

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Hospodaření příspěvkové organizace územních
samosprávných celků z pohledu účetní a daňové
problematiky**

Anna Marková

© 2017 ČZU v Praze

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Anna Marková

Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Hospodaření příspěvkové organizace územních samosprávných celků z pohledu účetní a daňové problematiky

Název anglicky

Management of a Contributory Organization of Territorial Self-governing Units from the Perspective of Accounting and Tax Issues

Cíle práce

Cílem práce je specifikace kritických faktorů, které ovlivňují specifický účetní a daňový režim příspěvkových organizací územních samosprávných celků. Na základě komparace s jinou právní formou organizace bude vyhodnoceno postavení konkrétní příspěvkové organizace, jejímž zřizovatelem je územní samosprávný celek.

Metodika

Na základě kompilace odborné literatury, právních a účetních předpisů bude pomocí kritické analýzy a následné syntézy zpracována literární rešerše týkající se vybrané problematiky.

Ve vlastní práci bude analyzován účetní a daňový režim příspěvkové organizace územních samosprávných celků a následně komparován s jinou právní formou organizace. Pro vlastní komparaci budou použity modelové propočty daných jednotek.

Na základě zjištěných výsledků z analýzy a komparace budou pomocí syntézy dat identifikovány kritické faktory, které ovlivňují účetní a daňový režim příspěvkových organizací.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

příspěvková organizace, územně samosprávný celek, hospodaření, účetnictví, daně

Doporučené zdroje informací

BOUKAL, Petr, 2009. Nestátní neziskové organizace: (teorie a praxe). Praha: Oeconomica. 303 s. ISBN 978-80-245-1650-9.

České účetní standardy č. 701 až 710 pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb.

LIBNAROVÁ, Anna, ČORNEJOVÁ, Helena, 2005. Jak správně vytvářet a využívat FKSP ; Jak nově v závodním stravování. 3. upr. vyd. Praha: Sondy. 318 s. ISBN 80-868-4609-1.

MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena, 2011. Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně. 11. vyd. Olomouc : ANAG. 254 s. ISBN 978-80-7263-675-4.

PODHORSKÝ, Josef, 2005. Účtování a vedení účetnictví v organizačních složkách státu, územních samosprávných celcích a příspěvkových organizacích: metodika účetnictví, vzorové příklady, účetní závěrka, kontrola účetnictví. Praha : Bova Polygon. 363 s. ISBN 80-727-3119-X.

SCHNEIDEROVÁ, Ivana, 2010. Majetek krajů, měst, obcí, DSO a příspěvkových organizací. Praha : Archa obec účtuje. 258 s. ISBN 978-802-5456-095.

STUHLÍKOVÁ, Helena, KOMRSKOVÁ, Sofie, 2011. Zdaňování neziskových organizací, zejména příspěvkových organizací, krajů, obcí, občanských sdružení, nadací, veřejných vysokých škol, veřejných výzkumných institucí a obecně prospěšných společností s příklady z praxe. 8. vyd. Olomouc : ANAG. 247 s. ISBN 978-80-7263-658-7.

Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Předběžný termín obhajoby

2016/17 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Jitka Šišková, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 1. 11. 2016

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 9. 11. 2016

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 21. 03. 2017

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Hospodaření příspěvkové organizace územních samosprávných celků z pohledu účetní a daňové problematiky" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 28. 03. 2017

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Jitce Šiškové, Ph.D. za odborné vedení při tvorbě práce, cenné rady, čas a trpělivost při zpracování mé diplomové práce.

Hospodaření příspěvkové organizace územních samosprávných celků z pohledu účetní a daňové problematiky

Souhrn

Diplomová práce „Hospodaření příspěvkové organizace územních samosprávných celků z pohledu účetní a daňové problematiky“ se zabývá analýzou účetního a daňového režimu příspěvkové organizace územních samosprávných celků (krajů) a na základě následné komparace s jinými právními formami organizací hodnotí postavení konkrétní příspěvkové organizace, jejímž zřizovatelem je územní samosprávný celek (kraj). První část diplomové práce se zaměřuje na právní vymezení příspěvkové organizace od vývoje, vzniku a zániku, přes hospodaření s majetkem a finančními prostředky až po kontrolu příspěvkové organizace. Druhá a třetí část se věnuje analýze účetního a daňového režimu příspěvkové organizace. Poslední část diplomové práce analyzuje účetní a daňový režim konkrétní příspěvkové organizace územních samosprávných celků. Následně je provedena komparace s jinou právní formou organizace. Pro vlastní komparaci jsou použity modelové propočty daných jednotek. Na základě zjištěných výsledků z analýzy a komparace jsou pomocí syntézy dat identifikovány kritické faktory, které ovlivňují účetní a daňový režim příspěvkových organizací.

Klíčová slova: příspěvková organizace, územně samosprávný celek, hospodaření, účetnictví, daně, společnost s ručením omezeným, obecně prospěšná společnost

Management of a contributory organization of territorial self-governing units from the perspective of accounting and tax issues

Summary

Diploma thesis “Management of a contributory organization of territorial self-governing units from the perspective of accounting and tax issues” deals with the analysis of the accounting and tax treatment of contributory organization of territorial self-governing units (regions) and on the basis of the subsequent comparison with other legal forms of organization assessed the status of specific contributory organization whose founder is a territorial self-governing unit (region). The first part of the thesis is focused on the legal definition of contributory organization from the development, creation and demise, over the management of assets and financial resources of the to the control of subsidized organizations. The second and the third part is devoted to the analysis of the accounting and tax regime subsidized organizations. The last part of the thesis analyses the accounting and tax treatment of the specific contribution of the Organization of territorial self-governing units. Then made a comparison with another legal form of organization. For custom comparisons of model calculations are applied to the given units. On the basis of the results of the analysis and comparison of data are identified by using a synthesis of critical factors that affect the accounting and tax treatment of contributory organizations.

Keywords: an organization, territorial self-governing unit, management, accounting, taxes, limited liability company, charitable trust

Obsah

1	Úvod.....	10
2	Cíl práce a metodika	12
2.1	Cíl práce	12
2.2	Metodika	12
3	Teoretická východiska	13
3.1	Právní vymezení příspěvkové organizace krajů.....	13
3.1.1	Vývoj příspěvkových organizací krajů	13
3.1.2	Legislativa příspěvkových organizací krajů	14
3.1.3	Vznik příspěvkové organizace krajů.....	16
3.1.4	Zánik příspěvkové organizace krajů	17
3.1.5	Majetek příspěvkové organizace krajů	17
3.1.6	Hospodaření s finančními prostředky příspěvkové organizace krajů.....	20
3.1.7	Kontrola hospodaření příspěvkové organizace krajů.....	22
3.2	Účetnictví příspěvkové organizace krajů.....	22
3.2.1	Obecné principy	22
3.2.2	Účetní jednotka	23
3.2.3	Účetní legislativa	23
3.2.4	Metodika účtování a obsahové vymezení účtů	27
3.2.5	Účetní závěrka	37
3.2.6	Úschova účetních zápisů.....	38
3.3	Daně příspěvkové organizace krajů	38
3.3.1	Daň z příjmů právnických osob	38
3.3.2	Daň silniční	41
3.3.3	Daň z přidané hodnoty	42
3.3.4	Daň z nemovitostí	43
4	Komparace příspěvkové organizace krajů s jinou právní formou.....	44
4.1	Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace	44
4.1.1	Hospodaření	45
4.1.2	Příspěvková organizace jako účetní jednotka.....	46
4.1.3	Příspěvková organizace jako daňová jednotka	49
4.2	Společnost s ručením omezeným	54
4.2.1	Hospodaření	55
4.2.2	Společnost s ručením omezeným jako účetní jednotka	57
4.2.3	Společnost s ručením omezeným jako daňová jednotka	59
4.3	Obecně prospěšná společnost.....	62
4.3.1	Hospodaření	62
4.3.2	Obecně prospěšná společnost jako účetní jednotka	64
4.3.3	Obecně prospěšná společnost jako daňová jednotka	66
4.4	Komparace příspěvkové organizace krajů s jinou právní formou	67
4.4.1	Komparace účetních režimů	68

4.4.2	Komparace daňových režimů	72
5	Zhodnocení výsledků a doporučení	79
Závěr	85
Seznam použitých zdrojů	88
Seznam obrázků	92
Seznam tabulek	93

1 Úvod

Pro občany České republiky zabezpečují veřejné statky z velké části neziskové organizace. Jedná se o organizace s právní subjektivitou, které jsou zřízeny institucemi ústřední státní správy (organizačními složkami státu) nebo bez právní subjektivity, které zřizují instituce územní samosprávy (kraje nebo obce). Tyto organizace nejsou samy o sobě ziskové. Jejich vlastní výnosy z činnosti nestačí na pokrytí celkových nákladů na provoz, a proto hospodaří za výrazného finančního přispění formou provozních příspěvků a dotací od svého zřizovatele, ministerstev, krajů a obcí. Podle definice Systému národních účtů jsou do netržních činností státu a veřejného sektoru zahrnovány činnosti, produkce statků a služeb, u nichž výnos z prodeje pokryje alespoň 50 % jejich produkce, a zbytek je financován ze zdrojů rozpočtové soustavy tzn. dotacemi.¹ Nezanedbatelnou složku příjmové stránky těchto organizací mnohdy tvoří také dary od podnikatelských subjektů. Před vznikem neziskové organizace je proto důkladně zkoumáno, jaké služby jsou v určitém kraji nebo obci potřebné. Vychází se z komunitního plánování měst, obcí a regionů, ze střednědobých plánů rozvoje služeb. Sleduje se a vyhodnocuje, jaké služby jsou v té dané oblasti nejpřínosnější a nejpotřebnější a které služby mají prioritu před ostatními, méně významnými, z hlediska potřeb obyvatel v té dané lokalitě.

Mezi neziskové organizace patří i příspěvkové organizace zřizované územními samosprávnými celky. Územní samosprávné celky zřizují příspěvkové organizace k plnění svých úkolů, zejména k zabezpečení veřejně prospěšných činností a k hospodářskému využívání svého majetku. Mezi typické oblasti, ve kterých jsou příspěvkové organizace zřizovány, patří oblast sociálních služeb, zdravotnictví, školství, dopravy, životního prostředí a kultury. Příspěvkové organizace územních samosprávných celků jsou velmi početnou skupinou právnických osob, které nebyly zřízeny za účelem podnikání. Proto podléhají velmi přísným regulačním pravidlům v rozpočtové oblasti a oblasti financování a navazující účetní a daňová oblast je těmito pravidly většinou ovlivněna.

Zákony o rozpočtových pravidlech mimo jiné upravují i základní pravidlo, kdy by měl územní samosprávný celek jako zřizovatel pro zabezpečení veřejných statků v dané

¹ PEKOVÁ, J., PILNÝ, J., JETMAR, M., *Veřejný sektor – řízení a financování*, s. 18

lokalitě volit typ příspěvkové organizace. Příspěvkové organizace by měly být zvoleny jako vhodný typ neziskové organizace pro zabezpečování smíšených veřejných statků tam, kde na činnost této organizace výrazně přispívají i uživatelé těchto služeb svým uživatelským poplatkem a kde je předem známo, že bude organizace dosahovat ve velké míře i své vlastní příjmy, z kterých bude kryt část rozpočtu. Při zřizování takovéto organizace je nutné provést předběžné analýzy, jak vysoké vlastní příjmy bude příspěvková organizace dosahovat a jak velká bude potřeba finanční podpory z rozpočtu obcí, krajů nebo státního rozpočtu.

Při zkoumání hospodaření příspěvkových organizací územních samosprávných celků je důležité i to, zda se příspěvková organizace při zachování vysoké kvality svých služeb snaží získávat co nejvyšší vlastní příjmy ze své hlavní činnosti, případně jiných zdrojů příjmů a zda se nespolehá pouze na finanční podporu od svého zřizovatele. Příspěvkové organizace řízené územními samosprávnými celky podléhají pravidelným a průběžným kontrolním systémům od svých zřizovatelů, povinně sestavují rozpočet, který s nimi nadřízený orgán konzultuje a který jim také schvaluje. Musí dodržovat závazné ukazatele a pouze ve výjimečných nebo nepředvídatelných situacích je mohou měnit, opět se souhlasem zřizovatele. Na zřizovateli tak zůstává rozhodnutí, zda je pro něj ekonomicky výhodné provozovat příspěvkovou organizaci nebo ji transformovat na jiný typ organizace případně ji zrušit. V tomto případě je i na uvážení zřizovatele, zda by jiný typ organizace provozoval služby ve veřejném zájmu v předpokládané kvalitě služeb občanům v té dané lokalitě minimálně v takovém měřítku, v jakém ji měly příspěvkové organizace řízené územním samosprávným celkem.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem diplomové práce je specifikace kritických faktorů, které ovlivňují specifický účetní a daňový režim příspěvkových organizací územních samosprávných celků (dále jen krajů). Na základě komparace s jinou právní formou organizace bude zhodnoceno postavení konkrétní příspěvkové organizace, jejímž zřizovatelem je územní samosprávný celek a vytvořen návrh možného snížení administrativní zátěže příspěvkových organizací v nejkritičtějších oblastech.

2.2 Metodika

Teoretická část diplomové práce bude zpracována metodou deskripce na základě informací z platných právních předpisů a odborné literatury. Pro analýzu účetního a daňového režimu příspěvkové organizace územních samosprávných celků krajů s jinými právními formami organizací jsou zásadní informace, které byly získány z konkrétní příspěvkové organizace Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace.

V praktické části budou provedeny modelové výpočty obecných účetních a daňových situací ve vybrané příspěvkové organizaci, obecně prospěšné společnosti a společnosti s ručením omezeným. Vzájemnou komparací získaných propočtů bude vyhodnocena současná situace účetního a daňového režimu v příspěvkové organizaci.

V závěrečné části práce jsou na základě zjištěných výsledků z analýzy a komparace identifikovány kritické faktory pomocí syntézy dat, které ovlivňují účetní a daňový režim příspěvkových organizací.

3 Teoretická východiska

3.1 Právní vymezení příspěvkové organizace krajů

Příspěvkové organizace krajů se řadí k neziskovým organizacím, které byly zřízeny za účelem poskytování veřejných služeb za ceny mnohem nižší, než jsou skutečně vynaložené náklady nebo i bezplatně. Primárním zájmem krajů není dosahování zisku, ale uspokojování potřeb svých občanů poskytováním služeb veřejného zájmu, a to především v poskytování sociálních služeb, zdravotnictví, školství, kultury a dopravy.

3.1.1 Vývoj příspěvkových organizací krajů

Vznik příspěvkových organizací spadá do počátku padesátých let dvacátého století, kdy převzal veškerou iniciativu, týkající se veřejné správy stát. Další významné reformy byly až po roce 1989, kdy stát postupně převedl podstatnou část svých kompetencí na orgány územních samospráv, tj. na obce s rozšířenou působností a na kraje. Jedním ze základních a hlavních zájmů obcí a krajů je uspokojování potřeb svých občanů, a to především v poskytování služeb veřejného zájmu.

Veškerá kompetence v oblasti veřejné správy přešla pod stát po II. světové válce. Pokud jde o spolky vzniklé před 1. říjnem 1951 (tehdy vstoupil nový zákon v platnost), převádělo je ministerstvo vnitra na společenské organizace. Jednalo se o organizace vzniklé v komunistickém režimu, kde členství v těchto organizacích bylo pouze formálně dobrovolné. Některým společenským organizacím byl prisuzován velký význam a stát v podstatě občany do takového členství nutil.² Teprve zákonem č. 10/1993 Sb., bylo výslovně stanoveno, že se příspěvkové organizace zřizují jako právnické osoby.³ V roce 2002 byl přijat zákon č. 290/2002 Sb., podle něhož přešly od 1. ledna 2003 z vlastnictví státu do vlastnictví obcí a krajů organizační složky státu a státní příspěvkové organizace, u kterých byly do této doby zřizovatelé okresní úřady.⁴ V rámci této reformy veřejné

² BOUKAL, P., *Nestátní neziskové organizace: (teorie a praxe)*, s. 32

³ Zákon č. 10/1993 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 1993, o změně a doplnění některých zákonů České národní rady a některých dalších předpisů

⁴ Zákon č. 290/2002 Sb., o přechodu některých dalších věcí, práv a závazků České republiky na kraje a obce, občanská sdružení působící v oblasti tělovýchovy a sportu a o souvisejících změnách a o změně zákona č. 157/2000 Sb., o přechodu některých věcí, práv a závazků z majetku České republiky, ve znění zákona č. 10/2001Sb., a zákona č. 20/1966 Sb., o péči zdraví lidu

správy tak byla přenesena podstatná část státní správy (okresních úřadů) na orgány územních samospráv tj. na obce s rozšířenou působností a na kraje. Organizační složky státu, územní samosprávné celky a příspěvkové organizace mají význačné místo v obnovovacím procesu našeho státu, třebaže se nepodílejí na vytváření hrubého domácího produktu. Stát pomocí těchto organizací zajišťuje funkce a činnosti, jež mu ukládají příslušné právní předpisy ve všech oblastech veřejné správy.⁵

3.1.2 Legislativa příspěvkových organizací krajů

Příspěvkové organizace zřizované kraji se řídí dvěma hlavními zákony, které jsou pro ně nejdůležitější. Je to zákone č. 250/2000Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, v platném znění a zákon č. 129/2000 Sb., o krajích, v platném znění.

V oblasti účetnictví příspěvkových organizací se řídí těmito právními předpisy:

- Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění
- Vyhláškou č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění, pro některé vybrané účetní jednotky
- Vyhláškou č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek, v platném znění
- Vyhláškou č. 372/2015 Sb., která mění vyhlášku č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, v platném znění
- Vyhláškou č. 370/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), v platném znění
- Vyhláškou č. 373/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku, v platném znění
- Českými účetními standardy č. 701 až č. 710 pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., v platném znění

⁵ PODHORSKÝ, J., *Účtování a vedení účetnictví v organizačních složkách státu, územních samosprávných celcích a příspěvkových organizacích: metodika účetnictví, vzorové příklady, účetní závěrka, kontrola účetnictví*, s. 6

U právních předpisů týkající se oblasti daní příspěvkových organizací se řídí:

- Zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění
- Zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční, v platném znění
- Zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, v platném znění
- Zákonnými opatřeními Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí
- Vyhláškou č. 419/2013 Sb., k provedení zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí, v platném znění
- Zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

Dále se řídí ostatními možnými vybranými právními předpisy souvisejícími s hospodařením příspěvkových organizací a to:

- Vyhláškou č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, v platném znění
- Zákonem č. 262/2006 Sb., zákoník práce, v platném znění
- Nařízením vlády č. 564/2006 Sb., o platových poměrech zaměstnanců ve veřejných službách a správě, v platném znění
- Zákonem č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů, v platném znění
- Zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v platném znění
- Zákonem č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, v platném znění
- Zákonem 340/2015 Sb., o registru smluv, v platném znění
- Vyhláškou č. 84/2005 Sb., o nákladech na závodní stravování a jejich úhradě v příspěvkových organizacích zřízených územními samosprávnými celky, v platném znění
- Vyhláškou č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, v platném znění
- Směrnicemi rady kraje
- Dalšími interními směrnicemi krajů

Příspěvková organizace povinně vytváří i vnitropodnikové směrnice, ve kterých aplikuje zákonné předpisy na konkrétní podmínky v praxi. Vnitropodnikové předpisy mají,

kromě jiného, stabilizovat účelný způsob řízení a organizace práce, vymezit odpovědnosti a stanovit pravomoci a povinnosti.⁶ Vnitropodnikové směrnice by měly být součástí podnikové kultury a stát se aktivně využívaným nástrojem, který usnadňuje orientaci v pružně fungujících činnostech zaměstnanců organizace.

3.1.3 Vznik příspěvkové organizace kraje

Příspěvková organizace je právnickou osobou veřejného práva, vzniká rozhodnutím zřizovatele. Podle § 27 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, zřizuje územní samosprávný celek příspěvkové organizace, které spadají do jeho samostatné působnosti a které provozují činnosti ve své působnosti, jež jsou zpravidla neziskové a jejichž struktura, rozsah a složitost vyžadují samostatnou právní subjektivitu.⁷ O vzniku příspěvkové organizace vydá zřizovatel zřizovací listinu. Její náležitosti upravuje § 26 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Mezi tyto náležitosti patří úplný název zřizovatele a zřizované příspěvkové organizace, vymezení hlavního účelu a tomu odpovídajícího předmětu činnosti, označení statutárních orgánů a způsob, jakým jednají za organizaci, vymezení majetku zřizovatele, s kterým příspěvková organizace hospodaří, vymezení veškerých majetkových práv, které umožní příspěvkové organizaci se svěřeným majetkem hospodařit k účelu, ke kterému byla zřízena, definice vedlejší činnosti, která může hlavní činnost doplňovat a vymezení doby, na kterou je příspěvková organizace zřízena.⁸ Na rozdíl od příspěvkových organizací, zřizovaných organizačními složkami státu se příspěvkové organizace zřízené územními samosprávnými celky zapisují do veřejného rejstříku (dříve obchodního rejstříku).⁹ Do sbírky listin, která je součástí veřejného rejstříku se ukládá i zřizovací listina jako zakladatelský dokument.

⁶ PODHORSKÝ J., SVOBODOVÁ, J., *Praktický průvodce vnitřními směrnicemi pro organizační složky státu, územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a ostatní nevýdělečné organizace*, s. 5

⁷ § 27 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, v platném znění

⁸ § 26 Tamtéž

⁹ MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, R., *Neziskové organizace-vznik, účetnictví, daně*, s. 40

3.1.4 Zánik příspěvkové organizace kraje

Příspěvkové organizace krajů mohou zaniknout podle § 27 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů rozdělením, sloučením, splynutím nebo zrušením příspěvkové organizace.¹⁰

Zánik rozdělením nastane, pokud zřizovatel zjistí, že organizace zabezpečuje více činností s rozdílným materiálním a personálním vybavením a kde je potřeba vést tyto činnosti odděleně. Původní organizaci zřizovatel rozdělí na dvě nebo více organizací, které budou vést činnosti odděleně, a původní organizace zanikne.

Zánik sloučením probíhá tak, že je určena jedna nástupnická příspěvková organizace a dvě nebo více organizací se sloučí v tuto jednu nástupnickou, která dále pokračuje v činnosti, a ostatní organizace sloučením zanikají. Nástupnická organizace pokračuje v jejich činnosti.

