



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

OPTIMALIZACE ZDANĚNÍ PRÁVNICKÉ OSOBY

CORPORATE INCOME TAX OPTIMIZATION

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Anežka Šebelová

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Pavel Svirák, Dr.

BRNO 2022

Zadání bakalářské práce

Ústav: Ústav financí
Studentka: **Anežka Šebelová**
Vedoucí práce: **Ing. Pavel Svirák, Dr.**
Akademický rok: 2021/22
Studijní program: Účetnictví a daně

Garant studijního programu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává bakalářskou práci s názvem:

Optimalizace zdanění právnické osoby

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod
Vymezení problému a cíle práce
Teoretická východiska práce
Analýza problému a současné práce
Vlastní návrhy řešení, přínos návrhu řešení
Závěr
Seznam použité literatury
Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Hlavním cílem této práce je navrhnout kroky a opatření vedoucí k daňové optimalizaci u vybrané neziskové organizace a to jak s využitím prostředků snižujících základ daně, tak i těch přímo snižujících samotnou daňovou povinnost v rámci platné legislativy v ČR

Základní literární prameny:

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

REKTOŘÍK, J. Organizace neziskového sektoru: základy ekonomiky, teorie a řízení. 2. vyd. Praha: Ekopress, 2017. ISBN 978-80-86929-25-5.

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

Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů fyzických a právnických osob z příjmů ze dne 18.11.1992.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2021/22

V Brně dne 28.2.2022

L. S.

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.
garant

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Práce se věnuje zdanění příjmů nestátních neziskových organizací. Teoretická část popisuje obecný postup stanovení daňové povinnosti u těchto organizací, včetně přesahu do vedení účetnictví. Praktická část práce analyzuje stanovení daňové povinnosti u konkrétní neziskové organizace. Výstupem práce je upozornění na nevyužité možnosti vedoucí k daňové optimalizaci a návrh na analytickou evidenci, která by mohla účetní jednotce usnadnit práci při transformaci výsledku hospodaření na základ daně.

Abstract

The work deals with the taxation of income of non-governmental non-profit organizations. The theoretical part describes the general procedure for determining the tax liability of these organizations, including overlap in bookkeeping. The practical part of the work analyzes the determination of the tax liability of a specific non-profit organization. The output of the work is a point out to untapped opportunities leading to tax optimization and a proposal for analytical records that could make it easier for the entity to transform accounting profit or loss on a tax base.

Klíčová slova

Nestátní nezisková organizace, daň z příjmů, veřejně prospěšný poplatník, náklady, výnosy, osvobozené příjmy, předmět daně

Key words

Non-governmental non-profit organization, income tax, public benefit taxpayer, costs, revenues, exempt income, subject of tax

Bibliografická citace

Citace tištěné práce:

ŠEBELOVÁ, Anežka. *Optimalizace zdanění právnické osoby*. Brno, 2022. Dostupné také z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/143062>. Bakalářská práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Pavel Svirák.

Citace elektronického zdroje:

ŠEBELOVÁ, Anežka. *Optimalizace zdanění právnické osoby* [online]. Brno, 2022 [cit. 2022-04-12]. Dostupné z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/143062>. Bakalářská práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Pavel Svirák.

Poděkování

Děkuji panu Ing. Pavlu Svirákovi, Dr. za odborné vedení bakalářské práce. A děkuji také analyzované organizaci za poskytnutí informací.

OBSAH

ÚVOD A CÍL PRÁCE	9
1 NEZISKOVÉ ORGANIZACE	10
1.1 Nestátní neziskové organizace	11
2 DANĚ A NESTÁTNÍ NEZISKOVÉ ORGANIZACE	12
2.1 Daň z příjmů právnických osob	13
2.1.1 Veřejně prospěšný poplatník	13
2.1.2 Veřejně prospěšný poplatník s širokým a úzkým základem daně	15
2.1.3 Transformace výsledku hospodaření na základ daně	15
2.1.4 Zjištění daňové povinnosti.....	21
2.1.5 Daňové přiznání	21
3 ÚČETNICTVÍ.....	23
3.1 Jednoduché účetnictví	23
3.2 Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu	24
3.3 Účetnictví v plném rozsahu	25
3.4 Členění nákladů a výnosů	25
4 ANALYTICKÁ ČÁST	27
4.1 Základní informace.....	27
4.2 Analýza činnosti	27
4.2.1 Identifikace hlavní a vedlejší činnosti	28
4.2.2 Druhy činností.....	28
4.3 Analýza výnosů	29
4.3.1 Výnosy dle zdroje	29
4.3.2 Výnosy dle činnosti	32
4.4 Analýza nákladů	34
4.4.1 Náklady dle činnosti	34
4.4.2 Daňová uznatelnost nákladů	36
4.5 Stanovení daně z příjmů.....	36
4.5.1 Výsledek hospodaření.....	36
4.5.2 Položky snižující výsledek hospodaření	37
4.5.3 Položky zvyšující výsledek hospodaření	43

4.5.4	Neupravený základ daně	44
4.5.5	Položka snižující základ daně	45
4.5.6	Výsledná daňová povinnost	45
4.6	Doporučení	45
4.7	Členění nákladů a výnosů	48
4.7.1	Návrh na členění nákladů a výnosů	49
5	ZÁVĚR	52
	SEZNAM OBRÁZKŮ	55
	SEZNAM TABULEK.....	56
	SEZNAM GRAFŮ	57

Úvod a cíl práce

Tato práce se zaměřuje na nestátní neziskové organizace. Ty potřebují dostatečné a udržitelné zdroje financování na zajištění svých nepodnikatelských činností. Možností k financování neziskové organizace existuje mnoho. Jednou z nich je ušetření peněz na daních pomocí daňové optimalizace.

Optimalizace zdanění příjmů představuje snahu poplatníka daně, dosáhnout na potencionálně nejnížší efektivní sazbu daně, bez porušení zákona. Efektivní sazbou daně se rozumí podíl skutečně odvedené daně na celkových příjmech poplatníka.

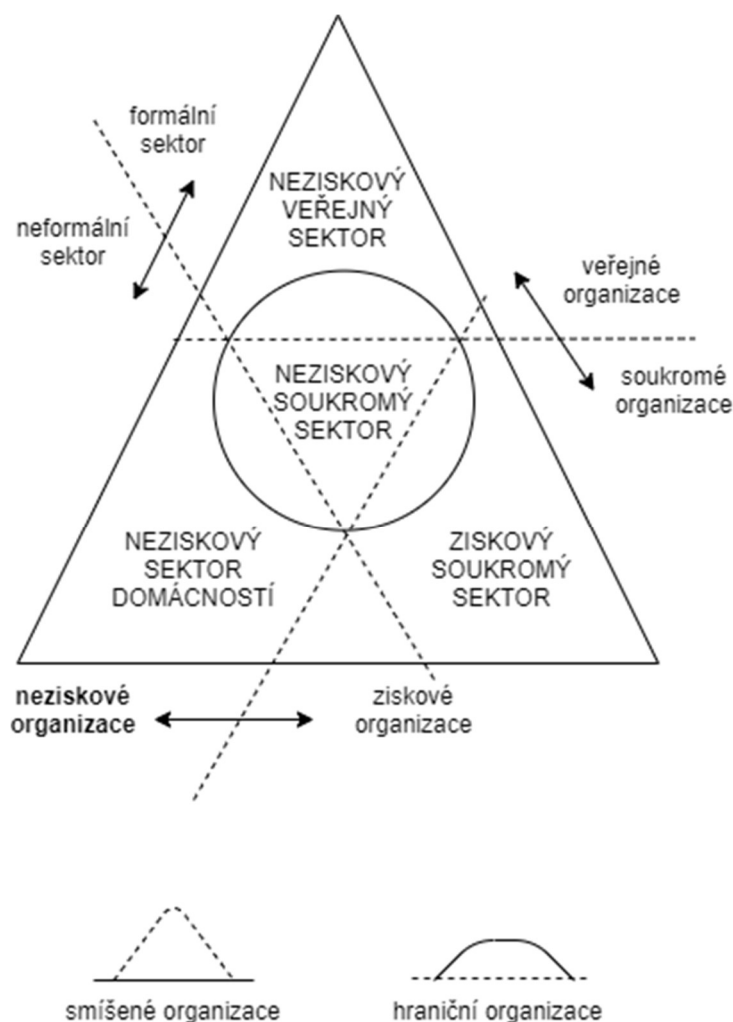
Z uvedeného vyplývá, že předpokladem pro daňovou optimalizaci neziskových organizací je znalost legislativy v oblasti zdanění příjmů právnických osob. Neznalostí se mohou tyto organizace ochudit o využití všech daňových zvýhodnění, na která mají dle zákona nárok.

Cílem bakalářské práce je zanalyzovat problematiku daně z příjmů nestátních neziskových organizací nejprve teoreticky a následně na konkrétní neziskové organizaci a na základě získaných informací pro ni v této věci učinit doporučení vedoucí k daňové optimalizaci.

1 Neziskové organizace

Pojem nezisková organizace není v legislativě definován. Jde o běžně používané slovní spojení označující typ organizací, pro které není hlavním předmětem činnosti podnikání. Protože výraz neziskové vyvolává dojem, že organizace nemohou tvořit zisk, což není u neziskových organizací pravdou, tak se ustálila i jiná označení jako nepodnikatelské organizace, nevýdělečná organizace nebo, ponecháno v angličtině, non-profit organization. (1, s. 15)

Místo neziskové organizace v rámci národního hospodářství zachycuje Pestoffův trojúhelník, viz obrázek Obrázek 1.



Obrázek 1: Pestoffův trojúhelník
(Zdroj: vlastní zpracování, zdroj dat: (2, s. 16))

Neziskovým organizacím náleží levá část trojúhelníku, tato část je pak dále rozdělena na veřejné a soukromé organizace a formální a neformální sektor. Pomocí těchto charakteristik A. V. Pestoff určil tři neziskové sektory a neopomněl ani nejednoznačně zařaditelné smíšené a hraniční organizace. (2, s. 14-17)

Tato bakalářská práce se zaměřuje na středovou část tedy nestátní neziskové organizace.

1.1 Nestátní neziskové organizace

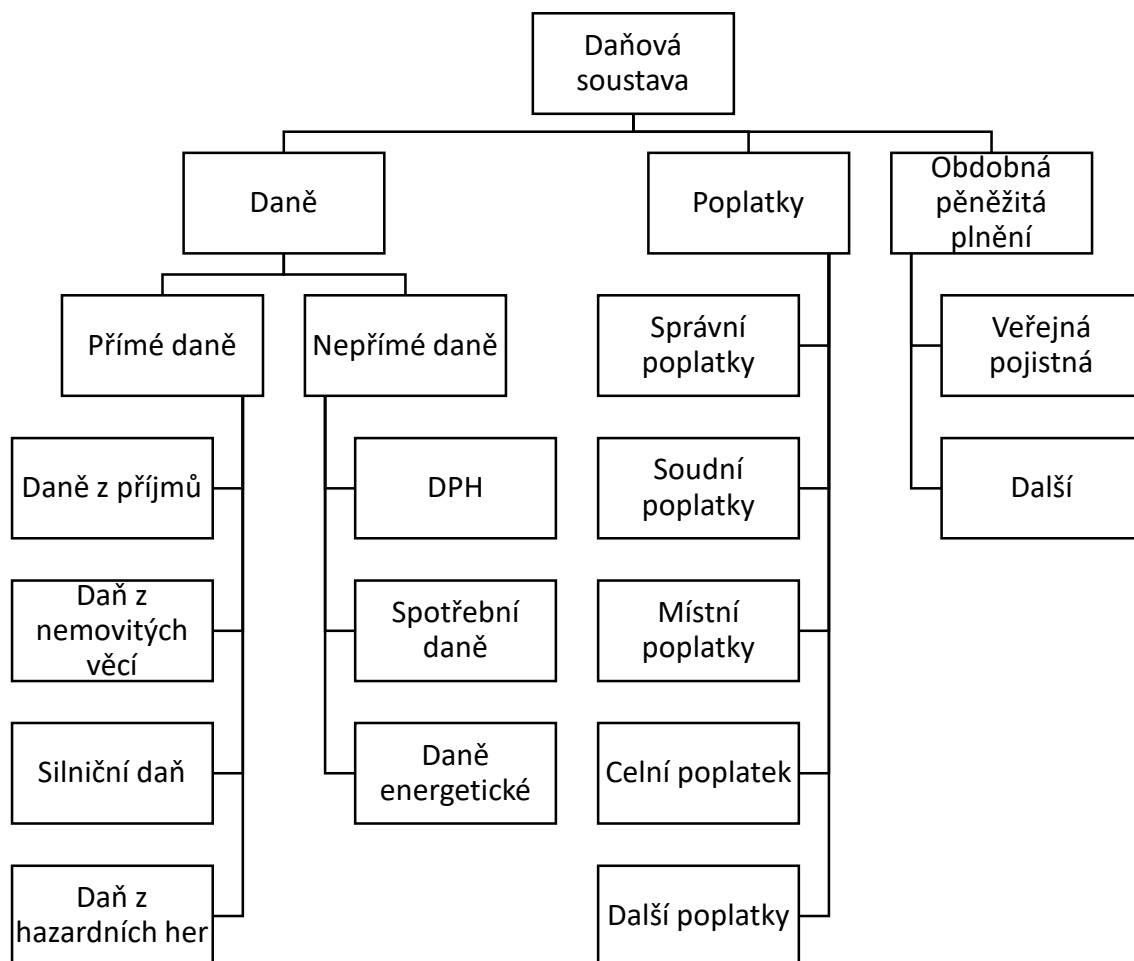
Jedná se o organizace zřizované občany, jinak řečeno “zdola“, jejichž posláním je veřejná prospěšnost. Vyplňují tak mezeru v potřebách společnosti nezaštitěnou státem či organizacemi založenými za účelem tvořit zisk (3, s. 1). Neziskové organizace sice zisk tvořit mohou, ale tento nesmí být přerozdělen mezi vlastníky či vedení, ale je nutné ho reinvestovat ku prospěchu hlavní činnosti (1, s. 15). Díky charakteru činnosti nestátních neziskových organizací se pro ně stala typická dobrovolná pracovní síla, získávání darů, dotací apod. (4, s. 17).

