

NÁVRH ÚPRAVY ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ

Centrum pro výzkum neziskového sektoru reaguje na výzvu Ministerstva financí České republiky a předkládá návrh na změnu současné úpravy zdaňování příjmů neziskových organizací v zákoně o daních z příjmů, zejména s ohledem na problematiku veřejné prospěšnosti, která je v poslední době často diskutována v souvislosti s připravovaným návrhem nového občanského zákoníku.

Výzva Ministerstva financí ČR byla zveřejněna na webových stránkách (<http://www.mfcr.cz>) dne 3. ledna 2006 a obsahovala následující otázky:

- 1. V čem spatřujete nadbytečnou složitost daňových zákonů v oblasti zdanění příjmů a majetku a zatížení daňových subjektů, kterým musí daňové subjekty čelit v současném systému?*
- 2. Která konkrétní ustanovení platných zákonů v oblasti zdanění příjmů a majetku nespĺňují požadavky na jednoduchost a jasnost daňové legislativy?*
- 3. Váš návrh řešení současného stavu legislativy v rámci nových zákonů o zdanění příjmů a majetku. Váš návrh by měl obsahovat zejména Vámi navrhovaná řešení jednotlivých okruhů ustanovení nových zákonů:*

- *základní zásady zdanění příjmů a majetku,*
- *předmět daně,*
- *definice poplatníka,*
- *daňový základ,*
- *výjimky, odčitatelné položky, daňové zvýhodnění a osvobození,*
- *daňové sazby,*
- *vliv na státní rozpočet,*
- *ustanovení o vztazích s mezinárodním prvkem,*
- *ustanovení pro vybírání daně,*
- *daňové ošetření rezerv a opravných položek.*

- 4. Dopady Vašich návrhů dle bodu 3 na současný systém a porovnání Vašich návrhů se současnou legislativou zejména v následujících ohledech:*

- *jednoduchost (transparentnost),*
- *přehlednost,*
- *administrativní náročnost pro daňové subjekty.*

Zadání ministerstva je celkově velmi široké. My se v souladu se svým předmětem zájmu budeme vyjadřovat pouze k problematice zdanění příjmů neziskových organizací. Cíle tohoto materiálu jsou celkem čtyři:

1. seznámit čtenáře s tím, k jakým funkcím může zdaňování příjmů neziskových organizací sloužit;
2. navrhnout hlavní zásady zdaňování příjmů neziskových organizací v České republice;
3. rozebrat současný stav úpravy daní z příjmů pro neziskové organizace v České republice;
4. navrhnout základní mechanismus zdaňování příjmů neziskových organizací.

Náš materiál je určen k diskusi. Budeme se v něm zabývat především základními principy mechanismu zdanění neziskových organizací. Omezení zadání ze strany Ministerstva financí na 10 stran neumožňuje vypořádat se se všemi problematickými okruhy, na což bude v konkrétních případech vždy upozorněno. V návrhové části se zřídáme určení výše daňových sazeb a výpočtu

případného vlivu na státní rozpočet, protože nemáme k dispozici potřebné údaje o současném stavu výběru daní z příjmů od neziskových organizací.

V úvodní teoretické části nejprve uvedeme hlavní principy zdaňování příjmů neziskových organizací a zároveň se pokusíme navrhnout hlavní zásady zdaňování příjmů neziskových organizací v České republice. V praktické části pak budeme rozebírat jednotlivá ustanovení zákona o daních z příjmů týkající se zdaňování příjmů nevýdělečných organizací (tj. poplatníků, kteří nejsou založeni za účelem podnikání, podle současné dikce zákona o daních z příjmů) podle stavu k 1.1. 2006 a pokusíme se navrhnout úpravy, které by současný stav vylepšily. Samostatně se budeme zabývat těmito tématy: (1) definice poplatníka (neziskové organizace), (2) vymezení předmětu daně a osvobození od daně, (3) snížení základu daně z příjmů pro neziskové organizace a (4) snížení základu daně z příjmů pro darce.

1. Úvod – principy zdaňování příjmů neziskových organizací

Při diskusi nad zdaňováním příjmů neziskových organizací logicky vyvstává základní otázka, proč by vlastně měly tyto právnické osoby podléhat zdanění? Jedná se o subjekty, které svůj případný přebytek hospodaření nerozdělují mezi svoje členy, zakladatele či zaměstnance. Z teoretického hlediska z hospodaření neziskové organizace nikomu nevzniká žádný důchod a neexistuje důvod, proč příjmy neziskových organizací zdaňovat. Podobná diskuse se v teoretické rovině vede i v případě zdaňování důchodu právnických osob obecně (zejména z toho důvodu, že rozdělovaný zisk je zdaňován u jeho příjemce).¹ V praktické rovině však, kromě Nového Zélandu² a Estonska³, dochází ke zdaňování příjmů právnických osob, včetně neziskových organizací, všude na světě.

I když jednotlivé státy přistupují ke zdaňování příjmů neziskových organizací z různých důvodů, lze obecně říci, že existují tři základní funkce, kterým zdaňování příjmů neziskových organizací slouží:⁴

1. **Alokační funkce (funkce nepřímé veřejné podpory).** Stát poskytuje neziskovým organizacím daňové úlevy a vzdává se určitých příjmů ve prospěch uskutečňování preferovaných činností. Daňové úlevy však nikdy nemohou plně nahradit přímou veřejnou podporu ve formě dotační politiky, protože daňový mechanismus může jen těžko podporovat přesně stanovený účel tak jako konkrétní dotační titul.
2. **Stimulační funkce.** Stát nastavením mechanismu zdaňování příjmů včetně daňových úlev může ovlivňovat chování neziskových organizací. Stát pomocí daňové politiky může vytvářet výhodnější podmínky pro organizace, které vytvářejí vnitřní kontrolní orgány, jsou transparentní, nebo může stimulovat vyšší dostupnost poskytování služeb klientům neziskových organizací. Stimulační funkce zdaňování příjmů neziskových organizací není v současné době v České republice prakticky vůbec používána.
3. **Regulační funkce.** Stát však také může nastavením mechanismu zdaňování příjmů určitým způsobem regulovat chování neziskových organizací. Může se jednat jak o zákaz podnikání pro neziskové organizace, omezení jejich investiční činnosti z důvodu zamezení spekulativního chování nebo ohrožení veřejných prostředků, tak o zamezení politické činnosti neziskových organizací. Také regulační funkce zdaňování příjmů neziskových organizací u nás není příliš využívána. Omezení ukládaná neziskovým organizacím pramení spíše z obavy, že zde může docházet k daňovým únikům.

