

Vliv členění nákladů a výnosů na výši základu daně a způsobilé náklady u nestátních neziskových organizací

Diplomová práce

Vedoucí práce:

Ing. Milena Otavová, Ph.D.

Bc. Martina Stejskalová

Brno 2017

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Vliv členění nákladů a výnosů na výši základu daně a způsobilé náklady u nestátních neziskových organizací** vypracoval/a samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědom/a, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 4. ledna 2017

Abstract

Stejskalová, M. The impact of costs and revenue division on amount of tax base and eligible costs of nongovernmental nonprofit organizations. Diploma thesis. Brno: Mendel University, 2017.

NGOs are given aid to finance their activities which reflects recognition of their importance. To secure special-purpose, economical and efficient use of their support grantors request cost and revenue division of supported activities and keeping separated records. The choice of methodology is usually left up to each NGOs. This gives NGOs a opportunity of tax avoidance and financial aid optimization. Requests of cost and revenue division specific for each form of support are identified in this thesis. It is focused on social services as an example of NGOs activities with specific forms of support and specific requests on division. It describes influence of stated example of cost and revenue division (called costing) on tax base and eligible costs for grant financing.

Keywords

Nongovernmental nonprofit organizations, NGOs financing, social services, state aid, Services of General Economic Interest, income tax, value added tax, cost accounting, costing.

Abstrakt

Stejskalová, M. Vliv členění nákladů a výnosů na výši základu daně a způsobilé náklady u nestátních neziskových organizací. Diplomová práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2017.

Činnost NNO získává různé formy podpory jako projev uznání významu jejich činnosti. Vzhledem k požadavku na účelové, hospodárné a efektivní využití podpory vyžadují poskytovatelé podpory, aby NNO účelově členili náklady a výnosy podpořených činností a vedli jejich oddělenou evidenci. Samotná metoda členění je ponechána na rozhodnutí NNO, které tak vzniká prostor pro daňovou a dotační optimalizaci.

V diplomové práci jsou identifikovány požadavky na účelové členění náklad a výnosů vyplývající z forem poskytované podpory. Práce se podrobněji věnuje sociálním službám jako vybrané oblasti působení NNO se specifickými formami podpory a požadavky na členění. U vybrané metody členění nákladů a výnosů (tzv. kalkulace nákladů) je uveden její vliv na základ daně a způsobilé náklady k financování z dotace.

Klíčová slova

Nestátní neziskové organizace, financování NNO, sociální služby, veřejná podpora, služby obecného hospodářského zájmu, daň z příjmů, daň z přidané hodnoty, nákladové účetnictví, kalkulace nákladů.

Obsah

1	Úvod	13
1.1	Úvod.....	13
2	Cíl práce	14
2.1	Metodika.....	14
3	Nestátní neziskové organizace	16
3.1	Vymezení nestátních neziskových organizací.....	16
3.2	Přístup státu k vymezení NNO	18
3.2.1	Vymezení v účetních a daňových zákonech.....	18
3.2.2	Politické vymezení.....	19
3.2.3	Status veřejné prospěšnosti.....	19
3.3	Vybrané právní formy NNO.....	20
3.3.1	NNO jako právnická osoba	20
3.3.2	Spolek, ústav a obecně prospěšná společnost	21
3.3.3	Spolek	22
3.3.4	Ústav.....	24
3.3.5	Obecně prospěšná společnost.....	25
4	Financování NNO	26
4.1	Soukromé zdroje	26
4.2	Veřejné zdroje.....	28
4.3	Veřejná finanční podpora.....	29
4.3.1	Veřejná finanční podpora ze státního rozpočtu.....	30
4.3.2	Veřejná finanční podpora z rozpočtů krajů a obcí	34
5	Sociální služby jako vybraná oblast působení NNO	36
5.1	Poskytovatelé a zadavatelé sociálních služeb	36
5.2	Základní a fakultativní činnosti	37
5.3	Sítování sociálních služeb.....	38
5.4	Financování sociálních služeb.....	39

5.5	Sociální služby jako SGEI	40
5.5.1	Veřejná podpora	40
5.5.2	Služby obecného hospodářského zájmu	42
6	Daňové zvýhodnění	45
6.1	Daň z příjmů právnických osob	45
6.1.1	Poplatník daně z příjmů a registrace k dani	45
6.1.2	Předmět daně a režimy zdanění	46
6.1.3	Osvobození od daně z příjmů	47
6.1.4	Základ daně a položky snižující základ daně	48
6.1.5	Výpočet daně, sleva na dani a daňové přiznání	50
6.2	Daň z přidané hodnoty	51
6.2.1	Osoba povinná k dani, plátce daně a sledování výše obrátu	51
6.2.2	Předmět daně – zdanitelná a osvobozená plnění.....	52
6.2.3	Nárok na odpočet daně	54
7	Členění nákladů a výnosů	58
7.1	Rozhodovací problém.....	58
7.2	Druhové a účelové členění nákladů.....	59
7.3	Kalkulace nákladů	61
7.3.1	Druhy kalkulací	61
7.3.2	Metoda kalkulace.....	61
7.3.3	Koeficienty náročnosti a přírážková kalkulace.....	63
8	Požadavky na členění a metoda jejich naplnění	65
8.1	Kategorie činností NNO	65
8.1.1	Hlavní, vedlejší a podnikatelská činnost	65
8.1.2	Ekonomická činnost	68
8.1.3	Práh jižní Morava, z.ú.....	69
8.2	Vztah daňové a dotační optimalizace	72
8.3	Kalkulace nákladů a výnosů	73
8.3.1	Alokace nákladů a výnosů ve vybrané organizaci	76
8.4	Oddělená evidence nákladů a výnosů.....	76

Obsah	11
8.4.1 Oddělená evidenci ve vybrané organizaci	78
9 Závěr	80
9.1 Doporučení pro poskytovatele podpory	80
10 Literatura	82
10.1 Legislativní dokumenty	85

1 Úvod

1.1 Úvod

Nestátní neziskové organizace (dále jen „NNO“) jsou důležitou a živelnou součástí společnosti. Je jim připisována celá řada funkcí. NNO hrají důležitou roli při utváření komunity a zapojení občanů do dění ve společnosti, skrze NNO může občan vyjadřovat své názory, postoje a pocity. Pro stát představují na jedné straně významného partnera při zajišťování veřejných služeb, na druhé straně zastávají i funkci oponenta. NNO chrání zájmy specifických skupin, prosazují změny ve společnosti, šíří hodnoty a názory, upozorňují na problémy. Často přináší inovativní postupy a řešení.

Jedním z výrazů uznání významu NNO je jejich podpora, ať už ze strany státu, podnikatelského sektoru nebo občanské společnosti. Tato podpora má celou řadu podob. Může jít o poskytnutí finančních prostředků, práci dobrovolníků nebo daňová zvýhodnění. Podpora může být poskytnuta přímo občanem nebo nepřímo skrz podnikatelskou nebo jinou neziskovou organizaci nebo skrz veřejnou správu. Čím nepřímější je forma podpory, tím větší jsou na NNO klady nároky na účelové, hospodárné, efektivní a transparentní využití této podpory. S tím jsou spojeny značné administrativní náklady. Ale právě vysoké administrativní náklady NNO jsou v očích veřejnosti i představitelů státní správy tradičně vnímány jako projev nehospodárnosti.

Řada požadavků je formulována bez přihlídnutí k reálným možnostem organizace je naplnit a bez podrobnějších výkladů a vysvětlení. Často se jedná o požadavky, jejichž nesplnění znamená odebrání poskytnuté podpory, NNO se tak ocitá v prostředí právní a finanční nejistoty. Žertem se traduje, že pracovníci finančního úřadu na dotazy neziskovek odpovídají položením telefonu, a účetní, kterým jejich firma přidělila neziskovku, spěšně odchází na mateřskou.

Na druhou stranu právě nejasná formulace řady požadavků přináší NNO možnost jak co nelépe využít účelovou a podmíněnou podporu jako jsou daňová zvýhodnění a dotace.

2 Cíl práce

Řada ustanovení v právních předpisech upravujících oblast účetnictví, daní a veřejné podpory představuje pro NNO nutnost účelového členění nákladů a výnosů. Nutnost členit náklady a výnosy plyne také z právních předpisů upravujících konkrétní oblast působení NNO. Ustanovení až na výjimky nestanovují konkrétní metodu tohoto členění. NNO tak může volbou vhodné metody ovlivnit výši základu daně stejně jako výši způsobilých nákladů hrazených veřejnou finanční podporou.

Cílem práce je stanovit oblasti týkající se členění nákladů a výnosů, které mají vliv na výši základu daně a způsobilé výdaje a tento vliv popsat. Oblastmi, na které se v práci zaměřím, jsou ustanovení v českých právních předpisech vyvolávající u NNO nutnost účelového členění nákladů a výnosů a požadavky na účelové členění vyplývající ze způsobu financování NNO. Dále pak metody manažerského účetnictví členění nákladů a výnosů.

Problematika praktické aplikace členění nákladů a výnosů bude znázorněna na příkladu vybrané NNO působící v oblasti sociálních služeb, jejichž financování je spojeno s dodatečnými požadavky na členění nákladů a výnosů.

2.1 Metodika

Na základě studia odborné literatury budou vybrány přístupy využívané pro vymezení postavení NNO v národním hospodářství. Tyto přístupy budou popsány v úvodu práce. Dále bude charakterizován přístup státu k vymezení NNO vyplývající z ustanovení zákonných předpisů a metodických dokumentů. Jedním z přístupů k vymezení NNO je jejich právní forma. V práci proto bude věnován prostor třem právním formám typickým pro NNO působící v oblasti sociálních služeb – ústav, spolek a obecně prospěšná společnost. Budou popsána zákonná ustanovení, která upravují tyto právní formy, a bude provedena jejich komparace.

Požadavky na členění nákladů a výnosů jsou odrazem využívaných podpor. V práci budou klasifikovány a charakterizovány některé formy podpor NNO. V právních předpisech týkajících se vybraných forem podpor budou identifikována ustanovení, která pro NNO představuje požadavek na účelové členění nákladů a výnosů.

Na základě stanoveného rozhodovacího problému manažerského účetnictví budou vybrány metody členění nákladů a tyto metody budou blíže popsány.

V práci budou dále identifikovány kategorie činností používaných v zákonných předpisech a pravidlech pro poskytování finanční podpory v souvislosti s požadavkem na oddělenou evidenci nákladů a výnosů. Jednotlivé pojmy budou interpretovány s využitím judikatury a názorů v odborné literatuře s důrazem na daňovou optimalizaci. Dle těchto kategorií budou klasifikovány činnosti vybrané NNO.

Na základě analýzy teoretického procesu kalkulace nákladů a výnosů a s přihlédnutím k vlastním praktickým zkušenostem budou identifikovány oblasti

kalkulace, které mají největším vliv na základ daně a způsobilé výdaje. Tento vliv bude vysvětlen s použitím příkladů.

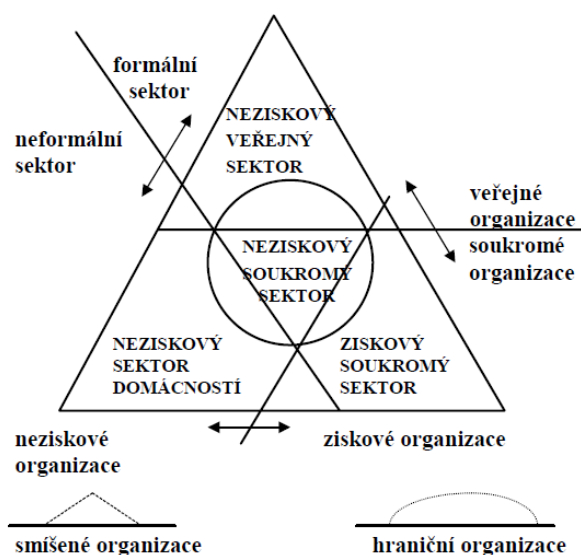
Na závěr budou představeny možnosti oddělené evidenci nákladů a výnosů a bude popsán způsob zvolený vybranou NNO.

3 Nestátní neziskové organizace

3.1 Vymezení nestátních neziskových organizací

Neziskové organizace jsou důležitou součástí ekonomiky, společnosti i politiky. Pro vymezení jejich postavení můžeme využít různá sektorová členění národního hospodářství. Možným kritériem je například princip financování, který uvádí Rektorič (2007), a který národní hospodářství rozděluje na ziskový (tržní) sektor a neziskových (netržní) sektor. V případě že neziskový sektor dále rozdělíme dle vlastnictví na státní a nestátní, můžeme hovořit o tzv. třísektorovém národním hospodářství.

Rosenmayer (2005) popisuje přístup švédského ekonom Pestoffa, který pro rozdělení použil tři kritéria – financování, vlastnictví a formalizaci. V Pestoffově pojetí má národní hospodářství čtyři sektory - ziskový soukromý sektor, neziskový veřejný sektor, neziskový soukromý sektor, neziskový sektor domácností. Neziskový soukromý sektor znázorněný kružnicí zdůrazňuje existenci hraničních organizací.



Obr. 1 Rozdělení národního hospodářství dle Pestoffa v Rektorič (2007).

Příklady hraničních organizací uvádí Rylková (2013) - společenství vlastníků jednotek (na hranici se sektorem domácností), profesní komory a veřejné vysoké školy (na hranici s veřejným sektorem) nebo obchodní společnosti a družstva (na hranici se soukromým sektorem). Pro vymezení hranic mezi jednotlivými sektory doporučuje Rosenmayer (2005) použít institucionální pojetí. Hranici mezi formálním nebo neformálním sektorem rozlišuje podle toho, zda je organizace právní osobou či nikoliv. Hranici mezi veřejnými a soukromými organizacemi lze stanovit například podle toho, kým je založena a spravována. Hranici mezi ziskovým a ne-

ziskovým sektorem tvoří účel založení nebo zřízení organizace. Tento účel je omezen zákonem, který upravuje založení nebo zřízení jednotlivých právních forem organizací. S výjimkou např. kapitálových společností lze organizace rozdělit mezi ziskový a neziskový sektor na základě jejich právní formy.

Z pohledu zakladatele dělí organizace například Rylková (2013) - organizace založené státní správou nebo samosprávou, organizace založené soukromou fyzickou nebo právnickou osobou a organizace, které vznikly jako veřejnoprávní instituce dle zákona. S osobou zakladatele pak souvisí těsnost napojení organizace na veřejné rozpočty.

Odlišný přístup k vymezení neziskových organizací je na základě definičních znaků, které umožňují určit neziskové organizace úžeji než v případě sektorového přístupu. Škarabelová (2005) uvádí mezinárodně uznávaný přístup k vymezení NNO ekonomů L. M. Salamona a H. K. Anheiera. Ti uvádí pět základních vlastností NNO – institucionalizované, soukromé, neziskové, samosprávné a nezávislé a dobrovolné.

Příklady projevu institucionalizace uvádí Hyánek (2004), kdy NNO „...funguje např. na základě formulované zakládací smlouvy či zřizovací listiny, má stanovenou organizační strukturu a náplň činností...“

Neziskovost se vztahuje k účelu založení organizace a k nakládání s případným ziskem. Veberová uvádí (2005), že nezisková organizace „...není založena za účelem dosahování zisku (na rozdíl od podnikatelského subjektu). Současně však tvorba zisku (finančního výnosu) není právně zakázána.“ V případě, kdy organizace dosahuje v rámci svých činností zisku, nepřichází o statut neziskovosti. Ovšem pouze za podmínky, že zisk použije pro svůj rozvoj a nerozdělí jej svým zakladatelům nebo členům.

Nezávislost představuje nezávislost na státu. Jak uvádí Hájková, Nabuželská a Pavlok (2015) organizace je na státu nezávislá svým založením, svým fungováním a majetkově. Stát nerozhoduje o založení NNO, organizace si své vnitřní poměry určuje sama, veřejnou finanční podporu získává za rovnocenných podmínek s ostatními subjekty a hospodaří s vlastním majetkem. Hyánek (2004) upozorňuje na mylnou interpretaci nezávislosti na státu jako nezávislosti na veřejných financích.

„Dobrovolnost se může projevat jak výkonem neplacené práce pro organizaci, tak formou darů nebo čestné účasti ve správních radách.“ (Škarabelová, 2005). Na hranici vymezení NNO se tak ocitají organizace s výrazným prvkem profesionalizace. Dobrovolnost můžeme pojmut také jako dobrovolnou účast členů v organizaci, kdy mezi NNO bychom nezařazovali profesní komory, kde je účast podmínkou vykonávání určité činnosti (např. advokátní nebo lékařská komora).

Jako další znak můžeme stanovit charakter poslání, kdy organizace dělíme na veřejně prospěšné organizace a vzájemně prospěšné organizace. Rozdíl spočívá v okruhu cílové skupiny, které jsou poskytovány služby. U veřejně prospěšné organizace jsou služby určeny všem, kteří je potřebují. Budou mezi ně patřit organizace poskytující veřejné služby, ale také organizace jejich posláním je osvěta nebo prevence. Naopak vzájemně prospěšné organizace poskytují služby více či méně uza-

vřené skupině. Jejich posláním bude sledování vlastního zájmu zakladatelů. Jak uvádí Hyánek (2004) klasifikace organizace jako vzájemně nebo veřejně prospěšnou může mít dopad na přístup k veřejné finanční podpoře.

3.2 Přístup státu k vymezení NNO

Budeme-li zkoumat vztah státu k NNO, je nutné zkoumat pojetí neziskových a úžeji nestátních neziskových organizací v platné legislativě. Účetní a daňová legislativa pojímá neziskové organizace jako celek. NNO se vydělují pouze ve vztahu k veřejné finanční podpoře. Pojem nezisková organizace však český právní řád neobsahuje. Vzhledem k různorodosti činností a forem NNO je jednotné vymezení značně složité. V současnosti je ve vztahu k právnímu zakotvení NNO řešena otázka veřejné prospěšnosti. „Všeobecně je u politiků a úředníků patrný trend prosazovat přísnější právní regulaci NNO, aby ji nemohli zneužívat k podvodům a jiným nekalým účelům“ (Deverová, 2008). Přijetí zákonných opatření zvýhodňující neziskové subjekty je zdoluhavé právě z obavy o jejich zneužití. Příkladem je přijetí zákona o statusu veřejné prospěšnosti.

Dosavadní přístup k NNO byl založen na vymezení kombinací právní formy a účelu založení (jiný než dosahování zisku). Tento přístup však z okruhu NNO vylučuje kapitálové společnosti, které nebyly založeny za účelem podnikání (dle zákona o obchodních korporacích mají pouze osobní společnosti povinnost založení za účelem podnikání nebo správy vlastního majetku).

Pro neziskové organizace můžeme najít speciální úpravu daňových povinností, vedení účetnictví a získávání finančních a nefinančních zdrojů (veřejné sbírky, veřejná finanční podpora, dobrovolnická služba, apod.).

3.2.1 Vymezení v účetních a daňových zákonech

Neziskové organizace vymezoval zákon o daních z příjmů pro daňové účely v rámci určení poplatníka daně z příjmů právnických osob. Zvláštní typ poplatníka, představoval **poplatník, který nebyl zřízen nebo založen za účelem podnikání** (s odkazem na § 2 odst. 1 obchodního zákoníku). § 18 odst. 8 obsahoval výčet právních forem, které zejména představují poplatníka, který nebyl zřízen nebo založen za účelem podnikání. Šlo např. o občanská sdružení, politické strany, registrované církve, nadace, obecně prospěšné společnosti, veřejné vysoké školy, kraje a obce, organizační složky státu, příspěvkové organizace a státní fondy. Nešlo o taxativní výčet, zákon však z okruhu vylučoval obchodní společnosti a družstva bez ohledu na účel založení. Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva a o změně některých zákonů, zavedl pro NNO nový pojem **veřejně prospěšný poplatník**. Jde o poplatníka, který v hlavní činnosti nevykonává podnikání a zároveň se nejedná o určité, v zákoně vymezené, právnické osoby (například obchodní korporace). V důvodné zprávě k zákonnému opatření Senátu můžeme stále nalézt výčet příkladů neziskových organizací (zájmové sdružení právnických osob, pokud není zřízeno za účelem podnikání, spolek, odborová organizace, politická strana a politické hnutí, registrovaná

církev a náboženská společnost, nadace a nadační fond, obecně prospěšná společnost a ústav, veřejná vysoká škola a veřejná výzkumná instituce, školská právnická osoba, organizace zaměstnavatelů, organizační složka státu, obec, kraj, dobrovolný svazek obcí, Regionální rada regionů soudržnosti, příspěvková organizace, státní fond, organizace zaměstnavatelů atd.). Výčet může sloužit pro základní orientaci v existujících právních formách neziskových organizací.

Legislativa upravující účetnictví obdobně vymezuje **účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání**. Vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, mezi účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, zařazuje například spolky, nadace, ústavy, politické strany, obecně prospěšné společnosti, veřejné vysoké školy, společenství vlastníků jednotek. Opět nejde o taxativní výčet a vyloučeny jsou obchodní korporace.

Zákon o dani z přidané hodnoty vymezuje neziskové organizace jako **právnícké osoby, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání** a to v souvislosti o institutem osvobození od daně upraveného v § 61 zákona o dani z přidané hodnoty.

3.2.2 Politické vymezení

Politické vymezení NNO jako podmnožiny neziskových organizací provedla Rada vlády pro nestátní neziskové organizace¹ (dále jen „RVNNO“) pro potřeby státní politiky vůči NNO. Dle dokumentu Státní politika vůči nestátním neziskovým organizacím na léta 2015 – 2020 jsou za NNO považovány tyto právní formy - spolky a pobočné spolky, nadace a nadační fondy, obecně prospěšné společnosti, ústavy, církevní a školské právnické osoby. Toto pojetí NNO vychází z mezinárodního vymezení L. M. Salamona a H. K. Anheiera a definuje NNO jako formalizovanou strukturu občanské společnosti.

3.2.3 Status veřejné prospěšnosti

Rekodifikace soukromého práva přinesla do legislativy pojem veřejná prospěšnost, která představuje charakteristický znak právnických osob (a to bez ohledu na její konkrétní právní formu). Jak uvádí Pelikánová (2016), jde o termín, který je již dlouho v zahraniční legislativě upraven a který se u nás používal v praxi i bez zákonné definice. Občanský zákoník pracuje s veřejnou prospěšností ve vztahu k právnickým osobám a upravuje ji v § 176 až 150. Z ustanovení lze odvodit, že veřejně prospěšnou činností je dosahování obecného blaha. Dle § 147 je veřejně prospěšná právnická osoba ta, „...jejímž posláním je přispívat v souladu se zakladatelským právním jednáním vlastní činností k dosahování obecného blaha“. Pro právnickou osobu bude důležité získat tzv. status veřejné prospěšnosti (a mít jej zapsaný ve veřejném rejstříku). Status představuje záruku, že právnická osoba slouží

¹ Poradní orgán vlády ČR.

veřejně prospěšnému účelu. Podmínky, které musí právnická osoba splnit, aby jí mohl být status přiznán, bude upravovat samostatný právní předpis (zákon o statusu veřejné prospěšnosti). K jeho schválení však dosud nedošlo². Tři podmínky již upravuje přímo občanský zákoník - na rozhodování právnické osoby mají podstatný vliv jen bezúhonné osoby, její majetek pochází z poctivých zdrojů a své jmění využívá hospodárně k veřejně prospěšnému účelu. Zavedení statusu veřejné prospěšnosti umožní v budoucnu navázat na status poskytování přímé i nepřímé veřejné podpory.

3.3 Vybrané právní formy NNO

3.3.1 NNO jako právnická osoba

Na NNO se jako na právnické osoby vztahuje obecná soukromoprávní úprava o právnických osobách obsažená v občanském zákoníku. Některé typy právnických osob jsou upraveny přímo v občanském zákoníku (spolky, nadace, ústavy), jiné upravuje samostatný zákon (obchodní korporace, obecně prospěšné společnosti, profesní komory, a další).

Právnickou osobu lze podle občanského zákoníku **ustavit** ve veřejném nebo v soukromém zájmu (dle povahy hlavní činnosti). Ustavuje se zakladatelským právním jednáním, které určí alespoň název a sídlo právnické osoby, předmět činnosti a statutární orgán, včetně jeho prvních členů a způsobu utváření orgánů, nestanoví-li to zákon přímo. Právnickou osobu lze ustavit také zákonem, rozhodnutím orgánu veřejné moci, popřípadě jiným způsobem, který stanoví jiný právní předpis. Pokud je více zakladatelů, je právnická osoba založena přijetím stanov nebo uzavřením jiné smlouvy, pokud je zakladatel jeden, zakládá se zakladatelskou listinou.

Založení právnické osoby ještě neznamená její **vznik**. Dle občanského zákoníku právnická osoba vzniká až dnem zápisu do veřejného rejstříku, pokud zákon nestanoví jinak. Veřejné rejstříky upravuje zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob. Zákon rozlišuje šest veřejných rejstříků – spolkový rejstřík, nadační rejstřík, rejstřík ústavů, rejstřík společenství vlastníků jednotek, obchodní rejstřík a rejstřík obecně prospěšných společností. Rejstříky vedou a zapisují do nich rejstříkové soudy. Zákon stanovuje okruh zapisovaných skutečností, který je shodný pro všechny rejstříky (například jméno a sídlo, předmět činnosti nebo podnikání či vymezení účelu, právní forma, den vzniku a zániku, identifikační číslo, název statutárního orgánu a případně kontrolního orgánu včet-

² Původní návrh vypracovaný Ministerstvem spravedlnosti byl Senátem 12.9.2013 zamítnut. Zákon tak nebyl přijat jako doprovodný předpis k rekonstrukci soukromého práva. Současný návrh zákona (pod čj. 1384/16) byl, i přes nedoporučení Legislativní radou vlády ČR, schválen 14.12.2016 Usnesením vlády ČR č. 1106. Usnesení ukládá ministru spravedlnosti povinnost vypracovat spolu s 1. místopředsedou vlády pro ekonomiku a ministrem financí do 31.12.2017 komplexní analýzu možností využití statusu veřejné prospěšnosti v ostatních právních předpisech zejména v právních předpisech upravujících daně z příjmů.

ně jejich členů a status veřejné prospěšnosti). Pro jednotlivé veřejné rejstříky jsou pak stanoveny doplňující skutečnosti. Veřejné rejstříky zahrnují také sbírku listin, do které se zakládá například zakladatelské právní jednání, vydaný statut, účetní závěrka, výroční zpráva a další.

Právnícká osoba je dle občanského zákoníku charakterizovaná jako organizovaný útvar. Popis **orgánů** v příslušných zákonech je popisem této organizovanosti (Svejkovský, 2013). Tyto orgány rozhodují za právnickou osobu, nahrazují její vůli, a to stanoveným způsobem a ve stanoveném rozsahu. Orgány jsou tvořeny jejich členy. Orgány mohou mít jednoho člena (individuální orgány), nebo více členů (kolektivní orgány), kteří rozhodující ve sboru. Zákon pro příslušné právní formy stanovuje obligatorní orgány, které musí být vytvořeny již při založení právnické osoby (obsazeny příslušnými členy). Statutární orgán je obecně orgánem, kterému dle § 163 náleží veškerá působnost. Jedná za právnickou osobu navenek a upravuje její vnitřní poměry. Zakladatelské právní jednání, zákon nebo rozhodnutí orgánu veřejné moci však může řadu pravomocí svěřit jinému orgánu. Další orgány mohou být například nejvyšší orgán nebo dozorčí a kontrolní orgán.

