

DANĚ TRÁPÍ I NEZISKOVKY

Změna je nutná

TOMÁŠ ROSENMAYER, CENTRUM PRO VÝZKUM NEZISKOVÉHO SEKTORU

Díky tomu, že neziskové organizace případně dosažený zisk nerozdělují mezi své zakladatele, členy správních orgánů nebo zaměstnance, je jim obvykle při zdaňování příjmů určen zvláštní režim, který se zároveň stává jedním z nejdůležitějších nástrojů vymezujících vztah státu a neziskových organizací. Vhodně nastavený systém zdanění příjmů neziskových organizací se navíc podle mého názoru může stát zajímavou alternativou snahy o zavedení statusu veřejné prospěšnosti.

Současný stav zdaňování příjmů

Norma platná v současné době (zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) nabyla účinnosti současně se vznikem samostatné České republiky, tedy na začátku roku 1993 a již tehdy obsahovala základní vymezení neziskových organizací. Současný mechanismus zdaňování neziskových organizací vznikal postupnými úpravami původního znění, přičemž nejvýznamnější změny přinesla novela z roku 1994 (zákon č. 259/1994 Sb.), která nabyla účinnosti 1. ledna 1995. Od té doby byla sice ustanovení týkající se neziskových organizací několikrát novelizována, jednalo se však pouze o celou řadu výjimek pro různé činnosti a různé druhy organizací. Domnívám se, že norma je již dnes zastaralá a nevyhovující.

Prvním principem, který podle mého názoru již v současné době nevyhovuje, je **vymezení tzv. „poplatníků, kteří nebyli založeni nebo zřízení za účelem podnikání“**. Vymezení je založeno na pouhém faktu, že daná právnická osoba má některou z právních forem neziskových organizací (soukromých i veřejných). Bez ohledu na to, jak se pak chová, náleží jí daňová úleva spočívající v možnosti snížit si daňový základ až o 30 %, maximálně však o 1 mil. Kč. Neziskové organizace jsou díky tomu často zakládány ze spekulativních důvodů, za účelem legálních daňových úniků, což zajisté snižuje reputaci celého neziskového sektoru.

Znáмым případem jsou soukromé školy s právní formou obecně prospěšné společnosti, kdy zisk vytvořený ze školného je ze společnosti vyváděn prostřednictvím vysokých odměn nebo úhradou nadstandardně drahých služeb třetím osobám. K „daňovým úsporám“ vede také např. sjednání reklamy s občanským sdružením, které podporuje zdravotní prevenci dětí prostřednictvím ozdravných pobytů, apod.

Problematická je dále ta skutečnost, že stejné daňové úlevy pro neziskové organizace jsou udělovány všem bez rozdílu, bez ohledu na různá statusová vymezení a skutečné hospodářské chování konkrétních subjektů: stejné daňové výhody tak náleží volně upraveným sdružením členů (občanská sdružení a zájmová sdružení právnických osob), striktně definovaným sdružením majetku (nadace, nadační fondy a obecně prospěšné společnosti), ale také institucím, jež jsou zakládány veřejnou správou (organizační složky státu a příspěvkové organizace).

Druhým nevyhovujícím principem je **stanovení předmětu daně: nezisková organizace musí – v případě že výnosy převyšují náklady – zdaňovat i příjmy z těch činností, pro které byla založena**. Uplatňování tohoto principu popírá základní účel neziskových organizací (nejsou založeny za účelem podnikání) a navíc je oproti podnikatelským subjektům diskriminuje. Aby nezisková organizace mohla prokázat, že výnosy z konkrétní činnosti nepřevyšují náklady (nebo naopak), musí své účetnictví vést odděleně za jednotlivé druhy činnosti. Diskriminace spočívá především v tom, že nezisková organizace si nemůže kompenzovat zisk a ztrátu z jednotlivých druhů činností ani v daném, ani v následujícím daňovém období.

Problematické je přitom určit, co je to tzv. hlavní činnost, tedy činnost, pro kterou byla nezisková organizace založena nebo zřízena. Při stanovení hlavní činnosti se musí vycházet ze statutárního dokumentu neziskové organizace a posuzování tak záleží především na kvalitě normy, která určuje vznik a fungování toho kterého typu neziskové organizace. Stále není jasné, jaký je vztah hlavní (a vedlejší) činnosti k živnostenskému podnikání, nakolik se mohou překrývat a nakolik se vzájemně vylučují. Dále není nikde stanoveno, jakým způsobem, resp. jak podrobně má nezisková organizace dělit výnosy a náklady podle jednotlivých druhů činností, aby naplnila podmínku uvedenou v ustanovení o odděleném vedení účetnictví.

Domov pro zdravotně postižené děti poskytuje svým klientům hned několik služeb: ubytování, stravování, vzdělávání, vede sportovní a jiné kroužky a vozí je vlastním mikrobusem na výlety. Za některé služby jsou vybírány poplatky, protože dotace nestačí pokrýt všechny náklady. Aby nezisková organizace lépe využila vlastní majetek, vaří i pro cizí strážníky a po večerech provozuje s mikrobusem taxislužbu, na což vlastní živnostenské oprávnění.