¹ Viz např. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: Eurolex Bohemia, 2000. ISBN 80-902-7522-2. s. 19.

² *The Tax Treatment of Nongovernmental Organizations. A Survey of Best Practices from Around the World*. The International Center for Not-for-Profit Law (ICNL). Dostupné na <<http://www.icnl.org/tools/TAXPAPER.htm>>.

³ *Survey of Tax Laws Affecting Non-governmental in Central and Eastern Europe*. 2. vyd. New York: International Center for Not-for-Profit Law (ICNL), 2003. ISBN 953 98148-6-4. s. 11.

⁴ SIMON, J.G. The Tax Treatment of Nonprofit Organizations: A Review of Federal and State Policies. In: POWELL, W. W. (ed.) *The Nonprofit Sector. A Research Handbook*. New Haven and London: Yale University Press, 1987. ISBN 0-300-04497-6. s. 68.

2. Návrh hlavních zásad zdaňování příjmů neziskových organizací v ČR

V poslední době se v České republice, zejména s připravovaným návrhem nového občanského zákoníku, objevila snaha nějakým způsobem definovat veřejnou prospěšnost a subjektům vyhovujícím stanoveným kritériím pak udělovat zvýhodněný status, mimo jiné i v podobě daňových úlev. Obecně se kloníme ke snaze kategorizovat neziskové organizace, avšak zvolený způsob provedení kategorizace, tj. prostřednictvím definování pojmu „veřejný prospěch“, považujeme za scestný.⁵

Pokusy definovat veřejnou prospěšnost jsou podle našeho názoru vedeny snahou zavázat státní rozpočet k podpoře určitých činností. Jak jinak si vysvětlit, že sport⁶ je ve zvláštním zákoně označen jako veřejně prospěšná činnost, a to včetně sportu profesionálního, kde převažují spíše podnikatelské než dobročinné účely? Přitom tu objektivně existuje stav, kdy na jedné straně mohou existovat volně upravená sdružení členů (zájmová sdružení právnických osob, občanská sdružení), na druhé straně striktně definovaná sdružení majetku (nadace, nadační fondy a obecně prospěšné společnosti), na která jsou kladeny vysoké požadavky. Oběma těmito skupinám organizací přitom náleží podle daňových zákonů téměř stejné daňové výhody. Vedle toho stejné daňové výhody náleží také institucím, jež jsou zakládány veřejnou správou (organizační složky státu a příspěvkové organizace), pro jiné subjekty (veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce) však platí odlišný a daleko výhodnější režim.

Výsledky našich průzkumů⁷ také poukazují na nízkou transparentnost, existuje přitom obecný požadavek na to, aby neziskové organizace, kterým jsou uděleny daňové výhody, byly transparentní.⁸

Hlavními zásadami, kterými se při vypracování návrhu na úpravu zdaňování příjmů neziskových organizací budeme řídit, jsou:

1. Hlavním kritériem pro posuzování o udělení daňových výhod musí být hlavní definiční znak neziskových organizací: zákaz rozdělování hospodářského přebytku.
2. Zdaňování příjmů neziskových organizací musí být spravedlivé, různé daňové výhody mohou sloužit k odlišení několika kategorií neziskových organizací, avšak vždy se tak musí stát na základě objektivních kritérií, nikoli na základě vykonávané činnosti, druhu vlastnictví (soukromé a veřejné) nebo státem definovaného veřejného prospěchu.
3. Zdaňování příjmů neziskových organizací nesmí zvyšovat jejich závislost na státu a nesmí v žádném případě suplovat státní dotační politiku, naopak zdaňování příjmů neziskových organizací musí vést ke zvýšení samostatnosti hospodaření neziskových organizací a ke zlepšení podmínek pro jejich podporu z privátního sektoru.
4. Mechanismus zdaňování příjmů neziskových organizací musí být jednoduchý, jednotlivá ustanovení pak musí být jasná a jednoznačná, aby nemohlo docházet ke zneužívání daňových výhod a ke spekulativnímu jednání daňových subjektů.
5. Získává-li nezisková organizace při vykonávání své činnosti příjmy, které běžně v případě podnikatelských subjektů podléhají zdanění, musí stejnému zdanění podléhat i nezisková organizace.
6. Daňová evidence nesmí neziskovou organizaci nadměrně zatěžovat, zároveň však musí být vyhověno požadavku na transparentnost těchto subjektů, které získávají daňové výhody.

⁵ viz *Expertiza CVNS k problematice úpravy právnických osob v návrhu občanského zákoníku a k tématu veřejné/obecné prospěšnosti*. Dostupné online na [www: <http://www.nadacevia.cz/doc/expertiza_cvns.rtf>](http://www.nadacevia.cz/doc/expertiza_cvns.rtf).

⁶ viz zákon č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu.

⁷ ROSENMAYER, T., KUJOVÁ, I. *Ekonomické výsledky obecně prospěšných společností v roce 2003*. Brno: CVNS, 2005. ISBN 80-239-5047-9. s. 10 a ROSENMAYER, T. et al. *Ekonomické výsledky nadačních subjektů v roce 2002*. Brno: CVNS, 2004. ISBN 80-239-3404-X.