NNO představují **účetní jednotky**, na které se vztahuje vyhláška č. 504/2002 Sb. Dle § 6 této vyhlášky jsou účetní jednotky povinny k rozvahovému dni ve výkazu zisku a ztrát rozdělit konečné zůstatky jednotlivých syntetických účtů nákladů a výnosů na hlavní a hospodářskou činnost. Stejně tak musí vykázat výsledek hospodaření před zdaněním a výsledek hospodaření po zdanění samostatně za hlavní činnost a samostatně za hospodářskou činnost. Dle § 5a vyhlášky je hlavní činností veškerá činnost, pro kterou byla účetní jednotka založena nebo zřízena. Hospodářskou činností je činnost takto uvedena v zakladatelském právním jednání, veřejném rejstříku nebo v zákoně (na jehož základě byla jednotka zřízena). Vyhláška uvádí, že se jedná především o činnost doplňkovou, vedlejší, podnikatelskou nebo jinou.

3.3.2 Spolek, ústav a obecně prospěšná společnost

Podrobněji se zaměříme na právní úpravu dvou forem právnických osob typických pro NNO – spolek a ústav. Zmíněna bude také obecně prospěšná společnost. Spolek a ústav jsou právní formy, jejichž postavení a poměry upravuje občanský zákoník. Obecně prospěšná společnost se řídí zákonem č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech, který byl zrušen ustanovením § 3080 bod 163 občanského zákoníku. Přestože již nemohou vznikat nové organizace této právní formy, stávajícím zákonem neuložil povinnost přeměny v jinou formu. Řadu charakteristik obecně prospěšné společnosti převzal ústav jako nová právní forma.

Spolek představuje korporaci, která je společenstvím osob. Jde o právnickou osobu s osobním základem, který je tvořen členy spolku. Založení spolku představuje projev práva sdružovat se spolu s jinými ve spolcích, společnostech a jiných sdruženích, jak je uvedeno v čl. 20 Listiny základních práv a svobod. Zde se také uvádí, že sdružení jsou odděleny od státu. Spolek tak nemůže vzniknout jako veřejnoprávní subjekt. Obdobně jako třeba obchodní korporace je zakládán na členském principu (Svejkovský, 2013), avšak na rozdíl od korporací člen spolku nemá

podíl na majetku spolku (Hájková, Nebuželská, Pavlok, 2015). § 215 občanského zákoníku výslovně stanovuje, že členové neručí za závazky spolku.

Ústav a obecně prospěšná společnost představují právnickou osobu s majetkovou i osobní složkou, kterou tvoří zaměstnanci. Důvodová zpráva k občanskému zákoníku (Vláda ČR, 2012) uvádí odlišnosti ústavů od spolků (korporací) a nadací (fundací). „Od korporace se ústav liší tím, že jeho osobní prvek zajišťuje řízení a fungování ústavu a není nutně spojen s členstvím (takže rozhodování v něm podléhá principu hierarchie, nikoliv demokracie).“ Od nadace se ústav a obdobně obecně prospěšná společnost liší větší volností s nakládáním s majetkem, včetně možnosti jeho zcizení. Ústavy a obecně prospěšné společnosti mohou vznikat také jako veřejnoprávní subjekty.

Název spolku musí obsahovat slova „spolek“ nebo „zapsaný spolek“ (případně zkratku „z. s.“), název ústavu slova „zapsaný ústav“ (případně zkratku „z. ú.“) a název obecně prospěšné společnosti musí obsahovat označení "obecně prospěšná společnost" nebo jeho zkratku "o. p. s.".

Každá z těchto tří forem NNO se zapisuje do samostatného veřejného rejstříku – spolkový rejstřík, rejstřík ústavů a rejstřík obecně prospěšných společností. U spolkového rejstříku je doplňující skutečností, která se zapisuje do rejstříku například předmět vedlejší hospodářské činnosti a název, sídlo a identifikační číslo pobočných spolků. V případě rejstříku ústavů se doplňuje např. údaj o výši vkladu a údaje o zakladateli, v případě rejstříku obecně prospěšných společností je to například údaj o druhu obecně prospěšných služeb, k jejichž poskytování byla společnost založena a předmět případné doplňkové činnosti.

Spolek je povinen účtovat odděleně o nákladech a výnosech hlavní a vedlejší činnosti. Ústav a obecně prospěšná společnost musí kromě hlavní a vedlejší činnosti účtovat odděleně také o nákladech a výnosech spojených se správou. Spolek může vést jednoduché účetnictví dle vyhlášky č. 507/2002 Sb.,³ pokud není plátcem daně z přidané hodnoty a jeho celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhly 3 000 000 Kč, stejně jako hodnota majetku spolku nepřesáhla 3 000 000 Kč. Ústav a obecně prospěšná společnost tuto možnost nemají.

3.3.3 Spolek

Dle § 214 odst. 1 občanského zákoníku představuje spolek samosprávný a dobrovolný svazek členů, kteří jej zakládají k naplňování společného zájmu. § 217 odst. 1 stanovuje, že uspokojování a ochrana tohoto zájmu může být jedinou činností v rámci hlavní činnosti spolku. Tento společný zájem musí být uvedený ve stanovách v podobě formulovaného účelu. Účel spolku může mít veřejnou ale i soukromou povahu.

Založit spolek mohou minimálně tři právnické nebo fyzické osoby. Spolek také nikdy nemůže mít méně než tři členy, jinak soud rozhodne o jeho likvidaci. Zákon

³ Vyhláška č. 507/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví.

upravuje dvě možnosti založení spolku – založení shodou zakladatelů na obsahu stanov a založení rozhodnutím ustavující schůze. Jak uvádí Hájková, Nebuželská a Pavlok (2015), druhý způsob založení se uplatní, pokud je příliš velký počet zakladatelů nebo pokud vzniká spolek z iniciativy jediného zakladatele.

Dle § 218 musí stanovy spolku obsahovat alespoň název a sídlo spolku, účel spolku, práva a povinnosti členů vůči spolku (nebo určení způsobu jak budou tyto práva o povinnosti vznikat) a určení statutárního orgánu. Stanovy nevyžadují, na rozdíl od ústavu, aby součástí stanov byl předmět činnosti (více Hájková, Nebuželská, Pavlok, 2015). Předmět hlavní činnosti není ani povinných údaje spolkového rejstříku.

Zákon výslovně zakazuje, aby spolek v rámci hlavní činnosti podnikal nebo uskutečňoval jinou výdělečnou činnost. Tím však zákon nezakazuje dosahovat v hlavní činnosti zisku. § 217 odst. 3 spolkům ukládá použití případného zisku výhradně na spolkovou činnost nebo na správu spolku. To se týká také zisku z majetkové účasti spolku, v případě, kdy spolek vlastní podíl v jiné právnické osobě (Hájková, Nebuželská, Pavlok, 2015).

Spolek může dle § 217 odst. 2 podnikat a provozovat jinou výdělečnou činnost jako tzv. vedlejší hospodářskou činnost. Účelem této vedlejší hospodářské činnosti však může být pouze podpora činnosti hlavní nebo hospodárné využití spolkového majetku. Předmět vedlejší hospodářské činnosti je skutečností povinně zapisovanou do spolkového rejstříku.

Pro spolek je důležitá zákonná úprava členství. Členství je dobrovolné, nikdo nemůže být nucen stát se členem, nebo členem setrvat. Zde je rozdíl např. od profesních komor, ve kterých zákon stanovuje povinné členství pro vykonavatele určitých povolání. Členské příspěvky v případě dobrovolného a povinného členství mají odlišný daňový režim v zákoně o daních z příjmů. Výše a splatnost členských příspěvků se buď uvádí přímo do stanov, nebo je ve stanovách určen orgán, který o nich rozhoduje a způsob jakým je určí.

V Důvodové zprávě k občanskému zákoníku (Vláda ČR, 2012) je zdůrazňována možnost spolku upravit si vnitřní poměry libovolně, včetně zřízení libovolných orgánů. Spolek však musí určit statutární orgán, který vystupuje za spolek navenek, aby byl zajištěn bezpečný právní styk spolku vůči třetím osobám. Statutární orgán jednočlenný se označuje jako předseda, kolektivní pak výbor. Spolek si samozřejmě své orgány může také libovolně nazvat (s tím omezením, že název nesmí být zavádějící, tedy evokovat jiné pravomoci, než daný orgán ve skutečnosti má). Vzhledem k tomu, že zákon vyžaduje určení pouze statutárního orgánu, pamatuje také na situaci, kdy stanovy žádnou další úpravu organizace neobsahují. V takovém případě má spolek dva orgány, statutární a členskou schůzi jako nejvyšší orgán (s působností určovat hlavní změny činnosti spolku, schvalovat výsledek hospodaření, rozhodovat o změně stanova a o zrušení spolku a hodnotit činnost orgánů spolku a jejich členů), kterého se může účastnit každý člen spolku. Pro spolky je spíše typické demokratické uspořádání. Jak však uvádí Důvodová zpráva (Vláda ČR, 2012), je možné zřídit také autokratický spolek, kdy jednočlenný statutární orgán je zároveň nejvyšším orgánem spolku. Mezi zákonem doporučené další

orgány spolku patří kontrolní komise (dohlízející na soulad činnosti spolku se stanovami a právními předpisy a na řádné vedení záležitostí spolku) a rozhodčí komise (řešící vnitřní spory, týkajících se souladu určité skutečnosti se stanovami, například spory o placení příspěvků).

Spolek může zakládat pobočné spolky, které představují jeho organizační jednotky. Pobočný spolek představuje právnickou osobu s odvozenou právní osobností. Práva a povinnosti pobočného spolku a jejich nabývání může hlavní spolek ve stanovách omezit. Odvozenost pobočného spolku musí být patrná již z názvu, který dle § 228 odst. 2 musí obsahovat příznačný prvek názvu hlavního spolku. Majetkově je však hlavní a pobočný spolek oddělen a hlavní spolek neručí za závazky pobočného spolku.

3.3.4 Ústav

Ústav představuje novou právní formu, která převzala znaky obecně prospěšné společnosti. Dle § 402 občanského zákoníku je ústav právnickou osobou založenou za účelem provozování činnosti, která je společensky nebo hospodářsky užitečná. Tato činnost představuje pro ústav činnost hlavní. Produkty nebo služby, které ústav produkuje, musí být za předem stanovených podmínek rovnocenně dostupné všem. Svejkovský (2013) vykládá uvedenou podmínku jako možnost ústavu „...vyčlenit charakteristickými rysy skupiny osob, jimž budou jeho výsledky určeny.“ Ústav si tak stanoví tzv. cílovou skupinu. Dle Svejkovského (2013) tak může ústav učinit buď přímo v zakladatelském právním jednání, nebo v rozhodnutí správní rady.

Zákon povoluje ústavu vykonávat kromě hlavní, také vedlejší činnost (např. provozování obchodního závodu). Provozování vedlejší činnosti však nesmí mít za následek snížení jakosti, rozsahu nebo dostupnosti služeb poskytovaných v hlavní činnosti. Zisk z vedlejší činnosti musí být využit k podpoře hlavní činnosti nebo k úhradě nákladů na správu ústavu. Pro ústav není upraven zákaz účasti na podnikání jiných osob.

Ústav se zakládá zakládací listinou vydanou jedním nebo více zakladateli nebo založením pro případ smrti. Zakládací listina musí povinně obsahovat alespoň název ústavu a jeho sídlo, vymezení předmětu hlavní a vedlejší činnosti, výše vkladu a první členy správní a případně dozorcí rady. Zákon nestanovuje povinnost minimální výše vkladu. Ústav může vnitřní organizaci upravit ve statutu, pokud tak ne učiní, musí organizaci upravit přímo v zakladatelské listině.

Ústav má monokratický statutární orgán (ředitele), který je odpovědný správní radě a je správní radou do funkce jmenován. Správní rada je vrcholný orgán, který schvaluje rozpočet a účetní závěrku i výroční zprávu. Ústav může fakultativně zřídit také další orgány. Ředitel nemůže být zároveň členem správní rady ani dalších fakultativně zřízených orgánů. Významné postavení má také zakladatel ústavu, který jmenuje a odvolává členy správní rady (není-li v zakladatelském právním jednání stanoveno jinak). Může také měnit zakladatelské právní jednání, včetně změny účelu (správní rada musí k této změně získat souhlas soudu).

3.3.5 Obecně prospěšná společnost

Obecně prospěšná společnost poskytuje podle zákona veřejnosti obecně prospěšné služby. Definice obecně prospěšné služby zákon neobsahuje, uvádí pouze podmínku, že služby musí být poskytovány za předem stanovených podmínek, které jsou pro všechny uživatele stejné. Jak uvádí Rylková (2013) o tom, zda je služba, kterou chce společnost poskytovat obecně prospěšná, rozhodne soudce při rozhodování o zápisu společnosti do rejstříku. Podmínka rovnocenného poskytování služeb je obdobná jako u ústavu.

Společnost může založit jeden nebo více zakladatelů (právnícké nebo fyzické osoby nebo Česká republika). Zakladatelské právní jednání je buď zakladatelská smlouva, nebo zakladatelská listina, která musí povinně obsahovat identifikaci zakladatelů, název a sídlo společnosti, druh obecně prospěšných služeb a podmínky jejich poskytování, určení doby na kterou se společnost zakládá (může být i doba neurčitá), identifikace ředitele a členů správní rady, hodnotu a označení majetkových vkladů jednotlivých zakladatelů a možnost odměňování a způsob stanovení výše odměny členů orgánů.

Společnost může vykonávat také jinou činnost, kterou zákon nazývá doplňkovou, aby účinněji využila svých prostředků. Obdobně jako u ústavů však nesmí doplňková činnost ohrozit kvalitu, rozsah a dostupnost obecně prospěšných služeb. Doplňková činnost však nesmí mít charakter účasti na podnikání jiné osoby. Dosahuje-li zisku, musí jej použít na hlavní činnost. Zákon výslovně zakazuje použití zisku ve prospěch zakladatelů, členů jejích orgánů nebo zaměstnanců.

Orgány společnosti jsou obdobné jako u ústavu – ředitel jako statutární orgán a správní rada, jejichž členové jsou jmenováni a odvoláváni zakladatelem.

4 Financování NNO

Základní zásadou financování NNO je vícezdrojové financování, které přispívá k finanční nezávislosti NNO (především na vývoji politické situace) a ke stabilitě organizace. NNO by neměla být závislá pouze a jedno zdroji financování, protože málokterý zdroj je nárokový a stabilní.

Zdroje financování můžeme rozdělit dle původu na veřejné zdroje a soukromé zdroje a dle možnosti nakládání se zdroji na vnitřní a vnější (Rylková, 2013). Rozlišovat můžeme také přímé a nepřímé zdroje, kdy přímé zdroje představují skutečný příjem a nepřímé zdroje snižují náklady (např. daňová zvýhodnění, dodavatelské slevy nebo práce dobrovolníků). Hyánek (2004) rozlišuje tři hlavní zdroje NNO - soukromé dary, vlastní činnost a veřejné financování.

NNO se výrazně liší dle toho, který zdroj převládá a je pro fungování organizace zásadní. Financování je odrazem zaměření činnosti konkrétní NNO. Novotný (2008) rozlišuje dle převládajícího zdroje NNO komerční (získávají zdroje z doplňkové podnikatelské činnosti) a donátorské (převládající zdrojem jsou dary). Veřejné zdroje převládají spíše u veřejně prospěšných než vzájemně prospěšných organizací. U aktivistických a politicky angažovaných organizací převládají soukromé zdroje ve formě darů. NNO zajišťující veřejné služby jsou naopak značně nebo zcela závislé na veřejných zdrojích. Zdroje z vlastní činnosti převládají například u sociálních podniků nebo sportovních sdružení ve formě sponzoringu.

4.1 Soukromé zdroje

Soukromé zdroje zahrnují příjmy z poskytovaných služeb a produktů v rámci hlavní činnosti organizace, dárcovství, sponzorství, dobrovolnictví, členské příspěvky, příjmy z podnikatelské činnosti, benefiční akce, příspěvky z nadací nebo z grantových systémů firem. Mezi soukromé zdroje spadají jak vnější, tak vnitřní zdroje.

Členské příspěvky mohou být příjmem u organizací s členským principem, jako jsou spolky, profesní komory, politické strany nebo církve a náboženské společnosti.

Darování je upraveno zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Představuje bezplatný převod vlastnického práva k věci (včetně finančních prostředků). O daru hovoříme, pouze pokud je darování smluvně upraveno (darovaný s obdarovaným uzavřely darovací smlouvu), zákon tak odlišuje darování od tzv. plnění ze společenské služby (může být například sousedská výpomoc). Darovací smlouva musí být písemná pouze u majetku zapsaného v některém z veřejných rejstříků, např. nemovitosti v katastru nemovitostí. Pokud dárce věc neodevzdá ve chvíli, kdy je darování dohodnuto (projevona vůle darovat a přijmout dar), musí být sepsaná písemná smlouva, aby byl tento projev vůle považován za darování.

V návaznosti na zákon o daních z příjmů jsou dary (jako tzv. bezúplatná plnění) poskytovány v převážné většině účelově. Dárce jako poplatník daně z příjmů si

může hodnotu daru odečíst ze základu daně⁴. Musí se však jednat o dar poskytnutý na zákonem vymezené účely, které mají veřejně prospěšný charakter. Darování musí poplatník prokázat, včetně prokázání oprávnění na příslušné daňové zvýhodnění. Dle Pokynu GFŘ D-22 je nutné prokázat předmět daru, výši daru, datum darování, kdo je obdarovaným a za jakým účelem byl dar poskytnut). Častá je forma tzv. potvrzení o převzetí daru, které vydává obdarovaný, použít lze např. i doklad o převedení finančních prostředků na účet veřejné sbírky. Daruje-li plátcе daně z přidané hodnoty hmotný nebo nehmotný majetek, u kterého si uplatnil nárok na odpočet daně, ztrácí při darování na tento odpočet nárok a musí odvést daň na výstupu (na základě dokladu o použití § 29 odst. 1 zákona o dani z příjmů). Obdarovaný zdaňuje přijatý dar dle zákona o dani z příjmů. U NNO může, v závislosti na různých okolnostech, dar představovat příjem, který není předmětem daně, je předmětem daně nebo je od daně osvobozen.

Darování může být vnitřním i vnějším zdrojem, protože účelovost omezuje možnosti organizace s darem nakládat. Darovací smlouva může dokonce stanovovat podmínky použití daru.

Podle toho, zda dar poskytuje fyzická nebo právnická osoba, rozlišujeme individuální a firemní dárcovství. Dar lze poskytnout na základě individuálně uzavřené darovací smlouvy nebo prostřednictvím veřejné sbírky (upravuje zákona č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách). Dary může NNO získávat také prostřednictvím nadací a nadačních fondů. I některé firmy zakládají vlastní firemní nadace.

Od daru se odlišuje **spozorství**, které spadá spíše pod podnikatelskou aktivitu NNO. Příjmy ze sponzorství nejsou účelové a představují tak vnitřní zdroj.

Veřejné sbírky se řídí zákonem č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách. Zákon upravuje podmínky od oznámení pořádání sbírky na krajském úřadu a vydání osvědčení, přes způsoby pořádání sbírky, až po využití získaných finančních prostředků a jejich vyúčtování krajskému úřadu.

Dle § 1 odst. 1 je veřejnou sbírkou získávání a shromažďování dobrovolných peněžitých příspěvků od předem neurčeného okruhu přispěvatelů pro předem stanovený veřejně prospěšný účel. Jako příklady veřejně prospěšného účelu zákon uvádí účel humanitární nebo charitativní, rozvoj vzdělání, tělovýchovy nebo sportu, nebo ochrana kulturních památek, tradic nebo životního prostředí. Veřejnou sbírkou není sbírka mezi členy organizací (nejednalo by se o předem neurčený okruh přispěvatelů) ani tzv. kostelní sbírky. Povolnými způsoby pořádání veřejné sbírky jsou shromažďování příspěvků na předem vyhlášeném bankovním účtu, sběrací listiny, pokladničky, prodej předmětů a vstupenek na veřejně přístupné akce, pokud mají příspěvek od sbírky obsažen v ceně, složení hotovosti do pokladny a dárcovské textové zprávy (tzv. DMS).

Příkladem podmínek pořádání veřejné sbírky je zřízení zvláštního bankovního účtu, kam se převádí hrubý výtěžek sbírky, omezení využití výtěžku sbírky na úhradu nákladů spojených s jejím pořádáním (5% výtěžku), předložení krajskému úřadu celkové vyúčtování sbírky včetně prokázání využití výtěžku sbírky. NNO by

⁴ dle § 15 odst. 1 u fyzických osob nebo § 20 odst. 8 u právnických osob zákona o daních z příjmů

měla účtovat odděleně o nákladech, výnosech, aktivech a pasivech jednotlivých sbírek, tak aby byla schopná podložit vyúčtování účetními záznamy.

Bezúplatné příjmy plynoucí do veřejné sbírky a příjmy přijaté z veřejné sbírky jsou osvobozeny od daně z příjmů. Pro přispěvatele do veřejné sbírky představuje příspěvek do veřejné sbírky darování.

Finanční zdroje z **vlastní činnosti** můžeme označit především příjmy z prodeje produktů a poskytování služeb, využívání hmotného a kapitálového majetku. Činnost, ze které organizaci plynou příjmy, může být součástí hlavní i vedlejší činnosti. Z pohledu použití můžeme tento finanční zdroj rozdělit na vlastní zdroj činnosti a vlastní zdroj organizace. O vlastním zdroji činnosti hovoříme, pokud je finanční zdroj použit na financování nákladů stejné činnosti. Vlastní zdroj organizace představuje výnos jedné činnosti, který je použit na úhradu nákladů jiné (především výnosy podnikatelské činnosti hradící náklady hlavní činnosti).

Podnikatelská (vedlejší) činnost NNO by měla být u neziskových subjektů zaměřena na získávání dodatečných zdrojů pro hlavní činnost (naplnění cíle organizace). Herman (2008) uvádí, že výstupy podnikatelské činnosti jsou u NNO často druhotným výstupem v tom smyslu, že jejich produkce není plánována na základě poptávky trhu a často jde o vedlejší produkt hlavní činnosti, a jako taková je i finančně podpořena. Mezi další motivy podnikatelské činnosti může patřit využití výrobků pro prezentaci organizace (Herman, 2008), snaha o využití volných kapacit nebo jiná než finanční podpora hlavní činnosti.

U NNO může mít podnikatelská činnost charakter tzv. **sociálního podnikání**. „Svým charakterem jde o drobné podnikání, do kterého jsou zapojeny znevýhodněné skupiny obyvatel, a případný zisk se vrací zpět do rozvoje takového podnikání nebo do neziskových služeb, které provozovatel poskytuje“ (Deverová, 2008).

4.2 Veřejné zdroje

Veřejné zdroje představují finanční podporu z veřejných zdrojů případně nefinanční podporu poskytnutou veřejnou správou. Veřejné zdroje představují vnější zdroj financování. V případě veřejných zakázek můžeme hovořit také o vlastním zdroji. Jak uvádí Novotný (2008), NNO jsou poskytovány veřejné zdroje, protože stát uznává jejich veřejnou prospěšnost. "Prostřednictvím NNO realizuje politiku státu v oblastech, ve kterých je zajišťování takových potřeb výhodnější a efektivnější, pokud jsou provozovány NNO" (RVNNO, 2015). NNO jsou také pro stát významným dodavatelem služeb.

Z **přímého zdroje** je nejtypičtější formou dotace (poskytování dotací je upraven zákonem o rozpočtových pravidlech) a veřejné zakázky.

Obdobně jako podnikatelské subjekty mohou se i NNO účastnit výběrového řízení na **veřejnou zakázku**. Veřejná zakázka je realizovaná na základě písemné smlouvy a jejím předmětem je úplatné poskytnutí dodávky, služby nebo stavební práce. Zadávání veřejných zakázek se řídí zákonem č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek. Zadavatel je povinen zadat veřejnou zakázku v zadávacím řízení. „Zadávací řízení ... by mělo vést k transparentnímu vynakládání výdajů

z veřejných rozpočtů v případech, kdy dodávky, služby či stavební práce jsou hrazeny z veřejných zdrojů“ (Marková, Boháč, 2007, str. 151). Důležité je upozornit že NNO se může dostat jak do role dodavatele, tak i do role zadavatele, který musí postupovat v souladu se zákonem o veřejných zakázkách. V pozici zadavatele bude v případě, kdy k úhradě veřejné zakázky použije více 50% veřejné finanční podpory. Rada NNO může využítí tzv. vyhrazené veřejné zakázky upravené v § 38. Jde u zakázky, u kterých zadavatel stanovil, že se zadávacího řízení může účastnit pouze dodavatel zaměstnávající na chráněných pracovních místech podle zákona o zaměstnanosti alespoň 50 % osob se zdravotním postižením z celkového počtu svých zaměstnanců.

V praxi se můžeme setkat s finančním zdrojem NNO, který je na pomezí veřejné zakázky a dotace. Jak uvádí Kamenický (2014), jde o případ, kdy se veřejné zakázky účastní pouze NNO. Jako příklad uvádí individuální projekty v rámci Operačního programu lidské zdroje, které podávají kraje na financování sociálních služeb. Příjemcem dotace je kraj, který následně vyhlašuje výběrové řízení na zajištění aktivit projektu – poskytování sociálních služeb. Úplata v rámci veřejné zakázky nahradí NNO dotace dle zákona o sociálních službách a zajistí poskytovatelům sociálních služeb finanční prostředky na období delší než jeden rok.

Významné jsou také **nepřímé veřejné zdroje**. Typickým nepřímým zdrojem poskytovaným obcemi je nájem nemovitostí ve vlastnictví obce za zvýhodněných podmínek nebo nepředepsání místního poplatku. Nepřímým veřejným zdrojem je také podpora v oblasti daní. Pelc (2010) uvádí tři hlavní instituty, které jsou významné pro NNO v oblasti zdanění: vyjmutí z daňové povinnosti, osvobození od daně a zvýhodněný daňový režim (např. snížení základu daně nebo snížení sazby daně). Jako další nepřímou podporu uvádí Pelikánová (2016) daňovou asignaci. Ta představuje možnost pro daňové poplatníky určit neziskovou organizaci, které bude část poplatníkem odvedené daně určena. Tato forma podpory není v ČR zavedena. Mezi státy, které ji využívají, patří například Slovensko nebo Polsko.

4.3 Veřejná finanční podpora

Veřejná finanční podpora je definovaná § 2 písm. j) zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole. Má různou formu. Může jít o dotace, příspěvky, návratné finanční výpomoci, státní záruky nebo slevy na daních. Má rozdílnou oporu v právu, kdy může být poskytována na základě aktů českého práva, aktů práva Evropského společenství nebo na základě mezinárodní smlouvy. Pochází také z různých rozpočtů, jako je státní rozpočet, rozpočet územního samosprávného celku, rozpočet orgánů veřejné správy, ze státního fondu nebo Národního fondu.

Veřejné finanční podpory na základě mezinárodní smlouvy je podpora z Finančního mechanismu EHP⁵ a Norska⁶.

⁵ Memorandum o porozumění o implementaci finančního mechanismu EHP 2009-2014.

⁶ Memorandum o porozumění o implementaci finančního mechanismu Norska 2009-2014.