U zániku splynutím dvou nebo více organizací vzniká nově zřízená příspěvková organizace. Ostatní organizace splynutím zaniknou a zřizovatel je zruší. Dle § 27 zákona č. 250/2000Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů je výslovně stanoveno, že sloučení nebo splynutí je možné pouze u příspěvkových organizací, které mají stejného zřizovatele.¹¹

Zánik zrušením je v plné kompetenci zřizovatele. Pokud učiní zřizovatel rozhodnutí, že z určitého důvodu již není možné nebo vhodné provozovat dále svoji příspěvkovou organizaci, je v jeho kompetenci takovou příspěvkovou organizaci zrušit. Organizace tak zaniká dnem rozhodnutí zřizovatele.

3.1.5 Majetek příspěvkové organizace krajů

Hospodaření příspěvkové organizace se svěřeným majetkem je dáno zřizovací listinou. Veškerý majetek, který příspěvková organizace během své činnosti získá, je v majetku zřizovatele, nestanoví-li zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech

¹⁰ § 27 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, v platném znění

¹¹ Tamtéž

územních rozpočtů jinak. Zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů č. 250/2000 Sb., v oblasti užívacích a vlastnických vztahů k majetku, který ke své činnosti používají příspěvkové organizace zřízené kraji, nerozlišuje mezi majetkem oběžným (peníze, ceniny, zásoby) a dlouhodobým (hmotným nebo nehmotným), který je pořizován z investičních zdrojů nebo drobným dlouhodobým majetkem, který je pořizován z nákladů. Majetkem jsou i pohledávky jako právo na finanční nebo jiné plnění.¹²

3.1.5.1 Nabývání majetku

Při vzniku příspěvkové organizace kraje jí předá zřizovatel movitý a nemovitý majetek k plnění hlavního předmětu a účelu činnosti organizace. Hodnota a rozsah tohoto svěřeného majetku je sepsána v příloze ke zřizovací listině a je vlastnictvím zřizovatele. Příspěvková organizace má jen právo hospodaření s tímto majetkem. Majetek, který příspěvková organizace pořídí během své činnosti z příspěvků a dotací od zřizovatele je taktéž ve vlastnictví zřizovatele. Příspěvková organizace může nabývat do svého vlastnictví majetek na základě § 27 odst. 5 zákona 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, a to pouze majetek nezbytný k výkonu té činnosti, pro kterou byla založena, buďto bezúplatným převodem od svého zřizovatele, darem (s předchozím písemným souhlasem zřizovatele), děděním (s předchozím písemným souhlasem zřizovatele) nebo jiným způsobem na základě zřizovatele.¹³

3.1.5.2 Pronájem majetku

Na základě povolení od svého zřizovatele může příspěvková organizace kraje pronajímat majetek, s kterým hospodáří. Tento pronájem musí být výslovně uveden ve zřizovací listině. Příjmy z pronájmu slouží příspěvkové organizaci ke krytí ztrát z hlavní činnosti nebo jako doplnění pro rozvoj v činnosti hlavní a jsou vždy podle ustanovení § 18 a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů předmětem daně.¹⁴

3.1.5.3 Majetková práva

Ve zřizovací listině vymezí zřizovatel na základě § 27 odst. 2 písm. f) zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů příspěvkové organizaci

¹² SCHNEIDEROVÁ, I., *Majetek krajů, měst, obcí, DSO a příspěvkových organizací*, s. 170

¹³ § 27 odst. 5 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, v platném znění

¹⁴ § 18 a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

kraje majetková práva, která organizaci poskytnou možnost se svěřeným majetkem řádně plnit předmět a účel činnosti, k němuž byla zřízena.¹⁵ Ve zřizovací listině zřizovatel určí vymezením majetkových práv a povinností, jak má příspěvková organizace s majetkem nakládat (jak majetek efektivně využívat a řádně spravovat), zejména k zajištění hlavního předmětu a účelu činnosti nebo v činnosti doplňkové. Ve zřizovací listině zřizovatel uvádí další povinnosti příspěvkové organizace jako je vést majetek v předepsané evidenci a účetnictví, provádět inventarizace svěřeného majetku, spravovat jej, chránit před zničením či odcizením. Příspěvková organizace musí mít majetek jako řádný hospodář vždy pojištěn. Vlastní majetek mohou nabývat příspěvkové organizace pouze darem nebo děděním, a to vždy s předchozím písemným souhlasem zřizovatele. V tomto případě je souhlas zřizovatele nutný, neboť zřizovatel posoudí, zda darovaný nebo zděděný majetek nepřinese v budoucnosti zvýšené náklady na provoz takového majetku.

Ty účetní jednotky, které mají vlastnické nebo jiné právo k majetku a hospodaří s majetkem územních samosprávných celků podle § 28 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a které o něm účtují a odepisují jej v souladu s účetními metodami, povinně sestavují odpisový plán až do konce vyřazení majetku. Na základě tohoto odpisového plánu provádějí odpisování majetku v průběhu jeho používání.¹⁶ Odpisový plán sestavují příspěvkové organizace vždy aktuálně, každý rok nově a musí jej odsouhlasit jejich zřizovatel.

Pro odpisování majetku musí být zvlášť vedena evidence majetku vlastního a majetku svěřeného zřizovatelem. Odpisy majetku svěřeného do správy jsou prováděny pouze účetně, kdežto odpisy majetku vlastního, který je používán k dosahování vlastních zdanitelných příjmů, mohou být podle § 28 zákona č. 586/1992, o daních z příjmů uplatněny daňově.¹⁷

¹⁵ § 27 odst. 2 písm. f) zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, v platném znění

¹⁶ § 28 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění

¹⁷ § 28 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

3.1.6 Hospodaření s finančními prostředky příspěvkové organizace krajů

Hospodaření příspěvkových organizací krajů se řídí zásadami, danými na základě § 28 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.¹⁸ Hospodaří s finančními prostředky z vlastních příjmů, s finančními prostředky získanými z rozpočtu zřizovatele, z rozpočtu jiných územních samosprávných celků, s finančními prostředky ze státního rozpočtu, z rozpočtu Evropské unie, z darů od fyzických a právnických osob, s finančními prostředky ze svých povinně vytvářených fondů a s finančními prostředky ze své doplňkové činnosti. Dále je finanční hospodaření příspěvkové organizace územních samosprávných celků upraveno obecně závaznými právními předpisy, směrnicemi zřizovatele a vnitřními směrnicemi organizace.

3.1.6.1 Hlavní činnost

Hlavní činnost příspěvkové organizace krajů je pevně dána zřizovací listinou. Vše, co je uvedeno ve zřizovací listině jako hlavní poslání organizace, je činností hlavní. Jedná se o veškeré veřejné služby poskytované příspěvkovou organizací občanům za úplatu. Výnosy z hlavní činnosti, které vyplývají z poslání organizace, nejsou předmětem daně z příjmů za podmínky, že jsou náklady vynaložené podle zákona o dani z příjmů v souvislosti s prováděním těchto činností vyšší.¹⁹ Výnosy z hlavní činnosti tvoří pouze část příjmů v činnosti hlavní, a proto je část nákladů na provoz příspěvkové organizace kryta provozním příspěvkem zřizovatele. Ten je rozdělen na příspěvek na provoz a na příspěvek na odpisy svěřeného majetku, které je povinen zřizovatel finančně pokrýt. O výši provozního příspěvku rozhoduje zřizovatel. Dalšími důležitými příjmovými zdroji jsou dotace nebo jiná obdobná plnění z veřejných rozpočtů. Do hlavní činnosti mohou patřit i dary, pokud se organizace rozhodne, že je podle zákona o dani z příjmů nebude osvobozovat. Na hlavní činnost organizace lze získat i granty z finančních prostředků veřejné správy nebo dotace z Evropských fondů. Tyto zdroje financování jsou

¹⁸ § 28 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, v platném znění

¹⁹ STUHLÍKOVÁ, H., KOMRSKOVÁ, S., *Zdaňování neziskových organizací, zejména příspěvkových organizací, krajů, obcí, občanských sdružení, nadací, veřejných vysokých škol, veřejných výzkumných institucí a obecně prospěšných společností s příklady z praxe*, s. 26

již pracnější a administrativně náročnější. K získání těchto finančních prostředků musí příspěvková organizace zpracovat projekt a vypracovat žádost.²⁰

3.1.6.2 Doplnková činnost

Doplnkovou činnosti může příspěvková organizace krajů provozovat pouze se souhlasem zřizovatele, který údaje o doplňkové činnosti uvede do zřizovací listiny. Doplňková činnost je vhodná k tomu, aby organizace využívala v co největší možné míře veškerý svěřený majetek a všechny své provozní možnosti. Doplňková činnost nesmí zasahovat do činnosti hlavní a nesmí být provozována se ztrátou, proto se musí vést i odděleně v účetnictví. Na většinu doplňkových činností je potřeba živnostenské oprávnění, které si musí organizace při provozování takovéto činnosti povinně zajistit podle zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, v platném znění.

3.1.6.3 Finanční fondy

Příspěvkové organizace krajů může vytvářet čtyři finanční fondy

- fond rezervní
- fond reprodukce majetku, fond investic
- fond odměn
- fond kulturních a sociálních potřeb

a to na základě § 29–33 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.²¹ Při tvorbě a čerpání fondů se organizace řídí především tímto zákonem. Bylo by vhodné připomenout tvorbu a čerpání fondu kulturních a sociálních potřeb podle vyhlášky Ministerstva financí č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, v platném znění, která určuje jasná pravidla, jak fond vytvářet a čerpat. Novela vyhlášky vrací postupně zpět výši tvorby fondu kulturních a sociálních potřeb, tím že navyšuje přiděl do fondu kulturních a sociálních potřeb v roce 2016 o 0,5 % a o 1 % v roce 2017 a letech následujících. Výše přidělu z tvorby fondu kulturních a sociálních potřeb se tak vrací zpět na 2 %, která platila do konce roku 2010. I když je fond kulturních a sociálních potřeb jedním z fondů zaměstnavatele, není ze zákona určen ke zvyšování motivace zaměstnanců k lepším pracovním výkonům ani k oceňování pracovních zásluh

²⁰ ŠEDIVÝ, M., MEDLÍKOVÁ, O., *Public relations, fundraising a lobbying pro neziskové organizace*, s. 47

²¹ § 29-33 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, v platném znění

zaměstnanců.²² Pokud v příspěvkové organizaci působí odborová organizace, tak tvorbu a čerpání fondu schvaluje na každý jednotlivý aktuální rok i tato odborová organizace.

3.1.7 Kontrola hospodaření příspěvkové organizace krajů

Kontrola hospodaření příspěvkové organizace krajů se řídí

- zákonem č. 255/2012 Sb., o kontrole, v platném znění
- zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, v platném znění
- zákonem č. 500/2004 Sb., správní řád, v platném znění
- zákonem č. 129/2000 Sb., o krajích, v platném znění
- zákonem č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů, v platném znění.

Rada kraje může též rozhodnout o obecné kontrole podle kontrolního řádu. Zřizovatel může uskutečnit u jím zřízené příspěvkové organizace jakoukoliv kontrolu např. i namátkovou kontrolu na základě anonymní stížnosti.

3.2 Účetnictví příspěvkové organizace krajů

Příspěvková organizace je právnickou osobou veřejného práva zřízenou k plnění úkolů ve veřejném zájmu. Finanční hospodaření příspěvkových organizací vymezuje zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, v platném znění. Podle tohoto zákona se příspěvkové organizace dle rozhodnutí a vůle zřizovatele i zřizují.

3.2.1 Obecné principy

Příspěvková organizace hospodaří s finančními prostředky, které získala z vlastní činnosti, ale i s peněžními prostředky, které získala od jiných právnických nebo fyzických osob, především z rozpočtu od svého zřizovatele. Příspěvková organizace má možnost provozovat doplňkovou (hospodářskou činnost), která nesmí zasahovat do činnosti hlavní, a nesmí být financována z prostředků zřizovatele. Proto se účetnictví za doplňkovou činnost musí vést samostatně, odděleně od činnosti hlavní. Doplňková činnost nesmí být

²²LIBNAROVÁ, A., ČORNEJOVÁ, H., *Jak správně vytvářet a využívat FKSP; Jak nově v závodním stravování*, s. 15

provozována se ztrátou, neboť účelem povolení doplňkové činnosti od zřizovatele je posilování finančních prostředků v činnosti hlavní. Účetnictví příspěvkových organizací musí poskytovat údaje, které zachycují kompletní informace o finančním hospodaření. Účetnictví lze tedy charakterizovat jako řádně vedené veškeré účetní záznamy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, k nimž došlo ve sledované účetní jednotce a které jsou informacemi o stavu a pohybu jejího majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, nákladech, výnosech, a výsledku hospodaření.²³ Vedení účetnictví příspěvkových organizací je buď v plném, nebo ve zjednodušeném rozsahu – výběr závisí na samotném zřizovateli. Příspěvková organizace je schopná nabývat vlastnická práva a majetek do vlastnictví. Příspěvková organizace může být i plátcem daně z přidané hodnoty ze své doplňkové činnosti, kterou provozuje podle zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, v platném znění.

3.2.2 Účetní jednotka

Zjednodušeně lze říci, že účetní jednotkou je fyzická nebo právnická osoba, která vede účetnictví. Podrobný soupis účetních jednotek je popsán v § 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Nově je v tomto zákoně od 01. 01. 2016 zavedena kategorie účetních jednotek a kategorie skupin účetních jednotek na účetní jednotky mikro, malé, střední a velké. Za velkou účetní jednotku se vždy považuje subjekt veřejného zájmu a vybraná účetní jednotka, pod kterou spadají i příspěvkové organizace. Tímto zařazením vznikají středním a velkým účetním jednotkám povinnosti sestavovat nově roční účetní výkazy a povinnosti auditu účetní závěrky.²⁴

3.2.3 Účetní legislativa

Základní normou pro vedení účetnictví je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění. Mezi prvními ustanoveními tohoto zákona jsou uvedeny zásady, kterými se musí účetní jednotka řídit:

- jsou povinny vést účetnictví jako celek, a to od svého vzniku až do svého zániku

²³ NOVÁKOVÁ, Š., *Účetnictví příspěvkových organizací po novele zákona o účetnictví*, s. 10

²⁴ § 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění

- jsou povinny dodržovat při vedení účetnictví zejména směrnou účtovou osnovu, mít řádně uspořádané a označené položky účetní závěrky a jejich obsahové vymezení, dodržovat účetní metody, podmínky předávání a přebírání účetních záznamů a ostatní podmínky vedení účetnictví, které jsou stanoveny provádějícími právními předpisy
- jsou povinny vést účetnictví v jednotkách české měny a českém jazyce
- jsou povinny vést účetnictví úplné, správné, průkazné, přehledné a srozumitelné a to způsobem, který zaručí trvalost účetních záznamů
- jsou povinny vést účetnictví tak, aby na jeho základě byla sestavena účetní závěrka srozumitelně a poskytovala poctivý a věrný obraz předmětu účetnictví.²⁵

Dalším důležitým právním předpisem je vyhláška č. 369/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro některé vybrané účetní jednotky, v platném znění. Zatím co se zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví vztahuje všeobecně na všechny fyzické a právnické osoby, které vedou nebo jsou povinné vést účetnictví, touto vyhláškou se řídí již jen některé vybrané účetní jednotky, mezi něž spadají i příspěvkové organizace zřízené krajem. V § 1 této vyhlášky v předmětu úpravy a působnosti je stanoveno, kterých částí se týká. Jde především o rozsah a sestavování účetní závěrky, přílohy k účetní závěrce, přehledu o peněžních tocích a změnách vlastního kapitálu, uspořádání, označování a obsahová vymezení k účetní závěrce u položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, nákladů a výnosů a výsledků hospodaření, včetně závazného vzoru částí účetní závěrky.²⁶

Postup při schvalování účetních závěrek schvalujícím orgánem (zřizovatelem) a schvalující účetní jednotkou předepisuje vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek, v platném znění.

²⁵ § 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění

²⁶ § 1 vyhlášky č. 369/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro některé vybrané účetní jednotky, v platném znění

Požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace majetku a závazků, včetně bližších podmínek inventarizace jiných aktiv a pasiv stanoví vyhláška č. 372/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, v platném znění.

Požadavky na pravidla pro strukturu, formát, zabezpečení a přenos účetních záznamů v technické formě těchto účetních jednotek, jejich rozsah, četnost a termíny předávání stanoví vyhláška č. 370/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na smíšené a technické formy účetních záznamů, v platném znění (technická vyhláška o účetních záznamech).

Prováděcí právní předpis k zákonu o účetnictví je vyhláška č. 373/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku, v platném znění (konsolidační vyhláška státu), která stanoví podmínky způsobu sestavování těchto účetních výkazů. V rámci této novely byl přidán mezi konsolidační účetní záznamy i „Pomocný konsolidační přehled“. Dle této vyhlášky příspěvkové organizace územních samosprávných celků, které do nynější doby neúčtovaly v Pomocném analytickém přehledu, nemusí předávat ani tento Pomocný konsolidační přehled. Příspěvkové organizace územních samosprávných celků, které do této doby povinně účtovaly v Pomocném analytickém přehledu, podávají od 01. 01. 2016 pouze Pomocný analytický přehled rozšířený. Pomocný konsolidační přehled se jich netýká.

Na zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a vyhlášku č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro některé vybrané účetní jednotky navazují a vysvětlují je České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., v platném znění. Jejich smyslem je zajištění souladu metod při stanovení postupu účtování na účtech, používaných organizacemi v účetnictví. Dle tohoto zákona jsou jednotlivé standardy rozepsány od standardu č. 701 až po standard č. 710:

- Standard č. 701 – Účty a zásady účtování na účtech – upravuje účtový rozvrh, vytváření syntetických a analytických účtů, pravidla pro podrozvahové účty a účetní zápisy, vnitropodnikové účetnictví a utajované informace.
- Standard č. 702 – Otevírání a uzavírání knih – stanovuje obecná pravidla účtování při uzavírání a otevírání účetních knih včetně převodového můstku, k 01. 01. 2010, kdy byla provedena velká účetní reforma v oblasti účetnictví veřejných financí.
- Standard č. 703 – Transfery – stanovuje základní postupy u transferů a jejich účtování, včetně vymezení pojmů transferu, investičního transferu, poskytovatele, příjemce a zprostředkovatele.
- Standard č. 704 – Fondy účetní jednotky – stanovuje základní postupy účtování na fondu odměn, fondu kulturních a sociálních potřeb, rezervního fondu tvořeného ze zisku, rezervního fondu z ostatních titulů, investičního fondu, fondu reprodukce majetku a ostatních fondů, které organizace vytváří a v průběhu roku používá.
- Standard č. 705 – Rezervy – stanovuje základní postupy účtování o tvorbě, zvýšení, snížení, použití a zrušení rezerv, pokud takové rezervy organizace vytváří nebo eviduje.
- Standard č. 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek – stanovuje základní postupy účtování o opravných položkách, pokud je organizace tvoří a vyřazených pohledávkách, pokud nějaké organizace eviduje.
- Standard č. 707 – Zásoby – stanovuje obecná pravidla účtování o zásobách, jejich oceňování, postupy účtování zvoleným způsobem A (metoda účtování převzetí zásob na sklad) nebo B (zásoby se účtují při pořízení přímo do spotřeby).
- Standard č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku – stanovuje vymezení pojmů, týkajících se majetku, obecná pravidla pro odpisování, způsoby odpisování (rovnoměrný, výkonový, komponentní) a postupy účtování odpisů, přílohou tohoto standardu je i kategorizace dlouhodobého majetku a zařazení do účetních odpisových skupin, kterou organizace použije při zařazování dlouhodobého majetku do své majetkové evidence.

- Standard č. 709 – Vlastní zdroje – stanovuje obecná pravidla k postupům účtování na účtech vlastních zdrojů, kterými jsou transfery na pořízení dlouhodobého majetku, jmění účetní jednotky, opravy předcházejících účetních období, oceňovací rozdíly při prvotním použití metody a jiné možné oceňovací rozdíly.
- Standard č. 710 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek – stanovuje obecná pravidla k postupům účtování o dlouhodobém nehmotném a hmotném majetku a jeho oceňování.

3.2.4 Metodika účtování a obsahové vymezení účtů

Účetní jednotky provádějí účetní zápisy v účetních knihách a na jednotlivých účtech dle ustanovení § 12–16 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.²⁷ Pokud se dle ČÚS č. 701 určuje okamžik uskutečnění účetního případu, tak účetní jednotka posuzuje, jestli nastala určitá právní skutečnost, zda byla s touto právní skutečností seznámena, zda je informace o této právní skutečnosti významná a náklady na získání této informace nepřevyšují výnosy z ní plynoucí. Okamžikem uskutečnění účetního případu je zejména den, ve kterém má dojít ke splnění dodávky, vzniku dluhu nebo závazku, platbě dluhu nebo závazku, převzetí dluhu, vzniku, inkasu, postoupení nebo vkladu pohledávky, poskytnutí či přijetí zálohy, zjištění přebytku nebo manka, škody a schodku, změně majetku v rámci účetní jednotky a k dalším skutečnostem, které vyplývají z jiných právních předpisů nebo z poměrů uvnitř účetní jednotky, které v účetní jednotce nastaly a jsou předmětem účetnictví. Okamžikem uskutečnění účetního případu je u převodu nemovitostí považován den, kdy byl doručen návrh na zápis katastrálnímu úřadu.²⁸ Jednotlivé účetní případy se účtují podle pokynů v těchto standardech a podle směrné účtové osnovy. Veškeré níže popsané účetní případy se řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění, vyhláškou č. 369/2015 Sb., která mění vyhlášku č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro některé vybrané účetní jednotky, v platném znění a Českými účetními standardy pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., v platném znění.

²⁷ § 12-16 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění

²⁸ Standard č. 701 bod 6.4. České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., v platném znění

3.2.4.1 Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

V příspěvkových organizacích zřizovaných krajem bývá nejčastěji pořizován tento dlouhodobý majetek, který musí být zaveden do účetní a majetkové evidence organizace:

- ✓ Dlouhodobý nehmotný majetek v ocenění částky, která převyšuje 60 000 Kč a doba použitelnosti je delší než jeden rok. Jedná se převážně o nákupy software (účet 018), které organizace používá ke své činnosti. Na základě odpisového plánu, schváleného zřizovatelem provádí organizace odpisy k tomuto majetku.
- ✓ Drobný dlouhodobý nehmotný majetek, jehož ocenění je 7 000 Kč a výše, ale nepřekračuje částku 60 000 Kč a doba použitelnosti je delší než jeden rok. Tak jako tomu je u dlouhodobého nehmotného majetku, tak i u tohoto majetku se jedná převážně o programové vybavení (účet 018), používané v organizaci k její činnosti. Tento majetek se neodepisuje. Organizace ho zavede do své účetní evidence oproti souvztažnému účtu 078. Účetní jednotka může určit vnitřním předpisem o snížení dolní hranice.
- ✓ Pozemky (účet 031), které patří bez ohledu na výši ocenění do dlouhodobého hmotného majetku, pokud se nepořizují jako zboží a nejsou dále prodávány. Pozemky se neodepisují.
- ✓ Kulturní předměty (účet 032) bez ohledu na výši ocenění. Jedná se především o movité kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předmět kulturní hodnoty, umělecká díla a obdobné věci, a to včetně souborů tohoto majetku. Kulturní předměty se neodepisují.
- ✓ Stavby (účet 021) bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti. Převážně se jedná o prostory, které organizace využívá ke své hlavní činnosti, ale i k činnosti doplňkové, jako jsou např. nájmy. Na základě odpisového plánu, schváleného zřizovatelem provádí organizace odpisy k tomuto majetku.
- ✓ Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí (účet 022), které jsou charakterizovány samostatným technickoekonomickým určením, jejichž ocenění přesahuje 40 000 Kč u jedné samostatné movité věci nebo souboru movitých věcí a doba použitelnosti je delší než jeden rok.