⁸ *Survey of Tax Laws Affecting Non-governmental in Central and Eastern Europe*. 2. vyd. New York: International Center for Not-for-Profit Law (ICNL), 2003. ISBN 953 98148-6-4. s. 9.

3. Definice poplatníka – neziskové organizace

Obecně lze říci, že neziskové organizace hrají mezi ostatními právníckými osobami specifickou roli a že jim bývá v rámci zdaňování příjmů přidělen zvláštní režim,⁹ avšak české „daňové předpisy nechápou neziskové organizace jako specifický typ daňového subjektu a postavení těchto subjektů je víceméně stejné v porovnání s ostatními daňovými subjekty. ... Se specifickou povahou neziskových organizací se pak jednotlivé daňové předpisy vypořádávají samostatně. Výsledkem je existence několika vymezení neziskových organizací v daňových předpisech.“¹⁰

Současný stav. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zmiňuje v § 18 odst. 3 **poplatníky, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání.** V § 18 odst. 6 pak definuje, že za tyto poplatníky se považují zejména zájmová sdružení právníckých 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, nadační fondy, obecně prospěšné společnosti, veřejné vysoké školy, veřejné výzkumné instituce, školské právnícké osoby podle zvláštního právního předpisu, obce, organizační složky státu, kraje, příspěvkové organizace, státní fondy a subjekty, o nichž tak stanoví zvláštní zákon. Za tyto poplatníky se nepovažují obchodní společnosti a družstva, i když nebyly založeny za účelem podnikání. Tímto nejsou dotčena ustanovení zvláštních právních předpisů.

Rozbor. Ustanovení definuje zvláštní druh poplatníka (nevýdělečnou organizaci) na základě právní subjektivity. Jinými slovy, každý subjekt založený nebo zřízený jako taxativně vymezená právní forma se automaticky stává zvláštním druhem poplatníka. Naopak, jiné subjekty založené s právní formou obchodní společnosti či družstva se nemohou stát zvláštním druhem poplatníka, i když jinak by požadavky s ním spojované (nezaložené na účelem dosahování zisku) splňovaly. Paušální vymezení nevýdělečné organizace bez posuzování jednotlivých daňových subjektů a stanovení stejného režimu zdaňování příjmů pro různé typy neziskových organizací, které musí splňovat různé povinnosti, snižuje možnosti ovlivnit chování daňových subjektů a z hlediska plnění stimulační a regulační funkce považujeme tento způsob vymezení neziskové organizace za neefektivní.

Poznámka. Paušální vymezení zvláštního druhu poplatníka však také snižuje důvěryhodnost celého neziskového sektoru. Je-li teoreticky možné, aby subjekt založený nebo zřízený jako jedna z vymezených právních forem měl 95 % obrátu z podnikatelské činnosti a ziskem z ní financoval zbylých 5 % „neziskové“ činnosti a přesto mu náležel výhodnější daňový režim, respektive existují-li případy fiktivního zakládání neziskových organizací za účelem vlastní spotřeby s daňovým únikem, jsou jmenované negativní příklady vzniklé díky stávající legislativní úpravě daní z příjmů vztahovány na celý neziskový sektor.

Návrh řešení. 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 vymezení). Dále navrhuje odstupňovat daňový režim neziskových organizací podle dalších objektivních kritérií vycházejících z požadavků, které stát na neziskové organizace obecně klade. I když obě skutečnosti (zákaz rozdělování zisku i další požadavky) v současné době ve většině případů vyplývají z registrace neziskové organizace a jsou součástí právních norem upravujících vznik a fungování jednotlivých právních forem neziskových organizací, je praxe v chování jednotlivých daňových subjektů odlišná, a proto navrhuje plnění požadavků prokazovat posuzováním statutárních dokumentů a výsledků hospodaření jednotlivých daňových subjektů.

K posuzování jednotlivých daňových subjektů navrhuje vytvořit samostatný registr neziskových organizací, který by v soustavě registrů veřejné správy¹¹ mohl sloužit více účelům (oznamování

⁹ *Organisationen der Zivilgesellschaft und ihre Besteuerung: Vorschlag für ein grundlegende Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts.* Opusculum Nr. 19. Maecenata: Berlin, 2005.

¹⁰ TOPINKA, J. et al. *Studie daňové problematiky neziskového sektoru.* Autorská studie k Zprávě o neziskovém sektoru v ČR. Nепublikovaný materiál.

¹¹ viz návrh zákona o sdílení dat při výkonu veřejné moci, dostupné online na [www: <http://www.micr.cz/scripts/detail.php?id=2847>](http://www.micr.cz/scripts/detail.php?id=2847).

veřejných sbírek, poskytování dotací z veřejných rozpočtů, akreditace dobrovolnické služby, atd.). Podobné, i když v praxi vždy odlišné přístupy existují např. v Maďarsku, Velké Británii nebo USA.¹² Posuzování jednotlivých daňových subjektů musí probíhat objektivně a k tomu je nutné nalézt vhodná kritéria. Příkladem mohou být tzv. organizační a provozní testy uplatňované při ověřování statusových podmínek pro daňově zvýhodněné subjekty v USA.¹³

Organizační test (při registraci neziskové organizace) by v ČR mohl sestávat z těchto kritérií:

1. ověření účelu, pro který byl daňový subjekt založen;¹⁴
2. existence ustanovení o zákazu rozdělování zisku ve statutárních dokumentech;
3. v oddíle statutárního dokumentu o zániku daňového subjektu existence ustanovení o tom, že jeho likvidační zůstatek bude buď užít ke stejnému účelu, pro který byl daňový subjekt založen, nebo bude převeden na jiný daňový subjekt (tj. neziskovou organizaci) se stejným nebo podobným účelem;
4. (doplňkový test) existence vnitřních kontrolních orgánů.

