejich vzniku, právnímu vymezení a jejich fungování. Dále rozpracovává právnické osoby se zaměřením na obecně prospěšnou společnost, jelikož je to právní forma hlavní zkoumané organizace. Další teoretickou oblastí jsou potom daně a jejich vliv na neziskovou organizaci. Přičemž jsou zkoumány daň z příjmů právnických osob a daň z přidané hodnoty. Teoreticko-metodologická část práce obsahuje také metodiku. Metodika popisuje konkrétní metody a postupy, kterých bylo využito při zpracování této práce. Pro zpracování literární rešerše v první části práce byla využita zejména metoda obsahové analýzy. Základním zdrojem informací pro zpracování literární rešerše byly různé odborné publikace odlišných autorů, zabývajících se především neziskovými organizacemi, daní z příjmů právnických osob a daní z přidané hodnoty.

Druhá část práce, nazývaná analytická, obsahuje samotný praktický výzkum. Zahrnuje analýzu daňového zatížení organizace z pohledu daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty.

V analytické části práce bylo zjištěno, že z pohledu daně z příjmů právnických osob dosáhlo Gymnázium daňové povinnosti ve třech z pěti sledovaných období. Nejvyšší povinnosti při tom dosáhlo v roce 2017-2018. Odvedená daň v tomto roce dosáhla výše 143 830 Kč. A to i přes daňové zvýhodnění veřejně prospěšných poplatníků, které má dle zjištění na výpočet výše daně zásadní vliv a ve sledovaném roce snížilo konečná základ daně o 324 739 Kč.

Velice významným faktorem, který naopak zvyšuje daňovou povinnost, jsou tzv. daňově neuznatelné náklady. To ovšem není žádné specifikum neziskových organizací. Jelikož tento typ nákladů má značný dopad při výpočtu daně jakékoli právnické osoby. Nicméně i přes to se jedná o oblast, která by se v Gymnáziu o. p. s. dala zlepšit. Například v již zmíněném roce 2017-2018 tato položka navyšuje základ daně o 359 864 Kč. Pokud by tuto položku chtělo

Gymnázium snížit, mohlo by upustit od některých nákladů na reprezentaci, jako jsou například různé oslavy a setkání s rodiči studentů, u kterých Gymnázium často zajišťuje občerstvení či jiné služby, které jsou právě tím typickým reprezentačním nákladem. Teoreticky by toto opatření sice mohlo v budoucnu Gymnázium zabránit v dosažení daňové povinnosti, nicméně nedá se předpokládat, že by to mělo nějaký zásadní vliv na výsledek hospodaření organizace vzhledem k celkově poměrně nízkému nominálnímu daňovému zatížení. Na druhou stranu je reprezentace školy důležitým faktorem, který podporuje zájem o studium a pomáhá budovat pověst školy a získávat nové studenty a tím i školné. V práci bylo provedeno také srovnání relativní výše daně oproti vybraným organizacím, které mají stejný charakter. Jednalo se vždy o soukromé střední školy s právní formou obecně prospěšné společnosti. Z tohoto porovnání bylo zjištěno, že v letech, ve kterých dosahuje Gymnázium kladné daňové povinnosti, má relativně vyšší daň z příjmů právnických osob než srovnatelné společnosti. To by mohlo poukazovat na nedostatky ve finančním řízení podniku, zejména pak právě v oblasti řízení nedaňových nákladů. Jak je uvedeno výše v současné situaci to není pro běžný chod Gymnázia příliš významné, jde jen o patrné nedostatky, které by se v případě zájmu Gymnázium mohlo pokusit zlepšit.