Mezi nestátní neziskové organizace se řadí politické strany a politická hnutí, spolky, církve a náboženské společnosti, obecně prospěšné společnosti, zájmová sdružení právnických osob, nadace a nadační fondy, ústavy, společenství vlastníků jednotek, odborové organizace, veřejné vysoké školy, veřejné výzkumné instituce, školské právnické osoby, profesní komory, česká televize a český rozhlas (1, s. 24-25).

2 Daně a nestátní neziskové organizace

„Všechny NNO jsou daňovými poplatníky. Tj. musí v souladu s platnými zákony ČR platit daně. Kvůli charakteru těchto organizací jsou jejich činnosti od většiny daní osvobozeny, a to buď absolutně nebo částečně či podmíněně.“ (4, s. 115)

Jaké daně, poplatky a obdobná peněžitá plnění v ČR existují prezentuje obrázek Obrázek 2.



Obrázek 2: Daňová soustava ČR
(Zdroj: vlastní zpracování, zdroj dat: (5, s. 11-13))

Tato bakalářská práce se zabývá daní z příjmů.

2.1 Daň z příjmů právnických osob

Dani z příjmů právnických osob se věnuje, od druhé části, zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů.

Jak zjistit daňovou povinnost zjednodušeně popisuje tabulka Tabulka 1: Schéma výpočtu daňové povinnosti.

Tabulka 1: Schéma výpočtu daňové povinnosti

(Zdroj: vlastní zpracování, zdroj dat: (4, s. 152,156))

+/-	účetní hospodářský výsledek před zdaněním nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji u poplatníků, kteří nevedou účetnictví
+	položky zvyšující výsledek hospodaření §23
-	položky snižující výsledek hospodaření §23
=	základ daně nebo daňová ztráta
-	Odčitatelné položky §34
-	položky snižující základ daně §20
=	upravený základ daně
≡	na celé tisícikoruny dolů
=	základ daně
*	sazba daně §21
-	slevy na dani §35
=	výsledná daň
-	zaplacené zálohy
=	Daň k úhradě, přeplatek na dani

Znáznorněný postup platí pro všechny poplatníky, avšak se za ním pro nestátní neziskové organizace často skrývá mnohem větší administrativní zátěž než pro podnikatelské subjekty. Za komplikovanou se považuje fáze transformace výsledku hospodaření na základ daně. (4, s. 131)

Pro výpočet daňové povinnosti je nutné vymezit určité pojmy se kterými zákon pracuje a rozdělit podle toho organizace do skupin. Toto se provádí v kapitole 2.1.1 a 2.1.2.

2.1.1 Veřejně prospěšný poplatník

Aby nestátní nezisková organizace uplatňovala zvláštní ustanovení zákona o dani z příjmů musí být veřejně prospěšným poplatníkem (4, s. 46). Ten je definován jako

poplatník vykonávající hlavní činnost, která není podnikáním a je v souladu se zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci § 17a (1) (6). Dále zákon stanovuje, kdo tento status nezíská. Z nestátních neziskových organizací se jedná o Českou televizi, Český rozhlas, profesní komory, poplatníky založené za účelem ochrany a hájení podnikatelských zájmů svých členů, u nichž nejsou členské příspěvky osvobozeny od daně, s výjimkou organizace zaměstnavatelů (některá zájmová sdružení právnických osob), společenství vlastníků jednotek a nadace a nadační fondy, které dle svého zakladatelského jednání slouží k podpoře osob blízkých zakladateli nebo jejichž činnost směřuje k podpoře osob blízkých zakladateli (1, s. 23-25).

Výše uvedené informace jsou zpracovány v tabulce Tabulka 2.

Tabulka 2: Nestátní nezisková organizace a statut veřejně prospěšného poplatníka

(Zdroj: vlastní zpracování, zdroj dat: (1, s. 24-25, 227-228))

Nestátní neziskové organizace, které	
jsou veřejně prospěšným poplatníkem	nejsou veřejně prospěšným poplatníkem
Spolky	Česká televize
Odborové organizace	Český rozhlas
Ústavy	Profesní komory
Zájmová sdružení právnických osob nesplňující *	Zájmová sdružení právnických osob splňující *
Obecně prospěšné společnosti	Společenství vlastníků jednotek
Nadace a nadační fondy, které nejsou **	Nadace a nadační fondy, které jsou **
Politické strany a politická hnutí	
Církve a náboženské společnosti	
Veřejné vysoké školy	
Veřejné výzkumné instituce	
Školské právnické osoby	

*poplatník je založen za účelem ochrany a hájení podnikatelských zájmů svých členů, u nichž nejsou členské příspěvky osvobozeny od daně a nejde o organizaci zaměstnavatelů.

**nadacemi a nadačními fondy, které dle svého zakladatelského jednání slouží k podpoře osob blízkých zakladateli nebo jejichž činnost směřuje k podpoře osob blízkých zakladateli

Pozn.: Neziskový subjekt uveden v levé části tabulky nesmí mít jako hlavní činnost podnikání. Pokud by tomu tak bylo zařadil by se do pravé části.

2.1.2 Veřejně prospěšný poplatník s širokým a úzkým základem daně

Z hlediska předmětu daně dělíme veřejně prospěšné poplatníky na poplatníky s širokým a úzkým základem daně. Mezi veřejně prospěšné poplatníky se širokým základem daně se řadí obecně prospěšné společnosti, ústavy, veřejné vysoké školy, veřejné výzkumné instituce a poskytovatelé zdravotních služeb s oprávněním k poskytování zdravotních služeb podle zákona upravujícího zdravotní služby. Poplatníci s úzkým základem daně jsou ostatní veřejně prospěšní poplatníci. (1, s. 227-228)

Výše uvedené informace jsou zpracovány v tabulce Tabulka 3.

Tabulka 3: Rozdělení na poplatníky s širokým a úzkým základem daně

(Zdroj: vlastní zpracování, zdroj dat: (1, s. 24-25, 227-228))

Nestátní neziskové organizace, které jsou veřejně prospěšným poplatníkem	
s širokým základem daně	s úzkým základem daně
Obecně prospěšné společnosti	Odborové organizace
Ústavy	Politické strany a politická hnutí
Veřejné vysoké školy	Zájmová sdružení právnických osob nesplňující *
Veřejné výzkumné instituce	Círky a náboženské společnosti
	Nadace a nadační fondy, které nejsou **
	Školské právnické osoby
	Spolky

*poplatník je založen za účelem ochrany a hájení podnikatelských zájmů svých členů, u nichž nejsou členské příspěvky osvobozeny od daně a nejde o organizaci zaměstnavatelů.

**nadacemi a nadačními fondy, které dle svého zakladatelského jednání slouží k podpoře osob blízkých zakladateli nebo jejichž činnost směřuje k podpoře osob blízkých zakladateli.

Pozn.: Pokud veřejně prospěšný poplatník s úzkým základem daně (pravý sloupec) je poskytovatelem zdravotních služeb s oprávněním k poskytování zdravotních služeb podle zákona upravujícího zdravotní služby, přesune se do veřejně prospěšného poplatníka s širokým základem daně.

2.1.3 Transformace výsledku hospodaření na základ daně

Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji se upraví o:

- příjmy nezahrnované do předmětu daně a o výdaje s nimi související
- příjmy osvobozené od daně a o výdaje s nimi související

- příjmy, které jsou součástí samostatných základů daně pro zdanění sazbou dle § 36 nebo § 23 odst. 4 a o výdaje s nimi související
- rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy
- výdaje, které nejsou nezbytně nutné na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (demonstrativní výčet uvádí § 25, 24)
- další hodnoty dle § 23 zvyšující nebo snižující výsledek hospodaření
- odčitatelné položky (§ 34)
- položky snižující základ daně (§ 20 odst. 7, 8) (7) a (5, s. 56-57)

2.1.3.1 Předmět daně

Škála příjmů zahrnovaných do předmětu daně se různí, podle toho, do jaké zákonem vymezené skupiny se subjekt řadí.

Neziskové organizace, které nejsou veřejně prospěšným poplatníkem

Režim zdanění příjmů je až na drobné výjimky (např. úrok u SVJ) totožný s obchodní korporací (4, s. 136). Předmětem daně jsou dle § 18 ZDP veškeré příjmy z činností a z nakládání s majetkem, není-li dále stanoveno jinak. A dále jsou v § 18 (2) písmene a) až g) některé příjmy ze zdanění vyjmuty. (6)

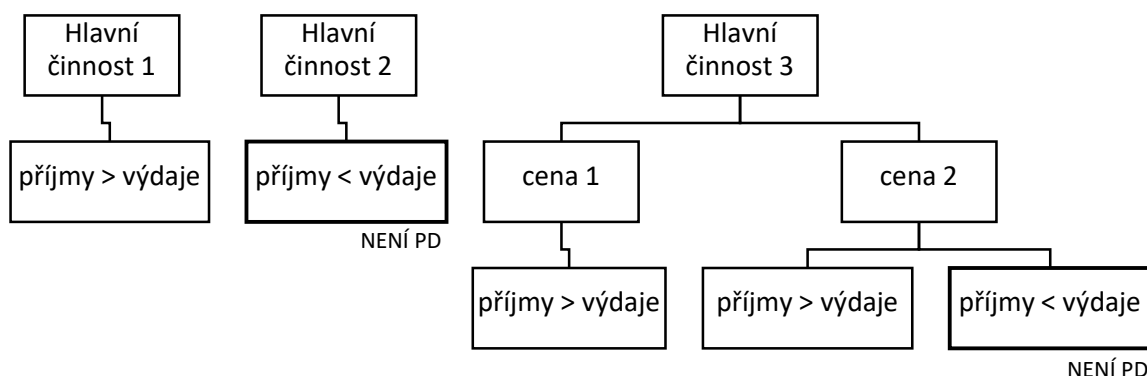
Veřejně prospěšní poplatníci s širokým základem daně

Předmětem daně je to samé jako u neziskové organizace, která není veřejně prospěšným poplatníkem viz výše. S jedinou výjimkou, a to u příjmů z investičních dotací, které v tomto případě předmětem daně nejsou. (1, s. 228)

Veřejně prospěšní poplatníci s úzkým základem daně

Výchozím bodem jsou všechny příjmy, ze kterých jsou dále některé vyjmuty dle § 18 (2) písmene a) až g) ZDP stejně jako u předchozích dvou skupin. Zvláštní ustanovení § 18a ZDP stanovuje co ještě navíc není předmětem daně:

- příjmy z nepodnikatelské činnosti za podmínky, že výdaje (náklady) převýší příjmy (výnosy) (tzn. jde o ztrátovou hlavní činnost). Přičemž každá jednotlivě definovaná hlavní činnost se posuzuje zvlášť. Zvlášť se také posuzují činnosti za různé ceny v rámci jednotlivé hlavní činnosti, kdy jsou jednak za určitou cenu dosažené příjmy nižší nebo rovny vynaloženým souvisejícím výdajům a jednak jsou za jinou určitou cenu dosažené příjmy



vyšší než vynaložené související výdaje. Vše zjednodušeně zobrazuje obrázek Obrázek 3.