Provozní test (uskutečňovaný každoročně, v rámci daňového řízení) by v ČR mohl sestávat z těchto kritérií:

1. zisk nebyl rozdělen mezi zakladatele daňového subjektu, mezi jeho členy, zaměstnance nebo členy statutárních orgánů nebo mezi osoby jim blízké;
2. mzdy členů statutárních orgánů a zaměstnanců daňového subjektu nepřesahují určitý násobek průměrné nebo minimální mzdy;
3. obrat podnikatelské činnosti nepřesahuje určité procento obratu nepodnikatelské činnosti (zisk z podnikatelské činnosti nepřesahuje určité procento obratu nepodnikatelské činnosti);
4. (doplňkový test) daňový subjekt odevzdal výroční zprávu s náležitostmi dle zákona;
5. (doplňkový test) za zkoumané daňové období byl proveden nezávislý audit daňového subjektu.

Splněním vyjmenovaných objektivních kritérií by daňový subjekt byl prohlášen za neziskovou organizaci a spadal by do režimu zdaňování příjmů neziskových organizací. Při splnění kritérií doplňkových testů a stejně tak v případě úplného zákazu podnikatelské činnosti (viz dnešní stav pro nadace a nadační fondy), by mu náležely další daňové výhody. Návrh konkrétních kategorií daňových zvýhodnění a k nim přiřazených kritérií a daňových úlev je obsahem přílohy.

Výhody a nevýhody návrhu. Hlavní výhodou návrhu je posuzování jednotlivých daňových subjektů podle objektivních kritérií. Nemělo by tak docházet ke stejnému stavu jako dnes, kdy některé nevýdělečné organizace získávají daňové úlevy neoprávněně. Druhou změnou by byla možnost získat odstupňované daňové výhody podle toho, zda daňový subjekt splnil základní nebo zpřísněná kritéria daňových testů. Stát by tak mohl používat stimulační a regulační funkce, které by mu zdaňování příjmů neziskových organizací umožňovalo.

Nevýhodou je vyšší administrativní náročnost pro veřejnou správu (nikoli pro neziskové organizace!), avšak za předpokladu správného fungování registrů veřejné správy, resp. plně funkčního Informačního systému nestátních neziskových organizací¹⁵ nebo jeho obdoby, by náklady na administrativní zajištění registru neziskových organizací nemusely převyšovat přijatelnou částku.

¹² viz PAJAS, P. Statut „veřejné prospěšnosti“ a nový občanský zákoník. *UNES*, 2005, roč. 3, č. 5, s. 24-27 nebo KALOUSOVÁ, P. *Úprava veřejně prospěšných činností a jejich daňové zvýhodnění*. Autorská studie ke Zprávě o neziskovém sektoru v ČR. Nepublikovaný materiál.

¹³ viz PAJAS, P. Statut „veřejné prospěšnosti“ a nový občanský zákoník. *UNES*, 2005, roč. 3, č. 5, s. 24-27 a *The Organizational Test Under IRC 501(c)(3)*. Internal Revenue Services. Dostupné online na www.irs.gov/pub/irs-tege/eotopic85.pdf.

¹⁴ viz diskuse v závěru tohoto materiálu.

¹⁵ viz <http://cedr.mfcr.cz/nnonet11/default.aspx>

Diskuse. Otázkou je, zda opravdu stačí podmínka nerozdělování hospodářského přebytku k tomu, aby byla daňovému subjektu udělena daňová výhoda nebo zda mají existovat ještě další omezení. Omezení některých činností je samozřejmě namístě a mohlo by probíhat v rámci posuzování objektivních kritérií pro registraci neziskové organizace nebo pro udělení dalších daňových výhod. (Podobně je tomu například v USA,¹⁶ kde z činnosti neziskové organizace nesmí nikomu plynout osobní materiální prospěch a zároveň nikdo nesmí být její činností diskriminován. Specifická opatření pak platí pro nadace, zejména co se týče omezení vzájemných transakcí s donátorem, stanovení procenta pro výplatu nadačních příspěvků z investovaného majetku nebo omezení investičních možností a politické činnosti [podobně jako v našem zákoně o nadacích a nadačních fondech]. V Srbsku a Chorvatsku¹⁷ jsou z daňového zvýhodnění vyjmuty ty ekonomické činnosti, které by narušovaly volnou hospodářskou soutěž. V německém návrhu¹⁸ lze pak nalézt podmínku, aby činnost neziskové organizace nebyla protiústavní nebo aby náklady podnikatelské činnosti obstály v porovnání s podnikatelskými subjekty.) Vždy se však musí jednat o objektivně stanovená kritéria, přičemž ve sporných případech by rozhodování muselo být přenecháno soudu.

4. Předmět daně a osvobození od daně

Obecně bývají předmětem daně z příjmů právnických osob dva významově odlišné zdroje příjmů: výnosy z činností a výnosy z nakládání s majetkem (výnosy z pronájmu nebo výnosy z prodeje majetku).

Současný stav. Vymezení předmětu daně v současné právní úpravě v případě nevýdělečných organizací je značně komplikované, neboť tyto subjekty mohou dosahovat čtyř různých příjmů:

1. příjmy, které nejsou předmětem daně;
2. příjmy, které jsou sice předmětem daně, ale jsou od daně osvobozené;
3. příjmy vyplývající z poslání nevýdělečných organizací, které jsou vymezeny ve statutech, zřizovacích listinách, zvláštními předpisy;
4. příjmy, které jsou předmětem daně.