4.3.1 Veřejná finanční podpora ze státního rozpočtu

Na centrální úrovni je veřejná finanční podpora koordinovaná Státní dotační politikou vůči NNO⁷, v rámci které jsou podporovány vybrané typy NNO působící ve vybraných oblastech. Iniciačním a koordinačním orgánem státní podpory NNO je RVNNO. Oblasti podpory v podobě konkrétních dotačních programů ústředních vládních orgánů jsou pro každý rok určeny vládním dokumentem Hlavní oblasti státní dotační politiky vůči NNO⁸. Dokument vypracovává RVNNO ve spolupráci s jednotlivými ústředními vládními orgány, především jednotlivými ministerstvy. NNO mohou získávat veřejnou finanční podporu také mimo státní dotační politiku. Jde o podporu v rámci resortních politik jednotlivých ministerstev, která vychází z resortních strategických dokumentů. Tyto podpory však nejsou vždy určeny výhradě pro NNO.

Po procesní stránce je poskytování veřejné finanční podpory ze státního rozpočtu upraveno zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla). U podpory poskytované v rámci státní dotační politiky jsou navazujícím dokumentem Zásady vlády pro poskytování dotací ze státního rozpočtu České republiky nestátním neziskovým organizacím ústředními orgány státní správy⁹ (dále jen „Zásady“). Rozhodující je také zákon o státním rozpočtu na příslušný rok, od kterého se odvíjí finanční možnosti poskytování veřejné podpory.

Dále pak mohou NNO získat veřejnou finanční podporu na poskytování vybraných veřejných služeb, které mají samostatnou zákonnou úpravu. Příkladem je zákon č. 108/2006 Sb., o sociálních službách nebo zákon č. 561/2004 Sb., školský zákon. Tyto zákony upravují i specifický postup poskytování veřejné finanční podpory NNO. Ne vždy se jedná pouze o podporu ze státního rozpočtu, zapojeny jsou také rozpočty územních samosprávných celků.

Zákon o rozpočtových pravidlech upravuje mimo jiné poskytování veřejné finanční podpory ve formě dotace a návratné finanční podpory a to ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv a Národního fondu. Poskytovatelem může být ústřední orgán státní správy, Úřad práce České republiky, Akademie věd České republiky, Grantová agentura České republiky, Technologická agentura České republiky nebo organizační složka státu, kterou určí zvláštní zákon. Podpora může být poskytována právnickým i fyzickým osobám¹⁰ a je účelově vázaná.

V návaznosti na zákon o rozpočtových pravidlech se Zásady týkají jen té části podpory, která je určena spolkům, ústavům, obecně prospěšným společnostem, účelovým zařízením církví a náboženských společností, nadacím a nadačním fondům a dalším právnickým osobám případně fyzickým osobám, pokud jako hlavní

⁷ Státní politika vůči nestátním neziskovým organizacím na léta 2015 – 2020.

⁸ Pro rok 2017 schválené Usnesením vlády České republiky ze dne 17. června 2016 č. 593.

⁹ Aktuální znění schváleno Usnesením vlády České republiky ze dne 6. srpna 2014 č. 657.

¹⁰ Důležitý je § 7 rozpočtových pravidel, který vymezuje okruh skutečností, které lze hraničit ze Státního rozpočtu. Ze státního rozpočtu pak nemůže být poskytnuta veřejná finanční podpora, která by neměla oporu v tomto paragrafu.

činnost poskytují zejména zdravotní, kulturní, vzdělávací a sociální služby a sociálně-právní ochranu dětí. Dle zásad je poskytovaná podpora pouze ve formě dotací na realizaci projektů NNO. Projekt Zásady definují jako soubor věcných, časových a finančních podmínek a aktivit konkrétních činností k dosažení stanovených cílů.

Mezi důležité **zásady a postupy poskytování veřejné finanční podpory ze státního rozpočtu** patří:

- poskytování bez právního nároku,
- účelovost a dotační programy,
- výběrové dotační řízení,
- spolufinancování projektu,
- poskytování na rozpočtový rok
- určení uznatelných a neuznatelných nákladů
- zákaz finančního vypořádání odpočtu DPH,
- finanční vypořádání,

§ 2 odst. 3 rozpočtových pravidel stanovuje, že „na peněžní prostředky státního rozpočtu není právní nárok, nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak.“ Při poskytování podpor na jednoletá období tak zásada přináší NNO značnou míru nejistoty, na druhou stranu organizace motivuje k vícezdrojovému financování.

Veřejná finanční podpora, na kterou existuje právní nárok, je poskytována například dle zákona č. 428/2012 Sb., v podobě příspěvku na podporu činnosti církví a náboženských organizací, nebo dle zákona č. 424/1991 Sb., ve formě státního příspěvku na činnost politických stran a politických hnutí.

Důležitou zásadou poskytování veřejné finanční podpory je **účelovost**. Prostředky jsou poskytovány na předem stanovený účel. Základní účelové vymezení je u dotací na investiční a provozní. Investiční představují podporu na nákup investičního majetku. Provozní dotace jsou poskytovány na podporu činnosti NNO. Veřejná finanční podpora je poskytována na stanovený účel. Ten je určen buď právním předpisem, podle kterého se podpora poskytuje nebo veřejnoprávní smlouvou o poskytnutí podpory. Příjemce podpory je povinen podporu využít pouze pro stanovený účel, jinak by se dopustil porušení podmínek smlouvy, což představuje neoprávněné použití peněžních prostředků státního rozpočtu dle §44. Ústřední orgán stanovuje dotační programy státní podpory oblastí, které spadají do jeho věcné působnosti. **Dotační programy** se opírají o různé strategické dokumenty, kterými mohou být přijaté koncepce a státní politiky ve vybrané oblasti. Oporu mají i v zákonech upravujících vybranou oblast.¹¹ Tyto dotační programy vymezují oblasti a konkrétní cíle, na které je veřejná finanční podpora poskytována.

Dotace jsou poskytovány na základě **výběrového dotačního řízení**. Jeho podmínky stanovuje příslušný ústřední orgán. Výběrové dotační řízení představuje

¹¹ Jako příklad můžeme uvést dotační programy Ministerstva kultury ČR. Dotační program Podpora neprofesionálních uměleckých aktivit vychází ze strategického dokumentu Státní kulturní politika na léta 2015-2020 a ze zákona č. 2013/2006 Sb., o některých druzích podpory kultury a o změně některých souvisejících zákonů.

jeho vyhlášení ústředním orgánem, předkládání žádostí NNO a stanovení žádostí, které úspěšně prošly výběrovým řízením. Zásady obsahují formulář žádosti¹², který stanovuje minimální rozsah položek a příloh s údaji o projektu. Zásady zdůrazňují, že součástí žádosti je vždy rozpočet projektu, který nesmí kalkulovat zisk projektu. Ústřední orgán může žádost libovolně rozšířit a to právě v dokumentu vyhlášujícím výběrové dotační řízení. Tento dokument stanovuje veškeré podmínky daného výběrového řízení, včetně okruhu žadatelů, podporované činnosti, maximální požadovaná výše dotace, instrukce k předkládání žádostí, harmonogram řízení, způsob hodnocení žádostí, podmínky a způsob poskytnutí dotace a další. Harmonogram dotačního výběrového řízení je doporučen v Zásadách. Uzávěrka předkládání žádostí je 30. září kalendářního roku předcházejícího rozpočtovému roku, ve kterém se dotace poskytuje. Do konce tohoto kalendářního roku jsou výsledky výběrového dotačního řízení zveřejněny na internetových stránkách poskytovatele. K výplatě dotačních prostředků dojde do 31. března rozpočtového roku (ve výši minimálně poloviny celkové výše dotace). Dotační výběrové řízení může mít více kol. Například pokud v rámci prvního kola nebyl dostatečný počet schválených žádostí.

Pokud žádost úspěšně projde dotačním výběrovým řízením, vydá ústřední orgán písemné **rozhodnutí o poskytnutí dotace**. Rozpočtová pravidla uvádí možnost poskytnutí dotace také na základě dohod uzavíraných mezi poskytovatelem a žadatelem. Tento způsob musí mít oporu ve zvláštním zákoně, který také upravuje náležitosti této dohody. Zásady tuto možnost neuvádí.

Náležitosti rozhodnutí upravuje § 14 odst. 4 rozpočtových pravidel. Jde především o identifikace příjemce a poskytovatele dotace, poskytnutou částku, účel a termín, ve kterém musí být účelu dosaženo a další podmínky pro poskytnutí dotace. Zásady určují další povinné náležitosti nad rámec rozpočtových pravidel. Například povinnost vést podvojný účetnictví podle zákona o účetnictví nebo vyúčtovat dotace v souladu s podmínkami rozhodnutí.

Ani vydání rozhodnutí nezakládá právní nárok na dotaci, „rozhodnutí o poskytnutí dotace není samo o sobě titulem k vyplacení dotace, ale příslibem vyplacení dotace při splnění dalších podmínek“ (Nejvyšší správní soud, 2014). Tyto podmínky jsou uvedeny buď přímo v rozhodnutí, nebo v dokumentu na který rozhodnutí odkazuje (např. podmínky pro poskytnutí dotace vydané ústředním orgánem). Zásady přiznávají ústředním orgánům právo upravit si podmínky poskytování dotace svými předpisy a pokyny.

NNO se musí zajistit **spolufinancování** projektu. Veřejná finanční podpora je dle Zásad poskytována jen do výše 70% celkových nákladů projektu uvedených v rozpočtu. Konkrétní poměr je součástí podmínek poskytnutí dotace uvedených v rozhodnutí. Financování zbylé část nákladů musí NNO zajistit z jiných zdrojů. Těmito zdroji může být i další veřejná finanční podpora (například z rozpočtu krajů

¹² Formulář je přílohou č. 1 k Zásadám.

nebo obcí), nikoliv však další podpora ze státního rozpočtu.¹³ Ne vždy však ústřední orgán poskytne dotaci odpovídající této výši. V podmínkách poskytnutí dotace je proto často NNO dána možnost (včetně termínu) pro změnu rozpočtu projektu, včetně snížení celkových nákladů. Jako spolufinancování lze vykázat práci dobrovolníků, která je organizována podle zákona č. 189/2002 Sb., o dobrovolnické službě. Výši této spoluúčasti stanoví poskytovatel dotace. V odůvodněných případech může být výše dotace stanovena ve výši 100% celkových nákladů projektu.

Podpora ze státního rozpočtu je **poskytována na rozpočtový rok**. Zásady stanovují, že dotaci lze použít na úhradu nákladů, které prokazatelně vznikly od 1. ledna do 31. prosince příslušného rozpočtového roku. Na projekty, které NNO realizuje pod delší období, musí podávat žádost o poskytnutí dotace opakovaně každý rok. Vzhledem k tomu, že ústřední orgán má lhůtu do konce března daného rozpočtového roku na vyplacení dotace, potýkají se NNO na začátku každého roku s nedostatkem cashflow a musí situace řešit půjčkami nebo omezováním činností. Na tuto situaci reagovala vláda v rámci změny Zásad, které byly schváleny 6. srpna 2014. Zásady nově upravují smlouvu o dlouhodobé spolupráci, která se uzavírá na základě dotačního výběrového řízení. Jak uvádí ve své tiskové informaci (Vláda ČR, 2014), smlouva zajistí NNO garanci finančních prostředků na více let. Vzor smlouvy je přílohou Zásad.¹⁴

Pravidla pro poskytování dotací stanovují okruh tzv. uznatelný, které je možné hradit z dotace a okruh tzv. neuznatelných výdajů, které nelze z dotace hradit. Uznatelné a neuznatelné náklady bývají stanoveny svým účelem (musí souviset s účelem dotace vymezeným v rozhodnutí), druhem (slovním popisem nebo odkazem na účetní skupiny směrné účtové osnovy) a obdobím vzniku (včetně obdobím úhrady těchto nákladů). Uznatelné a neuznatelné výdaje jsou v Zásadách zmíněny jen velice obecně. Dotaci lze poskytnout na úhradu osobních nákladů (mzdové náklady včetně povinného pojistného placeného zaměstnavatelem), provozních nákladů, nemateriálních (služby) a materiálních nákladů. Pro uznatelnost nákladů je důležitý jejich vznik v daném rozpočtovém roce. Až na odůvodněné případy jsou neuznatelným nákladem náklady spojené se zahraničními cestami.

Ve vztahu k ZDPH zakazuje §14 odst. 12 zahrnout do finančního vypořádání dotace částku uplatněného odpočtu daně z přidané hodnoty u přijatých plnění zaplacených z dotace. Zásady stanovují, že uznatelný nákladem je daň z přidané hodnoty jen v případě, kdy NNO nemůže uplatnit nárok na odpočet daně a nese náklady na daň výlučně a konečně.

K důležitým pojmům rozpočtových pravidel patří **vyúčtování (zúčtování) dotace a finanční vypořádání**. Podmínky vyúčtování dotaci stanovuje ústřední orgán v rozhodnutí o poskytnutí dotace. Často se jedná o soupis uznatelných nákladů hrazených z dotace a v rámci spolufinancování a slovní zhodnocení realizo-

¹³ Veřejná finanční podpora ze státního rozpočtu na jeden projekt nesmí celkově překročit 70% celkových nákladů, může však být do této výše poskytnuta na základě více rozhodnutí o poskytnutí dotace.

¹⁴ Smlouva je přílohou č. 2 k Zásadám.

vaného projektu. Finanční vypořádání představuje přehled o čerpání a použití prostředků a vrácení nepoužitých prostředků. K finančnímu vypořádání dochází mezi příjemcem podpory a jejím poskytovatelem. Zásady a lhůty pro finanční vypořádání jsou stanoveny Vyhláškou č. 367/2015 Sb., o finančním vypořádání. Finanční vypořádání se provádí za období celého roku podle stavu k 31. prosinci tohoto roku. Výjimkou je dotace na projekt spolufinancovaný z rozpočtu Evropské unie, která se finančně vypořádává podle stavu k 31. prosinci roku ukončení projektu. Vyhláška stanovuje termín pro finanční vypořádání do 15. února následujícího rozpočtového roku. Ústřední orgán může stanovit termín dřívejší. Řádné a včasné vyúčtování dotace, finanční vypořádání a vrácení nevyčerpaných finančních prostředků jsou dle Zásad podmínkou pro poskytnutí dotace v následujícím rozpočtovém roce.

Požadavek na vedení **odděleného účetnictví** rozpočtová pravidla ani Zásady nestanovují. Podmínku si však mohou uvést do rozhodnutí o poskytnutí dotace jednotlivé ústřední orgány. Například se můžeme setkat s podmínkou odděleného sledování jednotlivých přijatých a použitých dotací na analytických účtech pro jednotlivé dotace.¹⁵

4.3.2 Veřejná finanční podpora z rozpočtů krajů a obcí

Poskytování veřejné finanční podpory z rozpočtů obcí a krajů upravuje zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Další důležitou úpravou je zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Kraje a obce mohou v rámci své samostatné působnosti poskytovat veřejnou finanční podporu také podle soukromého práva například v podobě darů. V rámci přenesené působnosti poskytují kraje a obce dotace dle zvláštních zákonů. Na obce a kraje je delegovaná pravomoc a odpovědnost zabezpečení veřejných statků a služeb jako projev decentralizace veřejného sektoru (Provazníková, 2015).

Dotace poskytuje podle zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů územní samosprávný celek, městská část hlavního města Prahy, svazek obcí nebo Regionální rada regionu soudržnosti. Dotace je chápána jako peněžní prostředek poskytnutý z jejich rozpočtů právnické nebo fyzické osobě na stanovený účel. Za dotaci se nepovažuje příspěvek příspěvkové organizaci na provoz a investice.

Zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů rozlišuje 3 typy dotací, které se liší podle stanovení účelu. U programové dotace, které jsou poskytovány na podporu určité oblasti, určuje účel poskytovatel dotace v programu. U individuální dotace podporující konkrétní subjekt určí účel žadatel v žádosti o poskytnutí dotace. A u dotací poskytovaných na základě zvláštního zákona je účel určen tímto zákonem.

Program je definován jako souhrn věcných, časových a finančních podmínek podpory účelu určeného poskytovatelem v programu. Kromě účelu musí program obsahovat další náležitosti jako je uvedení důvodu pro podporu daného účelu, cel-

¹⁵ Podmínku uvedlo Ministerstvo zdravotnictví v příloze rozhodnutí PVP/108/4131/16 o poskytnutí neinvestiční dotace ze státního rozpočtu ČR na rok 2016.

kový objem vyčleněných prostředků z rozpočtu, maximální výše jednotlivé dotace, okruh způsobilých žadatelů, vzor žádosti, lhůty pro podání žádosti, kritéria hodnocení žádostí a lhůtu pro zveřejnění výsledků a podmínky pro poskytnutí dotace.

Dotace nebo návratná finanční výpomoc se poskytuje veřejnoprávní smlouvou o poskytnutí dotace nebo návratné finanční výpomoci a to na základě žádosti. Veřejnoprávní smlouva obsahuje mimo jiné: poskytovanou částku (nebo částku, kterou lze maximálně poskytnout), účel, na který jsou poskytované peněžní prostředky určeny, dobu, v níž má být stanoveného účelu dosaženo, podmínky, které je příjemce povinen při použití peněžních prostředků splnit, případně další podmínky související s účelem, které je příjemce povinen dodržet a dobu pro předložení finančního vypořádání.

Podmínky poskytování finanční podpory mají obdobné zásady a postupy jako poskytování podpory ze státního rozpočtu. Příjemce podpory však nemusí provést vypořádání poskytnuté podpory, podporu pouze vyúčtovává.

5 Sociální služby jako vybraná oblast působení NNO

Sociální služby jsou důležitým prvkem sociálního státu. V širším pojetí jde podle Matouška (2007) o služby poskytované lidem společensky znevýhodněným s cílem zlepšení kvality jejich života, začlenění do společnosti a ochrany proti rizikům. Mohou mít podobu veřejné ale i komerční služby a mohou být poskytovány veřejnou správou, nestátními neziskovými organizacemi, ale i obchodními korporacemi. Poskytování sociálních služeb v užším pojetí spadá do působnosti Ministerstva práce a sociálních věcí a upravuje jej zákon č. 108/2006 Sb., o sociálních službách. Jako sociální službu pojímá zákon činnost nebo soubor činností „zajišťujících pomoc a podporu osobám za účelem sociálního začlenění nebo prevence sociálního vyloučení“, a vymezuje jednotlivé podoby sociálních služeb a zákonné požadavky jejich poskytování.

Zákon rozděluje sociální služby na tři druhy, a to sociální poradenství, služby sociální péče a služby sociální prevence. Zákon dále definuje jednotlivé sociální služby (např. chráněné bydlení, sociální rehabilitace, odborné sociální poradenství, atd.) a vymezuje je okruhem tzv. základních činností.

Sociální služba může mít formu pobytovou (služby spojené s ubytováním v zařízeních sociálních služeb), ambulantní (služby, za kterými osoba dochází nebo je doprovázena nebo dopravována do zařízení sociálních služeb) nebo terénní (služby, které jsou osobě poskytovány v jejím přirozeném sociálním prostředí). Zákon obsahuje také výčet zařízení pro poskytování sociálních služeb, kterými jsou například tísňová péče, chráněné bydlení, sociální poradny, sociálně terapeutické dílny a další.

5.1 Poskytovatelé a zadavatelé sociálních služeb

§ 6 zákona o sociálních službách vymezuje okruh poskytovatelů sociálních služeb. Mohou jimi být právnické osoby zřízené ministerstvem (státní příspěvkové organizace dle § 96a), kraji nebo obcemi (příspěvkové organizace) a ostatní právnické i fyzické osoby. Zákon poskytovatele neomezuje na konkrétní právní formy, může jimi být NNO, ale i obchodní korporace, pokud k poskytování sociálních služeb získá oprávnění. To dle § 78 vzniká rozhodnutím o registraci, které vydává krajský úřad, případně MPSV u jím zřízených poskytovatelů.

Jako zadavatele můžeme označit kraje, jelikož jim ze zákona (§ 95 odst. g a h) vyplývá povinnost zajistit dostupnost poskytování sociálních služeb na svém území v souladu se střednědobým plánem rozvoje sociálních služeb a povinnost určit síť sociálních služeb na svém území. Kraj se tak stává odpovědný za zajištění sociálních služeb. Dostupnost služeb hradí a objednává si u poskytovatelů, které může a nemusí sám zřizovat. Jako zadavatel často vystupuje i obec, přestože jí povinnost ze zákona nevyplývá. U sociálních služeb s celostátní působností vystupuje v pozici zadavatele MPSV.

Zákon o sociálních službách zavedl příspěvek na péči. Tím byl mezi poskytovatele a zadavatele sociální služby postaven uživatel služby, který získává obdobnou roli jako zákazník v ziskovém sektoru. Klient získává příspěvek na péči, aby za něj hradil využívané sociální služby.

5.2 Základní a fakultativní činnosti

Pro sledování činností je důležitý § 35, který dělí činnosti při poskytování sociálních služeb na základní a fakultativní. V § 35 odst. 1 je uveden výčet základních činností. Jaké konkrétní úkony pod tyto činnosti spadají, upravuje vyhláška 505/2005 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o sociálních službách. Poskytovatel sociálních služeb je povinen tyto činnosti vždy zajistit. Fakultativní činnosti lze odvodit z § 35 odst. 4, který říká, že „fakultativně mohou být při poskytování sociálních služeb zajišťovány další činnosti“. Doporučený postup č. 4/2013 MPSV (Ministerstvo práce a sociálních věcí ČR, 2013) uvádí znaky, které činnost musí splňovat, aby mohla být považována za fakultativní činnost. Fakultativní činnost představuje činnost, která

- splňuje definici sociální služby dle zákona o sociálních službách (sledovat účel sociálního začlenění klienta nebo prevence sociálního vyloučení),
- je činností poskytovatele sociální služby (poskytovatel nese náklady činnosti),
- je poskytována klientovi, který má s poskytovatelem uzavřenou smlouvu na základní činnosti,
- svým charakterem nepředstavují jinou sociální službu, než ke které se vztahuje,
- je poskytována za úhradu nepřevyšující náklady (činnost nesmí být zisková).

Doporučený postup stanovuje, že služby, které klientům poskytovatel poskytuje nad rámec základních činností, musí splňovat všechna tato kritéria zároveň, aby mohly být považovány za sociální službu dle zákona o sociálních službách (a aby se na ni mohlo vztahovat osvobození od daně z přidané hodnoty). V případě, že je činnost poskytována jednak klientům sociální služby (a v tomto rozsahu splňuje kritéria fakultativní činnosti) a jednak dalším osobám, musí organizace náklady a výnosy oddělit za fakultativní a podnikatelskou činností. Organizace také musí členit náklady odděleně za jednotlivé fakultativní činnosti, aby byla schopná kalkulovat náklady na jednotku poskytnuté fakultativní činnosti.

MPSV se v doporučení odvolává na tzv. standardy kvality sociálních služeb, (na které odkazuje § 99 zákona o sociálních službách a jejichž obsah je obsažen v příloze č. 2 k vyhlášce č. 505/2006 Sb.), které musí registrovaný poskytovatel splňovat a které zároveň slouží jako vodítko, jakým způsobem sociální služby poskytovat, ať už v rozsahu základních nebo fakultativních činnostech. Dle standardu č. 8 by například poskytovatel neměl nahrazovat běžně dostupné veřejné služby. Jak uvádí Čámský, Semdner a Krutilová (2011) „Kvalitní sociální služba se projevuje tím, že její uživatelé na ní nejsou zcela závislí a že poskytovatel vytváří dostatek podmínek k tomu, aby si uživatelé mohli vybírat aktivity a možnosti i z vnějšího

okolí.“ Dle doporučení „Není obecným smyslem (a ani v možnostech) sociálních služeb uspokojovat svými pracovníky a prostředky všechny potřeby a přání klientů. Přesto je v přiměřené míře možné fakultativní činnosti klientům poskytovat, zejména v lokalitách, kde jsou služby občanské vybavenosti nedostupné.“ To je důležité mít na paměti a poskytovat jen ty fakultativní činnosti, které si klienti přejí a která nejsou běžně dostupné.

5.3 Sít'ování sociálních služeb

Důležitým institutem je také tzv. síť sociálních služeb, kterou na svém území dle zákona o sociálních službách určuje kraj a která je součástí střednědobého plánu rozvoje sociálních služeb na území daného kraje. Konceptu sít'ování sociálních služeb využívá i řada obcí. Vznikají tak krajské a místní sítě sociálních služeb. Zákon o sociálních službách definuje síť sociálních služeb v § 3 písmeno i) jako „...souhrn sociálních služeb, které v dostatečné kapacitě, náležitě kvalitě a s odpovídající místní dostupností napomáhají řešit nepříznivou sociální situaci osob na území kraje a které jsou v souladu se zjištěnými potřebami osob na území kraje a dostupnými finančními a jinými zdroji“. Zákon neupravuje pravidla pro tvorbu sítí, přenechává kompetenci na krajích. Na tvorbě plánu rozvoje a tvorbě sítě se také podílí jednotlivé obce v rámci území kraje (poskytováním informací o potřebnosti služeb a příslibem spolufinancování).

Součástí sítě se mohou stát registrované sociální služby, které jsou v kraji potřebné a které je kraj (případně obce) schopný financovat. Součástí sítě se navíc služba stává jen v rozsahu určité kapacity (dané nejčastěji počtem lůžek nebo počtem úvazků pracovníků přímé péče) a časové dostupnosti. Zařazení do sítě představuje podmínku pro získání veřejné finanční podpory ze státního rozpočtu. Vyplyvá tak z Metodiky Ministerstva práce a sociálních věcí (2015).

Například Jihomoravský kraj (Krajský úřad Jihomoravského kraje, 2016) zařazuje do sítě pouze služby, u kterých existuje předpoklad, že budou financovány z veřejných zdrojů prostřednictvím dotace ze státního rozpočtu, dle § 101a) zákona o sociálních službách, a u kterých obec deklarovala ochotu podílet se na financování z rozpočtu obce (pokud neexistují objektivní důvody, proč obec služby nemůže spolufinancovat). JMK také do základní sítě zařadil služby, které jsou hrazeny z Evropského sociálního fondu a státního rozpočtu České republiky prostřednictvím Operačního programu Zaměstnanost.

Služba je financována z veřejných zdrojů jen v tom rozsahu, dostupnosti a územním působení v jakém je zařazena do sítě. Pokud se poskytovatel rozhodne například navýšit rozsah z deseti sociálních pracovníků na jedenáct, bude muset náklady a výnosy dané služby členit dle poskytovaného rozsahu (vyčíslit odděleně náklady a výnosy služby v rozsahu deseti pracovníků a odděleně v rozsahu jednoho pracovníka). Poskytovatelé, kteří poskytují sociální služby ve více než jednom kraji, musí obdobně členit náklady a výnosy dle působnosti. Územní působnost sociální služby vychází z oprávnění k poskytování dané služby, jehož součástí je i určení místa zařízení anebo místa poskytování služby.

5.4 Financování sociálních služeb

V teorii existuje několik **modelů financování sociálních služeb**. Vostatek (2013) rozlišuje liberální, výkonový a univerzalistický model. Liberální spočívá v tržním nákupu sociálních služeb z vlastních zdrojů nebo ze soukromého pojištění. Výkonový model přisuzuje nárok na sociální služby ekonomicky aktivní populaci (například sociální pojištění péče). Univerzalistický model nahlíží na dostupnost sociálních služeb jako na sociální právo občanů. Služby jsou hrazeny ze všeobecných daní a jsou využívány občany dle objektivní potřeby.