Organizace u tohoto majetku provádí odpisy dle odpisového plánu schváleného zřizovatelem.

- ✓ Drobný dlouhodobý hmotný majetek, popřípadě soubory majetku (účet 028) v ocenění jedné položky v částce 3000 Kč a vyšší, ale nepřevyšující částku 40 000 Kč. Účetní jednotka může rozhodnout o snížení dolní hranice vnitřním předpisem. Tento majetek se neodepisuje. Organizace ho zavede do své účetní evidence oproti souvztažnému účtu 088.
- ✓ Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek (účet 042) obsahuje zejména dlouhodobý hmotný majetek po dobu jeho pořizování, než je uveden do stavu způsobilého k užívání.
- ✓ Technické zhodnocení majetku, které je výdajem na investici. Jedná se o rekonstrukce, což je rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku nebo rekonstrukce, kdy se mění účel využití nebo technické parametry majetku. Může být prováděno na majetku, k jehož účtování je oprávněn nabyvatel užívacího práva k dlouhodobému majetku, který má organizace evidovaný na účtech účtové skupiny 0 nebo u majetku, který je předmětem nájemní či pachtovní smlouvy (u takového majetku je nutný písemný souhlas vlastníka s provedením technického zhodnocení a sepsán způsob, jak bude řešeno vypořádání za provedené technické zhodnocení při případném ukončení smlouvy). U technického zhodnocení je limit u dlouhodobého nehmotného majetku nad 60 000 Kč a u dlouhodobého hmotného majetku nad 40 000 Kč.

Dlouhodobý majetek se pořizuje nákupem, darováním, bezplatným převzetím od zřizovatele nebo jiné vybrané účetní jednotky. Pořizovací cenou jsou i vedlejší náklady, spojené s pořízením dlouhodobého majetku, než je majetek uveden do provozu. Majetek se vyřazuje prodejem, likvidací (z důvodu fyzického opotřebení), z důvodu manka nebo škody, předáním zřizovateli nebo jiné vybrané účetní jednotce.

3.2.4.2 Účtová třída 1 – Zásoby a opravné položky

Účtování o zásobách upravuje český účetní standard č. 707.²⁹ Zásoby se účtují přes účtovou skupinu 111-139. Organizace si ve své vnitřní směrnici určí, které druhy zásob mohou být účtovány přímo do spotřeby (metodou B) bez zaúčtování zásob na sklad a které zásoby povede přes skladovou evidenci (metodou A).

Zásobami jsou:

- materiál (účet 111, 112, 119)
- nedokončená výroba (účet 121)
- polotovary vlastní výroby (účet 122)
- výrobky (účet 123)
- zboží (účet 131, 132, 138, 139)

Zásoby nakoupené se při pořizování oceňují pořizovacími cenami + vedlejšími náklady, spojenými s pořízením zásob. Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují vlastními náklady. Zásoby bezúplatně nabyté se oceňují reprodukční pořizovací cenou.

Ve vnitřních směrnících si organizace mimo účtování zásob při pořízení upravuje i normy přirozených úbytků zásob, metody vyskladňování zásob, pravidla pro členění syntetických účtů zásob na analytické účty v oblasti oceňování pro vnitropodnikové potřeby včetně cen stanovených pro tyto účely pro sledování cenových odchylek a způsobu jejich zúčtování.

Opravné položky se účtují na účtovou skupinu 142–199. Tvoří se k dlouhodobým pohledávkám, k dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku, k dlouhodobému finančnímu majetku, k zásobám a ke krátkodobým pohledávkám. Slouží k věrnému a poctivému zobrazení hodnoty majetku v účetnictví. Účtují se při přechodném snížení hodnoty majetku, zjištěném na základě výsledků inventarizace, kdy se posuzuje i jejich výše a odůvodněnost, proto se účtují až na konci roku. Lze je tvořit pouze do výše hodnoty majetku. Organizace musí mít tvorbu a čerpání opravných položek popsanou ve svých vnitřních směrnících.

²⁹ Standard č. 707 České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., v platném znění

3.2.4.3 Účtová třída 2 – Účty rozpočtového hospodaření, krátkodobý finanční majetek a krátkodobé úvěry a půjčky

Pro příspěvkové organizace krajů se v této účtové skupině používají bankovní operace (účet 241-245) a hotovostní operace (účet 261-263). Důležitý je účet 241 - Běžný účet, který slouží k běžným provozním platbám, jako jsou např. úhrady dodavatelských faktur, povinné odvody z mezd, platby mezd na bankovní účty zaměstnanců, příjmy plateb za vlastní pohledávky, příjmy plateb od zřizovatele, příjmy plateb dotací či darů. Při účtování na bankovním účtu se nedoporučuje přímo používat nákladové nebo výnosové účty mimo účtování poplatků a úroků z bankovního účtu. Důležitým účtem je účet 243 - Běžný účet FKSP, který je určen k finančním transakcím při tvorbě a čerpání FSKP a slouží výhradně pro uspokojování potřeb zaměstnanců. Další významný účet je 245 - Jiné běžné účty a používá se k účtování cizích finančních prostředků např. účtování prostředků uživatelů organizace. Hotovostní operace jako jsou např. drobné nákupy materiálu, cenin, úhrady faktur, výplaty mezd zaměstnanců, provozní zálohy nebo úhrada schodku v pokladně se účtují přes účet 261 – Pokladna. Účet 262 – Peníze na cestě slouží k převodu hotovosti mezi pokladnou a bankovním účtem. Nákup poštovních známek, kolků, stravenek, dálničních známek, telefonních karet, případně jiných cenin se účtuje přes účet 263 – Ceniny.

3.2.4.4 Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

U pohledávek je nejčastěji používán u příspěvkových organizací účet 311 – Odběratelé, který slouží k zachycení pohledávek za odběrateli. Většinou vznikají tyto pohledávky na základě vystavených faktur organizací za poskytnuté služby, výrobky či zboží. Účet 314 – Krátkodobé poskytnuté zálohy obsahuje částky krátkodobých poskytnutých záloh a závdavků dodavatelům před splněním smlouvy dodavatelem. Účet 315 – Jiné pohledávky z hlavní činnosti obsahuje zejména pohledávky z titulu místních, správních a soudních poplatků, pokut, penále a jiných sankcí a jiné pohledávky vzniklé v rámci hlavní činnosti. Účet 335 – Pohledávky za zaměstnanci obsahuje zejména částky pohledávek za zaměstnanci z titulu záloh k vyúčtování a uplatnění náhrad, záloh na cestovné. Účet 377 – Ostatní krátkodobé pohledávky obsahuje ostatní pohledávky, které nelze přiřadit k výše zmíněným titulům.

U závazků je nejčastěji používán účet 321 – Dodavatelé, neboť většinu zásob a služeb pořizují příspěvkové organizace formou faktur od dodavatelů. Účet 324 – Krátkodobé přijaté zálohy slouží k zachycení krátkodobých přijatých záloh a závazků od odběratelů před splněním závazku vůči odběratelům. Účty účtové skupiny 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi slouží k zachycení účetních případů, týkajících se závazků z pracovněprávních vztahů vůči zaměstnancům (účet 331), zákonných povinných odvodů na sociální zabezpečení (účet 336), zdravotní pojištění (účet 337) a důchodové spoření (účet 338). Účtová skupina 34 – Zúčtování dotací, daní a ostatní zúčtování se používá k zachycení závazků platby daně z příjmů právnických osob (účet 341), daně zálohové, srážkové a silniční (účet 342) a daně z přidané hodnoty (účet 343). Účty 346–349 slouží k zachycení pohledávek a závazků vůči ústředním vládním institucím. Přes tyto účty probíhají účetní operace, které se týkají poskytnutých provozních příspěvků a dotací, ale i povinných odvodů a vratek např. zřizovateli. Účet 378 – Ostatní krátkodobé závazky, obsahuje ostatní závazky, které nelze přiřadit k výše zmíněným titulům.

Časově rozlišit se musí náklady a výdaje, které se týkají následujících období na účtech 381 a 383. Na účtech 384 a 385 se časově rozlišují výnosy a příjmy příštích období, které se týkají následujících období. U těchto účetních případů, které se časově rozlišují, musí být známo období, kterého se týkají, výše a věcné vymezení. Metodu časového rozlišení nepoužijeme v případě, pokud náklady na získání takovéto informací převyšují přínosy z ní plynoucí a tato informace se nepovažuje za významnou. Vnitřním předpisem si může organizace stanovit hranici částky, kterou za významnou považuje. Dohadné účty aktivní (účet 388) a pasivní (účet 389) obsahují pohledávky a závazky ze soukromoprávních vztahů, u nichž není známá skutečná výše plnění v okamžiku účetního případu. Tato výše se většinou ocení částkou podle kvalifikovaného odhadu.

3.2.4.5 Účtová třída 4 – Fondy, jmění, rezervy, výsledek hospodaření, dlouhodobé závazky a pohledávky, závěrečné účty a zvláštní zaúčtování

Účty, které se z této účtové třídy v příspěvkových organizacích nejvíce objevují (mimo účtu 431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení a 432 – Výsledek hospodaření předcházejícího účetního období) se týkají především fondů, které příspěvkové organizace ke svému hospodaření používají. Všechny níže uvedené fondy

musí být finančně kryty. Nezajistí-li organizace finanční krytí těchto fondů, jedná se o porušení rozpočtové kázně.

Účet 411 – Fond odměn je tvořen ze zlepšeného hospodářského výsledku hospodaření příspěvkové organizace, a to do nejvýše jeho 80 %, avšak převod 80 % ze zlepšeného hospodářského výsledku nesmí přesáhnout 80 % objemu prostředků na platy stanoveného zřizovatelem. Fond odměn může být tvořen také dary účelově určenými na platy. Převod finančních prostředků na platy schvaluje zaměstnavatel. Z fondu odměny se hradí přednostně případné překročení stanovených objemů mzdových prostředků na platy. Tvorbu fondu musí odsouhlasit zřizovatel.

Účet 412 - Fond kulturních a sociálních potřeb se tvoří základním přidělem, a to na vrub nákladů příspěvkové organizace z jejího ročního objemu nákladů zúčtovaných na platy a náhrady platů, případně nákladů na mzdy a náhrady mzdy a odměny za pracovní pohotovost a na ostatní plnění za vykonanou práci včetně odměn. Dalšími příjmy mohou být peněžní a jiné dary určené do fondu, náhrady škod a pojistná plnění od pojišťovny za majetek, který byl pořízen z tohoto fondu a příjmy z pronájmu rekreačních a sportovních zařízení, na jejichž provoz příspěvková organizace z fondu přispívá. Základní přiděl činí 1,5 % v roce 2016 a 2 % v roce 2017.³⁰ Čerpání fondu je určeno vyhláškou č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, která pevně stanoví, na jaké účely a pro koho je tento fond určen.³¹ Příspěvková organizace sestavuje každý rok rozpočet fondu pro jeho tvorbu i čerpání. Tento rozpočet schvalují jak zaměstnanci organizace, tak odborová organizace, pokud v příspěvkové organizaci působí. Nejčastěji využívané použití fondu v příspěvkových organizacích bývá na závodní stravování, na rekreaci, rehabilitaci, tělovýchovu a sport, na sociální výpomoci a půjčky, na dary a pojištění, případně na nákup majetku.

Účet 413 – Rezervní fond, který je postupně vytvářen ze zlepšeného výsledku hospodaření, se skládá, jak je již patrné z názvu ze zlepšeného hospodářského výsledku za předchozí rok. Tento převod musí schválit zřizovatel. U příspěvkových organizací

³⁰ § 2 vyhlášky č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, v platném znění

³¹ § 3-14 Tamtéž

se na účet 414 – Rezervní fond z ostatních titulů účtují převážně účelové nebo neúčelově určené peněžní dary, které jsou určeny k dalšímu rozvoji organizace. Rezervní fond je určen na financování takových nákladů organizace, na které již organizace nemá finanční prostředky ze své vlastní činnosti nebo z příspěvků a dotací od zřizovatele a ze získaných darů může tyto činnosti uskutečnit. Rezervní fond je určen i k překlenutí dočasného nesouladu mezi výnosy a náklady, k úhradě sankcí uložených za porušení rozpočtové kázně, úhradě své ztráty nebo na posílení a k převodu do investičního fondu.

Účet 416 – Fond reprodukce majetku, investiční fond je tvořen z odpisů majetku organizace oproti účtu 401 – Jmění účetní jednotky, z výnosů z prodeje majetku, z darů a příspěvků od jiných subjektů a z převodu z rezervního fondu, případně z investičního příspěvku od zřizovatele. Čerpání fondu je na financování investičních výdajů, na úhradu investičních úvěrů a půjček, na postupnou tvorbu zdrojů pro plánované opravy a údržbu majetku. Z tohoto fondu se povinně odvádí do rozpočtu zřizovatele částky odpisů z nemovitého majetku, a to nejpozději vždy do konce běžného roku.

3.2.4.6 Účtová třída 5 - Náklady

Dle směrné účtové osnovy, která je přílohou k vyhlášce č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro některé vybrané účetní jednotky³² se náklady dělí na účtové skupiny:

- 50 – Spotřebované nákupy, kde se účtují nákupy a spotřeby hlavního i režijního materiálu, energií, jiných neskladovatelných dodávek, zboží, aktivace oběžného a dlouhodobého majetku a případná změna stavu zásob vlastní výroby.
- 51 – Služby, kde se účtují všechny náklady na udržování a opravy, náklady na cestovné, na reprezentaci, aktivace vnitropodnikových služeb a jiné ostatní služby jako jsou např. telefonní poplatky, poplatky za internet, likvidace odpadu, počítačové a programátorské služby, školení a další.
- 52 – Osobní náklady – tento účet zahrnuje veškeré mzdové náklady a k nim patřící povinné odvody na zákonné sociální pojištění (sociální a zdravotní), zákonné

³² Směrná účtová osnova vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro některé vybrané účetní jednotky, v platném znění

sociální náklady (např. tvorba fondu kulturních a sociálních potřeb), jiné sociální pojištění a jiné sociální náklady.

- 53 – Daně a poplatky – zde se účtuje daň z nemovitostí, daň silniční a jiné daně a poplatky, včetně vratek nepřímých daní.
- 54 – Ostatní náklady – na tento účet se účtují ostatní provozní náklady, výše neuvedené jako jsou úroky z prodlení, smluvní pokuty, ostatní pokuty a penále, prodaný materiál, dary a jiná bezúplatná plnění, tvorba fondů, manka a škody a jiné ostatní náklady z činnosti například pojištění majetku.
- 55 – Odpisy, rezervy a opravné položky – do této účetní skupiny se zachycují účetní operace, jako jsou odpisy hmotného a nehmotného majetku, prodaný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a pozemky, náklady z drobného dlouhodobého majetku, náklady z vyřazených pohledávek, náklady na tvorbu a zúčtování rezerv a opravných položek.
- 56 – Finanční náklady – u příspěvkové organizace krajů jsou zde převážně účtovány úroky, kurzové ztráty a ostatní finanční majetek.
- 57 – Náklady na transfery – v této účtové skupině příspěvková organizace neúčtuje.
- 58 – Náklady ze sdílených daní a poplatků – platí to samé jako u účtové skupiny 57.
- 59 – Daň z příjmů – zde se účtuje jako jedna z posledních účetních operací běžného roku vypočtená daň z příjmů za běžné období (účet 591) nebo dodatečně zjištěná daň z příjmů (účet 595).

3.2.4.7 Účtová třída 6 - Výnosy

Stejně tak jako náklady se výnosy člení dle směrné účtové osnovy, která je přílohou pro vyhlášku č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro některé vybrané účetní jednotky na účtové skupiny:³³

- 60 – Výnosy z vlastních výkonů a zboží – na tyto účty účtuje příspěvková organizace výnosy z prodeje vlastních výrobků a služeb, výnosy z prodaného zboží, výnosy z pronájmu.

³³ Směrná účtová osnova vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro některé vybrané účetní jednotky, v platném znění

- 63 – Výnosy z daní a poplatků – v této účtové skupině příspěvková organizace neúčtuje.
- 64 – Ostatní výnosy – v této účtové skupině se účtují u příspěvkové organizace převážně výnosy z prodeje materiálu a dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, použití fondů, ostatní provozní výnosy z činností, smluvní a jiné pokuty a penále.
- 66 – Finanční výnosy – v této účtové skupině účtuje příspěvková organizace převážně úroky a ostatní finanční výnosy, případně kurzové zisky.
- 67 – Výnosy z transferů – v této účtové skupině se účtují veškeré provozní příspěvky od zřizovatele a příspěvky a dotace od vybraných místních a ústředních vládních institucí z transferů a z jejich předfinancování.
- 68 – Výnosy ze sdílených daní a poplatků - v této účtové skupině příspěvková organizace neúčtuje.

3.2.4.8 Účtová třída 7 – 8 Vnitropodnikové účetnictví

Na těchto účtových třídách účtuje příspěvková organizace o stavu a pohybech ve svém vnitropodnikovém účetnictví. Obsah těchto účtových tříd si určí příspěvková organizace sama dle svého uvážení.

3.2.4.9 Účtová třída 9 – Podrozvahové účty

Na podrozvahových účtech účtuje příspěvková organizace v případě skutečností, které jsou předmětem účetnictví, ale nejsou splněny všechny podmínky pro vedení účetního zápisu v hlavní knize. Důvodem vedení této evidence je přehled o stavu majetku, pohledávek a závazků, které nejsou vedeny přímo v účetní evidenci, ale pro organizaci jsou důležité ke sledování, významné při rozhodování a řízení nebo jsou přímo stanovené zákonem nebo nařízením zřizovatele a pro zaúčtování takové informace má organizace určitou míru jistoty, že skutečnost nastane nebo může nastat. Vede se zde např. majetek, který má nižší hodnotu, než je daná zákonem a vnitřními směrnicemi pro zařazení majetku do běžné evidence, vyřazené pohledávky a závazky po lhůtě splatnosti, podmíněné pohledávky a závazky.

3.2.5 Účetní závěrka

Před konečnou účetní závěrkou musí příspěvková organizace podle ustanovení § 29-30 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, provádět inventarizaci majetku.³⁴ Podle tohoto ustanovení se inventarizací zjišťuje skutečný stav veškerého majetku a závazků a porovnává se, zda odpovídá stavu majetku a závazkům, vedeným v účetnictví. Inventarizaci provádí příspěvková organizace k okamžiku, ke kterému sestavuje účetní závěrku, a to řádnou a mimořádnou. Průběžnou inventarizaci lze provést pouze u zásob, které jsou účtovány podle druhů nebo místa uložení a majetku, který je soustavně v pohybu a nemá stálé a trvalé místo. Pokud jsou při inventarizaci zjištěny rozdíly mezi stavem skutečným a účetním, musí se tyto inventarizační rozdíly vypořádat ještě v běžném účetním období, kterého se týkají jako jedny z uzávěrkových účetních případů. Pokud je skutečný stav nižší než účetní, jedná se o manko nebo schodek u cenin nebo hotovosti. Pokud je skutečný stav vyšší než účetní, jedná se o přebytek. Postup inventarizace, její zahájení a ukončení, organizační zajištění, jmenování členů inventarizační komise, rozdělení na hlavní a dílčí komise a obsah inventarizační dokumentace si stanoví organizace sama vnitřní směrnici, tak aby mohla řádně prokázat její provedení.

Příspěvkové organizace sestavují účetní závěrku v plném nebo zkráceném rozsahu podle ustanovení § 18 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, jako nedílný celek, jenž tvoří:³⁵

- ✓ Rozvaha (bilance) – obsahuje přehledné uspořádání aktiv (majetku) a pasiv (zdrojů krytí majetku)
- ✓ Výkaz zisku a ztráty – týká se položek nákladů a výnosů
- ✓ Příloha, která doplňuje údaje uvedené v Rozvaze a ve Výkazu zisku a ztráty
- ✓ Přehled o peněžních tocích a Přehled o změnách vlastního kapitálu – sestavují pouze střední a velké účetní jednotky

Podle téhož ustanovení zákona musí účetní závěrka obsahovat:

- ✓ obchodní firmu, název a sídlo organizace

³⁴ § 29-30 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění

³⁵ § 18 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění

- ✓ identifikační číslo organizace, pokud je má přiděleno
- ✓ právní formu účetní jednotky
- ✓ předmět podnikání nebo účel zřízení, popřípadě účel, pro který byla zřízena
- ✓ rozvahový den nebo jiný okamžik, ke kterému se účetní závěrka sestavuje
- ✓ okamžik sestavení účetní závěrky a k němu připojený podpisový záznam statutárního orgánu

3.2.6 Úschova účetních zápisů

Příspěvková organizace je povinna uschovávat účetní záznamy pro účel vedení účetnictví podle ustanovení § 31 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.³⁶ Tato úschova je důležitá především pro kontrolní orgány, které provádějí kontroly v organizaci, ale i pro případy, kdy dojde ke změně majitele, zřizovatele nebo zakladatele. V § 31 tohoto zákona je stanovena i doba, po kterou se mají jednotlivé druhy výkazů archivovat. Jestliže tento zákon nestanoví jinak, platí pro uschovávání dokladů a nakládání s nimi zvláštní právní předpisy, především pak zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů, v platném znění. Pravidla úschovy, archivace a skartace účetních záznamů si stanoví organizace svým vnitřním předpisem.