Dalším zkoumanou oblastí bylo zatížení ze strany daně z přidané hodnoty. Tento typ daně neobsahuje žádné přímé, či specifické daňové zvýhodnění pro neziskové organizace. Záleží proto na hlavní činnosti každé organizace, zda se jedná o osvobozené plnění, či nikoliv. V případě Gymnázia, které má jako svoji hlavní činnost poskytování středoškolského vzdělání, se jedná o činnost osvobozenou bez nároku na odpočet daně. To ve spojitosti s vedlejšími příjmy, které nejsou od DPH osvobozeny, podle zjištění značně navyšuje náročnost administrativy a pracnosti zejména v oblasti účetnictví. Zajímavým poznatkem je to, že náklady spojené se zpracováním DPH spolu s náklady nutnými k zajištění příjmů z vedlejší činnosti jsou vyšší než příjmy z vedlejší činnosti samotné. Na základě popsanych skutečností se tedy dá říct, že se provozování vedlejší činnosti Gymnázium ve stávající podobě nevyplatí. Zrušení s tím spojené povinnosti být plátcem DPH by však nepřineslo významnou úsporu, a navíc by tak škola rezignovala na některé aktivity, které jsou v širším společenském zájmu. Nedá se předpokládat, že by vedení školy k něčemu takovému přistoupilo. Proto se nabízí doporučení, aby se Gymnázium naopak pokusilo příjmy z vedlejší činnosti navýšit.

Řešením na úrovni státu je i případná změna zákona. Například pokud by v zákonně bylo stanoveno, že neziskové organizace jsou osvobozeny od povinnosti stát se plátcem DPH i v případě, že mají příjmy z vedlejší činnosti a zároveň jejich odhadnutý koeficient DPH je menší jak 5 %. Díky takovému ustanovení by Gymnázium a jemu podobné neziskové organizace nemusely být plátcem DPH. Ovšem stát by přišel o příjmy, které se musí uplatňovat na výstupu v rámci systému reverse charge při přeshraničním plnění. Povinnost odvést daň na výstupu by totiž v takovém případě zůstala na dodavateli, takže by peníze dostal stát, ve kterém se nachází. Dle výzkumu se však nejedná o částky, které by se svou výší daly pro stát považovat za významné.

Literatura

BACHMANN, P. a VÍTEK, A. - středisko pro studenty se specifickými POTŘEBAMI. *Vybrané kapitoly z managementu nejen pro speciální pedagogy*. Hradec Králové: Gaudeamus, 2014, 135 s. ISBN 978-80-7435-425-0.

Judikát C-16/93. Evropský soudní dvůr, 1994. Dostupné také z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=CELEX%3A61993CJ0016>

DĚRGEL, M. Zdanění bezúplatných příjmů. *Daně a právo v praxi čtrnáctideník plný informací z oblasti daní, práva a financí*. 2018, **23**(12), 2-9. ISSN 1211-7293. Dostupné také z: <https://ndk.cz/view/uuid:d2d16150-1d18-11eb-9146-005056825209?page=uuid:b1ca2f40-1d32-11eb-9146-005056825209&fulltext=osvobozen%C3%AD%20bez%C3%BAplatn%C3%BDch%20p%C5%99%C3%ADjm%C5%AF>

DUŠEK, J. *Daně z příjmů: přehledy, daňové a účetní tabulky: přehledy, daňové a účetní tabulky*. Praha: Grada Publishing a.s, 2020, 103 s. ISBN 978-80-271-1048-3.

DVOŘÁK, T. *Obecně prospěšná společnost*. 3., doplněné a aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 122 s. ISBN 978-80-7357-598-4.

DVOŘÁKOVÁ, D. *Základy účetnictví*. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017, 285 s. ISBN 978-80-7552-892-6.

FITŘÍKOVÁ, D. a MUSILOVÁ, L. *Průvodce DPH u neziskových organizací 2012*. Praha: ANAG, 2011, 514 s. ISBN 978-80-7263-684-6.

HEJDUKOVÁ, P. HOMMEROVÁ, D. a KRECHOVSKÁ, M. *Řízení neziskových organizací: klíčové oblasti pro jejich udržitelnost: klíčové oblasti pro jejich udržitelnost*. Praha: Grada Publishing a.s, 2018, 208 s. ISBN 978-80-271-2309-4.