Univerzalistický model byl využíván v České republice. Přijetím zákona o sociálních službách v roce 2007 se jeho charakter částečně změnil zavedením příspěvků na péči, poskytovaný osobám závislým na péči jiné osoby, který mohou příjemci použít na nákup sociálních služeb dle vlastního rozhodnutí.

Vostatek (2013) uvádí jako hlavní **princip financování sociálních služeb**, který je dlouhodobě využíván, princip vícezdrojového financování. „Stěžejními zdroji financování jsou dotace z veřejných rozpočtů, úhrada klientů za poskytované služby, příspěvek na péči a úhrada ošetrovatelské a rehabilitační péče ze zdrojů veřejného zdravotního pojištění.“

Také financování poskytování sociálních služeb z **veřejných zdrojů** je koncipováno jako vícezdrojové. Poskytovatel sociálních služeb získává finanční podporu ze státního rozpočtu, z rozpočtu kraje a z rozpočtu obce. Ze státního rozpočtu (kapitoly 313 – MPSV) získává kraj v rámci dotačního řízení peněžní prostředky na plnění povinnosti § 95 odst. g a h, na zajištění dostupnosti poskytování sociálních služeb na svém území v souladu se střednědobým plánem rozvoje sociálních služeb a na určení sítě sociálních služeb na svém území. Tato dotace je vymezena § 101a jako „účelově určená dotace na financování běžných výdajů souvisejících s poskytováním základních druhů a forem sociálních služeb v rozsahu stanoveném základními činnostmi u jednotlivých druhů sociálních služeb.“ Kraj následně rozhoduje o poskytnutí finančních prostředků z této dotace jednotlivým poskytovatelům sociálních služeb. Tato forma byla zavedena poprvé pro dotační řízení na rok 2015, a jak zdůrazňuje Maršíková (2014) jde o princip subsidiarity, kdy se rozhodování svěruje nejbližšímu stupni řízení.

§ 105 dále dává krajům a obcím možnost poskytnout ze svého rozpočtu účelové dotace k financování běžných výdajů souvisejících s poskytováním sociálních služeb poskytovatelům, kteří jsou zapsáni v registru.

Ze státního rozpočtu mohou být ještě poskytnuty účelové dotace dle § 104. Tato dotace se týká specifických případů. Jde o podporu sociálních služeb, které mají celostátní nebo neregionální charakter, na vzdělávání pracovníků v sociálních službách nebo na podporu kvality sociálních služeb (činnosti, které mají rozvojovou povahu) a v případě mimořádných situací (zejména živelní pohroma, požár, ekologická nebo průmyslová havárie).

U dotací ze státního rozpočtu zákon výslovně stanovuje, že dotace je poskytována pouze na základní činnosti sociálních služeb. Stejnou podmínku si také do rozhodnutí o poskytnutí dotace vkládají obce a kraje u dotací dle § 105. Organizace

tak striktně musí odlišovat základní činnosti od činností fakultativních, jelikož náklady související s fakultativní činností představují neuznatelné náklady.

Další z forem financování poskytování sociálních služeb jsou **úhrady** za jejich využívání, které jsou však regulovány zákonem o sociálních službách. Zákon upravuje úhradu nákladů za poskytnuté sociální služby (v rámci základní i fakultativní činnosti) v § 71 až § 77 a v prováděcí vyhlášce. Služby se poskytují bez úhrady nákladů, za částečnou nebo plnou úhradu nákladů. Sociální služby, a to ani v rámci fakultativních činností, nemohou být nikdy poskytovány se ziskem.

Zákon taxativně vyjmenovává služby, které se poskytují bez úhrady. U řady z těchto služeb stanovuje výjimky pro určité základní činnosti, například poskytnutí stravy, za která tak poskytovatel úhradu vybírá. Služby poskytované bez úhrady jsou například sociální poradenství, tlumočnické služby, krizová pomoc nebo služby sociálně terapeutické dílny s výjimkou základní činnosti poskytnutí stravy.

Ostatní služby jsou poskytovány za úhradu. Pro stanovení úhrady je nutné vymezit jednotku poskytnuté služby (základní činnosti). Janečková, Čiberová a Mach (2016) uvádí například tyto jednotky: provedený úkonu, skutečně spotřebovaný čas, paušál, den, apod. U některých činností si může poskytovatel stanovit výši úhrady dle vlastního uvážení, u jiných zákon stanovuje pravidla výpočtu. U většiny je také stanovena maximální výše úhrady za jednotku poskytnuté služby. Výše úhrady se u některých služeb (především pobytových) stanovuje také v souvislosti s výší příjmu uživatele, a uživatel je povinen poskytovateli svou výši příjmu doložit. Výši úhrady za sociální služby musí poskytovatel sjednat s uživatelem v rámci smlouvy o poskytnutí sociální služby. Smlouva musí obsahovat také ujednání o způsobu placení úhrady a způsobu vyúčtování.

5.5 Sociální služby jako SGEI

5.5.1 Veřejná podpora

Podpora z veřejných rozpočtů má potenciál narušit hospodářskou soutěž na jednotném vnitřním trhu EU. Z toho důvodu byla zavedena regulace veřejné podpory v rámci soutěžního práva EU. Ve Smlouvě o fungování Evropské unie se jedná o následující články:

- čl. 107 odst. 1 Smlouvy o fungování EU stanovuje znaky veřejné podpory, které z ní činí veřejnou neslučitelnou s vnitřním trhem,
- čl. 107 odst. 2 a 3 Smlouvy o fungování EU stanovuje případy, kdy lze veřejnou podporu, která splňuje znaky dle čl. 107 odst. 1 považovat za slučitelnou s vnitřním trhem.

Na Smlouvu o fungování EU navazují další normy, stanovují podrobnější pravidla v oblasti veřejné podpory.

Při poskytování veřejné podpory je třeba nejprve posoudit, zda se jedná o veřejnou podporu ve smyslu práva EU a následně vyhodnotit, zda lze tuto podporu poskytnout v některém z režimů výjimek dle čl. 107 odst. 2 a 3 Smlouvy o fungování

ní EU (například tzv. blokové výjimky) dle navazujících norem (například podpora de minimis nebo služby v obecném hospodářském zájmu). Pokud nelze aplikovat žádný z režimů, bylo by poskytnutí této podpory v rozporu s právem EU. Této problematice se MPSV věnovalo v projektu Podpora procesů v sociálních službách¹⁶.

Z ustanovení Čl. 107 odst. 1 Smlouvy o fungování EU „Podpory poskytované v jakékoli formě státem nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby, jsou, pokud ovlivňují obchod mezi členskými státy, neslučitelné s vnitřním trhem, nestanoví-li Smlouvy jinak.“, lze odvodit znaky veřejné podpory ve smyslu práva EU:

- podpora je poskytnuta státem nebo ze státních prostředků,
- podpora je určena podnikům,
- podpora přináší výhodu,
- podpora má selektivní povahu,
- podpora narušuje hospodářskou soutěž,
- podpora ovlivňuje obchod mezi členskými státy.

Aby se jednalo o veřejnou podporu, musí být naplněny všechny znaky zároveň. Přičemž vysvětlení jednotlivých znaků se opírá o rozhodovací praxi orgánů EU.

Z pohledu veřejné finanční podpory poskytovatelům sociálních služeb je důležitým znakem selektivní výhoda pro podnik.

Nohej a Zuska (2015, str. 113) uvádí, že „podle ustálené judikatury SDEU jsou podniky vymezeny jako subjekty, které vykonávají hospodářskou činnost, bez ohledu na jejich právní postavení a způsob jejich financování... Hospodářskou činnost představuje jakákoli činnost spočívající v nabízení zboží nebo služeb na trhu. Subjekt, který vykonává jak hospodářské, tak nehospodářské činnosti, se považuje za podnik pouze v souvislosti s hospodářskými činnostmi.“ Jednotlivé druhy sociálních služeb se posuzují ve vztahu k hospodářské činnosti odlišně, kdy u služeb sociální péče se o hospodářskou činnost jednat bude, kdežto hospodářský charakter služeb sociální prevence je diskutabilní. Nohej a Zuska (2015, str. 115) zastávají názor, že „...tím, že Komise obecně zařazuje sociální služby do kategorie služeb obecného hospodářského zájmu, deklaruje tím jejich potenciální „hospodářský“ charakter.“

Forma poskytnutí podpory není relevantní. Zda určitá forma zakládá veřejnou podporu, se hodnotí čistě na základě jejího účinku. Jak uvádí Malíř (2013), pro klasifikaci veřejné podpory není rozhodující ani důvod, proč členský stát opatření realizuje, ani cíl, který tím sleduje. Jak dále uvádí, o výhodu se nebude jednat, pokud podnik poskytne státu protiplnění, které by odpovídalo objektivní ekonomické hodnotě poskytnuté výhody. V takovém případě by se nejednalo o poskytnutí výhody a podpora by nepředstavovala veřejnou podporu. Tak je tomu v případě financování služeb obecného hospodářského zájmu, pokud jsou dodrženy podmínky

¹⁶ Projekt s registračním číslem CZ.1.04/3.1.00/04.00005 OPLZZ. Výstupy projektu jsou dostupné z <http://www.podporaprocessu.cz/>.

dané ve Sdělení Komise o použití pravidel Evropské unie v oblasti státní podpory na vyrovnávací platbu udělenou za poskytování služeb obecného hospodářského zájmu (dále jen „Sdělení SGEI“).

Financování sociálních služeb lze považovat za selektivní vzhledem k existenci síťování poskytovatelů těchto služeb. "...Proces výběru či zařazování konkrétních poskytovatelů sociálních služeb do příslušné sítě představuje prvek selektivity...a tedy jde opět o výsledek správního uvážení příslušného orgánu" (Nohejl, Zuska, 2015, str. 118-119). Při zařazování poskytovatelů do sítě nejsou nastavena objektivní kritéria jejich výběru.

K narušení hospodářské soutěže může u veřejné podpory poskytovatelům sociálních služeb dojít. Trh sociálních služeb je otevřený a existuje zde konkurence. Jak uvádí Kincl (2004, str. 37), pro naplnění znaku „...postačuje pouhá možnost narušení soutěže v důsledku poskytnuté výhody.“ Dále zdůrazňuje, že narušení hospodářské soutěže se posuzuje na národní i evropské úrovni. Obdobně je posuzován znak ovlivnění obchodu mezi členskými státy. O ovlivnění obchodu se bude jednat, pokud zvýhodněný subjekt může jako důsledek podpory udržet nebo zvýšit svou produkci, jelikož pro podniky z jiných členských států bude obtížnější umístit na daném trhu svoje produkty a služby (Kincl, 2004). Vzhledem k tomu, že poskytovat sociální služby podle zákona o sociálních službách mohou také osoby, které jsou usazené v jiném členském státě Evropské unie, lze i tento znak považovat za naplněný.

Z výše uvedeného je patrné, že veřejné financování poskytovatelů sociálních služeb naplňuje znaky veřejné podpory. Sociální služby dále splňují znaky služeb obecného hospodářského zájmu dle evropského práva (Nohejl, Zuska, 2015).

5.5.2 Služby obecného hospodářského zájmu

Institut služeb obecného hospodářského zájmu (dále jen „SGEI“) představuje výjimku z uplatňování pravidel soutěžního práva EU. SGEI představují podskupinou služeb obecného zájmu. SGEI představuje v širokém slova smyslu „...plnění a hospodářské činnosti k zajištění infrastruktury a k zabezpečení péče o obyvatelstvo“ (Ondřejová, 2008, str. 78, převzato z Tichý, 2004). Dle Sdělení SGEI jde o služby, které nejsou poskytovány na komerční bázi nebo poskytovány jsou ale v jiném rozsahu a za jiných podmínek. Komise dále ponechává pravomoc státu, aby rozhodl o způsobu definice, organizace či financování SGEI.

Forma veřejného financování těchto služeb se nazývá vyrovnávací platba (nebo kompenzace) za závazek služby obecného hospodářského zájmu. Sdělení v návaznosti na rozsudek ve věci Altmark,¹⁷ který dlouho soužil jako rozhodující dokument při posuzování poskytovaných vyrovnávací plateb, definuje podmínky, při jejichž splnění nepředstavuje vyrovnávací platba veřejnou podporu, jelikož nedochází k poskytnutí výhody. Tyto podmínky mají zásadní dopad na členění nákladů a výnosů poskytovatele SGEI.

¹⁷ Věc C-280/00, Altmark Trans GmbH a Regierungspräsidium Magdeburg v. Nahverkehrsgesellschaft Atmark GmbH.

Od roku 2016 probíhá financování sociálních služeb v režimu vyrovnávací platby dle Rozhodnutí Komise ze dne 20. prosince 2011 o použití čl. 106 odst. 2 Smlouvy o fungování Evropské unie na státní podporu ve formě vyrovnávací platby za závazek veřejné služby udělené určitým podnikům pověřeným poskytováním služeb obecného hospodářského zájmu (dále jen „Rozhodnutí SGEI“). Rozhodnutí stanovuje podmínky pro státní podporu ve formě vyrovnávací platby pro oblasti, jako jsou sociální služby, zdravotní služby poskytované nemocnicemi a pro některé oblasti letecké a lodní dopravy. Těmito podmínkami jsou:

- pověření k plnění povinností SGEI,
- stanovení parametrů pro výpočet vyrovnání dopředu objektivním a transparentním způsobem,
- zamezení nadměrného vyrovnání,
- metoda výběru poskytovatele SGEI, která zajistí vybrat zájemce schopného poskytovat SGEI za nejmenších nákladů (např. postup zadávání veřejných zakázek nebo porovnání s náklady průměrného, správně řízeného a přiměřeně vybaveného podniku).

Stát musí aktem subjekt pověřit plněním povinnosti veřejné služby. Tento akt může mít různou podobu (např. smlouva nebo legislativní dokument) v závislosti na předpisech daného státu a musí minimálně obsahovat určení subjektu a území, na kterém bude SGEI poskytována, konkrétní náplň závazku a délku jeho trvání, ukazatele pro výpočet, kontrolu a hodnocení vyrovnávací platby a ustanovení zaručující vrácení nadměrné vyrovnávací platby. Aktů může být i více, vyrovnávací platba tak může být poskytnuta více subjekty veřejné správy. Důležitá je stanovená náplň závazku. Náplň pověření vymezena územím a dalšími parametry obdobně jako v případě zařazení služby do příslušné sítě sociálních služeb. Organizace tak musí obdobně členit náklady a výnosy vztahující se k rozsahu poskytované sociální služby uvedené v pověření od nákladů nad tento rozsah. V případě, že by organizace nesplnila uvedený rozsah, půjde o nesplnění závazku a organizaci bude krácena vyrovnávací platba.

Parametry pro výpočet vyrovnávací platby se stanovují dopředu, před jejím poskytnutím. Vyrovnávací platba se poskytuje na úhradu čistých nákladů spojených s poskytováním SGEI a případného zisku (určeného jako míra návratnosti kapitálu). Od nákladů spojených s poskytováním SGEI se odčítají výnosy plynoucí z poskytování SGEI. Investiční náklady lze alokovat na SGEI pouze pokud jsou nezbytné. Rozhodnutí SGEI požaduje, aby subjekt vykazoval ve vnitropodnikovém účetnictví příjmy a výdaje spojené s poskytováním SGEI od příjmů a výdajů ostatních služeb. Subjekt na víc musí vymežit parametry na přidělování příjmů a výdajů. Jde o požadavek na stanovení metody alokace nákladů a výnosů na SGEI. Přesáhne-li poskytnutá vyrovnávací platba čisté náklady a případný zisk, musí poskytovatel zajistit vrácení odpovídající části platby.

Na podmínky rozhodnutí reaguje MPSV v Metodice pro poskytování dotací ze státního rozpočtu krajů a hlavnímu městu Praze v oblasti podpory poskytování sociálních služeb pro rok 2016 (Ministerstvo práce a sociálních věcí ČR, 2015).

V metodice stanovuje pravidla, která musí kraj dodržet při poskytování dotací dle § 101a zákona o sociálních službách. Tyto pravidla následně kraje promítají do rozhodnutí o poskytnutí dotací poskytovatelům sociálních služeb. Výše podpory se vypočítává v její optimální výši na základě analýzy nákladů a výnosů jednotlivých druhů sociálních služeb. Jedná se o celkovou výši prostředků z veřejných rozpočtů (včetně prostředků z ESF), která může být poskytovateli SGEI přiznána. Tato výše není poskytovateli sociálních služeb garantovaná, jde pouze o výpočet maximální výše podpory. Skutečná výše podpory (tzv. reálná podpora) se odvíjí od celkové alokace státního rozpočtu na dotace na sociální služby pro daný dotační rok. Navíc se předpokládá vícezdrojové financování, kdy například obce přistoupí k této maximální výši poskytnutím dotací ze svého rozpočtu. Kraj následně kontroluje nadměrnou vyrovnávací platbu a je povinen zavázat poskytovatele SGEI k jejímu vrácení.

Vyrovnávací platba je poskytnuta v rámci dotačního řízení jednotlivých krajů dle zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Veřejnoprávní smlouva o poskytnutí dotace obsahuje také vymezení uznatelných nákladů. Poskytovatel SGEI tak musí kromě sledování všech souvisejících nákladů a výnosů SGEI vyhodnocovat jednotlivé náklady z pohledu uznatelnosti hrazení z poskytnuté dotace.

6 Daňové zvýhodnění

6.1 Daň z příjmů právnických osob

Daň z příjmů je upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, podle kterého podléhají dani všechny právnické osoby, tedy i NNO. Zákon však upravuje řadu institutů, jako je vyjmutí z daňové povinnosti, osvobození od daně, nebo snížení základu daně, které snižují daňovou povinnost NNO. Určení daňové povinnosti je pro NNO administrativně náročnější než pro podnikatelské subjekty. Aplikace zvýhodněných daňových režimů pro NNO přináší vysoké náklady na vedení účetnictví a zpracování daňového přiznání, což z řady výhod může činit spíše přítěž.

6.1.1 Poplatník daně z příjmů a registrace k dani

NNO jako ostatní právnické osoby představují **poplatníky daně z příjmů** právnických osob. Zákon o daních z příjmů používá termín veřejně prospěšný poplatník, který je definován v § 17a. Pojem veřejně prospěšný poplatník byl zaveden spolu s rekodifikací soukromého práva a nahradil dříve používaný pojem poplatník, který nebyl založen nebo zřízen za účelem podnikáním.

Zavedením pojmu veřejně prospěšný poplatník nejsou NNO z pohledu daně z příjmů primárně definovány na základě jejich právní formy, ale na základě charakteristického znaku, kterým je zřízení za jiným účelem než podnikání. Důležité jsou skutečnosti uvedené v zakladatelském právním jednání, které obsahuje vymezení hlavní činnosti NNO nebo uvedení účelu, za jakým byla NNO založena.

Právní forma NNO však zůstává i nadále důležitá. §17a obsahuje také negativní vymezení veřejně prospěšného poplatníka. Veřejně prospěšným poplatníkem není například

- obchodní korporace (i v případě, kdy je založena za jiným účelem než podnikáním),
- společenství vlastníků jednotek,
- zdravotní pojišťovna,
- tzv. rodinné a smíšené nadace, které slouží k podpoře osob blízkých zakladatelů (Ministerstvo financí, 2013),
- profesní komora a poplatníci založení za účelem ochrany a hájení podnikatelských zájmů svých členů (pokud nesplní podmínky pro osvobození členských příspěvků), s výjimkou organizace zaměstnavatelů.

Ne všechny NNO tedy spadají do kategorie veřejně prospěšného poplatníka.

Není-li právnická osoba veřejně prospěšným poplatníkem, **registruje se k dani** hned při svém vzniku ve lhůtě patnácti dnů (dle § 39a odst. 1). Veřejně prospěšný poplatník se k dani registruje teprve ve chvíli, kdy začne vykonávat činnost, která je zdrojem příjmů, nebo začne přijímat příjmy. A to pouze pokud jsou tyto příjmy předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny a ani se nejedná o příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou. Na registraci má také lhůtu 15 dnů.

6.1.2 Předmět daně a režimy zdanění

Dle § 18 odst. 1 jsou **předmětem daně** příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, nestanovuje-li zákon jinak. Z § 21h plyne, že pokud je poplatník účetní jednotkou dle ZÚ a neúčtuje v soustavě jednoduchého účetnictví, jsou u něj předmětem daně výnosy. Obdobně, zmiňuje-li zákon výdaje, představují tyto výdaje náklady.

Z předmětu daně zákon v § 18 a § 18a vyjímá celou řadu příjmů veřejně prospěšných poplatníků, dalších neziskových organizací (například zdravotních pojišťoven a společenství vlastníků jednotek), ale i dalších poplatníků. Jiné příjmy zákon v § 19 osvobozuje.

Veřejně prospěšní poplatníci musí nejpozději ke dni účetní závěrky rozdělit v účetnictví výnosy na dvě kategorie – na výnosy, které jsou předmětem daně a na výnosy, které jsou osvobozeny od daně a výnosy, které nejsou předmětem daně. Stejně jako výnosy musí odděleně evidovat i s nimi související náklady.

Vynětí příjmů dle § 18a se nevztahuje na všechny veřejně prospěšné poplatníky. Z tohoto pohledu se v odborné literatuře rozlišují veřejně prospěšní poplatníci na poplatníky s úzkým základem daně a poplatníky se širokým základem daně.

U **poplatníků se širokým základem daně** jsou předmětem daně příjmy ze všech činností, tedy i nepodnikatelských (hlavních činností), a to včetně příjmů v podobě dotací (s výjimkou investiční dotace). Pelikánová (2016) tuto skupinu poplatníků charakterizuje jako „veřejně prospěšné poplatníky, jejichž činnost je sice veřejně prospěšná, ale rozsáhlá, mnohdy vykazující znaky podnikatelského subjektu“. Jejich daňový režim je tak bližší režimu podnikatelských subjektů. Mezi tuto skupinu poplatníků patří tyto zákonem taxativně vymezené subjekty:

- veřejné vysoké školy,
- výzkumné instituce,
- poskytovatelé zdravotních služeb, kteří služby poskytují na základě oprávnění dle zákona č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách,
- obecně prospěšné podniky,
- ústavy.

Poskytovatelé zdravotních služeb jsou posuzováni na základě činnosti, nikoliv právní formy. Důležité je však pro tuto činnost mít oprávnění dle příslušného zákona. Jak upozorňuje Pelikánová (2016), „poskytovatelem zdravotních služeb ... není poskytovatel sociálních služeb, který zdravotní služby poskytuje pouze doplňkově a nepotřebuje k tomu příslušné oprávnění.“¹⁸

Všichni ostatní veřejně prospěšní poplatníci představují **poplatníky s úzkým základem daně**. U těchto poplatníků nebudou předmětem daně:

- příjmy z nepodnikatelské činnosti za podmínky, že výdaje (náklady) vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním této činnosti jsou vyšší,

¹⁸ Poskytování zdravotních služeb bez oprávnění upravuje zákon 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování v § 11 odst. 2.

- dotace, příspěvek, podpora nebo jiná obdobná plnění z veřejných rozpočtů.

U poplatníků s úzkým základem daně jsou předmětem daně příjmy z nepodnikatelských (hlavních) činností, jen pokud nejsou ztrátové (výdaje vynaložené podle tohoto zákona nepřevýšili příjmy). Příjmy z vedlejších činností jsou předmětem daně vždy. Podmínka ztrátovosti se posuzuje za celé zdaňovací období a za jednotlivé druhy činností. Zdaňovacím obdobím může být např. kalendářní rok, hospodářský rok nebo účetní období pokud je delší než 12 nepřetržitě po sobě jdoucích měsíců.

NNO často vytváří dvojí cenovou politiku svých služeb a produktů. Například spolek může stejnou službu poskytovat svým členům zadarmo nebo za symbolický poplatek, zatímco veřejnosti je poskytuje za plnou cenu. Nebo ústav může poskytovat službu jako je stravování s rozdílnou cenou pro cílovou skupinu a pro vlastní zaměstnance. Pokud jsou tyto služby nebo produkty součástí hlavní činnosti a jedna z cen kalkuluje zisk (ceny, kdy dosažené příjmy jsou vyšší než související náklady vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení), pak jsou příjmy z těchto ziskových služeb a produktů předmětem daně.

§ 18a odst. 2 zdůrazňuje některé druhy příjmů, které u NNO budou předmětem daně vždy a to bez ohledu na to, jestli jsou součástí hlavní nebo vedlejší činnosti. Jde o příjem:

- z reklamy,
- z členského příspěvku,
- v podobě úroku,
- z nájemného s výjimkou nájmu státního majetku.

U veřejně prospěšných poplatníků s úzkým základem daně (mimo kraje a obce) se dle § 36 odst. 9 úrokový příjem z účtu zdaňuje zvláštní sazbou daně ve výši 19%. Stejně platí pro společenství vlastníků jednotek. Banky těmto poplatníkům připisují úrokový výnos a odepisují daň z těchto úroků. Úrokový výnos poplatník nezahrnuje do základu daně. NNO, který vznikají pouze příjmy v podobě úroků, se nebudou muset registrovat k dani ani podávat daňové přiznání. Navíc z důvodu ulehčení administrativní zátěže zůstávání výdaje vynaložené na úrokové příjmy uznatelnými výdaji (Pelikánová, 2016).

Vzhledem k tomu, že všechny NNO nejsou veřejně prospěšnými poplatníky, připadá u nich v úvahu i třetí režim zdanění, a to režim shodný s ostatními podnikatelskými subjekty.

6.1.3 Osvobození od daně z příjmů

§ 19 osvobozuje od daně například pro tyto druhy příjmů:

- členské příspěvky u organizací s nepovinným členstvím,
- výnosy kostelních sbírek, příjmy za církevní úkony a příspěvky členů registrovaných církví a náboženských společností,

- výnos nadace z majetku vloženého do nadační jistiny a příjem z jeho prodeje (pokud je nadace veřejně prospěšným poplatníkem a příjmy použije pro dosažení účelu, za jakým byla založena),
- úrokové příjmy plynoucí z prostředků veřejné sbírky, pokud je pořádaná k vymezeným veřejně prospěšným účelům¹⁹,
- bezúplatné příjmy plynoucí do veřejných sbírek, na humanitární nebo charitativní účely,
- bezúplatné příjmy veřejně prospěšného poplatníka při použití na vymezené veřejně prospěšné účely, nebo na jeho kapitálové dovybavení.

Osvobození příjmů z členských příspěvků se týká těchto právnických osob – spolky (vyjma organizací zaměstnavatelů), politické strany nebo politická hnutí, odborové organizace a profesní komory a zájmová sdružení právnických osob s nepovinným členstvím (s výjimkou Hospodářské komory České republiky a Agrární komory České republiky). Nárok na osvobození vzniká v případě, kdy jsou podmínky placení členských příspěvků upraveny ve stanovách, zřizovacích nebo zakladatelských listin nebo ve statutu organizace. Zda má poplatník nárok na osvobození členských příspěvků, může být rozhodné pro jeho zařazení mezi veřejně prospěšné poplatníky (týká se to zájmových sdružení právnických osob nebo poplatníků založených za účelem ochrany a hájení podnikatelských zájmů).