Obrázek 3: Vylučování příjmů z předmětu daně

(Zdroj: vlastní zpracování, zdroj dat: § 18a (6))

- dotace, příspěvky, podpora nebo jiná obdobná plnění z veřejných rozpočtů
- podpora od Vinařského fondu
- u církve a náboženské společnosti, příjem z bezúplatného nabytí věci podle zákona o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi

a co naopak vždy předmětem daně je:

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

Veškeré výdaje související s příjmy, které nejsou předmětem daně, se nezahrnou do základu daně. Jedná se o takzvané daňově neúčinné náklady. (3, s. 28)

V odstavci 4 § 18a ZDP se píše o povinnosti veřejně prospěšného poplatníka vést účetnictví tak, aby nejpozději ke dni účetní závěrky byly vedeny odděleně příjmy, které jsou předmětem daně, od příjmů, které předmětem daně nejsou, nebo předmětem daně jsou, ale jsou od daně osvobozeny. Obdobně to platí i pro vedení výdajů. (6)

Z toho mimo jiné plyne nutnost vést odděleně příjmy a související výdaje k jednotlivým druhům činností a dle jednotlivých zdrojů příjmů. Některé položky, ale nejsou jednoznačně přiřaditelné, což se řeší pomocí klíčování nákladů. (1, s. 234-235)

2.1.3.2 Osvobozeno od daně

Příjmy, které jsou předmětem daně ale jsou od ní osvobozeny vyjmenovává § 19 a § 19b ZDP. Jde například o příjmy z:

- členských příspěvků podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin, přijatý zájmovým sdružením právnických osob (pokud u něj členství není nutnou podmínkou k provozování předmětu podnikání nebo výkonu činnosti), spolkem (pokud není organizací zaměstnavatelů nebo evropskou politickou nadací), odborovou organizací, politickou stranou, politickým hnutím, evropskou politickou stranou, profesní komorou (pokud členství není povinné a pokud není Hospodářskou komorou České republiky nebo Agrární komorou České republiky)
- kostelních sbírek, církevních úkonů, příspěvků členů u registrovaných církví a náboženských společností
- nájemného družstevního bytu, družstevního nebytového prostoru, úhrady za plnění poskytované s užíváním tohoto bytu nebo nebytového prostoru plynoucí na základě nájemní smlouvy mezi bytovým družstvem a jeho členem; obdobně to platí pro spolek a jeho člena
- výnos nadace (pokud je veřejně prospěšným poplatníkem) z majetku vloženého do nadační jistiny a příjem z jeho prodeje (pokud slouží jen k účelu ke kterému byla nadace zřízena, a pokud se nejedná o příjem použitý v rozporu se zákonem)

a z bezúplatných příjmů (výnosů):

- nabytých dědictvím nebo odkazem
- veřejně prospěšného poplatníka (pokud je nebo bude využit pro účely vymezené v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8, nebo jeho kapitálového dovybavení)

Osvobození bezúplatných příjmů podle odst. 2 písmena b) až d) veřejně prospěšný poplatník nemusí uplatnit. Zpětně toto rozhodnutí nelze měnit. (6)

Ze základu daně jsou vyloučeny všechny výdaje související s osvobozenými příjmy. Jaké všechny výdaje k příjmům přiřadit není vždy evidentní, proto se využívá klíčování nákladů. (1, s. 234)

2.1.3.3 Klíčování nákladů

Úkolem klíčování nákladů je vhodně přiřadit náklady k jednotlivým činnostem. Jakým způsobem náklady rozvrhnout rozhoduje poplatník, jenž nese důkazní břemeno vůči správci daně. Zvolený postup musí být uveden a odůvodněn v interní směrnici. (1, s. 234-235)

Organizacím se nabízí tři základní přístupy:

Věcný

náklady lze jednoznačně rozdělit a přiřadit jednotlivým činnostem

Hodnotový

Náklady nelze jednoznačně rozdělit a přiřadit jednotlivým činnostem. (1, s. 235) Rozdělí a přiřadí se v poměru zvolené rozvrhové základny.

Například výše přiřazených nákladů pro činnost "A" v poměru v jakém byly dosaženy výnosy na jednotlivé činnosti se dá vyjádřit následujícím vzorcem:

$$\frac{\text{výnosy dosažené činností A}}{\text{celkové dosažené výnosy}} * \text{nejednoznačně rozdělitelné náklady}$$

Výše přiřazených nákladů pro činnost "A" v poměru v jakém byly vynaloženy náklady na jednotlivé činnosti se dá vyjádřit následujícím vzorcem:

$$\frac{\text{náklady vynaložené na činnost A} * \text{nejednoznačně rozdělitelné náklady}}{\text{celkové vynaložené náklady} - \text{nejednoznačně rozdělitelné náklady}}$$

(8, s. 28-30)

Kombinace věcného a hodnotového přístupu

Některé náklady jsou posuzovány věcně jiné zase hodnotově. (1, s. 235)

2.1.3.4 Odčitatelné položky

§ 34 uvádí následující položky umožňující snížení základu daně:

→ Právomocně stanovená daňová ztráta

Uplatnit se smí ve dvou bezprostředně předcházejících nebo v pěti bezprostředně následujících obdobích, od zdaňovacího období, kdy se stanovila. Účetní jednotka si ji může rozvrhnout do těchto období libovolně, v souhrnu nelze uplatnit více než 30 000 000 Kč.

Na veřejně prospěšné poplatníky, s výjimkou vysokých škol a poplatníků poskytujících zdravotní služby s oprávněním k jejich poskytování dle zákona upravujícího zdravotní služby, se tato odčitatelné položka nevztahuje. (6)

→ Odpočet na podporu výzkumu a vývoje

Jedná se o znovu odečtení výdajů ve 100% nebo 110% výši použitých při realizaci projektu výzkumu a vývoje, splňujícího podmínky ZDP. (4, s. 158)

→ Odpočet na podporu odborného vzdělávání

Jedná se o odpočet na podporu výdajů vynaložených na studenta či žáka, a na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání. (4, s. 158)

2.1.3.5 Položky snižující základ daně dle § 20

Vypočtený základ daně se snižuje o:

→ Dary (§ 20 odst. 8)

Za určitých podmínek si poplatník může snížit základ daně o hodnotu daru, a to nejvýše o 10 % ze základu daně sníženého podle § 34 (aktuálně dočasně až o 30 %). Veřejně prospěšní poplatníci tento odpočet uplatnit nemohou.

→ 30% odpočet (§ 20 odst. 7)

Veřejně prospěšný poplatník (pokud není obcí, krajem, poskytovatelem zdravotních služeb s oprávněním k poskytování zdravotních služeb podle zákona upravujícího zdravotní služby, a profesní komorou a poplatníkem založeným za účelem ochrany a hájení podnikatelských zájmů svých členů, který není organizací zaměstnavatelů) má možnost snížit základ daně o 30 % (max. o 1 000 000 Kč). Když 30 % je méně než 300 000 Kč, tak může odečíst 300 000 Kč (max. do výše základu daně). Úspora na dani pak musí být v následující zdaňovacím období použita k nepodnikatelským činnostem.

Veřejná vysoká škola, obecně prospěšná společnost nebo ústav, které jsou soukromou vysokou školou podle zákona upravujícího vysoké školy, a veřejná výzkumná instituce mají možnost snížení základu daně o 30 % (max. o 3 000 000 Kč). Když 30 % je méně než 1 000 000 Kč tak mohou odečíst 1 000 000 Kč (max. do výše základu daně). (6)

Pokud úspora není využita dle pravidel navýší se o ni, případně o její část, v posledním roce lhůty základ daně (položka zvyšující výsledek hospodaření dle § 23) (4, s. 161)

2.1.4 Zjištění daňové povinnosti

Účetní hospodářský výsledek před zdaněním nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji u poplatníků upravený na základ daně a zaokrouhlený na tisícičkoruny dolů se násobí příslušnou sazbou, která dle § 21 činí 19 %. (6)

Vypočtená daň se dá snížit pomocí slev na dani uvedených v § 35 ZDP. Na slevu ve výši 18 000 Kč má nárok poplatník zaměstnávající osobu se zdravotním postižením a na slevu ve výši 60 000 Kč má nárok poplatník zaměstnávající osobu s těžším zdravotním postižením. Množství zaměstnanců vychází z průměrného ročního přepočtu počtu zaměstnanců. (4, s. 162)

Po odečtení slev vyjde výsledná daň, od které se případně odečtou zúčtované zaplacené zálohy a stanoví se tak daň k úhradě či přeplatek na dani (4, s. 156).

2.1.5 Daňové přiznání

Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob nemá povinnost podat:

→ Veřejně prospěšný poplatník

Pokud jeho příjmy tvoří pouze ty, které nejsou předmětem daně, jsou od daně osvobozené nebo z nichž se daň vybírá srážkou podle zvláštní sazby daně. A současně nemá povinnost zvýšit výsledek hospodaření o položku § 23 (3) a) 8.

→ Společenství vlastníků jednotek

Pokud jeho příjmy tvoří pouze ty, které nejsou předmětem daně, jsou od daně osvobozené nebo z nichž se daň vybírá srážkou podle zvláštní sazby daně. (9)

„Veřejně prospěšný poplatník a společenství vlastníků jednotek, kterým nevznikla ve zdaňovacím období daňová povinnost k dani z příjmů právnických osob, nejsou povinni sdělit správci daně tuto skutečnost“ (9)

Lhůtou pro podání daňového přiznání jsou 3 měsíce po uplynutí zdaňovacího období. Prodlouží se na 4 měsíce, pokud podání proběhne elektronicky a na 6 měsíců, pokud ze zákona podléhá účetní závěrka ověření auditorem nebo přiznání podává daňový poradce. (9)

3 Účetnictví

Mezi funkce účetnictví mimo jiné patří funkce daňová. U daně z příjmů je účetnictví nezbytným zdrojem informací pro stanovení daňové povinnosti. (1, s. 68)

Existuje více systémů vedení účetnictví, a to jednoduché účetnictví, účetnictví ve zjednodušeném rozsahu a účetnictví v plném rozsahu. (1, s. 77)

3.1 Jednoduché účetnictví

Cílem jednoduchého účetnictví je podat přehled o příjmech a výdajích, majetku a pohybu hospodářských prostředků. Zakládá se na peněžní bázi, tedy na sledování příjmů a výdajů. (4, s. 61)

Účetními jednotkami, které vedou jednoduché účetnictví mohou být spolky a pobočné spolky, odborové organizace, organizace zaměstnavatelů, církve, náboženské společnosti, církevní instituce, nebo honební společenstva, pokud současně splňují všechny následující podmínky:

- nejsou plátcí DPH
- jejich celkové příjmy nepřesahují 3 000 000 Kč

do úhrnu příjmů za dané účetní období se nezapočítávají průběžné položky, příjmy z prodeje dlouhodobého majetku a příjmy nahodilé a mimořádné

- hodnota jejich majetku nepřesahuje 3 000 000 Kč

do úhrnu majetku k rozvahovému dni se nezapočítávají pohledávky z prodeje dlouhodobého majetku, úhrady takových pohledávek a pohledávky nahodilé a mimořádné a jejich úhrady

Jestliže účetní jednotka v určitém účetním období zjistí, že podmínky nesplňuje musí od začátku následujícího účetního období přejít na vedení účetnictví. Vrátit se k jednoduchému účetnictví může nejdříve po pěti po sobě jdoucích účetních obdobích. (1, s. 70-71)

3.2 Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu

Záznamy jsou prováděny podvojně. Účtuje se o příjmech a výdajích, ale také o výnosech a nákladech. Zjednodušení oproti plnému rozsahu spočívá v:

- nemusí se používat analytické ani podrozvahové účty
- může se spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize
- v účtovém rozvrhu stačí uvést účtové skupiny
- neúčtuje se o časovém rozlišení a opravných položkách (tj. ustanovení § 25 (3) ZoÚ, s výjimkou odpisů)
- nepoužijí ustanovení § 26 (3) ZoÚ týkající se rezerv a opravných položek s výjimkou rezerv a opravných položek podle zvláštních právních předpisů
- účetní závěrka se sestavuje ve zkráceném rozsahu (4, s. 78)

Využití zjednodušeného účetnictví nemusí být vždy vhodné. Například kvůli povinnostem plynoucích z čerpání prostředku z veřejných rozpočtů nebo kvůli zachování věrného a pravdivého zobrazení předmětu účetnictví. (4, s. 78)

Účetními jednotkami, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu mohou být spolky a pobočné spolky, odborové organizace, organizace zaměstnavatelů, církve, náboženské společnosti, církevní instituce, nebo honební společenstva, obecně prospěšná společenstva, nadační fondy, ústavy, společenství vlastníků jednotek, pokud současně splňují podmínky:

- jsou malou nebo mikro účetní jednotku

Kategorizaci znázorňuje následující tabulka.