HYÁNEK, V. *Neziskové organizace: teorie a mýty: teorie a mýty*. Masarykova univerzita, 2016, 135 s. ISBN 978-80-210-8175-8.

KRYŠKOVÁ, Š. *Nestátní neziskové organizace – právní úprava, účetnictví, audit, daně*. Praha: Leges, 2019, 302 s. ISBN 978-80-7502-378-0.

KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018, 269 s. ISBN 978-80-7598-165-3.

MAAYTOVÁ, A. PAVEL, J. a OCHRANA, F. *Veřejné finance: v teorii a praxi: v teorii a praxi*. Praha: Grada Publishing a.s, 2015, 208 s. ISBN 978-80-247-5561-8.

MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, H. *Neziskové organizace 2013 – vznik, účetnictví, daně*. Olomouc: ANAG, 2013, 266 s. ISBN 978-80-7263-825-3.

NEBUŽELSKÁ, M. *Hlavní a vedlejší činnost neziskových organizací v účetnictví a daních*. Praha: Svaz účetních České republiky, 2017, 64 s. ISBN 978-80-87367-76-6.

PELC, V. *Daňové podmínky působení neziskových subjektů*. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2010, 164 s. ISBN 978-80-7400-190-1.

PELIKÁNOVÁ, A. *Účetnictví, daně a financování pro nestátní neziskovky: 3., aktualizované vydání: 3., aktualizované vydání*. Praha: Grada Publishing a.s, 2018, 336 s. ISBN 978-80-271-2117-5.

REKTOŘÍK, J. *Organizace neziskového sektoru: základy ekonomiky, teorie a řízení: základy ekonomiky, teorie a řízení*. Praha: Ekopress, 2010, 188 s. ISBN 978-80-86929-54-5.

ŠEDIVÝ, M. a MEDLÍKOVÁ, O. *Úspěšná nezisková organizace*. 2017. ISBN 978-80-271-0249-5.

STEJSKAL, J. a DOBROZEMSKÝ, V. *Nevýdělečné organizace v teorii*. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 400 s. ISBN 978-80-7478-801-7.

STEJSKAL, J. KUVÍKOVÁ, H. a MAŤÁTKOVÁ, K. *Neziskové organizace - vybrané problémy ekonomiky: se zaměřením na nestátní neziskové organizace: se zaměřením na nestátní neziskové organizace*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, 157 s. ISBN 978-80-7357-973-9.

STUHLÍKOVÁ, H. a KOMRSKOVÁ, S. *Zdaňování neziskových organizací, zejména příspěvkových organizací, krajů, obcí, občanských sdružení, nadací, veřejných vysokých škol, veřejných výzkumných institucí a obecně prospěšných společností s příklady z praxe*. Olomouc: ANAG, 2013, 282 s. ISBN 978-80-7263-774-4.

SYNEK, M. a KISLINGEROVÁ, E. *Podniková ekonomika*. V Praze: C.H. Beck, 2015, 562 s. ISBN 978-80-7400-274-8.

VALCIK, N. BENAVIDES, T. a SCRUTON, K. *Non-Profit Organizations: Real Issues for Public Administrators: Real Issues for Public Administrators*. New York: CRC Press, 2015, 297 s. ISBN 978-1-4665-7233-1.

VANČUROVÁ, A. a LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2018*. Praha: VOX, 2018, 403 s. ISBN 978-80-87480-63-2.

VÍT, P. *Praktický právní průvodce pro neziskové organizace: podle nového občanského zákoníku: podle nového občanského zákoníku*. Praha: Grada Publishing, a.s, 2015, 160 s. ISBN 978-80-247-5477-2.

VRZÁČEK, P. *Krabička poslední záchrany pro neziskové organizace: manuál managementu neziskových organizací: manuál managementu neziskových organizací*. Vydavatelství Togga, spol. s r.o, 2018, 289 s. ISBN 978-80-7476-133-1.

Zákon 586/1992 Sb. ze dne 18. prosince 1992, o daních z příjmů.

Zákon 248/1995 Sb. ze dne 30. října 1995, o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů.