3.3 Daně příspěvkové organizace krajů

Příspěvková organizace je právnickou osobou a stejně jako ostatní právnické osoby pro ni platí daňové zákony, kdy může být plátcem i poplatníkem daní. Protože je zařazena mezi neziskové organizace, platí pro ni výhodnější daňová pravidla, která jsou ve formě různých úlev či osvobození. Je důležité si neustále připomínat, že mezi účetním a daňovým režimem jsou velmi významné vazby. Bez řádného vedení účetnictví není možné správně vypočítat výsledek hospodaření před zdaněním a odvést tak správně vypočtenou daň.

3.3.1 Daň z příjmů právnických osob

Příspěvková organizace vykonává hlavní činnost, která není podnikáním, a proto je podle ustanovení § 17 a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, veřejně prospěšným poplatníkem.³⁷ Pro účely zdanění daní z příjmů právnických osob je důležité rozlišení

³⁶ § 31 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění

³⁷ § 17 a zákona č. 586/1992 S., o daních z příjmů, v platném znění

činnosti organizace na hlavní a vedlejší. Pro zajištění povinnosti zdanění po jednotlivých činnostech musí organizace rozdělit výsledky hospodaření v rámci hlavní činnosti do jednotlivých činností a dále musí posoudit, které z nich jsou daňově ziskové a které ztrátové.³⁸ Každou činnost je příspěvková organizace povinna vést odděleně od sebe tak, aby bylo patrné, které příjmy (výnosy) jsou předmětem daně, které předmětem daně nejsou a které jsou osvobozené. K jednotlivým příjmům (výnosům) musí vést i přesnou evidenci výdajů (nákladů), které s jednotlivými příjmy souvisí. U každé jednotlivé činnosti se zjišťuje zvlášť zisk nebo ztráta. Ztrátovou činnost není možné dorovnávat činností se ziskem. A naopak ziskovou činnost je povinnost danit a nelze ji kompenzovat s činností ztrátovou. Příspěvková organizace má svojí hlavní i doplňkovou činnost uvedenou ve zřizovací listině. Pokud jí vznikne z doplňkové činnosti zisk, je určen na použití v činnosti hlavní.

3.3.1.1 Předmět daně z příjmů právnických osob

Podle ustanovení § 18 a odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jsou vymezeny příjmy (výnosy), které nejsou předmětem daně u veřejně prospěšných poplatníků na:

- příjmy z nepodnikatelské činnosti za podmínky, že výdaje (náklady), které na ně byly vynaložené podle tohoto zákona a v souvislosti s uskutečňováním této činnosti jsou vyšší (tzn. ztrátová hlavní činnost)
- dotace, příspěvky, podpora nebo obdobná plnění z veřejných rozpočtů

a v odstavci 2 uvádí příjmy (výnosy), které jsou u veřejně prospěšných poplatníků předmětem daně vždy:

- příjmy z reklamy
- příjmy z členského příspěvku
- příjmy v podobě úroků
- příjmy z nájemného s výjimkou státního majetku.³⁹

³⁸ SCHNEIDEROVÁ, I., NEJEZCHLEB, Z., *Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované příspěvkové organizace*, s. 432

³⁹ § 18 odst. 1-2 zákona č. 586/1992 S., o daních z příjmů, v platném znění

Jelikož je příspěvková organizace kraje poplatníkem daně s úzkým základem daně, příjmy v podobě úroků jsou zdaňovány srážkovou daní podle ustanovení § 36 odst. 9 zákona č. 586/1992 S., o daních z příjmů.⁴⁰

Osvobozené příjmy od daně z příjmů právnických osob jsou podle ustanovení § 19 b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, bezúplatné příjmy (dary). Organizace se může rozhodnout, zda toto osvobození uplatní nebo neuplatní. Pokud osvobození neuplatní, pak náklady k těmto přijatým darům jsou daňově účinné. V případě osvobození bezúplatného příjmu, jsou náklady hrazené z tohoto příjmu považovány za daňově neúčinné. Pokud není účel daru splněn, nárok na osvobození zaniká a je nutné dle ustanovení § 23 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, navýšit základ daně o nevyužitou částku daru ve zdaňovacím období, ve kterém k porušení došlo.⁴¹

3.3.1.2 Základ daně

Základ daně se zjišťuje z výsledku hospodaření příspěvkové organizace za běžné účetní období, a to z celkového součtu všech činností za hlavní i hospodářskou činnost. Je buď ztráta, nebo zisk.

Základ daně se zvyšuje o položky zvyšující základ daně, což jsou částky neoprávněně zkracující příjmy (většinou nevyčerpané dary, které nejsou osvobozené) a daňově neuznatelné náklady (náklady na reprezentaci, mimosmluvní pokuty a penále, náklady související s jiným účetním obdobím, účetní odpisy majetku, nekryté příspěvkem od zřizovatele, náklady z hlavní činnosti ztrátové a další možné náklady uvedené v ustanovení § 25 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.⁴²

Základ daně se snižuje o položky snižující základ daně, což jsou dotace, výnosy ze ztrátové činnosti hlavní, osvobozené přijaté dary, úroky zdaněné srážkovou daní.

⁴⁰ § 36 odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

⁴¹ § 19 b a 23 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

⁴² § 25 Tamtéž

Položky odčitatelné od základu daně navíc tento základ daně ještě sníží. Jedná se o odpočet na podporu odborného vzdělávání, snížení základu daně podle ustanovení § 20 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, maximálně však 300 000 Kč a slevy na dani podle ustanovení § 35 odst. 1 téhož zákona.⁴³

3.3.1.3 Sazba daně z příjmů právnických osob

Sazbu daně z příjmů právnických osob upravuje ustanovení § 21 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a pro rok 2016 činí 19 % ze sníženého základu daně o slevy na dani zaokrouhleného na celé tisíce dolů.⁴⁴ Podrobný postup zjištění daně z příjmů právnických osob je uveden v tabulce č. 1.

Tabulka č. 1: Výpočet daně z příjmů právnických osob

Výsledek hospodaření (součet hlavní a doplňkové činnosti)
Zvýšení základu daně o:
Částky neoprávněně zkracující příjmy a hodnota nepeněžních příjmů, pokud nejsou zahrnuty ve výsledku hospodaření
Daňově neuznatelné náklady
Snížení základu daně o:
Příjmy, které nejsou u veřejně prospěšného poplatníka předmětem daně
Příjmy osvobozené od daně, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření
Příjmy nezahrnované do základu daně
Odčitatelné položky, slevy:
Odpočet na podporu odborného vzdělávání
Snížení základu daně dle § 20 odst. 7 ZDP - max. 300 000,- Kč
Základ daně
Základ daně zaokrouhlený na tisíce dolů
Daň 19 %
Slevy na dani dle §35 odst. 1 ZDP
Daňová povinnost

Zdroj: Vlastní zpracování

3.3.2 Daň silniční

Daň silniční se týká příspěvkové organizace v případech, kdy používá silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla ke své doplňkové činnosti nebo k činnosti

⁴³ § 20 odst. 7 a § 35 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

⁴⁴ § 21 Tamtéž

hlavní, ve které je v zisku nebo pokud vlastní motorové vozidlo s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určeného výlučně k přepravě nákladů. Pokud se příspěvkové organizace stane plátcem daně silniční, je povinna postupovat podle pokynů zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, v platném znění, zejména co se týká sazby daně, slev na dani a placení záloh silniční daně.

3.3.3 Daň z přidané hodnoty

Příspěvkové organizace mají ve své zřizovací listině předmět činnosti, který je podle ustanovení § 51 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty zařazen do plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně.⁴⁵ Aby se příspěvková organizace stala plátcem z daně z přidané hodnoty, musí být osobou povinnou k dani. Osoba povinná k dani provozuje ekonomickou činnost, což je u příspěvkové organizace činnost, která není její hlavní činností. Je to doplňková činnost, povolená zřizovatelem a zapsaná do zřizovací listiny. Jedná se většinou o krátkodobé a dlouhodobé nájmy a prodej zboží. Podle ustanovení § 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty je stanoveno, že pokud takováto činnost přesáhne obrat 1 000 000 Kč za dvanáct bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců, stává se osoba povinná k dani plátcem daně z přidané hodnoty. Od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila obrat, již musí organizace vystavovat všechny své doklady, týkající se ekonomické činnosti s přiřazenou sazbou daně z přidané hodnoty a při své ekonomické činnosti musí postupovat podle všech pravidel, tímto zákonem určených, včetně vedení evidence a odevzdávání výkazů finančnímu úřadu.⁴⁶

Příspěvková organizace se může stát i z hlediska ustanovení § 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty i identifikovanou osobou.⁴⁷ Identifikovaná osoba má podle tohoto ustanovení povinnost přiznat daň z přeshraničních plnění nebo při poskytnutí přeshraničních služeb, u kterých bylo místo plnění v jiném členském státě Evropské unie. Identifikovaná osoba má povinnost ve stanovených případech přiznat daň bez nároku na odpočet daně. Organizace podává daňové přiznání pouze za období, kdy vzniklo takové

⁴⁵ § 51 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

⁴⁶ § 6 Tamtéž

⁴⁷ Tamtéž

plnění. Pokud je již organizace plátcem daně z přidané hodnoty, nemůže se stát identifikovanou osobou. Vyjmenované případy, kdy se může organizace stát identifikovanou osobou, jsou v ustanovení § 6 písm. g–i zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a to:⁴⁸

- pokud organizace pořídí zboží z jiného členského státu a hodnota tohoto zboží přesáhne částku 326 000 Kč
- organizace bude příjemcem plnění od osoby neusazené v tuzemsku a plnění bude charakteru poskytnutí služby, dodání zboží s instalací nebo montáží, dodání zboží soustavami nebo sítěmi (organizace se stává identifikovanou osobou dnem přijetí tohoto zdanitelného plnění)
- organizace poskytne služby, u kterých je místo plnění v jiném členském státě, s výjimkou služby, která je v jiném členském státě osvobozená od plateb daně z přidané hodnoty (organizace se stává identifikovanou osobou ode dne poskytnutí této služby).

Příhlášku k registraci je identifikovaná osoba povinná podat do patnácti dnů ode dne, ve kterém se stala identifikovanou osobou.⁴⁹

3.3.4 Daň z nemovitostí

Pokud příspěvková organizace výjimečně vlastní pozemky, stavby nebo jednotky na území České republiky, stává se poplatníkem daně z nemovitostí podle § 3 a 8 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí.⁵⁰ Většinou využije osvobození od placení daně z nemovitostí podle § 4 a 9 téhož zákona, neboť pozemky a stavby nejsou používány k podnikatelské činnosti.⁵¹ Ostatní pozemky a stavby, na kterých příspěvková organizace hospodaří, jsou majetkem zřizovatele a příspěvková organizace má na těchto pozemcích a stavbách pouze právo hospodaření, tudíž se jí daň z nemovitostí netýká.

⁴⁸ § 6 písm. g–i zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

⁴⁹ § 94 Tamtéž

⁵⁰ § 3 a 8 zákona 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, v platném znění

⁵¹ § 4 a 9 Tamtéž

4 Komparace příspěvkové organizace krajů s jinou právní formou

4.1 Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace

Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace byl zapsán do Veřejného rejstříku jako organizace, jejímž zřizovatelem je Liberecký kraj dne 12. března 2004 s datem vzniku 20. února 2003.⁵² Podle zákona č. 108/2006 Sb., o sociálních službách, v platném znění je hlavním účelem činnosti dle Zřizovací listiny „Domova se zvláštním režimem“ poskytování pobytových služeb osobám, které mají sníženou soběstačnost z důvodů chronického duševního onemocnění, závislosti na návykových látkách nebo z důvodů stařecké, Alzheimerovy a ostatních typů demencí a jejich situace vyžaduje pravidelnou pomoc jiné fyzické osoby. Těmto uživatelům služeb je přizpůsoben režim v těchto zařízeních, dle jejich specifických potřeb.

Předmětem činnosti je:

- ✓ poskytování stravy a ubytování
- ✓ pomoc při zvládání každodenních běžných úkonů při péči o vlastní osobu, včetně poskytnutí podmínek pro osobní hygienu a pomoci při osobní hygieně
- ✓ umožnění a obstarání kontaktu se společenským prostředím
- ✓ aktivizační a sociálně terapeutické činnosti
- ✓ výpomoc při uplatňování práv a oprávněných zájmů uživatelů a při vyřizování jejich osobních záležitostí.⁵³

Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace sídlí v barokním zámku v obci Sloup v Čechách. Skládá se ze souboru budov, z nichž největší je budova samotného zámku a k němu přilehlé budovy předzámčí. V budově zámku je v přízemí kuchyň a jídelna pro uživatele i zaměstnance a terapeutická a rehabilitační místnost.

⁵² JUSTICE. CZ, Veřejný rejstřík a Sběrka listin. *Výpis z obchodního rejstříku* [online]. [cit. 2016-06-12]. Dostupné z WWW: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=28153&typ=UPLNY>

⁵³ JUSTICE. CZ, Veřejný rejstřík a Sběrka listin. *Výpis z obchodního rejstříku* [online]. [cit. 2016-06-12]. Dostupné z WWW: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=28153&typ=PLATNY>

Vrchní patra zámku jsou neobydlená, neboť nevyhovují současným standardům. V přílehlých budovách kolem zámku jsou umístěni uživatelé. Celé zařízení je rozděleno na několik různorodých oddělení. Za budovou zámku se nachází rozlehlý zámecký park a za tímto parkem je ještě jedno oddělení pro uživatele a vedle něj stojí technickohospodářská budova pro kanceláře, prádelnu a údržbu. Za těmito budovami je samostatně stojící domek, který mají v pronájmu dva zaměstnanci organizace ke svému bydlení. Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace má kapacitu míst pro osmdesát uživatelů a tato místa jsou neustále obsazená. Organizace má v pořadníku více než sto padesát dalších žádostí, kterým nemůže momentálně vyhovět. O uživatele pečuje v přímé péči čtyřicet zaměstnanců a dalších dvacet jedna zaměstnanců se stará o provoz.

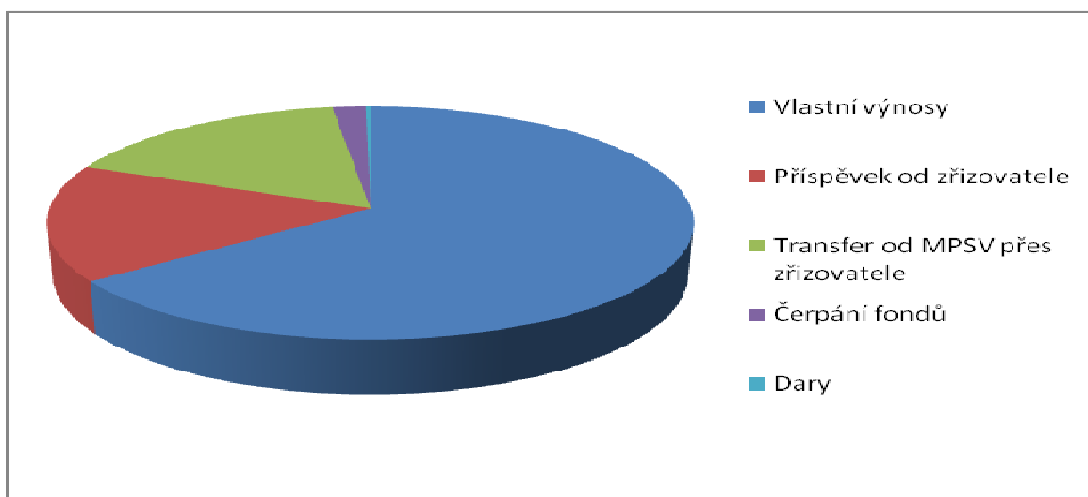
4.1.1 Hospodaření

Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace má od svého zřizovatele na základě Zřizovací listiny předán k plnění hlavního účelu a předmětu činnosti organizace svěřený nemovitý a movitý majetek. Tento svěřený majetek zůstává ve vlastnictví zřizovatele a organizace má právo s ním hospodařit. Majetek nabytý organizací v průběhu její činnosti z příspěvků a dotací od zřizovatele se tak stává také majetkem zřizovatele. Veškerá oběžná aktiva získává organizace do svého vlastnictví na základě předem schválených rozpočtů a plánů investic od svého zřizovatele či předem schválené tvorby a použití fondů od svého zřizovatele. Svěřený majetek organizace spravuje a efektivně využívá zejména k zajištění hlavního účelu činnosti, pro kterou byla zřízena (majetek musí zajistit, sepsat, ocenit, vést v předepsané evidenci a účetnictví, provádět jeho údržbu, chránit jej před odcizením, zničením či zneužíváním, musí jej pojistit a provádět pravidelnou roční inventarizaci). Podle zřizovatelem stanoveného odpisového plánu organizace tento majetek účetně odepisuje. Organizace může nabývat vlastní majetek darováním nebo děděním, ovšem pouze s předchozím souhlasem zřizovatele. Organizace má zřizovatelem povolenou doplňkovou činnost „pronájem bytových a nebytových prostor“ navazující na hlavní účel a předmět činnosti, aby mohla co nejlépe využít své veškeré hospodářské možnosti, ale aby nenarušovala plnění činnosti hlavní. Tuto

doplňkovou činnost je povinna vést organizace odděleně od hlavní činnosti a zisk z této doplňkové činnosti musí být použit především na rozvoj činnosti hlavní.⁵⁴

Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace hospodaří s finančními prostředky, které získává z vlastní hlavní činnosti, z doplňkové činnosti, z provozního příspěvku z rozpočtu zřizovatele, z příspěvku na závazek veřejné služby z rozpočtu Libereckého kraje z finančních prostředků Ministerstva práce a sociálních věcí, z darů a ze svých vytvořených fondů. Struktura těchto zdrojů je graficky znázorněna na obrázku č. 1. Rozpočet organizace musí být vyrovnaný. Organizace musí povinně zřizovat rezervní fond, fond reprodukce majetku, investiční fond, fond kulturních a sociálních potřeb a může zřizovat fond odměn.

Obrázek č. 1: Struktura finančních zdrojů v roce 2015



Zdroj:⁵⁵

4.1.2 Příspěvková organizace jako účetní jednotka

Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace účtuje podle platných právních předpisů, které jsou výše zmíněny v kapitole o účetnictví příspěvkových organizacích. Od Libereckého kraje jako zřizovatele jsou posílány závazná nařízení,

⁵⁴ JUSTICE. CZ, Veřejný rejstřík a sbírka listin. *Sbírka listin Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace* [online]. (PDF). [cit. 2016-06-12]. Dostupné z WWW: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=43857269&subjektId=28153&spis=583049>

⁵⁵ JUSTICE. CZ, Veřejný rejstřík a Sběrka listin. Výpis z obchodního rejstříku [online]. (PDF). [cit. 2016-08-31]. Dostupné z WWW: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=45092369&subjektId=28153&spis=583049>

kterými se organizace řídí. Ve svých vnitřních směrnících má organizace upravená pravidla, kterými se řídí a která podle zákonných předpisů aplikuje v praxi na základě konkrétních podmínek organizace. Ve svých vnitřních účetních předpisech má mimo jiné směrnice, jak bude účtovat, jak bude postupovat při vytváření analytických účtů, jakým způsobem povede oddělenou evidenci činnosti hlavní od činnosti doplňkové, jak povede účetní knihy a účetní zápisy, jak bude evidovat, oceňovat a účtovat zásoby a majetek, jak bude časově rozlišovat náklady a výnosy, výdaje a příjmy včetně dohadných položek, jak bude účtovat tvorbu a čerpání jednotlivých fondů, jak bude inventarizovat majetek a závazky a jak provede účetní závěrky v průběhu účetního období včetně závěrky roční.

Podle § 6-13 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví vede organizace povinně následující výkazy:⁵⁶

- ✓ deník, v němž jsou chronologicky zaúčtovány všechny účetní případy daného období
- ✓ hlavní knihu, kde jsou účetní zápisy uspořádány systematicky podle jednotlivých syntetických účtů z účtového rozvrhu a kde jsou uvedeny zůstatky účtů ke dni otevření knihy, celkové součty obrátů strany Má dáti a Dal účtů minimálně za kalendářní měsíc a zůstatky účtů k rozvahovému dni
- ✓ knihy analytických účtů, kde jsou podrobně rozvedeny účetní zápisy hlavní knihy
- ✓ knihy podrozvahových účtů, kde jsou vedeny zápisy, které nejsou zachyceny v deníku ani v hlavní knize
- ✓ Rozvahu
- ✓ Výkaz zisku a ztráty
- ✓ Přílohu

Organizace účtuje v účetním programu Gordic a na základě směrné účtové osnovy si sestavuje účtový rozvrh, který používá a kde si již sama vytváří analytické účty. Některé analytické účty má již přímo nařízené zřizovatelem. Jsou to účty zařazení hmotného a nehmotného majetku, jejich oprávky a odpisy, účty tvorby a čerpání fondů, ale i účty přijatých transferů. Ostatní analytické účty si zřizuje organizace pro svoje vnitřní potřeby například ke sledování pohybu položek:

⁵⁶ § 6-13 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění

- na jednotlivých skladech materiálu, jako jsou potraviny, obaly, úklidové prostředky nebo kancelářské potřeby (jedná se o zásoby účtované metodou A)
- u krátkodobých provozních záloh na elektrickou energii, zemní plyn, vodné a stočné, na předplatné časopisů
- u ostatních krátkodobých závazků při srážkách zaměstnancům z mezd, což jsou exekuce, insolvence, odborové příspěvky
- u dohadných účtů aktivních – výnosy od zdravotních pojišťoven, transfery od Ministerstva práce a sociálních věcí přes zřizovatele, provozní příspěvky od zřizovatele
- u dohadných účtů pasivních – časové rozlišení nevyfakturovaných dodávek za elektrickou energii, zemní plyn, vodné a stočné
- u spotřeby materiálu na spotřebu potravin, úklidových prostředků, pracovních a ochranných pomůcek, zdravotnického materiálu, kancelářských potřeb, pohonných hmot, ostatní režijní materiál
- u oprav na opravy hmotného a nehmotného majetku
- u služeb na poštovné, telefonní poplatky a internet, školení a supervize, revize, likvidace odpadu, služby zpracování dat, ostatní služby
- u vlastních výnosů na výnosy za stravné, ošetrovné, fakultativní služby, příspěvky na péči, výnosy od zdravotních pojišťoven

Podle nařízení zřizovatele organizace dále účtuje k analytickým účtům navíc číslo položek u pořízení a vyřazení majetku, číslo organizace ke všem účtům 321 – Dodavatelé, číslo znaku „ORJ“ u každého nákladového a výnosového účtu v hlavní a doplňkové činnosti a pevně dané číslo znaku „UZ“ u všech přijatých transferů.