1. Příjmy, které nejsou předmětem daně:

- § 18 odst. 2 písm. a) *příjmy získané nabytím akcií podle zvláštního zákona, zděděním nebo darováním nemovitosti nebo movité věci anebo majetkového práva s výjimkou z nich plynoucích příjmů;*
- § 18 odst. 4 písm. b) *příjmy z dotací, příspěvků na provoz a jiných podpor ze státního rozpočtu, rozpočtu kraje a rozpočtu obce poskytnutých podle zvláštních právních předpisů, z prostředků poskytnutých z rozpočtu Evropské unie nebo veřejných rozpočtů cizích států a dále příjmy krajů a podpory z Vinařského fondu a obcí plynoucí z výnosu daní nebo podílu na nich, výnosu poplatků a peněžních odvodů, které jsou podle zvláštních zákonů příjmem kraje a obce;*
- § 18 odst. 4 písm. c) *příjmy z úroků z vkladů na běžném účtu.*

2. Příjmy, které jsou sice předmětem daně, ale jsou od daně osvobozené:

- § 19 odst. 1 písm. a) *členské příspěvky podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin, přijaté zájmovými sdruženími právnických osob, profesními komorami s nepovinným*

¹⁶ SIMON, J.G. The Tax Treatment of Nonprofit Organizations: A Review of Federal and State Policies. In: POWELL, W. W. (ed.) *The Nonprofit Sector. A Research Handbook*. New Haven and London: Yale University Press, 1987. ISBN 0-300-04497-6. s. 67-98.

¹⁷ *Survey of Tax Laws Affecting Non-governmental in Central and Eastern Europe*. 2. vyd. New York: International Center for Not-for-Profit Law (ICNL), 2003. ISBN 953 98148-6-4. s. 12-13.

¹⁸ *Organisationen der Zivilgesellschaft und ihre Besteuerung: Vorschlag für ein grundlegende Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts*. Opusculum Nr. 19. Maecenata: Berlin, 2005.

členstvím, občanskými sdruženími včetně odborových organizací, politickými stranami a politickými hnutími;

- § 19 odst. 1 písm. b) *výnosy kostelních sbírek, příjmy za církevní úkony a příspěvky členů u registrovaných církví a náboženských společností;*
- § 19 odst. 1 písm. ch) *příjmy poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, které jim plynou jako odvod části výtěžku loterií a jiných podobných her povolených podle zvláštního právního předpisu;*
- § 19 odst. 1 písm. y) *úrokové příjmy plynoucí z prostředků veřejné sbírky pořádané k účelům vymezeným v § 15 odst. 1 a § 20 odst. 8;*
- § 19 odst. 1 písm. zb) *příjmy plynoucí v souvislosti s výkonem dobrovolnické služby poskytované podle zvláštního právního předpisu.*

Dále se v této kategorii příjmů vyskytuje celá řada osvobození vztahujících se na jednotlivé právní formy, držitele licencí nebo dokonce konkrétní subjekty: příjmy státních fondů; příjmy Fondu dětí a mládeže; úrokové příjmy Česko-německého fondu budoucnosti; výnosy z nadačního jmění (za splnění určitých podmínek); příjmy z pronájmu, příjmy z účasti v akciové společnosti, dividendové příjmy a úrokové příjmy z vkladů u bank připisované odborovým organizacím (za podmínek); příjmy z úroků plynoucí zdravotní pojišťovně z vkladů u bank; dary a příjmy z reklam na provoz zoologické zahrady, atd.

3. Příjmy vyplývající z poslání nevýdělečných organizací, které jsou vymezeny ve statutech, řízovacích listinách, zvláštními předpisy:

- § 18 odst. 4 písm. a) *příjmy z činností vyplývajících z jejich poslání za podmínky, že náklady (výdaje) vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší; činnosti, které jsou posláním těchto poplatníků, jsou stanoveny zvláštními předpisy, statutem, stanovami, řízovacími a zakladatelskými listinami.*

Toto ustanovení je podpořeno § 18 odst. 6: *u poplatníků uvedených v odstavci 3 se splnění podmínky uvedené v odstavci 4 písm. a) posuzuje za celé zdaňovací období podle jednotlivých druhů činností. Pokud jednotlivá činnost v rámci téhož druhu činnosti je prováděna jak za ceny, kdy dosažené příjmy jsou nižší nebo rovny než související náklady (výdaje) vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, tak za ceny, kdy dosažené příjmy jsou vyšší než související náklady (výdaje) vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, jsou předmětem daně pouze příjmy z těch jednotlivých činností, které jsou vykonávány za ceny, kdy příjmy převyšují související výdaje.*

4. Příjmy, které jsou předmětem daně:

- § 18 odst. 3 *příjmy z reklam s výjimkou ustanovení § 19 odst. 1 písm. zd) (zoologické zahrady) z členských příspěvků a příjmy z nájemného s výjimkou uvedenou v odstavci 4 písm. d).*

Dále existují dvě skupiny poplatníků se **zvláštním režimem** vymezení předmětu daně: jednak **veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce** (§ 18 odst. 5) a jednak **Česká televize a Český rozhlas** (§ 18 odst. 14), u kterých jsou předmětem daně všechny příjmy kromě příjmů z investičních transferů (dotací) a z úroků z vkladů na běžném účtu.

Rozbor. Problémů spojených s vymezením, co je a co není předmětem daně z příjmů pro nevýdělečné organizace, je hned několik. Za prvé, současná právní úprava je velice nepřehledná a složitá. Přispěl k tomu zajisté i postupný vývoj právní normy, kdy do jednotlivých částí byly přidávány další a další výjimky. (Otázku, zda jsou všechna udělena osvobození skutečně adekvátní, ponecháváme stranou, neboť se jedná o výsledek procesu veřejné politiky.)