Dary jako tzv. **bezúplatné příjmy** podléhají daním z příjmů od roku 2014, kdy byla zrušena daň darovací. Pokud NNO dar využije na některý z účelů stanovených v § 20 odst. 8, může využít osvobození od daně. Dar musí být využit na vědu a vzdělávání, výzkumné a vývojové účely, kulturu, školství, na policii, na požární ochranu, na podporu a ochranu mládeže, na ochranu zvířat a jejich zdraví, na účely sociální, zdravotnické, ekologické, humanitární, charitativní, náboženské (u registrovaných církví a náboženských společností), tělovýchovné a sportovní, a na činnost politických stran a politických hnutí. Poplatník má možnost osvobození nevyužít a bezúplatný příjem včetně souvisejících nákladů zahrnout do základu daně. Pokud dar, u kterého poplatník uplatnil osvobození, použije na jiný účel, než jeden z uvedených, musí o hodnotu daru zvýšit základ daně (ve zdaňovacím období, kdy ke změně užití došlo). Relevantní je to především u darovaného dlouhodobého majetku.

6.1.4 Základ daně a položky snižující základ daně

Základem daně je rozdíl, o který výnosy, s výjimkou výnosů, které nejsou předmětem daně, a výnosů osvobozených od daně, převyšují věcně a časově související náklady. Tento rozdíl je třeba upravit podle ustanovení § 23 až 33. Jde o transformaci účetního výsledku hospodaření před zdaněním na základ daně nebo na daňovou ztrátu, tedy na rozdíl mezi zdanitelnými výnosy a daňově účinnými náklady.

¹⁹ Jde o účely uvedené v § 15 odst. 1 a § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů.

U veřejně prospěšných poplatníků se jako výdaje (náklady) uznávají pouze výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které jsou předmětem daně (dle § 24 odst. 3). Daňově neuznatelné jsou dle §25 odst. 1 písm. i) výdaje (náklady) hrazené z příjmů z darování, bezúplatných služeb osvobozených od daně a z příjmů, které nejsou předmětem daně.

Základ daně je možné snížit o tzv. **odčitatelné položky**. Jde o položky odčitatelné od základu daně dle § 34 až § 34h a položky snižující základ daně dle § 20. Některé lze uplatnit pouze v daném zdaňovacím období, jiné je možné uplatnit i v obdobích následujících (výši daňové ztráty a odpočet na výzkum a vývoj a odpočet na podporu odborného vzdělávání). Co se týče pořadí uplatnění odčitatelných položek, nejprve se aplikují položky odčitatelné od základu daně a to v libovolném pořadí, a následně položky snižující základ daně.

Snížený základ daně se zaokrouhlí na celé tisíce Kč dolů. Daňová ztráta se zaokrouhluje na celé koruny nahoru. U daňové ztráty se postupuje obdobně jako u daňové povinnosti, správce dani ji poplatníkovi vyměřuje.

Po vyčíslení základu daně může vzniknout **daňová ztráta**. Poplatníkovi tak nevznikne žádná daňová povinnost. Navíc má možnost dle § 34 odst. 1 výši vyměřené daňové ztráty odečíst od základu daně v jednom z pěti následujících zdaňovacích období. Tuto možnost však nemají obecně prospěšné společnosti, pokud nejsou veřejnou vysokou školou nebo poskytovateli zdravotních služeb.

Realizuje-li NNO projekt výzkumu a vývoje, může od základu daně odečíst vzniklé náklady jako **odpočet na podporu výzkumu a vývoje**. Podmínky tohoto odpočtu upravuje § 34a až 34e. Od roku 2014 byl zaveden také **odpočet na podporu odborného vzdělávání**. Dle informací k uplatňování odpočtu (MF ČR, MŠMT ČR, MPO ČR, 2014) se jedná o podporu prohloubení spolupráce škol se zaměstnavateli. Poplatník (právnícká nebo fyzická osoba spolupracující se školou) u něhož probíhá část odborného vzdělávání, si může odečíst od základu daně poměrnou část nákladů na pořízení majetku pro odborné vzdělávání a paušálně stanovenou částku na žáka nebo studenta (výše se odvíjí od počtu poskytnutých hodin odborného vzdělávání). Další podmínky odpočtu upravuje § 34g a § 34h. U obou odpočtů lze odečíst jen ty náklady, které nebyly hrazeny z veřejných zdrojů. Pokud nelze odpočty odečíst v daném zdaňovacím období, může je poplatník uplatnit v jednom ze tří následujících zdaňovacích období.

U veřejně prospěšného poplatníka může vzniknout tzv. **úspora na dani**. Může si snížit základ daně o 30%. Úspora na dani je pak částka, o kterou se snižuje základ daně, vynásobená sazbou daně z příjmu 19%. Toto snížení základu daně nemůže uplatnit obec, kraj, poskytovatel zdravotnických služeb a profesní komory, vyjma organizace zaměstnavatelů. Pro určení výše snížení platí několik limitů.

- Pokud 30% základu daně představuje více než 1000000 Kč, může poplatník snížit základ daně maximálně o 1000000 Kč.
- Pokud 30% základu daně představuje méně než 300000 Kč, může poplatník snížit základ daně až o 300000 Kč.
- Poplatník může snížit základ daně maximálně do výše tohoto základu.

Takto vzniklou úsporu na dani musí organizace vynaložit ve třech následujících zdaňovacích obdobích na financování činností, jejichž příjmy nejsou předmětem daně. Obecně prospěšná společnost a ústav tak musí učinit v následujícím zdaňovacím období a využít úsporu na dani na hrazení nákladů nepodnikatelských činností. Speciální režim daňové úspory mají vysoké školy a veřejné výzkumné instituce. Pokud úsporu na dani organizace nevyužije ve stanoveném limitu, musí nevyužitou část odpočtu vrátit do základu daně (část základu daně, která odpovídá výši nevyužitě úspory).

NNO, které nejsou veřejně prospěšným poplatníkem, mohou využít **odečet** v hodnotě **poskytnutého bezúplatného plnění**. U těchto plnění se sleduje kdo je příjemcem, na jaký účel bylo plnění poskytnuto a v jaké hodnotě. Poskytnutí musí poplatník prokázat. Hodnota bezúplatného plnění musí činit alespoň 2000 Kč. Nejvýše lze odečíst 10% základu daně.

Okruh příjemců zahrnuje obce, kraje, organizační složky státu, právnické osoby se sídlem na území České republiky, právnické osoby pořádající veřejné sbírky. Okruh účelů v případě právnických osob je uveden výše v souvislosti s osvobozením bezúplatných příjmů.

Lze odečíst také plnění poskytnuté vybraným fyzickým osobám s bydlištěm na území České republiky. Jde o poskytovatele zdravotních služeb, provozovatele škol, školských zařízení a zařízení na ochranu opuštěných zvířat nebo ohrožených druhů zvířat, a to na financování těchto zařízení. Dále poživatelům invalidního důchodu (i v případě, že byl invalidní důchod nahrazen starobním důchodem) a nezletilým dětem závislým na péči jiné osoby, a to na zdravotnické prostředky, zvláštní pomůcky a na majetek, který jim usnadní vzdělání a zařazení do zaměstnání. Nelze však uznat plnění, které bylo poskytnuto na náklady, na které fyzická osoba získává podporu z veřejných rozpočtů.

V neposlední řadě lze odečíst hodnotu bezúplatného příjmu na financování odstraňování následků živelní pohromy, a to nejen na území České republiky, ale také na území členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor.

6.1.5 Výpočet daně, sleva na dani a daňové přiznání

Daň se vypočte jako součin základu daně (sníženého o položky snižující základ daně a o odčitatelné položky od základu daně) zaokrouhleného na celé tisíce Kč dolů a sazby daně 19%.

Pokud poplatník zaměstnává osoby se zdravotním postižením, může si dle § 35 snížit vypočtenou daň o **slevu na zaměstnávání** těchto osob. Poskytování slevy je součástí politiky zaměstnanosti. Slevy se poskytuje na jednotlivé zaměstnance za kalendářní rok. Zákon o zaměstnanosti rozlišuje osoby zdravotně znevýhodněné, osoby se zdravotním postižením (osoby uznané invalidní v prvním nebo druhém stupni) a osoby s těžším zdravotním znevýhodněním (osoby uznané invalidní ve třetím stupni). Za zaměstnance v prvních dvou skupinách (dále jen „OZP“) se poskytuje sleva 18000 Kč, ve třetí skupině (dále jen „TZP“) 60000 Kč. Pro výpočet se používá tzv. průměrný roční přepočtený počet těchto zaměstnanců (podíl sumy

sjednané pracovní doby všech OZP nebo TZP během daného roku a ročního fondu pracovní doby na jednoho zaměstnance).

Poplatník je povinen podat **daňové přiznání** k dani z příjmů právnických osob a to ve lhůtě tří nebo šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Lhůtu šest měsíců mají poplatníci se zákonnou povinností auditu nebo poplatníci, kterým daňové přiznání zpracovává daňový poradce. Daňové přiznání se podává i v případě daňové ztráty nebo nulové daňové povinnosti.

§ 38mb přiznává veřejně prospěšným poplatníkům výjimky z této povinnosti – nemá povinnost podat daňové přiznání, pokud má pouze příjmy, které nejsou předmětem daně, příjmy od daně osvobozené nebo příjmy podléhající srážkové dani. Dle § 38mc nemusí ani správci daně oznamovat skutečnost, že jim v daném zdaňovacím období daňová povinnost nevznikla. Daňové přiznání však musí podat, pokud ve zdaňovacím období porušil podmínku pro použití úspory na dani dle § 20 odst. 7. O částku nevyčerpané úspory na dani se totiž navyšuje základ daně.

6.2 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty nabývá na významu ve chvíli, kdy NNO uskutečňuje ekonomickou činnost. V tomto okamžiku se totiž stává osobou povinnou k dani, na kterou se vztahuje povinnost sledování obratu. V případě že výše obratu přesáhne hranici 1 mil. Kč, stává se osoba povinná k dani plátcem daně a vzniká jí povinnost registrace k dani z přidané hodnoty. U plátce daně se výstupy ekonomické činnosti, které poskytuje za úplatu, stávají předmětem daně a vypočítává se z nich daň na výstupu. Aby byla daň zatížena jen přidaná hodnota ekonomickou činností, může plátce od daně na výstupu odečíst daň na vstupu (daň aplikovaná na vstupy do ekonomické činnosti).

Zákon o dani z přidané hodnoty používá termín plnění pro označení jednotlivých aktivity v rámci činností osoby povinné k dani. Dělí se na uskutečněná plnění (kdy osoba povinná k dani provádí aktivitu ve prospěch jiné osoby) a přijatá plnění (kdy jiná osoba provádí aktivitu ve prospěch osoby povinné k dani).

6.2.1 Osoba povinná k dani, plátce daně a sledování výše obratu

Podle § 5 odst. 1 zákona je osobou povinnou k dani fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.

Následný odstavec zákona uvádí definici ekonomické činnosti jako soustavné činnosti výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby. Definice dále výslovně zahrnuje také nezávislá povolání a využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Ekonomickou činností naopak není závislá činnost.

§ 6 zákona stanoví, že plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše dvanáct bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která

uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Dle § 6 odst. 2 zákona se osoba povinná k dani stane plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat. Povinnost podat přihlášku k registraci má dle § 94 odst. 1 zákona do 15 dnů po skončení měsíce, ve kterém obrat překročila.

Obrat je definován v § 4a zákona jako souhrn úplat bez daně (včetně dotace k ceně), které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění (dodání zboží a poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku) zdanitelná, osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně a osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56a (finanční, penzijní a pojišťovací činnost, dodání a nájem nemovité věci), jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně. Do obratu se nezahrnuje úplata z prodeje dlouhodobého majetku. Plátcem se dle § 6 odst. 1 zákona nestane osoba povinná k dani, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a to i když překročí stanovený obrat.

Osoba povinná k dani, která není plátcem daně, uskutečňuje plnění za cenu bez daně, proto vymezení obratu jako souhrnu úplat bez daně je relevantní pro plátce daně, kteří sledují obrat z důvodu zrušení registrace nebo z důvodu stanovení zdaňovacího období.

Doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně zákon nedefinuje. Ministerstvo financí (2008) za příležitostnou činností považuje „činnost, která není prováděna pravidelně, neexistuje ani předpoklad její soustavnosti, který je vyjádřen záměrnou opakovaností, na její uskutečňování není vyčleněný personál, náklady a úplata přijatá za takovou činnost je v porovnání s celkovým obratem minimální. Jedná se o činnost, která je uskutečněním něčeho výjimečného, nahodilého a nepředvídaného.“

Zákon rozlišuje dva důležité časové okamžiky – den přijetí úplaty a den uskutečnění plnění. Pro výpočet obratu je rozhodný okamžik uskutečnění plnění. Jak uvádí Bárta (2015, str. 46) do obratu se zahrnují „...pouze úplaty za uskutečněná plnění, nikoliv zálohy před uskutečněním plnění, pokud se však plnění již uskutečnilo, započítá se do obratu veškerá úplata, která osobě povinné k dani za toto plnění náleží, bez ohledu na skutečnost, jestli již byla uhrazena, či nikoliv.“ Jde o uplatnění tzv. aktuárního principu, podle kterého je důsledek transakce započítán v době uskutečnění této transakce.

6.2.2 Předmět daně – zdanitelná a osvobozená plnění

Dle § 2 odst. 1 zákona je předmětem daně dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.

Pro identifikaci plnění jako předmět daně je rozhodné, zda:

- k plnění došlo v rámci ekonomické činnosti,
- plnění je poskytnuté za úplatu (částka v penězích nebo hodnota nepeněžního plnění),

- jedná se o dodání zboží nebo poskytnutí služby tak, jak jej definuje § 13 a § 14 zákona.

Podmínka poskytování plnění za úplatu hraje důležitou roli především u NNO, které řadu svých služeb poskytují bezplatně, kdy vzniklé náklady jsou hrazeny z veřejné finanční podpory.

U uskutečněných plnění, která jsou předmětem daně, vzniká obecně plátcům daně povinnost přiznat daň na výstupu. Pro tato plnění se užívá termín zdanitelná. Dle § 21 odst. 1 zákon je daň plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve. Na zdanitelná plnění se uplatní jedna ze tří sazeb daně uvedených v § 47 zákona – základní sazba daně ve výši 21%, první snížená sazba daně ve výši 15% a druhá snížená sazba daně ve výši 10%.

Z této povinnosti přiznat daň na výstupu zákon vyjímá taxativně vymezený okruh plnění. Ta jsou uvedena v § 51 a § 63 zákona jako tzv. osvobozená plnění. Jak uvádí Pátek (2008, str. 16), osvobozena je vždy určitá činnost, nikoliv osoba. U některých činnostech však osvobození závisí na osobě, která je poskytuje (např. veřejnoprávní subjekty a neziskové organizace).

Je-li plnění osvobozeno od daně, nelze si uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu. U některých plnění je proto upravena možnost osvobození nevyužít. Zákon tuto volbu přiznává jen nájmu nemovité věci. Osvobozená plnění, u kterých zůstává právo na odpočet daně na vstupu, jsou vymezena v § 63 (např. dovoz a vývoz zboží nebo mezinárodní přeprava osob).

U osvobozených plnění vzniká pouze povinnost přiznat jejich uskutečnění, tedy uvést je do daňového přiznání. Důvodem je jejich vliv na výši krátkého koeficientu a tím na výši uplatněného odpočtu daně na vstupu.

NNO se týkají především osvobozená plnění dle § 51 (tzv. plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně). Jedná se například o výchovu a vzdělávání, zdravotní služby a dodání zdravotnického zboží, sociální pomoc nebo nájem nemovité věci. Co přesně si zákon pod jednotlivými plněními představuje je uvedeno v § 52 až § 62. U řady plnění jde o činnosti, které upravuje zvláštní zákon a pro uplatnění osvobození musí NNO splňovat podmínky, které tento zvláštní zákon stanoví. Tak je tomu například u sociální pomoci, kterou se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí sociální služby dle zákona o sociálních službách a osvobození vzniká, pokud jsou tyto služby poskytovány v intencích tohoto zákona (např. organizace musí být k poskytování sociálních služeb registrována, osvobození se bude týkat jen služeb uvedených v zákoně a poskytovaných jen okruhu osob uvedeným v rozhodnutí o registraci). Dle § 61 zákona o dani z přidané hodnoty je dále osvobozena řada činností právnických osob, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání. Například poskytování služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou, poskytnutí kulturních služeb a dodání zboží s nimi úzce souvisejícího, poskytnutí služeb a dodání zboží úzce souvisejícího s ochranou a výchovou dětí a mládeže nebo poskytnutí služeb a s tím spojené dodání zboží jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy.

U NNO se často vyskytuje nájem nemovité věci. Dle Pátka (2008, str. 18) představuje osvobození nájmu sociální aspekt daňové úpravy. Pronajímá-li organizace nemovitost jinému plátcí v rámci jeho ekonomické činnosti, nemusí osvobození využít a daň na výstupu uplatnit. Jak uvádí Pelikánová (2015, str. 231), pokud pronajímatel uplatní daň na výstupu, může uplatnit u souvisejících přijatých plnění nárok na odpočet daně na vstupu. Nájemce bude preferovat, aby pronajímatel osvobození nevyužil, pokud bude pronajatou nemovitost využívat pro zdanitelná plnění (a tudíž mu vznikne nárok na odpočet daně na vstupu) a naopak bude preferovat využití osvobození, pokud bude nemovitost využívat pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet. Ve čtyřech případech ZDP neumožňuje osvobození. Jde o krátkodobý nájem, nájem prostor a míst k parkování vozidel, nájem bezpečnostních schránek a nájem upevněných zařízení (např. strojů). V případě krátkodobého nájmu je hranicí nepřetržitých 48 hodin a součástí nájmu může být i nájem vnitřního movitého vybavení a dodání plynu, elektřiny, vody, tepla a chladu (Bárta, 2015).

6.2.3 Nárok na odpočet daně

Daň z přidané hodnoty zatěžuje tzv. přidanou hodnotu. Jednotlivá plnění (zboží a služby) prochází různými výrobními a distribučními fázemi, kdy každá fáze přidává danému plnění hodnotu (navyšuje jeho cenu). Zdaněna by měla být pouze tato navýšená hodnota. Tím bude dosaženo neutrality daně, kdy, jak uvádí Kubátová (2006, str. 228), daň nediskriminuje plnění s vyšším stupněm výrobních a distribučních fází. V praxi k tomu slouží institut odpočtu daně na vstupu. Plátce odvádí daň z prodejní ceny a odpočítává daň z nákupní ceny vstupů. Jde však o jednu z nejproblematictějších oblastí zákona. Jak uvádí Pátek (2008, str. 10), „lze navíc konstatovat, že ESD, který je oprávněn vyložit znění směrnice, se nejčastěji zabývá právě případy zabývajícími se umožněním nároku na odpočet daně na vstupu, eventuálně případy, které se zabývají osvobozením,“

Dle § 72 odst. 1 může plátcí daně vzniknout u přijatých zdanitelných plnění nárok na odpočet daně na vstupu. Přijaté zdanitelné plnění je takové, u kterého dodavateli vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. U odběratele představuje daň na vstupu tato dodavatelem přiznaná daň (dodavatel ji uvádí na příslušném daňovém dokladu).

Odpočet daně na vstupu představuje pro plátce nárok, nikoliv povinnost a odpočtu se tak může organizace vzdát. Například v těch případech, kdy NNO vzniká nárok na odpočet pouze v částečné výši. Určení částečné výše odpočtu může totiž být administrativně náročné a lehce se může stát, že tyto náklady budou vyšší než nárokováný odpočet daně. Jak upozorňuje Musilová a Fitříková (2013, str. 108), „pokud je přijaté zdanitelné plnění hrazeno z dotačních prostředků, není možné deklarovat příslušnou výši nároku na odpočet daně, který mohl být, ale na základě rozhodnutí plátce nebyl uplatněn, jako „způsobilý výdaj“ pro účely dotace.“ Podmínky o poskytnutí dotace často vymezují způsobilý výdaj část daně z přidané hodnoty, u které podle zákona o dani z přidané hodnoty nemá plátce nárok na odpočet daně na vstupu.

Aby bylo možné vyhodnotit, zda má plátce nárok na odpočet daně na vstupu, je nezbytné určit, jak přijaté plnění využije, tedy k jakému uskutečněnému plnění se vtaňuje. Například jaký výrobek (uskutečněné plnění) se z nakoupeného materiálu (přijaté plnění) vyrobí. Uskutečněná plnění můžeme dle § 72 odst. 1 rozlišit na ty, která zakládají nárok na odpočet daně na vstupu a která nárok nezakládají. Nárok na odpočet zakládají uskutečněná:

- zdanitelná plnění,
- osvobozená plnění uvedená v § 64 (tzv. osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně),
- taxativně vymezená plnění, která sice nejsou předmětem daně, avšak zakládají nárok na odpočet daně (jde například o vrácení vratného obalu).

Použije-li organizace přijaté plnění pouze pro uskutečněná plnění, která nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozená bez nároku na odpočet, nevzniká organizaci žádný nárok na odpočet daně. Pokud organizace identifikuje nárok na odpočet daně na vstupu, je následně nutné určit výši tohoto odpočtu. Nárok na odpočet může vznikat:

- v plné výši,
- v poměrné výši (dle § 75),
- v krácené výši (dle § 76).

V plné výši má organizace nárok na odpočet u přijatých plnění využitých výhradně pro uskutečněné plnění s nárokem na odpočet. Případně u přijatých plnění, která využije pro činnost, v rámci které převládají plnění s nárokem na odpočet. Použije-li organizace přijaté plnění jak pro uskutečněné plnění v rámci ekonomické činnosti, tak mimo ni, nemá nárok na odpočet v plné výši, ale pouze v poměrné výši. Obdobně, použije-li organizace přijatá plnění sice celé v rámci ekonomické činnosti, ale částečně pro uskutečněná plnění zakládající nárok na odpočet, a částečně pro plnění osvobozená bez nároku na odpočet, může odpočet uplatnit jen v krácené výši. Postup pro určení nároku na odpočet v poměrné výši je nutné aplikovat před postupem pro krácenou výši. Výše nároku na odpočet se tak stanovuje ve dvou stupních.

Odpočet daně v poměrné výši vypočítáme vynásobením daně na vstupu tzv. poměrným koeficientem. Poměrný koeficient představuje procentuálně vyjádřený podíl, v jakém bylo přijaté plnění použito pro ekonomickou činnost. Zaokrouhluje se na celé procento nahoru. Poměrný koeficient by měl odpovídat skutečnému podílu použití pro ekonomickou činnost. Pokud v okamžiku, kdy vznikne nárok na poměrný odpočet, nelze tento podíl stanovit, určí se poměrný koeficient kvalifikovaným odhadem. Skutečný podíl však musí plátce stanovit nejpozději do konce kalendářního roku, ve kterém odpočet uplatnil. Pokud se skutečný podíl liší od odhadnutého koeficientu o více jak 10 procentních bodů, je povinen (pokud je skutečný podíl nižší než odhadnutý koeficient) nebo oprávněn (pokud je skutečný podíl vyšší než odhadnutý koeficient) provést opravu odpočtu daně. Opravu provede

v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku na řádku 45 daňového přiznání.

Veškerou evidenci a výpočty, které byly použity pro stanovení poměrného koeficientu, je třeba uchovávat pro případ daňové kontroly. § 100 zákona ukládá plátcí povinnost vést v evidenci veškeré údaje vztahující se k daňovým povinnostem, a to v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání.

V daňovém přiznání plátce přiznává pouze vypočtenou poměrnou část základu daně a daně, a to na řádcích 40 a 41. Poměrná část daně se na řádku vyplní buď do sloupce označeného *v plné výši*, nebo označeného *krácený odpočet*, podle toho zda odpočet daně vypočítává také v druhém stupni (v krácené výši).

Pro uplatnění **nároku na odpočet daně v krácené výši** dle § 76 je nutné vypočítat tzv. kráticí koeficient, který představuje podíl použití přijatého plnění pro uskutečněná plnění zakládající nárok na odpočet daně. Koeficient se stanoví vždy na začátku kalendářního roku z údajů za zdaňovací období předcházejícího kalendářního roku (případně kvalifikovaných odhadem, pokud nejsou k dispozici odpovídající data, např. po registraci k dani). Takto stanovený koeficient se označuje jako zálohový koeficient. Na konci kalendářního roku plátce znovu stanoví kráticí koeficient, tentokrát však z údajů za daný kalendářní rok. Takto vypočítá tzv. vypořádací koeficient. V daňovém přiznání za poslední zdaňovací období provede vypořádání odpočtu daně za všechna zdaňovací období daného roku (tzv. vypořádací období) na řádku 53 daňového přiznání. V rámci vypořádání se určí s použitím vypořádacího koeficientu skutečný nárok na odpočet daně v krácené výši. Od tohoto skutečného nároku se odečtou nároky uplatněné v daňových přiznáních v rámci vypořádacího období (součet hodnot na řádcích 52 jednotlivých daňových přiznání). Přehledné schéma vypořádání odpočtu daně vypracoval Děrdel (2010):

$\text{Vypořádání odpočtu (za celý rok)} = \text{Vypočtený odpočet} - \text{Uplatněný odpočet} = \pm \text{ř. 53 „Změna odpočtu“}$
$\text{Vypočtený odpočet} = \text{ř. 47 „Krácený odpočet“ (celkem za celý rok)} \times \text{ř. 53 „Vypořádací koeficient“}$
$\text{Uplatněný odpočet} = \text{ř. 47 „Krácený odpočet“ (celkem za celý rok)} \times \text{ř. 52 „Zálohový koeficient“} = \\ = \text{ř. 52 „Odpočet“ (celkem za celý rok)}$

Obr. 2 Schéma vypořádání odpočtu daně. Převzato z Děrdel (2010).

Výše kráticího koeficientu se stanovuje, na rozdíl od poměrného koeficientu, jednotně pro všechna přijatá plnění. Vypočítá se jako podíl, kdy v čitateli je suma částek základů daně uskutečněných plnění zakládajících nárok na odpočet a ve jmenovateli je hodnota čitatele zvýšená o hodnotu uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku odpočet daně. Koeficient se zaokrouhluje na celé procento nahoru. V případě že jeho hodnota je rovna nebo vyšší než 95 procent, použije se koeficient ve výši 100 procent.

Zákon obsahuje také instituty **vyrovnání** a **úpravy odpočtu daně**, který se vztahuje na tzv. obchodní majetek, tedy majetek sloužící k uskutečňování ekono-

mických činností. Vyrovnání odpočtu daně se uplatní na majetek mimo dlouhodobý, který podléhá institutu úpravy odpočtu daně. Dlouhodobý majetek definuje zákon²⁰ v návaznosti na zákon o dani z příjmů. Úprava a vyrovnání se provádí, pokud dojde ke změně v rozsahu použití tohoto majetku pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně. Korekcí odpočtu může dojít ke snížení nároku na odpočet oproti původně nárokovanému odpočtu. V takovém případě má subjekt povinnost korekci provést. Dojde-li ke zvýšení nároku na odpočet, představuje korekce pro subjekt pouze možnost jejího využití.

V případě dlouhodobého majetku se změna v rozsahu použití posuzuje za každý následující kalendářní rok po roce, kdy byl odpočet uplatněn, a to po dobu čtyř let. Úprava se provádí v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku. Neuvádí se však celá výše upraveného odpočtu, ale pouze jedna pětina. Úprava odpočtu daně tak odráží změnu využití dlouhodobého majetku v daném kalendářním roce.