Organizace je povinna sestavovat za každé uzavřené čtvrtletí mezitímní závěrku, jejímž obsahem je Rozvaha, Výkaz zisku a ztráty a Příloha. Tuto závěrku posílá elektronicky svému zřizovateli, který ji dále zadává do Centrálního systému účetních informací státu. Po schválení elektronicky zaslané mezitímní závěrky se tyto výkazy zasílají podepsané statutárním orgánem zřizovateli v papírové podobě. Po skončení účetního období sestavuje organizace účetní závěrku řádnou, která je odeslána stejným způsobem jako závěrka mimořádná. Roční účetní závěrka se po schválení zřizovatelem povinně zveřejňuje na webových stránkách organizace a na Veřejném rejstříku. K roční

účetní závěrce se navíc takto zveřejňuje i výroční zpráva a vyjádření auditora ke způsobu účtování a použití vyrovnávací platby za poskytování služeb v obecném hospodářském zájmu.

4.1.3 Příspěvková organizace jako daňová jednotka

Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace podléhá daňovým zákonům, tak jako každá jiná právnická osoba, jen má určité daňové úlevy tím, že je podle ustanovení § 17 a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů považována za veřejně prospěšného poplatníka, který v souladu se svým zakladatelským právním jednáním vykonává činnost, která není podnikáním.⁵⁷

4.1.3.1 Daň z příjmů právnických osob

Organizace Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace je podle ustanovení § 17 a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů veřejně prospěšným poplatníkem. Podle ustanovení § 18 a téhož zákona je veřejně prospěšným poplatníkem s úzkým základem daně, což znamená, že jsou u této organizace zdaňovány pouze některé činnosti, zejména podnikatelské.⁵⁸ V praxi se u této organizace jedná o doplňkovou činnost. Předmětem daně z příjmů u příspěvkových organizací poskytujících sociální služby nejsou příjmy z nepodnikatelské činnosti, pokud výdaje (náklady), které na ně byly vynaloženy podle tohoto zákona a v souvislosti s prováděním této činnosti jsou vyšší (ztrátová činnost hlavní). Předmětem daně z příjmů dále nejsou dotace, příspěvky, podpora nebo jiná obdobná plnění z veřejných rozpočtů. V roce 2015 měla organizace ztrátovou hlavní činnost.

Ke stanovení daně z příjmů právnických osob se vychází z celkového výsledku hospodaření. Jsou použity údaje uzavřeného roku organizace, tj. k 31. 12. 2015. Pro názornost a lepší orientaci jsou v následujícím postupu výpočtu daňové povinnosti daně z příjmů právnických osob uvedeny tabulky č. 2 a 3, které popisují, jak výsledek hospodaření vznikl, jak vysoké byly výnosy z hlavní činnosti a výnosy z činnosti vedlejší

⁵⁷ § 17 a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

⁵⁸ § 17 a a § 18 Tamtéž

(hospodářské) a jak vysoké byly náklady z hlavní činnosti a činnosti vedlejší (hospodářské), včetně daňově neuznatelných nákladů.

Tabulka č. 2: Přehled tvorby výnosů za rok 2015

účet.sk.	účet	Zaokrouhleno na celé tisíce Kč	hlavní činnost	hosp. činnost	celkem
VÝNOSY Z ČINNOSTI CELKEM			30 794 000	169 000	30 963 000
60	Výnosy za vlastní výkony a zboží		20 003 000	169 000	20 172 000
	602	Výnosy za prodej služeb	20 003 000	-	20 003 000
	603	Výnosy za pronájem	-	169 000	169 000
61	Změny stavu zásob		-	-	-
62	Aktivace		-	-	-
64	Výnosy ostatní		658 000	-	658 000
	642	Jiné pokuty a penále	-	-	-
	648	Čerpání fondu odměn, rezervního a investic	82 000	-	82 000
	649	Ostatní provozní výnosy	576 000	-	576 000
66	Výnosy finanční		-	-	-
	662	Výnosy z úroků	-	-	-
67	Výnosy z nároků na prostředky SR, st. fondů a rozpočtů ÚSC		10 133 000	-	10 133 000
	671	Výnosy nárokováné z prostředků SR	4 698 000	-	4 698 000
	672	Výnosy nárokováné z prostředků rozpočtů ÚSC	5 435 000	-	5 435 000

Zdroj: ⁵⁹

Výsledek hospodaření organizace za rok 2015 byl 39 704,50 Kč. Z toho byla ztráta z hlavní činnosti 3 751,50 Kč a zisk z činnosti doplňkové 43 456 Kč. Výnosy z prodeje služeb jsou složeny převážně z výnosů za ošetřovné, příspěvků na péči a výnosů za vykazované ošetřovatelské body, fakturované zdravotním pojišťovnám. U ostatních výnosů, kde není patrné přímo z názvu účtu, o jaké výnosy se jedná, jsou výraznou částkou ostatní výnosy z činnosti – účet 649, kde se účtují přijatá pojistná plnění jako náhrada škod od pojišťoven.

Předmětem daně jsou vždy příjmy z reklamy, z členských příspěvků, v podobě úroků a z nájemného. Příjmy z úroků jsou u příspěvkové organizace s úzkým základem daně podle ustanovení § 36 odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů zdaňovány srážkovou daní přímo bankovní institucí při výplatě tohoto úroku.⁶⁰ V roce 2015 měla organizace příjmy z nájemů.

⁵⁹ JUSTICE. CZ, Veřejný rejstřík a Sbírka listin. Výpis z obchodního rejstříku [online]. (PDF). [cit. 2016-08-31]. Dostupné z WWW: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=45092369&subjektId=28153&spis=583049>

⁶⁰ § 36 odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

Organizace se může rozhodnout podle ustanovení § 19 b téhož zákona, zda dary, které přijme, bude považovat za osvobozené a oproti těmto darům neuplatní daňové náklady nebo osvobození neuplatní a náklady, které vynaloží oproti těmto příjmům, budou daňově uznatelné.⁶¹ Za rok 2015 se organizace rozhodla pro variantu neuplatnění osvobození darů.

U příjmů, které nejsou předmětem daně podle ustanovení § 18 a odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů se u ztrátové činnosti veřejně prospěšných poplatníků posuzuje celé zdaňovací období podle jednotlivých druhů činností.⁶² Za rok 2015 má sledovaná organizace všechny druhy hlavní činnosti ztrátové.

Tabulka č. 3: Přehled tvorby nákladů za rok 2015

účet.sk.	účet	Zaokrouhлено na celé tisíce Kč	hlavní činnost	hosp. činnost	celkem
NÁKLADY Z ČINNOSTI CELKEM			30 797 000	126 000	30 923 000
50	Náklady na spotřebované nákupy		5 399 000	81 000	5 480 000
	501	Náklady na spotřebu materiálu	3 485 000	-	3 485 000
	502	Náklady na spotřebu energií (voda, plyn, elektřina)	1 914 000	81 000	1 995 000
51	Náklady na služby		1 923 000	45 000	1 968 000
	511	Náklady na opravy a udržování	1 043	39	1 082 000
	512	Náklady na cestovné	10 000	-	10 000
	513	Náklady na reprezentaci	5 000	-	5 000
	518	Náklady na ostatní služby	865 000	6 000	872 000
52	Náklady osobní		22 643 000	-	22 643 000
	521	Náklady mzdové	16 746 000	-	16 746 000
	524	Náklady na zákonné sociální pojištění	5 661 000	-	5 661 000
	525	Náklady na jiné sociální pojištění	69 000	-	69 000
	527	Náklady zákonné sociální	167 000	-	167 000
	528	Náklady sociální - ostatní	-	-	0
53	Náklady na daně a poplatky		8 000	-	8 000
54	Náklady ostatní		89 000	-	89 000
	549	Náklady ostatní provozní	89 000	-	89 000
55	Náklady na odpisy, rezervy a opravné položky		735 000	-	735 000
	551	Odpisy dlouhodobého majetku	338 000	-	338 000
	558	Náklady na nákup drobného dlouhodobého majetku	397 000	-	397 000
56	Náklady finanční		-	-	-
	569	Náklady ostatní finanční	-	-	-
57	Náklady z nároků na prostředky SR, rozpočtů ÚSC a st. fondů		-	-	-
59	Daň z příjmů		-	-	-

Zdroj:⁶³

⁶¹ § 19 b zákona č. 586/1992 S., o daních z příjmů, v platném znění

⁶² § 18 odst. 3 Tamtéž

⁶³ JUSTICE. CZ, Veřejný rejstřík a Sběrka listin. Výpis z obchodního rejstříku [online]. (PDF). [cit. 2016-08-31]. Dostupné z WWW: [https:// or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=45092369&subjektId=28153&spis=583049](https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=45092369&subjektId=28153&spis=583049)

Dále je nutné identifikovat daňově neúčinné náklady, kterými jsou náklady vyjmenované v ustanovení § 25 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zejména náklady na reprezentaci, mimosmluvní pokuty a penále, aj.⁶⁴ V roce 2015 jsou to v organizaci pouze náklady na reprezentaci. Daňově neúčinné jsou i účetní odpisy majetku svěřeného do správy, které nejsou kryty příspěvkem od zřizovatele a souvisí s činnostmi, jež bude předmětem daně. V roce 2015 to jsou u organizace pronajímané budovy. Účetní opravné položky a účetní rezervy organizace netvořila, náklady související s jiným účetním obdobím a další náklady vyjmenované v tomto ustanovení § 25 v roce 2015 organizace neměla.

Pro stanovení daňové povinnosti je důležitá i možnost uplatnění slev na dani podle ustanovení § 35 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a to ve výši:

- ✓ 18 000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením, případně poměrnou část, pokud je výsledkem průměrného přepočteného počtu zaměstnanců desetinné místo
- ✓ 60 000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením, případně poměrnou část, pokud je výsledkem průměrného přepočteného počtu zaměstnanců desetinné místo.⁶⁵

Pro výpočet je rozhodný průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců a podkladem pro uplatnění slev je doklad o zdravotním postižení nebo doklad o přiznání a pobírání invalidního důchodu a výpočet průměrného přepočteného stavu zaměstnanců za rok.⁶⁶

V roce 2015 měla organizace zaměstnané dva zaměstnance se zdravotním postižením, kteří pobírají invalidní důchod 1. stupně invalidity.

Od daňového základu lze podle ustanovení § 34 h zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů uplatnit i odpočet na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta v rámci odborného vzdělávání. Odpočet se vypočítá jako součin částky 200 Kč a počtu hodin uskutečněných v období na pracovišti poplatníka v rámci praktického vyučování učňů, odborné praxe studentů středních a vyšších odborných škol nebo vzdělávací činnosti

⁶⁴ § 25 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

⁶⁵ § 35 Tamtéž

⁶⁶ Tamtéž

v rámci akreditovaného studijního programu vysoké školy.⁶⁷ Podkladem pro uplatnění odpočtu je písemná smlouva se školou a evidence hodin vzdělávání. V roce 2015 organizace tento odpočet nevyužila.

Posledním odpočtem od základu daně podle ustanovení § 20 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů je pro veřejně prospěšného poplatníka, kterým je příspěvková organizace kraje možnost snížit základ daně již výše snížený až o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč, použije-li prostředky získané touto úsporou na dani ke krytí nákladů, které souvisejí s činnostmi, u nichž získané příjmy nepodléhají předmětu daně. Úspora se musí využít nejpozději ve třech bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích. Pokud je 30 % snížení méně než 300 000 Kč, lze odečíst částku 300 000 Kč, nejvýše však do vypočteného základu daně.⁶⁸ V roce 2015 organizace tuto možnost nepotřebovala využít.

Na základě všech těchto zjištěných skutečností lze sestavit daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, podle vzoru z tabulky č. 4, proúčtovat případnou daňovou povinnost a daňové přiznání elektronicky odeslat místně příslušnému správci daně.

Tabulka č. 4: Daň z příjmů Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace za rok 2015

Výsledek hospodaření (součet hlavní a doplňkové činnosti)	39 705
Zvýšení základu daně o:	
Částky neoprávněně zkracující příjmy a hodnota nepeněžních příjmů, pokud nejsou zahrnuty ve výsledku hospodaření	0
Daňově neuznatelné náklady	30 797 823
Snížení základu daně o:	
Příjmy, které nejsou u veřejně prospěšného poplatníka předmětem daně	30 793 588
Příjmy osvobozené od daně, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření	0
Příjmy nezahrnované do základu daně	100
Odčitatelné položky, slevy:	
Odpočet na podporu odborného vzdělávání	0
Snížení základu daně dle § 20 odst. 7 ZDP - max. 300 000,- Kč	0
Základ daně	43 840
Základ daně zaokrouhlený na tisíce dolů	43 000
Daň 19 %	8 170
Slevy na dani dle §35 odst. 1 ZDP	8170
Daňová povinnost	0

Zdroj:⁶⁹

⁶⁷ § 34 h zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

⁶⁸ § 20 odst. 7 Tamtéž

⁶⁹ JUSTICE. CZ, Veřejný rejstřík a Sběrka listin. Výpis z obchodního rejstříku [online]. (PDF). [cit. 2016-08-31]. Dostupné z WWW: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=45092369&subjektId=28153&spis=583049>

4.1.3.2 Daň silniční

Organizace Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace je jako veřejně prospěšný poplatník povinná platit silniční daň, pokud vozidla, která používá ke své činnosti, využije i v činnosti doplňkové nebo pokud činnost hlavní je zisková. Poplatník platí daň silniční v průběhu aktuálního roku podle ustanovení § 10 zákona č. 16/1993Sb., o dani silniční zálohově.⁷⁰ Po skončení roku se zálohově zaplacená silniční daň vyúčtuje oproti skutečnosti. Pokud je uhrazená a pomínou důvody k platbě silniční daně, neboť byla organizace v hlavní činnosti ve ztrátě, organizace žádá o vrácení přeplatku silniční daně. V roce 2015 se organizace dostala do situace, kdy byla v hlavní činnosti ve ztrátě 3 751, 50 Kč a to tím, že měla zaúčtovanou silniční daň 7 006,- Kč do nákladů. V tomto případě by nebyla povinná platit silniční daň, takže by jí z nákladů odúčtovala, ale tím by se dostala do zisku z hlavní činnosti 3 254,50,- Kč a byla by povinná dodatečně zaplatit silniční daň. Po konzultaci s auditorkou nechala tuto zálohově zaplacenou silniční daň v nákladech a podala přiznání k silniční dani ve výši zálohových plateb na silniční daň.

4.1.3.3 Daň z přidané hodnoty

Organizace není plátcem daně z přidané hodnoty.

4.1.3.4 Daň z nemovitostí

Organizace nevlastní žádný majetek, proto není plátcem daně z nemovitostí.

4.2 Společnost s ručením omezeným

Pravidla pro společnost s ručením omezeným určoval do konce roku 2013 zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník. Od 01. 01. 2014 se společnost s ručením omezeným řídí zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích) a zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Zatímco občanský zákoník řeší obecné otázky týkající se právnických osob, jako je firma, jednání, likvidace, zrušení aj., zákon o obchodních korporacích řeší společná, přechodná a závěrečná ustanovení o obchodních korporacích a společnosti s ručením omezeným je

⁷⁰ § 10 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, v platném znění

přímo určen § 132–242 tohoto zákona.⁷¹ K provozování sociálních služeb a splnění nároku na dotace ze státního rozpočtu a z rozpočtu zřizovatele, musí společnost s ručením omezeným splňovat podmínky registrace § 78 – 84 zákona č. 108/2006 Sb., o sociálních službách a dále dodržovat ostatní ustanovení tohoto zákona.⁷²

4.2.1 Hospodaření

Podle § 132 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích je společnost s ručením omezeným společností, za jejíž dluhy ručí společníci společně a nerozdílně do výše svých nesplacených vkladů.⁷³ Jde o společnost kapitálovou, která má povinnost vytvářet základní kapitál. Minimální výše základního kapitálu není stanovena. Minimální výše vkladu je 1 Kč. Nová společnost s ručením omezeným je založena na základě sepsání společenské smlouvy (pokud je více fyzických či právnických osob) nebo zakladatelské listiny (pokud je fyzická nebo právnická osoba pouze jedna). Platnost tohoto zakládajícího dokumentu je podmíněna sepsáním formou notářského zápisu. Mezi povinné náležitosti společenské smlouvy patří dle § 146 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích:⁷⁴

- firma-jméno, pod kterým bude společnost zapsaná ve veřejném rejstříku a pod kterým bude vystupovat v obchodně právních a jiných vztazích
- sídlo
- předmět podnikání-v ideálním případě by měl kopírovat živnosti definované zákonem č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání
- seznam společníků
- určení druhu podílů
- výše vkladu
- výše základního kapitálu
- jednatele
- správce vkladů
- údaje o nepeněžitém vkladu.

⁷¹ § 132-242 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), v platném znění

⁷² § 78-84 zákona č. 108/2006 Sb., o sociálních službách, v platném znění

⁷³ § 132 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), v platném znění

⁷⁴ § 146 Tamtéž

Právní vznik společnosti s ručením omezeným nastává zápisem do veřejného rejstříku.

Orgány společnosti s ručením omezeným jsou podle § 167–201 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích:⁷⁵

- ✓ valná hromada (shromáždění společníků) – je nejvyšším orgánem společnosti, schvaluje účetní závěrku, rozhoduje o rozdělení zisku nebo o úhradě ztráty z minulých let, rozhoduje o změnách společenské smlouvy, o snížení či zvýšení základního kapitálu, o volbě nebo odvolání jednatelů a členů dozorčí rady
- ✓ jednatel nebo jednatelé – jsou statutárním orgánem společnosti, jednají jménem společnosti, zajišťují řádné vedené účetnictví společnosti, informují společníky o záležitostech společnosti, jsou hlavním a obchodním vedením společnosti
- ✓ dozorčí rada – dohlíží na činnost jednatelů, kontroluje a přezkoumává účetní doklady, účetní knihy a účetní závěrky, podává zprávy z výsledků kontrol na průběžných valných hromadách nebo minimálně 1 x ročně.

Dalšími kroky společnosti s ručením omezeným je zprovoznění datové schránky společnosti, registrace na finančním úřadě k dani z příjmů právnických osob, případně k ostatním daním, kterým bude společnost podléhat (k dani z příjmů ze závislé činnosti, k dani z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně, k dani z přidané hodnoty, k dani silniční, k dani z nemovitostí).

Před zahájením samotného podnikání vznikají většinou společnosti výdaje, jako jsou soudní nebo notářské poplatky, poštovné, nájemné placené předem, aj. Jedná se o zřizovací výdaje, které se do 31. 12. 2015 účtovaly tak, že pokud překročily částku 60 000 Kč, nesměly být zaúčtovány přímo do daňově uznatelných nákladů, ale musely se odepisovat jako dlouhodobý nehmotný majetek, daňově rovnoměrně po dobu šedesáti měsíců a účetně nejpozději do pěti let. Novela vyhlášky č. 250/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví vypouští z dlouhodobého nehmotného majetku v § 6 této vyhlášky zřizovací

⁷⁵ § 167-201 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), v platném znění

výdaje, které se od 01. 01. 2016 účtují v jakékoliv výši přímo do nákladů. Počáteční výdaje, vynaložené na pořízení dlouhodobého majetku se účtují jako součást pořizovací ceny majetku.⁷⁶ Změny společenské smlouvy, zrušení společnosti práva a povinnosti společníků, valná hromada, hospodaření s majetkem a finančními prostředky - podíly na zisku, změny v základním kapitálu, příplatková povinnost společníků, podíl na likvidačním zůstatku, převodu volného podílu a vypořádací podíl, kmenový list jsou zapsány většinou již ve společenské smlouvě nebo se řídí § 133 – 242 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích.⁷⁷ Společnost s ručením omezeným může dobrovolně vytvářet rezervní fond ke krytí ztrátového hospodaření.

4.2.2 Společnost s ručením omezeným jako účetní jednotka

Základní normou pro vedení účetnictví je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Ten stanovuje stejně tak jako u příspěvkových organizací, kdo je účetní jednotkou a zásady, kterými se musí každá účetní jednotka řídit.

Dalším důležitým právním předpisem je vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Stejně tak jako je poznamenáno u příspěvkových organizací, že se zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví vztahuje všeobecně na všechny fyzické a právnické osoby, které vedou nebo jsou povinné vést účetnictví, touto vyhláškou se řídí již jen podnikatelé, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví. V § 1-2 této vyhlášky v předmětu úpravy a působnosti je stanoveno, kterých částí se týká. Opět tak jako u příspěvkových organizací jde především o způsob a rozsah sestavování účetní závěrky, obsahové vymezení některých položek rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přílohy k účetní závěrce, přehledu o peněžních tocích

⁷⁶ § 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, v platném znění

⁷⁷ § 133-242 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), v platném znění

a změnách vlastního kapitálu, směrná účtová osnova, účetní metody a konsolidovaná účetní závěrka.⁷⁸

Na zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a vyhlášku č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví navazují a vysvětlují je České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. Stejně tak jako u příspěvkových organizací je jejich smyslem zajištění souladu metod při stanovení postupu účtování na účtech a obsahové vymezení účtů, používaných organizacemi v účetnictví. Dle tohoto zákona jsou jednotlivé standardy rozepsány od standardu č. 001 až po standard č. 024.⁷⁹

Společnost s ručením omezeným musí vést účetnictví podle § 9 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví v plném rozsahu (navíc oceňovat majetek a závazky reálnou hodnotou a účtovat o rezervách a opravných položkách i pokud nejsou daňovým nákladem. Ve zjednodušeném rozsahu může vést účetnictví pouze pokud je malou nebo mikro účetní jednotkou a nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.⁸⁰

Společnosti s ručením omezeným jsou v České republice nejčastějším typem organizací, které jsou zakládány za účelem podnikání, ale mohou být založeny i za jiným účelem. Pokud jsou založeny za účelem podnikání i za jiným účelem nebo pouze za jiným účelem, než je podnikání, je na ně stále pohlíženo jako na společnosti, které byly založeny za účelem podnikání.

Společnost s ručením omezeným nemusí v účetnictví nijak oddělovat jednotlivé druhy činností, pokud jich má několik. Na tyto činnosti neplatí žádné osvobození nebo úlevy. Přesto je společnost povinná sestavovat na začátku každého roku svůj účtový rozvrh na základě směrné účtové osnovy. Oproti příspěvkovým organizacím je společnosti s ručením omezeným dána výrazně větší volnost při sestavování účtového rozvrhu, jelikož

⁷⁸ § 1-2 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, v platném znění

⁷⁹ Standard č. 001-024 České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., v platném znění (České účetní standardy pro podnikatele)

⁸⁰ § 9 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění

směrná účtová osnova obsahuje pouze účtové skupiny a účtové třídy. Společnost s ručením omezeným si tak může vytvořit své syntetické účty i analytické účty.