Za druhé, problematický je výklad pojmu „činnost vyplývající z poslání“, kterou by měl mít daný subjekt zapsaný ve statutárním dokumentu, neboli tzv. „hlavní činnost“. „U řady konkrétních činností neziskové organizace doslova tápou při řešení otázky, zda danou činnost mohou zařadit do hlavní činnosti anebo zda ji musí zařadit do činnosti vedlejší. Velmi podstatná je přitom kvalita právního

předpisu upravujícího činnost daného typu neziskové organizace.¹⁹ Při zkoumání, kam jednotlivou činnost zařadit, dochází často k tomu, že stejná činnost může být jak v hlavní, tak ve vedlejší (doplňkové) činnosti.²⁰ Navíc, „zdaňování vedlejší – někdy označované jako hospodářské – činnosti neziskové organizace zákon o daních z příjmu neřeší.“ Znamená to, že „příjmy a výdaje dosahované ve vedlejší činnosti podléhají stejnému režimu jako u podnikatelských subjektů.“²¹

Za třetí, nevýdělečné organizace jsou v problematice evidence hlavní činnosti oproti podnikatelským subjektům neodůvodněně diskriminovány, a to ve třech směrech: jednak jsou postiženy neúměrnou administrativní zátěží (z důvodu zvláštní evidence jednotlivých druhů činnosti), dále pak si nemohou kompenzovat zisk a ztrátu z hlavní činnosti v rámci jednoho zdaňovacího období a konečně si nemohou kompenzovat zisk a ztrátu z hlavní činnosti v rámci po sobě jdoucích zdaňovacích období.²²

Ustanovení zároveň pro veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce zavádí odlišný režim spočívající v jednoduchém určení předmětu daně, s administrativní zátěží i možnostmi kompenzace zisku a ztráty obdobnými jako pro podnikatelské subjekty.

Návrh řešení. Navrhujeme tato tři základní opatření:

1. Definovat hlavní činnost jako činnost nepodnikatelskou a naopak vedlejší činnost jako činnost podnikatelskou,²³ tj. nikoli podle druhu činnosti, nýbrž podle účelu.
2. V souladu s výše navrženým vymezením neziskových organizací na základě registrace a posuzování objektivních kritérií vymezit pro zdaňování příjmů dva režimy:
 - a) režim neziskových organizací s jednoduchým vymezením předmětu daně, kde příjmy nepodnikatelské činnosti jsou od daně osvobozeny, podnikatelská činnost však zůstává předmětem daně;
 - b) režim ostatních organizací (zůstává stejný jako v případě podnikatelských daňových subjektů), přičemž dary, dotace a členské příspěvky jsou od daně osvobozeny.²⁴
3. Příjmy z reklam a z pronájmu případně z prodeje majetku zůstávají vždy předmětem daně.

Výhody a nevýhody návrhu. Hlavní výhodou navrhovaného řešení je zjednodušení konstrukce předmětu daně v případě neziskových organizací, čímž se sníží administrativní zátěž daňových subjektů. Navrhované řešení umožní provádět stimulační a v případě zákazu podnikatelské činnosti pro nejvíce daňově zvýhodněnou kategorii i regulační funkci zdaňování příjmů neziskových organizací. Navrhované řešení neomezuje možnost udělit další daňová osvobození na některé druhy příjmů podnikatelských subjektů či pramenících z podnikatelské činnosti neziskových organizací.

Nevýhoda návrhu tkví v určení nepodnikatelské a podnikatelské činnosti, které by muselo být podpořeno přezkumem účelu, pro který byla nezisková organizace založena. Porušení objektivních pravidel by muselo podléhat přísným sankcím. Diskuse nad touto problematikou probíhá vlastně již dnes v případě pravidel pro živnostenské podnikání neziskových organizací a přesahuje možnosti tohoto materiálu.

¹⁹ TOPINKA, J. et al. *Studie daňové problematiky neziskového sektoru*. Autorská studie ke Zprávě o neziskovém sektoru v ČR. Nepublikovaný materiál.

²⁰ ROSENMYER, T., KUJOVÁ, I. *Ekonomické výsledky obecně prospěšných společností v roce 2003*. Brno: Centrum pro výzkum neziskového sektoru (CVNS), 2005. ISBN 80-239-5047-9. s. 10.

²¹ TOPINKA, J. et al. *Studie daňové problematiky neziskového sektoru*. Autorská studie ke Zprávě o neziskovém sektoru v ČR. Nepublikovaný materiál.

²² TOPINKA, J. et al. *Studie daňové problematiky neziskového sektoru*. Autorská studie ke Zprávě o neziskovém sektoru v ČR. Nepublikovaný materiál.

²³ viz § 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník.

²⁴ Zpracováno dle *Guidelines for Laws Affecting Civic Organizations*. New York: Open Society Institute, 1997.

5. Snížení základu daně pro neziskové organizace

Snížení základu daně pro neziskovou organizaci se ve své podstatě stalo jediným symbolem daňového zvýhodnění neziskových organizací v České republice.

Současný stav. Neziskové organizace si podle § 20 odst. 7) zákona o daních z příjmů *mohou základ daně zjištěný podle odstavce 1 snížený podle § 34 dále snížit až o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč, použijí-li prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, a to nejpozději ve 3 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích; přitom u poplatníků zřízených k poskytování veřejné služby v televizním nebo rozhlasovém vysílání pouze tehdy, použijí-li takto získané prostředky v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) spojených s poskytováním veřejné služby a u společenství vlastníků jednotek pouze tehdy, použijí-li takto získané prostředky v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) spojených se správou domu, u poplatníků provozujících zdravotnické zařízení pouze tehdy, použijí-li takto získané prostředky v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) spojených s poskytováním zdravotní péče. V případě, že 30% snížení činí méně než 300 000 Kč, lze odečíst částku ve výši 300 000 Kč, maximálně však do výše základu daně. Veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce mohou základ daně zjištěný podle odstavce 1 snížený podle § 34 dále snížit až o 30 %, maximálně však o 3 000 000 Kč, použijí-li prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) na vzdělávání, vědecké, výzkumné, vývojové nebo umělecké činnosti a v případě, že 30% snížení činí méně než 1 000 000 Kč, mohou odečíst částku ve výši 1 000 000 Kč, maximálně však do výše základu daně.*