Za každou službu, kterou domov svým klientům poskytuje, musí vést nezisková organizace odděleně náklady a výnosy. Velice složité je především rozdělení mzdových nákladů podle jednotlivých druhů činností. Poskytování ubytování pro klienty skončilo v konkrétním daňovém období ve ztrátě ve výši 400 tis. Kč. Poskytování stravování pro klienty vedlo k mírnému zisku 50 tis. Kč. Provozování taxislužby a obědy pro příchozí přinesly zisk ve výši 300 tis. Kč. Zde dochází k paradoxu: vzhledem k tomu, že nezisková organizace si nesmí kompenzovat zisk a ztrátu, bude muset zaplatit daň z příjmů, zatímco podnikatelský subjekt by díky kompenzací daň platit nemusel.

Stručně řečeno, současná právní úprava zdaňování příjmů nepočítá s neziskovými organizacemi jako se specifickým druhem poplatníka (mimořádně tomu odpovídá i fakt, že neziskové organizace vyplňují stejné daňové přiznání jako ostatní právnické osoby), nadměrně je zatěžuje administrativou a při stanovení předmětu daně je oproti podnikatelským subjektům znevýhodňuje. Nedostatečné je také provázání normy se zákony upravujícími vznik a činnost jednotlivých typů neziskových organizací a se živnostenským zákoníkem.

Návrh CVNS

Centrum pro výzkum neziskového sektoru vypracovalo v lednu 2005 na základě zadání Nadace VIA expertizu k problematice veřejné prospěšnosti. Odmítlo v ní snahu o definování pojmu „veřejný prospěch“ a místo toho se přiklonilo k odstupňované daňové kategorizaci neziskových organizací na základě skutečně vykonávané činnosti. Výzva, kterou v lednu roku 2006 vydalo Ministerstvo financí ČR k zapojení veřejnosti do diskuse k novelizaci daní z příjmu a majetku, se stala ideální příležitostí, jak navrhovanou kategorizaci neziskových organizací blíže specifikovat.

Náš návrh vycházel z existujících úprav zdaňování neziskových organizací v USA, v zemích střední a východní Evropy, ale i z připravované novely zdaňování neziskových organizací v Německu vypracovaný výzkumnou institucí Maecenata. Důležitým podkladem se stala také doporučení Mezinárodního centra pro právo neziskového sektoru (International Center for Not-for-profit Law – ICNL).

Cílem námi předloženého materiálu nebylo vytvořit paragrafované znění zákona o daních z příjmů obsahující konkrétní daňové sazby nebo limitní částky. Jeho cílem bylo nově vymezit neziskové organizace a vytvořit základní mechanismus zdaňování neziskových organizací, který by umožnil odstupňovat daňové výhody na základě objektivních kritérií. Návrh zasahuje pouze do zákona o daních z příjmů, ostatní normy by ponechal beze změn, dále předpokládá existenci plně funkčního informačního systému o neziskových organizacích. Námi navrhovaný mechanismus zdaňování neziskových organizací je velice jednoduchý a sestává ze tří principů:

1. **Předmět daně.** Pro všechny daňové subjekty platí, že dotace, dary a členské příspěvky nejsou předmětem daně, příjmy z podnikání, reklamy a pronájmu jsou naopak vždy předmětem daně. Neziskovým organizacím je nadto přidělen zvláštní, zvýhodněný režim spočívající v osvobození nepodnikatelské činnosti (jedná se o činnost, jejímž účelem není dosažení zisku, zdaňování tedy probíhá nikoli na základě činnosti, ale podle účelu).
2. **Vymezení.** Za neziskovou organizaci považujeme takový subjekt, který nebyl založený za účelem dosahování zisku (statusové vymezení) a který zároveň nesmí rozdělovat a v praktické rovině ani nerozděluje případný hospodářský přebytek (organizační a provozní vymezení). Neziskové organizace musí o získání zvláštního režimu požádat a musí projít základním testem spočívajícím v prokázání, že zisk není rozdělován mezi vlastníky, členy správních orgánů ani zaměstnance.
3. **Zvýhodnění.** Daňový režim pro neziskové organizace je odstupňován. Kromě základního zvýhodnění spočívajícího v osvobození nepodnikatelské činnosti, může nezisková organizace dosáhnout na další daňové úlevy, pokud splní další podmínky:
 - a) Nižší zvýhodnění: Pokud má nezisková organizace ustaveny vnitřní kontrolní orgány a vydává výroční zprávu, může si odečíst určité procento základu daně a stejně tak její dárci si mohou odečíst určitou část daru z daňového základu.
 - b) Vyšší zvýhodnění: Pokud nezisková organizace nepodniká a navíc k předchozím podmínkám si o svém hospodaření nechá provést nezávislý audit, možnost odečíst si určité procento základu daně se dále zvyšuje. Stejně tak se pro její dárci zvyšuje možnost odečíst si část daru z daňového základu.

Uvedené principy jsou v našem návrhu podrobně vysvětleny a rozpracovány. Zájemce o bližší seznámení s celým materiálem odkazují na jeho úplné znění, které je k dispozici na našich webových stránkách (<http://www.e-cvns.cz>). Materiál je určen k diskusi, a proto CVNS uvítá jakékoli připomínky a podněty ke svým návrhům.