Oproti příspěvkovým organizacím má společnost s ručením omezeným mnohem větší volnost v tom, jak naloží se svým hospodářským výsledkem. Nemusí povinně vytvářet žádné fondy, tudíž může celý svůj případný zisk rozdělit mezi své společníky podle jejich podílů.

Zdroje, s kterými společnost s ručením omezeným může hospodařit:

- Vklady zakladatelů
- Výnosy z vlastní činnosti
- Výnosy z obchodování s cennými papíry
- Dotace z rozpočtu územních samosprávných celků, ze státního rozpočtu, státních fondů České republiky nebo z fondů Evropské unie
- Dary a dědictví.

Účetní závěrka společnosti s ručením omezeným obsahuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu. Podle § 18 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví není povinné sestavování přehledu o finančních tocích a o změnách vlastního kapitálu u malých a mikro účetních jednotek, pokud nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Pokud je společnost s ručením omezeným příjemcem dotací z veřejných rozpočtů, musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem a na konci běžného roku musí uskutečnit vypořádání dotací.⁸¹

4.2.3 Společnost s ručením omezeným jako daňová jednotka

Společnost s ručením omezeným jako právnická osoba podléhá veškerým daním, které se jí při jejím podnikání týkají.

⁸¹ § 18 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění

4.2.3.1 Daň z příjmů právnických osob

Daň z příjmů právnických osob se u společnosti s ručením omezeným řídí § 17 a §18 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.⁸² Oproti příspěvkové organizaci není společnost s ručením omezeným veřejně prospěšným poplatníkem podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a tudíž nemá daňové výhody, kdy určité příjmy nespadají do předmětu daně z příjmů právnických osob nebo jsou od daně z příjmů právnických osob osvobozeny.

Základ daně se stejně tak jako u příspěvkové organizace zjišťuje z výsledku hospodaření běžného roku. Zvyšuje se podle § 23 odst. 3 a 6 a § 24–25 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů o položky zvyšující základ daně, což jsou částky neoprávněně zkracující příjmy, daňově neuznatelné náklady (náklady na reprezentaci, mimosmluvní pokuty a penále, náklady související s jiným účetním obdobím, účetní odpisy majetku vyšší než daňové) a další možné výše neuvedené náklady.⁸³

Základ daně se snižuje o položky snižující základ daně, které tvoří příjmy, jež nejsou předmětem daně, příjmy osvobozené, příjmy nezahrnované do základu daně a další možné výše neuvedené příjmy, které zvyšují původní základ daně.

Podle jednotlivých odstavců § 34 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, lze snížit základ daně o položky odčitatelné od základu daně, což jsou například odečet daňové ztráty z minulých let, odečet na podporu výzkumu a vývoje nebo odečet na odborné vzdělávání.⁸⁴

Sazba daně pro právnické osoby je stejně tak jako u příspěvkových organizací podle § 21 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů 19 % ze základu daně sníženého o slevy na dani a zaokrouhleného na celé tisíce dolů.⁸⁵

⁸² § 17-18 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

⁸³ § 23 odst. 3 a 6 a § 24-25 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

⁸⁴ § 34 Tamtéž

⁸⁵ § 21 Tamtéž

Pokud schválí valná hromada vyplacení části podílu ze zisku po zdanění společníkům, tento schválený podíl se zdaní podle § 36 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů zvláštní sazbou daně ve výši 15 %.⁸⁶

4.2.3.2 Daň silniční

Daň silniční se týká společnosti s ručením omezeným vždy, když používá silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla ke své činnosti. Pokud se společnost s ručením omezeným stane plátcem daně silniční, je povinna postupovat podle pokynů zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, zejména co se týká sazby daně, slev na dani a placení záloh silniční daně.

4.2.3.3 Daň z přidané hodnoty

Společnost s ručením omezeným se stává plátcem daně z přidané hodnoty, pokud je osobou povinnou k dani. Osoba povinná k dani provozuje ekonomickou činnost. Podle ustanovení § 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty je stanoveno, že pokud takováto činnost přesáhne obrat 1 000 000 Kč za dvanáct bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců, stává se osoba povinná k dani plátcem daně z přidané hodnoty a od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila obrat, již musí vystavovat všechny své doklady, týkající se ekonomické činnosti s přiřazenou sazbou daně z přidané hodnoty a při své ekonomické činnosti musí postupovat podle všech pravidel, tímto zákonem určených, včetně vedení evidence a odevzdávání výkazů finančnímu úřadu.⁸⁷

Sazba daně z přidané hodnoty se uplatňuje podle § 47 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a to:

- základní sazba daně ve výši 21 %
- první snížená sazba daně ve výši 15 %
- druhá snížená sazba daně ve výši 10 %.⁸⁸

⁸⁶ § 36 Tamtéž

⁸⁷ § 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

⁸⁸ § 47 Tamtéž

Při splnění podmínek § 52 až 62 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, je podle § 51 téhož zákona možné vykazovat plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Dále lze při splnění podmínek § 64 až 71 g podle § 63 téhož zákona vykazovat plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně.⁸⁹ Záleží na tom, jaký druh ekonomické činnosti společnost s ručením omezeným provozuje.

Pokud není společnost s ručením omezeným plátcem daně z přidané hodnoty, může se stát stejně tak jako příspěvková organizace identifikovatelnou osobou podle § 6 písm. g až i zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. V tom případě je společnost s ručením omezeným povinná podat přihlášku k registraci do patnácti dnů ode dne, ve kterém se stala identifikovanou osobou.⁹⁰

4.2.3.4 Daň z nemovitostí

Pokud společnost s ručením omezeným vlastní pozemky, stavby nebo jednotky na území České republiky, platí pro ni roční placení daně z nemovitostí podle jednotlivých paragrafů zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí v platném znění.

4.3 Obecně prospěšná společnost

Obecně prospěšná společnost má výrazné místo v zastoupení v neziskové sféře. Při výběru právní formy je doporučováno vycházet ze skutečné plánované činnosti organizace, a pokud chceme poskytovat veřejné služby je vhodnou právní formou právě obecně prospěšná společnost.⁹¹

4.3.1 Hospodaření

Hlavním zákonem, kterým se obecně prospěšná společnost řídila, byl zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech. Tento zákon byl od 01. 01. 2014 zrušen novelizovaným zákonem č. 89/2012 Sb., nový občanský zákoník. Existujícím obecně prospěšným společnostem tak byla dána možnost zachovat si dosavadní formu podle § 3050 zákona č. 89/2012 Sb., nový občanský zákoník a řídit se dosavadními právními předpisy nebo se řídit novým občanským zákoníkem a změnit

⁸⁹ § 51 a 63 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

⁹⁰ § 6 písm. g-i Tamtéž

⁹¹ ŠEDIVÝ, M., MEDLÍKOVÁ, O., *Úspěšná nezisková organizace*, s. 24

právní formu podle § 306 až 393 téhož zákona na nadaci, podle § 394 až 401 téhož zákona na nadační fond nebo podle § 402 až 418 téhož zákona na ústav. Stále se jedná o majetkovou společnost.⁹²

Obecně prospěšná společnost je podle zákona č. 248/1995 Sb., právnickou osobou, založenou notářsky ověřenou zakládací smlouvou, kterou podepíší zakladatelé a která obsahuje náležitosti dle tohoto zákona, včetně druhu poskytované služby a podmínek jejich poskytování. Jde o subjekt soukromý, který není závislý na svém zřizovateli. Stejně tak jako příspěvková organizace může poskytovat i doplňkovou činnost, která nesmí narušit činnost hlavní, naopak musí sloužit k její podpoře. Obecně prospěšná společnost se nesmí účastnit na podnikání jiných osob. Hospodářský výsledek musí být použit k zajištění hlavního účelu společnosti a nesmí být použit ve prospěch zakladatelů. Jako právní subjekt vzniká dnem zápisu do rejstříku obecně prospěšných společností u rejstříkového soudu.⁹³

Orgány obecně prospěšné společnosti podle § 9 a až 16 zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech jsou:

- ✓ Správní rada – vrcholný orgán
- ✓ Ředitel – statutární orgán společnosti, řídí její činnost a jedná jejím jménem, schvaluje rozpočet, řádnou a mimořádnou účetní závěrku a výroční zprávu, rozhoduje o zrušení nebo fundaci společnosti
- ✓ Dozorčí rada – kontrolní a dozorčí orgán, přezkoumává řádnou a mimořádnou účetní závěrku a výroční zprávu, o své kontrolní činnosti podává minimálně jednou za rok zprávu řediteli a správní radě, dohlíží na dodržování zákonů a stanov zakládací listiny.⁹⁴

Dalšími kroky, které obecně prospěšná společnost musí učinit, jsou stejně tak jako u příspěvkové organizace a společnosti s ručením omezeným zprovoznění datové schránky společnosti, registrace na finančním úřadě k dani z příjmů právnických osob, případně k ostatním daním, kterým bude společnost podléhat (k dani z příjmů ze závislé činnosti,

⁹² § 3050 a § 306-418 zákona č. 89/2012 Sb., nový občanský zákoník, v platném znění

⁹³ JASANSKÝ, J., LEHKOŽIV, J., PEKOVÁ, J., SVÁTKOVÁ, S., STEHLÍK, E., VOLF, J., VYSUŠIL, J., *Obecně prospěšné společnosti*, s. 10-12

⁹⁴ § 9 a-16 zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech, v platném znění

k dani z příjmů srážkové vybírané podle zvláštní sazby daně, k dani z přidané hodnoty, k dani silniční, k dani z nemovitostí).

4.3.2 Obecně prospěšná společnost jako účetní jednotka

Základní normou pro vedení účetnictví je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Ten stanovuje stejně tak jako u příspěvkové organizace a společnosti s ručením omezeným, kdo je účetní jednotkou a zásady kterými se musí každá účetní jednotka řídit.

Na tento zákon navazuje vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, u kterých není podnikání hlavním předmětem činnosti, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví. V § 1 této vyhlášky je v předmětu úpravy a působnosti stanoveno, kterých částí se vyhláška týká. Jde především o způsob a rozsah sestavování účetní závěrky, přílohy k účetní závěrce, o přehled o peněžních tocích a změnách vlastního kapitálu, o uspořádání, označování a obsahová vymezení k účetní závěrce u majetkových položek a ostatních aktiv, u závazků a ostatních pasiv, u výnosů a nákladů, i u výsledku hospodaření, včetně směrné účtové osnovy a účetních metod.⁹⁵

Na zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a vyhlášku č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, navazují a vysvětlují je České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, jestliže účtují v soustavě podvojného účetnictví. Stejně tak jako u příspěvkových organizací a společností s ručením omezeným je jejich smyslem zajištění souladu metod při stanovení postupu účtování na účtech, používaných v účetnictví. Dle tohoto zákona jsou jednotlivé standardy rozepsány od standardu č. 401 až po standard č. 414.

⁹⁵ § 1 vyhlášky č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, v platném znění

Obecně prospěšná společnost je povinná podle § 19 zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech důsledně oddělit ve svém účetnictví náklady a výnosy, spojené s hlavní činností a doplňkovou činností a náklady a výnosy, které nepatří ani do hlavní nebo doplňkové činnosti, kdy se jedná o náklady a výnosy spojené se správou obecně prospěšné společnosti. Pokud je obecně prospěšná společnost příjemcem dotací nebo jiných příjmů ze státního rozpočtu, státního fondu nebo z rozpočtu územních samosprávných celků a objem těchto finančních prostředků přesáhne ve sledovaném roce částku 1 milion Kč nebo výše čistého obrátu ve sledovaném roce přesáhne částku 10 milionů Kč nebo pokud obecně prospěšná společnost nezřídila dozorčí radu, potom musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem.⁹⁶ V případě, že musí mít ověřenou účetní závěrku auditorem, je povinná podle § 9 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví vést účetnictví v plném rozsahu. Ve zjednodušeném rozsahu může vést účetnictví obecně prospěšná společnost pouze, pokud je malou nebo mikro účetní jednotkou a nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.⁹⁷

Stejně tak jako příspěvkové organizace má obecně prospěšná společnost stanovenou směrnou účtovou osnovu a to vyhláškou č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví. Směrná účtová osnova je obsahem přílohy k této vyhlášce, kde náplň jednotlivých účtových tříd a skupin je závazně stanovena.

Zdroje, s kterými může obecně prospěšná společnost hospodařit:

- Vklady zakladatelů (právnícké či fyzické osoby)
- Výnosy z vlastní činnosti hlavní
- Výnosy z činnosti doplňkové
- Dotace ze státního rozpočtu, státního fondu České republiky, z rozpočtu územních samosprávných celků nebo z fondů Evropské unie
- Dary a dědictví.

⁹⁶ § 19 zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech, v platném znění

⁹⁷ § 9 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění

Účetní závěrka obecně prospěšné společnosti se skládá z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a z přílohy. Podle § 18 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, sestavování přehledu o finančních tocích a o změnách vlastního kapitálu není povinné, pokud je obecně prospěšná společnost malou nebo mikro účetní jednotkou. Pokud je obecně prospěšná společnost příjemcem dotací z veřejných rozpočtů, musí mít účetní závěrku a výroční zprávu ověřenou auditorem, která musí být veřejně přístupná a na konci běžného roku musí uskutečnit vypořádání dotací.⁹⁸

4.3.3 Obecně prospěšná společnost jako daňová jednotka

Obecně prospěšná společnost podléhá stejně tak jako každá jiná právnická osoba daňovým zákonům, jen má podle § 17 a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů určité daňové úlevy, neboť je podle tohoto ustanovení zákona považována za veřejně prospěšného poplatníka, který v souladu se svými zakladatelskými dokumenty a stanovami vykonává hlavní činnost, která není podnikáním.⁹⁹

4.3.3.1 Daň z příjmů právnických osob

Pravidla pro stanovení daně z příjmů právnických osob jsou zcela stejné, jako u příspěvkových organizací. Stejným způsobem se určuje předmět daně z příjmů právnických osob podle § 18 a výše zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, základ daně § 20 téhož zákona, včetně položek odčitatelných od základu daně, sazba a výpočet daně podle § 21 téhož zákona. Tyto pravidla jsou přesně a podrobně rozepsány v kapitole 3.3.1 Daň z příjmu právnických osob u příspěvkových organizací.¹⁰⁰

4.3.3.2 Daň silniční

Placení daně silniční je u obecně prospěšné společnosti zcela stejné jako u příspěvkových organizací. Daň silniční se jí týká, pokud používá silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla ke své doplňkové činnosti nebo k činnosti hlavní, ve které je v zisku nebo pokud vlastní automobil s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určeného výlučně k přepravě nákladů. Stane-li se obecně prospěšná společnost plátcem

⁹⁸ § 18 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění

⁹⁹ § 17 a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

¹⁰⁰ § 18, 20 a 21 Tamtéž

silniční daně, je povinna postupovat podle pokynů zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, zejména co se týká sazby daně, slev na dani a placení záloh silniční daně.

4.3.3.3 Daň z přidané hodnoty

Obecně prospěšná společnost zpravidla nebývá plátcem daně z přidané hodnoty. U daně z přidané hodnoty se postupuje zcela stejně jako u příspěvkových organizací podle ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Stejným způsobem je určena osoba povinná k dani, osvobození od daně a možnost stát se identifikovanou osobou. Vše je podrobně popsáno v kapitole 3.3.3. Daň z přidané hodnoty u příspěvkových organizací.

4.3.3.4 Daň z nemovitostí

Pokud obecně prospěšná společnost vlastní pozemky, stavby nebo jednotky na území České republiky, stává se poplatníkem daně z nemovitostí podle § 3 a 8 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí. Většinou využije osvobození od placení daně z nemovitostí podle § 4 a 9 téhož zákona, neboť pozemky a stavby nejsou používány k podnikatelské činnosti.¹⁰¹

4.4 Komparace příspěvkové organizace krajů s jinou právní formou

U příspěvkových organizací se již od roku 1989 předpokládalo, že budou jakýmsi přechodným řešením v oblasti poskytování veřejných statků. Po roce 2000 sice docházelo k částečným transformacím či změnám v poskytování veřejných služeb, ale příspěvkové organizace v této sféře přesto zůstaly jako organizace, které doposud v drtivé většině převažují nad ostatními typy organizací. Pro komparaci byla vybrána příspěvková organizace kraje, která poskytuje sociální služby. Tato organizace bude porovnávána z hlediska hospodaření a účetní a daňové analýzy se společnostmi s ručením omezeným a obecně prospěšnou společností. Tyto typy organizací mají v malé míře již několik let v oblasti sociálních služeb také své zastoupení. Krajské úřady tak neustále zkoumají a dělají analýzy svých příspěvkových organizací, zda by nešly transformovat na jiný typ organizace, jako je např. právě společnost s ručením omezeným. V této komparaci bude zkoumáno, zda je či není výhodnější transformovat nebo zakládat jiné typy organizací, než je příspěvková organizace.

¹⁰¹ § 3-4 a 8-9 zákona 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, v platném znění

4.4.1 Komparace účetních režimů

V této části jsou shrnuty rozdíly, které mají souvislost s hospodařením a účetnictvím jednotlivých organizací, jež byly podrobně rozepsány v předchozích kapitolách výše.

Založení společnosti

- Příspěvková organizace Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace: při výkonu své samostatné působnosti založil Krajský úřad Libereckého kraje (na základě důkladného prozkoumání v regionu, zda je tato služba a organizace v kraji nutná) k uspokojování potřeb jeho občanů. Zakladatelem může být pouze územní samosprávný celek. Tato příspěvková organizace je závislá na svém zřizovateli. Zřizovatel může být pouze jedna právnická osoba. Patří mezi neziskové organizace. Zakládací listinou je zřizovací listina, kterou musí schválit zastupitelstvo kraje.

- Společnost s ručením omezeným: zakládají společníci (právnické nebo fyzické osoby) dle jejich uvážení. Jedná se o subjekt čistě soukromý. Lze ji založit za jakýmkoli účelem. Řadí se mezi kapitálové společnosti. Je založena notářsky ověřenou společenskou smlouvou (pokud je více zakladatelů) nebo zakladatelskou listinou, pokud je zakladatel jeden.

- Obecně prospěšná společnost: zakládají fyzické nebo právnické osoby (zakladatelem může být i obec nebo stát). Je to subjekt soukromý, který není závislý na svém zřizovateli. Může být založena pouze za účelem obecné prospěšnosti. Jedná se o majetkovou společnost, která se řadí mezi neziskové organizace. Je založena notářsky ověřenou zakládací smlouvou.

Ručení společnosti

- Příspěvková organizace Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace: za celkovou činnost a hospodaření organizace odpovídá ředitel, který je zvolen jako statutární orgán organizace. Ručení za tento typ organizace má zřizovatel.

- Společnost s ručením omezeným: za hospodaření organizace ručí společníci vždy společně a nerozdílně do výše jejich nesplacených vkladů.

- Obecně prospěšná společnost: za hospodaření organizace ručí správní rada, dozorčí rada a ředitel.

Majetek společnosti

• Příspěvková organizace Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace: veškerý majetek je vlastnictvím zřizovatele a příspěvková organizace jej má v péči řádného hospodáře. Do svého vlastnictví může nabývat majetek pouze darem nebo děděním, a to jen s předchozím písemným souhlasem zřizovatele.

• Společnost s ručením omezeným: veškerý nabytý majetek při vzniku a majetek získaný po dobu trvání organizace je v jejím vlastnictví (pokud jej nemá pronajatý).

• Obecně prospěšná společnost: veškerý majetek, získaný při jejím vzniku a majetek získaný po dobu trvání je v jejím vlastnictví (pokud jej nemá pronajatý, tak jako společnost s ručením omezeným).

Rozdělení zisku

• Příspěvková organizace Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace: případný zisk musí použít na hlavní neziskovou činnost v následujícím období.

• Společnost s ručením omezeným: zisk si mezi sebe mohou rozdělit společníci podle svých společenských podílů ve společnosti na základě usnesení valné hromady.

• Obecně prospěšná společnost: případný zisk musí být použit na hlavní neziskovou činnost, pro kterou byla společnost zřízena.

Hlavní zákony, kterými se při vedení účetnictví řídí

• Příspěvková organizace Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace:

- ✓ Účetní zákony a vyhlášky, kterými se organizace Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace řídí, byly již cíleně popsány v kapitole 3.1.2 - Legislativa příspěvkových organizací krajů v oblasti účetnictví, kde byl popisován účetní režim pro všechny příspěvkové organizace krajů. Na tuto konkrétní organizaci se vztahují uvedené účetní zákony a vyhlášky stejně.

• Společnost s ručením omezeným:

- ✓ zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

- ✓ vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
 - ✓ České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. (České účetní standardy pro podnikatele).
- Obecně prospěšná společnost:
 - ✓ zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
 - ✓ vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví
 - ✓ České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví.

Tvorba fondů

- Příspěvková organizace Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace:
 - ✓ povinně tvoří ze zisku po zdanění fond rezervní
 - ✓ povinně tvoří z účetních odpisů fond investic
 - ✓ povinně tvoří fond kulturních a sociálních potřeb
 - ✓ dobrovolně může tvořit fond odměn
 - ✓ povinně tvoří fond rezervní z darů na provoz
 - ✓ povinně tvoří investic z darů a dotací na investiční akce.
- Společnost s ručením omezeným: nemá povinnost tvořit žádný fond, dobrovolně může tvořit fond rezervní nebo fond sociální.
- Obecně prospěšná společnost: povinně tvoří ze zisku po zdanění, z darů nebo výtěžků ze sbírek fond rezervní.

Pro další detailnější a názornější porovnání vzniku, hospodaření a vedení účetnictví konkrétní organizace Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace, společnosti s ručením omezeným a obecně prospěšné společnosti budou jednotlivé údaje uvedeny v tabulce č. 5.