Rozbor. Ustanovení je značně nepřehledné, pro různé druhy poplatníků vyjmenovává řadu odlišných případů kvůli podmínce využití prostředků v následujících zdaňovacích obdobích, tato podmínka je přitom „nesmírně problematická při prokazování využití předmětné úlevy. Žádný předpis nestanoví, jakým způsobem podmínku naplnit.“²⁵ U nevýdělečné organizace „s malou ztrátou z hlavní činnosti či dokonce se ziskovou hlavní činností to může být až nesplnitelné. Tato forma úlevy tím i nepřímo preferuje neziskové organizace s vyšší spotřebou a s malými či žádnými investicemi.“²⁶ Ustanovení je opět pro veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce výhodnější.

Návrh řešení. Výše jsme stanovili dva režimy zdaňování příjmů daňových subjektů, přičemž u neziskových organizací je základ daně z příjmů tvořen pouze z příjmů podnikatelské činnosti a případně z příjmů z reklamy a z nakládání s majetkem. Navrhujeme, aby snížení základu daně z příjmů bylo umožněno pouze neziskovým organizacím, které splňují také doplňková kritéria (konkrétní návrh viz příloha). Tím by se sice takto zvýhodněné neziskové organizace dostaly při vykonávání podnikatelské činnosti do nesporné výhody oproti běžným podnikatelským subjektům, avšak právě ve snížení základu daně – za podmínky nepřekročení určitého procenta obratu z podnikatelské vůči obratu z nepodnikatelské činnosti – by mohla spočívat hlavní podpora neziskového sektoru zvyšující jeho samostatnost.

Podmínka využití zisku z podnikatelské činnosti pro účely nepodnikatelské činnosti existuje prakticky všude na světě. I přes obtíže s jejím prokazováním zde nenavrhujeme její zrušení, protože by se při vhodném nastavení kritérií mohla stát součástí výše jmenovaného provozního testu.

Výhody a nevýhody návrhu. Výhody navrhovaného řešení jsou dvě: zjednodušení vymezení subjektů, které si mohou snížit základ daně; a jasné vymezení podmínek, které ke snížení základu daně opravňují, což umožňuje použití stimulační funkce zdaňování příjmů neziskových organizací.

²⁵ RŮŽIČKOVÁ, R. *Neziskové organizace. Vznik, účetnictví, daně*. 6. aktualizované vydání. ANAG: Olomouc, 2004. ISBN 80-7263-220-5. s. 139.

²⁶ TOPINKA, J. et al. *Studie daňové problematiky neziskového sektoru*. Autorská studie k Zprávě o neziskovém sektoru v ČR. Nerepublikovaný materiál.

6. Snížení základu daně pro dárce

„Je obecným zájmem, aby neziskové organizace získávaly doplňkové zdroje ze sféry ziskové, nastupuje zde právě vůle státu, jakým způsobem podpoří zájem podnikatelů, aby podle svých možností přesouvali část volných prostředků tam, kde jsou také potřebné a jsou očekávány.“²⁷

Současný stav. Zákon o daních z příjmů v § 20 odst. 8) stanovuje, že *od základu daně sníženého podle § 34 lze odečíst hodnotu darů poskytnutých obcím, krajům, organizačním složkám státu, právníckým osobám, jakož i právníckým osobám, které jsou pořadatelé veřejných sbírek podle zvláštního zákona, a to se sídlem na území České republiky na financování vědy a vzdělání, výzkumných a vývojových účelů, kultury, školství, na policii, na požární ochranu, na podporu a ochranu mládeže, na ochranu zvířat a jejich zdraví, na účely sociální, zdravotnické, ekologické, humanitární, charitativní, náboženské pro registrované cirkve a náboženské společnosti, tělovýchovné a sportovní, a politickým stranám a politickým hnutím na jejich činnost, dále fyzickým osobám s bydlištěm na území České republiky provozujícím školská a zdravotnická zařízení a zařízení na ochranu opuštěných zvířat nebo ohrožených druhů zvířat, na financování těchto zařízení dále fyzickým osobám s bydlištěm na území České republiky, které jsou poživateli částečného nebo plného invalidního důchodu a nebo jsou nezletilými dětmi dlouhodobě těžce zdravotně postiženými vyžadujícími mimořádnou péči podle zvláštních právních předpisů, na zdravotnické prostředky nejvýše do částky nehrazené zdravotními pojišťovnami nebo na rehabilitační a kompenzační pomůcky uvedené ve zvláštním právním předpise nejvýše do částky nehrazené příspěvkem ze státního rozpočtu a na majetek usnadňující těmto osobám vzdělání a zařazení do zaměstnání, pokud hodnota daru činí alespoň 2000 Kč. Obdobně se postupuje u darů na financování odstraňování následků živelní pohromy, ke které došlo na území České republiky. U darovaného majetku je hodnotou daru nejvýše zůstatková cena hmotného majetku (§ 29 odst. 2) nebo hodnota zachycená v účetnictví podle zvláštního právního předpisu u ostatního majetku. Jsou-li v úhrnu obsaženy i dary na účely sociální, zdravotnické, ekologické, humanitární a charitativní v souvislosti s živelní pohromou (§ 24 odst. 10), může být o hodnotu těchto darů překročen limit 2 % ze základu daně sníženého podle § 34, nejvýše však lze v úhrnu odečíst 4 % ze základu daně sníženého podle § 34; přitom v případě poskytnutí darů vysokým školám a veřejným výzkumným institucím lze základ daně snížit nejvýše o dalších 5 %. V úhrnu lze odečíst nejvýše 5 % ze základu daně sníženého podle § 34.*

Rozbor. Ustanovení je opět značně nepřehledné: kombinací několika výčetů (zatímco v případě právníckých osob jde o výčet preferovaných činností, v případě fyzických osob pak jde o výčet jak činností, tak preferovaných osob) omezuje možnosti snížení daňového základu pro dárce a zároveň upravuje vyšší sazby snížení daňového základu pro případ živelní pohromy a opět pro veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce. Nevýhody taxativních vymezení jsme zmínili již výše: příjemcem daňově zvýhodněného daru může být jakákoliv právnícká osoba, která deklaruje vykonávání činnosti bez skutečného prokázání. To samozřejmě může vést k daňovým únikům a narušovat princip daňové spravedlnosti. Navíc snížení daňového základu až v roce, ve kterém byl poskytnut dar, je pro daňový subjekt nevýhodné, protože dárce dopředu nezná svůj daňový základ na konci roku.