Zákon 111/1998 Sb. ze dne 29. května 1998, o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách)

Zákon 235/2004 Sb. ze dne 23. dubna 2004, o dani z přidané hodnoty

Zákon 561/2004 Sb. ze dne 10. listopadu 2004, o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon)

Zákon 280/2009 Sb. ze dne 03. září 2009, daňový řád

Zákon 89/2012 Sb. ze dne 22. března 2012, občanský zákoník

Zákon 90/2012 Sb. ze dne 22. března 2012, o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)

Zákon 306/1999 Sb. ze dne 03.prosince 1999, o poskytování dotací soukromým školám,
předškolním a školským zařízením

Zákon 563/1991 Sb. ze dne 31. prosince 1991, o účetnictví

Seznam příloh:

Příloha 1 Celková tabulka výpočtu DPPO Gymnázia za rok 2016-2017	I
Příloha 2 Celková tabulka výpočtu DPPO Gymnázia za rok 2017-2018	II
Příloha 3 Celková tabulka výpočtu DPPO Gymnázia za rok 2018-2019	III

Přílohy

Příloha 1 Celková tabulka výpočtu DPPO Gymnázia za rok 2016-2017

Tabulka 14 Celková tabulka výpočtu DPPO Gymnázia za rok 2016-2017

Náklady celkem		41 286 275 Kč
Výnosy celkem		41 497 465 Kč
sk.591 až 595	hodnota +	68 020 Kč
sk.591 až 595	hodnota -	
VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM (vyloučena sk. 59_)		279 210 Kč

ř.10	Hospodářský výsledek před zdaněním	279 210 Kč
ř.20	Částky neoprávněně zkracující příjmy (§ 23/3/a/1, § 23/6)	
ř.30	Částky o které se zvyšuje VH (§ 23/3/a/ bod 3 až 12)	
ř.40	Náklady daňově neuznatelné	6 453 294 Kč
ř.50	Rozdíl v odpisech (§ 26 až 33)	
ř.61	Úprava při zrušení likvidací (§ 23/8)	
ř.62		
ř.70	Mezisoučet	6 453 294 Kč
ř.100	Příjmy, které nejsou předmětem daně (§18/2)	
ř.101	Příjmy u neziskových subjektů (§18/4 a 13)	6 213 861 Kč
ř.109	Příjmy osvobozené podle (§19b)	
ř.110	Příjmy osvobozené podle (§19)	
ř.111	Částky o které se snižuje VH (§ 23/3/b)	
ř.112	Částky o které se snižuje VH (§ 23/3/c)	
ř.120	Příjmy nezahrnované do ZD (§ 23/4/a)	
ř.130	Příjmy nezahrnované do ZD (§ 23/4/a)	
ř.140	Příjmy nezahrnované do ZD (§ 23 odst. 4, vyjma a, b)	
ř.150	Rozdíl v odpisech - daňové jsou vyšší	12 Kč
ř.160	Další rozdíly (zůst.cena DM, zapl. pojistné...)	
ř.161	Úprava při zrušení likvidací (§ 23/8)	
ř.162		
ř.170	Mezisoučet	6 213 873 Kč
ř.200	Základ daně nebo daňová ztráta	518 631 Kč
ř.201	Část ZD (ztráty) připadající na komplementáře	
ř.210	Úhrn vyňatých příjmů ze zahraničí	
ř.220	Mezisoučet	518 631 Kč
ř.230	Odečet daňové ztráty (§ 34/1)	
ř.242	Odečet_náklady na výzkum a vývoj	
ř.243	Odečet_náklady na podporu odborného vzdělávání	
ř.250	Základ daně - mezisoučet	518 631 Kč
ř.251	(neziskové organizace)	300 000 Kč
ř.260	Dary	
ř.270	Základ zaokrouhlený na celé tisíce dolů	218 000 Kč
ř.280	Sazba daně	19,0%
ř.290	Daň	41 420 Kč
ř.300	Slevy na dani (§ 35a, § 35b nebo § 35)	
ř.310	Mezisoučet	41 420 Kč
ř.320	Zápočet daně zaplacené v zahraničí	
ř.330	Daň po zápočtu	41 420 Kč
ř.331	Samostatný základ daně (§ 20b)	- Kč
ř.332	Sazba daně (§ 21/4 ve spojení s § 21/6)	15%
ř.333	Daň ze samostatného základu daně	- Kč
ř.334	Zápočet daně /max. ř. 333/	- Kč
ř.335	Daň ze samostatného základu	- Kč
ř.340	Celková daňová povinnost	41 420 Kč
ř.360	Daňová povinnost pro stanovení záloh	41 420 Kč

