

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Hospodářská fakulta

Studijní program: 6208 – Ekonomika a management

Studijní obor: Podniková ekonomika

PROBLEMATIKA DPH U NEZISKOVÝCH SUBJEKTŮ PO VSTUPU DO EU

VALUE ADDED TAX ISSUES OF NON-PROFITABLE CORPORATIONS AFTER ADMISSION TO EUROPEAN UNION

DP – PE – KFÚ – 2008 10

PETR DVOŘÁČEK

Vedoucí práce: doc. Dr. Ing. Olga Hasprová (KFÚ)

Konzultant: Ing. Alena Dvořáčková (vedoucí referátu kontroly nepřímých daní FÚ v Liberci)

Počet stran: 94

Počet příloh: 7

Datum odevzdání: 11. ledna 2008

Byl(a) sem seznámen(a) s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č.121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědom povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracoval(a) samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci dne 7.ledna 2008

Podpis:

Poděkování

Touto cestou bych rád poděkoval paní doc. Dr. Ing. Olze Hasprové za odborné vedení a cenné rady při vypracování diplomové práce. Dále bych chtěl poděkovat paní Ing. Aleně Dvořáčkové za poskytnuté konzultace a dalším za ochotnou spolupráci a odborné rady.

RESUMÉ

Tématem diplomové práce je problematika daně z přidané hodnoty u neziskových subjektů. Cílem této práce je informovat o specifikách uplatnění daně z přidané hodnoty u právnických osob, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání a o rozdílech, které z toho vyplývají při uplatnění této daně u ziskových a neziskových subjektů.

První část diplomové práce pojednává obecně o daních a jejich úloze v ekonomice.

V následující kapitole je pojednáno o neziskových organizacích, jejich legislativním rámci a fungování. Tato stať obsahuje také statistické údaje o vývoji počtu neziskových subjektů v České republice.

Třetí část diplomové práce se týká zákona o dani z přidané hodnoty. Obsahuje historický vývoj současné úpravy zákona o DPH, nejdůležitější pojmy a ustanovení vztahující se k registraci osob povinných k dani a plnění daňových povinností a jsou zde podrobně uvedena ustanovení a metodické informace ke zdaňování neziskových subjektů.

V poslední části diplomové práce je porovnání zdanění podnikatelského subjektu a neziskové organizace, konkrétně společnosti s ručením omezeným a občanského sdružení. Je provedeno porovnání zdaňování plnění na výstupu, nároku na odpočet daně u jednotlivých plnění a závěrem práce je vyplnění daňových přiznání.

SUMMARY

The diploma thesis deals with the matter of the Value Added Tax of non-profitable subjects. The aim of the diploma thesis is to inform about the specific applications of Value Added Tax on the legal persons that have not been founded or established in order to do business, and about the differences that arise from this when the Value Added Tax is applied on the profitable and non-profitable subjects.

The first part of the thesis describes taxes and their role in the economy in general. The next chapter deals with non-profitable organizations, their legislation frame and function. The diploma thesis also comprises statistical data regarding the development of the quantity of non-profitable subjects in the Czech Republic.

The third part of diploma thesis concerns the Value Added Tax Act. It contains the historic development of the current version of the Value Added Tax Act, the most important definitions and rules regarding the registration of persons obligated to Value Added Tax and the fulfillment of tax duties. There are also provided detailed provisions and methodical terms on the taxation of non-profitable subjects there.

The final part of diploma thesis describes the comparison of taxation between a business company and a non-profitable subject, i.e. Limited Liability Company and Unincorporated Association in particular. The comparison shows the taxation of company/association output performance, the right to deduct the tax for particular transactions and the diploma thesis is concluded with the filled in fiscal statements.

KLÍČOVÁ SLOVA

Daň z přidané hodnoty

Daňová harmonizace

Daňové přiznání

Daňový systém

Nepřímé daně

Neziskový subjekt

Odpočet daně

Plátce daně

Předmět daně

Přijaté plnění

Uskutečněné zdanitelné plnění

Value Added Tax

Tax Harmonization

Fiscal Statement

Tax System

Indirect Taxes

Nonprofitable Corporation

Tax Deduction

Tax Payer

Object of the Tax

Received Fulfillment

Accomplished Taxable Transaction

OBSAH

1. ÚVOD	str. 13
2. ÚLOHA DANÍ V EKONOMICE	str. 15
2.1 Funkce daní	str. 16
2.2 Třídění daní	str. 19
2.3 Požadavky na daňovou strukturu	str. 22
3. CHARAKTERISTIKA NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ	str. 26
3.1 Druhy neziskových organizací a jejich charakteristika	str. 27
3.2 Legislativa neziskových organizací	str. 30
3.3 Členění neziskových organizací podle jejich zaměření	str. 33
3.4 Neziskový sektor v České republice	str. 35
3.5 Počet nestátních neziskových organizací	str. 36
3.6 Sdružování nestátních neziskových organizací	str. 38
4. NEZISKOVÁ ORGANIZACE A PROBLEMATIKA JEJÍHO ZDANĚNÍ V OBLASTI DPH	str. 40
4.1 Vznik a vývoj DPH a její harmonizace s právem EU	str. 41
4.2 Daňové subjekty a registrace k dani z přidané hodnoty	str. 47
4.3 Povinnost přiznat uskutečněná plnění	str. 54
4.3.1 Plnění, která jsou předmětem DPH	str. 55
4.3.2 Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet	str. 57
4.3.3 Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet	str. 57
4.4 Sazby daně	str. 61
4.5 Odpočet daně	str. 63
4.5.1 Přijatá plnění, u nichž nemá plátce nárok na odpočet daně	str. 64
4.5.2 Zkrácený nárok na odpočet	str. 65
4.5.3 Odpočet při změně režimu	str. 66

4.6	Příklad zaúčtování DPH u přijaté a vydané faktury	str. 66
5.	KOMPARACE ZDANĚNÍ PODNIKATELSKÝCH A NEZISKOVÝCH SUBJEKTŮ	str. 68
5.1	Uplatnění daně z přidané hodnoty u sportovních činností	str. 72
5.2	Příklad komparace zdanění	str. 75
5.2.1	Soupis přijatých zdanitelných plnění a plnění uskutečněných	str. 77
5.2.2	Evidence k vyplnění přiznání k dani z přidané hodnoty	str. 79
5.2.3	Zhodnocení příkladu	str. 82
5.2.4	Posouzení příkladu komparace zdanění DPH společnosti s ručením omezeným a občanského sdružení z hlediska zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů	str. 83
6.	ZÁVĚR	str. 88

SEZNAM ZKRATEK A SYMBOLŮ

%	procento
§	paragraf
a.s.	akciová společnost
apod.	a podobně
č.	číslo
ČR	Česká republika
ČSFR	Československá federativní republika
ČSR	Československá republika
D	dal
DPH	daň z přidané hodnoty
EHS	Evropské hospodářské společenství
ES	Evropská společenství
EU	Evropská unie
FA	faktura
FP	faktura přijatá
FS	Federální shromáždění
FV	faktura vydaná
Kč	koruna česká
m ²	metr čtvereční
MD	má dáti
mld.	miliarda
Např.	například
NNO	nestátní nezisková organizace
o.p.s.	obecně prospěšná společnost
o.s.	občanské sdružení
odst.	odstavec
OECD	Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj
OSN	Organizace spojených národů
písm.	písmeno
popř.	popřípadě

PPD	příjmový pokladní doklad
ř.	řádek
s.r.o.	společnost s ručením omezeným
Sb.	sbírka zákonů
SKP	Standardní klasifikace produkce
SR	Slovenská republika
SR	státní rozpočet
str.	strana
tj.	to je
tzv.	tak zvaný
USA	Spojené státy Americké
VPD	výdajový pokladní doklad
z lat.	z latiny
ZDPH	zákon o dani z přidané hodnoty

1. ÚVOD

Od začátku devadesátých let dvacátého století se v České republice začal rychlým tempem rozvíjet neziskový sektor. Zejména v prvních letech obnovené demokracie došlo k prudkému nárůstu počtu neziskových organizací. Ty dnes působí v rozličných oblastech lidské činnosti od zájmových sdružení, přes různé nadace, nadační fondy zabývající se dobročinností, až po subjekty zajišťující potřeby občanů v kultuře, sportu, službách sociální péče, ve vzdělávání a podobně.

I neziskových subjektů, právnických osob, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, se obecně týká daňová problematika, tak jako všech právnických i fyzických osob.

Úloha daní v ekonomice je při dnešní podobě správy věcí veřejných nenahraditelná. Prostřednictvím jejich přerozdělování stát nejen přímo financuje nezbytné služby poskytované občanům, ale zároveň může vhodným zvýhodněním některých subjektů při zdanění jejich činností stimulovat neziskovou podobu nabídky služeb, které by jinak musel zajišťovat sám.

Také neziskové právnické osoby musí plnit své daňové povinnosti, zvláště když se kromě svého hlavního poslání zabývají i vedlejšími činnostmi.

Dnem 1. května 2004 zároveň se vstupem České republiky do Evropské unie vstoupil v platnost zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Ten naši daňovou legislativu v oblasti nepřímých daní téměř plně, až na vyjednané výjimky, harmonizoval s právem EU.

Nový zákon o DPH přinesl po vstupu do Evropské unie nová ustanovení pro neziskový sektor a v praxi se ukazuje, že v mnoha oblastech působí různé právní subjekty – ziskové i neziskové – a přitom se na jejich stejnou nebo obdobnou činnost z hlediska daně z přidané hodnoty pohlíží jinak a rozdílný způsob zdaňování může mít vliv na výsledky jejich hospodaření.

Tématem diplomové práce je problematika zdaňování neziskových organizací daní z přidané hodnoty a jejím cílem je porovnat dopady této daně na výše zmíněné subjekty a především možnost uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty jednak u neziskových subjektů a jednak u subjektů podnikatelských.

2. ÚLOHA DANÍ V EKONOMICE

Daně tvoří společně s poplatky a půjčkami jeden z příjmů veřejných rozpočtů. A to ten nejvýraznější. Daň představuje transfer neboli jednostranný pohyb finančních prostředků od soukromého sektoru k sektoru veřejnému.

Daň je definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech například každoroční placení daně z příjmu, nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností. Takovou okolností je například převod nemovitosti.

Neúčelovost daně spočívá v tom, že konkrétní daň v určité stanovené výši neslouží k financování konkrétního vládního projektu. Namísto toho se stává součástí celkových příjmů veřejného rozpočtu, ze kterého se následně financují různé veřejné potřeby.

Neekvivalentnost pro daňového poplatníka znamená, že za odvedenou daň nedostává protihodnotu odpovídající jeho platbě.

Jsou zde však i jiné příjmy veřejných rozpočtů, které svou povahou odpovídají daním, i když se o daně v pravém slova smyslu nejedná. Jsou to například cla a příspěvky na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění.

Cla jsou stejně jako daně povinnou neúčelovou platbou do státního rozpočtu. Platí se při přechodu zboží nebo služby přes státní hranici EU. Příspěvky na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení nesplňují přesně podmínky pro zařazení do skupiny daní, ale mají některé podobné vlastnosti. Jedná se zejména o povinnost jejich placení a o fakt, že výše příspěvku je odvozena převážně z výše důchodu, z něhož se platí podobně jako důchodové daně.

[1]

Tabulka č.1: Příjmy veřejných rozpočtů

	Dan	Poplatek	Půjčka
Znaky	Povinná, nenávratná, zákonem určená, neúčelová, neekvivalentní, pravidelná	Dobrovolný, nenávratný, účelový, ekvivalentní, nepravidelný	Dobrovolná, návratná, účelová nebo neúčelová, ekvivalentní, pravidelná
Příklad	Daně: důchodové, spotřební, majetkové, z přidané hodnoty	Správní poplatky např. za vystavení cestovního pasu	Státní obligace a půjčky
	Příspěvky na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění		Municipální obligace a půjčky
	Místní daně		
	Cla		

Zdroj: [1]

2.1 Funkce daní

Úloha daní v hospodářství vyplývá z hlavních ekonomických funkcí veřejného sektoru. Daně tak plní alokační, redistribuční a stabilizační funkce. Funkcí, která je pro všechny tři výše uvedené společná, je funkce fiskální.

Funkce alokační se uplatňuje v případech, kdy trh projevuje neefektivnost v alokaci zdrojů. Příčinami tržního selhání a tudíž neefektivnosti jsou existence veřejných statků a statků pod ochranou, externality a nedokonalá konkurence.

Lidé obecně nepovažují rozdělení důchodů a bohatství vzniklé působením tržních mechanismů za spravedlivé. Veřejné finance mají za úkol prostřednictvím daní a jejich ***redistribuční funkce*** přesunout část důchodů a bohatství směrem od majetnějších jedinců k méně majetným.

[1]

Využitím *stabilizační funkce* vláda zmírňuje cyklické výkyvy v ekonomice. Činí tak v zájmu zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability. Vláda pomocí fiskální (daňové) politiky ovlivňuje agregátní národohospodářské ukazatele.

Fiskální politika využívá automatických a řízených stabilizátorů a daně mohou být použity v obou těchto funkcích. Například při použití progresivní daně z příjmů se v obdobích konjunktury poplatníci dostávají do pásem vyšších daňových sazeb, takže podíl zdaněných důchodů se zvyšuje. Následkem toho poptávka soukromého sektoru neroste úměrně růstu národního důchodu, ale méně. V obdobích recese dochází k opačnému efektu, kdy podíl zdaňovaných důchodů klesá. Tím je bráněno podstatnějšímu poklesu poptávky a následně národního důchodu.

V období inflačního růstu znamená daňová progrese naopak nárůst daňových příjmů, a tedy i snížení růstu osobních důchodů, s utlumením spotřebitelské poptávky. Následkem je snížení agregátní poptávky, což omezí tempo růstu inflace.

Potenciálně stabilizačními daněmi jsou ty, které jsou pružné v reakci na hrubý domácí produkt. Stabilizační funkce každé daně závisí na dvou faktorech: na pružnosti daně vzhledem k jejímu základu a na pružnosti základu daně na hrubém domácím produktu.

Za nejdůležitější funkci daní je v literatuře o daních často označována *funkce fiskální*. Tu daně plní tím, že se jejich prostřednictvím získávají finanční prostředky do veřejných rozpočtů. Z nich jsou následně financovány veřejné výdaje. Tato funkce je historicky nejstarší (vládce musel v minulosti získávat prostředky na financování dvora a státu právě u poddaných). [1]

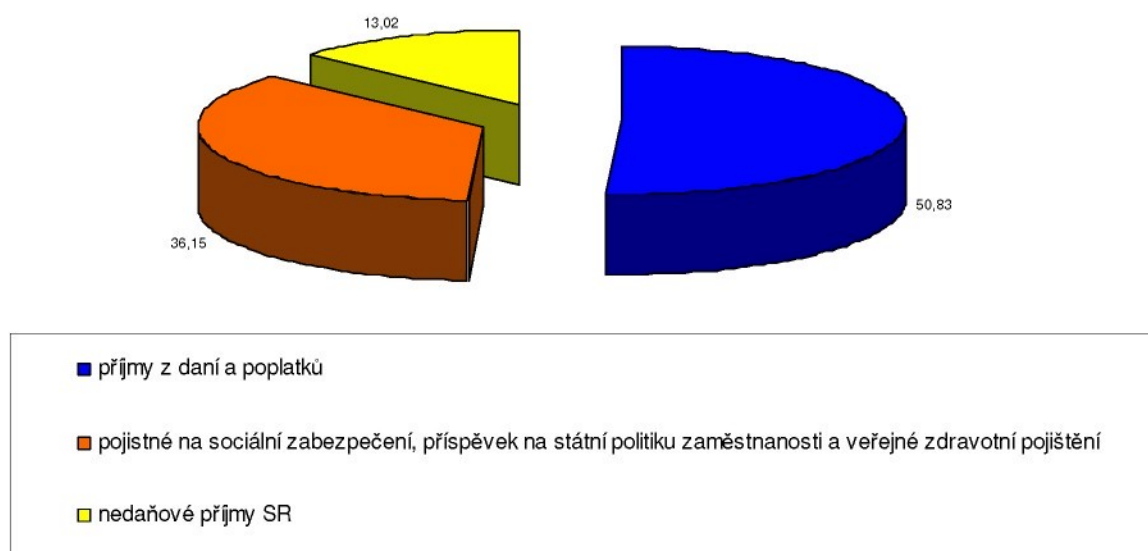
Jak již bylo uvedeno fiskální funkce je obsažena i v předešlých funkcích. U funkce alokační jde o získání financí na oblasti trhem podceněné. U redistribuční funkce se jedná o získání prostředků pro chudé (od těch bohatších). Při stabilizaci reguluje vláda výši daňových příjmů podle vývoje hospodářského cyklu. Význam daní jakožto příjmů veřejných rozpočtů vyjadřuje jejich podíl na celkových příjmech. Ten v České republice v současnosti dosahuje při započtení pojistného téměř 87%. Viz tabulka č.2 a graf.

Tabulka č.2: Podíl daňových příjmů na celkových příjmech státního rozpočtu (skutečné údaje za rok 2006)

Příjem	v Kč	v %
příjmy z daní a poplatků	469 192 149,08	50,83
pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a veřejné zdravotní pojištění	333 702 374,47	36,15
daňové příjmy celkem (včetně pojistného)	802 894 523,55	86,98
nedaňové příjmy SR	120 165 414,45	13,02
příjmy SR celkem	923 059 938,00	100,00

Zdroj: [13]

Graf č.1: Podíl daňových příjmů na celkových příjmech státního rozpočtu v %



Zdroj: vlastní tvorba dle údajů v tabulce č.2

2.2 Třídění daní

Pro klasifikaci daní existuje mnoho různých hledisek. Jedno z nejzákladnějších rozlišení daní je podle jejich vazby na důchod poplatníka. Daně se tímto způsobem dělí na dvě velké skupiny. Na daně přímé a nepřímé.

Přímé daně platí poplatník ze svého důchodu a předpokládá se, že je nemůže přenést na jiný subjekt. Jedná se především o daně důchodové a daně majetkové. Případně může jít také o daň z hlavy.¹

U daní nepřímých se předpokládá, že subjekt, který daň odvádí, je neplatí z vlastního důchodu, ale že se je snaží přenést na jiný subjekt. Daň je přenesena prostřednictvím zvýšení ceny. Mezi daně nepřímé patří spotřební daně, z obrátů, daň z přidané hodnoty a také cla, která však nejsou typickými daněmi jak bylo řečeno výše.

Legislativa rozlišuje mezi daněmi přímými a nepřímými i užitím různých termínů pro subjekt daně. U daní přímých se subjekt nazývá poplatník. U nepřímých daní pak rozlišujeme subjekty dva – plátce a poplatníka. Plátce je ten, kdo odevzdává daň finančnímu úřadu. Poplatník pak daň fakticky platí v podobě vyšší ceny.

Další ze základních třídění rozlišuje daně podle předmětu zdanění. Mezi hlavní patří daně z důchodu, ze spotřeby a z majetku. Historie a výjimečně i současnost zná také daně z hlavy nebo tzv. daně výnosové placené podnikajícími subjekty. [1]

¹ KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*. 3. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2003.