Návrh řešení. Navrhujeme, aby si dárce mohli variantně snížit daňový základ pouze o dary poskytnuté neziskovým organizacím, konkrétně těm, které navíc splňují doplňková kritéria: existenci vnitřních kontrolních orgánů a transparentnost v podobě zveřejňování výroční zprávy. Obě tato opatření napomáhají veřejné kontrole, což zajistí umožnit omezit spekulativní chování daňových subjektů. Navrhujeme dále odvozovat limit hodnoty darů od základu daně dosaženého v předcházejícím zdaňovacím období.

Výhody a nevýhody návrhu. Hlavní výhodou navrhovaného řešení je uplatnění stimulační funkce zdaňování příjmů pro dárce. Možnost snížení daňového základu pro dárce navíc umožňuje aplikovat princip subsidiarity při provádění alokační funkce zdaňování a je spravedlivější oproti daňovým asignacím, protože dárce musí alespoň část daru poskytnout ze svého majetku. Do diskuse nad výši

²⁷ TOPINKA, J. et al. *Studie daňové problematiky neziskového sektoru*. Autorská studie k Zprávě o neziskovém sektoru v ČR. Nепublikovaný materiál.

sazby pro snížení daňového základu a tím pádem i zlepšení podmínek pro podporu neziskového sektoru se v tomto materiálu použít nebudeme.

7. Závěr

V našem návrhu jsme vytvořili mechanismus zdaňování neziskových organizací, který umožňuje odlišit čtyři kategorie neziskových organizací na základě objektivních kritérií. Přehled kategorizace zdaňování příjmů neziskových organizací je obsahem přílohy.

Do první kategorie spadají všechny daňové subjekty, obecnou zásadou zůstává, že by dotace, dary a členské příspěvky nikdy neměly být předmětem daně z příjmů. Druhou kategorií tvoří neziskové organizace, tj. subjekty, které splňují kritérium zákazu rozdělování zisku a jejichž podnikatelská činnost zároveň nepřesahuje určité procento obrátu. Nepodnikatelská činnost neziskových organizací nepodléhá předmětu daně. Mají-li neziskové organizace vnitřní kontrolní orgány, vydávají-li výroční zprávu a jejich podnikatelská činnost je ve větší míře omezena, pak patří do třetí kategorie a mohou si snížit základ daně z příjmů a daňové výhoda se nabízí i jejich dárcům. Konečně čtvrtá kategorie obsahuje subjekty, které vůbec nemohou podnikat a které si kromě vnitřní kontroly v podobě ustavení kontrolních orgánů a vnější kontroly ve formě vydávání výroční zprávy ještě nechávají vypracovat nezávislý audit hospodaření. Takovým subjektům jsou pak umožněny nejvyšší možné výhody.

Snahou návrhu je podpořit stimulační funkci zdaňování příjmů neziskových organizací. Vycházíme z poznatků, že v současné době nejsou v České republice neziskové organizace prakticky vůbec stimulovány k transparentnímu chování. Návrh lze samozřejmě doplnit dalšími stimulačními, případně regulačními prvky, diskuse a jejich zpracování však přesahuje omezené možnosti tohoto materiálu. Návrh má ještě jednu nespornou výhodu, kterou jsme dosud nezmínili: zachovává dosavadní široké vymezení nevýdělečných organizací, tj. neziskových organizací veřejného i soukromého sektoru.

Myslíme si, že tento materiál odpovídá původnímu zadání z hlediska jednoduchosti, přehlednosti a administrativní náročnosti daňových subjektů, a doufáme, že náš návrh poslouží další diskusi nad zdaňováním neziskových organizací.

Příloha: Návrh kategorizace zdaňování příjmů neziskových organizací

Kategorie	Regulace	Stimulace	Motivace	Příklady
I.			Dotace, dary, členské příspěvky	Zájmová sdružení právnických osob
II.	Zákaz rozdělování zisku Vyšší procento podnikatelské činnosti		Dotace, dary, členské příspěvky Nepodnikatelská činnost	Zájmová sdružení právnických osob Občanská sdružení Círky a náboženské společnosti Církevní právnické osoby Školská právnická osoba
III.	Zákaz rozdělování zisku Nižší procento podnikatelské činnosti	Existence kontrolních orgánů Vydávání výroční zprávy	Dotace, dary, členské příspěvky Nepodnikatelská činnost Nízké snížení základu daně z příjmu Nízké snížení základu daně z příjmu pro dárce	Nadační fondy Obecně prospěšné společnosti Účelová zařízení církví Příspěvkové organizace
IV.	Zákaz rozdělování zisku Zákaz podnikatelské činnosti	Existence kontrolních orgánů Vydávání výroční zprávy Povinný audit	Dotace, dary, členské příspěvky Nepodnikatelská činnost Vysoké snížení základu daně z příjmu Vysoké snížení základu daně z příjmu pro dárce	Nadace Nadační fondy Obecně prospěšné společnosti Veřejné vysoké školy Veřejné výzkumné instituce