Tabulka 4: Kategorizace účetních jednotek

(Zdroj: vlastní zpracování, zdroj dat: (1, s. 70))

Kategorie účetních jednotek	hodnota aktiv	roční úhrn čistého obratu	průměrný počet zaměstnanců
mikro	do 9 mil. Kč	do 18 mil. Kč	do 10
malá	do 100 mil. Kč	do 200 mil. Kč	do 50
střední	do 500 mil. Kč	do 1 mld. Kč	do 250
velká	nad 500 mil. Kč	nad 1 mld. Kč	nad 250

Pozn.: Účetní jednotka se řadí do nejnížší kategorie, ve které splňuje alespoň 2 kritéria.

→ nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem (1, s. 77)

3.3 Účetnictví v plném rozsahu

Záznamy jsou prováděny podvojně. Účtuje se o příjmech a výdajích, ale také o výnosech a nákladech. (4, s. 78)

Nestátní neziskové organizace, které vedou účetnictví v plném rozsahu jsou zájmová sdružení právnických osob, politické strany a politická hnutí, nadace, veřejné vysoké školy, veřejné výzkumné instituce, školské právnické osoby, komory vymezené zákonem, ostatní neziskové subjekty zřízené ze zákona a všechny ostatní organizace, které nevedou jednoduché účetnictví nebo účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.

3.4 Členění nákladů a výnosů

Účtový rozvrh by měl zohledňovat povinnost vykázání konečných zůstatků ve výkazu zisku a ztrát odděleně z hlavní a hospodářské činnosti (1, s. 155).

Vhodné pro transformaci účetního výsledku hospodaření na daňový základ je členění nákladů a výnosu tak, aby se zvlášť sledovaly daňové náklady, nedaňové náklady, zdaňované příjmy, příjmy od daně osvobozené a příjmy, které nejsou předmětem daně. (1, s. 154)

Členění je možné provést pomocí analytických účtů. Například první číslo, po syntetickém účtu, určuje druh činnosti a druhé vztah k dani z příjmů. (1, s. 155)

V případě spotřeby materiálu by pak účtování mohlo vypadat takto:

„501/10 – Spotřeba materiálu – hlavní činnost 1

501/11 – daňově uznatelná

501/12 – daňově neuznatelná

501/13 – vztahující se k osvobozeným příjmům

501/20 – Spotřeba materiálu – hlavní činnost 2

501/21 – daňově uznatelná

501/22 – daňově neuznatelná

501/23 – vztahující se k osvobozeným příjmům

- 501/30 – Spotřeba materiálu – hlavní činnost 3**
 - 501/31 – daňově uznatelná
 - 501/32 – daňově neuznatelná
 - 501/33 – vztahující se k osvobozeným příjmům
- 501/40 – Spotřeba materiálu – správa**
 - 501/41 – daňově uznatelná
 - 501/42 – daňově neuznatelná
- 501/50 – Spotřeba materiálu – reklama**
 - 501/51 – daňově uznatelná
 - 501/52 – daňově neuznatelná
- 501/60 – Spotřeba materiálu – pronájem**
 - 501/61 – daňově uznatelná
 - 501/62 – daňově neuznatelná
- 501/70 – Spotřeba materiálu – ostatní**
 - 501/71 – daňově uznatelná
 - 501/72 – daňově neuznatelná“ (1, s. 157)

4 Analytická část

Praktická část této bakalářské práce se zabývá zdaněním příjmů konkrétní nestátní neziskové organizace. Analyzovaná organizace si přeje, aby jí poskytnuté interní informace nebyly veřejně dostupné. Proto celá tato práce ponechá organizaci v anonymitě.

4.1 Základní informace

Organizace se věnuje neformálnímu vzdělávání dětí a mládeže (10). Jejím účelem je organizovat pravidelnou celoroční činnost, tábory a další akce. Sídli v ČR. (11) Splňuje definici veřejně prospěšného poplatníka. Jelikož se jedná o pobočný spolek neposkytující zdravotní služby, tak jde o veřejně prospěšného poplatníka s úzkým základem daně. Řadí se do kategorie mikro účetní jednotky. (10) Účetnictví vede v plném rozsahu (12) a účetní období organizace odpovídá kalendářnímu roku (10).

4.2 Analýza činnosti

Rozdělení činnosti u neziskové organizace má významný vliv na výpočet daně z příjmů.

ZDP uvádí, že veřejně prospěšný poplatník nemá ve své hlavní činnosti podnikatelskou činnost. Podnikatelská činnost se pozná podle její soustavnosti a záměrné ziskovosti. Pokud by organizace takovou činnost v rámci hlavní činnosti měla, pak by nebyla veřejně prospěšným poplatníkem a neměla by nárok na z tohoto statusu plynoucí daňové úlevy. (13, s. 20-21, 33)

Dále na ještě podrobnější rozdělení činnosti klade důraz § 18a (3) ZDP, který stanovuje, jak rozdělit hlavní činnost, pro účely posouzení její ziskovosti. Což má vliv na vyloučení příjmů z předmětu daně. § 18a (3) ZDP udává povinnost posoudit zvlášť jednotlivé druhy činností a tyto druhy ještě případně rozdělit podle různých cen. Při odvození jednotlivých druhů činnosti by se mělo vycházet z vymezení hlavní činnosti v příslušném zakladatelském právním jednání, statutu, stanovách, zákonu nebo rozhodnutí orgánu veřejné moci (14).

4.2.1 Identifikace hlavní a vedlejší činnosti

Předmětem hlavní činnosti dle stanov spolku je veřejná prospěšnost. Analyzovaný pobočný spolek pak definuje svou hlavní činnost jako „*neformální vzdělávání, spolek dětí a mládeže*“ (10). Ve sledovaném roce 2021 v rámci hlavní činnosti uskutečňoval pravidelné schůzky a jednodenní akce, zorganizoval výlety, tábory, letní kemp a zajišťoval společné hraní ledního hokeje.

Do vedlejší činnosti organizace zařadila nájem a prodej předmětů (10).

Hlavní činnost	Vedlejší činnost
• neformální vzdělávání, spolek dětí a mládeže	• nájem • prodej předmětů

Obrázek 4: Rozdělení hlavní a vedlejší činnosti

(Zdroj: vlastní zpracování)

4.2.2 Druhy činností

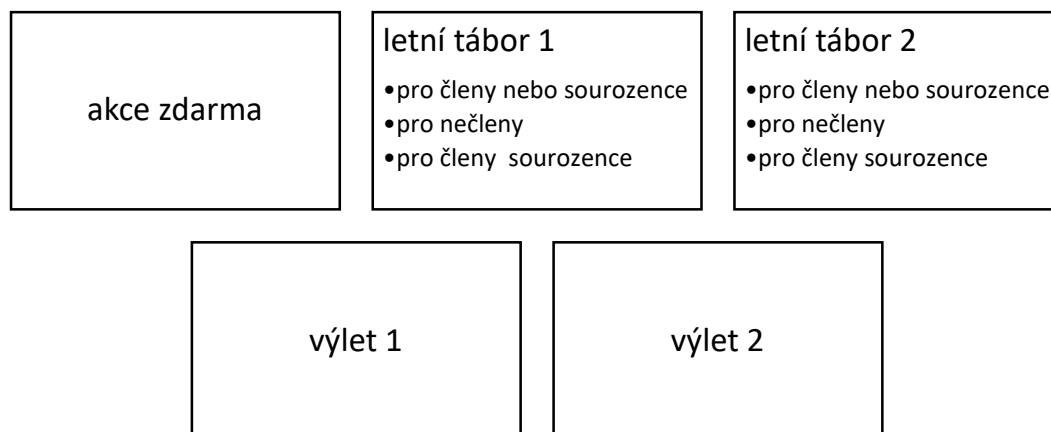
Jak zde bylo zmíněno, organizace definuje svou hlavní činnost jako „*neformální vzdělávání, spolek dětí a mládeže*“ (10), což dále nezkonkretizovala. Na základě toho by se dalo usoudit, že má pouze jeden druh hlavní činnosti. Ten je však nutné dělit i podle cen, při kterých je činnost zisková a při kterých nikoli. Jestli výnosy převýší, nebo nepřevýší náklady při dané ceně, však organizace nezjistí, pokud nebude náklady a výnosy, dle jednotlivé činnosti určené odlišnou cenou, sledovat.

Organizace uskutečnila ve sledovaném roce následující akce za dané účastnické poplatky:

→ Pravidelné schůzky	0 Kč
→ Lední hokej	0 Kč
→ Úklid přírody	0 Kč
→ Letní tábor 1	4500 (200 Kč sleva pro členy+200Kč pro sourozence)
→ Letní kemp	0 Kč
→ Letní tábor 2	3500 Kč (200 Kč sleva pro členy+200Kč pro sourozence)
→ Výlet 1	400 Kč
→ Výlet 2	250 Kč

→ Vánoční akce 0 Kč

Domnívám se, že náklady a výnosy, by kvůli správnému stanovení daňové povinnosti, měly být sledovány zvlášť za akce zdarma, letní tábor 1 za cenu 4 500 Kč, letní tábor 1 za cenu 4 300 Kč, letní tábor 1 za cenu 4 100 Kč, letní tábor 2 za cenu 3 500 Kč, letní tábor 2 za cenu 3 300 Kč, letní tábor 2 za cenu 3 100 Kč, výlet 1 a výlet 2.



Obrázek 5: Rozdělení činnosti dle účastnických poplatků
(Zdroj: vlastní zpracování)

4.3 Analýza výnosů

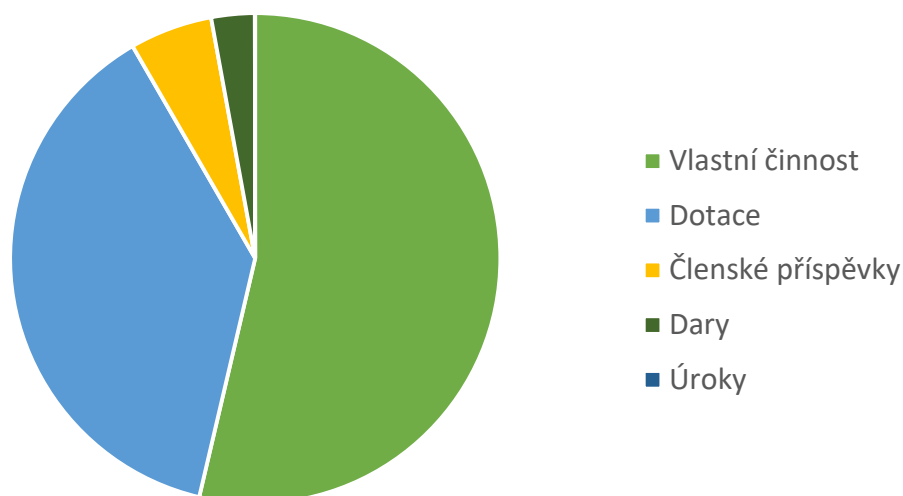
4.3.1 Výnosy dle zdroje

Informace o zdrojích organizace má velký význam z hlediska finanční udržitelnosti organizace. U které je důležitým aspektem vícezdrojovost. (15, s. 198) To znamená, že organizace není závislá na jediném zdroji (15, s. 168).