Tabulka č. 5: Komparace účetních režimů

	příspěvková organizace	společnost s ručením omezeným	obecně prospěšná společnost
Počet zakladatelů	JEDEN	JEDEN A VÍCE	JEDEN A VÍCE
Možnost vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu	ANO	NE	ANO
Rozdělení činnosti na hlavní a hospodářskou	ANO	NE	ANO
Oddělení nákladů a výnosů za jednotlivé činnosti	ANO	NE	ANO
Směrná účtová osnova podle zákona:	410/2009 Sb.	500/2002 Sb.	504/2002 Sb.
Povinná tvorba těchto fondů:			
fond kulturních a sociálních potřeb	ANO	NE	NE
fond rezervní	ANO	NE	ANO
fond investic	ANO	NE	NE
fond odměn	NE (pouze dobrovolně)	NE	NE
Vyplácení podílů na zisku	NE	ANO	NE
Sestavování výroční zprávy	ANO	NE	ANO
Vyúčtování dotací	ANO	ANO	ANO

Zdroj: Vlastní zpracování dle zákonů uvedených v jednotlivých kapitolách diplomové práce

Organizace v neziskové sféře musí striktně dodržovat různá pravidla při účtování, především jde u příspěvkových organizací a obecně prospěšných společností o povinné účtování fondů, oddělené účtování hlavní a vedlejší (hospodářské) činnosti, oddělené účtování nákladů a výnosů v činnosti hlavní na jednotlivé činnosti a sestavování a povinné zveřejňování výroční zprávy. Neziskové organizace nemohou volně nakládat s výsledkem hospodaření, ale mají jasně daná pravidla zákonem, kterým se řídí. Společnost s ručením omezeným může s výsledkem hospodaření nakládat, jak uzná za vhodné, pokud to odsouhlasí valná hromada. Vedení účetnictví je tak u neziskových organizací více administrativně náročné.

Povinnosti při vedení účetnictví příspěvkových organizací jsou obdobné jako při vedení účetnictví společnosti s ručením omezeným nebo obecně prospěšné společnosti. Účetnictví, kontrolní systém a výkazy, týkající se účetních dat u příspěvkových organizací jsou však značně složitější, pracnější a je jich mnohem větší množství než u společnosti

s ručením omezeným nebo u obecně prospěšné společnosti, což je podrobně uvedeno v tabulce č. 6.

Tabulka č. 6: Porovnání vedení účetnictví, účetních a ostatních výkazů spojených s vedením účetnictví

	p. o.	S.r.o.	o.p.s.
Kromě účetních zákonů a vyhlášek se musí řídit i směrnicemi zřizovatele	ANO	NE	NE
Zasílat zřizovateli čtvrtletní uzávěrky s komentáři k hospodaření za čtvrtletí	ANO	NE	NE
Písemné odsouhlasení přijetí darů zřizovatelem, schválené Radou kraje	ANO	NE	NE
Písemné odsouhlasení nákupu dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku zřizovatelem	ANO	NE	NE
Písemné odsouhlasení vyřazení nebo prodeje dlouhodobého majetku zřizovatelem	ANO	NE	NE
Povinná výběrová řízení na nákup majetku menších hodnot dle nařízení zřizovatele	ANO	NE	NE
Písemné odsouhlasení jednorázového nákupu materiálu, služeb a majetku nad 100 tis. Kč	ANO	NE	NE
Pololetní přehledy o přijatých darech zřizovateli	ANO	NE	NE
Roční přehledy o přijatých darech zřizovateli	ANO	NE	NE
Písemný souhlas s čerpáním fondů od zřizovatele	ANO	NE	NE
Povinnost mít schválený rozpočet od zřizovatele	ANO	NE	NE
Povinnost mít změny v rozpočtu v průběhu roku schválené od zřizovatele	ANO	NE	NE
Měsíční elektronické výkazy o čerpání energií zřizovateli	ANO	NE	NE
Povinné čtvrtletní výkazy o mzdových prostředcích zřizovateli	ANO	NE	NE
Povinné pololetní výkazy o mzdových prostředcích zřizovateli	ANO	NE	NE
Povinné roční výkazy o mzdových prostředcích zřizovateli	ANO	NE	NE
Volné nakládání s hospodářským výsledkem	NE	ANO	NE
Povinné roční výkazy spotřebovaných energií zřizovateli	ANO	NE	NE
Pravidelné a namátkové fyzické kontroly hospodaření organizace zřizovatelem	ANO	NE	NE
Závěrečná zpráva o poskytování sociálních služeb příjemce dotací ze státního rozpočtu	ANO	ANO	ANO
Finanční vypořádání příspěvků a dotací zřizovateli	ANO	NE	NE
Výkaz o inventarizaci ověřených skutečných stavů majetku zřizovateli	ANO	NE	NE
Roční výkaz o přehledu pohybu majetku zřizovateli	ANO	NE	NE
Platí zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách	ANO	NE	NE
Platí zákon č. 340/2015 Sb., o registru smluv	ANO	NE	NE

Zdroj: Vlastní zpracování dle údajů v jednotlivých kapitolách této diplomové práce

4.4.2 Komparace daňových režimů

Tato část je zaměřena na komparaci daňových režimů příspěvkové organizace, společnosti s ručením omezeným a obecně prospěšné společnosti. Pro názornost bude uvedeno u daně z příjmů několik variant výpočtů této daně.

4.4.2.1 Daň z příjmů právnických osob

Pro neziskové organizace platí u daně z příjmů právnických osob na rozdíl od obchodních společností mnohá specifika. Pro názornost budou uvedeny tyto odlišnosti v tabulkách č. 6-8. Údaje do tabulek budou použity z údajů hospodaření příspěvkové organizace za rok 2015, které jsou uvedeny výše. Základ daně z příjmů právnických osob

Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace, zaokrouhlený na celé tisíce směrem dolů je za rok 2015 43 000 Kč.

Tabulka č. 7: Uplatnění odčitatelné položky od základu daně - 30 %

	příspěvková organizace	společnost s ručením omezeným	obecně prospěšná společnost
Základ daně	43 000 Kč	43 000 Kč	43 000 Kč
odčitatelná položka 30%	43 000 Kč	0 Kč	43 000 Kč
Snížený základ daně	0 Kč	43 000 Kč	0 Kč
Sazba daně	19%	19%	19%
Daňová povinnost	0 Kč	8 170 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Veřejně prospěšný poplatník může snížit základ daně podle § 20 odst. 7 zákona č. 586/1992Sb., o daních z příjmů až o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč. Příspěvková organizace musí finanční prostředky, získané snížením daně použít na krytí nákladů v hlavní činnosti, a to nejdéle v následujících třech zdaňovacích obdobích. Obecně prospěšná společnost musí finanční prostředky, získané snížením daně použít na krytí nákladů prováděných v nepodnikatelské činnosti. V případě, že 30 % snížení základu daně činí méně než 300 000 Kč, lze odečíst částku až do výše 300 000 Kč, nejvýše však částku rovnající se základu daně.¹⁰² V tomto konkrétním případě si příspěvková organizace a obecně prospěšná společnost mohou odečíst celou hodnotu základu daně a výsledná daňová povinnost je nulová. Společnost s ručením omezeným je obchodní společnost, pro kterou neplatí možnost snížení základu daně, a proto je povinná odvést 19 % daň ze základu daně 43 000 Kč, což je 8 170 Kč.

Další možnou odčitatelnou položkou od základu daně je daňová ztráta. Pro názornost bude uvedena imaginární daňová ztráta 13 000 Kč, neboť organizace Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace žádnou ztrátu z minulých let neeviduje.

Tabulka č. 8: Uplatnění odčitatelné položky od základu daně – daňová ztráta

	příspěvková organizace	společnost s ručením omezeným	obecně prospěšná společnost
Základ daně	43 000 Kč	43 000 Kč	43 000 Kč
Daňová ztráta	13 000 Kč	13 000 Kč	0 Kč
Snížený základ daně	30 000 Kč	30 000 Kč	43 000 Kč
Sazba daně	19%	19%	19%
Daňová povinnost	5 700 Kč	5 700 Kč	8 170 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

¹⁰² § 20 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

Ve výše uvedené tabulce č. 8 je patrné, že daňovou ztrátu si může uplatnit podle § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů příspěvková organizace, a to ze ztráty v její vedlejší (hospodářské) činnosti.¹⁰³ I když ani v této činnosti by jí neměla ztráta vzniknout. Pokud příspěvková organizace v průběhu běžného roku zjistí, že její hospodářská činnost je a bude ztrátová, je povinná ohlásit tuto skutečnost zřizovateli a případně hospodářskou činnost urychleně ukončit. Daňovou ztrátu si může odečíst i společnost s ručením omezeným. Daňovou ztrátu si nemůže odečíst podle § 34 odst. 3 zákona č. 586/1992 S., o daních z příjmů obecně prospěšná společnost, a to ani z činnosti vedlejší (hospodářské).¹⁰⁴

Tabulka č. 9: Porovnání výpočtu daňové povinnosti

	příspěvková organizace	společnost s ručením omezeným	obecně prospěšná společnost
Výsledek hospodaření	39 705 Kč	39 705 Kč	39 705 Kč
Částky neoprávněně zkracující příjmy	0 Kč	0 Kč	0 Kč
Neuznatelné náklady	30 797 823 Kč	4 829 Kč	39 797 823 Kč
Příjmy, které nejsou předmětem daně	30 793 588 Kč	0 Kč	39 793 588 Kč
Příjmy nezahrnované do základu daně	100 Kč	0 Kč	100 Kč
Základ daně	43 840 Kč	44 534 Kč	43 840 Kč
Odčitatelná položka 30 %	0 Kč	0 Kč	0 Kč
Snížený základ daně na tis. dolů	43 000 Kč	44 000 Kč	43 000 Kč
Sazba daně	19%	19%	19%
Daň	8 170 Kč	8 360 Kč	8 170 Kč
Slevy na dani	8 170 Kč	8 360 Kč	8 170 Kč
Daňová povinnost	0 Kč	0 Kč	0 Kč

Zdroj: JUSTICE. CZ, Veřejný rejstřík a Sběrka listin. Výpis z obchodního rejstříku [online]. (PDF). [cit. 2016-08-31]. Dostupné z WWW: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=45092369&subjektId=28153&spis=583049>

V tabulce č. 9 jsou uvedeny skutečné údaje z účetní závěrky organizace Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace. Stejně číselné údaje jsou dosazeny i do společností s ručením omezeným a obecně prospěšné společnosti, aby bylo patrné, jakou daňovou povinnost by měly všechny tři organizace. Výsledek hospodaření zaokrouhlený na celé koruny dolů je zisk k 31.12.2015 a to 39 705 Kč

V tomto případě nejsou u daně výrazné rozdíly a daňová povinnost je i všech tří organizací nulová. Přesto se skladba jednotlivých položek v tabulce u organizací liší. Proto budou nenulové položky z tabulky níže podrobně rozepsány, aby bylo patrné, z čeho se skládají.

¹⁰³ § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

¹⁰⁴ § 34 odst. 3 Tamtéž

Neuznatelné náklady jsou výdaje (náklady), které nelze uznat za výdaje (náklady) k dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud byly zahrnuty ve výsledku hospodaření.¹⁰⁵ Ve sledovaném případě se jedná o náklady na ztrátovou hlavní činnost a náklady na reprezentaci.

Příjmy, které nejsou předmětem daně, jsou příjmy, které nejsou u veřejně prospěšných poplatníků předmětem daně, pokud byly zahrnuty ve výsledku hospodaření.¹⁰⁶ Zde jsou to příjmy ze ztrátové hlavní činnosti.

Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů jsou v tomto případě úroky z běžného účtu, zdaňované zvláštní sazbou daně.¹⁰⁷

Odčitatelné položky organizace nevyužila, neboť je pro ni výhodnější a méně administrativně náročnější uplatnit slevu na dani.

Sleva na dani podle § 35 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je sleva na částku 18 000 Kč za každého jednoho zaměstnance, kterého organizace zaměstnává nepřetržitě po celý rok a který má zdravotní postižení. Pokud je výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců desetinné místo, započítává se jen poměrná část z částky 18 000 Kč. Příspěvková organizace zaměstnávala jednoho zaměstnance se zdravotním postižením po celý rok, ale mohla si odečíst jen poměrnou část 8 170 Kč ve výši daňové povinnosti před slevou. Slevu nelze uplatnit do mínusové daňové povinnosti.¹⁰⁸

Patrnější rozdíl u jednotlivých organizací nastane, pokud bude v následující tabulce č. 10 výsledek hospodaření zvýšen o 300 000 Kč.

¹⁰⁵ § 24-25 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

¹⁰⁶ § 18 a odst. 1 Tamtéž

¹⁰⁷ § 23 odst. 4 písm. a) Tamtéž

¹⁰⁸ § 35 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

Tabulka č. 10: Porovnání výpočtu daňové povinnosti, zvýšení výsledku hospodaření o 300 000 Kč

	příspěvková organizace	společnost s ručením omezeným	obecně prospěšná společnost
Výsledek hospodaření	339 705 Kč	339 705 Kč	339 705 Kč
Částky neoprávněně zkracující příjmy	0 Kč	0 Kč	0 Kč
Neuznatelné náklady	30 797 823 Kč	4 829 Kč	39 797 823 Kč
Příjmy, které nejsou předmětem daně	30 793 588 Kč	0 Kč	39 793 588 Kč
Příjmy nezahrnované do základu daně	100 Kč	0 Kč	100 Kč
Základ daně	343 840 Kč	344 534 Kč	343 840 Kč
Odčitatelná položka 30 %	249 000 Kč	0 Kč	249 000 Kč
Snížený základ daně na tis. dolů	94 000 Kč	344 000 Kč	94 000 Kč
Sazba daně	19%	19%	19%
Daň	17 860 Kč	65 360 Kč	17 860 Kč
Slevy na dani	17 860 Kč	18 000 Kč	17 860 Kč
Daňová povinnost	0 Kč	47 360 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky č. 10 je patrné, že čím vyšší je výsledek hospodaření a základ daně z příjmů právnických osob, tím výraznější jsou rozdíly mezi daňovou povinností u příspěvkové organizace a obecně prospěšnou společností, tj. u veřejně prospěšných poplatníků a společností s ručením omezeným, která má vysokou daňovou povinnost, zatímco příspěvková organizace a obecně prospěšná společnost mají v tomto případě daňovou povinnost nulovou. U vyššího základu daně získávají daňové výhody právě tyto neziskové organizace, které si od základu daně z příjmů právnických osob mohou uplatnit odčitatelnou položku až do výše 300 000 Kč, nejvýše však položku rovnající se základu daně.

Tabulka č. 11: Porovnání výpočtu daňové povinnosti, odčitatelná položka-ztráta

	příspěvková organizace	společnost s ručením omezeným	obecně prospěšná společnost
Výsledek hospodaření	339 705 Kč	339 705 Kč	339 705 Kč
Částky neoprávněně zkracující příjmy	0 Kč	0 Kč	0 Kč
Neuznatelné náklady	30 797 823 Kč	4 829 Kč	39 797 823 Kč
Příjmy, které nejsou předmětem daně	30 793 588 Kč	0 Kč	39 793 588 Kč
Příjmy nezahrnované do základu daně	100 Kč	0 Kč	100 Kč
Základ daně	343 840 Kč	344 534 Kč	343 840 Kč
Odečet daňové ztráty	100 000 Kč	100 000 Kč	0 Kč
Odčitatelná položka 30 %	243 000 Kč	0 Kč	300 000 Kč
Snížený základ daně na tis. dolů	0 Kč	244 000 Kč	43 000 Kč
Sazba daně	19%	19%	19%
Daň	0 Kč	46 360 Kč	8 170 Kč
Slevy na dani	0 Kč	0 Kč	0 Kč
Daňová povinnost	0 Kč	46 360 Kč	8 170 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Poslední variantou je v názorném příkladu v tabulce č. 11 použití ztráty z minulých období, a to například ve výši 100 000 Kč (u příspěvkové organizace z hospodářské činnosti). Aby byl rozdíl patrný, bude z této varianty vyjmuta sleva na dani na zaměstnance se zdravotním postižením, jako by organizace v tomto příkladu žádného takového zaměstnance nezaměstnávala.

V tomto příkladu jsou patrné rozdíly v daňové povinnosti již u všech třech organizací. Nejvýhodněji je na tom příspěvková organizace. U obecně prospěšné společnosti již vznikla daňová povinnost, neboť si nemůže ze zákona uplatnit ztrátu z minulých období. Společnost s ručením omezením má výhodu v uznání ztráty z minulých období a tím pádem o 19 000 Kč nižší daňovou povinnost, než kdyby ztrátu neuplatňovala.

Ze všech výše uvedených příkladů je snížení základu daně o odčitatelné položky a snížení samotného základu daně patrné, že i když mají všechny tři organizace stejný výsledek hospodaření, jejich daňová povinnost nemusí být stejná. Ve výsledném zkoumání všech názorných příkladů je na tom nejlépe s uplatňováním odčitatelných položek od základu daně a daňovou povinností příspěvková organizace.

4.4.2.2 Daň silniční

Daň silniční Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace neplatí žádnou. Silniční daň byla podrobně rozepsána v jednotlivých podkapitolách, týkajících se daní u příspěvkové organizace, společnosti s ručením omezeným a obecně prospěšné společnosti. Lze jen souhrnně dodat, že společnost s ručením omezeným platí silniční daň, vždy, pokud používá silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla ke své činnosti. Oproti tomu příspěvková organizace a obecně prospěšná společnost platí silniční daň, pokud používají silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla ve své podnikatelské činnosti, kterou může být činnost vedlejší (hospodářská) nebo zisková činnost hlavní.

4.4.2.3 Daň z přidané hodnoty

Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace není plátcem daně z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty byla podrobně rozepsána v jednotlivých podkapitolách, týkajících se daní u příspěvkové organizace, společnosti s ručením omezeným a obecně prospěšné společnosti. Stručně shrnuté rozdíly u jednotlivých organizací jsou v tom, že společnost s ručením omezeným se stává plátcem daně z přidané hodnoty, pokud je osobou povinnou k dani, která provozuje ekonomickou činnost a její obrat přesáhne 1 000 000 Kč za dvanáct bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. U příspěvkové organizace a obecně prospěšné společnosti se sleduje

obrat 1 000 000 Kč pouze z hospodářské činnosti. Hlavní činnost není předmětem daně z přidané hodnoty.

4.4.2.4 Daň z nemovitostí

Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace nemá žádné vlastní pozemky nebo stavby, které by využíval k hospodářské činnosti, a proto není plátcem daně z nemovitostí. Daň z nemovitostí platí společnost s ručením omezeným, příspěvková organizace i obecně prospěšná společnost, pokud vlastní pozemky nebo stavby. Příspěvková organizace a obecně prospěšná společnost mohou využít osvobození, pokud pozemky a stavby nejsou používány k hospodářské nebo podnikatelské činnosti.

5 Zhodnocení výsledků a doporučení

Cílem diplomové práce je zhodnocení postavení konkrétní příspěvkové organizace, jejímž zřizovatelem je územní samosprávný celek, a to na základě komparace s jinou právní formou organizací a při této komparaci specifikovat kritické faktory, které ovlivňují specifický účetní a daňový režim příspěvkových organizací územních samosprávných celků. Aby mohlo být toto zhodnocení souvisle provedeno, bylo nutné podrobně obeznámit v teoretické části, o jaký typ organizace se jedná, jak vzniká a zaniká, kdo takový typ organizací zakládá, za jakým účelem, s jakým majetkem a finančními prostředky hospodaří a jakou účetní a daňovou legislativou se řídí.

Z komparace účetních režimů konkrétní příspěvkové organizace, společnosti s ručením omezeným a obecně prospěšné společnosti je patrné, že u příspěvkové organizace jsou daná jasná zákonná pravidla, kdo takovou organizaci smí založit. Může to být pouze územní samosprávný celek za účelem poskytování veřejných služeb občanům. Na tomto zřizovateli je příspěvková organizace závislá. Oproti tomu společnost s ručením omezeným může založit jakákoli fyzická nebo právnická osoba za jakýmkoli účelem. Obecně prospěšná společnost má sice volnost v zakladatelích, kterými mohou být fyzické nebo právnické osoby, na kterých není obecně prospěšná společnost závislá, ale může být založena pouze za účelem veřejné prospěšnosti.

Majetek konkrétní příspěvkové organizace Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace patří jejímu zřizovateli a organizace má pouze právo hospodaření s tímto majetkem. Výjimečně může nabývat svůj majetek vlastní, pokud ho získá darem nebo děděním, a to výslovně s předchozím souhlasem zřizovatele. Oproti tomu společnost s ručením omezeným a obecně prospěšná společnost hospodaří s majetkem, který má ve svém vlastnictví.

Zisk po zdanění, který Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace vytvoří, musí použít na posílení činnosti hlavní v následujících účetních obdobích. Na stejném principu rozděluje zisk i obecně prospěšná společnost. Oproti tomu společnost

s ručením omezeným může nakládat se ziskem dle svého rozhodnutí, a to buď převodem na nerozdělený zisk, nebo výplatou podílů ze zisku svým společníkům.

Při zpracování účetnictví musí Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace striktně dodržovat různá pravidla pro účtování a řídit se největším množstvím zákonů, které jsou propojené a navazují na sebe. Proto je vedení účetnictví více administrativně náročnější než u vedení účetnictví obecně prospěšné společnosti a společnosti s ručením omezeným. Nejjednodušší vedení účetnictví má při porovnání se sledovanými organizacemi společnost s ručením omezeným.

Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace má zákonnou povinnost tvořit fond kulturních a sociálních potřeb, fond rezervní a fond investic. Obecně prospěšná společnost má zákonnou povinnost tvořit pouze fond rezervní. Společnost s ručením omezeným nemá žádnou zákonnou povinnost pro tvorbu fondů. Je to pouze na jejím uvážení.

Z hlediska vzniku a hospodaření má Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace nejvíce zákonných omezení a administrativně nejnáročnější úkony při vedení a zpracování účetnictví a účetních výkazů. Méně zákonných a účetních povinností má obecně prospěšná společnost. Nejméně zatěžovaná zákonnými opatřeními je společnost s ručením omezeným.

Z komparace daňových režimů Domova důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace, společnosti s ručením omezeným a obecně prospěšné společnosti je na tom tato příspěvková organizace obdobně jako obecně prospěšná společnost.

Při komparaci výpočtu daně z příjmů právnických osob mezi těmito třemi typy organizací má nejméně administrativní náročnost společnost s ručením omezeným. Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace má však oproti společnosti s ručením omezeným množství výhod v odčitatelných položkách ze základu daně. Tím se dostává až k nulovému základu daně. Obdobně je na tom obecně prospěšná společnost, která si však nemůže tak jako příspěvková organizace odečíst od základu daně z příjmů

právnických osob daňovou ztrátu z minulých let. Při komparaci daně z příjmů právnických osob této konkrétní příspěvkové organizace, společnosti s ručením omezeným a obecně prospěšné společnosti je patrné, že výpočet základu daně má příspěvková organizace a obecně prospěšná společnost složitější než společnost s ručením omezeným, ale při placení daně z příjmů právnických osob mají oproti ní velmi výrazné výhody, které jsou nezanedbatelné.

Z účetní a daňové komparace Domova důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace, společnosti s ručením omezeným a obecně prospěšné společnosti je patrné, že nejnáročnější vedení účetnictví a sledování podkladů pro výpočet daně z příjmů právnických osob, daně silniční, daně z přidané hodnoty a daně z nemovitostí má příspěvková organizace. Oproti tomu má nejvyšší odčitatelné položky od základu daně, slevy na dani a osvobození od daní, takže má nejméně zátěžovou daňovou povinnost ze všech tří typů sledovaných organizací.