ISBN 80-86395-84-7 str. 20

Tabulka č.3: Členění daní na přímé a nepřímé – příklady

	Daně přímé	Daně nepřímé
Charakteristika	Daň platí poplatník na úkor svého důchodu a nepřenáší ji na jiný subjekt	Daň vybírá plátce, ale nesnižuje se mu tím jeho vlastní důchod, daň je přenesena na jiný subjekt
Příklady	Daně důchodové	Daně z obrátu, daň z přidané hodnoty
	Daně majetkové	Daně spotřební

Zdroj: [1]

Podle charakteru veličiny, ze které se daň platí, lze daně dělit na kapitálové a běžné. Objektem daně může být stavová veličina vyjadřující množství, zásobu nebo stav určité komodity. Daně uložené na stavovou veličinu se jmenují kapitálové. Tato stavová veličina se zjišťuje k určitému okamžiku. Stavovou veličinou neboli zásobou kapitálu je kupříkladu množství zboží na skladě, stav nemovitého majetku, množství peněz na účtu. Mezi daně kapitálové se řadí i daň dědická a darovací. I těmi se zdaňuje majetek jako takový. Předmětem daně je jeho stav.

Předmětem daně může být i veličina toková, vyjadřující tok či přesun. Daně uložené na tokovou veličinu se nazývají běžné. Toková veličina se zjišťuje za určitý časový úsek jako je jeden rok, měsíc apod. tento časový úsek je ohraničen dvěma časovými okamžiky (tj. „od – do“). Příkladem tokové veličiny je produkt, důchod, přidaná hodnota, spotřeba atd. Od těchto veličin lze jednoduše odvodit běžné daně: daně důchodové, spotřební, daň z přidané hodnoty.

Daně můžeme dále třídit podle vztahu k platební schopnosti poplatníka. A to na osobní a daně in rem (z lat. „In rem“ = na věc). Daně osobní jsou adresné a vztahují se ke konkrétnímu poplatníkovi tím, že zohledňují jeho platební schopnost. Osobními daněmi jsou důchodové daně placené fyzickými osobami (tj. osobní daně důchodové). Daně in rem se vybírají bez ohledu na platební schopnost poplatníka. Proto daně spotřební, z přidané

hodnoty, výnosové, ale také důchodové placené společnostmi a majetkové, nezohledňující platební schopnosti poplatníků, jsou in rem. [1]

Dalším hlediskem, podle něž lze členit daně, je vztah mezi velikostí daně a daňovým základem. Rozlišujeme tak daně stanovené bez vztahu ke zdaňovanému základu, specifické a daně ad valorem (latinsky „ad valorem“ = k hodnotě). Daněmi stanovenými bez vztahu ke zdaňovanému základu jsou daně paušální a z hlavy. Všechny subjekty platí daň jenom proto, že existují. Daně specifické jsou stanoveny podle množství jednotek daňového základu nebo množství jednotek užitečné vlastnosti v daňovém základu (například počet litrů čistého alkoholu). Také se jim říká jednotkové.² Patří sem například daně spotřební. Daně ad valorem se stanovují podle ceny zdaňovaného základu. Daněmi ad valorem jsou tudíž daň z přidané hodnoty, daň obrátová, důchodová nebo výnosová.

Podle daňového určení, to znamená podle rozpočtu, do kterého plynou, klasifikujeme daně na státní, municipální, daně vyšších územně správních celků (ve federálních státech, například daně jednotlivých států federace v USA) a daně svěřené. Svěřené daně jsou celostátně platné, plynoucí do vládních rozpočtů nižších úrovní.

Důležité třídění daní se týká statistického zpracování údajů o příjmech veřejných rozpočtů, které provádějí různé národní a mezinárodní instituce. Institucionální třídění daní slouží k účelům srovnávacím a řídicím.³ Třídění musí zároveň splňovat podmínku statistické vykazatelnosti. Nejvýznamnější jsou klasifikace daní OECD nebo Mezinárodního měnového fondu, které slouží pro účely sestavování státních rozpočtů, a Statistika národních účtů OSN sloužící ke sledování hrubého domácího produktu a ostatních makroekonomických ukazatelů.

² KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*. 3. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2003. ISBN 80-86395-84-7 str. 22

³ KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*. 3. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2003. ISBN 80-86395-84-7 str. 23

Pokud budeme posuzovat, jak se mění míra zdanění s růstem důchodu, můžeme daně třídit na proporcionální, progresivní a regresivní. To, že je daň proporcionální znamená, že s růstem důchodu poplatníka se míra jeho zdanění nemění. Pokud s růstem důchodu míra zdanění roste, jedná se o daň progresivní. U daně regresivní pak míra zdanění s růstem důchodu klesá.

2.3 Požadavky na daňovou strukturu

Veřejné finance kladou na daňový systém určité požadavky. Jedná se zejména o efektivnost, pozitivní vliv daní na ekonomické chování subjektů (omezení negativních vlivů), daňová spravedlnost, správné působení daní na makroekonomické ukazatele a právní perfektnost a politická průhlednost daní.

Požadavek **efektivnosti** znamená, že by daně neměly způsobovat velké distorze v cenách a užitku z různých druhů činností. Ty totiž vedou poplatníky k substituci. Zdaněné zboží nebo činnosti jsou nahrazovány jinými, nezdaněnými. Tak je narušena efektivní alokace zdrojů v ekonomice. Daně by rovněž neměly vyžadovat větší administrativní náklady, než je nutné. S efektivností souvisí i požadavek na to, aby daně nepůsobily negativně na ekonomické chování subjektů. Daně by proto neměly omezovat pracovní úsilí lidí, ochotu spořit a přijímat podnikatelská rizika.

Daňová teorie rozlišuje dva druhy daňových nákladů. Administrativní náklady a to přímé a nepřímé a zadruhé nadměrné daňové břemeno, neboli ztrátu mrtvé váhy. Náklady spojené s daněmi na straně veřejného sektoru nazýváme přímými administrativními náklady. Patří sem všechny náklady státní správy na organizaci daňového systému, na evidenci daňových poplatníků, výběr daní, kontrolu v této oblasti a tak dále. Jsou to všechny veřejné náklady na daně, tedy i náklady jiných sektorů než jen daňového, pokud souvisejí se systémem daňovým. Jsou to například náklady statistického úřadu na pořízení informací pro finanční úřady, náklady na služby soudnictví pro správce daně). [1]

Správní náklady rostou úměrně se složitostí daňového systému, s počtem různých daní, s počtem daňových sazeb, se složitostí zálohování plateb na daně, s počtem výjimek při placení daně, s tím, jak často se daň vybírá a s dalšími okolnostmi.

Správní náklady mají často tendenci nadměrně narůstat, neboť veřejný sektor není hlídán trhem, který nutí k efektivní alokaci zdrojů.⁴ Jedná se v podstatě o poskytování služeb bez přítomnosti konkurenčního prostředí. Oproti tomu má veřejný sektor nespornou výhodu při provádění určitých úkonů spojených s daněmi, a tou je výhoda z rozsahu. Agenda prováděná na finančních úřadech hromadně je méně nákladná, než kdyby ji musel vykonávat každý poplatník sám.

Administrativní náklady nepřímé, jinak také náklady vyvolané, nese soukromý sektor. Patří sem čas a peníze občanů vydané na seznámení se s daňovými zákony, na vyplnění daňových přiznání, peníze zaplacené daňovým poradcům a právníkům a mnoho dalších nákladů s tím spojených včetně nákladů na vedení účetnictví či daňové evidence. I zde platí, že náklady rostou se složitostí daně.

Kromě administrativních nákladů dopadá na společnost ještě další, skrytější druh nákladů, které snižují efektivnost ekonomiky. Uvalení nové daně způsobuje změny v relativních cenách, v relativních výnosech a užitech. V daných veličinách tak nastává distorze, neboli zkreslení. Zdanění tak má vliv na chování lidí. Jednotlivci po zdanění provedou substituci, při níž nahradí spotřebu či výrobu zdaněného zboží jiným, budou svou práci nabízet v jiné profesi, rozhodnou se pro více volného času na úkor práce, umístí výrobní kapacity do jiného odvětví popřípadě do zahraničí a podobně. Takovouto změnou chování je možné se dani vyhnout, avšak není možné se vyhnout újmě daní způsobené.

Jako příklad může sloužit již klasická daň z oken zavedená v 18. století v Anglii. Této dani se mnozí vyhnuli prostě tím, že okna v domě zazdili, popř. stavěli domy s méně okny.

⁴ KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*. 3. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2003. ISBN 80-86395-84-7 str. 46

Přesto utrpěli ztrátu, a to ztrátu užítka, který okna v domě poskytují (světlo, teplo, komunikace).⁵

Celkový efekt zdanění se obecně skládá ze dvou dílčích efektů. Prvním je efekt důchodový a druhým je substituční efekt. Důchodový efekt je spojen s transferem části důchodu od zdaněného subjektu do veřejného sektoru a jeho velikost závisí na výši daně. Důchodový efekt roste s růstem průměrné daňové sazby. Substituční efekt vyplývá z poplatníkem provedené substituce v důsledku uvalení daně. Poplatník mění své preference, pokud se mění mezní užítka jím spotřebovávaného zboží, služeb, výnosu z práce a tak dále. Právě tento substituční efekt způsobuje ztrátu mrtvé váhy, neboli nadměrné daňové břemeno. To je tím větší, čím větší je substituční efekt. Substituční efekt pak roste s růstem mezní sazby daně. Pokud je získání další jednotky zdaněného zboží dražší v důsledku daně, utratí poplatník danou peněžní částku jinde, za jiné zboží či službu, popřípadě ji uspoří.

Spravedlnost daní vychází především z jejich redistribuční funkce: daně mají zajistit rovnoměrnější rozdělení důchodů, než jaké vyplývá z tržních podmínek. Vychází se z teze, že všichni jedinci mají stejnou hodnotu, a tudíž mají mít i stejný blahobyt. Společnost se ztotožňuje s mírnější interpretací a požaduje určitý stupeň vzájemného přiblížení blahobytu (užitků) jedinců. Dvěma nejznámějšími principy spravedlivého zdanění jsou princip prospěchu a princip platební schopnosti.

Princip prospěchu neboli ekvivalence vychází z daňové směnné teorie a říká, že jedinci mají být zdaněni podle prospěchu, který mají z veřejných výdajů daněmi umožněných. Aplikace tohoto principu vychází z posouzení poplatníkovy užítka ze státních služeb, které jsou daněmi umožněny. Poplatník, jenž má ze státních služeb větší prospěch, by měl také platit větší daň a naopak. Někdy však může docházet ke sporu o to, kteří poplatníci mají ze státních služeb větší prospěch. Zda ti bohatší nebo ti chudší.

⁵ KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*. 3. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2003.

ISBN 80-86395-84-7 str. 48

Princip prospěchu se používá při stanovení poplatků za služby veřejného sektoru tam, kde je to možné, jako například u poplatku za vystavení živnostenského listu, nebo použití dálnice. Některé daně se podobají poplatkům. Jedná se o daň silniční, daně ekologické a další.

Princip platební schopnosti neboli berní způsobilosti je nejužívanějším principem spravedlivého zdanění. Podle tohoto principu mají mít jedinci daně uloženy podle toho, jaká je jejich schopnost daně platit. Uplatnění principu platební schopnosti vyžaduje stanovit daňovou základnu jako atribut platební schopnosti. Jako nejčastější atribut platební schopnosti se dle teorie používá důchod (příjem), doplňuje se spotřebou (výdaji), bohatstvím a jinými. Skutečné daňové soustavy kombinují spravedlivé zdanění na základě důchodu, spotřeby i majetku. [1]

Daňová spravedlnost podle platební schopnosti se člení na spravedlnost horizontální a vertikální, přičemž obě musí platit zároveň, jinak není spravedlnosti dosaženo. Spravedlnost horizontální znamená, že dva jedinci, kteří jsou na tom v relevantních aspektech stejně by měli platit stejnou daň. Spravedlnost vertikální znamená, že jedinec, který je na tom v relevantních aspektech lépe, by měl platit vyšší daň.⁶

Dalšími požadavky na daňovou soustavu jsou **právní perfektnost a politická průhlednost**. To souvisí s legislativním procesem přípravy daňových zákonů, které by právně měly být čtenářům srozumitelné a neumožňovat rozdílný výklad. S tím souvisí požadavek jednoduchosti a srozumitelnosti. Jak bylo uvedeno výše – jednodušší daně znamenají nižší náklady na jejich správu.

⁶ KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*. 3. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2003. ISBN 80-86395-84-7 str. 105

3. CHARAKTERISTIKA NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ

V prostředí České republiky vedle sebe existují tři typy sektorů. Sektor státní, jenž je tvořen podniky a organizacemi náležejícími státu. Tyto podniky a organizace jsou státem spravovány a financovány ze státního rozpočtu. Druhým sektorem je soukromý ziskový sektor. Do tohoto sektoru zahrnujeme soukromé podniky, patřící jedincům či akciovým společnostem, které jsou zaměřeny na výdělek. Jejich zisk se rozděluje mezi vlastníky organizace. Vedle těchto dvou sektorů stojí nestátní neziskový sektor. Do něj se řadí nestátní neziskové organizace, které vznikají na základě potřeb občanů.

Neziskové organizace jsou protiváhou státního a soukromého sektoru. Měly by doplňovat nabídku služeb těchto dvou sektorů a vytvářet služby nové. Neziskové organizace jsou založené na jiných motivech než je ekonomický zisk. Veškeré případně dosažené zisky vkládají zpět do své činnosti. Nestátní neziskové organizace jsou autonomní vůči státu a vznikají téměř ve všech oblastech lidské činnosti.

Do neziskového sektoru patří subjekty poskytující veřejné služby, organizace pracující pro své členy, financující činnosti ostatních apod. Neziskové organizace působí v mnoha veřejně prospěšných oblastech jako jsou například sociální služby, péče o zdravotně postižené, řešení sociálních patologií, ochrana životního prostředí, kultura a ochrana kulturních památek či sport a rozvoj společenského života. Rozmanitost je hlavním znakem tohoto sektoru, se kterým je často spojována řada přínosů pro demokratickou společnost.

Neziskový sektor se podle své definice skládá z institucí, které jsou charakterizovány jako:

Organizované Neziskové organizace se vyznačují určitou institucionalizací své struktury. Fungují tedy například na základě jasně formulované zakládací smlouvy či zřizovací listiny, mají stanovenou organizační strukturu, náplň své činnosti, apod. V některých zemích je institucionální charakter neziskových organizací dán zákonem o sdružování.

Soukromé Neziskové organizace jsou institucionálně oddělené od vlády. Tento znak by neměl být nesprávně interpretován jako oddělení tohoto typu organizací od státních financí, které pro ně jsou naopak velmi významné v celé vyspělé euroatlantické civilizaci. Z hlediska tohoto kritéria je důležité, aby organizace měla institucionální identitu nezávislou na státu, aby nebyla nástrojem žádné složky správy a nebyla tak vykonavatelem státní moci.

Nerozdělující zisk Neziskové společnosti mohou vytvářet v průběhu své činnosti zisk. Veškeré zisky vytvořené neziskovou organizací však musí být zpětně použity na cíle dané posláním organizace. Zisk naopak nesmí být rozdělen majitelům, členům, zakladatelům či správní radě. Tento požadavek česká legislativa zohledňuje v definici organizací založených k jinému účelu, než je podnikání.

Samosprávné To znamená, že mají vytvořenu vnitřní strukturu se stanovením řídicích a kontrolních kompetencí.

Dobrovolné Aby organizace spadala do neziskového sektoru musí zároveň obsahovat prvek dobrovolné práce. Zaprvé jde o zapojení dobrovolníků do činnosti a řízení organizace. Zadruhé slovo „dobrovolné“ znamená „nepovinné“. Členství v organizacích spadajících do neziskového sektoru není vyžadováno nebo jinak určeno zákonem. Stejně tak příspěvky v podobě obětovaného volného času či darů nemohou být právně vymahatelné či jinak vynucované. [10]

V neposlední řadě mají neziskové organizace charakter veřejného prospěchu.

3.1 Druhy neziskových organizací a jejich charakteristika

Nestátní neziskové organizace mohou mít následující právní formy:

- Občanská sdružení a jejich organizační složky
- Nadace a nadační fondy
- Církevní právnické osoby zřizované církvemi a náboženskými společnostmi

- Obecně prospěšné společnosti

Občanská sdružení

Jedná se o sdružení fyzických a právnických osob, které vzniká za účelem realizace společného zájmu. Typickým znakem je členská základna.

Občanská sdružení registruje Ministerstvo vnitra ČR na základě předložení dvou stejnopisů stanov a návrhu na registraci.

Zakládacím dokumentem jsou stanovy, které musí obsahovat mimo jiné následující údaje: název sdružení, sídlo, cíl činnosti, orgány sdružení, jejich volbu a fungování, podmínky vzniku členství, práva a povinnosti členů, zásady hospodaření případně další údaje.

Dokumentem, který upravuje organizaci občanských sdružení a práva a povinnosti členů jsou stanovy sdružení.

Dle stanov se také řídí orgány daného občanského sdružení. Nejvyšším orgánem je valná hromada (členská schůze). Mezi členskými schůzemi je chod organizace řízen výborem (rada, předsednictvo apod.) obvykle v čele s předsedou.

K zániku občanského sdružení dochází dobrovolným rozpuštěním nebo sloučením s jiným sdružením, či pravomocným rozhodnutím ministerstva vnitra o rozpuštění.

Občanské sdružení nemá povinnost minimálního vkladu.

Nadace a nadační fondy

Podle definice je nadace či nadační fond účelovým sdružením majetku zřízeným za účelem dosahování obecně prospěšného cíle, kterým se rozumí zejména rozvoj duchovních hodnot, ochrana lidských práv nebo jiných humanitárních hodnot, ochrana přírodního prostředí, kulturních památek a tradic a rozvoj věd, vzdělávání, tělovýchovy a sportu. Nadace používá pro dosahování cíle, pro který byla zřízena, výnosu z nadačního jmění a ostatní majetek nadace. Nadační fond pak používá k dosahování účelu, pro který byl zřízen, všechny svůj majetek.

Registraci nadace či nadačního fondu provádí příslušný krajský soud podle sídla nadace a to v nadačním rejstříku po předložení návrhu na zápis s následujícími přílohami: nadační nebo zřizovací listina (smlouva, závěť), doklad o splacení peněžitého vkladu (u nadací se jedná o doklad o zřízení zvláštního účtu, na němž je peněžitý vklad uložen), výpis z rejstříku trestů členů správní a dozorčí rady (popř. revizora).

Zakládací dokument – nadační listina – musí obsahovat následující údaje. Název a sídlo nadace, identifikaci zřizovatelů nadace, vymezení účelu, nadační jmění (u nadačních fondů majetkový vklad), identifikace členů správní rady, identifikace členů dozorčí rady nebo revizora, určení správce majetkových vkladů zřizovatele do vzniku nadace nebo nadačního fondu, pravidlo omezení nákladů na správu nadace, pokud toto není upraveno statutem nadace a podmínky poskytování nadačních příspěvků.

Organizačním dokumentem nadace případně nadačního fondu je statut.

Orgány nadace jsou správní rada, dozorčí rada, případně revizor, není-li dozorčí rada zřízena.

K zániku nadace dochází dosažením účelu, pro který byla založena, rozhodnutím správní rady o sloučení, rozhodnutím soudu o zrušení, nebo prohlášením konkurzu.