Vyrovnání odpočtu daně se používá pouze v případě, kdy dochází ke změně využití v rámci ekonomické činnosti oproti zamýšlenému v době pořízení. Pro vyrovnání je lhůta tří let (lhůta, ve které lze uplatnit nárok na odpočet) a provádí ve zdaňovacím období, ve kterém došlo ke změně použití. Musilová a Fitříková (2013) uvádí dva případy, kde nebude vyrovnání použito. První případ je situace, kdy při pořízení obchodního majetku plátce neuplatnil nárok na odpočet, protože předpokládal použití pro účely nezakládající nárok na odpočet, a následně použil majetek pro účely zakládající nárok na odpočet. Plátce nepoužije vyrovnání odpočtu, ale uplatnění odpočtu v zákonné lhůtě. Druhý případ je použití obchodního majetku, u kterého byl uplatněn odpočet daně, pro účely nesouvisející s ekonomickou činností. Dle § 13 odst. 4 písm. a) zákona se jedná o dodání zboží nebo služby dle § 14 odst. 3 písm. a). Plátce neuplatní vyrovnání odpočtu, ale přizná daň na výstupu.

Daňové přiznání podává plátce za každé zdaňovací období (kvartální nebo měsíční) i v případě, že mu nevznikla daňová povinnost.

²⁰ V § 4 odst. 4 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty.

7 Členění nákladů a výnosů

Na členění nákladů a výnosů se v manažerském účetnictví díváme v souvislosti s procesem transformace ekonomických zdrojů na výkony. Dle Mruzkové a Lisztwanové (2013) spotřebu ekonomických zdrojů interpretujeme jako náklady a výkony v hodnotovém vyjádření jako výnosy.

Důležité je zmínit, že přestože se výklad orientuje na členění nákladů, jde o zpracování účetních informací, které zobrazují podnikatelský proces. Jak uvádí Fibírová (2007) „Řízení nákladů je neoddělitelné od řízení výnosů a zisku, peněžních příjmů a výdajů, aktiv a dluhů.“

7.1 Rozhodovací problém

Členění nákladů do skupin není samoúčelné, ale vychází vždy z určitého rozhodovacího problému. Rozhodovací problémy, které vznikají v oblasti nákladů a výnosů v souvislosti s přímou i nepřímou podporou činností NNO, můžeme formulovat jako:

- určení nákladů a výnosů souvisejících s různě vymezenými činnostmi NNO;
- přiřazení nákladů k vybraným výnosům;
- vyčíslení zisku nebo ztráty vybraných služeb a produktů.

Přístup v rámci manažerského účetnictví s ohledem na výše stanovené rozhodovací problémy, bude mít tyto charakteristiky:

- statický,
- externě orientovaný,
- výkonově orientovaný.

Statický v tom smyslu, že poskytuje informace o výši nákladů a výnosů aktuálně probíhajících činností a výkonů. Informace jsou použity pro jejich operativní řízení. Není vhodné je použít pro rozhodování o jejich budoucí podobě a struktuře. Jedná se o subsystém manažerského účetnictví, tzv. nákladové účetnictví, které Bhimani (2008) definuje jako přístup, který zjišťuje a prezentuje finanční a nefinanční informace vypovídající o nabývání nebo spotřebě zdrojů organizace.

Členění bude také vycházet z potřeb externích uživatelů, což je typické spíše pro finanční než manažerské účetnictví. NNO se v praxi nejčastěji pohybuje na hranici mezi finančním a manažerským účetnictvím díky čerpané veřejné podpoře, jejíž poskytovatel je povinen kontrolovat, zda NNO splnění podmínek pro její čerpání. Náklady a výnosy je třeba uvažovat v pojetí finančního účetnictví.

Výkonově orientovaný přístup (nazývaný též jako řízení po linii výkonů) je založen na vyjádření vztahu nákladů a výnosů ke konkrétní činnosti nebo výkonu (Král, 2010), a poskytuje informace o přínosu jednotlivých výkonů k zisku organizace (Fibírová, 2015). Naproti tomu odpovědnostně orientovaný přístup (řízení po linii odpovědnosti) sleduje náklady dle vnitropodnikových útvarů, které mají vliv

na jejich výši. Ne vždy je totiž vnitropodnikový útvar odpovědný za zde vznikající náklady.

7.2 Druhové a účelové členění nákladů

Druhové členění nákladů je základním členěním finančního účetnictví, má však své využití i v rámci nákladového účetnictví. Poskytuje informaci o struktuře použitých ekonomických zdrojích, avšak nevyjadřuje vztah k činnostem nebo výkonům. Členění vychází ze směrné účtové osnovy, která člení účtovou třídu náklady do jednotlivých účtových skupin. Pro NNO je směrná účtová osnova daná vyhláškou č. 504/2002 Sb., a obsahuje tyto účtové skupiny:

- spotřebované nákupy,
- služby,
- osobní náklady,
- daně a poplatky,
- ostatní náklady,
- odpisy, prodaný majetek, tvorba a použití rezerv a opravných položek,
- změny stavu zásob vlastní činnosti,
- aktivace,
- poskytnuté příspěvky,
- daň z příjmů.

Účetní jednotka zpracovává účtový rozvrh (povinnost zpracování dána § 14 odst. 2 ZÚ) ve kterém stanoví pro každou účtovou skupinu syntetické a analytické účty. Tyto účty se stanovují „...podle potřeb účetní závěrky, požadavků právních předpisů a případně dalších potřeb účetní jednotky.“ (§ 31 odst. 4 vyhlášky č. 504/2002 Sb.). Vhodným nastavením syntetických a analytických účtů lze usnadnit využívání informací finančního účetnictví pro práci s náklady a výnosy v rámci manažerského účetnictví.

V případě **účelového členění** je důležitý tzv. nákladový objekt, který přestavuje účel vynaložení nákladů. Náklady se člení podle charakteru jejich vztahu k tomuto nákladovému objektu. Mezi účelové členění patří členění na jednicové a režijní náklady, na technologické náklady a náklady na obsluhu, zajištění a řízení, na přímé a nepřímé náklady a prvotní a druhotné.

Členění nákladů na přímé a nepřímé představuje tzv. kalkulační členění, které je dle Krále (2010) základní nástroj pro řízení po linii výkonů a dle Mruzkové a Lisztwanové (2013) základní informací o vlastních nákladech jednotlivých výkonů. Král (2010) kalkulací rozumí „... zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, ...“, tedy na konkrétní nákladový objekt. Pro kalkulaci nákladů se vžil také termín alokace nákladů. Pro stanovený rozhodovací problém v rámci této práce bude kalkulační členění nejdůležitější.

Pro rozlišení přímých a nepřímých nákladů je rozhodující, zda a jak jsme schopni přiřadit náklad v odpovídající výši na vybrané činnosti nebo výkony. Pří-

mé náklady mají k činnosti nebo výkonu přímý vztah, který je dle Mruzkové a Lisztwanové (2013) dán „...možností vážení spotřeby, měření, existence normy, detailního technologického postupu nebo projektu.“ U nepřímých nákladů vztah k činnosti nebo výkonu nevyplývá ze způsobu jakým je činnost uskutečňována nebo výkon vytvářen, ale je nutné jej určit pomocí kalkulační resp. alokační metody. Jak uvádí Král (2010), „...zjištění určité proporce [nepřímých nákladů] na určitý výkon je pak často spíše abstrakcí a záležitostí modelového zjednodušení, jež neodráží realitu v plné výši.“ Kalkulační členění představuje poměrně složitý proces, který vyžaduje znalost procesů probíhajících v organizaci.

Mezi přímé náklady budou patřit všechny jednicové náklady, které představují náklady vyvolané přímo jednotkou výkonu. Stejně tak část režijních nákladů přímo souvisejících s uskutečňování jednotlivých činností nebo souvisejících s procesem tvorby výkonu.

Náklady můžeme také členit podle místa vzniku. Místo vzniku označujeme jako tzv. středisko. Mruzková a Lisztwanová (2013) charakterizuje středisko jako samostatnou část podniku, která představuje spojení lidí, činností a prostředků za účelem dosažení cílů podniku. Středisko je prvkem organizační a ekonomické struktury podniku, má určeny pravomoci a odpovědnosti a je vymezeno přidělenými ekonomickými zdroji (majetek, pracovníci, atd.).

Mruzková a Lisztwanová (2013) dále člení střediska podle charakteru činnosti a podle ekonomické odpovědnosti. Střediska dle ekonomické odpovědnosti představují odpovědnostní střediska, se kterými se pracuje při řízení po linii odpovědnosti, a představují střediska, která jsou zainteresována na hodnotových výsledcích (Král, 2010) a lze je motivačně řídit. Například nákladové odpovědnostní středisko odpovídá za výši nákladů (například využitím kapacity), výnosové naproti tomu odpovídá za výši výnosů (např. zvýšením objemu prodeje). Členění středisek dle charakteru činnosti se využívá při řízení po linii výkonů. Jejich rozčlenění může být například na útvary hlavních činností (probíhá zde tvorba výkonů), útvary obslužné a servisní (podílejí se na tvorbě výkonů, avšak výkony jimi neprocházejí), útvary správy řízení (řídí a spravují podnik jako celek nebo jeho oddělená pracoviště a většinou nemají měřitelné výkony) a speciální nevýrobní útvary (Mruzková, Lisztwanová, 2013).

Podle způsobu, jakým vznikají ve střediscích náklady, můžeme rozlišit prvotní a druhotné náklady. Prvotní náklady představují spotřebovávané ekonomické zdroje pocházející z vnějšku a středisko může ovlivnit jejich výši. Druhotné náklady představují výkony středisek, které jsou dále předávány mezi středisky a u kterých odebírající středisko nemůže ovlivnit jejich výši. Tyto druhotné náklady jsou složeny z nákladů prvotních. Fibířová (2015) rozlišuje tři metody ocenění těchto interních výkonů - ve výši skutečně vynaložený nákladů, ve výši nákladů stanovených na základě předběžných kalkulací a ve výši odpovídající prodejním cenám. Ocenění ve výši skutečných nákladů lze využít při řízení po linii výkonů a má vztah ke kalkulaci nákladů.

7.3 Kalkulace nákladů

7.3.1 Druhy kalkulací

Mruzková a Lisztwanová (2013) rozlišují tři druhy kalkulací – předběžnou, výslednou a cenovou. Výsledná kalkulace vyjadřuje skutečné náklady činnosti nebo výkonu za určité období. Může být intervalová nebo okamžiková. Intervalová kalkuluje náklady za určité období, používá se při kalkulaci úplných nákladů a pracuje s výstupy z finančního účetnictví. Okamžiková kalkulace kalkuluje náklady za krátké časové období (například den nebo směna), využívá se při kalkulaci neúplných nákladů s využitím především informací operativní evidence.

Kalkulaci lze také dělit podle rozsahu kalkulovaných nákladů na kalkulaci úplných (plných) nákladů a kalkulaci neúplných nákladů, např. variabilních nebo způsobilých nákladů. Kalkulace úplných nákladů je relevantní při kalkulaci nákladů na jednotlivé činnosti (např. členění na hlavní a hospodářskou, ekonomickou a neekonomickou, a na jednotlivé dílčí činnosti). Kalkulaci neúplných nákladů je nutné využít v případě kalkulací pro potřeby finančního vyúčtování veřejné podpory, kdy pravidla čerpání veřejné podpory stanovují pro kalkulaci nerelevantní náklady (tzv. neuznatelné náklady). Využít lze také pro kalkulaci nákladů doplňkového sortimentu a doplňkových činností.

Kalkulace plných nákladů, nazývaná také jako absorpční kalkulace, přiřazuje nákladovému objektu veškeré náklady. Přiřazování značné části nákladů je jen formální v situaci, kdy nejsme schopni určit vztah nákladu k činnosti nebo výkonu. Přiřazují se také náklady, které sice v daném období vznikly, avšak nevztahují se k činnostem nebo výkonům daného období (například náklady na rozšiřování výroby). Kalkulace úplných nákladů tak není vhodná pro hodnocení a rozhodování o výkonech a činnostech. S tímto nedostatkem pracují kalkulace neúplných nákladů. Například kalkulace variabilních nákladů neuvažuje fixní náklady, ty považuje za nedělitelný celek vztahující se k určitému období (Mruzková, Lisztwanová, 2013).

Jako nevýhodu výsledné kalkulace uvádí Fibírová (2015) možnost sestavení až s časovým zpožděním. Vzhledem k tomu, že část nepřímých nákladů se vztahuje na celé období kalkulace, musíme mít nejprve informaci o skutečně prováděných činnostech a vyprodukovaných výrobcích v daném období. Informaci o skutečné výši některých nepřímých nákladů (např. spotřebované energie nebo mzdových nákladech) navíc získává organizace s časovým zpožděním. V praxi se tato nevýhoda projevuje u finančního vyúčtování veřejné finanční podpory, vzhledem k poměrně krátkým termínům pro zaslání vyúčtování (často v rozmezí dvou týdnů až měsíce od ukončení období).

7.3.2 Metoda kalkulace

Metoda kalkulace představuje způsob, jakým přiřazujeme hodnotovou veličinu nákladovému objektu. Zahrnuje určení kalkulačního období, vymezení předmětu kalkulace, dále vymezení alokačních fází, určení struktury a obsahu nákladů v kal-

kulačním vzorci, stanovení techniky přiřazování nepřímých nákladů, a získání informací z ekonomického systému podniku.

Předmět kalkulace, neboli také nákladový objekt, je nutné specifikovat. Lze použít kritérií jako je druh, objem, rozsah, ale také třeba místo vzniku (středisko) nebo segment trhu, pro který je výkon určen. Předmět kalkulace se vymezuje kalkulacími jednicí a kalkulovaným množstvím. Předmětem kalkulace může být konkrétní produkt nebo služba (včetně vnitropodnikových, dokončených a nedokončených), realizovaný projekt, ale také jednotlivé aktivity probíhající v organizaci. Může jím být jeden výkon nebo skupina výkonů více či méně homogenních. Vymezení předmětu kalkulace ovlivňuje složitost přiřazování nákladů, protože má vliv na klasifikování nákladů na přímé a nepřímé. Administrativně náročnější bude přiřazování nákladů konkrétnímu výkonu, než například celému výrobnímu středisku. Vhodné je rozlišit základní a doplňkový sortiment z důvodu použití odlišného kalkulacího vzorce. Základní sortiment představuje výkony hlavní podnikatelské činnosti, doplňkovým sortimentem jsou další výkony, které jsou produkovány například z důvodu využití kapacity, zbytkového nebo odpadového materiálu (Mruzková a Lisztwanová, 2013).

Náklady, se kterými se v kalkulaci pracuje, se strukturují do tzv. **kalkulačního vzorce**. Kalkulační vzorec představuje jednotlivé položky nákladů v členění na přímé a nepřímé, jednicové a režijní, a případně dle druhů. Vhodné je provázat položky kalkulacího vzorce s účtovým rozvrhem organizace (především na jednotlivé analytické účty). Vzorec obsahuje také součtové položky dle potřeby organizace. Každá organizace si kalkulacího vzorce nastavuje podle potřeby. Fibírová (2015, str. 215) uvádí následující příklad struktury kalkulacího vzorce kalkulace plných nákladů:

- přímý jednicový materiál,
- přímé jednicové osobní náklady,
- ostatní přímé náklady,
= přímé náklady výroby výkonu
- nepřímé výrobní režijní náklady,
= plné náklady výroby výkonu
- přímé prodejní a distribuční náklady,
- nepřímé prodejní a distribuční náklady,
= plné náklady výkonu
- nepřímé náklady na správu a řízení,
= úplné náklady výkonu.

Král (2010) rozlišuje dvě skupiny **technik přiřazování nákladů** - kalkulace dělením a kalkulace přirážkové. Kalkulace dělením přiřazuje nepřímé náklady, které se vztahují k určitému množství kalkulacími jednic, na jednu jednici. Pokud jsou kalkulacími jednice stejně nákladově náročné, můžeme použít prosté dělení, v opačném případě používáme ekvivalenční čísla neboli koeficienty náročnosti (u kalkulacími jednic lišících se parametry, nikoliv technologickým procesem výroby). Přirážková

metoda přiřazuje nepřímé náklady na nákladový objekt pomocí rozvrhových základů (jedné univerzální nebo více diferencovaných).

Základními **zdroji informací** pro sestavení kalkulací je finanční účetnictví, operativní evidence a technologický popis prováděných činností nebo procesu výroby výkonů. Finanční účetnictví předává informace o skutečných nákladech v druhovém členění. Operativní evidence slouží ke sledování buď přímo spotřeby ekonomických zdrojů v rámci uskutečňování činnosti nebo výroby výkonu (například záznam o spotřebovaném materiálu) nebo alespoň technické údaje (například kniha jízd evidující počet ujetých kilometrů nebo záznamy o době provozu výrobních zařízení).

7.3.3 Koeficienty náročnosti a přírážková kalkulace

Kalkulace s koeficienty náročnosti vychází ze stanovení základního výkonu a z určení parametrů, které odlišují ostatní výkony od základního a vyvolávají odlišnou výši nákladů. Jako základní výkon můžeme dle Mruzkové a Lisztwanové (2013) určit výkon s největším objemem výroby nebo s průměrnými či krajními hodnotami parametrů. Zdůrazňují, že z matematického hlediska lze za základní vybrat jakýkoliv výkon. Dále je nutné zohlednit podíl jednotlivých výkonů na celkovém objemu výroby a tento podíl promítnout v hodnotě koeficientu. Pro zpřesnění kalkulace můžeme pracovat s více koeficienty náročnosti. Pro jednotlivé druhy nákladů volíme odlišné parametry pro výpočet koeficientu.

Pro **přírážkovou kalkulaci** je rozhodující stanovení rozvrhové základny. Na té závisí objektivita celé kalkulace. Základna by měla mít tyto vlastnosti – příčinný a stálý vztah k nákladům, měla by být snadno zjištělná a kontrolovatelná a dostatečně velká (Mruzková a Lisztwanová, 2013). Rozvrhovou základnu lze vyjádřit v naturálním (např. metry čtvereční plochy, strojní hodiny) nebo hodnotovém vyjádření (např. osobní náklady, výnosy). Oba typy základů mají své výhody a nevýhody z pohledu výše uvedených vlastností. Jako výhodu hodnotové základy vidí Král (2010) v jejím jednoduchém zjištění a nevýhodu v proměnlivosti. Základna se mění vlivem změny cen, nikoliv vlivem změny vztahu mezi náklady a výkony. Naopak naturální základny je třeba složitě zjišťovat výpočty z podkladové evidence. Mají však stabilnější vztah k nákladům. Hodnotová základna, která je v praxi NNO často využívaná představuje výnosy nebo přímé mzdy. U většiny nákladů organizace však není schopna postihnout jejich vztah k činnostem nebo výkonům.

U hodnotových základů se stanovuje tzv. přírůžka nepřímých nákladů v procentech (vypočtená jako podíl hodnoty nákladu a rozvrhové základny v peněžních jednotkách násobená stem), u naturálních základů se určuje sazba nepřímých nákladů v peněžních jednotkách na jednu jednotku základny (vypočtená jako podíl hodnoty nákladu a rozvrhové základny v naturálních jednotkách) (Fibířová, 2015). Náklad se na objekt kalkuluje tak, že se sazba násobí počtem jednotek naturální základny připadající na daný objekt.

Někdy je vhodné využít zprostředkující nákladový objekt, kterým bude určité středisko organizace (například středisko úklidu a údržby). Jedná se o „...zprostředkující veličinu vyjadřující souvislost mezi finálními výkony a nepří-

mými náklady“ (Král, 2010, str. 133). Kalkulace se pak provede ve více alokačních fázích. V první fázi jsou náklady (přímé i nepřímé) přiřazeny tomuto středisku. V druhé fázi jsou takto přiřazené náklady kalkulovány jako nepřímé na jednotlivé činnosti nebo výkony.

8 Požadavky na členění a metoda jejich naplnění

U NNO je pro stanovení výše základu daně a uznatelných nákladů veřejné finanční podpory rozhodující, jak rozdělí své náklady a výnosy mezi jednotlivé kategorie činností. Tyto kategorie jsou vymezeny ve třech oblastech: účetní, daňová a dotační.

V zákonné úpravě se objevují kategorie jako hlavní a vedlejší činnost, podnikatelská činnost a ekonomická činnost. Podrobnější definice těchto pojmů v zákonné úpravě chybí, přestože jde o zásadní pojmy pro aplikaci zákonných ustanovení. Jediným vodítkem pro výklad pojmů je platná judikatura. Z toho plyne NNO značná právní nejistota. Na druhou stranu uvedené pojmy mají zahrnovat celou škálu rozmanitých skutečností, které není možné obsáhnout v jedné definici.

Pravidla pro poskytování veřejné finanční podpory a zákonná úprava některých činností NNO přináší své vlastní kategorie činností. Příkladem jsou základní a fakultativní činnosti sociálních služeb nebo činnost služby obecného hospodářského zájmu a s tím související stanovení uznatelných a neuznatelných nákladů.

Další důležitou oblastí s vlivem na daňový základ a uznatelné náklady je metoda kalkulace nákladů a výnosů. Volba metody je ponechána na organizaci, což dává prostor pro daňovou a dotační optimalizaci, ale také pro značnou míru nejistoty ohledně externí kontroly. Ekonomové NNO často s povzdechem říkají „každý klíč je napadnutelný“.

Alokace nákladů a výnosů má také svou praktickou stránku a je značně ovlivněna možnostmi účetního softwaru organizace.

8.1 Kategorie činností NNO

Základní rozdělení činností NNO můžeme shrnout následovně:

- hlavní a vedlejší činnost (dle vyhlášky 504/2002 Sb. a zákonů upravující jednotlivé právní formy, např. občanský zákoník),
- podnikatelská a nepodnikatelská činnost (dle zákona o zdaňování příjmů),
- ekonomická a neekonomická činnost (dle zákona o dani z přidané hodnoty),
- činnosti služeb obecného hospodářského zájmu a činnosti ostatní (zákon o zprůhlednění finančních vztahů, pravidla pro poskytování veřejné finanční podpory).

8.1.1 Hlavní, vedlejší a podnikatelská činnost

Hájková, Nebuželská a Pavlok (2015) definují činnost jako soubor aktivit, které směřují k naplnění účelu a to přímo (tzv. hlavní činnost) nebo nepřímo (tzv. vedlejší činnost). V případě NNO je vhodné si uvést srovnání obou činností. Hlavní činnost směřuje k naplnění účelu organizace, vedlejší hospodářská činnost směřuje k

dosažení zisku, který bude využit k naplnění účelu (Hájková, Nabuželská, Pavlok, 2015).

Dle vyhlášky č. 504/2002 Sb. je pro oddělení obou typů činností rozhodující zakladatelské právní jednání, zřizovací zákon nebo zápis ve veřejném rejstříku. Jednotlivé typy právních forem NNO mají v zákoně, který je upravuje, specifické požadavky na povinnost vymezení hlavní a vedlejší činnosti. V případě ústavů a obecně prospěšných společností se jedná o povinnou součást zakladatelského právního jednání a povinný zápis do veřejného rejstříku. V případě spolků je povinnou součástí stanov pouze vymezení účelu spolku. Určení předmětu vedlejší činnosti je však povinným zápisem do spolkového rejstříku. V souvislosti s požadavky zákona o daních z příjmů je pro praxi vhodné si i v případě spolků předmět hlavní činnosti do zakladatelského právního jednání uvést. Dle Hájkové, Nabuželské a Pavloka (2015) je vymezení předmětu činnosti důležité také pro vnitřní poměry NNO a pro komunikaci směrem k veřejnosti.

Používání termínu hospodářská činnost je poněkud zavádějící. Vhodnější je pojem vedlejší činnost. Ne vždy totiž musí mít vedlejší činnost hospodářskou povahu. Pokud je hlavní činnost v zakladatelském dokumentu specifikována poměrně úzce, pak i řada neziskových aktivit může spadnout do hospodářské činnosti. Vždy ale musí být vedlejší činnost provozována za účelem podpory činnosti hlavní.

V souvislosti s NNO často vyvstává otázka, jak je omezena výdělečnost nevýdělečných organizací (především u činnosti hlavní). Deverová (2014) uvádí, že součástí hlavní činnosti může být výdělečná činnosti při splnění dvou podmínek - je prostředkem k dosahování účelu a nedosahuje takové úrovně, kdy je možné ji považovat za srovnatelnou s podnikáním. Obdobně se vyjadřuje také Hájková, Nabuželská a Pavlok (2015).

Podnikání lze chápat jako činnost osoby podnikatele, který je definovaný v § 420 občanského zákoníku jako osoba, která samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku. Zde je třeba upozornit na odlišné chápání podniku v soutěžním právu EU, které nepovažuje za rozhodující účel dosahování zisku.

Na činnosti hospodářské povahy se u NNO vtahují ustanovení zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání. Ten v § 2 definuje, že „živností je soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem.“ § 3 taxativně vymezuje činnosti, které nejsou živností a na jejichž provozování tak není nutné získat živnostenské oprávnění. Jedná se většinou o činnosti, které upravuje samostatný zákon, který také často upravuje povolování těchto činností. Mezi tyto činnosti patří například poskytování sociálních služeb dle ZSS, poskytování zdravotních služeb dle zákona o zdravotních službách, pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor.

Pro ústavy a obecně prospěšné společnosti platí také požadavek na oddělené členění nákladů na správu. Pojem správa však není v zákoně definován. Dle Svejkovského (2013) je možné správu chápat široce nebo úzce. Úzké vymezení obsahu-

je minimálně náklady na fungování orgánů. Širší vymezení pak může zahrnovat například mzdu ředitele. Svejkovský doporučuje správu vymezit v zakladatelských dokumentech nebo vnitřních směrnicích, třeba jako příkladný výčet. Užší vymezení se z administrativních důvodů jeví jako vhodnější. Vhodné je za náklady na správu ústavu označit neuznatelné náklady veřejné finanční podpory nebo náklady společné pro všechny činnosti, u kterých je z důvodu nízké hodnoty administrativně náročná jejich alokace (např. poplatky za vedení bankovního účtu, pronájem webového prostoru apod.).

Další povinností NNO, které představují veřejně prospěšný poplatník s úzkým základem daně povinen dle zákona o daních z příjmů, je sledovat výnosy a související náklady jednotlivých hlavních činností. Zákon ani žádný prováděcí předpis neposkytuje vodítko, na základě kterého, by mohla organizace rozhodnout, které činnosti lze považovat za soubor a které je třeba sledovat odděleně. Organizace tak může vhodným slučováním a oddělováním činností snížit základ daně, když například výrazně ztrátovou činnost sloučí s činností ziskovou. Naproti tomu veřejně prospěšný poplatník s širokým základem daně má možnost kompenzace ztrátových a ziskových činností. Navíc je u něj případná daňová ztráta (kterou může využít jako položku odčitatelnou od základu daně v následujících zdaňovacích obdobích) tvořena ztrátami hlavní i vedlejší činnosti.

Sledování nákladů a výnosů jednotlivých dílčích činností dle zákona o dani z příjmu skýtá v praxi jeden problém. V odborné literatuře (např. Pelc, 2010; Pelikánová, 2016) se formulace „náklady vynaložené podle tohoto zákona“ vykládá s odkazem na § 24 zákona, který definuje náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů (tzv. daňově uznatelné náklady). NNO tak nemá možnost sledovat ziskovost jednotlivých činností přímo v účetnictví, aniž by musela zohlednit ustanovení zákona o dani z příjmů upravující daňovou uznatelnost nákladů.