Přestože je vedení účetnictví a účetní výkaznictví příspěvkové organizace administrativně, a tudíž i časově náročné, územní samosprávné celky by měly u těchto typů organizací zůstat. Nad svými příspěvkovými organizacemi mají neustálou kontrolu a velmi dobrý přehled o jejich hospodaření s majetkem, který zůstává ve vlastnictví zřizovatele, takže by se nemělo stát, že příspěvkové organizace například rozprodají majetek nebo nehospodaří s péčí řádného hospodáře. Za veškeré své účetní, finanční a majetkové operace je zodpovědná příspěvková organizace svému zřizovateli. Zřizovatel jí odsouhlasuje rozpočet na běžný rok a veškeré odchylky od čerpání rozpočtu musí příspěvková organizace hlásit svému zřizovateli a žádat o jejich umožnění odsouhlasením radou kraje nebo zastupitelstvem kraje. Zřizovatel provádí u svých příspěvkových organizací pravidelné nebo i namátkové kontroly hospodaření a při případných prohřešcích žádá o jejich nápravu. Jelikož se jedná o poskytování služeb ve veřejném zájmu a pro obyvatele regionu územního samosprávného celku, je důležité, aby organizace měla jakýsi dozor nad svojí činností. Společnost s ručením omezeným a obecně prospěšná společnost tento kontrolní systém nemají, takže se může stát, pokud nebudou účelně hospodařit se svými finančními prostředky, že mohou nečekaně zaniknout. Pokud se vezme v potaz, že Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace

je zařízení, které poskytuje celodenní pobytové služby osobám se sníženou soběstačností z důvodu chronického duševního onemocnění, závislosti na návykových látkách nebo z důvodů stařecké, Alzheimerovy a ostatních typů demencí a jejich zdravotní stav vyžaduje pravidelnou a nepřetržitou pomoc jiné fyzické osoby, mohlo by mít nečekané zrušení takovéto organizace nedozírné následky pro občany daného regionu.

Kraj by měl jako zřizovatel příspěvkových organizací zjednodušit a zeštíhlit minimálně účetní výkaznictví příspěvkových organizací, které je velice administrativně náročné a mnohdy jsou vyžadovány údaje, které již byly povinně zaslány v jiných účetních sestavách. Zřizovatel by měl navrhnout centrální účetní systém, kam by se účetní data shromažďovala podle např. zasláných čtvrtletních uzávěrek. Tento systém by měl důležité údaje, které potřebuje zřizovatel sledovat, třídit již podle těchto uzávěrek do kompletních výkazů o jednotlivých organizacích i s celkovými součty za všechny sledované organizace. Příspěvková organizace musí žádat svého zřizovatele o písemné odsouhlasení přijetí daru, přijatý dar musí zaúčtovat na zřizovatelem povinně stanovené číslo účtu tvorby fondu a přitom musí zasílat pololetní a roční výkazy o přijatých darech. Zřizovatel si musí zakládat písemná odsouhlasení darů jednotlivým příspěvkovým organizacím a dle pololetních a ročních výkazů odsouhlasovat s příspěvkovými organizacemi, zda vše souhlasí na obou stranách. Je to zbytečná administrativní zátěž jak pro zřizovatele, tak pro příspěvkovou organizaci. Podobný systém je u nákupu nebo vyřazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku příspěvkovou organizací, jehož nákup nebo vyřazení musí předem písemně odsouhlasit zřizovatel. Teprve potom může tento majetek příspěvková organizace nakoupit nebo vyřadit, přičemž o tomto nákupu i vyřazení účtuje v účetnictví na zřizovatelem přesně stanovené číslo účtu. Veškeré údaje o zaúčtování pohybu majetku jsou známy zřizovateli vždy po zaslání čtvrtletní uzávěrky v elektronické i písemné podobě. Přesto se po skončení roku povinně sestavují a zasílají zřizovateli roční výkazy o pohybu majetku. Pokud by měl zřizovatel účetní program nastavený přímo na schraňování těchto dat, do kterého by měli přístup zaměstnanci zřizovatele z těch oddělení, které příspěvkové organizace sledují, ušetřili by zaměstnancům příspěvkových organizací, ale i sobě další administrativní úkony navíc.

Jako poslední velkou administrativní zátěž pro příspěvkové organizace lze jmenovat zákon č. 340/2015 S., o registru smluv, který nabyl platnost 01. 07. 2016. Je až s podivem, že se tento zákon vztahuje i na příspěvkové organizace, jejichž zřizovatelem je kraj. Příspěvkové organizace krajů jsou pod takovým dohledem svých zřizovatelů, že se snad žádná korupce u těchto organizací ani nelze uskutečnit. Všechny příspěvkové organizace musí mít veškeré jednorázové nákupy materiálu, majetku nebo služeb nad 100 tis. Kč odsouhlasené zřizovatelem, na jakékoliv nákupy majetku i pod hranici 50 tis. Kč musí provádět řádná výběrová řízení. Tím, že jsou příjemci finančních prostředků ze státního rozpočtu jsou pravidelně vždy po skončení roku jejich účetní doklady přezkoumávány auditorem. Zřizovatel u nich provádí pravidelné i namátkové kontroly hospodaření a účetních dokladů. Jediné vysoké náklady, které příspěvkové organizace mají jsou hned po mzdových nákladech spotřeby energií, na které mají příspěvkové organizace centrálního dodavatele, vysoutěženého svým zřizovatelem. Pokud se udělovaly výjimky z tohoto zákona, měly tam patřit i tyto příspěvkové organizace, neboť administrativní zátěž pro zaměstnance těchto organizací je opravdu velmi vysilující a jako protikorupční opatření je u těchto organizací spíše duplující kontroly auditorů a zřizovatele.

Z komparace příspěvkové organizace, společnosti s ručením omezeným a obecně prospěšné společnosti je patrné pro organizaci, která by chtěla provozovat sociální službu, že jako nejjednodušší a nejméně administrativně náročné je založit společnost s ručením omezeným. Tím se zakladatel této služby vyhne nepřehlednému množství účetních výkazů během roku, složitému a povinnému účtování, a to i na účtech fondů, odsouhlasování darů a nákupů materiálu, majetku a služeb zřizovatelem, případně vyřazování majetku a další administrativě spojené s ročním vykazováním údajů, které lze jednoduše nalézt v dobře zorganizovaném vedení účetnictví. Pro společnost s ručením omezeným neplatí ani zákon č. 137/23006 Sb., o veřejných zakázkách ani zákon č. 340/2015 Sb., o registru smluv, která je další administrativní zátěží. Nevýhodu v neziskové činnosti jako je sociální služba si může společnost s ručením omezeným např. kompenzovat přesunem finančních prostředků ze ziskové činnosti z jejich dalších jiných aktivit a tím tak může dojít i k daňové optimalizaci. Pokud se organizace rozhodne založit společnost s ručením omezeným, je patrné, že k vedení účetnictví a s tím spojené další zpracování účetních a daňových výkazů bude potřebovat méně zaměstnanců, čímž výrazně ušetří na osobních nákladech.

Touto úsporou si může také kompenzovat nevýhodu v placení daně z příjmů právnických osob, neboť nemá nárok na odčitatelné položky od základu daně, tak jako příspěvková organizace nebo obecně prospěšná společnost. Úsporou osobních nákladů si také může vytvořit zisk, který libovolně použije dle svého uvážení, pouze se souhlasem valné hromady.

Z komparace Domova důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace, společnosti s ručením omezeným a obecně prospěšné společnosti se jako nejlepší řešení pro zřizovatele jeví u územních samosprávných celků nadále zřizovat pro poskytování služeb ve veřejném zájmu příspěvkové organizace, které jsou sice náročné administrativně, ale zřizovatel má nad nimi přehled a kontrolu. Přece jen se jedná o služby ve veřejném zájmu, poskytované svým občanům v daném regionu a případné selhání určitého typu organizace by neměl nést běžný řadový občan, tím, že mu takováto služba bude zrušena a on se ocitne bezprizorní. Je však nutné, aby se zřizovatel zamyslel nad nadměrnou administrativní zátěží a snažil se vytvořit takový systém, který by tuto administrativu výrazně snížil.

Závěr

Na základě podrobné analýzy účetní evidence příspěvkových organizací a následné komparace s jinou právní formou byly pomocí modelových propočtů obecných situací při vedení účetnictví definovány následující kritické faktory, které ovlivňují specifický účetní a daňový režim příspěvkových organizací:

- Při stanovení podkladů pro zpracování daně z příjmů právnických osob je nutné evidovat zvláště náklady a výnosy za jednotlivé hlavní činnosti a za činnosti vedlejší a sledovat, zda jednotlivé hlavní činnosti jsou ziskové či ztrátové. Pokud je hlavní činnost ztrátová nestává se předmětem daně z příjmů právnických osob. Pokud je zisková, vstupuje do základu daně z příjmů právnických osob a nelze jí kompenzovat s jinou činností hlavní, která je ztrátová. Toto oddělené vedení účetnictví za jednotlivé činnosti hlavní i vedlejší je pro administrativní pracovníky časově velmi náročné. Zde by museli zřizovatelé komunikovat s Ministerstvem financí a snažit se pro své příspěvkové organizace upravit zvláštní ustanovení o předmětu daně z příjmů právnických osob, kde by tuto doplňkovou vedlejší činnost zahrnuli pod činnost hlavní a všechny činnosti hlavní by byly brány pro účely daně z příjmů právnických osob jako jeden celek. Veškeré výnosy, včetně výnosů z činností vedlejších by byly zdaňovány pouze v případě, pokud by výnosy z činností hlavních převýšily náklady z těchto činností. V drtivé většině příspěvkových organizací se jedná u vedlejší činnosti o nevýznamné částky.
- Se složitostí vedení účetnictví souvisí i stanovení a platby daně silniční. Příspěvková organizace je plátcem daně silniční pouze pokud používá silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla ke své doplňkové činnosti nebo pokud je v zisku v činnosti hlavní, kde tato silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla používá. Je proto nutné čtvrtletně platit zálohy na daň silniční a po ukončení roku a zjištění, zda je organizace v jednotlivých činnostech v zisku nebo ve ztrátě sestavit přiznání k silniční dani, kde buďto silniční daň organizace doplatí, nebo je uhrazená zálohově nebo organizace požádá o vrácení přeplatku na dani silniční, a to pouze v případě zjištění, že žádná z jejích hlavních činností není zisková. Řešením by byla platba daně silniční až po ukončení roku za předcházející období, kdy je znám organizaci již výsledek hospodaření. Platba

by byla uskutečněna nejpozději v den poslední možné lhůty pro podání přiznání k dani silniční.

- Příspěvkové organizace se řídí největším množstvím zákonů a vyhlášek, které jsou navzájem propojené nebo se doplňují. Pro správné, průkazné a úplné vedení účetnictví je znalost těchto zákonů a vyhlášek nutná, a proto je zde i zvýšená psychická zátěž a administrativní náročnost u účetních a ekonomů těchto organizací. Řešení této situace by mohlo být vytvořením sbírky potřebných zákonů a vyhlášek pro snadnější orientaci.
- Přijetí účelových darů musí mít příspěvkové organizace předem schválené svým zřizovatelem, což v praxi znamená pozdržení procesu darování a není výjimkou, že dárce si v tomto období poskytnutí daru rozmyslí. Řešení je v tomto případě u zřizovatele určit významnou a nevýznamnou částku např. na základě zákona o registru smluv. Přijetí darů v nevýznamných částkách by mělo být na rozhodnutí ředitele příspěvkové organizace, pouze s případným oznámením takto přijatého darů svému zřizovateli.
- Na rozdíl od jiných typů výše sledovaných organizací jsou příspěvkové organizace povinny vytvářet pro svého zřizovatele nejen roční, ale i měsíční, čtvrtletní a pololetní výkazy o hospodaření s majetkem, aktivy a pasivy svěřené jí do správy, což je další administrativní zátěž pro účetní v příspěvkových organizacích. Většina měsíčních, čtvrtletních a pololetních výkazů kopíruje data výkazů ročních, většinou s tím rozdílem, že průběžné meziroční výkazy jsou zaokrouhlovány na haléře nebo na koruny, kdežto výkazy roční jsou zaokrouhlovány na tisíce korun. Možným řešením je propojení programové účetní evidence u příspěvkové organizace a zřizovatele.
- Jako poslední velkou administrativní zátěž pro příspěvkové organizace lze jmenovat zákon č. 340/2015 S., o registru smluv, který nabyl platnost 01. 07. 2016. Možné řešení je dodatečná úprava tohoto zákona a udělení výjimky i pro příspěvkové organizace. Pokud se udělovaly výjimky z tohoto zákona, měly tam patřit i příspěvkové organizace, neboť administrativní zátěž pro zaměstnance těchto organizací je opravdu velmi vysilující a jako protikorupční opatření je u těchto organizací spíše nadbytečným prostředkem po pravidelných ročních kontrolách auditorů a navazujících kontrolách zřizovatele.

Příspěvkové organizace jsou významné pro služby ve veřejném zájmu, a proto je snížení administrativní a daňové zátěže společensky potřebné. Navrhovaná řešení zátěžových administrativních situací by napomohla zlepšení a usnadnění účetní evidence příspěvkových neziskových organizací, které nejsou zahrnovány do tržní činnosti státu.

Seznam použitých zdrojů

BOUKAL, Petr, 2009. *Nestátní neziskové organizace: (teorie a praxe)*. Praha: Oeconomica. 303 s. ISBN 978-80-245-1650-9.

JASANSKÝ, Jaroslav, LEHKOŽIV, Jaroslav, PEKOVÁ, Jitka, SVÁTKOVÁ, Slavomíra, STEHLÍK, Eduard, VOLF, Jiří, VYSUŠIL, Jiří, 1997. *Obecně prospěšné společnosti*. Ostrava: MONTANEX. 119 s. ISBN 80-85780-74-7.

LIBNAROVÁ, Anna, ČORNEJOVÁ, Helena, 2005. *Jak správně vytvářet a využívat FKSP; Jak nově v závodním stravování*. 3. rozš. aktualiz. vyd. Praha: Sondy. 318 s. ISBN 80-868-4609-1.

MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena, 2011. *Neziskové organizace-vznik, účetnictví, daně*. 11. vydání. Olomouc: ANAG. 254 s. ISBN 978-80-7263-675-4.

NOVÁKOVÁ, Štěpánka, 2004. *Účetnictví příspěvkových organizací po novele zákona o účetnictví*. 1. vyd. Praha: INTES. 243 s. ISBN 80-239-2423-0

PEKOVÁ, Jitka, PILNÝ, Jaroslav, JETMAR, Marek, 2012. *Veřejný sektor – řízení a financování*. Praha: Wolters Kluwer. 485 s. ISBN 978-80-7357-936-4

PODHORSKÝ, Josef, 2005. *Účtování a vedení účetnictví v organizačních složkách státu, územních samosprávných celcích a příspěvkových organizacích: metodika účetnictví, vzorové příklady, účetní závěrka, kontrola účetnictví*. Praha: Bova Polygon. 363 s. ISBN 80-727-3119-X.

PODHORSKÝ Josef, SVOBODOVÁ, Jaroslava, 2002. *Praktický průvodce vnitřními směrnici pro organizační složky státu, územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a ostatní nevýdělečné organizace*. Olomouc: ANAG. 191 s. ISBN 80-7263-132-2

SCHNEIDEROVÁ, Ivana, 2010. *Majetek krajů, měst, obcí, DSO a příspěvkových organizací*. Praha: Archa. 258 s. ISBN 978-802-5456-095.

SCHNEIDEROVÁ, Ivana, NEJEZCHLEB, Zdeněk, 2012. *Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované příspěvkové organizace*. Turnov: Acha obec účtuje. 710 s. ISBN 978-80-260-2780-5

STUHLÍKOVÁ, Helena, KOMRSKOVÁ, Sofia, 2011. *Zdaňování neziskových organizací, zejména příspěvkových organizací, krajů, obcí, občanských sdružení, nadací, veřejných vysokých škol, veřejných výzkumných institucí a obecně prospěšných společností s příklady z praxe*. 8. vyd. Olomouc: ANAG. 247 s. ISBN 978-80-7263-658-7.

ŠEDIVÝ, Marek, MEDLÍKOVÁ, Olga, 2012. *Public relations, fundraising a lobbying pro neziskové organizace*. Praha: Grada. 138 s. ISBN 978-80-247-4040-9.

ŠEDIVÝ, Marek, MEDLÍKOVÁ, Olga, 2011. *Úspěšná nezisková organizace*. 2. aktual. a doplň. vyd. Praha: Grada. 155 s. ISBN 978-80-247-4041-6.

Česko. Zákon České národní rady o státním rozpočtu České republiky na rok 1993, o změně a doplnění některých zákonů České národní rady a některých dalších předpisů. In: *Sbírka zákonů*. ročník 1993, částka 4, číslo 10.

Česko. Zákon o přechodu některých dalších věcí, práv a závazků České republiky na kraje a obce, občanská sdružení působící v oblasti tělovýchovy a sportu a o souvisejících změnách a o změně zákona č. 157/2000 Sb., o přechodu některých věcí, práv a závazků z majetku České republiky, ve znění zákona č. 10/2001 Sb., a zákona 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů*. ročník 2002, částka 106, číslo 290.

Česko. Zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. In: *Sbírka zákonů*. ročník 2000, částka 73, číslo 250.

Česko. Zákon o kontrole (kontrolní řád). In: *Sbírka zákonů*. ročník 2012, částka 86, číslo 255.

Česko. Zákon správní řád. In: *Sbírka zákonů*. ročník 2004, částka 174, číslo 500.

Česko. Zákon o krajích (krajské zřízení). In: *Sbírka zákonů*. ročník 2000, částka 38, číslo 129.

Česko. Zákon České národní rady o daních z příjmů. In: *Sbírka zákonů*. ročník 1992, částka 117, číslo 586.

Česko. Zákon o účetnictví. In: *Sbírka zákonů*. ročník 1991, částka 107, číslo 563.

Česko. Zákon o živnostenském podnikání (živnostenský zákon). In: *Sbírka zákonů*. ročník 1991, částka 87, číslo 455.

Česko. Zákon o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole). In: *Sbírka zákonů*. ročník 2001, částka 122, číslo 320.

Česko. Zákon o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů. In: *Sbírka zákonů*. ročník 2004, částka 173, číslo 499.

Česko. Zákon České národní rady o dani silniční. In: *Sbírka zákonů*. ročník 1993, částka 6, číslo 16.

Česko. Zákon o dani z přidané hodnoty. In: *Sbírka zákonů*. ročník 2004, částka 78, číslo 235.

Česko. Zákon o sociálních službách. In: *Sbírka zákonů*. ročník 2006, částka 37, číslo 108.

Česko. Zákon o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích). In: *Sbírka zákonů*. ročník 2012, částka 34, číslo 90.

Česko. Zákon České národní rady o dani z nemovitostí. In: *Sbírka zákonů*. ročník 1992, částka 71, číslo 338.

Česko. Zákon o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů. In: *Sbírka zákonů*. ročník 1995, částka 65, číslo 248.

Česko. Zákon občanský zákoník. In: *Sbírka zákonů*. ročník 2012, částka 33, číslo 89.

Česko. Vyhláška Ministerstva financí o fondu kulturních a sociálních potřeb. In: *Sbírka zákonů*. ročník 2002, částka 51, číslo 114.

Česko. Vyhláška, kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů*. ročník 2015, částka 159, číslo 369.

Česko. Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky. In: *Sbírka zákonů*. ročník 2009, částka 133, číslo 410.

Česko. Vyhláška o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek. In: *Sbírka zákonů*. ročník 2013, částka 88, číslo 220.

Česko. Vyhláška, kterou se mění vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků. In: *Sbírka zákonů*. ročník 2015, částka 159, číslo 372.

Česko. Vyhláška, kterou se mění vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů*. ročník 2015, částka 159, číslo 370.

Česko. Vyhláška, kterou se mění vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu). In: *Sbírka zákonů*. ročník 2015, částka 159, číslo 373.

Česko. Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: *Sbírka zákonů*. ročník 2002, částka 174, číslo 500.

Česko. Vyhláška, 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. In: *Sbírka zákonů*. ročník 2002, částka 174, číslo 504.

Česko. České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. In: *Finanční zpravodaj*. ročník 2009, částka 25, číslo 7.

Česko. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. In: *Finanční zpravodaj*. ročník 2015, částka 6, číslo 19.

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. In: *Finanční zpravodaj*. ročník 2004, částka 12, číslo 3.

Internetové zdroje

JUSTICE. CZ, Veřejný rejstřík a Sběrka listin. *Výpis z obchodního rejstříku* [online]. [cit. 2016-06-12]. Dostupné z WWW: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=28153&typ=UPLNY>

JUSTICE. CZ, Veřejný rejstřík a Sběrka listin. *Výpis z obchodního rejstříku* [online]. [cit. 2016-06-12]. Dostupné z WWW: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=28153&typ=PLATNY>

JUSTICE. CZ, Veřejný rejstřík a sbírka listin. *Sběrka listin Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace* [online]. (PDF). [cit. 2016-06-12]. Dostupné z WWW: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=43857269&subjektId=28153&spis=583049>

JUSTICE. CZ, Veřejný rejstřík a Sběrka listin. *Výpis z obchodního rejstříku* [online]. (PDF). [cit. 2016-08-31]. Dostupné z WWW: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=45092369&subjektId=28153&spis=583049>

Seznam obrázků

Obrázek č. 1: Struktura finančních zdrojů v roce 2015

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Výpočet daně z příjmů právnických osob

Tabulka č. 2: Přehled tvorby výnosů za rok 2015

Tabulka č. 3: Přehled tvorby nákladů za rok 2015

Tabulka č. 4: Daň z příjmů Domov důchodců Sloup v Čechách, příspěvková organizace za rok 2015

Tabulka č. 5: Komparace účetních režimů

Tabulka č. 6: Porovnání vedení účetnictví, účetních a ostatních výkazů spojených s vedením účetnictví

Tabulka č. 7: Uplatnění odčitatelné položky od základu daně - 30 %

Tabulka č. 8: Uplatnění odčitatelné položky od základu daně – daňová ztráta

Tabulka č. 9: Porovnání výpočtu daňové povinnosti

Tabulka č. 10: Porovnání výpočtu daňové povinnosti, zvýšení výsledku hospodaření o 300 000 Kč

Tabulka č. 11: Porovnání výpočtu daňové povinnosti, odčitatelná položka – ztráta