Minimální vklad: U nadace činí minimální výše nadačního jmění 500 000 Kč. U nadačního fondu není minimální výše stanovena, ale vklad musí být složen. [18]

Církev a náboženské společnosti, církevní právnické osoby

Definice: Církev a náboženská společnost je dobrovolným sdružením fyzických osob s vlastní strukturou, orgány, vnitřními předpisy, náboženskými obřady a projevy víry, založeným za účelem vyznávání určité náboženské víry, ať veřejně nebo soukromě, a zejména s tím spojeného shromažďování, bohoslužby, vyučování a duchovní služby. Církevní právnická osoba je orgán registrované církve a náboženské společnosti nebo řeholní a jiné církevní instituce.

Návrh na registraci podávají církev či náboženská společnost Ministerstvu kultury ČR.

Návrh na registraci církve a náboženské společnosti má za povinnost obsahovat: základní charakteristiku církve a náboženské společnosti, zápis o založení církve a náboženské společnosti na území České republiky, originály podpisů minimálně tří set zletilých občanů České republiky nebo cizinců, kteří mají trvalý pobyt v České republice, hlásících se k této církvi nebo náboženské společnosti, základní dokument církve a náboženské společnosti.

Základní dokument církve či náboženské společnosti musí mimo jiné obsahovat název a poslání církve a církevní společnosti, základní články víry, sídlo, orgány včetně jejich volby a fungování, zásady hospodaření.

K zániku registrované církve a náboženské společnosti či svazu církví a náboženské společnosti dochází dnem jejího výmazu z rejstříku, a to především z rozhodnutí

Ministerstva kultury České republiky, na návrh orgánu registrované a náboženské společnosti, po uplynutí doby, na kterou byla založena. [19]

Obecně prospěšné společnosti

Obecně prospěšná společnost je subjektem poskytujícím obecně prospěšné služby všem za stejných podmínek. Její hospodářský výsledek nemůže být přerozdělován mezi zakladatele nebo zaměstnance. Používá se k financování poskytování služeb, pro které byla společnost založena.

Obecně prospěšnou společnost registruje krajský soud, podle jejího sídla, v rejstříku obecně prospěšných společností po předložení návrhu na zápis. K návrhu na zápis musí být přiložena zakládací listina a doklad o vzniku a trvání zakladatele, je-li zakladatel právnickou osobou. Návrh na zápis do rejstříku musí být podán do devadesáti dnů od založení o.p.s.

Zakládacím dokumentem je zakládací listina nebo zakládací smlouva, která uvádí: zakladatele, název a sídlo obecně prospěšné společnosti, druh poskytovaných služeb, podmínky, za jakých budou tyto služby poskytovány, dobu, na kterou je společnost zakládána, identifikaci členů správní a dozorčí rady (pokud je zřízena), způsob jednání správní rady, majetkový vklad zakladatelů (pokud je vložen), způsob zveřejňování výroční zprávy.

Organizačním dokumentem obecně prospěšných společností je statut.

K orgánům obecně prospěšné společnosti patří správní rada, dozorčí rada a ředitel.

K zániku společnosti dochází uplynutím doby, na kterou byla založena, dosažením účelu, pro který byla založena, rozhodnutím správní rady o jejím zrušení, sloučením s jinou o.p.s. či rozdělením na dvě či více obecně prospěšných společností nebo prohlášením konkurzu.

U obecně prospěšné společnosti není povinnost vkladu. [20]

3.2 Legislativa neziskových organizací

Činnost nestátních neziskových organizací je v České republice upravena příslušnými zákony. Podle nich se řídí proces registrace, organizační struktura, finanční řízení a hospodaření organizací případně jejich zánik.

Neziskové nebo jinak také nevýdělečné organizace jsou definovány v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, na nějž odkazují také jiné daňové zákony. Podle této definice se jedná o organizace, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání. Jsou to organizace, o jejichž činnost je jiný zájem, ať už státu, společnosti nebo určité skupiny lidí. Jsou založeny za účelem provozování činnosti ve prospěch toho, kdo měl zájem na jejich zřízení. Je zde kladen větší důraz na důležitost výsledků hlavního poslání, přičemž výše příjmů z něj stojí obvykle až na druhém místě. Tyto organizace však nemusí být vždy nutně neziskové, i když nejsou zřízeny proto, aby zisku dosahovaly. Mezi neziskové organizace jsou zařazeny i obce, kraje a státní fondy, u kterých převažuje charakter státní správy a služby. Zákon o daních z příjmů vylučuje z okruhu neziskových organizací obchodní společnosti a družstva, i když nebyly založeny za účelem podnikání. Zdravotnická zařízení jako taková nejsou výslovně uvedena ve výčtu poplatníků v §18, přesto má řada zdravotnických zařízení právní formu neziskové organizace. [24]

Další podmínkou neziskového charakteru je fakt, že organizace, která není zřízena nebo založena za účelem podnikání, musí být právnickou osobou, s výjimkou organizačních složek. V žádném případě není možné, aby se za tzv. neziskový subjekt považovala fyzická osoba.

Neziskové organizace jsou právnické osoby, mají svého zřizovatele, zakládají se podle různých právních předpisů a podléhají registraci na místech určených jim zákonem, podle kterého jsou zřízeny. Tuto registraci však není možné zaměňovat s registrací u místně příslušného finančního úřadu pro účely daňové. Tato registrace je povinná, a to i pod hrozbou sankce, nastanou-li důvody pro takovou registraci. Neziskové organizace jsou vedeny také v seznamu ekonomických subjektů, který vede Český statistický úřad, a mají přiděleno identifikační číslo.

Zákon o daních z příjmů uvádí výčet neziskových subjektů v §18 odst. 8, výčet je uvozen slůvkem „zejména“ nejedná se tedy o výčet vyčerpávající:

- zájmová sdružení právnických osob, pokud mají tato sdružení právní subjektivitu a nejsou zřízena za účelem výdělečné činnosti,

- občanská sdružení včetně odborových organizací,
- politické strany a politická hnutí,
- registrované církve a náboženské společnosti,
- nadace a nadační fondy,
- obecně prospěšné společnosti,
- veřejné vysoké školy,
- veřejné výzkumné instituce,
- školské právnické osoby podle zvláštního právního předpisu,
- obce,
- organizační složky státu,
- kraje,
- příspěvkové organizace,
- státní fondy,
- subjekty o nichž tak stanoví zvláštní zákon.

[5]

Další zákony k neziskovým organizacím:

Občanská sdružení se řídí zákonem č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů

Nadace a nadační fondy zákonem č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů

Církve a náboženské společnosti, církevní právnické osoby zákonem č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů

Obecně prospěšné společnosti zákonem č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů

Existuje řada dalších právních předpisů, podle kterých se řídí některé oblasti vztahující se bezprostředně k nestátním neziskovým organizacím. Jsou to například:

Zákon č. 198/2002 Sb., o dobrovolnické službě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách a o změně některých zákonů

Zákon č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů

V současném právním řádu České republiky existuje mnoho obecných zákonů, které platí i zároveň pro nestátní neziskové organizace. Nejdůležitějšími z nich jsou:

Daňová legislativa: zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů v platném znění; zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a další daňové zákony.

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

3.3 Členění neziskových organizací podle jejich zaměření

Vzhledem k tomu, že nestátní neziskové organizace vznikají na základě potřeb občanů, existují téměř ve všech sférách lidského konání. Nestátní neziskové organizace působí například v následujících oblastech:

Kultura a umění – například divadla, muzea, historické a kulturní společnosti, ZOO, časopisy, knihovny, orchestry, umělecká představení, botanické zahrady

Sport a rekreace – tělovýchovné organizace, sportovní kluby, myslivecké společnosti, dětské tábory, kluby přátel čehokoli

Vzdělávání a výzkum – od předškolní výchovy po vysoké školy, odborné školství, vzdělávání dospělých, výzkumné ústavy, servisní organizace, sdružení rodičů a přátel školy

Zdravotnictví – nemocnice, rehabilitační zařízení, služby domácího ošetření, instituce duševního zdraví, ambulance, lékařské pohotovosti, preventivní zdravotní péče

Sociální služby – péče o mládež, péče o rodinu, služby pro seniory, pomoc handicapovaným, pomoc uprchlíkům a lidem bez domova, útulky

Ekologie – ochrana životního prostředí, ochrana živočichů, veterinární služby, zachování čistoty okolí a ochrana přírodních krás

Rozvoj obce (místní společnosti) a bydlení – komunitní, sídlištní a sousedské aktivity, bytová družstva, hospodářské a společenské aktivity (chovatelé, zahrádkáři, ...)

Ochrana práv a obhajoba zájmů – právní poradenství, ochrana spotřebitelů, organizace hájící lidská práva a práva menšin, občanské iniciativy, sdružení měst a obcí, prevence kriminality

Politika – politické strany a politická hnutí, organizace na podporu politických stran a hnutí

Organizování dobročinnosti – nadace, charity, centra pro dobrovolníky, sdružení na podporu dobročinnosti

Náboženství – kostely, synagogy, mešity, ostatní místa pro bohoslužby a kultovní obřady

Mezinárodní aktivity – rozvojová pomoc, mezinárodní mírová podpora, mezinárodní pomoc při neštěstích, přátelské a kulturní programy, podpora lidských práv

Profesní a pracovní vztahy – profesní komory a odborové organizace a další oblasti.

3.4 Neziskový sektor v České republice

Etapy vývoje neziskového sektoru

Neziskový sektor má na území České republiky dlouhou tradici. Nadace a spolky se vždy významnou měrou podílely na národní, kulturní a politické emancipaci. Příkladem mohou být národní obrození, vznik samostatné ČSR v roce 1918, či Sametová revoluce v roce 1989. Tato tradice byla zpřetrhána v období dvou po sobě následujících totalitních režimů – fašistického a komunistického, kdy byla svobodná iniciativa občanů nežádoucí. V období socialismu nezisková autonomní sféra prakticky neexistovala. Některé organizace pak působily jako součást Národní fronty. Rok 1989 znamenal pro oblast neziskových organizací zásadní změnu. Bylo zakládáno tisíce nestátních neziskových organizací a neziskový sektor od té doby prodělal řadu změn. V uplynulých osmnácti letech lze vysledovat zhruba čtyři fáze vývoje neziskového sektoru.

1990 – 1992

Nová očekávání a ideje doby vyústily v první právní úpravy neziskového sektoru (zákon o sdružování a právní úprava nadací) a v založení Nadačního investičního fondu. Jako poradní orgán vlády pro otázky nestátního neziskového sektoru vznikla Rada pro nestátní neziskové organizace. Liberální politika státu vytvořila podmínky k bouřlivému rozvoji neziskového sektoru. Do země začali přicházet také zahraniční dárci podporující rozvoj neziskového sektoru jako součást rozvoje mladé demokracie.

1993 – 1996

Stát formoval svůj vztah k neziskovému sektoru s opatrností. To se projevovalo v nedostatku vůle rozdělit Nadační investiční fond či váháním nad novým zákonem o nadacích. Představy o podobě neziskového sektoru jsou ovlivněny debatou dvou vůdčích politických osobností, Václava Havla a Václava Klause. Šlo o podobu tzv. občanské společnosti. Vládní politika v tomto období zaostávala za samovolným vývojem v neziskové sektoru. Přesto státní podpora tomuto sektoru zůstávala stabilní (2 až 3 mld. Kč ročně).

1997 – 2001

Vztah státu a neziskového sektoru se zintenzivňuje a zpřesňuje. Je vydán nový zákon o nadacích, což vede ke konsolidaci nadační oblasti. Probíhá příprava nových zákonů a zpřesňování dotačních pravidel jednotlivých ministerstev. Je obnovena činnost Rady vlády pro nestátní neziskové organizace a dochází k rozdělování prvních finančních prostředků z Nadačního investičního fondu.

2002 – dodnes

V tomto období došlo ke dvěma zásadním změnám. Tou první byla reforma veřejné správy, která znamenala vznik krajů, které vzápětí začaly ovlivňovat situaci nestátního neziskového sektoru v regionu. Druhou změnou ovlivňující neziskový sektor byl vstup ČR do EU. Ten přinesl výzvu v podobě schopnosti navazovat partnerství a využívat fondy EU. To změnilo situaci mnoha nestátních neziskových organizací. [30]

3.5 Počet nestátních neziskových organizací

Počet nestátních neziskových organizací se po roce 1989 začal dramaticky zvyšovat. V roce 1990 existovalo asi 3 800 občanských sdružení zatímco o tři roky později to již bylo téměř šestkrát tolik, přesně 21 694. V roce 2001 pak tvořilo neziskový sektor ČR již téměř 80 000 různých právnických osob.

Jak je vidět k intenzivnímu přibývání organizací docházelo zejména do roku 1993. Poté se nárůst jejich počtu zpomaloval. Důvodem bylo „nasycení“ českého neziskového sektoru. V následujících letech docházelo především ke vnitřnímu vyžívání neziskového sektoru. To znamená profesionalizaci části organizací, zlepšování finančního a technického zázemí, získávání důvěry větší části veřejnosti, získávání nových členů, vytváření vnitřních sítí či zastřešujících organizací apod.

Vývoj počtu neziskových organizací podle jednotlivých právních forem mezi lety 1990 a 2007 zachycuje tabulka č.3.

Z níže uvedené tabulky je dále patrné, že občanská sdružení tvoří přes devadesát procent nestátních neziskových organizací. To je způsobeno především tím, že tento typ byl první právní formou umožňující dobrovolné sdružování občanů na neziskovém základě v České republice po roce 1989. Na druhou stranu lze předpokládat, že počet občanských sdružení je až o 30 % nadsazen, jelikož nemají odhlašovací povinnost.

Tabulka č.4: Vývoj počtu nestátních neziskových organizací v letech 1990 – 2007

Nestátní neziskové organizace	Občanská sdružení	Nadace	Nadační fondy	Obecně prospěšné společnosti	Církevní právnické osoby	Organizační jednotky sdružení
1990	3 879					
1991	9 366					
1992	15 393	1 551				
1993	21 694	2 768				
1994	24 978	3 800				
1995	26 814	4 253				
1996	27 807	4 392		1		
1997	30 297	5 238		52		
1998	36 046	55	71	129		
1999	38 072	272	695	560		
2000	42 302	282	735	557		
2001	47 101	299	784	701		
2002	49 108	330	825	762	4 785	30 547
2003	50 997	350	859	884	4 946	31 509
2004	53 306	362	898	1038	4 927	32 020
2005	54 963	368	925	1 158	4 605	33 178
2006	58 347	380	992	1 317	4 464	28 868
2007	60 850	388	1 030	1 441	4 447	29 267

Zdroj: [31]

Počátek zakládání obecně prospěšných společností můžeme v tabulce vypořizovat v roce 1996. Od 1. ledna tohoto roku totiž vstoupil v platnost zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech.

Z výše uvedené tabulky je také vidět prudký pokles počtu nadací mezi lety 1997 a 1998 a s tím spojené zakládání nadačních fondů od roku 1998. Tento jev je spojen s faktem, že 1. ledna 1998 vstoupil v platnost zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech.

Tabulka č.5: Počet nestátních neziskových organizací dle právní formy a dle krajů ČR (stav v roce 2005)

Kraj	Nadace	Nadační fond	Obecně prospěšná společnost	Sdružení	Organizační jednotka sdružení	Církevní organizace
Hl. m. Praha	768	300	308	10 107	2 434	332
Jihočeský	30	79	99	3 430	3 206	393
Jihomoravský	140	120	155	5 673	3 575	521
Karlovarský	17	18	27	1 609	880	85
Královéhradecký	48	68	41	3 053	2 106	323
Liberecký	51	15	53	2 256	1 470	214
Moravskoslezský	78	80	102	4 872	2 801	476
Olomoucký	98	61	73	3 026	2 137	361
Pardubický	37	42	45	2 626	2 057	275
Plzeňský	35	27	48	2 810	2 581	170
Středočeský	72	43	88	6 687	3 734	532
Ústecký	63	30	87	4 227	2 124	411
Vysočina	30	37	34	2 564	2 458	294
Zlínský	76	78	48	2 533	1 792	260

Zdroj: [15]

3.6 Sdružování nestátních neziskových organizací

Více než 80 000 neziskových organizací, které v České republice existují, se může jevit jako nepřehledné množství. Avšak mnoho velkých neziskových organizací funguje na pobočkovém principu a tyto organizace registrují stovky členů. Od počátku 90. let probíhají v českém neziskovém sektoru procesy vnitřního organizování a sdružování. Dochází k zakládání zastřešujících organizací s různou územní působností: celostátní, krajské, městské či místní. Také z hlediska oblasti zaměření existují zastřešující organizace různých typů. Pravděpodobně největší počet je odborových asociací a to na všech stupních územní působnosti a v mnoha oblastech činnosti.

Na regionální úrovni je také nezanedbatelné množství mezioborových sítí. Na celostátní úrovni dochází k opakovaným pokusům vytvořit mezioborovou asociaci nestátních neziskových organizací. Vytváření zastřešujících organizací v neziskovém sektoru bývá často spojováno s obavou z jeho monopolizace jednou organizací. Počet organizací

zastřešujících nestátní neziskové organizace není přesně znám. Je odhadován asi na 80 zastřešujících organizací.

4. NEZISKOVÁ ORGANIZACE A PROBLEMATIKA JEJÍHO ZDANĚNÍ V OBLASTI DPH

Ačkoli mají nestátní neziskové organizace oproti běžným subjektům založeným za účelem podnikání svá specifika, řídí se jejich zdanění v oblasti daně z přidané hodnoty zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty stejně jako u běžných podnikatelských subjektů.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty vstoupil v účinnost 1. května 2004 a od té doby byl již několikrát nepřímo novelizován. To znamená, že příslušné změny se objevily v jiných právních předpisech. Poslední změny zákona o DPH nastaly s účinností od 1. ledna 2008 zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Zákon o dani z přidané hodnoty platný od vstupu České republiky do EU znamenal významnou změnu především ve způsobu uplatňování daně u subjektů, které sice nebyly založeny za účelem podnikání, ale vzhledem k tomu, že uskutečňují ekonomické činnosti, stávají se osobami povinnými k dani.

Zákon o DPH lze obecně rozčlenit do čtyř základních oblastí:

- Uplatňování daně z přidané hodnoty v tuzemsku
- Uplatňování DPH v rámci EU (intrakomunitární plnění)
- Uplatňování DPH při dovozu a vývozu zboží
- Správa daně z přidané hodnoty⁷

S registrací k dani z přidané hodnoty jsou spojeny jak povinnosti tak i práva. Obojí vymezují příslušná ustanovení zákona o DPH. Registrace k DPH se týká pouze osob povinných k dani.

Práva osoby povinné k dani spojená s registrací k DPH jsou obecně následující:

- Právo registrovat se na základě žádosti

⁷ FITŘÍKOVÁ, D., MUSILOVÁ, L., *Daň z přidané hodnoty ve školské praxi*. 1. vyd. Karviná: Paris, 2007. ISBN 978-80-903817-2-8 str. 12

- Právo na odpočet daně při změně režimu u vymezených přijatých zdanitelných plnění pořízených před registrací
- Právo zrušit registraci na žádost, pokud jsou splněny zákonem stanovené podmínky

[2]

4.1 Vznik a vývoj DPH a její harmonizace s právem EU

Současná podoba zákona o dani z přidané hodnoty (zákon č.235/2004 Sb., v platném znění) je výsledkem vývoje českého práva v oblasti nepřímých daní od počátku devadesátých let dvacátého století. Podobu současné legislativní úpravy DPH nejvýrazněji ovlivnila její harmonizace s legislativou Evropské unie.