Zdroj: Interní data poskytnutá daňovými poradci Gymnázia

Priloha 2 Celková tabulka výpočtu DPPO Gymnázia za rok 2017-2018

Tabulka 15 Celková tabulka výpočtu DPPO Gymnázia za rok 2017-2018

Náklady celkem		34 797 241 Kč
Výnosy celkem		35 589 234 Kč
sk.591 až 595	hodnota +	143 912 Kč
sk.591 až 595	hodnota -	
VÝSLEDEK HOSPODARENÍ PŘED ZDANĚNÍM (vyloučena sk. 59_)		935 905 Kč

ř.10	Hospodářský výsledek před zdaněním	935 905 Kč
ř.20	Částky neoprávněně zkracující příjmy (§ 23/3/a/1, § 23/6)	
ř.30	Částky o které se zvyšuje VH (§ 23/3/a/ bod 3 až 12)	
ř.40	Náklady daňově neuznatelné	359 864 Kč
ř.50	Rozdíl v odpisech (§ 26 až 33)	
ř.61	Úprava při zrušení likvidací (§ 23/8)	
ř.62		
ř.70	Mezisoučet	359 864 Kč
ř.100	Příjmy, které nejsou předmětem daně (§18/2)	
ř.101	Příjmy u neziskových subjektů (§18/4 a 13)	213 267 Kč
ř.109	Příjmy osvobozené podle (§19b)	
ř.110	Příjmy osvobozené podle (§19)	
ř.111	Částky o které se snižuje VH (§ 23/3/b)	
ř.112	Částky o které se snižuje VH (§ 23/3/c)	
ř.120	Příjmy nezahrnované do ZD (§ 23/4/a)	
ř.130	Příjmy nezahrnované do ZD (§ 23/4/b)	
ř.140	Příjmy nezahrnované do ZD (§ 23 odst. 4, vyjma a, b)	
ř.150	Rozdíl v odpisech - daňové jsou vyšší	36 Kč
ř.160	Další rozdíly (zúst.cena DM, zapl. pojistné...)	
ř.161	Úprava při zrušení likvidací (§ 23/8)	
ř.162		
ř.170	Mezisoučet	213 303 Kč
ř.200	Základ daně nebo daňová ztráta	1 082 466 Kč
ř.201	Část ZD (ztráty) připadající na komplementáře	
ř.210	Úhrn vyňatých příjmů ze zahraničí	
ř.220	Mezisoučet	1 082 466 Kč
ř.230	Odečet daňové ztráty (§ 34/1)	
ř.242	Odečet_náklady na výzkum a vývoj	
ř.243	Odečet_náklady na podporu odborného vzdělávání	
ř.250	Základ daně - mezisoučet	1 082 466 Kč
ř.251	(neziskové organizace)	324 739,00
ř.260	Dary	
ř.270	Základ zaokrouhlený na celé tisíce dolů	757 000 Kč
ř.280	Sazba daně	
ř.290	Daň	143 830 Kč
ř.300	Slevy na dani (§ 35a, § 35b nebo § 35)	
ř.310	Mezisoučet	143 830 Kč
ř.320	Zápočet daně zaplacené v zahraničí	
ř.330	Daň po zápočtu	143 830 Kč
ř.331		- Kč
ř.332	Sazba daně (§ 21/4 ve spojení s § 21/6)	15%
ř.333	Daň ze samostatného základu daně	- Kč
ř.334	Zápočet daně /max. ř. 333/	- Kč
ř.335	Daň ze samostatného základu	- Kč
ř.340	Celková daňová povinnost	143 830 Kč
ř.360	Daňová povinnost pro stanovení záloh	143 830 Kč