Rozdělení výnosů podle zdroje je ale důležité i z pohledu daně z příjmů, protože některé zdroje jsou osvobozeny, některé vyloučeny z předmětu daně a jiné zase musí být předmětem daně vždy. Blíže je to popsáno v kapitole 2.1.3.

Organizace v uplynulém roce získala dotace z veřejných rozpočtů, dostala dary, byly jí připsány úroky na běžný účet, vybírala členské příspěvky a prostředky si také obstarala vlastní činností. Významnost jednotlivých zdrojů pro organizaci je znázorněna grafem.

Výnosy roku 2021 rozdělené dle druhu zdroje



Graf 1: Struktura zdrojů příjmů
(Zdroj: vlastní zpracování)

Vlastní činnost

Analyzovaný subjekt podmiňuje účast na některých akcích úhradou účastnického poplatku, který je vybírán na úhradu výdajů vzniklých na dané akci. Tímto způsobem získal subjekt v loňském roce 306 450 Kč.

Organizace vlastní tábořiště, které během části letních prázdnit pronajmula za 45 400 Kč. K pronájmu poskytla i část spolkové místnosti za 30 000 Kč.

Organizace ještě prodává předměty. Za ně utřžila 4 215 Kč.

Dotace

Významná část příjmů, jak lze vyčíst z grafu, plyne pobočnému spolku z dotací. Hlavně díky nim je velká část aktivit pro děti zdarma nebo za nízkou cenu. Ve sledovaném roce se čerpaly provozní dotace v celkové výši 264 547 Kč. Dotací bylo 7 a každá měla vymezený účel. Kvůli zachování anonymity budou dotace označeny písmeny, nikoli jejich poskytovateli.

- Provozní dotace A byla poskytnuta na celoroční činnost. Konkrétně na nákup materiálu za 10 000 Kč, nákup vybavení za 20 000 Kč a dopravu za 10 000 Kč. K jinému účelu by se prostředky směly použít pouze se souhlasem poskytovatele.

- Provozní dotace B byla smlouvou určena na vybavení táborové základny umývárkami a toaletou. Dále bylo stanoveno čerpání do výše maximálně 65 % z předpokládaných výdajů na vybavení, které činily 50 000 Kč. A pokud by náklady na tento projekt byly nižší, než se kalkulovalo musela by organizace rozdíl mezi 32 500 Kč a 65 % z nové nižší částky vrátit. To se ale nestalo. Nakonec se na tento projekt vynaložilo 53 337 Kč.
- Provozní dotace C byla poskytnuta v sumě 40 000 Kč na úhradu nákladů spojených s akcemi roku 2021, jmenovitě na nájemné, ubytování, dopravu, propagaci, ceny, nákup materiálu a doplnění vybavení.
- Provozní dotace D byla poskytnuta na úhradu nákladů, v úhrnné výši 40 000 Kč, spojených s tábory konanými v roce 2021, jmenovitě na nájemné, ubytování, dopravu, propagaci, ceny, nákup materiálu a doplnění vybavení.
- Provozní dotace E ve výši 19 000 Kč byla určena na úhradu nájemného, propagace, cen, materiálu, údržby a doplnění vybavení v rámci činnosti ledního hokeje, který organizace zajišťuje. Aby byly náklady uznatelné pro dotaci museli vzniknout a současně i být uhrazeny v průběhu roku 2021. Na lední hokej se vynaložilo ale pouze 14 173 Kč. Zbylých 4 827 Kč organizace musela vrátit.
- Provozní dotace F byla udělena přes hlavní spolek a určena na pořádání letních kempů. Tyto dotované kempy měly snížit dopady pandemie Covid-19 na děti, a to v oblastech sociálních vztahů, vzdělávání a pohybu. Od účastníků nesměla být vybírána úplata. Uděleno bylo 90 000 Kč, respektive 45 000 Kč za každých patnáct účastníků.
- Provozní dotace G byla zprostředkována hlavním spolkem a určena k úhradě nákladů vzniklých na uskutečněných akcích. Poskytnuto bylo 7 874 Kč.

Členské příspěvky

Činnost je financována i ročními členskými příspěvky, které jsou vybírány podle stanov.

Dary

Od dárců organizace obdržela 20 000 Kč, které mohla užít dle vlastního uvážení.

Úroky

Na bankovní účet jí bylo připsáno téměř 176 Kč, jako úrok.

4.3.2 Výnosy dle činnosti

Z hlediska přiřazení výnosů k činnosti se mohou výnosy rozdělit na 3 typy:

→ Z vlastní činnosti

Ví se jaká činnost je zapříčinila a jsou k ní tedy přiřazeny.

→ Bezúplatně nabyté

Řadí se ke stejné činnosti jako náklad, který byl tímto výnosem hrazen.

→ Ostatní

Nedají se jednoznačně přiřadit. Rozdělí se buďto ke všem činnostem nebo jakkoli jinak podle smysluplného uvážení. (13, s. 14-16)

Výnosy se musí roztřídit mezi jednotlivé činnosti kvůli posouzení ziskovosti hlavní činnosti. Příjmy ze ztrátové hlavní činnosti se vylučují z předmětu daně a příjmy ze ziskové hlavní činnosti předmětem daně zůstávají §18a (1) (6).

Z vlastní činnosti

O výnosech z vlastní činnosti pojednává už předešlá kapitola 4.3.1. Účastnické poplatky se vybíraly za dva tábory a dva výlety. Kolik bylo vybráno účastnických poplatků na jednotlivých akcích uvádí tabulka dole.

Tabulka 5: Rozdělení účastnických poplatků

(Zdroj: vlastní zpracování)

Výnos v Kč	výlet 1	výlet 2	tábor 1			tábor 2		
			cena 1	cena 2	cena 3	cena 1	cena 2	cena 3
účastnické poplatky	10 400	3 250	36 900	103 200	54 000	3 100	39 600	56 000

Za nájem subjekt utržil 75 400 Kč a za prodej předmětů 4 215 Kč. To jsou výnosy, které si organizace obstarala vedlejší činností.

Bezüplatně nabyté

Použití dotací bylo vázáno smluvními podmínkami. V souladu s nimi byly tedy prostředky použity. Rozdělení dotací mezi jednotlivé činnosti, ale není z pohledu daně z příjmů tak důležité. Ziskovost jednotlivých činností se totiž posuzuje bez vlivu dotací. Význam by přiřazení mělo, pokud by organizace přiřazovala režijní náklady hodnotovou metodou klíčování a jako základnu by použila například celkové dosažené výnosy. Příjmy z dotací bych k jednotlivým činnostem přiřadila následovně.

Tabulka 6: Rozdělení dotací

(Zdroj: vlastní zpracování)

Výnosy v Kč	hlavní činnost			
	akce zdarma	výlet 1	výlet 2	tábor 1
z dotací	159 271	25 174	7 602	72 500

Obdržené finanční dary pobočný spolek využil k úhradě školení, internetové domény, materiálu a služeb na akce zdarma a materiálu na výlet 1. Školení byla zaměřená na práci s dětmi, a proto bych je přiřadila k celé hlavní činnosti. Internetová doména také slouží k informování o všech jednotlivých hlavních činnostech, takže bych to viděla stejně jako se školením.

Tabulka 7: Rozdělení darů

(Zdroj: vlastní zpracování)

Výnosy v Kč	hlavní činnost		
	akce zdarma	výlet 1	režie
z darů	12 836	2 222	4 942

Ostatní

Účetní jednotka evidovala ještě výnosy z členských příspěvků a úroků. Úrok plyne z běžného účtu, který se využívá pro veškerou činnost. Členské příspěvky jsou vybírány na zajištění činnosti pobočného spolku, a pak z části i na zajištění činnosti spolku hlavního. Nabízí se rozdělit výnos buďto k veškeré činnosti, nebo jen mezi činnosti hlavní.

4.4 Analýza nákladů

4.4.1 Náklady dle činnosti

Náklady musí být rozděleny mezi hlavní a vedlejší činnost §6 (16). A nejen to. Stejně jako výnosy je třeba rozdělit i náklady mezi zvlášť sledované činnosti, kvůli § 18a ZDP.

Náklady se mají rozdělit mezi jednotlivé činnosti tak, aby to odpovídalo skutečnosti (13, s. 17). Neexistuje však závazný postup pro jejich rozvrhnutí. Účetní jednotka pouze musí být schopna zvolený způsob obhájit před příslušným správcem daně. (1, s. 234-235)

Náklady se pro účely přiřazení k činnostem dají rozdělit na:

→ přímé na jednu činnost

Byly vynaloženy na jednu určitou činnost.

→ přímé na více činností

Byly vynaloženy na více činností v určitém poměru.

→ nepřímé

Nedá se přesně určit na jakou činnost v jakém poměru byly vynaloženy. Účetní jednotka si musí zvolit vhodný postup, jakým je bude k činnostem alokovat. Jedná se často o náklady typu režii. (13, s. 16-18)

Přímé náklady na jednu činnost

Kolik přímých nákladů jsem zaevidovala u jednotlivých činností demonstruje tabulka Tabulka 8.

Tabulka 8: Přímé náklady

(Zdroj: vlastní zpracování)

Náklady v Kč	hlavní činnost					vedlejší činnost	
	akce zdarma	výlet 1	výlet 2	tábor 1	tábor 2	nájem	prodej předmětů
přímé	176 774	35 642	11 199	269 026	79 515	0	0

Jednalo se zejména o stravu pro účastníky, dopravu, ubytování a materiál k programu. Ale i jiné náklady jako například pronájem kluziště u akcí zdarma, odměny dobrovolníkům u táborů, a další drobné náklady vztahující se pouze k jedné činnosti.

Nepřímé náklady

U organizace existují skupiny nákladů, u kterých se nabízí jejich rozklíčování k více činnostem. Jde o energie, náklady na spolkovou místnost, náklady na přípravu a úklid tábořiště, náklady na vedení účetnictví a zbylé náklady související s veškerou hlavní činností.

Spolková místnost slouží jak, k hlavní činnosti tak i k pronajmu. Část, která se pronajímá je oddělená zdí od prostoru, který se využívá pro hlavní činnost. Energie by se tak daly k nájmu přiřadit poměrem určeným podlahovou plochou. Nebo by mohlo jít o kombinaci vytíženosti a podlahové plochy.

Náklady na nepronajímané prostory spolkové místnosti by se podle mě mohly rozdělit mezi všechny jednotlivé hlavní činnosti. Nejvíce se spolková místnost využívá pro pravidelné schůzky a ostatní akce zdarma. Probíhá zde však příprava i na ostatní akce. Skladuje se zde a vyrábí materiál k programu na výlety i tábory. Navíc se spolková místnost využívá k zahájení a zakončení výletů a táborů.

Mimo již uvedenou část energií, organizace eviduje ještě náklady na údržbu a dovybavení spolkové místnosti. V sumě se jedná o téměř 16 500 Kč.

Další skupinou k rozklíčování jsou náklady na přípravu a úklid tábořiště, na kterém se pořádaly v roce 2021 tři tábory. Jedním byl zmiňovaný tábor 1 uspořádaný sledovanou organizací. Zbylé dva pořádaly jiné subjekty, které si tábořiště od sledované organizace pronajmuli. Vhodným rozdělením těchto nákladů, mezi tábor 1 a nájem, by mohl být poměr stanovený počtem dnů, či počtem táborů.

Vedení účetnictví vyšlo organizaci v analyzovaném roce na 1 076 Kč. Účetnictví se vede za celou účetní jednotku dohromady, a tak by se tento náklad měl přiřadit ke všem činnostem. Rozvrhovou základnou by se mohly stát veškeré přímé výnosy, nebo náklady, eventuálně počet účetních záznamů souvisejících přímo s jednotlivými činnostmi.

Náklady na školení pro dobrovolníky, internetovou doménu a členské příspěvky pro hlavní spolek se dají rozdělit podle výše přímých výnosů, či nákladů v rámci hlavní činnosti.