Vznik daně z přidané hodnoty v roce 1993

Před rokem 1993 existovala v tehdejší ČSFR jediná nepřímá daň, daň z obratu, která byla uplatňována již od roku 1953. Na zasedání Finanční rady ČSFR dne 22. dubna 1991 byla potvrzena nezbytnost legislativní úpravy nepřímých daní na federální úrovni a realizace nové daňové soustavy byla naplánována s účinností od 1. ledna 1993.

Federální ministerstvo financí ve spolupráci s Ministerstvy financí ČR a SR vypracovalo v rámci daňové reformy návrh zákona o dani z přidané hodnoty. Návrh zákona byl zpracován ve spolupráci se zahraničními experty z Mezinárodního měnového fondu a Komise Evropských společenství. Návrh zákona byl též projednán v meziresortním připomínkovém řízení se všemi ústředními orgány federace, České a Slovenské republiky, svazy podnikatelů, odborovými svazy a dalšími orgány a institucemi. Legislativní i věcné připomínky byly do návrhu zapracovány, avšak doporučení výborů FS uplatnit pouze jedinou sazbu daně dodrženo nebylo. 1. ledna 1993 vstoupil v účinnost zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty a byly zavedeny dvě sazby DPH a to základní (tehdy nazývaná standardní) ve výši 23% a snížená ve výši 5% (hlavně na potraviny a na služby).

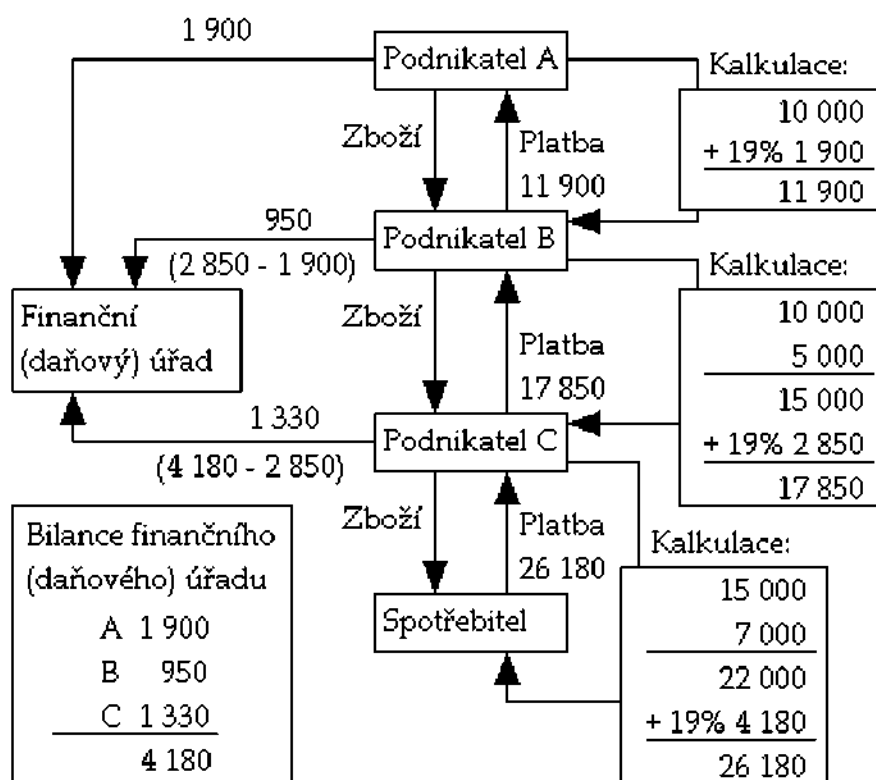
Nahrazení daně z obratu systémem daně z přidané hodnoty doplněným o spotřební daně byl jedním z dominantních rysů nové daňové soustavy. Zavedení této daně v ČSFR představovalo nezbytný krok ke sblížení našeho systému nepřímých daní s daňovými

mechanismy uplatňovanými v zemích Evropských společenství a to hlavně podle Směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. Tím došlo k odstranění jedné z administrativních bariér, které nám bránily plně se zapojit do celoevropského integračního procesu. Významným výsledkem uskutečněné daňové reformy byl přesun daňového břemene z příjmů ke spotřebě. [9]

Daň z přidané hodnoty je svou podstatou daní nepřímou, kterou je zdaňován veškerý prodej zboží a služeb v každé fázi jejich výroby a distribuce. Do státního rozpočtu je odváděna postupně především prostřednictvím podnikatelů zaregistrovaných jako plátcí daně v pravidelných termínech za zdaňovací období. Ve skutečnosti však zatěžuje pouze konečného spotřebitele.

Daň je vybírána postupně a po částech pouze z té hodnoty, která byla v příslušné fázi přidána (tzv. přidaná hodnota) k ceně nakoupeného zboží či služby. Plátce daně použije jako základ pro výpočet daně cenu zboží či služby, za kterou ji skutečně prodá kupujícímu, ale bez daně. Zároveň mu vzniká nárok na odpočet daně, kterou zaplatil svým dodavatelům při nákupu zboží a služeb, které sám použil pro své podnikání. Vzniklé saldo daně, tj. rozdíl daní na výstupu a vstupu, je plátce daně povinen odvést do státního rozpočtu. [9]

Schéma č.1: Postup zdaňování dodávek daní z přidané hodnoty na cestě od polotovaru ke spotřebiteli (údaje v Kč)



Zdroj: [3]

Novela z roku 1995

Další reforma zákona o DPH byla provedena přijetím zákona č. 258/1994 Sb. s platností od 1. ledna 1995. K novelizaci bylo nutné přistoupit především z důvodu přizpůsobení tohoto zákona fungování daně z přidané hodnoty v právu Evropské unie. Nejpodstatnější změnou bylo snížení standardní (dnes základní) sazby daně z přidané hodnoty ze sazby 23% na sazbu 22%. Tento krok zapadal do koncepce postupného snižování daňového zatížení. [9]

Novela z roku 1998

Po tříleté přestávce došlo opět k významnější novelizaci zákona o dani z přidané hodnoty. Změny a doplňky zákona byly poslaneckou sněmovnou schváleny dne 8. července 1997 a Senátem pak dne 31. července 1997. Ve sbírce zákonů byl zákon publikován pod č.208/1997 Sb., novela vstoupila v platnost dnem 1. ledna 1998.

Změny a doplňky zákona o DPH byly provedeny z několika důvodů. Jedním z hlavních důvodů bylo zahájení postupného odstraňování rozdílů, které se ještě vyskytovaly u DPH mezi právní úpravou platnou v ČR a právní úpravou platnou pro členské země EU. Úmyslem nebylo odstranit tyto rozdíly najednou, skokem, ale postupně v období několika let upřesňovat, popřípadě doplňovat a harmonizovat znění zákona tak, aby k datu přijetí za člena vyhovovalo plně úpravě platné v EU.

Novela z roku 2000

Zákon o DPH byl znovu novelizován v roce 2000 zákonem č. 17/2000 Sb., s tím, že změny měly dvojí účinnost. V souvislosti s problematikou DPH u neziskových subjektů se novelou od 1. ledna 2001 zásadně změnil způsob uplatnění nároku na odpočet daně v případech, kdy plátce uskutečňuje jak zdanitelná plnění osvobozená od daně podle tehdejšího § 25, tak současně i zdanitelná plnění, u nichž má nárok na odpočet daně, tj. kdy plátcí vzniká povinnost krátit nárok na odpočet daně koeficientem podle tehdejšího § 20. [9]

Novela z roku 2003

Nejvýznamnějším krokem novely zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (zákonem č. 322/2003 Sb. s účinností od 1. října 2003) bylo snížení obratu tvořícího mez pro povinnou registraci, a to z dosud platných 750 000 Kč za tři po sobě jdoucí kalendářní měsíce na 2 mil. Kč za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců. I po tomto snížení však byla výše obratu výrazně vyšší, než úroveň platná v tehdejších členských státech EU.

Hlavním cílem novely z roku 2003 bylo provést další dílčí kroky ve sblížení daňového práva České republiky s předpisy Evropské unie týkající se harmonizace postupu při vracení daně. Konkrétně se směrnicemi ES 79/1072/EHS a 86/560/EHS.

V souvislosti se vstupem České republiky do EU bylo nutno harmonizovat zákon o DPH i z hlediska sazeb DPH. Snížená sazba DPH mohla být v členských státech EU uplatňována pouze na výrobky a služby uvedené v příloze H Šesté směrnice EHS. [27,29]

Byly provedeny následující změny v sazbách DPH:

Zboží - příloha č. 1 Přesun ze snížené (5%) do základní (22%) sazby daně se týkal zejména výrobků, které byly do přílohy č. 1 zařazeny z ekologických důvodů. Konkrétně tedy například rudy a jejich koncentráty, bioplyn a bionafta, výrobky z recyklovaného papíru apod.

Služby - příloha č. 2 Příloha č. 2 k zákonu o DPH, v níž jsou uvedeny služby, u nichž se uplatňuje základní sazba daně (tehdy 22%) byla novelou zákona s účinností od 1. ledna 2004 doplněna o některé služby. Doplněné služby se tedy fakticky přesunuly ze snížené sazby daně 5% do základní sazby daně 22%. Jednalo se například o telekomunikační služby, služby v oblasti nemovitostí, zpracování dat a související služby včetně údržby a oprav kancelářských a počítačích strojů, výzkum a vývoj, služby právní, účetnické, daňové poradenství, průzkum trhu a veřejného mínění, pátrací a bezpečnostní služby.

V rámci harmonizace českého daňového práva probíhala také jednání o tzv. přechodných obdobích nebo o případných delších výjimkách. Tato jednání byla uzavřena v listopadu roku 2001. Jednalo se o uplatnění snížené sazby daně u dodávek tepla a stavebních prací a stavebních objektů pro bydlení do 31.12.2007, tedy po určitou dobu i po datu vstupu do EU. Dále se jednalo o výjimku, kdy nebude nutné obrát pro povinnou registraci plátců DPH dále snižovat, poté co bude novým zákonem snížen na úroveň 1 mil. Kč (cca 35 000 EUR) ročně. [9]

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

Nejvýznamnějším krokem při harmonizaci českého daňového práva s daňovým právem Evropské unie a zároveň velkou legislativní změnou v oblasti daní v České republice bylo přijetí zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který nahradil již mnohokrát novelizovaný zákon č. 588/1992 Sb.

Daňová harmonizace znamená přiblížení a vzájemné přizpůsobení národních daňových soustav a jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel zúčastněných zemí. Je vyvolána potřebou společného postupu zemí proti škodlivé daňové konkurenci. Ta

v integrujícím se světě ohrožuje výběr daní v těch zemích, které jsou z daňového hlediska pro poplatníky méně výhodné a týká se nejvíce daní s mobilními základy, jako jsou daně nepřímé, daně z úroků a ze zisku korporací. Harmonizace spočívá v určení daně, která má být harmonizována, harmonizaci základu daně, daňové sazby a správy daně.

Nejdůležitějším předpisem pro harmonizaci DPH byla v roce 2004 Šestá směrnice Rady ES (č. 77/388/EHS), která byla vydána 17. května 1977 a prošla od té doby několika novelami. Jejím cílem je nediskriminační systém daně z přidané hodnoty s ohledem na původ zboží a služeb, dále pak, aby společný trh umožnil nerušenou konkurenci a vedl k dosažení reálného vnitřního trhu. Přesto žádná ze zemí EU nezačlenila tuto direktivu směrnice plně a jednotným způsobem do svého právního systému. [27]

Další důležitou směrnicí pro vstup ČR do EU je Osmá směrnice Rady ES (č. 79/1072/EHS), která uplatňuje vrácení DPH plátcům, kteří nepodnikají na území daného členského státu, nýbrž v rámci celé EU.

Členské státy se snaží o sjednocení a zjednodušení legislativy v oblasti DPH. Zde jde především o odstranění národních výjimek a jednotnou aplikaci ustanovení výše uvedené Šesté směrnice.

Od 1. května 2004 se vstupem České republiky do Evropské unie začal platit zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Jedná se o nový zákon, kterým bylo dosaženo, až na některé výjimky, slučitelnosti právní úpravy pro uplatňování této daně v ČR s předpisy platnými v Evropské unii. V tomto novém zákoně o DPH jsou zejména vedle dalších významných změn doplněna pravidla pro zdaňování dodávek zboží mezi daňovými subjekty z různých členských zemí EU, tzn. uplatňování daně u tzv. intrakomunitárních dodávek. Tato pravidla vnitřního trhu EU mohla Česká republika zavést až po svém vstupu do Evropské unie.

Od roku 2004 byl zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty již několikrát novelizován. Nejvýznamnější novely nabyly účinnosti 1. ledna 2005 a 1. ledna 2008. Také

Šestá směrnice Rady ES č. 77/388/EHS z roku 1977 byla nahrazena novou směrnicí Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty. K této změně došlo z toho důvodu, že původní směrnice byla několikrát podstatně změněna a aby se zajistilo, že ustanovení budou uspořádána jasným a racionálním způsobem v souladu se zásadou zdokonalení právní úpravy. Tato nová směrnice o společném systému DPH se označuje jako tzv. „recast šesté směrnice“.

4.2 Daňové subjekty a registrace k dani z přidané hodnoty

Jak ukazuje dosavadní praxe, nepatří neziskové organizace mezi subjekty, které by měly zájem uplatnit své právo na registraci k dani z přidané hodnoty. Vzhledem k tomu, že se jedná o právnické osoby, které nejsou založeny za účelem podnikání a hlavně se jedná o subjekty, které uskutečňují převážně plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Z toho plyne, že výhody v podobě možnosti uplatnění nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění nemohou nestátní neziskové organizace využít v takové míře jako subjekty založené za účelem podnikání. Dalším argumentem proti registraci, pokud k tomu nevznikl zákonný důvod, je nárůst administrativy, který je s registrací k DPH spojený. To je pro neziskové subjekty zatěžující nejen z hlediska časového, ale i ekonomického. Právo dobrovolně se registrovat k dani z přidané hodnoty proto využívají především podnikatelské subjekty.

V zákoně o DPH jsou však uvedena i taková ustanovení, kterými jsou povinny se řídit i osoby povinné k dani přestože dosud nejsou k DPH registrovány. Jedním z nejdůležitějších je povinnost monitorovat obrat pro účely registrace a při jeho překročení podat v zákonné lhůtě přihlášku k registraci. Z úprav zákona o DPH vyplývá, že k povinnosti podat přihlášku k registraci mohou vést i jiné důvody než překročení limitu pro registraci.

Povinnosti spojené s registrací k dani z přidané hodnoty jsou z obecného hlediska následující:

- Povinnost sledovat údaje o uskutečněných plněních, která vstupují do obratu pro účely registrace

- Povinnost sledovat údaje o pořízení zboží z EU od osob registrovaných k DPH v Evropské unii a o poskytnutých službách pokud jsou poskytovány osobami registrovanými k DPH v EU nebo zahraničními osobami povinnými k dani
- Povinnost registrovat se jako osoba identifikovaná k dani, pokud jsou splněny zákonné podmínky
- Povinnost snížit u zákonem vymezeného majetku dříve uplatněný nárok na odpočet daně při změně režimu , tj. při zrušení registrace

Od data uvedeného na osvědčení o registraci k dani z přidané hodnoty musí plátce daně plnit všechny povinnosti, které stanovuje zákon o DPH. K základním se řadí především povinnost plátce přiznat a zaplatit daň, v zákonných lhůtách podávat daňové přiznání a vystavovat osobám povinným k dani daňové doklady. Na druhou stranu má plátce právo na uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu.

Při posuzování registrace k dani z přidané hodnoty vycházíme jednak z definice osob povinných k dani a jednak z definice ekonomické činnosti. Obě jsou uvedené v zákoně o DPH.

1. Osoba povinná k dani

Osoba povinná k dani je dle znění § 5 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost, a to bez ohledu na to, zda byla založena za účelem podnikání. Z výše uvedené definice vyplývá, že osobou povinnou k dani je i osoba, která nebyla založena za účelem podnikání, tj. tzv. neziskový subjekt v případě, že uskutečňuje ekonomickou činnost. Osobou povinnou k dani může být i veřejnoprávní subjekt, pokud uskutečňuje i jiné činnosti než výkony v oblasti veřejné správy. [25]

2. Osoba identifikovaná k dani

Osobou identifikovanou k dani je podle § 96 zákona o dani z přidané hodnoty právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání , včetně veřejnoprávního

subjektu, a neuskutečňuje ekonomické činnosti v tuzemsku, nebo osoba povinná k dani, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, pokud pořizují zboží z jiného členského státu a hodnota pořízeného zboží bez daně v běžném kalendářním roce převyší částku 326 000 Kč. Do celkové hodnoty pořízeného zboží podle § 2 odst. 2 písm. b) se započítává hodnota zboží dodaného osobě formou zasílání zboží podle § 18 a hodnota zboží, které bylo nakoupeno touto osobou v jiném členském státě od osoby registrované k dani a přemístěno do tuzemska. Osoba identifikovaná k dani je povinna přiznat a zaplatit daň z pořízení zboží, jehož hodnotou převyší stanovenou částku.⁸

Osobou identifikovanou k dani je například hasičský záchranný sbor, který je veřejnoprávním subjektem, a pořídí z jiného členského státu speciální mechanizaci s pořizovací cenou vyšší než 326 000 Kč. Z tohoto pořízení musí jednorázově přiznat daň ve výši 19% z ceny. Tím vzniká povinnost podat daňové přiznání a daň zaplatit. Osobou identifikovanou k dani je také osoba povinná k dani, která uskutečňuje pouze plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně, pokud jsou jí poskytovány služby podle § 10 odst. 7 osobou registrovanou k dani v jiném členském státu nebo zahraniční osobou povinnou k dani.

Osobou identifikovanou k dani je vždy právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, včetně veřejnoprávního subjektu, nebo osoba, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, pokud je jí zasíláno zboží, které je předmětem spotřební daně.⁸

3. Ekonomická činnost

Ekonomická činnost je podle znění § 5 odst. 2 zákona o DPH :

-soustavná činnost

- výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní a zemědělské činnosti,

⁸ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

- činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, výchovatelské nebo učitelů, činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců,
- a také soustavné využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů
- podle Evropského soudního dvora je to i příprava na tuto činnost.

Povinnost registrovat se k dani se vztahuje k překročení limitu pro registraci. Nestátní neziskové organizace, které podmínku uvedenou v § 6 odst. 1 zákona o DPH nesplní, to znamená nepřekročí limitní částku jeden milion korun českých, nejsou povinny se k dani z přidané hodnoty registrovat. Z ustanovení obsaženého v § 6 odst. 1 ZDPH vyplývá, že osobou osvobozenou od uplatňování daně z přidané hodnoty je osoba povinná k dani se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, pokud nepřekročí obrat 1 000 000 Kč za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců.

[25]

4. Obrat pro registraci

Obratem se pro účely zákona o DPH rozumí výnosy za uskutečněná plnění s výjimkou plnění, která jsou osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, u osob, které mají povinnost vést účetnictví nebo účetnictví vedou dobrovolně. Nebo se jedná o příjmy za uskutečněná plnění, s výjimkou plnění, která jsou osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, u ostatních osob. Do obratu se také zahrnují výnosy nebo příjmy z převodu a nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, které jsou osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně podle § 56, které nejsou příležitostnou činností osoby povinné k dani. Dále se sem zahrnují výnosy nebo příjmy z finančních činností a pojišťovacích činností, které jsou osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 a 55, které nejsou příležitostnou nebo doplňkovou činností osoby povinné k dani.⁹

Do obratu se nezahrnují výnosy nebo příjmy z prodeje dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku, který je obchodním majetkem. Do obratu veřejnoprávního subjektu se dále nezahrnují výnosy nebo příjmy z převodu a nájmu

⁹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, které jsou osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně podle § 56.