Zdroj: Interní data poskytnutá daňovými poradci Gymnázia

Príloha 3 Celková tabuľka výpočtu DPPO Gymnázia za rok 2018-2019

Tabuľka 16 Celková tabuľka výpočtu DPPO Gymnázia za rok 2018-2019

Náklady celkem		38 126 321 Kč
Výnosy celkem		38 052 621 Kč
sk.591 až 595	hodnota +	
sk.591 až 595	hodnota -	
VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM (vyloučena sk. 59_)		- 73 700 Kč
ř.10	Hospodářský výsledek před zdaněním	- 73 700 Kč
ř.20	Částky neoprávněně zkracující příjmy (§ 23/3/a/1, § 23/6)	
ř.30	Částky o které se zvyšuje VH (§ 23/3/a/ bod 3 až 12)	
ř.40	Náklady daňově neuznatelné	326 432 Kč
ř.50	Rozdíl v odpisech (§ 26 až 33)	197 853 Kč
ř.61	Úprava při zrušení likvidací (§ 23/8)	
ř.62		
ř.70	Mezisoučet	524 285 Kč
ř.100	Příjmy, které nejsou předmětem daně (§18/2)	
ř.101	Příjmy u neziskových subjektů (§18/4 a 13)	36 874 Kč
ř.109	Příjmy osvobozené podle (§19b)	
ř.110	Příjmy osvobozené podle (§19)	
ř.111	Částky o které se snižuje VH (§ 23/3/b)	
ř.112	Částky o které se snižuje VH (§ 23/3/c)	162 286 Kč
ř.120	Příjmy nezahrnované do ZD (§ 23/4/a)	
ř.130	Příjmy nezahrnované do ZD (§ 23/4/b)	
ř.140	Příjmy nezahrnované do ZD (§ 23 odst. 4, vyjma a, b)	
ř.150	Rozdíl v odpisech - daňové jsou vyšší	
ř.160	Další rozdíly (zúst.cena DM, zapl. pojistné...)	
ř.161	Úprava při zrušení likvidací (§ 23/8)	
ř.162		
ř.170	Mezisoučet	199 160 Kč
ř.200	Základ daně nebo daňová ztráta	251 425 Kč
ř.201	Část ZD (ztráty) připadající na komplementáře	
ř.210	Úhrn vyňatých příjmů ze zahraničí	
ř.220	Mezisoučet	251 425 Kč
ř.230	Odečet daňové ztráty (§ 34/1)	
ř.242	Odečet_náklady na výzkum a vývoj	
ř.243	Odečet_náklady na podporu odborného vzdělávání	
ř.250	Základ daně - mezisoučet	251 425 Kč
ř.251	(neziskové organizace)	251 425 Kč
ř.260	Dary	
ř.270	Základ zaokrouhlený na celé tisíce dolů	- Kč
ř.280	Sazba daně	
ř.290	Daň	- Kč
ř.300	Slevy na dani (§ 35a, § 35b nebo § 35)	
ř.310	Mezisoučet	- Kč
ř.320	Zápočet daně zaplacené v zahraničí	- Kč
ř.330	Daň po zápočtu	- Kč
ř.331		- Kč
ř.332	Sazba daně (§ 21/4 ve spojení s § 21/6)	15%
ř.333	Daň ze samostatného základu daně	- Kč
ř.334	Zápočet daně /max. ř. 333/	- Kč
ř.335	Daň ze samostatného základu	- Kč
ř.340	Celková daňová povinnost	- Kč
ř.360	Daňová povinnost pro stanovení záloh	- Kč

Zdroj: Interní data poskytnutá daňovými poradci Gymnázia