Posledním nákladem, který zatím výše nebyl zahrnut je daň z úroků připsaných na běžný účet. Jde pouze o 33 Kč. Vhodné by mohlo být rozvrhnutí ke všem činnostem dle objemu výnosů.

4.4.2 Daňová uznatelnost nákladů

Účetní jednotka by za teoretické podmínky, že všechny její příjmy, by zůstaly předmětem daně a žádné, by nebyly osvobozeny nebo nezahrnuty do základu daně, měla pouze dva daňově neuznatelné náklady podle § 25 ZDP. A tím by byl účetní odpis a poskytnuté členské příspěvky hlavnímu spolku. Z toho tedy plyne, že sledovanému pobočnému spolku, úzký základ daně nepřináší výhodu u zdanění příjmů (13, s. 24-25). Naopak je pro něj nevýhodný, protože si nemůže započítat ztrátu z jedné činnosti, se zisky z činnosti jiné (13, s. 25).

Ve skutečnosti má, ale spolek velkou část příjmů nezdaňovaných a v důsledku toho i velkou část nákladů daňově neúčinných.

4.5 Stanovení daně z příjmů

Na základě teoretických znalostí a analýzy nákladů a výnosů účetní jednotky, provedu výpočet daně z příjmů za sledované zdaňovací období. S cílem, dosáhnout co nejnižší daňové povinnosti.

4.5.1 Výsledek hospodaření

Jelikož účetní jednotka vede účetnictví v plném rozsahu, tak se při výpočtu daňové povinnosti vychází z výsledku hospodaření. Výsledek hospodaření se vypočítá jako rozdíl výnosů a nákladů.

Tabulka 9: Výsledek hospodaření
(Zdroj: vlastní zpracování)

V Kč	
výnosy	708 785
náklady	706 572
VH	2 213

4.5.2 Položky snižující výsledek hospodaření

Dotace

Organizace čerpala dotace z veřejných rozpočtů ve výši 264 547 Kč. Dle § 18a ZDP není tento příjem předmětem daně.

Dary

20 000 Kč, které organizace dostala, může, ale nemusí být osvobozeným příjmem. Vzhledem k tomu, že k nim, ale nevznikly související náklady, jako například za právní služby při sepsání darovací smlouvy, tak bych osvobození použila. Dar byl účetní jednotkou využit v celé výši, takže jak při osvobození, tak bez něj by dopad na základ daně byl 0 Kč. V případě osvobození se ale organizace vyhne případné polemizaci o daňové uznatelnosti nákladů hrazených těmito dary.

Členské příspěvky

Na členských příspěvcích podle stanov bylo vybráno 38 000 Kč. Tyto příjmy jsou osvobozeny na základě §19 (1) a).

Výnosy ze ztrátové hlavní činnosti

Pro identifikaci takové činnosti je nutné vycházet z §18a (3). Činnost musí být rozdělena dle druhu činnosti a jednotlivé činnosti ještě v závislosti na ceně. Výnosy a náklady se pak posuzují bez vlivu jiných nezdaňovaných příjmů a s nimi souvisejících nedaňových výdajů (4, s. 140).

V Tabulka 10 jsou uvedeny přímé výnosy a náklady na jednotlivé činnosti bez vlivu dotací, darů a členských příspěvků.

Tabulka 10: Posouzení ziskovosti jednotlivých činností

(Zdroj: vlastní zpracování)

V Kč	hlavní činnost				
	akce zdarma	výlet 1	výlet 2	tábor 1	tábor 2
výnosy*	0	10 400	3 250	194 100	98 700
přímé náklady*	5 004	8 246	3 597	196 526	79 515

výnosy * - přímé náklady*	-5 004	2 154	-347	-2 426	19 186
---------------------------	--------	-------	------	--------	--------

*bez vlivu dotací, darů a členských příspěvků

Díky tabulce lze zjistit ke kterým činnostem, by z pohledu daňové optimalizace, bylo vhodné směřovat, ještě nerozvržené nepřímé náklady. Jde o činnosti, které nemají ztrátu, tedy tábor 2 a výlet 1. Domnívám se, že i tábor 1 kvůli různým cenám za které je poskytován, může mít část ziskovou. Proto se táborům dle jednotlivých cen věnuje následující tabulka.

Tabulka 11: Výsledky hospodaření táborů v závislosti na ceně

(Zdroj: vlastní zpracování)

V Kč	tábor 1			tábor 2		
	cena 1	cena 2	cena 3	cena 1	cena 2	cena 3
výnosy*	36 900	103 200	54 000	3 100	39 600	56 000
přímé náklady*	39 305	104 814	52 407	2 742	32 903	43 870
výnosy * - přímé náklady*	-2 405	-1 614	1 593	358	6 697	12 130

*bez vlivu dotací, darů a členských příspěvků

Z tabulky nahoře se dá vyčíst, že skutečně i tábor 1 za cenu pro nečleny, vychází zatím se ziskem.

Nepřímé náklady byly v kapitole 4.4.1 rozděleny do následujících skupin.

náklady na energie	náklady na spolkovou místnost	náklady na přípravu a úklid tábořiště	náklady na veškerou hlavní činnost	náklady na vedení účetnictví
--------------------	-------------------------------	---------------------------------------	------------------------------------	------------------------------

Obrázek 6: Skupiny nepřímých nákladů

(Zdroj: vlastní zpracování)

Nyní tedy provedu výpočty navrhovaných možností rozvržení těchto nákladů (viz kapitola 4.4.1) a vyberu variantu vedoucí k daňové optimalizaci.

→ Energie

Podlahová plocha spolkové místnosti je 255 m², přičemž 90 m² se poskytuje k pronájmu. Nájemník zde provozuje malý obchod, ve kterém má otevřeno dva dny v týdnu vždy na tři hodiny. Zbylá část spolkové místnosti o ploše 165 m² se využívá hlavně k pravidelným schůzkám, které běžně probíhají během školního roku třikrát do týdne a trvají hodinu a půl. V roce 2021 kvůli pandemii Covid-19 se velká část schůzek uskutečnila on-line. Vlastně od ledna až do června nebyla pro pravidelné schůzky spolková místnost využívána. Pokud by organizace rozvrhla náklady na energie pouze podle podlahové plochy, připadlo by 35,3 % nájmu a 64,7 % hlavní činnosti. Pokud by však poměr byl počítán jako násobek podlahové plochy a vytiženosti určené v hodinách pojilo by se 69 % nákladů na energie k nájmu a zbylých 31 % k hlavní činnosti. Pro organizaci je žádoucí druhá varianta, při které se více nákladů přiřadí vedlejší činnosti a tím dospěje k nižšímu základu daně.

$$energie_{NÁJEMCE} = 0,69 * 8\,200 = 5\,658 \text{ Kč}$$

$$energie_{HLAVNÍ ČINNOST} = 0,31 * 8\,200 = 2\,542 \text{ Kč}$$

→ Náklady na spolkovou místnost

Na údržbu a dovybavení, části spolkové místnosti používané k hlavní činnosti, organizace vynaložila 16 453 Kč (z toho 334 Kč hradila darem), plus spotřebovala energie ve výši 2 542 Kč (31 % z 8 200 Kč). V tomto případě jsem nezaznamenala žádnou vhodnou rozvrhovou základnu, která by poskytla rozvržení odpovídající skutečnému využití spolkové místnosti. Proto bych náklady rozdělila odhadem odrážejícím skutečné využití.

Tabulka 12: Rozdělení nákladů na spolkovou místnost
(Zdroj: vlastní zpracování)

V Kč	odhad využití spolkové místnosti	přidělená část nákladů*
akce zdarma	60 %	11 197
výlet 1	10 %	1 866
výlet 2	10 %	1 866

tábor 1	10 %	1 866
tábor 2	10 %	1 866

*bez vlivu darů

Odhad se zakládá na využití v roce 2021, v běžném provozu bez pandemie covidu-19, bych volila u akcí zdarma 80 % a zbývajících 20 % rozdělit rovnoměrně mezi ostatní jednotlivé činnosti rovným dílem.

→ Náklady na přípravu a úklid tábořiště

Tuto skupinu nákladů jsem navrhovala (v kapitole 4.4.1) rozvrhnou buďto dle počtu tábora nebo dnů. Vzhledem k tomu že všechny tři tábory uskutečněné na tábořišti v roce 2021 trvaly 14 dní, vyjdou obě varianty stejně. Pokud by to stejně nebylo, volila bych variantu, při které více nákladů připadne nájmu.

Tabulka 13: Rozdělení nákladů na přípravu a úklid tábořiště

(Zdroj: vlastní zpracování)

V Kč	podíl na nákladech	přidělená část nákladů
tábor 1	33,33 %	19 184
nájem	66,66 %	38 367

→ Režijní náklady k hlavní činnosti

Režijní náklady na hlavní činnost dosahují výše 32 048 Kč. Přičemž z toho 26 100 Kč se pojí k příjmům z členských příspěvků a 4 942 Kč bylo hrazeno darem. Zbývá tedy 1 006 Kč režijních nákladů na hlavní činnost, které jsou pro posouzení ziskovosti činností relevantní.

Tyto náklady se mohou rozvrhnout dle objemu výnosů či nákladů.

Tabulka 14: Přirazení režijních nákladů na hlavní činnost

(Zdroj: vlastní zpracování)

V Kč	hlavní činnost				
	akce zdarma	výlet 1	výlet 2	tábor 1	tábor 2
objem výnosů	172 107	37 796	10 852	266 600	98 700

% dle výnosů	29 %	6 %	2 %	45 %	17 %
objem nákladů	176 774	35 642	11 199	269 026	79 515
% dle nákladů	31 %	6 %	2 %	47 %	14 %

Z přiložené tabulky je zřejmé, že významný rozdíl, mezi variantou rozpočítání podle výnosů a rozpočítání podle nákladů, není. Nicméně mírně výhodnější se stává varianta s výnosy, kvůli vyššímu přidělení nákladů k táboru 2 a nižšímu k akcím zdarma.

Tabulka 15: Rozdělení režijních nákladů na hlavní činnost
(Zdroj: vlastní zpracování)

V Kč	podíl na nákladech	přidělená část nákladů*
akce zdarma	29,4 %	296
výlet 1	6,4 %	64
výlet 2	1,9 %	19
tábor 1	45,5 %	458
tábor 2	16,8 %	169

*bez vlivu darů a členských příspěvků

→ Režijní náklady k veškeré činnosti

U těchto nákladů se nabízí buďto varianta, použít za rozpočtovou základnu veškeré přímé náklady anebo výnosy. Ale vzhledem k tomu, že u nájmu, ani prodeje předmětů neexistují přímé náklady, přiměřeným se stává pouze použití výnosů.

Tabulka 16: Přirazení režijních nákladů na veškerou činnost
(Zdroj: vlastní zpracování)

V Kč	hlavní činnost					vedlejší činnost	
	akce zdarma	výlet 1	výlet 2	tábor 1	tábor 2	Nájem	Prodej předmětů
objem výnosů	172 107	37 796	10 852	266 600	98 700	75 400	4 215

% dle výnosů	26 %	6 %	2 %	40 %	15 %	11 %	1 %
--------------	------	-----	-----	------	------	------	-----

Do režijních nákladů na veškerou činnost jsem zařadila náklady na vedení účetnictví v celkové výši 1 076 Kč. Tyto náklady se podle poměru zjištěného tabulkou Tabulka 16 rozdělí následovně.

Tabulka 17: Rozdělení režijních nákladů na veškerou činnost
(Zdroj: vlastní zpracování)

V Kč	podíl na nákladech	přídělená část nákladů
akce zdarma	25,9 %	278
výlet 1	5,7 %	61
výlet 2	1,6 %	18
tábor 1	40,1 %	431
tábor 2	14,8 %	160
nájem	11,3 %	122
prodej předmětů	0,6 %	7

Po výše provedeném rozvrhnutí přímých i nepřímých nákladů, k jednotlivě sledovaným činnostem, už zbývá pouze srovnat sumu relevantních nákladů s relevantními výnosy a identifikovat ztrátové hlavní činnosti. Takové srovnání se provádí v Tabulka 18.