Do obratu osoby registrované k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osoby povinné k dani, které uskutečňují ekonomické činnosti v tuzemsku prostřednictvím provozovny umístěné v tuzemsku, se zahrnují pouze výnosy nebo příjmy za plnění uskutečněná touto provozovnou. [25]

5. Povinná registrace při překročení obratu

Povinnost registrovat se k DPH jako důsledek překročení stanoveného limitu je upraven v § 95 odst. 1 zákona o DPH. Z jeho znění vyplývá, že osoba povinná k dani má za povinnost se registrovat v případě, že překročila obrat stanovený zákonem o dani z přidané hodnoty. Osoba povinná k dani, tedy i nestátní nezisková organizace, která překročila za sledované období limit stanovený pro registraci, je tedy povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení měsíce, ve kterém došlo k překročení tohoto registračního limitu.

Osoba povinná k dani se stává plátcem daně od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém přesáhla registrační limit. Děje se tak na základě rozhodnutí správce daně (§ 94 odst. 1 zákona o DPH). Z toho vyplývá, že po měsíci, ve kterém dojde k překročení obratu pro registraci, má nezisková organizace, která se stane plátcem daně z přidané hodnoty, dvouměsíční časový prostor na to, aby se na povinnosti, které musí plátce daně plnit, připravila. [25]

6. Dobrovolná registrace

Nezisková organizace, která je osobou povinnou k dani, může podat přihlášku k registraci DPH v podstatě kdykoli. Vyplývá to ze znění § 95 odst. 7 zákona o DPH. Skutečnost, že tato osoba nepřesáhla zákonem stanovený limit, není důležitá. Pokud nestátní nezisková organizace požádá o registraci dobrovolně, stává se plátcem daně ode dne účinnosti

uvedeného na osvědčení o registraci. V praxi se však případy, kdy se nestátní neziskové organizace mají zájem registrovat k DPH dobrovolně, vyskytují jen zcela výjimečně. [25]

Osoba povinná k dani se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, je osvobozena od povinnosti registrovat se jako plátce a není oprávněna podat přihlášku k registraci.

7. Povinná registrace – jiné důvody

Vzhledem k tomu, že nestátní neziskové organizace mohou uzavírat smluvní vztahy i se subjekty z jiných zemí, mohou nastat situace, kdy vzniká povinnost registrace, i když nepřekročí limit pro povinnou registraci podle § 6 odst. 1 zákona o DPH.

Jedná se o následující případy:

- Při pořízení zboží z jiného členského státu EU, pokud hodnota tohoto zboží přesáhne v běžném kalendářním roce částku 326 000 Kč (§ 94 odst. 6 a § 95 odst. 6 zákona o DPH). Dnem překročení uvedené částky se nezisková organizace stává plátcem daně a je povinna podat přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty (§94 odst. 6 a § 95 odst. 5 zákona o DPH).
- Při zasílání zboží podle § 18 zákona o DPH z jiného členského státu, které podléhá spotřební dani. Plátcem se tato osoba stává dnem dodání zboží a přihlášku k registraci je povinna podat rovněž dnem dodání zboží (§ 94 odst. 7 a § 95 odst. 9 zákona o DPH).
- Při pořízení zboží s instalací nebo montáží od osoby registrované k dani v jiném členském státě. Plátcem se stává osoba povinná k dani dnem dodání zboží a přihlášku k registraci je povinna podat dnem dodání tohoto zboží (§ 94 odst. 9 a § 95 odst. 11 zákona o DPH).

- Při poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, pokud je osobě povinné k dani poskytnuta vymezená služba osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, který nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání či provozovnu, nebo tuto službu poskytne zahraniční osoba povinná k dani. Plátcem se stává osoba povinná k dani (příjemce služby) dnem poskytnutí této služby a přihlášku k registraci je povinná podat dnem poskytnutí služby (§ 94 odst. 8 a § 95 odst. 10 zákona o DPH). [25]

8. Rušení registrace

Registraci k dani z přidané hodnoty lze zrušit buď na žádost plátce nebo z „moci úřední“ (rozhodnutím správce daně). Oba způsoby rušení registrace jsou podmíněny splněním zákonných podmínek. Zatímco v prvním případě je iniciativa při rušení registrace na plátcích daně z přidané hodnoty, ve druhém případě ruší registraci správce daně.

A) Zrušení registrace plátce na žádost

Podle § 106 zákona o DPH je základní podmínkou pro zrušení registrace na žádost plátce prokázání skutečnosti, že obrat žadatele o zrušení registrace za nejbližších 12 předcházejících kalendářních měsíců je nižší než hodnota 1 000 000 Kč.

V případě ukončení podnikání plátce neplatí žádné omezení, pokud se týče zrušení registrace k dani z přidané hodnoty. Správce daně vydává písemný souhlas na vyžádání daňového subjektu podle § 35 zákona o správě daní a poplatků. Podnikatelský subjekt v souvislosti s ukončením podnikání činí další kroky vůči živnostenskému úřadu, obchodnímu rejstříku, které by bez tohoto písemného souhlasu nemohl učinit. [2]

B) Zrušení registrace správcem daně

Podmínky, za kterých správce daně může zrušit registraci (§ 106 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty) jsou:

- Plátce neuskutečnil bez oznámení důvodu správci daně po dobu 12 po sobě následujících měsíců plnění
- Plátce neplní své povinnosti vyplývající ze zákona
- Plátce přestane být osobou povinnou k dani¹⁰

Nestátní neziskové organizace se však do výše uvedených situací pravděpodobně nedostanou.

Zrušení registrace správcem daně je podmíněno formou vydání rozhodnutí o zrušení registrace, proti kterému je přípustný opravný prostředek podle § 48 zákona o správě daní a poplatků, tj. uplatnění odvolání v zákonné lhůtě 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí.

4.3 Povinnost přiznat uskutečněná plnění

Uskutečnění plnění

Uskutečnění plnění plátcem daně nastává při dodání zboží, převodu nemovitosti nebo při poskytnutí služby a to podle příslušných ustanovení zákona o DPH.

Uskutečněné plnění může být:

- zdanitelné (na něj se váže povinnost přiznat daň na výstupu)
- osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně
- osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně

Povinnost přiznat daň na výstupu je jednou z nejdůležitějších povinností plátce daně. Pro nestátní neziskové organizace je charakteristické, že kromě zdanitelných plnění uskutečňují ve větší míře i plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. U těchto osvobozených plnění povinnost přiznat DPH samozřejmě nevzniká, ale jejich uskutečnění nebo přijetí platby za taková plnění před jejich uskutečněním je spojeno s další

¹⁰ FITŘÍKOVÁ, D., MUSILOVÁ, L., *Daň z přidané hodnoty ve školské praxi*. 1. vyd. Karviná: Paris, 2007. ISBN 978-80-903817-2-8 str. 49

důležitou povinností, kterou musí neziskové organizace plnit, tj. s povinností přiznat uskutečnění osvobozeného plnění.

4.3.1 Plnění, která jsou předmětem DPH

Daň z přidané hodnoty se uplatňuje na zboží, nemovitosti a služby za podmínek, které jsou blíže stanoveny v zákoně o dani z přidané hodnoty.

Pro různé aktivity uskutečňované fyzickou nebo právnickou osobou v rámci její ekonomické činnosti či mimo tuto činnost se pro účely DPH používá obecný pojem „plnění“.

Předmětem daně z přidané hodnoty mohou být pouze plnění, která mají charakter dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytování služeb (podle definice v § 13 a § 14 zákona o DPH). Skutečnost, že nestátní nezisková organizace – plátce daně uskuteční obchodní transakci, která má takovýto charakter, ještě nemusí znamenat, že se jedná o plnění, které je předmětem DPH. Dále musí být splněny všechny zákonné podmínky stanovené v § 2 odst. 1 zákona o DPH.

Plnění, která jsou předmětem daně z přidané hodnoty, se podle toho, zda je plátce poskytovatelem, nebo příjemcem takového plnění, dále dělí na:

- uskutečněná plnění (jedná se o plnění, která plátce uskutečňuje ve prospěch jiné osoby)
- přijatá plnění (jde o plnění, která jsou plátcí poskytována jinou osobou)¹¹

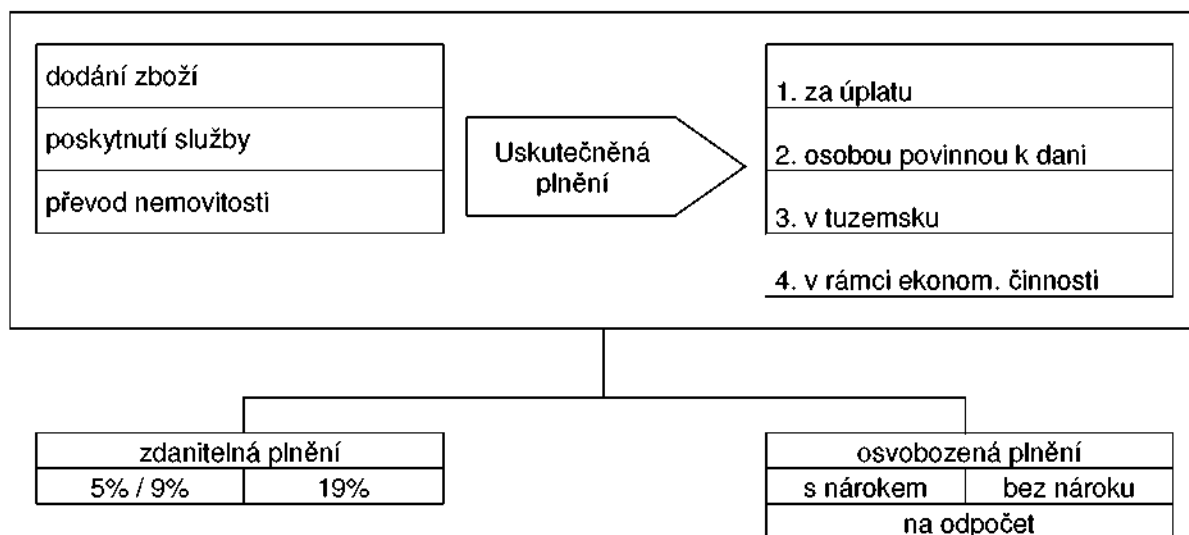
Všechna plnění související s ekonomickými činnostmi subjektu plátce, je možné v účetnictví rozdělit do dvou základních skupin:

- a) plnění, která jsou předmětem daně
- b) plnění, která nejsou předmětem daně.¹¹

¹¹ FITŘÍKOVÁ, D., MUSILOVÁ, L., *Daň z přidané hodnoty ve školské praxi*. 1. vyd. Karviná: Paris, 2007. ISBN 978-80-903817-2-8

Níže uvedené schéma zachycuje obecné členění uskutečněných plnění, která jsou předmětem daně, na dvě základní podskupiny. Těmi jsou na jedné straně plnění zdanitelná a na straně druhé plnění osvobozená od daně.

Schéma č.2: Plnění, která jsou předmětem DPH



Zdroj: [2]

Ze znění § 2 odst. 1 písm. a) a b) zákona o DPH, které upravuje předmět daně, vyplývá, že všechny tři typy plnění, tzn. dodání zboží, převod nemovitosti a poskytnutí služby jsou předmětem daně pouze při splnění čtyř podmínek. Výše uvedená plnění jsou předmětem daně, pokud jsou uskutečněna:

1. za úplatu,
2. osobou povinnou k dani,
3. v rámci uskutečňování ekonomických činností,
4. v tuzemsku.

Všechny čtyři zmíněné podmínky musí být splněny současně. Pokud jedna z těchto podmínek není splněna, nevzniká subjektu, plátcí daně, povinnost uplatnit daň na výstupu ani povinnost přiznat osvobozené plnění, které není předmětem daně. [25]

4.3.2 Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet

Přehled plnění, která patří do této skupiny osvobozených plnění, je uveden v § 63 zákona o DPH. Jedná se hlavně o dodání zboží do jiného členského státu, vývoz zboží, poskytnutí služby do třetí země, přeprava a služby vázané na dovoz a vývoz zboží a přepravu osob do jiného členského státu a třetích zemí. Z hlediska věcného vymezení se může jednat buď o dodání zboží nebo o poskytnutí služby. U přijatých zdanitelných plnění použitých k uskutečnění osvobozených plnění s nárokem na odpočet daně z přidané hodnoty má plátcе právo na odpočet daně v plné výši (§72 odst. 2 písm. b) zákona o DPH). Tato plnění se u nestátních neziskových organizací buď nevyskytují nebo jen zcela výjimečně. [25]

4.3.3 Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet

Taxativní výčet plnění, která patří mezi plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, je uveden v § 51 zákona o DPH. Jedná se o plnění, u kterých plátcе není povinen uplatnit daň na výstupu, protože jsou od této povinnosti osvobozena. Dále je z vymezení těchto plnění zřejmá vazba na přijatá zdanitelná plnění, která plátcе k uskutečnění osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně použije. U přijatých zdanitelných plnění, která plátcе použije výhradně k uskutečnění těchto osvobozených plnění, nemá plátcе nárok na odpočet daně (podle § 75 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty).

Podle § 51 jsou od daně bez nároku na odpočet daně osvobozena tato plnění:

- a) poštovní služby (§ 52),
- b) rozhlasové a televizní vysílání (§ 53),
- c) finanční činnosti (§ 54),
- d) pojišťovací činnosti (§ 55),
- e) převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení (§ 56),
- f) výchova a vzdělávání (§ 57),
- g) zdravotnické služby a zboží (§ 58),
- h) sociální pomoc (§ 59),
- i) provozování loterií a jiných podobných her (§ 60),

- j) ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (§ 61),
- k) dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet daně (§ 62).

Následující plnění patří k nejčastějším plněním osvobozeným od daně, která uskutečňují neziskové subjekty.

Výchova a vzdělávání - § 57

Výchovou a vzděláváním se pro účely zákona o DPH rozumí

- a) výchovná a vzdělávací činnost poskytovaná v mateřských školách, základních školách, středních školách, konzervatořích, vyšších odborných školách, základních uměleckých školách a jazykových školách s právem státní jazykové zkoušky, které jsou zapsány ve školském rejstříku. Dále pak výchovná a vzdělávací činnost v rámci praktického vyučování nebo praktické přípravy uskutečňované na pracovištích fyzických nebo právnických osob, které mají oprávnění k činnosti související s daným oborem vzdělání a uzavřely se školou smlouvu,
- b) školské služby poskytované ve školských zařízeních, které jsou zapsány ve školském rejstříku a které doplňují nebo podporují vzdělávání ve školách. Dále zajištění ústavní nebo ochranné výchovy anebo preventivně výchovné péče,
- c) vzdělávací činnost poskytovaná na vysokých školách,
- d) činnost prováděná za účelem rekvalifikace uchazečů o zaměstnání, zájemců o zaměstnání a fyzických osob se zdravotním postižením zařazených na pracovní rehabilitaci akreditovanými zařízeními,
- e) výchovná a vzdělávací činnost v rámci plnění povinné školní docházky žáků ve školách zřízených na území České republiky a nezapsaných do školského rejstříku, v níž ministr školství, mládeže a tělovýchovy povolil plnění povinné školní docházky,
- f) jazykové vzdělání poskytované fyzickými a právnickými osobami působícími v oblasti jazykového vzdělávání uznanými Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy. Dále pak jazykové vzdělání poskytované osobami působícími v oblasti jazykového vzdělávání v přípravných kurzech pro vykonání standardizovaných jazykových zkoušek uznaných Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy,

g) výchovné, vzdělávací a volnočasové aktivity poskytované dětem a mládeží¹² příspěvkovými organizacemi a nestátními neziskovými organizacemi dětí a mládeže.

Zdravotnické služby a zboží - § 58

Zdravotnickými službami se pro účely zákona o DPH rozumí služby zdravotní péče a související služby poskytované oprávněnými subjekty pacientům a osobám, jímž je taková péče určena. Tyto služby jsou vymezené zákonem o veřejném zdravotním pojištění. Za zdravotnické služby se pak nepovažují zdanitelná plnění uskutečňovaná očními optiky.

Od daně je osvobozeno dodání zboží, které je spotřebováno v rámci zdravotnických služeb uvedených v předcházejícím odstavci. Od daně je osvobozeno dodání lidské krve a jejích složek, lidských orgánů, tkání a mateřského mléka. Dále je od daně osvobozeno též dodání stomatologických výrobků, které jsou zdravotnickými prostředky podle zvláštních právních předpisů, stomatologickými laboratořemi včetně oprav tohoto zboží. Od daně je také osvobozeno poskytování dopravních služeb nemocným nebo zraněným osobám oprávněnými osobami za použití prostředků pro dopravu k tomuto účelu zvlášť konstruovaných nebo upravených. Od daně je osvobozeno i zdravotní pojištění podle zákona o veřejném zdravotním pojištění.

Od daně naopak není osvobozen výdej nebo prodej léčiv, potravin pro zvláštní výživu a zdravotnických prostředků na lékařský předpis i bez lékařského předpisu.¹²

Sociální pomoc - § 59

Službami sociální pomoci se pro účely zákona o dani z přidané hodnoty rozumí sociální služby podle zvláštního právního předpisu (zákon č. 108/2006 Sb., o sociálních službách) poskytované veřejnoprávními subjekty nebo jinými právníckými osobami, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání; tzn. neziskovými subjekty.

Jedná se například o služby ústavní sociální péče, ústavní sociální péče o staré občany, ústavní sociální péče o zdravotně postižené občany, ústavní sociální péče o děti a mládež, ústavní sociální péče o ostatní občany, ostatní sociální péče, denní sociální péče o

¹² Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

zdravotně postižené děti a mládež, služby pracovní adaptace zdravotně postiženým nebo nezaměstnaným.¹³

Ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně § 61

Od daně jsou dále osvobozena tato plnění:

- a) poskytnutí služeb jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy politických stran a hnutí, církví a náboženských společností, občanských sdružení včetně odborových organizací, profesních komor nebo jiných právnických osob, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, pokud toto osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž; od daně je osvobozeno také dodání zboží těmito osobami v souvislosti s poskytnutými službami,
- b) poskytnutí služeb a dodání zboží úzce souvisejícího s ochranou a výchovou dětí a mládeže veřejnoprávními subjekty nebo právnickými osobami, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání,
- c) poskytnutí pracovníků náboženskými nebo obdobnými organizacemi k činnostem uvedeným v písmenu b) a v § 57 až 59, a to s přihlédnutím k duchovní péči,
- d) poskytování služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou právnickými osobami, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, osobám, které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost,
- e) poskytnutí kulturních služeb a dodání zboží s nimi úzce souvisejícího krajem, obcí, právnickou osobou zřízenou zákonem, právnickou osobou zřízenou Ministerstvem kultury nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání,
- f) poskytování služeb a dodání zboží osobami, jejichž činnosti jsou osvobozeny od daně podle písmen b), c), d) a e) a podle § 57, 58 a 59 za podmínky, že se jedná pouze o dodání zboží nebo poskytnutí služeb při příležitostných akcích pořádaných výlučně za účelem

¹³ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

získání finančních prostředků k činnostem, pro které jsou tyto osoby založeny nebo zřízeny, pokud toto osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž.¹⁴

4.4 Sazby daně

Sazby daně u zdanitelných plnění, tj. u zboží, služeb a převodu nemovitostí, stanoví § 47 zákona o DPH, podle něhož je základní sazba stanovena ve výši 19% a snížená sazba ve výši 5%. Snížená sazba 5% platí do 31. prosince 2007 a od 1. ledna 2008 se snížená sazba daně z přidané hodnoty zvyšuje na 9%.