Kromě sledování nákladů a výnosů jednotlivých hlavních činností, musí veřejně prospěšný poplatník oddělit také výnosy (a související náklady) osvobozené od daně. Příkladem jsou například veřejné sbírky nebo dary. Zde existuje volba osvobození bezúplatných příjmů v podobě darů. V případě, kdy organizace osvobození využije, vyloučí se ze základu daně tento výnos a s ním související náklady (náklady hrazené z daru ale také náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení tohoto výnosu). Volba osvobození bude záležet na výši souvisejících nákladů a na jejich charakteru. Osvobození bude chtít NNO využít v situaci, kdy z daru hradí daňově neuznatelné náklady. V situaci, kdy jsou se správou daru spojené vysoké náklady, bude výhodnější osvobození neuplatnit. U veřejně prospěšného poplatníka je neuplatnění osvobození také administrativně jednodušší, protože nebude třeba upravovat výsledek hospodaření.

V návaznosti na § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů by mělo být snahou NNO alokovat daňově neúčinné náklady do činností, jejichž příjmy nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny. Například hlavní ztrátové činnosti a činnosti financované z darů nebo dotací. Na druhou stranu je právě řada daňově neúčinných nákladů klasifikovaná jako nezpůsobilý výdaj k hrazení z účelových darů nebo dotací, které jsou na tyto činnosti poskytovány.

8.1.2 Ekonomická činnost

Zákon o dani z přidané hodnoty používá termín ekonomická činnost, který je termínem širším, než je pojem podnikání. Ekonomická činnost je definovaná přímo v zákoně a hovoří o soustavné činnosti výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby.

U ekonomické činnosti nehraje roli účel, za kterým je činnost vykonává, ani dosažený výsledek. Činností může jít organizaci o dosažení zisku, ale také čistě o splnění svého poslání. Ekonomická činnost tak může být zisková i ztrátová. Jak uvádí Drábová (2015), z judikatury Soudního dvora vyplývá, že pojem hospodářská činnost má „objektivní povahu v tom smyslu, že činnost je posuzovaná sama o sobě bez ohledu na její účel nebo výsledek.“ Přestože výsledek není pro ekonomickou činnost relevantní, činnost musí být spojena s příjmy. ZDPH podmínku úplaty uvádí pouze u pronájmu nemovitosti. Na ostatní činnosti se v daňové praxi podmínka vztahuje na základě judikatury. Drábová (2015) uvádí případ Evropského soudního dvora C-89/81 Hong Kong Trade. Posuzování ekonomické činnosti bez ohledu na výsledek lze chápat jako posuzování bez ohledu na to, zda je činnost zisková nebo ztrátová. Obdobně posuzování bez ohledu na účel, znamená posuzování bez ohledu na pohnutky, které subjekt k výkonu ekonomické činnosti vedou.

Důležitým pojmem pro určení, zda je činnost ekonomické povahy, je soustavnost. „I když zákon soustavnost nedefinuje, lze obecně pojem „soustavná činnost“ spojit s úmyslem tuto činnost opakovat“ (Krajský soud v Hradci Králové, 2011). Není rozhodné, kolikrát do roka činnost uskutečníme nebo jak pravidelně. Za soustavou činností jsou považovány i sezónní činnosti a činnosti, které se opakují při určité příležitosti nebo v určitou roční dobu (Krajský soud v Hradci Králové, 2011). Roli hraje také jakým způsobem je činnost vykonávána. „Pro posouzení charakteru činnosti jako pouze příležitostné je nutné posoudit, do jaké míry se ekonomické činnosti úpadce skutečně věnoval (počty zaměstnanců zapojených do činnosti, existence příslušných smluv apod.)“ (Nejvyšší správní soud, 2009).

Na ekonomickou činnost je také nutné nahlížet jako na soubor obdobných činností, v rámci kterého se mohou vyskytovat i činnosti ojedinělé. Přestože je subjekt nemá v úmyslu opakovat, spadají do ekonomické činnosti. V tomto smyslu se vyjádřil Nejvyššího správního soudu (2011) „Není však nutné, aby každá jednotlivá transakce, provedená v rámci ekonomické činnosti takové osoby, naplňovala sama o sobě prvek soustavnosti; svým charakterem však musí náležet k takové souborné činnosti osoby (povinné k dani), která znaky ekonomické činnosti jako celek vykazuje. ...při ekonomické činnosti je zcela běžné, že některé transakce se opakují, jiné jsou naopak pouze jednorázové, přičemž ve vztahu k jednotlivým transakcím se již atributy ekonomické činnosti nezkušují.“

Při vymezení ekonomické činnosti není podstatné, zda jde o činnost hlavní nebo vedlejší. Nejvyšší správní soud (2008) v rozsudku uvedl, že „z daňového hlediska je potřeba zkoumat skutečnou činnost subjektu, nikoliv se spokojit s údajem vyplývajícím z obchodního rejstříku.“ Obdobně se vyjadřuje Drábová (2015) „Je nepodstatné, zda byla taková osoba k vykonávání ekonomické činnosti zřízena, či nikoliv, nebo zda vlastní potřebné licence k výkonu konkrétní činnosti či nikoliv.“

S termínem ekonomická nebo hospodářská činnost se můžeme setkat také v rámci soutěžního práva EU. Jak bylo uvedeno v kapitole 5.4.1, představuje hospodářská činnost jakoukoliv činnost spočívající v nabízení zboží nebo služeb na trhu.

Ekonomická činnost dle zákona o dani z přidané hodnoty a ekonomická činnost dle soutěžního práva EU nepředstavují totožné kategorie. Z pohledu daní bude pro ekonomickou činnost rozhodující, zda z ní má subjekt ekonomický prospěch (poskytuje za úplatu). Z pohledu soutěžního práva je důležité, zda je ekonomická činnost poskytována na jednotném vnitřním trhu. Ekonomický prospěch není rozhodující.

Pojetí ekonomické činnosti v soutěžním právu EU má svůj dopad i na členění nákladů a výnosů. Vzhledem k tomu, že je subjekt za podnik považován jen ve vztahu k té části aktivit, které představují ekonomickou činnost, musí oddělit náklady a výnosy hospodářské činnosti od nehospodářské. Nařízení Komise č. 651/2014 uvádí, „aby se zamezilo poskytování státní podpory na hospodářské činnosti prostřednictvím veřejného financování činností nehospodářských, měly by být náklady a financování hospodářských a nehospodářských činností zřetelně oddělené.“ Zákon č. 319/2006 Sb., o některých opatřeních ke zprůhlednění finančních vztahů v oblasti veřejné podpory, a o změně zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty²¹ upravuje mimo jiné pravidla pro oddělené účtování nákladů a výnosů. Oddělené účtování se týká fyzické nebo právnické osoby, která má subjektem veřejné správy udělená zvláštní nebo výlučná práva nebo osob, kterým bylo svěřeno poskytování SGEI za které dostávají náhradu. Pokud tyto osoby současně vykonávají i jiné činnosti, musí je účtovat odděleně. Jejich účetní závěrka musí být dle § 5 odst. 1 sestavena v členění položek na činnosti SGEI nebo činnosti s výlučnými a zvláštními a na činnosti ostatní. Pro tyto dvě činnosti musí vést v účetním rozvrhu nákladové a výnosové účty. Z této povinnosti jsou však osvobozeny subjekty, jejichž roční obrat nedosahuje 40 mil. EUR (a to za dvě účetní období bezprostředně předcházející účetnímu období, ve kterém měly uděleno zvláštní nebo výlučné právo nebo svěřenou SGEI). Jde především o zamezení praxe, kdy NNO z veřejné finanční podpory hradí náklady i své podnikatelské činnosti vzhledem k nedostatečnému oddělení nákladů a výnosů (především opomínání alokovat na podnikatelské aktivity celou řadu nepřímých nákladů).

8.1.3 Práh jižní Morava, z.ú.

Praktické problémy při přiřazování činností NNO do jednotlivých kategorií si lze uvést na příkladu organizace Práh jižní Morava, z.ú. Organizace vznikla v roce 1999 pod názvem Sdružení Práh v rámci projektu Propojování lůžkové a mimolůžkové péče o duševně nemocné - MATRA II, financovaného nizozemským ministerstvem zahraničních věcí. Jedním z realizátorů projektu byla Psychiatrická nemocnice Brno, která vznik organizace podpořila. Původní právní forma občanského sdružení

²¹ Zákon implementuje Směrnici 80/723 EHS o transparentnosti finančních vztahů mezi členskými státy a veřejnými podniky a o finanční transparentnosti uvnitř některých podniků.

byla v roce 2015 změněna na spolek dle § 3045 odst. 1 občanského zákoníku s účinností od 1. 1. 2014. Ve lhůtě do tří let musela organizace přizpůsobit své stanoviny požadavkům nového občanského zákoníku²². Organizace využila právo na přeměnu v ústav²³, který více odpovídá charakteru organizace. Přeměnu na ústav provedla k 1. 1. 2017 a změnila svůj název na Práh jižní Morava, z.ú.

V zakladatelské listině má organizace definován účel, poslání, cíle a předmět činnosti (hlavní činnost). Účel je vymezen obecně, tak jak jej upravuje § 402 občanského zákoníku. Posláním organizace je nabízet lidem s duševním onemocněním z Jihomoravského kraje pomoc a podporu při jejich začleňování do běžného života. Předmětem činnosti je například:

- poskytování sociálních služeb,
- provozování nestátního zdravotnického zařízení,
- vzdělávací, poradenské a publikační činnosti zaměřené na odbornou i laickou veřejnost,
- činnosti přispívající k rozvoji péče o lidi s duševním onemocněním poskytované v přirozeném prostředí (např. spolupráce se zdravotnickými zařízeními a dalšími institucemi, podílení se na veřejné diskusi k vytváření koncepcí psychiatrické péče, spolupracovat se zaměstnavateli při zaměstnávání lidí s duševním onemocněním),
- zřizování a provozování chráněných pracovních míst.

Vedlejší činnosti nejsou v listině konkrétně uvedeny. Listina obsahuje pouze obecné podmínky jejich provozování, tak jak vyplývají z občanského zákoníku. Jako důvod provozování vedlejší činnosti uvádí listina zajištění doplňkových zdrojů a obsahovou podporu své činnosti. Vedlejší činnost není specifikovaná ani ve veřejném rejstříku.

Od změny právní formy na ústav k 1.1.2017 představuje organizace z pohledu zákona o daních z příjmů veřejně prospěšného poplatníka, který má tzv. široký základ daně. Z daňového hlediska je tedy pro organizaci důležité především rozdělení činností na ekonomické a neekonomické a dále členění podle možnosti uplatnění osvobození od daně z přidané hodnoty.

Organizace vystupuje v roli poskytovatele sociálních služeb podle § 6 zákona o sociálních službách. V roce 2017 poskytuje 6 registrovaných sociálních služeb. V rámci všech šesti sociálních služeb byla pro rok 2017 organizace pověřena Jihomoravským krajem k poskytování služeb obecného hospodářského zájmu. Jedná se o:

- sociální poradenství - odborné sociální poradenství,
- služby sociální péče - centrum denních služeb, podpora samostatného bydlení a chráněné bydlení,
- služby sociální prevence - sociálně terapeutické dílny, sociální rehabilitace.

²² § 3041 odst. 2 občanského zákoníku.

²³ § 3045 odst. 1 občanského zákoníku.

V roce 2016 získala také oprávnění k poskytování zdravotnických služeb. Tyto služby však v současnosti neposkytuje.

Nejdůležitější a převažující **hlavní činností** je poskytování sociálních služeb dle zákona o sociálních službách. V rámci sociální rehabilitace a odborného sociálního poradenství jsou poskytovány všechny základní činnosti bez úplaty a není poskytována žádná fakultativní činnost. Vzhledem k tomu, že se v rámci služeb neuskutečňují plnění za úplatu, jsou obě služby považovány za neekonomické činnosti z pohledu zákona o dani z přidané hodnoty. Z pohledu soutěžního práva EU však představují hospodářskou činnost. Podpora samostatného bydlení, chráněné bydlení a centrum denních služeb jsou služby, jejichž základní činnosti jsou poskytovány za úplatu. Fakultativně jsou za úplaty poskytovány i další služby, např. stěhování nebo praní. Jsou tedy ekonomickými a hospodářskými činnostmi na které se vztahuje osvobození od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně na vstupu.

Poněkud složitější je služba sociálně terapeutické dílny. Bezúplatně jsou poskytovány základní činnosti služby. Jako dodatečný zdroj příjmů pro službu však organizace prodává výrobky, které klienti v rámci služby vytvořili (rukodělné výrobky) a poskytuje služby třetím osobám (kavárna). V doplňujícím materiálu k Doporučenému postupu MPSV č. 4/2013 Otázky a odpovědi k nastavení fakultativních činností sociálních službách uvádí MPSV, že pokud jde o prodej výrobků vytvořených v rámci aktivizačních činností, lze výnosy z prodeje použít na úhradu nákladů sociální služby a související náklady považovat za náklady sociální služby. Ovšem za podmínky, že „jde o občasnou činnost (tj. vánoční prodej, prodej v rámci dne otevřených dveří apod.) a výrobky jsou skutečně jedinečnými předměty (tj. nemají znaky sériově vytvářeného výrobku)“ (MPSV 2013). Organizace, které prodávají výrobky dílen pravidelně, by tak neměly výnosy z prodeje a náklady na prodej považovat za náklady a výnosy sociální služby, ale jako náklady a výnosy z podnikání. Pro daňové účely tak musí organizace oddělit náklady a výnosy sociální služby od související podnikatelské činnosti, což je v praxi problematické.

Organizace přistupuje k členění nákladů a výnosu v souvislosti se sociálně terapeutickou dílnou odlišně z pohledu daní a z pohledu veřejné podpory. V případě prodeje rukodělných výrobků oddělila organizace z daňového pohledu výrobu, která je součástí sociální služby od odbytu, který představuje samostatnou podnikatelskou aktivitu. Z pohledu veřejné podpory nezahrnuje organizace do nákladů služby kromě nákladů na odbyt také přímý materiál a přímé mzdy (pracovníci dokončující výrobky) a výnosy z prodeje nepovažuje za výnosy dané služby. Obdobně postupuje i u nákladů a výnosů kavárny, která je navíc rozdělena na dvě směny. Dopolední směna je v režimu sociální služby a odpolední směna představuje podnikatelskou činnost.

Dalšími významnými hlavními činnostmi jsou aktivity v oblasti rozvoje péče o lidi s duševním onemocněním. Jedná se například o projekt Zavádění nových procesů v sociálních službách pro lidi s duševním onemocněním podpořený z Evropského sociálního fondu nebo destigmatizační akce pro veřejnost. Jde o nepodnikatelské aktivity, jejichž součástí nejsou plnění za úplatu.

Méně významnými a příležitostnými hlavními činnostmi, které mají hospodářskou povahu, jsou například vzdělávací aktivity nebo vydávání odborných publikací. Ty organizace poskytuje jak bezplatně tak za úplatu. Na tyto činnosti se nevztahuje osvobození od daně z přidané hodnoty.

Mezi **vedlejší činnosti** organizace patří tzv. výrobní dílny, které představují podnikatelskou aktivitu. Jde o zakázkové šití, prodej zboží (výrobků chráněných dílen), kavárnictví a zahradnictví. Dále sem bude spadat například pronájem nebytových prostor ve vlastnictví organizace nebo náklady a výnosy spojené se smlouvami o reklamě.

Rozdělení jednotlivých činností organizace do kategorií znázorňuje následující schéma:

hlavní										vedlejší				
nehospodářská			hospodářská činnost											
neekonomická					ekonomická									
nepodnikatelská										podnikatelská				
ostatní	MC	PZ3	SR	OSP	PSB	CHB	CDS	ostatní	STD	VDŠ	VDCP	ostatní		

účetní hledisko
hledisko soutěžního práva EU
hledisko DPH
hledisko DPPO

Obr. 3 Kategorizace činností Práh jižní Morava, z.ú. v roce 2017.

Poslední řádek schématu znázorňuje jednotlivé činnosti organizace. Zkratky MC a PZ3 představují dva projekty financované z Evropského sociálního fondu, zkratky SR, OSP, PSB, CHB, CDS a STD jsou použity pro činnosti související s poskytováním jednotlivých sociálních služeb a zkratky VDŠ a VDCP reprezentují výrobní dílny.

Pro činnosti v souvislosti se sociálními službami je třeba zavést další dílčí klasifikaci:

činnosti související se sociálními službami			
dle zákona o sociálních službách			
základní činnosti		fakultativní	ostatní činnosti
SGEI	nad rámec SGEI		
uznatelné	neuznatelné		

Obr. 4 Kategorizace činností souvisejících se sociálními službami.

Nastíněné dělení má vazbu především na uznatelné náklady veřejné finanční podpory. Z daňového hlediska představují výnosy těchto činností plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně na vstupu a to dle § 59 a § 61 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty.

8.2 Vztah daňové a dotační optimalizace

NNO má ve většině případů na výběr mezi daňovou a dotační optimalizací. Jen v málo případech lze dosáhnout oboje.

Definici **daňové optimalizace** uvádí například Široký (2008, str. 241). Daňová optimalizace „... představuje v podstatě legální aktivity, které vedou k minimalizaci odvedené daně ... Prostředkem této daňové optimalizace je využití

všech dostupných zákonných ustanovení včetně uplatnění veškerých výjimek a daňových úlev, mnohdy však také využití mezer v daňových zákonech a souvisejících předpisech“. Mezi daňovou optimalizací můžeme zařadit například již zmíněnou volbu osvobození u přijatých darů.

Dotační optimalizaci můžeme chápat jako snahu NNO alokovat náklady do činností podle dostupných zdrojů jejich financování, a jako snahu o maximální využití finančních zdrojů bez ohledu na skutečné potřeby dané činnosti. Ne vždy se totiž představy NNO o potřebnosti jejich činností shodují s představou poskytovatelů finanční podpory. NNO tak často poskytují činnosti, které jsou z jejich pohledu potřebné, avšak nezískávají dostatečnou finanční podporu a na druhou stranu poskytuje činnosti, které získávají větší finanční podporu, než která je pro jejich uskutečnění nezbytná. Z toho následně plyne snaha NNO o dotační optimalizaci. Omezením pro dotační optimalizaci je základní pravidlo uznatelnosti nákladu, a to zda v daném roce souvisel náklad s dosažením účelu, na který byla podpora poskytnuta, a zda v souvislosti s nákladem nedošlo k ne hospodárnému a neefektivnímu využití veřejných prostředků.

U NNO bude snaha přednostně alokovat náklady tak, aby využila všech účelových dostupných finančních zdrojů. Nevyužití finanční zdroje je NNO nucena vrátet poskytovateli. Většina činností, na které NNO čerpá veřejné finanční zdroje, představují činnost, které nejsou předmětem daní nebo jsou od daní osvobozeny. Náklady alokované na tyto činnosti tak nelze využít pro snížení základu daně. Pouze část nákladů, která není přímo hrazena z účelových finančních zdrojů (z důvodu neznatelnosti nebo vyčerpání těchto finančních zdrojů), se bude NNO snažit alokovat na podnikatelské činnosti (činnosti které jsou předmětem daně z příjmů nebo daně z přidané hodnoty a nejsou od těchto daní osvobozeny), aby došlo ke snížení základů daně.

Je třeba upozornit na nejasnou hranici mezi optimalizací a podvodem. A to především u metody alokace nákladů a výnosů k jednotlivým činnostem. Jako dotační a daňový podvod lze zařadit například alokaci spotřebního materiálu a drobného majetku na činnosti, se kterými nesouvisí nebo falšování operativní evidence. Odhalení kontrolním orgánem je v těchto případech málo pravděpodobné. Závažnějšími praktikami jsou například dohoda s dodavatelem, který na žádost NNO uvede na dokladu předmět plnění, který neodpovídá skutečnosti, nebo fakturace dosud neuskutečněných plnění k závěru roku z důvodu vyčerpání prostředků dotace. U NNO však nelze hovořit o zneužití finanční podpory nebo snížené daňové povinnosti pro vlastní prospěch, jelikož NNO nerozdělují zisk mezi zakladatele ani členy. Na druhou stranu bývá častým problémem NNO neefektivní využívání zdrojů, což je o to závažnější, pokud byly tyto zdroje získány podvodem.

8.3 Kalkulace nákladů a výnosů

Nesporně výrazný vliv na základ daně a výši uznatelných nákladů veřejné finanční podpory má zvolená metoda kalkulace nákladů a výnosů. Volba metody kalkulace

představuje prostředek optimalizace, který vychází z nedostatečné zákonné úpravy.

V případě kalkulace nákladů popsané v kapitole 7.3 můžeme najít tři oblasti, jejichž aplikace ovlivňuje základ daně a uznatelné náklady nejvýrazněji. Jde o

- vedení operativní evidence,
- klasifikace nákladů na přímé a nepřímé,
- volba rozvrhové základny.

Finanční účetnictví samo o sobě není schopno poskytnout dostatečné informace pro kalkulaci nákladů a výnosů. Z toho pohledu ani účetní dané organizace by neměla být za kalkulaci zodpovědná. Tento úkol připadá na ekonoma organizace, který by měl prvotně zavést systém operativní evidence. Běžně používanými evidencemi jsou například kniha jízd, pracovní výkazy, soupisy prací externích dodavatelů (např. soupis prací IT technika), podružné plynoměry a elektroměry nebo evidence drobného majetku. Mruzková a Lisztwanová (2013) od operativní evidence požaduje zachycování údajů minimálně ve struktuře definovaných kalkulačních jednic a časového intervalu. Uvádí, že „na detailnosti a věcné správnosti operativní evidence závisí i přesnost a vypovídací schopnost jak výsledkových, tak i předběžných kalkulací“.

Organizace musí zvážit, kdy je vhodné zavést operativní evidenci a kdy postačí využití rozvrhové základny. U nákladů, kde nelze určit rozvrhovou základnu, která by odrážela vztah mezi činností a výší nákladů by se organizace měla snažit evidenci zavést. Alokaci nákladů totiž musí být schopna odůvodnit a obhájit před externími subjekty, které ji kontrolují (například finanční úřad v rámci daňové kontroly nebo poskytovatel dotace). Snahu zavést evidenci bude mít NNO také v situaci, kdy její vedení umožní alokovat náklady pro NNO výhodnějším způsobem, oproti použití rozvrhové základny, a to i za cenu zvýšených administrativních nákladů. Situace však může být i opačná. Organizace může argumentovat přílišnou administrativní náročností evidence, pokud se rozhodne upřednostnit použití rozvrhové základny. Rozhodující slovo v případě metody kalkulace však vždy bude mít externí kontrolní subjekt.

Operativní evidenci nemusí vždy vést pouze daná organizace, ale také její externí dodavatelé a to především dodavatelé služeb. Ti často přikládají k fakturám soupis, který dokládá jimi odvedenou práci. NNO by měla předem informovat dodavatele v jaké struktuře a detailnosti bude jeho soupis prací vyžadovat. Příkladem je provedení servisu výpočetní techniky, kdy může být soupis prací v detailu jednotlivých sepisovaných přístrojů. U menších NNO se častěji setkáváme s případy, kdy externí subjekt poskytuje služby pro celou organizaci jako celek. V takovém případě je soupis prací dodavatele důležitým zdrojem informací pro kalkulaci.

Vedení či nevedení operativní evidence ovlivňuje klasifikaci nákladů na přímé a nepřímé. Příkladem je zavedení podružných elektroměrů a plynoměrů v místnostech budovy, kterou NNO využívá pro více činností. Bez podružných měřičů je třeba považovat spotřebu elektrické energie a plynu za nepřímý náklad a klíčovat je například s pomocí využití rozvrhové základny podlahová plocha

v metrech čtverečních. Ve chvíli, kdy organizace zavede podružné měřiče, bude schopna podstatnou část nákladu na energie považovat za přímé.

NNO může také klasifikovat náklad jako přímý, pokud vzniká převážně, nikoliv však výhradně, v souvislosti s jedinou činností. Příkladem může být mzda fakturantky, která vystavuje faktury. V případě že se 99% vystavených faktur týká podnikatelské činnosti organizace a pouze 1% faktur se týká činností ostatních, může organizace klasifikovat mzdu fakturantky jako přímý náklad podnikatelské činnosti. Otázkou však je, zda tento postup externí kontrolní subjekt uzná. Na druhou stranu zákon o dani z příjmů přistupuje k obdobnému zjednodušení alokace nákladů v případě úrokových nákladů, které považuje za daňově uznatelné, přestože souvisí také s činnostmi, které nejsou předmětem daně, nebo jsou od daně osvobozeny. Stejně tak zákon o dani z přidané hodnoty stanovuje krátcí koeficient ve výši 100%, pokud je jeho vypočtená hodnota 95% nebo vyšší.

Výše uvedené postupy mají zásadní vliv na odpočet daně z přidané hodnoty. Pokud organizace používá operativní evidenci nebo klasifikuje náklady jako přímé, lze tuto alokaci považovat za odraz skutečného využití nákladu pro jednotlivé činnosti. V takovém případě lze alokaci použít i pro stanovení výše nároku na odpočet daně. Použije-li naopak rozvrhovou základnu nebo koeficient náročnosti pro alokaci nepřímých nákladů, bude muset aplikovat krátcí koeficient (pouze pro výpočet poměrového koeficientu může metodu kalkulace využít). Vzhledem k tomu, že se do výpočtu koeficientu nezahrnuje výše bezúplatného přijatého plnění (výše darů a dotací), bude výše kráceného nároku na odpočet daně odrážet metodu výpočtu koeficientu nikoliv objektivní využívání přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění jednotlivých ekonomických činností. Větší podíl nákladů, na které se bude vztahovat nárok na odpočet v krácené výši, bude organizaci snižovat daňovou povinnost.

Je však třeba upozornit, že postup vypořádání odpočtu daně přináší NNO jeden praktický problém. Účetně se výše daně na vstupu podléhající krácení eviduje na závazkovém účtu. Část této daně, která nepředstavuje krácený nárok na odpočet, se jako nákladová položka zaúčtuje až na konci posledního zdaňovacího období kalendářního roku v souvislosti s vypořádáním odpočtu daně. NNO se však může dostat do situace, kdy i v průběhu roku je povinna vyúčtovat poskytnutou veřejnou finanční podporu. Do vyúčtování finanční podpory nemůže v průběhu roku zahrnout daň na vstupu, u které nevzniká nárok na odpočet, jednak proto, že skutečnou výši bude znát až po vyrovnání odpočtu, a jedna proto, že v průběhu roku ji neeviduje jako náklad. U NNO, kde se většina přijatých plnění vztahuje na veškeré činnosti organizace (např. kdy všechny činnosti probíhají v jedné budově) může neuplatnitelnost daně na vstupu z dotace představovat velkou zátěž na samofinancování organizace. Obdobně vypořádání odpočtu daně stanoveného v poměrné výši může značně ovlivnit skutečné náklady organizace.