Tabulka 18: Zjištění zisku nebo ztráty u jednotlivých činností
(Zdroj: vlastní zpracování)

V Kč		výnosy*	náklady*	výnosy* - náklady*
akce zdarma		0	16 775	-16 775
výlet 1		10 400	10 237	163
výlet 2		3 250	5 500	-2 250
tábor 1	cena 1	36 900	43 693	-6 793
	cena 2	103 200	116 515	-13 315
	cena 3	54 000	58 257	-4 257

tábor 2	cena 1	3 100	2 818	282
	cena 2	39 600	33 811	5 789
	cena 3	56 000	45 081	10 919

*bez vlivu dotací darů a členských příspěvků

Položky snižující výsledek hospodaření tedy obsahují výnosy z akcí zdarma, výletu 2 a tábora 1 za všechny tři ceny. Protože se jedná o ztrátové hlavní činnosti.

Úroky

Výnos 176 Kč z úroků se nezahrnuje do základu daně.

Součtem všech zmíněných položek snižujících výsledek hospodaření vychází částka 520 073 Kč. Stručný přehled těchto položek upravujících výsledek hospodaření na základ daně, představuje Tabulka 19.

Tabulka 19: Položky snižující VH

(Zdroj: vlastní zpracování)

Položky snižující výsledek hospodaření		
výnosy z	důvod úpravy VH	částka snížení v Kč
dotací	§18a (1) b) ZDP	264 547
darů	§19b (2) b) 1. ZDP	20 000
členských příspěvků	§19 (1) a) 2. ZDP	38 000
ztrátové nepodnikatelské činnosti	§18a (1) a) ZDP	197 350
úrok	§23 (4) a) ZDP	176
celkem		520 073

4.5.3 Položky zvyšující výsledek hospodaření

Náklady pojící se k nezdaňovaným výnosům

Výsledek hospodaření se zvyšuje o náklady hrazené dotacemi a dary. A dále o náklady spojenými s členskými příspěvky a ztrátovou podnikatelskou činností.

K obdrženým členským příspěvkům se váže poskytnutí členských příspěvků hlavnímu spolku v částce 26 100 Kč.

Na ztrátovou hlavní činnost se vynaložilo v úhrnu 240 740 Kč.

Organizace ještě účtuje o srážkové dani z úroků, tento náklad není daňově uznatelný a také o něj, se upraví výsledek hospodaření.

Daňová úspora

V minulém období účetní jednotce vznikla daňová úspora 12 920 Kč. Ta se dle pravidel § 20 (7) ZDP měla použít na krytí nákladů nepodnikatelské činnosti, jinak by se nevyužitá část stala položkou zvyšující výsledek hospodaření. Účetní jednotka využila daňovou úsporu ke krytí nákladů na zemní práce a montáž potrubí. Tyto náklady souvisí s nepodnikatelskou činností. Takže daňová úspora byla využita v souladu s § 20 (7) ZDP a nedochází k navýšení podle § 23 (3) a) 8 ZDP.

Veškeré položky zvyšující výsledek hospodaření jsou zaneseny do Tabulka 20.

Tabulka 20: Položky zvyšující VH

(Zdroj: vlastní zpracování)

Položky zvyšující výsledek hospodaření		
náklady pojící se k	důvod úpravy VH	částka snížení v Kč
dotacím	§25 (1) i)	264 547
darům	§25 (1) i)	20 000
členským příspěvkům	§25 (1) i)	26 100
ztrátové nepodnikatelské činnosti	§25 (1) i)	240 740
úrokům	§25 (1) i)	33
celkem		551 420

4.5.4 Neupravený základ daně

Úpravou výsledku hospodaření o položky jej zvyšující a snižující vychází neupravený základ daně na 33 560 Kč.

$$ZD_{NEUPRAVENÝ} = 2\,213 - 520\,073 + 551\,420 = 33\,560 \text{ Kč}$$

4.5.5 Položka snižující základ daně

Organizace má díky § 20 odst. 7 ZDP nárok na snížení základu daně, v tomto případě, na nulu. Stejný paragraf dále uvádí povinnost daňovou úsporu, v hodnotě násobku sazby daně 19 % a 33 560 Kč, využít v následujícím zdaňovacím období k nepodnikatelským činnostem. (6)

$$\text{daňová úspora} = 0,19 * 33\,560 = 6\,376,4 \text{ Kč}$$

4.5.6 Výsledná daňová povinnost

Organizace neplatila v předchozím období zálohy na daň z příjmů, nevznikl jí tedy žádný přeplatek na dani. A protože se základ daně rovnal nule, tak organizaci nevyšla ani žádná daň k úhradě.

4.6 Doporučení

Mnou provedený výpočet daně z příjmů, který byl náplní předešlé kapitoly se v mnohém liší od výpočtu provedeném účetní jednotkou. Výsledná daňová povinnost byla však v obou případech rovna nule, to znamená, že účetní jednotce nevznikly náklady z platby daně z příjmů. Takový výsledek je pro organizaci běžný i v předcházejících zdaňovacích obdobích. To ale neznamená, že tomu tak bude vždy a ostatně usilovat o co nejnížší daňovou úsporu je také přínosné. Přínosné ve smyslu snížení pravděpodobnosti navýšení základu daně o nevyužitou daňovou úsporu v budoucím daňovém období.

Tato kapitola se bude věnovat prostoru k vylepšení výpočtu daně z příjmů účetní jednotky oproti nyníšku. Nutno podotknout, že u samotného sestavování daňového přiznání za rok 2021 jsem nebyla. Představu, jakým způsobem účetní jednotka postupuje při výpočtu daně z příjmů jsem založila na údajích z daňového přiznání, účetních záznamech, mimoúčetních pomocných záznamech a rozhovoru s účetní organizace.

Sledování jednotlivých činností v závislosti na ceně

Při zjišťování ztrátové hlavní činnosti, organizace posuzovala zvlášť jednak ziskovost táborů jako celku a jednak ostatní hlavní činnosti.

V jakých výších účetní jednotka přiřadila jednotlivě posuzovaným činnostem výnosy a náklady ukazuje tabulka dole.

Tabulka 21: Zjišťování ziskovosti činností (provedené subjektem)

(Zdroj: vlastní zpracování)

V Kč	tábory	ostatní hlavní činnost	vedlejší činnost
výnosy*	292 800	33 650	79 615
náklady*	265 783	86 893	24 650
výnosy * - náklady*	27 018	-53 243	54 965

*bez vlivu dotací a členských příspěvků

Pokud by se výnosy a náklady u táborů rozdělily v závislosti na cenách, ukázalo by se, že ne při všech cenách převyšují výnosy náklady. Což znamená že dochází k započtení zisku se ztrátou, viz Tabulka 22.

Tabulka 22: Ziskovost táborů dle cen

(Zdroj: vlastní zpracování)

V Kč	tábor 1			tábor 2		
	cena 1	cena 2	cena 3	cena 1	cena 2	cena 3
výnosy*	36 900	103 200	54 000	3 100	39 600	56 000
náklady*	37 254	99 343	49 671	2 742	32 903	43 870
výnosy* - náklady*	-354	3 857	4 329	358	6 697	12 130

*bez vlivu dotací a členských příspěvků

Organizace by měla začít sledovat zvlášť jednotlivé činnosti v závislosti na cenách tak, jak bylo uvedeno v kapitole 4.2.2. Aby právě nedocházelo k započítávání zisků a ztrát jednotlivých činností v rámci její hlavní činnosti. (17, s. 290)

Přiřazení více nákladů k táborům

Nevýhodou u veřejně prospěšných poplatníků s úzkým základem daně je, že si nemohou započítat ztrátové činnosti s těmi ziskovými. Přiřazení nákladů k jednotlivě posuzovaným činnostem má proto značný dopad na základ daně. (13, s. 23-25)

Všimla jsem si, že tábory jsou již od roku 2017 ziskovou hlavní činností. A naopak u ostatní hlavní činnosti organizace eviduje vysoké ztráty (viz Tabulka 21). Pokud

by se účetní jednotce podařilo některé náklady, přiřazené k ostatní hlavní činnosti, přidělit k táborům, tak by se snížil základ daně před odpočty.

Dle mnou provedené analýzy těchto nákladů jsem skutečně zaznamenala některé náklady režijního charakteru, respektive náklady se souvislostí jak k táborům, tak ostatním hlavním činnostem. Jednalo se zejména o náklady na vedení účetnictví, školení instruktorů a údržbu spolkové místnosti. Dále jsem objevila celkem vysoký přímý náklad, kterým je odpis přístřešku ve výši 10 tis. Kč. Přístřešek se používá na táboře, ale i přesto ho spolek řadí k ostatním hlavním činnostem.

Mnou identifikované nepřímé náklady a jejich rozdělení uvádí kapitola 4.5.2. Kdyby účetní jednotka použila v té kapitole uplatněný postup, dosáhla by ztráty v případě táborů i ostatní hlavní činnosti.

Tabulka 23: Zjišťování ztrátové činnosti po optimalizaci

(Zdroj: vlastní zpracování)

V Kč	tábory	ostatní hlavní činnost	vedlejší činnost
výnosy*	292 800	33 650	79 615
náklady*	303 323	49 365	24 638
výnosy * - náklady*	-10 523	-15 715	54 977

*bez vlivu dotací a členských příspěvků

Každopádně nejedná se o jediný správný postup. Při identifikaci a rozdělení nepřímých nákladů může postupovat dle vlastního uvážení. Pouze musí být schopna unést důkazní břemeno před správcem daně. Jinak řečeno rozklíčování nákladů musí být přiměřené. (1, s. 234-325) Navíc bych chtěla ještě jednou zmínit, že sledování nákladů a výnosů v rámci hlavní činnosti pouze za tábory a ostatní hlavní činnost mi přijde nedostatečné. Pokud by se tedy organizace v budoucím období rozhodla členit hlavní činnost podrobněji, pravděpodobně by některé jednotlivé činnosti zisk vykazaly i přesto že by organizace označovala a rozdělovala více nepřímých nákladů. Ztráta z táborů a ostatní hlavní činnosti, prezentovaná tabulkou Tabulka 23, je totiž zapříčiněna i započítáváním zisků a ztrát v rámci hlavní činnosti.

Organizace by podle mě měla věnovat větší pozornost identifikaci a rozdělení režijních nákladů. Pozitivně by to ovlivnilo základ daně a snížilo tak daňovou úsporu. Navíc pravidelně vykazovaný zisk u táborů může být problémem i z pohledu naplnění podmínek pro status veřejně prospěšného poplatníka (13, s. 33-34). Ten nesmí mít v hlavní činnosti, činnost podnikatelskou (13, s. 21). Za znak podnikání se považuje soustavnost a záměr dosáhnout zisku. Tábory jsou uskutečňovány pravidelně jednou do roka, tím pádem se o činnost soustavnou jedná. (13, s. 33) Se záměrem dosahovat zisků je to více diskutabilní. V neprospěch organizace hraje právě opakované vykázání zisku. Což by se dalo vyřešit výše zmiňovaným rozdělením režijních nákladů.

Problém vidím, ale i v plánovaných rozpočtech na tábory. Spolek sice nekalkuluje v celkovém úhrnu se ziskem. Neřeší, ale že je tábor poskytován za různé ceny.

Jelikož jsou oba tábory nabízeny vždy za tři rozdílné ceny, domnívám se, že kalkulované náklady na jednoho účastníka by měly být vyšší nebo rovny nejvyššímu účastnickému poplatku z těch tří. Nebo je také možné tábory pro nečleny, klasifikovat jako vedlejší činnost.

4.7 Členění nákladů a výnosů

Z § 18a (4) ZDP plyne pro veřejně prospěšné poplatníky povinnost vést nejpozději ke dni účetní závěrky, odděleně příjmy, které:

- jsou předmětem daně
- nejsou předmětem daně
- jsou osvobozeny od daně (6)

A k nim, je pak nutné, vést odděleně související náklady (4, s. 141).

Na členění klade důraz i vyhláška 504/20022 Sb., která v § 6 (1) ukládá vykázání výnosů, nákladů a výsledku hospodaření zvlášť za hlavní a vedlejší činnost (16).

Aby účetní jednotka všechny tyto zákonné povinnosti dodržela a aby si usnadnila práci při sestavování daňového přiznání, tak by měla mít vytvořený přehledný systém členění nákladů a výnosů pomocí středisek, analytiky anebo zakázek.