Podle § 47 odst. 2 se stanoví sazba daně z přidané hodnoty pro zboží, u něhož je výchozí sazbou základní sazba daně ve výši 19%. U zboží, které je uvedeno v příloze č. 1 k zákonu o DPH, u tepla a chladu se uplatňuje snížená sazba daně. Ve snížené sazbě daně jsou podle přílohy č. 1 zákona o DPH potraviny včetně nealkoholických nápojů, léky, dětské pleny, knihy, tisk, zdravotnické prostředky a zboží pro osobní používání nemocnými ke zmírnění následků nemoci.

Podle § 47 odst. 3 se stanoví sazba daně z přidané hodnoty pro služby, u nichž je stejně jako u zboží výchozí sazbou základní devatenáctiprocentní sazba daně. Výjimku tvoří služby uvedené v příloze č. 2 k zákonu o DPH. U těchto vyjmenovaných služeb je uplatňována snížená sazba daně z přidané hodnoty. Služby ve snížené sazbě daně jsou úprava a rozvod vody, čištění odpadních vod, ubytování, hromadná doprava osob, zdravotní a sociální péče, kulturní činnosti zařazené v SKP 92, sportovní činnosti zařazené v SKP 92.6, pokud tyto činnosti nejsou osvobozené podle ustanovení § 51 a následujících.

Základní sazba daně je uplatňována i u převodu nemovitostí, jak stanoví § 47 odst. 4. Také u dodání staveb včetně staveb nedokončených, stavebních a montážních prací spojených s jejich výstavbou, rekonstrukcí, modernizací a opravami se podle znění § 47 odst. 5 zákona o DPH uplatňuje základní sazba daně. [25]

¹⁴ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Výjimku představuje převod, dodání a stavební a montážní práce spojené s výstavbou, rekonstrukcí, modernizací a opravami staveb pro bydlení a sociální bydlení, u kterých se uplatňuje snížená sazba daně z přidané hodnoty. Do 31. prosince 2007 stanovil sníženou sazbu daně pro bytovou výstavbu § 48 zákona o DPH a snížená sazba daně pro stavby pro sociální bydlení byla stanovena v příloze č. 2 zákona o DPH. Stavbami pro sociální bydlení byly myšleny například domovy důchodců, dětské domovy, ústavy sociální péče a podobná zařízení.

Od 1. ledna 2008 se úprava v zákoně o DPH změnila. V § 48 zákona o DPH je stanovena snížená sazba daně u stavebních prací pro změnu dokončené stavby bytového domu, rodinného domu nebo bytu a jejich opravy.

Nový § 48a stanoví sníženou sazbu daně u staveb pro sociální bydlení. To se týká stavebních a montážních prací spojených s výstavbou staveb pro sociální bydlení i převod těchto staveb. Stavbami pro sociální bydlení jsou podle znění § 48a odst. 4 byt (do 120 m²), rodinný dům (do 350 m²), či bytový dům pro sociální bydlení (s byty do 120 m²), školská zařízení pro výkon ústavní výchovy, kojenecké ústavy a další vyjmenované. U bytů jejichž plocha přesahuje 120 m² a rodinných domů nad 350 m² se uplatňuje základní sazba DPH (nejdou sociálním bydlením). [25]

U dovozu uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností vyjmenovaných v příloze č. 4 zákona o DPH se podle § 47 odst. 6 uplatňuje snížená sazba daně. Ta platí výslovně pouze pro dovoz těchto předmětů. Jedná-li se o jejich dodání v tuzemsku či jejich pořízení z jiného členského státu uplatní se základní sazba daně.

§ 47 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty stanovuje zásadu pro uplatnění sazby daně u dovozu zboží, u něhož se uplatňuje jednotná celní sazba a které zařazením patří do různých podpoložek Harmonizovaného systému. Harmonizovaným systémem se rozumí číselný kód popisu výrobků uvedený v celním sazebníku. V takovém případě se pak uplatní základní sazba daně, pokud alespoň jeden druh zboží podléhá této sazbě DPH. [25]

Sazbu daně pro vratné zálohované obaly stanovuje § 47 odst. 8 zákona o DPH. U části základu daně vztahujícího se k nim se použije v praxi vždy sazba daně platná pro tento zálohovaný obal.

4.5 Odpočet daně

Nárok na odpočet daně (daň na vstupu, popř. krácená daň na vstupu)

Nárok na odpočet daně může uplatnit plátce z přijatého zdanitelného plnění, které uskutečnil jiný plátce a to při splnění zákonem daných podmínek (přijaté zdanitelné plnění plátce použije pro své ekonomické činnosti a zároveň je použije pro uskutečnění svých zdanitelných plnění s nárokem na odpočet daně).

Nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. (dle § 73 odst. 1 zákona o DPH)

Nárok na odpočet daně lze uplatnit nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém bylo uskutečněno přijaté zdanitelné plnění nebo ve kterém byla přijata platba plátcem, který uskutečňuje zdanitelné plnění, pokud k přijetí došlo před uskutečněním zdanitelného plnění.

Plný nárok na odpočet může plátce uplatnit u přijatých plnění, která se použijí pro účely uskutečnění:

- zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu
- plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně
- plnění v rámci své ekonomické činnosti (subjektu) s místem plnění mimo tuzemsko
- finančních a pojišťovacích činností pro zahraniční osobu nebo plnění přímo spojených s vývozem zboží

Dále lze odpočet uplatnit:

- při prodeji nebo vkladu podniku, u poskytnutí reklamního předmětu (pokud cena bez daně nepřesahuje 500 Kč), dodání vratného obalu spolu se zbožím kupujícímu či vrácení vratného obalu, u postoupení vlastní pohledávky.

[25]

Tabulka č.6: Přehled uplatnění daně na výstupu a nároku na odpočet daně

Typ plnění	Daň na výstupu	Nárok na odpočet
Není ekonomickou činností	Ne - § 2	Ne - § 72/1, poměr - § 72/5
Ekonomické činnosti		
Uskutečněná plnění		
Zdanitelná	Ano - § 13, 14	Ano - § 72/2
Mimo tuzemsko	Ne - § 2	Ano - § 72/2
Osvobozená s nárokem na odpočet	Ne - § 63	Ano - § 72/2
Osvobozená bez nároku na odpočet	Ne - § 51	Ne - § 75/1, koef. dle § 76 - § 72/4
Ekonomické činnosti		
Přijatá plnění		
Pořízení zboží od ORD z JČS	Ano - § 16	Dle následného použití
Služby z JČS, třetích zemí	Ano - § 15	Dle následného použití
Dovoz zboží	Ano - § 20	Dle následného použití

Zdroj: Materiál Finančního ředitelství Ústí nad Labem

Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet:

- daňový doklad (zaúčtovaný, evidovaný podle § 100 zákona o DPH)
- odpočet lze uplatnit nejdříve k datu uskutečněného zdanitelného plnění nebo datu přijaté platby, nejpozději v posledním zdaňovacím období kalendářního roku. Při pozdějším uplatnění se podává dodatečné daňové přiznání (maximálně do tří let).

4.5.1 Přijatá plnění, u nichž nemá plátce nárok na odpočet daně

Nárok na uplatnění odpočtu daně nemá plátce u přijatých zdanitelných plnění, která použije k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně uvedených v § 51, a to včetně uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko.

Dále má plátce zákaz odpočtu daně:

- při pořízení osobního automobilu (mimo nákup automobilů pro další prodej)
- u finančního pronájmu osobních automobilů

- technického zhodnocení osobních automobilů a reprezentace (mimo reklamních předmětů do 500 Kč) [25]

4.5.2 Zkrácený nárok na odpočet

Pokud jsou přijatá zdanitelná plnění použita k uskutečnění plnění s nárokem na odpočet, tak i k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet, uplatňuje daný subjekt odpočet pouze v poměrné výši. Odpočet se krátí koeficientem. Výpočet koeficientu je uveden v § 76 zákona o DPH.

Koeficient se vypočítá jako podíl, v jehož čitateli je součet částek bez daně za veškerá plnění s nárokem na odpočet (vč. přijatých plateb) a ve jmenovateli součet údajů v čitateli a součet uskutečněných plnění osvobozených bez nároku na odpočet. Do koeficientu se nezapočítává prodej dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, příležitostné finanční činnosti, příležitostný převod nebo nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor.

Zaokrouhlení koeficientu se provádí na dvě desetinná místa nahoru. Koeficient vyšší než $0,95 = 1$; nárok na odpočet se nekrátí. U koeficientu nižšího než 0,05 se neupravuje.

Ve zdaňovacím období běžného kalendářního roku provede plátce krácení odpočtu daně koeficientem vypočteným z údajů za zdaňovací období předcházejícího kalendářního roku při vypořádání odpočtu daně (zálohový koeficient). Pokud údaje pro výpočet koeficientu za předcházející rok neexistují, stanoví si plátce koeficient předběžným odhadem.

Výpočet vypořádacího koeficientu – vzorec podle řádků v daňovém přiznání:¹⁵

Součet řádku 510 – součet řádku 520 _____, za celé vypořádávané období

Součet ř. 510 – součet ř. 520 + součet ř. 530 – součet ř. 540

Pokud jsou přijatá zdanitelná plnění použita výhradně pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet, nelze odpočet uplatnit, v daňovém přiznání se nevykazuje.

¹⁵ Pokyny k vyplnění přiznání k dani z přidané hodnoty

4.5.3 Odpočet při změně režimu

Nový plátce:

Osoba povinná k dani, která se stane plátcem DPH je oprávněna podle ustanovení § 74 uplatnit odpočet u obchodního majetku evidovaného ke dni účinnosti registrace (uvedenému na osvědčení o registraci), pořízeného za posledních dvanáct měsíců. Odpočet lze uplatnit v prvním zdaňovacím období. [25]

Zrušení registrace plátce:

Plátce má povinnost snížit nárok na odpočet daně z obchodního majetku ke dni zrušení registrace, pokud při jeho pořízení uplatnil odpočet daně, je povinen snížení nároku na odpočet uvést do posledního daňového přiznání a vzniklou daňovou povinnost odvést.

4.6 Příklad zaúčtování DPH u přijaté a vydané faktury

DPH na vstupu:

Přijatá faktura za zboží	100 000 Kč
+ DPH 19%	19 000 Kč
Celková hodnota faktury	119 000 Kč

MD	321 Dodavatelé	D	MD	343 DPH	D	MD	131 Pořízení zboží	D
	celková hodnota FA 119 000,- Kč			vstupní hodnota DPH 19 000,- Kč			prodejní cena zboží 100 000,- Kč	

DPH na výstupu:

Vydaná faktura za služby odběrateli	150 000 Kč
+ DPH 19%	28 500 Kč
Celková hodnota faktury	178 500 Kč

MD	311 Odběratelé	D	MD	343 DPH	D	MD	602 Tržby z prodeje služeb	D
	celková hodnota FA 178 500,- Kč			výstupní hodnota DPH 28 500,- Kč			hodnota prodejní ceny z tržeb 150 000,- Kč	

Celkové vyrovnaní s finančním úřadem:

MD	343 DPH	D
VSTUP: 19 000,- Kč	VÝSTUP 28 500,- Kč	
rozdíl 9 500,- Kč		

Plátce daně z přidané hodnoty v tomto případě odvede daň ve výši rozdílu finančnímu úřadu.

Závěr k účtování rozdílů DPH:

Je-li VSTUP > VÝSTUP = rozdíl hradí FÚ daňovému subjektu (nadměrný odpočet)

Je-li VSTUP < VÝSTUP = rozdíl hradí daňový subjekt FÚ (vlastní daňová povinnost)¹⁶

¹⁶ ČERNÝ, R., *Základy podvojného účetnictví*. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2002.

5. KOMPARACE ZDANĚNÍ PODNIKATELSKÝCH A NEZISKOVÝCH SUBJEKTŮ

Zákon o dani z přidané hodnoty přiznává určitým vyjmenovaným subjektům při vykonávání stanovených činností osvobození od daně. Toto zvláštní postavení, jak již bylo uvedeno v předchozí kapitole, mají právnické osoby, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání. Podskupinou těchto osob jsou veřejnoprávní subjekty, což je stát a jeho organizační složky, kraje, obce, jakož i právnické osoby, které byly založeny zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu, pokud vykonávají působnost v oblasti veřejné správy.

Z hlediska zákona o DPH se každá organizační složka státu, která je účetní jednotkou, považuje za samostatnou osobu povinnou k dani. Za veřejnoprávní subjekt se pro účely zákona o DPH považují také odborové organizace, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou při výkonu činnosti podle svého statutu, stanov nebo základního dokumentu.

Veřejnoprávní subjekty se při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy nepovažují za osobu povinnou k dani. Takovým výkonem je například vydávání průkazů, ověřování podpisů, agenda stavebních úřadů, státního hygienického dozoru apod. Za osobu povinnou k dani se veřejnoprávní subjekt považuje vždy, pokud uskutečňuje činnosti vyjmenované v příloze č.3 zákona o DPH, což jsou například služby dodání vody, plynu, tepla, chladu a elektřiny, dodání zboží, doprava, skladování, reklamní služby, pořádání výstav, veletrhů a kongresů, služby prodejen pro zaměstnance, kantýn, jídelen a další.

Lze tedy shrnout, že podle zákona o DPH je osobou povinnou k dani i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, což jsou soukromé neziskové subjekty i veřejnoprávní subjekty, za předpokladu, že uskutečňují ekonomické činnosti, které jsou v zákoně přesně definovány.

Pouze osoby povinné k dani se mohou stát plátcí daně z přidané hodnoty, a to buď z povinnosti (po překročení stanoveného obrátu) nebo dobrovolně (pokud je to pro ně výhodné).

Ze zákona o dani z přidané hodnoty tedy vyplývá, že neziskové subjekty jsou v určitých vyjmenovaných veřejně prospěšných činnostech osvobozeny od daně z přidané hodnoty a zároveň se výnosy nebo příjmy z těchto činností většinou nezahrnují do obrátu pro povinnou registraci k DPH.

Na první pohled se zdá výhodné, že neziskové subjekty jsou v určitých činnostech osvobozeny od daně z přidané hodnoty. Ale toto osvobození od daně je spojené s tím, že veškeré náklady neziskových subjektů na tyto činnosti jsou včetně daně z přidané hodnoty bez možnosti odpočtu daně na vstupu.

Ostatní osoby povinné k dani – běžné obchodní společnosti a osoby samostatně výdělečně činné – provádějí ekonomickou činnost s úmyslem z provedených aktivit vytěžit ekonomický výsledek. Tyto osoby, pokud se stanou plátcí DPH, pak mají jiný režim zdaňování i v případech, kdy provozují stejné nebo obdobné služby jako neziskové subjekty. Jedná se o řadu činností v oblasti sportu, kultury, sociálních služeb apod.

Příklady rozdílné aplikace zákona o DPH se vyskytují například v oblasti kultury. Na odlišném principu zdaňování běžně fungují divadla. Většina divadel je příspěvkovými organizacemi měst, obcí či krajů. V Liberci jsou Divadlo F. X. Šaldy a Naivní divadlo příspěvkovými organizacemi Statutárního města Liberec. Na druhé straně je řada divadel soukromých, hlavně v Praze; například UNGELT, TA FANTASTIKA, Karel Heřmánek „DIVADLO BEZ ZÁBRADLÍ“ a další divadla známých herců. Obdobně existují zoologické zahrady, botanické zahrady, hrady, zámky, muzea a další instituce jako příspěvkové organizace a stejná zařízení soukromá.

V případech, kdy divadla, ZOO, botanické zahrady a jiné kulturní instituce provozují kraje, obce, právnické osoby zřízené zákonem, právnické osoby zřízené Ministerstvem kultury nebo právnické osoby, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, jedná se o

plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně podle ustanovení § 51 v návaznosti na § 61 písm. e). Z toho vyplývá, že vstupné do těchto kulturních zařízení, a další služby případně zboží poskytované spolu s kulturními službami, je bez DPH, avšak daň z přidané hodnoty vstupuje do nákladů těchto organizací. To znamená, že náklady jsou vyšší, než u plátců DPH, kteří si mohou uplatnit odpočet daně na vstupu.

Naproti tomu v případech, kdy jsou obdobná kulturní zařízení provozována podnikatelskými subjekty, je výnos z činnosti těchto zařízení plněním zdanitelným. Většina kulturních zařízení provádí činnosti zařazené ve snížené sazbě daně z přidané hodnoty (do 31. prosince 2007 – 5%, od 1. ledna 2008 – 9%).

V příloze č. 2 (seznam služeb podléhajících snížené sazbě) k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění, jsou uvedeny „Kulturní činnosti zařazené v SKP 92, které zahrnují vstupné na výstavy, koncerty, filmová a divadelní představení, ohňostroje, vyhlídkové věže, do zábavných parků, cirkusů, muzeí, zoologických a botanických zahrad, historických objektů a obdobné.“

Jestliže výstupy u podnikatelských subjektů jsou v systému DPH zdaňovány sníženou sazbou daně a většina nákladů těchto osob je v základní sazbě daně, lze z toho usoudit, že mohou existovat i případy, kdy osvobození od daně u neziskových subjektů je méně výhodné než zdaňování výnosů u subjektů podnikatelských.

Další případy rozdílného přístupu ve zdaňování daní z přidané hodnoty lze najít v oblasti sportu. V různých sportovních odvětvích působí neziskové subjekty. Jsou to občanská sdružení, obecně prospěšné společnosti, nadace, tělovýchovné jednoty atd.

V případech, kdy právnické osoby, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání poskytují služby úzce související se sportem nebo tělesnou výchovou osobám, které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost, jedná se o plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle ustanovení § 51 v návaznosti na § 61 písm. d) zákona o DPH. To znamená, že vstupné pro diváky na sportovní akce, pronájem sportovních zařízení pro sportovní činnost občanů, vstupné do sportovních areálů

(plaveckých bazénů, tělocvičen apod.) je v případech neziskových organizací bez DPH, ale daň z přidané hodnoty, která je součástí plateb na vstupu, vstupuje do nákladů těchto neziskových sportovních organizací.

Ve sportu však působí i subjekty založené za účelem podnikání, nejčastěji společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti. Příkladem mohou být FC SLOVAN LIBEREC a.s. nebo Bílí Tygři Liberec, s.r.o. Dále v této oblasti podnikají i fyzické osoby, většinou aktivní profesionální sportovci na živnostenské oprávnění.

Ve sportovních činnostech, které provozují podnikatelské subjekty, se uplatňuje na výstupu daň z přidané hodnoty. Určité sportovní činnosti vyjmenované v příloze č. 2 zákona o DPH podléhají snížené sazbě daně. Jsou to sportovní činnosti zařazené v SKP 92.6 (standardní klasifikace produkce) a některé rekreační činnosti zařazené v SKP 93.04 (služby posiloven a kondičního cvičení). Klasifikaci činností pro statistické účely provádí Český statistický úřad. Na internetových stránkách ČSÚ lze vyhledat jednotlivé skupiny SKP.