Volba rozvrhové základny představuje nejproblematictější oblast přiřázkové kalkulace nákladů a výnosů. Kromě volby konkrétní rozvrhové základny pro daný typ nákladů je třeba zvážit také množství používaných základen. NNO by se ideálně měla nacházet uprostřed dvou extrémních přístupů. První představuje zvolení pou-

ze jedné rozvrhové základny pro všechny náklady (například určitá hodnotová základna). Druhý extrémní přístup zavádí pro každý druh nákladu samostatnou rozvrhovou základnu a dokonce používá samostatné rozvrhové základny pro konkrétní náklady. Více rozvrhových základen sice zvýší vypovídací schopnost kalkulace, avšak za cenu její nepřehlednosti a vyšších administrativních nákladů. Vzhledem k tomu, že NNO převážnou většinu kalkulací provádí na základě požadavku externích subjektů, měla by na přehlednost kalkulací brát zřetel.

Obdobný vliv na kalkulaci jako volba rozvrhové základny představuje určení parametrů činností v případě použití kalkulace s koeficienty náročnosti. Je nutné upozornit na možné problémy při obhajobě u externích kontrolních subjektů. Jednak se jedná o metodu, která se v obdobné literatuře pojednávající o alokaci nákladů pro daňové účely u NNO nevyskytuje často. Jednak se může stanovení koeficientů jevit málo objektivní pro využití při alokaci.

8.3.1 Alokace nákladů a výnosů ve vybrané organizaci

Organizace Práh jižní Morava, z.ú. využívá čtyři hlavní rozvrhové základny – plocha budovy v metrech čtverečních, přepočtený počet zaměstnanců, doba provozu a výnosy. Rozvrhové základy jsou určeny jednak za organizaci jako celek a jednak pro každé detašované pracoviště. Pro alokaci mzdových nákladů převážné většiny zaměstnanců využívá jejich stanový úvazek pro jednotlivé činnosti, který se přehodnocuje jedno až dvakrát do roka, dle evidence skutečně provedené práce. Mzdové náklady administrativních pracovníků alokuje použitím vhodné rozvrhové základny.

Organizace upřednostňuje používání rozvrhových základen před vedením operativní evidence. Na základě operativní evidence alokuje pouze náklady na pohonné hmoty, telekomunikační služby a některé energie (v budovách kde existují podružné měřiče). Organizace využívá rozvrhové základny také v případě, kdy operativní evidence existuje ale její využití pro alokaci nákladů a výnosů není možné přímo nebo obsahuje vysoký podíl nepřímých nákladů. Jde například o soupis prací IT technika, kdy převážnou část odvedené práce nelze klasifikovat jako přímý náklad a vyžadují tudíž použití rozvrhové základny.

Organizací často využívanou metodou pro zjednodušení alokace je rozdělování nákladů mezi více účetních dokladů (na základě dohody s dodavatelem nebo formou dílčích objednávek).

8.4 Oddělená evidence nákladů a výnosů

Dle § 4 odst. 9 zákona o účetnictví se vede účetnictví za účetní jednotku jako celek. Organizace však má možnost evidovat účetní zápisy odděleně. Oddělenou evidenci nákladů a výnosů vede NNO ve vztahu k různě vymezeným činnostem. Odděleně musí evidovat také náklady vztahující se k určitým výnosům (například veřejná podpora nebo dary). Oddělenou evidenci lze vést buď přímo v účetnictví, nebo nepřímo v mimoúčetní evidenci. Vždy záleží na požadavku právního předpisu nebo poskytovateli finančního zdroje.

Oddělenou evidenci hlavní a vedlejší činnosti musí NNO zobrazit přímo v účetnictví. Dle vyhlášky 504/2002 Sb., musí sestavit výkaz zisku a ztrát tak, aby konečné zůstatky syntetických účtů nákladů a výnosů byly rozdělené na hlavní činnost a hospodářskou činnost. Stejně tak výsledek hospodaření před zdaněním a výsledek hospodaření po zdanění se musí za jednotlivé činnosti uvést samostatně. Dle požadavku zákona o dani z příjmů je NNO povinna vést odděleně výnosy a náklady, které jsou předmětem daně, od ostatních výnosů a nákladů. Z textové podoby ustanovení zákona lze odvodit, že tato oddělená evidence musí být splněna v účetnictví. V zákonu o dani z přidané hodnoty výslovný požadavek na oddělenou evidenci výnosů a nákladů nenajdeme. Organizace tuto evidence vede jako podklad pro správné stanovení daňové povinnosti a je čistě na jejím rozhodnutí, zda tak učiní v rámci účetnictví nebo mimo něj.

Poskytovatelé veřejné finanční podpory běžně žádají vést v účetnictví odděleně poskytnuté prostředky a jejich čerpání (výnos z podpory a náklady hrazené z podpory) a účetní zápisy vztahující se k přijetí podpory. Poskytovatelé často zavazují NNO odděleně evidovat náklady celého projektu, přestože není celý financován z veřejných zdrojů. Důvodem bývá ověřit si, že NNO splnila požadavek na spolufinancování projektu z vlastních zdrojů nebo dodržela rozpočet předložený v žádosti o veřejnou podporu. U větších projektů se můžeme setkat s požadavkem na oddělené vedení účetnictví projektu. Nejde pouze o oddělenou evidenci nákladů a výnosů, ale oddělení veškerých účetních zápisů vztahujících se k projektu.

Co se týče metody oddělené evidence, nejčastěji jsem se setkala s možností výběru mezi analytickou evidencí a přiřazováním účelových znaků. Poskytovatelé podpory často vyžadují výstup z účetnictví dokládající oddělenou evidenci jako podklad vyúčtování podpory. V tom případě je nutné při výběru metody opět přihlídnout k možnostem účetního softwaru.

V praxi má NNO několik možností, jak provést oddělenou evidenci v účetnictví. Pokud právní předpis nebo poskytovatel podpory nestanoví konkrétní způsob, je volba čistě na dané organizaci a možnostech využívaného účetního softwaru. NNO může využít například tyto tři metody oddělené evidence:

- analytickou evidenci,
- přiřazování účelových znaků účetním zápisům,
- označení účetních dokladů.

Pro oddělené sledování může NNO zvolit vhodnou strukturu analytických účtů nákladů a výnosů. Může také využít možností účetního softwaru a účetním zápisům přiřazovat účelové znaky. Řada softwarů nabízí možnost přiřadit zápisům několik těchto znaků a následně využít filtraci účetních zápisů. Další možností je zvolit systém označování účetních odkladů, který však musí zajistit souvislou nepřerušovanou číselnou řadu.

Kterou metodu využít závisí například na charakteru nákladů a výnosů, které je třeba oddělit, nebo na velikosti organizace a složitosti a provázanosti jejích činností a na způsobu jejich financování (např. jednozdrojové nebo vícezdrojové financování). Pokud bude NNO chtít oddělit přímé náklady a výnosy, a pokud se ne-

jedná o větší škálu druhů nákladů a výnosů, může využít analytickou evidenci, aniž by hrozilo znehlednění celého účetnictví. Pokud bude oddělovat náklady a výnosy organizačního střediska, může tomuto středisku přiřadit vlastní číselnou řadu dokladů. Například veřejně financovaný projekt může mít zřízenou vlastní pokladnu, kdy účetní doklady procházející touto pokladnou mají vlastní číselnou řadu. U NNO s větším spektrem činností se uplatní kombinace všech uvedených metod, kdy těžiště evidence bude v přiřazování účelových znaků, zatímco ostatní metody budou spíše podpůrného charakteru (např. analytický účet pro specifický druh výnosu umožní rychlou kontrolu jeho správné evidence). Účelové znaky mohou být složeny z písmen nebo číslic (případně kombinace obojího) a jejich správné nastavení může odrážet i hierarchii činností nebo finančních zdrojů.

8.4.1 Oddělená evidenci ve vybrané organizaci

Práh jižní Morava, z.ú. je organizací s obratem 30 mil.²⁴, 157 zaměstnanci, 7 detašovanými pracovišti a vícezdrojovým financováním. Z toho důvodu využívá pro oddělenou evidenci nákladů a výnosů kombinaci všech tří výše popsaných metod. Jednak účetním zápisům přiřazuje tři typy účelových znaků a jednak využívá analytickou evidenci a to především u výnosových účtů.

První účelový znak slouží k rozlišení dílčích činností organizace. Tohle dělení je důležité především pro daňové účely. V účetním softwaru je nazýván Středisko. Organizace rozlišuje 6 středisek, které představují jednotlivé sociální služby, dále dvě střediska, která zastupují velké projekty financované z Evropského sociálního fondu a dvě střediska pro podnikatelskou činnost (jeden pro zakázkové šití a jeden společný pro kavárenskou činnost, prodej zboží a zahradnictví).

Druhý znak slouží k rozlišení jednotlivých projektů organizace a je nazýván Zakázka. Tento znak začala organizace používat poprvé v roce 2016. Potřeba odděleně evidovat náklady a výnosy vztahující se k určitému projektu vznikla organizaci v minulosti u projektů, které byly financovány z více zdrojů, u projektů v rámci kterých vznikaly neuznatelné náklady a u projektů, které nepředstavovaly samostatnou činnost organizace. Pokud by měl projekt pouze uznatelné náklady a byl by financován z jediného zdroje, postačil by pro jeho odlišení znak tohoto finančního zdroje. Pokud by byl projekt takového rozsahu, že by představoval samostatnou činnost, stačil by pro jeho vymezení znak činnosti. Znak zakázky by organizace použila také pro odlišení nákladů a výnosů v rozsahu odpovídajícím pověření k poskytování služeb obecného hospodářského zájmu od nákladů a výnosů nad rámec tohoto pověření. Pro rok 2017 rozlišuje zakázkou poskytování sociální rehabilitace v jednotlivých okresních městech mimo Brno (Břeclav, Znojmo, Veselí nad Moravou, Blansko) jako součást vyúčtování dotace poskytnuté jednotlivými městskými úřady. Dále pak zakázka odliší dílčí podnikatelské aktivity, které jsou částečně dotované. Jedná se o zahradnictví, na jehož provoz získala organizace v minulém roce dar od Nadačního fondu pro podporu zaměstnávání osob se zdra-

²⁴ V roce 2015.

votním postižením a provozování kulturních akcí v kavárně dotované Magistrátem města Brna.

Třetí znak Činnost pak slouží pro určení konkrétního finančního zdroje. Organizace jej využívá také pro přiřazování nákladů vybraným výnosům, jako jsou dary nebo vlastní zdroje.

Analytickou evidenci využívá organizace především pro oddělení základních a fakultativní činností sociálních služeb a částečně pro rozlišení uznatelných a neuznatelných nákladů.

V roce 2016 došlo ke značnému rozšíření činností organizace z územního i obsahového hlediska. Tím vzrostla náročnost na kalkulaci nepřímých nákladů, stejně jako vzrostl jejich objem. Z toho důvodu bude muset organizace zvážit promítnout do účetnictví vnitropodnikové vztahy, kalkulaci nepřímých nákladů usnadní.

9 Závěr

V práci byly identifikovány požadavky na členění nákladů a výnosů vyplývající z různých forem podpory NNO. V zákonných ustanoveních upravujících jednotlivé právní formy NNO a vedení jejich účetnictví se požadavek na členění vztahuje na náklady a výnosy souvisejících se všemi činnostmi organizace. Obdobně je tomu v případě ustanovení daňových zvýhodnění. V této souvislosti se používají různé klasifikace činností NNO. Tyto klasifikace se navzájem různě překrývají, což nutí NNO vést členění v několika úrovních. Dílčí členění je pak NNO nucena provádět ve vztahu k finančním zdrojům svých činností. Požadavek lze najít v podmínkách o poskytnutí dotace nebo v ustanovení daňových zvýhodnění.

Vzhledem k pestrosti forem NNO a organizování jejich činností nelze většinou stanovit podrobné požadavky na členění nákladů a výnosů. Tím se organizacím dostává možnost zvolit si metodu, která zajistí organizaci alokaci nákladů na činnosti nelépe finančně zajištěné a která povede k nejnižší daňové povinnosti. V praxi je však obtížné najít metodu, která by byla schopná dosáhnout oboje. Vzhledem k přímějšímu dopadu je v zájmu NNO využít přednostně dotační optimalizaci.

Přestože mají organizace možnost zvolit si metodu dle svého uvážení, mělo by se jednat o metodu transparentní a objektivní. Organizace by se navíc měly vyvarovat tendenci provádět výjimky z nastavené metody, které sice povedou k větší daňové úspoře nebo vyčerpání dotace, avšak za cenu znehodnocení metody a otevření možnosti pro její neuznání kontrolujícím subjektem (např. finančním úřadem). Organizaci v takovém případě hrozí finanční penalizace.

Uvedené možnosti ovlivnění základu daně a výše způsobilých dotačních nákladů v praxi narážejí na zásadní omezení, kterým jsou schopnosti a časové možnosti ekonomů organizace. Zvolení vhodné kombinace využívání operativní evidence, klasifikace nákladů a metody jejich kalkulace je náročný úkol. Obzvláště v neziskovém sektoru, kde organizace svou činnost živelně mění, tak aby byly schopny reagovat na nové problémy, potřeby a možnosti. NNO se navíc často nachází v situaci, kdy jsou administrativní pracovníci nedostatečně kvalifikovaní, nedostatečně ohodnoceni ve srovnání s podnikatelským sektorem a přetížení. U menších organizací dokonce pracují pouze jako dobrovolníci. Situace plyne z neochoty poskytovatelů finančních zdrojů umožnit z prostředků financovat mzdy a vzdělávání administrativních pracovníků. Poskytovatelé veřejné finanční podpory mohou, a často tak činí, omezit výši uznatelných osobních nákladů s odkazem na Nařízení vlády č. 564/2006 Sb., o platových poměrech zaměstnanců ve veřejných službách a správě. V praxi tak mají NNO potíže vůbec splnit všechny požadavky na alokaci nákladů, natož aby se příliš zabývali optimalizací.

9.1 Doporučení pro poskytovatele podpory

Vzhledem k tomu, že požadavky mají své opodstatnění v kontrole účelového, hospodárného a efektivního vynakládání prostředků podpory, jejich zrušení by mohlo vést ke zneužívání této podpory. V některých případech by však bylo účelné

požadavek blíže specifikovat. Například se to týká požadavku daně z příjmů sledovat náklady a výnosy jednotlivých hlavních činností, kdy zákon ani prováděcí předpis ani doplňující informace ze strany zákonodárce neposkytují vodítka pro rozhodnutí, na jaké úrovni rozdělení provést. Snížila by se tak NNO nejistota ohledně správnosti jejich postupu.

Při nastavování pravidel by měl poskytovatel zvážit, zda je v praktických možnostech organizací jím vznesené požadavky splnit. Vhodné by bylo otevřít dialog s organizacemi, které podporuje.

Vstřícným krokem poskytovatele podpory (především veřejného poskytovatele) by mohla být dodatečná pomoc NNO při splnění jím stanovených požadavků. Ekonomové a účetní NNO by například mohly ocenit možnost bezplatné konzultace s odborníky v oblasti účetnictví, daní a managementu. Poskytovatel by také mohl iniciovat vznik odborné literatury zabývající se problematikou účetnictví a managementu NNO, které by obsahovaly také praktické návody a příklady dobré praxe.

10Literatura

- BÁRTA, J. 2015. *Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem*. 3., rozš. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk. ISBN 978-80-7380-523-4.
- BHIMANI, A., HORNGREN, CH., DATAR, S., FOSTER, G. 2008. *Management and Cost Accounting*. 4., aktualiz. vyd. Harlow: Pearson Education Limited. ISBN 978-0-273-71149-0.
- ČÁMSKÝ, P., SEMBDNER, J., KRUTILOVÁ, D. 2011. *Sociální služby v ČR v teorii a praxi*. Praha: Portál. ISBN 978-80-262-0027-7.
- DEVEROVÁ, L. 2008. *Společenský a legislativní rámec neziskového sektoru*. Praha: Agnes. ISBN 978-80-903696-2-7.
- DĚRDEL, M. 2010. *Způsob krácení odpočtu DPH*. Daně a právo v praxi [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2010(10) [cit. 2017-01-01]. ISSN 1211-7293. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/vysledky-hledani/?query=%24issue%3D11104&type=12>.
- DRÁBOVÁ, 2015. M. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-740-9.
- FIBÍROVÁ, J. 2015. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-743-0.
- FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI. ISBN 978-80-7357-299-0.
- HÁJKOVÁ, A., NEBUŽELSKÁ, M., PAVLOK, P. 2015. *Spolky a spolkové právo*. V Praze: C.H. Beck. Právní praxe. ISBN 978-80-7400-523-7.
- HERMAN, J. 2008. *Základy managementu sociálních služeb*. Brno: Národní centrum ošetrovatelství a nelékařských zdravotnických oborů. ISBN 978-80-7013-477-1.
- HYÁNEK, V. 2004. *Ekonomika neziskových organizací: distanční studijní opora*. Brno: Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta. ISBN 80-210-3501-3.
- JANEČKOVÁ, E., ČIBEROVÁ, H., MACH, P. 2016. *Průvodce systémem poskytování sociálních služeb: řešení základních problémů poskytování sociálních služeb, vzory používaných formulářů, náležitosti smlouvy*. Olomouc: ANAG. Právo. ISBN 978-80-7554-009-6.
- KAMENICKÝ, J. 2014. *Vlastní zdroje NNO a jejich výdělečná a podnikatelská činnost, vývoj, stav a trendy*. [online]. [cit. 2016-11-20]. Dostupné z: https://www.vlada.cz/assets/ppov/rnno/dokumenty/studie_kamenicky_pro_web.pdf.
- KINCL, M. 2004. *Veřejná podpora v Evropské unii*. Praha: Polygon. ISBN 80-7273-097-5.
- KRAJSKÝ ÚŘAD JIHMORAVSKÉHO KRAJE. 2015. *Akční plán rozvoje sociálních služeb v JMK pro rok 2017*. [online]. [cit. 2016-11-20]. Dostupné z: <http://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?ID=310093&TypeID=2>.

- KRÁL, B. 2010. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press. ISBN 978-80-7261-217-8.
- KUBÁTOVÁ, K. 2006. *Daňová teorie a politika*. 4., aktualiz. vyd. Praha: ASPI. ISBN 80-7357-205-2.
- MALÍŘ, J. 2013. *Právo veřejných podpor Evropské unie: zákaz poskytování veřejných podpor a výjimky z tohoto zákazu*. Praha: Ústav státu a práva AV ČR. ISBN 978-80-87439-11-1.
- MARKOVÁ, H., BOHÁČ, R. 2007. *Rozpočtové právo*. Praha: C.H. Beck. ISBN 978-80-7179-598-8.
- MARŠÍKOVÁ, L. 2014. *Systém financování sociálních služeb: aneb cesta tam a zase zpátky...* [online]. [cit. 2016-11-20]. Dostupné z: https://www.vlada.cz/assets/ppov/rnno/aktuality/1_pospisil_marsikova_prezentace_1_pro_web.pdf.
- MATOUŠEK, O. 2007. *Sociální služby: legislativa, ekonomika, plánování, hodnocení*. Praha: Portál. ISBN 978-80-7367-310-9.
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. 2008. *Informace k uplatňování DPH pro územně samosprávné celky*. In: Finanční správa [online]. [cit. 2016-12-31]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace- stanoviska-a-sdeleni/predmet-dane-obrat-danove-subjekty/informace-k-uplatnovani-dph-pro-uzemne-s-645>.
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. 2013. *Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů včetně důvodové zprávy*. [online]. [cit. 2016-11-20]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2013/zakonne-opatreni-senatu-c-344-2013-sb-15110>.
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR, MINISTERSTVO ŠKOLSTVÍ, MLÁDEŽE A TĚLOVÝCHOVY ČR, MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU ČR. 2014. *Informace Ministerstva financí, Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy a Ministerstva průmyslu a obchodu k uplatňování odpočtu na podporu odborného vzdělávání od základu daně z příjmů podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů*. [online]. [cit. 2016-12-18]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2014/informace-k-uplatnovani-odpoctu-na-podporu-17928>.
- MINISTERSTVO PRÁCE A SOCIÁLNÍCH VĚCÍ ČR. 2013. *Doporučený postup č. 4 /2013 k zajišťování fakultativních činností při poskytování sociálních služeb*. [online]. Praha. [cit. 2016-12-18]. Dostupné z: http://www.mpsv.cz/files/clanky/15749/DP_fakultativni_sluzby_final.pdf.
- MINISTERSTVO PRÁCE A SOCIÁLNÍCH VĚCÍ ČR. 2015. *Metodika Ministerstva práce a sociálních věcí pro poskytování dotací ze státního rozpočtu krajům a hlavnímu městu Praze v oblasti podpory poskytování sociálních služeb pro rok 2016*. [online]. [cit. 2016-12-18]. Dostupné z: http://www.mpsv.cz/files/clanky/21373/Methodika_2016.pdf.

- MRUZKOVÁ, J., LISZTANOVÁ, K. 2013. *Teorie nákladů, kalkulace a ceny*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava. ISBN 978-80-248-3164-0.
- MUSILOVÁ, L., FITŘÍKOVÁ, D. 2013. *Kraj a obec v pozici plátce DPH*. Karviná: Paris. ISBN 978-80-87173-25-1.
- NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. 2014. *8 Ans 4/2013 - 44*. In: Rozhodnutí správních soudů [online]. [cit. 2016-12-31]. Dostupné z: www.nssoud.cz.
- KRAJSKÝ SOUD V HRADCI KRÁLOVÉ. 2011. *31Af 54/2011-21*. In: Rozhodnutí správních soudů [online]. [cit. 2016-12-31]. Dostupné z: www.nssoud.cz.
- NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. 2008. *2 Afs 68/2008 - 58*. In: Rozhodnutí správních soudů [online]. [cit. 2016-12-31]. Dostupné z: www.nssoud.cz.
- NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. 2009. *7 Afs 98/2008 - 112*. In: Rozhodnutí správních soudů [online]. [cit. 2016-12-31]. Dostupné z: www.nssoud.cz.
- NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. 2011. *8 Afs 41/2010 - 144*. In: Rozhodnutí správních soudů [online]. [cit. 2016-12-31]. Dostupné z: www.nssoud.cz.
- NOVOTNÝ, J. 2008. *Nevládní neziskové organizace na začátku 21. století*. Acta oeconomica Pragensia [online]. Praha: Vysoká škola ekonomická, 2008(5) [cit. 2016-12-18]. ISSN 0572-3043. Dostupné z: <https://www.vse.cz/aop/162>.
- ONDREJOVÁ, D. 2008. *Poskytovatelé služeb obecného hospodářského významu z pohledu aplikace soutěžního práva*. In: Veřejný zájem v obchodním právu: sborník příspěvků z VI. mezinárodní vědecké konference pořádané katedrou obchodního práva. Brno: Masarykova univerzita. ISBN 978-80-210-4574-3.
- PÁTEK, V. 2008. *DPH u finančních a pojišťovacích služeb nejen pro banky a pojišťovny: právo ES v praxi*. V Praze: C.H. Beck. ISBN 978-80-7400-001-0.
- PELC, V. 2010. *Daňové podmínky působení neziskových subjektů*. V Praze: C.H. Beck. ISBN 978-80-7400-190-1.
- PELIKÁNOVÁ, A. 2016. *Účetnictví, daně a financování pro nestátní neziskovky*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-5699-8.
- PROVAZNÍKOVÁ, R. 2015. *Financování měst, obcí a regionů: teorie a praxe*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-5608-0.
- REKTOŘÍK, J. 2007. *Organizace neziskového sektoru: základy ekonomiky, teorie a řízení*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Ekopress. ISBN 978-80-86929-25-5.
- ROSENMAYER, T. 2005. *Soukromý neziskový sektor*. In: Definice neziskového sektoru: sborník příspěvků z internetové diskuse CVNS. Brno: Centrum pro výzkum neziskového sektoru, s. 33-38. ISBN 80-239-4057-0.
- RYLKOVÁ, Ž. 2013. *Řízení a ekonomika nevýrobní sféry: pro kombinovanou formu studia*. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné. ISBN 978-80-7248-844-5.
- SVEJKOVSKÝ, J. 2013. *Právnícké osoby v novém občanském zákoníku: komentář: [§ 118-418]*. V Praze: C.H. Beck. ISBN 978-80-7400-445-2.
- ŠIROKÝ, J. 2008. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck. ISBN 978-80-7400-005-8.

- ŠKARABELOVÁ, S. 2005. *Vymezení pojmu nestátní nezisková organizace*. In: Definice neziskového sektoru: sborník příspěvků z internetové diskuse CVNS. Brno: Centrum pro výzkum neziskového sektoru, s. 24-28. ISBN 80-239-4057-0.
- TICHÝ, L. 2004. *Evropské právo*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck. ISBN 80-7179-449-X.
- VEBROVÁ, L. 2005. *Neziskové instituce a institucionální sektor neziskových institucí sloužících domácnostem a „nestátní neziskové organizace“*. In: Definice neziskového sektoru: sborník příspěvků z internetové diskuse CVNS. Brno: Centrum pro výzkum neziskového sektoru, s. 29-32. ISBN 80-239-4057.
- VLÁDA ČR. 2012. *Důvodová zpráva k NOZ (konsolidovaná verze)*. [online]. [cit. 2016-11-20]. Dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/images/pdf/Duvodova-zprava-NOZ-konsolidovana-verze.pdf>.
- VLÁDA ČR. 2014. *Vláda schválila změnu zásad financování neziskových organizací*. In: Vláda České republiky: Tiskové informace [online]. [cit. 2016-12-31]. Dostupné z: <https://www.vlada.cz/cz/clenove-vlady/pri-uradu-vlady/jiridienstbier/tiskove-zpravy/vlada-schvalila-zmenu-zasad-financovani-neziskovych-organizaci-121701/>.
- VOSTATEK, J. 2013. *Financování a nákladovost sociálních služeb: pobytové a terénní služby sociální péče*. Tábor: Asociace poskytovatelů sociálních služeb ČR. ISBN 978-80-904668-7-6.

10.1 Legislativní dokumenty

Listina základních práv a svobod.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech.

Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla).

Zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Zákon č. 108/2006 Sb., o sociálních službách.

Zákon č. 319/2006 Sb., o některých opatřeních ke zprůhlednění finančních vztahů v oblasti veřejné podpory, a o změně zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

Zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob.

vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví.

- Vyhláška č. 507/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví.
- Vyhláška č. 505/2006 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o sociálních službách.
- Vyhláška č. 367/2015 Sb., o zásadách a lhůtách finančního vypořádání vztahů se státním rozpočtem, státními finančními aktivy a Národním fondem (vyhláška o finančním vypořádání).
- Usnesení vlády ČR ze dne 29. července 2015 č. 608, o Státní politice vůči nestátním neziskovým organizacím na léta 2015 až 2020.
- Usnesení vlády ČR ze dne 1. února 2010 č. 92, ve znění usnesení vlády ČR ze dne 19. června 2013 č. 479 a usnesení vlády ČR ze dne 6. srpna 2014 č. 657, Zásady vlády pro poskytování dotací ze státního rozpočtu České republiky nestátním neziskovým organizacím ústředními orgány státní správy.
- Usnesení vlády ČR ze dne 27. června 2016 č. 593 o Hlavních oblastech státní dotační politiky vůči nestátním neziskovým organizacím pro rok 2017.
- Smlouva o fungování Evropské unie.
- Sdělení Komise o použití pravidel Evropské unie v oblasti státní podpory na vyrovnávací platbu udělenou za poskytování služeb obecného hospodářského zájmu.
- Rozhodnutí Komise ze dne 20. prosince 2011 o použití čl. 106 odst. 2 Smlouvy o fungování Evropské unie na státní podporu ve formě vyrovnávací platby za závazek veřejné služby udělené určitým podnikům pověřeným poskytováním služeb obecného hospodářského zájmu.