4.7.1 Návrh na členění nákladů a výnosů

Tato kapitola se věnuje návrhu členění nákladů a výnosů pro analyzovanou organizaci. Návrh je vytvořen tak, aby se shodoval s mými doporučeními k výpočtu daně z příjmů.

Důležitým východiskem pro návrh systému evidence nákladů a výnosů je určení jednotlivých činností i v závislosti na ceně a jejich rozdělení k hlavní a vedlejší činnosti (13, s. 22). Což bylo provedeno v kapitole 4.2.1 a 4.2.2. Zde bylo uvedeno rozdělení hlavní činnosti na pět dílčích činností a vedlejší činnosti na dvě dílčí činnosti. Vedlejší činnost však není nutné pro účely stanovení daňové povinnosti vůbec dělit. U hlavní činnosti by se ale náklady a výnosy sledovat zvlášť za těch pět činností podle mě měly, a to kvůli § 18a (1) ZDP.

K nákladům a výnosům bych tedy vytvořila analytiku, která by určila, ke které z vymezených činností se pojí.

Tabulka 24: Analytické členění dle činnosti
(Zdroj: vlastní)

Analytické členění	činnost
XXX.00	neurčeno
XXX.01	akce zdarma
XXX.02	výlet 1
XXX.03	výlet 2
XXX.04	tábor 1
XXX.05	tábor 2
XXX.06	vedlejší činnost

Pozn.: "XXX" představuje syntetický účet

K jaké činnosti se náklad řadí, není vždy jednoznačné a z toho důvodu je nutné vytvořit i analytiku, na které by se evidovaly nepřímé náklady. Tyto náklady by se mezi jednotlivou činnost rozvrhly až na konci zdaňovaného období. Návrh rozdělení nepřímých nákladů je obsažen v kapitole 4.5.2.

Tabulka 25: Analytické členění nepřímých nákladů
(Zdroj: vlastní zpracování)

Analytické členění	skupina nepřímých nákladů
XXX.07	energie
XXX.08	spolková místnost
XXX.09	tábořiště
XXX.10	režie na hlavní činnost
XXX.11	režie na veškerou činnost

Pozn.: "XXX" představuje syntetický účet

Výnosy z dotací, členských příspěvků a darů (pokud by se je účetní jednotka rozhodla osvobodit) nejsou zdanitelnými příjmy, tím pádem ani s nimi spojené náklady nejsou daňově uznatelné. Tato skutečnost by se do účetnictví dala promítnout také analytickým členěním.

Tabulka 26: Analytické členění nákladů a výnosů dle daňového režimu
(Zdroj: vlastní zpracování)

Analytické členění	výnos
6XX.XX0	je předmětem daně
6XX.XX1	není předmětem daně – dotace
6XX.XX2	je osvobozen – členský příspěvek
6XX.XX3	je osvobozen – dar
Analytické členění	náklad
5XX.XX0	je daňově uznatelný
5XX.XX1	nedaňový – hrazen dotací
5XX.XX2	nedaňový – pojí se k členskému příspěvku
5XX.XX3	nedaňový – hrazen darem

Pozn.: "6XX" a "5XX" představuje syntetický účet

Další členění v souvislosti s daní z příjmů není nutné. Střediska a zakázky si tak může organizace obsadit libovolně. Například pro účely evidence účetních případů spojených s dotacemi.

4.7.1.1 Příklady s navrhovaným členěním

Zde bych uvedla pár příkladů, jak by účtování se zavedeným systémem členění nákladů a výnosů vypadalo.

Tabulka 27: Účetní případy účtované vč. navrhované analytiky
(Zdroj: vlastní zpracování)

Popis účetního případu		MD	D
spotřeba materiálu na vánoční akci, za kterou nejsou vybírány účastnické poplatky	FP	501.010	321
spotřeba materiálu na vánoční akci, za kterou nejsou vybírány účastnické poplatky, hrazeno dotací	FP	501.011	321
školení k účetnictví	FP	518.110	321
školení na práci s dětmi, hrazeno osvobozeným darem	FP	518.103	321
obdržené členské příspěvky	VBÚ	221	684.002
poskytnuté členské příspěvky hlavnímu spolku	VBÚ	584.002	221

5 Závěr

Nestátní neziskové organizace jsou nezbytnou součástí trhu. Mají specifické potřeby a v mnohém se odlišují od organizací ziskového sektoru či veřejné správy. Zákon o dani z příjmů na tyto odlišnosti odpovídá především statusem veřejně prospěšného poplatníka. Pro veřejně prospěšné poplatníky platí některá speciální ustanovení. Očekávala bych, že ustanovení věnovaná těmto organizacím, budou spíše usnadňovat stanovení daňové povinnosti než ho komplikovat. Opak je však pravdou. Ustanovení věnovaná veřejně prospěšným poplatníkům zahrnují neobjasněné pojmy, jejichž význam si pak účetní jednotka musí komplikovaně dohledávat mimo zákon. A navíc na ně klade nepřiměřené nároky na členění nákladů a výnosů. S tím se pojí mnohé komplikace při vedení účetnictví a řešení často složitých otázek rozklíčování jednotlivých nákladů. Náročnost zdaňování neziskových organizací se podle mě neslučuje s charakterem neziskových organizací, pro které účetnictví včetně daňového přiznání často zpracovává dobrovolník. Z provedené analýzy problematiky daně z příjmů jsem nabyla dojmu, že možná větší zátěží než samotná platba daně je pro neziskové organizace administrativní zátěž zapříčiněná výpočtem daňové povinnosti. Proto bylo analyzované organizaci v praktické části práce, nad rámec cílů, navrhnu členění nákladů a výnosů, které by mělo průběžně připravovat informace v účetnictví pro transformaci výsledku hospodaření na základ daně.

Výstupem práce byla daňová optimalizace, které předcházela analýza nákladů a výnosů organizace. Daňové optimalizace bylo docíleno především využitím možnosti snížení základu daně dle § 20 (7) ZDP. To však organizace používá běžně a díky tomu jí vzniká jen daňová úspora. Za hlavní přínos práce pro organizaci proto považuji návrh na snížení daňové úspory pomocí identifikace většího množství nepřímých nákladů a jejich rozdělení mezi jednotlivé činnosti tak, aby došlo k co nejnižšímu základu daně před snížením podle § 20 (7) ZDP. Organizace by dosáhla o 5 131 Kč nižší daňové úspory, kdyby v roce 2021 rozčlenila náklady způsobem navrženým v této práci a nikoli způsobem používaným v předešlých zdaňovacích obdobích.

Seznam použitých zdrojů

- (1) KRYŠKOVÁ, Šárka. *Nestátní neziskové organizace - právní úprava, účetnictví, audit, daně*. Praha: Leges, 2019. Teoretik. ISBN 978-80-7502-378-0.
- (2) REKTOŘÍK, Jaroslav. *Organizace neziskového sektoru: základy ekonomiky, teorie a řízení*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Ekopress, 2007. ISBN 978-80-86929-25-5.
- (3) PELC, Vladimír. *Daňové podmínky působení neziskových subjektů*. V Praze: C.H. Beck, 2010. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7400-190-1.
- (4) PELIKÁNOVÁ, Anna. *Účetnictví, daně a financování pro nestátní neziskovky*. 3., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2018. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-2117-5.
- (5) MINISTERSTVO FINANCÍ. *Daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění a hazardní hry: Studijní text ke zvláštní části úřednické zkoušky pro obor státní služby*. 2. vydání studijního materiálu. Praha, 2020.
- (6) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- (7) *Obecné schéma výpočtu daně z příjmů právnických osob (zjednodušené)* [online]. In: . [cit. 2021-11-28]. Dostupné z: https://is.muni.cz/el/1456/jaro2009/KVDASY_T/um/DZP_PO_schema_2009.pdf
- (8) MAREK, Jiří a Alena BOŠKOVÁ. *Daňová a účetní specifika neziskových organizací*. Praha: Bilance, 1999.
- (9) Daň z příjmů: Obecné informace. In: *Www.financnisprava.cz* [online]. [cit. 2021-12-04]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/pravnicke-osoby/obecne-informace>
- (10) *Účetní závěrka analyzovaného subjektu k 31.12.2021: v plném rozsahu*.
- (11) *Veřejný rejstřík a Sbírka listin: Výpis ze spolkového rejstříku analyzovaného subjektu* [online]. [cit. 2022-04-01].
- (12) *Účetní analyzovaného subjektu [ústní sdělení]*. Brno, 29.3.2022.

- (13) NEBUŽELSKÁ, Miroslava. *Hlavní a vedlejší činnost neziskových organizací v účetnictví a daních: Metodické aktuality č. 4/2017*. Praha: Svaz účetních České republiky, 2017. Metodické aktuality Svazu účetních. ISBN 978-808-7367-766.
- (14) MORÁVEK, Zdeněk. Základní zásady zdaňování veřejně prospěšných poplatníků z pohledu daně z příjmů. *Daneprolidi.cz: váš nejlepší účetní poradce* [online]. [cit. 2022-04-04]. Dostupné z: <https://www.daneprolidi.cz/clanek/zakladni-zasady-zdanovani-verejne-prospesnych-poplatniku-z-pohledu-dane-z-prijmu.htm>
- (15) KRECHOVSKÁ, Michaela, Pavlína HEJDUKOVÁ a Dita HOMMEROVÁ. *Řízení neziskových organizací: klíčové oblasti pro jejich udržitelnost* [online]. Praha: Grada Publishing, a.s., 2018 [cit. 2022-04-10]. ISBN 978-80-271-2309-4. Dostupné z: <https://www.bookport.cz/e-kniha/rizeni-neziskovych-organizaci-847020/>
- (16) Vyhláška č. 504/2002 Sb.
- (17) *Důvodová zpráva k návrhu změnového zákona daňových zákonů*. In: . 2013. Dostupné také z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Duvodova-zprava_2013-04-03_Duvodova-zprava-k-navrhu-zmenoveho-zakona-danovych-zakonu-342013.pdf

Seznam obrázků

Obrázek 1: Pestoffův trojúhelník	10
Obrázek 2: Daňová soustava ČR	12
Obrázek 3: Vylučování příjmů z předmětu daně	17
Obrázek 4: Rozdělení hlavní a vedlejší činnosti	28
Obrázek 5: Rozdělení činnosti dle účastnických poplatků	29
Obrázek 6: Skupiny nepřímých nákladů	38

Seznam tabulek

Tabulka 1: Schéma výpočtu daňové povinnosti	13
Tabulka 2: Nestátní nezisková organizace a statut veřejně prospěšného poplatníka	14
Tabulka 3: Rozdělení na poplatníky s širokým a úzkým základem daně	15
Tabulka 4: Kategorizace účetních jednotek	24
Tabulka 5: Rozdělení účastnických poplatků	32
Tabulka 6: Rozdělení dotací	33
Tabulka 7: Rozdělení darů	33
Tabulka 8: Přímé náklady	34
Tabulka 9: Výsledek hospodaření	36
Tabulka 10: Posouzení ziskovosti jednotlivých činností	37
Tabulka 11: Výsledky hospodaření táborů v závislosti na ceně	38
Tabulka 12: Rozdělení nákladů na spolkovou místnost	39
Tabulka 13: Rozdělení nákladů na přípravu a úklid tábořiště	40
Tabulka 14: Přiřazení režijních nákladů na hlavní činnost	40
Tabulka 15: Rozdělení režijních nákladů na hlavní činnost	41
Tabulka 16: Přiřazení režijních nákladů na veškerou činnost	41
Tabulka 17: Rozdělení režijních nákladů na veškerou činnost	42
Tabulka 18: Zjištění zisku nebo ztráty u jednotlivých činností	42
Tabulka 19: Položky snižující VH	43
Tabulka 20: Položky zvyšující VH	44
Tabulka 21: Zjišťování ztrátové hlavní činnosti (provedené subjektem)	46
Tabulka 22: Ziskovost táborů dle cen	46
Tabulka 23: Zjišťování ztrátové hlavní činnosti po optimalizaci	47
Tabulka 24: Analytické členění dle činnosti	49
Tabulka 25: Analytické členění nepřímých nákladů	50
Tabulka 26: Analytické členění nákladů a výnosů dle daňového režimu	50
Tabulka 27: Účetní případy účtované vč. navrhované analytiky	51

Seznam grafů

Graf 1: Struktura zdrojů příjmů	30
---------------------------------------	----