Tabulka č.7: Činnosti zařazené do SKP 92.6

92.6	Sportovní činnosti
92.61	Provoz sportovních areálů a stadionů
92.61.1	Provoz sportovních areálů a stadionů
92.61.10	Provoz sportovních areálů a stadionů
92.62	Ostatní sportovní činnosti
92.62.1	Ostatní sportovní činnosti
92.62.11	Činnosti na podporu a propagaci sportu
92.62.12	Činnosti související s organizováním sportovních událostí a podniků
92.62.13	Ostatní sportovní činnosti j.n.

Zdroj: [14]

Do SKP 92.61.10 jsou zahrnuty služby sportovních zařízení například: stadiony, bazény, tělocvičny, golfové hřiště, závodiště, kluziště, tenisové dvorce, sportovní střelnice, kuželárny, lyžařské areály a vleky.

Obdobně jako v oblasti kultury lze i v oblasti sportu konstatovat, že systém osvobození od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně nemusí být pro sportovní organizace výhodný. Při velké potřebě investic v mnoha sportovních zařízeních je zřejmé, že nemožnost uplatnění odpočtu zvyšuje investiční náklady na sportovní objekty a jejich vybavení.

5.1 Uplatnění daně z přidané hodnoty u sportovních činností

Problematika zdaňování sportovních činností je poměrně komplikovaná a proto Ministerstvo financí ČR vydalo informace k uplatňování sazeb DPH u sportovních činností do 31.12.2005 a po 1.1.2006. Tyto informace se týkají sportovních i jiných činností, které se mohou u sportovních organizací vyskytovat.

Sportovní činnosti zařazené v SKP 92.6 byly od účinnosti nového zákona o DPH č. 235/2004 Sb., tzn. od 1.5.2004, zdaňovány sazbou daně ve výši 19%, avšak již od 1.1.2005 byly na základě poslanecké iniciativy novelou zařazeny do přílohy č. 2 zákona a zdaňují se tedy sníženou sazbou daně 5% (od 1.1.2008 9%). Pro uplatnění snížené sazby daně se používá, jak je v příloze uvedeno, Standardní klasifikace produkce platná k 1.1.2003 a do položky SKP 92.6 nejsou zařazeny následující činnosti:

- nájem sportovních zařízení (SKP 70)
- činnosti fitcenter, posiloven, aerobiku a kondiční cvičení (SKP 93.04)

1. Nájem sportovních zařízení a využívání sportovních zařízení (tělocvičny, víceúčelové haly apod.

Nájem nemovitosti (SKP 70.2) plátcem daně je podle § 56 odst. 4 zákona o DPH osvobozen od daně, kromě krátkodobého nájmu, u kterého se uplatní základní sazba daně 19%. Plátce se může rozhodnout, že bude nájem nemovitosti zdaňovat v souladu s ustanovením § 56 odst. 5

zákona o DPH, pokud nemovitost pronajímá jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností.

Je však nutno rozlišovat, zda se jedná o poskytnutí nájmu nemovitosti nebo o umožnění využívání sportovního zařízení, tj. sportovní činnost. Obecně se o nájem nemovitosti – sportovního zařízení, pro účely uplatnění DPH nejedná, pokud vlastník sportovního zařízení pouze umožní vykonávání sportovní činnosti osobám, které takovéto zařízení budou využívat.

Využívání sportovních zařízení, které je zaříděno do SKP 92.6 (provoz sportovních areálů a stadionů), podléhá od 1.1.2005 snížené sazbě daně. Pokud je poskytována právnickými osobami, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, uplatní se osvobození od daně. Osvobození od daně bez nároku na odpočet daně podle § 61 písm. d) zákona o DPH se uplatňuje při poskytování služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou právnickými osobami, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání osobám, které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost.

2. Činnosti fitcenter, posiloven, aerobiku a kondiční cvičení

Činnosti fitcenter, posiloven, aerobiku a kondiční cvičení (SKP 93.04) podléhaly základní sazbě daně 19% od účinnosti zákona o DPH č. 235/2004 Sb. až do konce roku 2005. S účinností od 1.1.2006 byly z položky SKP 93.04 zařazeny do přílohy č. 2, a tudíž do snížené sazby daně, služby posiloven a kondičního cvičení, provoz saun, tureckých lázní a parních lázní. Také činnosti zařazené v této SKP poskytované právnickými osobami, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, osobám, které vykonávají sportovní činnost jsou osvobozeny od daně podle § 61 písm. d) zákona o DPH, pokud jsou poskytovány osobám vykonávajícím sportovní činnost.

3. Činnosti na podporu a propagaci sportu

Mezi služby zařazené do SKP 92.6 (sportovní činnosti) patří i činnosti na podporu a propagaci sportu (SKP 92.62.11), za něž lze považovat jakékoliv oznámení o místě a času konání sportovních akcí (závody, utkání atd.). Při poskytnutí těchto služeb subjekty podle ustanovení § 61 písm. d) zákona o DPH, budou takové služby osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně, při poskytnutí jinými plátcí se uplatní snížená sazba daně.

4. Reklama

Poskytování reklamních služeb nepatří mezi sportovní činnosti. Reklama je zařazena v SKP 74.40. Jedná se např. o umístění reklamních poutačů při sportovních utkáních na stadionech a jiných sportovních zařízeních. Poskytnutí služeb reklamy plátcem podléhá základní sazbě daně i v případech, kdy je poskytuje právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání. Pokud by byla reklamní služba poskytována zahraniční osobě nebo osobě registrované k dani v jiném členském státě, postupuje se při vymezení místa plnění podle § 10 odst. 6 zákona o DPH, tzn., že daň se odvádí v tom státě, kde má osoba, které je služba poskytnuta sídlo nebo místo podnikání. [12]

Harmonizace uplatňování daně z přidané hodnoty u sportovních činností s právními předpisy Evropského společenství

Uplatňování daně z přidané hodnoty u sportovních činností podle českého zákona o DPH je na první pohled velmi složité a správné uplatnění zákona a tím i správné plnění daňových povinností plátce DPH je hlavně u neziskových subjektů náročné. Z tohoto důvodu je provedeno porovnání, zda ustanovení českého zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění, je v souladu s příslušnými články Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

Ve Směrnici Rady 2006/112/ES jsou v hlavě IX „Osvobození od daně“ v kapitole 2, článku 132, odst. 1 uvedeny činnosti osvobozené od daně ve veřejném zájmu. Tato osvobození od daně se podle článku 131 uplatňují, aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, a za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.

Podle ustanovení směrnice článek 132 odst. 1 písm. m) je poskytnutí určitých služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou, kterou poskytují neziskové organizace osobám vykonávajícím sportovní nebo tělovýchovnou činnost, osvobozeno od daně.

Směrnice Rady 2006/112/ES hlava VIII, kapitola 2 určuje strukturu a výši sazeb daně. Podle směrnice mohou členské státy uplatňovat základní sazbu daně (nesmí být nižší než 15%) a jednu či dvě snížené sazby daně (nesmí být nižší než 5%). Snížené sazby daně (článek 98) se uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III. V příloze III směrnice je seznam dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížené sazby uvedené v článku 98 a v tomto seznamu jsou uvedeny položky pod bodem 13) oprávnění ke vstupu na sportovní akce a pod bodem 14) oprávnění k využívání sportovních zařízení. [28]

Z výše uvedeného porovnání je patrné, že ustanovení českého zákona o dani z přidané hodnoty je v případě zdaňování sportovních činností podnikatelskými a neziskovými subjekty plně kompatibilní se Směrnicí Rady o společném systému daně z přidané hodnoty.

5.2 Příklad komparace zdanění

Pro komparaci jsem zvolil porovnání sportovní činnosti v tenisovém areálu a doplňující činnosti tenisového klubu v podnikatelské firmě a v neziskovém sdružení:

A) TENISOVÝ KLUB, s.r.o. (společnost s ručením omezeným)

B) TENISOVÝ KLUB, o.s. (občanské sdružení)

Popis činnosti tenisového klubu:

Tenisový klub provozuje tenisové dvorce venkovní a jednu krytou halu.

Občanské sdružení má členy, kteří hrají v klubu tenis, platí členské příspěvky a dále platby podle počtu odehraných hodin. Areál je využíván také veřejností, která si může pronajmout zařízení na hraní tenisu. Dvorce i halu si pronajímají také různé firmy pro sportovní vyžití svých zaměstnanců.

Společnost s ručením omezeným poskytuje dvorce a halu pro tenis stálým předplatitelům a dále obdobně jako u občanského sdružení využívá dvorce i halu veřejnost a firmy pro své zaměstnance.

Tenisový klub obecně (společné údaje)

Areál je ve vlastnictví tenisového klubu. Kromě uvedených dvorců a haly je v areálu administrativní budova. V této budově jsou kanceláře, šatny pro sportovce a trenéry, byt správce areálu, prodejna sportovních potřeb, malé restaurační zařízení pro rychlé občerstvení a sociální zařízení.

Kromě tenisu dospělých osob v klubu trénují závodní hráči a dále jsou v klubu též kurzy pro děti a mládež, které trénují trenéři s vlastním živnostenským oprávněním (OSVČ). Prodejnu sportovních potřeb v tenisovém klubu provozuje nájemce (plátce DPH), kterému tenisový klub pronajímá prostory (nájem je zdaňován podle § 56 odst. 5 zákona o DPH). V tenisovém klubu je také bufet – restaurační zařízení, kde si sportovci a návštěvníci mohou zakoupit drobné občerstvení a nápoje, případně sortiment doplňkového zboží. Tento bufet provozuje tenisový klub sám, v bufetu prodávají zaměstnanci tenisového klubu a příležitostní brigádníci. Spotřeba elektrické energie, vody a plynu je dodavateli fakturována pouze za Tenisový klub. Pronajatá prodejna a byt správce má samostatná měřicí zařízení uvedených médií.

Tenisový klub má příjmy z reklam. Reklamní zařízení jsou umístěna v areálu dvorců a v hale. Reklamu platí většinou regionální firmy – sponzoři klubu. Tenisový klub pořádá turnaje v tenise a mistrovská utkání.

Oba tenisové kluby, jak společnost s ručením omezeným, tak občanské sdružení jsou plátcí DPH.

Zdaňovací období: čtvrtletní

Přiznání k DPH: III. čtvrtletí 2007

Údaje pro vyplnění přiznání k dani z přidané hodnoty za III. čtvrtletí 2007 jsou shodné. Odlišné jsou pouze zálohové koeficienty pro krácení odpočtu daně podle § 76 zákona o DPH. Zálohové koeficienty byly vypočteny jako vypořádací koeficienty roku 2006 ze všech uskutečněných plnění za rok 2006.

Koeficient s.r.o. = 1,00

Koeficient o.s. = 0,28

5.2.1 Soupis přijatých zdanitelných plnění a plnění uskutečněných

Faktury přijaté – FP

Výdajové pokladní doklady (souhrnné) – VPD

Tabulka č.8: Přijatá zdanitelná plnění – posouzení nároku na odpočet podle právní formy daňového subjektu

doklad	název plnění	základ daně (Kč)	sazba daně (%)	daň (Kč)	nárok na odpočet	
					s.r.o.	o.s.
FP1	Instalace sedaček v tenisové hale	348 000	19	66 120	ANO	NE
FP2	Oprava střechy administrativní budovy	132 000	19	25 080	krácený	krácený
FP3	Oprava (stavební práce) v prodejně se sportovními potřebami	62 000	19	11 780	ANO	ANO
FP4	Elektrická energie (3 měsíční zálohy)	30 000	19	5 700	ANO	krácený
FP5	Voda (3 měsíční zálohy)	15 000	5	750	ANO	krácený
FP6	Plyn (3 měsíční zálohy)	30 000	19	5 700	ANO	krácený
FP7	Nákup potravin a nápojů pro bufet (5%)	78 000	5	3 900	ANO	ANO
FP8	Nákup zboží pro bufet (19%)	13 000	19	2 470	ANO	ANO
FP9	Výroba reklamního panelu firmy ALFA	4 500	19	855	ANO	ANO
FP10	Nákup dresů pro závodní hráče	18 000	19	3 420	ANO	NE
VPD1	Nákup úklidových prostředků a kancelářských potřeb	3 200	19	608	ANO	krácený
VPD2	Materiál a drobné nářadí na úpravu sportovišť	15 000	19	2 850	ANO	NE

Zdroj: vlastní tvorba

Faktury vydané – FV

Příjmové pokladní doklady – PPD

Platby na běžný účet – BÚ

Tabulka č.9: Uskutečněná plnění – posouzení zdanění na výstupu podle právní formy daňového subjektu

doklad	název plnění	základ daně (Kč)	sazba daně (%)	daň (Kč)	plnění zdanitelná X osvobozená	
					s.r.o.	o.s.
PPD BÚ	Výběr členských příspěvků (o.s.) a předplatného (s.r.o.)	150 000	5	7 500	zdanitelné	osvobozené
FV 1-20	Pronájem tenisové haly jiným osobám ke sportovní činnosti	450 000	5	22 500	zdanitelné	osvobozené
FV 21 22 23	Pronájem prodejny (prodejna sportovních potřeb) jinému plátcí daně (8 000 Kč/měsíc)	24 000	19	4 560	zdanitelné	zdanitelné
PPD	Tržby z bufetu (5%)	105 000	5	5 250	zdanitelné	zdanitelné
PPD	Tržby z bufetu (19%)	17 000	19	3 230	zdanitelné	zdanitelné
FV 24- 30	Příjmy za reklamu (panely v tenisové hale a venkovním areálu)	90 000	19	17 100	zdanitelné	zdanitelné
FV 31	Nájemné bytu správce areálu (2 500 Kč/měsíc)	7 500	osvobozené podle § 56 odst. 4 ZDPH		osvobozené	osvobozené

Zdroj: vlastní tvorba

5.2.2 Evidence k vyplnění přiznání k dani z přidané hodnoty

Povinnost vedení evidence pro daňové účely stanoví § 100 zákona o DPH.

Uskutečněná zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku

-se základní sazbou daně (řádek 210)

doklad	název plnění	s.r.o		o.s.	
		základ daně	daň na výstupu	základ daně	daň na výstupu
FV 21-23	Pronájem prodejny	24 000	4 560	24 000	4 560
PPD	Tržby z bufetu	17 000	3 230	17 000	3 230
FV 24-30	Příjmy za reklamu	90 000	17 100	90 000	17 100
řádek 210 celkem		131 000	24 890	131 000	24 890

-se sníženou sazbou daně (řádek 215)

doklad	název plnění	s.r.o		o.s.	
		základ daně	daň na výstupu	základ daně	daň na výstupu
PPD a BÚ	Platby předplatitelů	150 000	7 500		
FV 1-20	Pronájem tenisové haly	450 000	22 500		
PPD	Tržby z bufetu	105 000	5 250	105 000	5 250
řádek 215 celkem		705 000	35 250	105 000	5 250

Nárok na odpočet daně z plnění za přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku
-se základní sazbou daně (řádek 310)

název plnění	s.r.o.			o.s.		
	základ daně	daň na vstupu (plný nárok)	daň na vstupu (krácený nárok)	základ daně	daň na vstupu (plný nárok)	daň na vstupu (krácený nárok)
Instalace sedaček v tenisové hale	348 000	66 120				
Oprava střechy administrativní budovy	132 000		25 080	132 000		25 080
Oprava (stavební práce) v prodejně se sportovními potřebami	62 000	11 780		62 000	11 780	
Elektrická energie (3 měsíční zálohy)	30 000	5 700		30 000		5 700
Plyn (3 měsíční zálohy)	30 000	5 700		30 000		5 700
Nákup zboží pro bufet	13 000	2 470		13 000	2 470	
Výroba reklamního panelu firmy ALFA	4 500	855		4 500	855	
Nákup dresů pro závodní hráče	18 000	3 420				
Nákup úklidových prostředků a kancelářských potřeb	3 200	608		3 200		608
Materiál a drobné nářadí na úpravu sportovišť	15 000	2 850				
řádek 310 celkem	655 700	99 503	25 080	274 700	15 105	37 088

-se sníženou sazbou daně (řádek 315)

název plnění	s.r.o.			o.s.		
	základ daně	daň na vstupu (plný nárok)	daň na vstupu (krácený nárok)	základ daně	daň na vstupu (plný nárok)	daň na vstupu (krácený nárok)
Voda (3 měsíční zálohy)	15 000	750		15 000		750
Nákup potravin a nápojů pro bufet	78 000	3 900		78 000	3 900	
řádek 315 celkem	93 000	4 650		93 000	3 900	750

Pozn. Plnění, u kterých nemá plátců nárok na odpočet daně se v přiznání nevykazují.

Celková suma pro krácení nároku na odpočet daně (řádek 380):

- s.r.o.: 25 080 Kč
- o.s.: 37 838 Kč

Celková suma plného nároku na odpočet daně (řádek 390):

- s.r.o.: 104 153 Kč
- o.s.: 19 005 Kč

Celková částka uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně (řádek 510):

- s.r.o.: 836 000 Kč
- o.s.: 236 000 Kč

Celková částka uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně (řádek 530):

název plnění	s.r.o.	o.s.
	částka osvobozených plnění podle § 51 ZDPH (Kč)	částka osvobozených plnění podle § 51 ZDPH (Kč)
Výběr členských příspěvků		150 000
Pronájem tenisové haly jiným osobám ke sportovní činnosti		450 000
Nájemné bytu správce areálu (2 500 Kč/měsíc)	7 500	7 500
řádek 530 celkem	7 500	607500

Krácení odpočtu daně (řádek 550):

- Koeficient

- s.r.o.: 1,00
- o.s.: 0,28

- Změna odpočtu daně: (řádek 380 * koeficient):

- s.r.o.: 25 080 Kč
- o.s.: 10 595 Kč

Výpočet daňové povinnosti

popis	řádek	vzorec	Výsledek s.r.o.	Výsledek o.s.
daň na výstupu	730	součet daně ř. 210+215	60 140	30 140
odpočet daně	750	řádek 390 + řádek 550	129 233	29 600
vlastní daňová povinnost	753	řádek 730 - řádek 750		540
nadměrný odpočet	754	řádek 750 - řádek 730	69 093	

Zdroj: vlastní tvorba

5.2.3 Zhodnocení příkladu

Předmětem porovnání je sportovní klub s rozsáhlejšími sportovními i dalšími ekonomickými aktivitami. Sportovní klub vlastní nemovitý majetek (sportoviště a doplňující zázemí) a tento majetek zhodnocuje investicemi. V příkladu byly zvoleny vstupní parametry a bylo zpracováno daňové zhodnocení z hlediska daně z přidané hodnoty pro případ neziskové a podnikatelské organizace.

V případě neziskové organizace jsou výstupy pro sportovní činnost sice osvobozeny od daně, ale zároveň není možno využít výhody odpočtu DPH z investic do sportovních zařízení. Odpočet DPH mohl být uplatněn pouze u vstupů pro zdanitelnou činnost (nákup a prodej zboží, zdanitelný pronájem a reklama).

V případě podnikatelské organizace mohl být uplatněn odpočet daně prakticky na veškeré vstupy, protože všechny činnosti jsou zdanitelné, kromě osvobozeného nájmu bytu, který však vzhledem k nízké částce neovlivnil nijak krácení daně na vstupu. Koeficient pro krácení činí po úpravě 1,00. Vzhledem k tomu, že výstupy (sportovní činnost) jsou zařazeny ve snížené sazbě daně, projevilo se to v porovnání jako výhoda, kdy plátcí vznikl nárok na vrácení nadměrného odpočtu ve výši 69 093 Kč.

Naopak u občanského sdružení vznikla vlastní daňová povinnost ve výši 540 Kč, a to z důvodu daně na výstupu z doplňujících podnikatelských aktivit v kombinaci s omezenou možností uplatnit nárok na odpočet daně u vstupů.

Z porovnávaného příkladu vyplývá závěr, že pokud chce sportovní organizace provádět rozsáhlejší aktivity a investovat do budování sportovních zařízení, je z hlediska daně z přidané hodnoty jednoznačně výhodnější právní forma zisková, pravděpodobně společnost s ručením omezeným nebo akciová společnost. Z těchto důvodů významnější sportovní organizace přijímají formu obchodních společností a podléhají tak běžné legislativě.

V roce 2008 se zvýšením snížené sazby daně z 5% na 9% se u podnikatelských subjektů ve sportu sice zvýší odvod daně na výstupu, ale i potom bude možnost uplatnit odpočet z nákladů v sazbě 19% pravděpodobně výhodnější varianta než varianta s osvobozením od daně bez nároku na odpočet.

Nezisková právní subjektivita bude logicky výhodnější u těch nejmenších sportovních organizací, které nechtějí investovat do majetku nebo mají jenom omezené finanční zdroje. Nezisková forma je také výhodná pro malé organizace, které nejsou plátcí DPH, protože sportovní činnosti podle § 61 písm. d) se nezapočítávají do obrátu pro povinnou registraci. Nezisková organizace také lépe dosáhne na čerpání různých dotací.

5.2.4 Posouzení příkladu komparace zdanění DPH společnosti s ručením omezeným a občanského sdružení z hlediska zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Posouzení příkladu v diplomové práci z hlediska zákona o daních z příjmů, tzn. dopad odlišného zdaňování daní z přidané hodnoty do nákladů a výnosů společnosti a občanského sdružení nelze provést komplexním způsobem, protože máme zadány pouze účetní a daňové doklady z hlediska DPH za jedno čtvrtletí a také daně z příjmů mají svá další specifika, která by zadaný příklad rozšířila a přímé porovnání by zkomplikovala.

Z tohoto důvodu je porovnání provedeno pouze jako zhodnocení z hlediska vlivu DPH na výsledek hospodaření za zadané III. čtvrtletí 2007, s tím, že budou přijaty zjednodušující podmínky pro uplatnění DPH do nákladů.

Dopad neuplatněné nebo zkrácené daně z přidané hodnoty na náklady a výnosy o.s.

1. U dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku, u kterého plátce DPH nemůže uplatnit nárok na odpočet daně vstupuje DPH do pořizovací ceny, nelze ji tedy přímo promítnout do nákladů.
2. Pokud je pořízen dlouhodobý hmotný nebo dlouhodobý nehmotný majetek, na který se vztahuje režim krácení odpočtu daně z přidané hodnoty, je nutné provést korekci pořizovací ceny.
3. Zbývající část neuplatněného odpočtu DPH ve zdaňovacím období, sníženou o částky vztahující se k pořízenému dlouhodobému hmotnému a dlouhodobému nehmotnému majetku, je možné jednou částkou promítnout do nákladů. Pro tyto účely je vhodné zavedení samostatného analytického účtu účetní třídy 5 – Náklady (např. 549xx).
4. Náklady i výnosy se z hlediska daní z příjmů posuzují u společnosti s ručením omezeným a u občanského sdružení odlišně, u o.s. je rozhodující, zda se jedná o tzv. hlavní nebo vedlejší činnost podle stanov sdružení. Z tohoto důvodu je posouzení provedeno tak, že náklady a výnosy o.s. se týkají tzv. hlavní činnosti.
5. Pro názornost porovnání nákladů v s.r.o. a o.s. budeme všechny účetní položky v zadaném příkladu uplatňovat do daňových nákladů, tzn., že se nejedná o pořízení nebo zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku.
6. V případě instalace sedaček v tenisové hale se jedná o výměnu starých sedaček a v případě opravy střechy a opravy a stavebních prací v prodejně se nejedná o technické zhodnocení majetku.

Tabulka č.10: Zhodnocení dopadu DPH na výsledek hospodaření s.r.o. a o.s. ve III. čtvrtletí 2007 – náklady

Náklady			
Přijata plnění	s.r.o.	o.s.	
(ceny bez daně)	ZD	ZD	
Instalace sedaček v tenisové hale	348 000	348 000	66 120
Oprava střechy administrativní budovy	132 000	132 000	krácená daň
Oprava (stavební práce) v prodejně se sportovními potřebami	62 000	62 000	
Elektrická energie (3 měsíční zálohy)	30 000	30 000	krácená daň
Voda (3 měsíční zálohy)	15 000	15 000	krácená daň
Plyn (3 měsíční zálohy)	30 000	30 000	krácená daň
Nákup potravin a nápojů pro bufet (5%)	78 000	78 000	
Nákup zboží pro bufet (19%)	13 000	13 000	
Výroba reklamního panelu firmy ALFA	4 500	4 500	
Nákup dresů pro závodní hráče	18 000	18 000	3 420
Nákup úklidových prostředků a kancelářských potřeb	3 200	3 200	krácená daň
Materiál a drobné nářadí na úpravu sportovišť	15 000	15 000	2 850
celkem	748 700	748 700	72 390

Zdroj: vlastní tvorba

Tabulka č.11: Zhodnocení dopadu DPH na výsledek hospodaření s.r.o. a o.s. ve III. čtvrtletí 2007 – výnosy

Výnosy		
Uskutečněná plnění	s.r.o.	o.s.
	ZD	ZD
Výběr členských příspěvků (o.s.) a předplatného (s.r.o.)	150 000	150 000
Pronájem tenisové haly jiným osobám ke sportovní činnosti	450 000	450 000
Pronájem prodejny (prodejna sportovních potřeb) jinému plátcí daně (8 000 Kč/měsíc)	24 000	24 000
Tržby z bufetu (5%)	105 000	105 000
Tržby z bufetu (19%)	17 000	17 000
Příjmy za reklamu (panely v tenisové hale a venkovním areálu)	90 000	90 000
Nájemné bytu správce areálu (2 500 Kč/měsíc)	7 500	7 500
celkem	843 500	843 500

Zdroj: vlastní tvorba

Náklady s.r.o.: 748 700 Kč

Náklady s.r.o. jsou součtem za přijatá zdanitelná plnění bez DPH, protože s.r.o. uplatnila nárok na odpočet DPH v plné výši.

Náklady o.s.: 848 333 Kč

Náklady o.s. jsou součtem částek za přijatá zdanitelná plnění bez daně, celé částky DPH v případech, kdy nemohl být uplatněn odpočet daně a částky neuplatněné DPH v případě krácení odpočtu daně koeficientem.

Výpočet: $748\,700 + 72\,390 + 37\,838 \text{ (ř. 380)} - 10\,595 \text{ (ř.550)} = 848\,333 \text{ Kč}$

Výnosy s.r.o.: 843 500 Kč

Výnosy s.r.o. jsou součtem za uskutečněná zdanitelná plnění bez DPH.

Pozn.: Ceny sportovních služeb pro uživatele jsou u s.r.o. vyšší o částku daně, kterou musí odvádět finančnímu úřadu. Pokud by s.r.o. chtěla mít ceny pro své zákazníky stejné jako

o.s., musela by snížit konečnou cenu sportovních služeb s daní a tím částečně snížit své výnosy.

Výnosy o.s.: 843 500 Kč

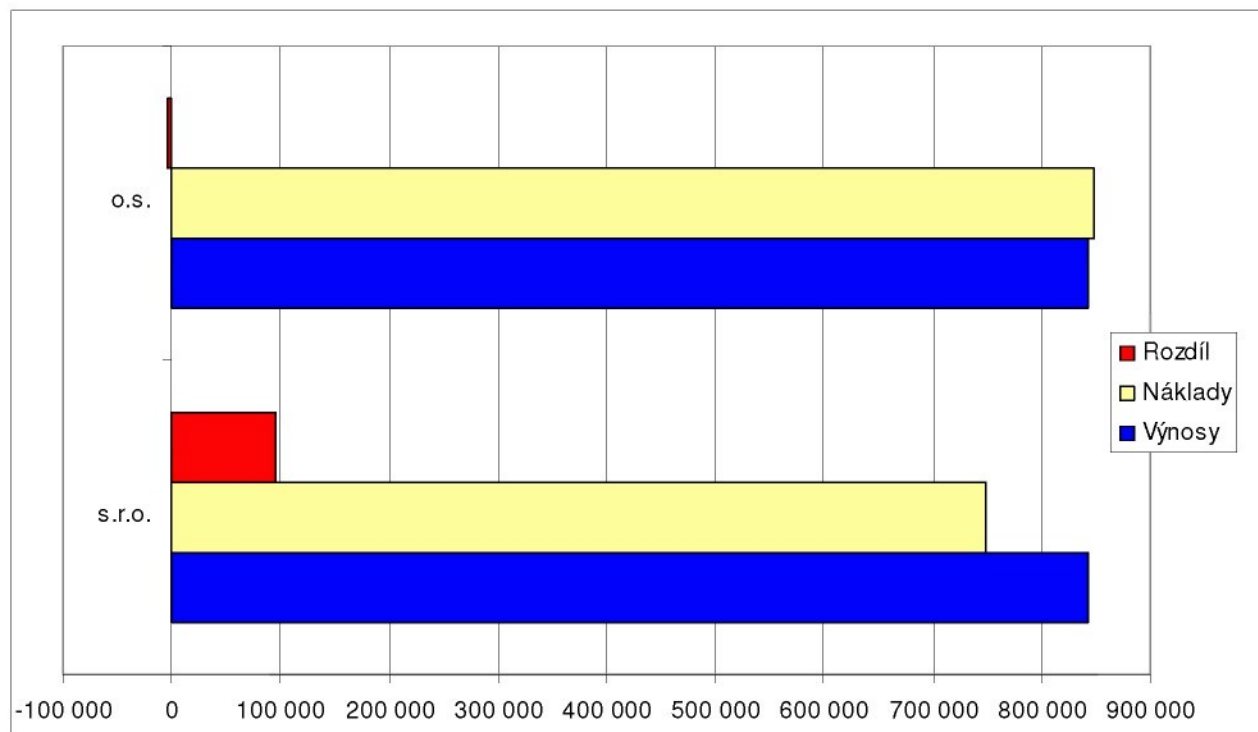
Výnosy jsou součtem všech uskutečněných zdanitelných plnění bez DPH a plnění osvobozených od daně.

Tabulka č.12: Porovnání rozdílu výnosů a nákladů s.r.o. a o.s. za III. čtvrtletí 2007

	s.r.o.	o.s.
Výnosy	843 500	843 500
Náklady	748 700	848 333
Rozdíl	94 800	-4 833

Zdroj: vlastní tvorba

Graf: Výnosy, náklady a jejich rozdíl u o.s. a s.r.o.



Zdroj: vlastní tvorba dle tabulky č. 11

6. ZÁVĚR

Se vstupem České republiky do Evropské unie se musela naše právní i daňová legislativa přizpůsobit unijním předpisům a směrnicím. Největší změny se týkaly nepřímých daní, hlavně daně z přidané hodnoty. Harmonizace nepřímých daní však probíhala již více let před vstupem ČR do EU.

Původní zákon o DPH č. 588/1992 Sb., který byl účinný od 1. ledna 1993 prošel mnoha novelami a byl již velmi komplikovaný a nepřehledný. Vzhledem k potřebě provést řadu dalších nutných změn, které měly zajistit výběr DPH od okamžiku vstupu do EU, byl přijat zcela nový zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, účinný od 1. května 2004.

Také tento nový zákon byl již několikrát novelizován. Časté změny přinášejí problémy v praxi, a to jak na straně daňových poplatníků a plátců, tak i na straně správců daně.

Neziskové subjekty mají situaci ještě komplikovanější než běžné podnikatelské firmy, protože jejich zdaňování podléhá různým výjimkám a specifikům, a to nejen u DPH, ale i v oblasti přímých daní. Na druhé straně vstup do Evropské unie umožnil těmto subjektům možnosti čerpání prostředků z fondů EU na jejich veřejně prospěšné aktivity a širší spolupráci na mezinárodní úrovni.

Při této práci jsem se seznámil s legislativou různých neziskových právnických osob, s tím jak složitá je daňová praxe, jak často se mění daňové zákony a jak obtížný je mnohdy výklad některých ustanovení. Práce mi také přinesla řadu nových poznatků z tvorby legislativy, o politických souvislostech daňových změn i o právu Evropské unie ve společném systému zdanění.

V poslední části diplomové práce je provedena komparace zdanění ziskového a neziskového tenisového klubu za jedno zdaňovací období v roce 2007. Na základě zvolených stejných údajů bylo provedeno porovnání rozdílného zdanění v systému DPH pro společnost s ručením omezeným a pro občanské sdružení. Závěrem je, že v případě větších sportovních klubů je výhodnější forma obchodních společností, než forma

neziskové organizace. Osvobození od daně z přidané hodnoty je naopak účelné pro neziskové subjekty s minimálními náklady a investicemi do své činnosti, které nechtějí být plátcí DPH, nechtějí se zatěžovat složitým účetnictvím a nadměrnou administrativou.

Při zpracování praktické části jsem si uvědomil, jak náročné je správně posoudit zdanění některých služeb daní z přidané hodnoty a sestavit daňové přiznání. Získané znalosti a zkušenosti mi připadají velmi zajímavé a doufám, že je budu moci uplatnit ve své budoucí pracovní praxi.

SEZNAM LITERATURY A POUŽITÝCH ZDROJŮ

- [1] KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*. 3. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2003. ISBN 80-86395-84-7
- [2] FITŘÍKOVÁ, D., MUSILOVÁ, L., *Daň z přidané hodnoty ve školské praxi*. 1. vyd. Karviná: Paris, 2007. ISBN 978-80-903817-2-8
- [3] KLAČEK, J., aj. *Daň z přidané hodnoty I*. 1. vyd. Praha: PRAGOEDUCA, 1992. ISBN 80-900849-8-2
- [4] HOLUBOVÁ, O., *DPH u veřejnoprávních subjektů, zejména obcí*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-171-4
- [5] RŮŽIČKOVÁ, R., *Neziskové organizace vznik, účetnictví, daně*. 8. vyd. Ostrava: ANAG, 2006. ISBN 80-7263343-0
- [6] PITNER, L. A KOL., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k I.5. 2004*. 1. vyd. Ostrava: ANAG, 2004. ISBN 80-7263-234-5
- [7] SHOME, P., *Tax Policy Handbook*. Washington D.C.: IMF 1995
- [8] ČERNÝ, R., *Základy podvojného účetnictví*. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2002. ISBN 80-7083-667-9
- [9] DVOŘÁČEK, P., *Vývoj nepřímých daní v ČR*. [Bakalářská práce.] Liberec. Technická univerzita v Liberci – Hospodářská fakulta, 2005.
- [10] Definice neziskového sektoru (Sborník příspěvků z internetové diskuse CVNS) [on line]. [cit. 28.11.2007]
Dostupné z: <http://www.e-cvns.cz/soubory/Definice_neziskoveho_sektoru.pdf>
- [11] Tiskopisy pro DPH (příhláška k registraci, pokyny k vyplnění daňového přiznání, daňové přiznání) [on line]. [cit. 29.12.2007]
Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/hs.xsl/dc2_tiskopisy.html>
- [12] Informace k uplatnění sazeb DPH u sportovních činností od 1. 1. 2006 [on line]. [cit. 5.1.2008]
Dostupné z: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846D-FEEC4CF7/cds/xsl/182_5171.html?year=>>
- [13] Státní závěrečný účet za rok 2006 [on line]. [cit. 3.1.2008] Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/hs.xsl/statni_zav_ucet_32595.html>

- [14] Standardní klasifikace produkce; Český statistický úřad [on line]. [cit. 15.12.2007]
Dostupné z: <<http://www.czso.cz/csu/2003edicniplan.nsf/p/0217-03>>
- [15] Krajské statistické ročenky; Český statistický úřad [on line]. [cit. 13.11.2007]
Dostupné z: <http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/krajske_rocenky>
- [16] VAT key documents – Europa site [on line]. [cit. 27.12.2007] Dostupné z:
<http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/index_en.htm>
- [17] Zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů
- [18] Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů
- [19] Zákon č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů
- [20] Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů
- [21] Zákon č. 198/2002 Sb., o dobrovolnické službě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů
- [22] Zákon č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách a o změně některých zákonů
- [23] Zákon č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů
- [24] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů v platném znění
- [25] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- [26] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [27] Směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu
- [28] Směrnice Rady ES č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty
- [29] Sixth Council Directive 77/388/ECC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes-Common system of value added tax: uniform basis of assessment
- [30] Etapy vývoje neziskového sektoru od roku 1989 [on line]. [cit. 12.11.2007]
Dostupné z: <<http://www.czech.cz/cz/ekonomika-podnikani-veda/vseobecne-informace/neziskovy-sektor/>>

[31] Zpráva o neziskovém sektoru [on line]. [cit. 12.11.2007]

Dostupné z: <http://www.e-cvns.cz/soubory/CVNS_autorska_studie.pdf>

[32] Pokyny k vyplnění přiznání k dani z přidané hodnoty

SEZNAM TABULEK

Tabulka č.1: Příjmy veřejných rozpočtů	str. 16
Tabulka č.2: Podíl daňových příjmů na celkových příjmech státního rozpočtu (skutečné údaje za rok 2006)	str. 18
Tabulka č.3: Členění daní na přímé a nepřímé – příklady	str. 20
Tabulka č.4: Vývoj počtu nestátních neziskových organizací v letech 1990 – 2007	str. 37
Tabulka č.5: Počet nestátních neziskových organizací dle právní formy a dle krajů ČR (stav v roce 2005)	str. 38
Tabulka č.6: Přehled uplatnění daně na výstupu a nároku na odpočet daně	str. 64
Tabulka č.7: Činnosti zařazené do SKP 92.6	str. 71
Tabulka č.8: Přijatá zdanitelná plnění – posouzení nároku na odpočet podle právní formy daňového subjektu	str. 77
Tabulka č.9: Uskutečněná plnění – posouzení zdanění na výstupu podle právní formy daňového subjektu	str. 78
Tabulka č.10: Zhodnocení dopadu DPH na výsledek hospodaření s.r.o. a o.s. ve III. čtvrtletí 2007 – náklady	str. 85
Tabulka č.11: Zhodnocení dopadu DPH na výsledek hospodaření s.r.o. a o.s. ve III. čtvrtletí 2007 – výnosy	str. 86
Tabulka č.12: Porovnání rozdílů výnosů a nákladů s.r.o. a o.s. za III. čtvrtletí 2007	str. 87

SEZNAM PŘÍLOH

Daňové přiznání za TENISOVÝ KLUB, s.r.o.

- počet stran: 4

Daňové přiznání za TENISOVÝ KLUB, o.s.

- počet stran: 4

Registrace k dani TENISOVÝ KLUB, s.r.o. – překročení obratu

- počet stran: 2

Registrace k dani TENISOVÝ KLUB, o.s. – dobrovolná registrace

- počet stran: 2

Pokyny k vyplnění přiznání k dani z přidané hodnoty

- počet stran: 4

Příloha č. 2 k zákonu č. 235/2004 Sb., seznam služeb podléhajících snížené sazbě

- počet stran: 2

Příloha č. 3 k zákonu č. 235/2004 Sb., seznam plnění, při jejichž provádění se veřejnoprávní subjekt považuje vždy za osobu povinnou k dani

- počet stran: 1