

ÚSKALÍ APLIKACE DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY U NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ

Michaela Strzelecká

ÚVOD

Cílem příspěvku je poukázat na problematiku aplikace daně z přidané hodnoty v neziskovém prostředí. Systém daně z přidané hodnoty je v České republice uplatňován jednotnou legislativou, a to zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Česká republika, stejně jako všechny ostatní státy EU, je povinna implementovat do své právní úpravy směrnice Rady. Přesto, že je tato daň v prostoru EU vysoce harmonizována, je výše a počet sazeb daně, způsob placení daně, vyčíslení daňové povinnosti a možnosti daňového odpočtu na vstupu ponechán čistě v kompetenci jednotlivých členských států (Kubátová, 2009).

V České republice, jako ve většině států EU je zavedena dvojitá sazba DPH, a to základní (standardní) a snížená. V některých zemích EU jsou zavedeny tři sazby daně – základní, snížená a supersnížená (např. Řecko, Španělsko, Francie), výjimku tvoří Dánsko, které má pouze jednu sazbu daně. Základní sazba daně se v zemích EU pohybuje v pásmu od 15 % do 27 %, dle Směrnice Rady nesmí být základní sazba daně nižší než 15 % (Berger, 2010).

Pro naplnění cíle příspěvku byla provedena rešerše informačních zdrojů a desk research dostupných sekundárních dat pro zpracování. V rámci článku jsou použity metody deskripce, analýzy a komparace.

1. ČINNOSTI EKONOMICKÝCH SUBJEKTŮ

Hlavním a společným rysem neziskových organizací je, že nejsou zřízeny či založeny za účelem podnikání. V České republice neexistuje samostatný zvláštní zákon, který by činnost neziskových subjektů upravoval, definoval předmět jejich činností, způsob

hospodaření a především zdaňování. Jediné legislativní vymezení bylo do konce roku 2013 uvedeno v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, kde byla v § 18 uvedena skupina poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání. Výčet poplatníků uváděl například státní fondy, obce a kraje, příspěvkové organizace apod. (Merlíčková, Růžičková, 2013).

Od roku 2014 dochází k legislativní úpravě a tentýž zákon uvádí v § 17a tzv. veřejně prospěšného poplatníka, jímž je poplatník, který v souladu se svým zakladatelským dokumentem jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním. Následně § 17a, odst. 2 vyjmenovává, které instituce veřejným poplatníkem nejsou. Obce, kraje a příspěvkové organizace, které budou následně předmětem tohoto článku, jmenovány nejsou (Česká republika, 1992).

Činnosti ekonomických subjektů, konkrétně příspěvkových organizací, se dělí do dvou základních skupin

- činnost hlavní a doplňková,
- činnosti ekonomické a jiné činnosti do daňového režimu daně z přidané hodnoty nespádající.

a) Členění činností dle zřizovacího dokumentu

Vymezení činnosti hlavní a doplňkové je uvedeno ve zřizovacím dokumentu organizace (příspěvkové organizace – zřizovací listina, v souladu se zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů) a toto členění ovlivňuje stanovení daně z příjmů. V praxi se často činnosti z obou skupin vzájemně prolínají a je administrativně velmi obtížné rozřadit jednotlivé náklady a výnosy tak, aby byl

správně stanoven základ daně pro oba druhy daní. (Maderová, Voltnerová & Tégl, 2009)

b) Činnosti ekonomických subjektů

Neziskové organizace, resp. příspěvkové organizace, se často mohou, vzhledem ke svým činnostem, ocitnout v režimu plátce daně z přidané hodnoty. Zákon o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH) vymezuje okruh osob povinných k dani a uvádí, že osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. Zákonem je následně stanoven okruh plátců daně, kterými se stávají osoby povinné k dani, pokud jejich obrát za nejvýše dvanáct bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsících přesáhne 1 milion Kč. Z uvedeného vyplývá, že organizace jsou povinny provádět test obratu a v případě jeho překročení provést dle § 94 ZDPH povinnou registraci plátce. (Fitříková & Musilová, 2013).

2. DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Pro neziskové subjekty, které se ocitnou v režimu plátce daně z přidané hodnoty, představuje tato skutečnost zvýšenou administrativní, ale především finanční zátěž. Jak již bylo uvedeno, administrativně je komplikované rozčleňování a přiřazování příjmů a výdajů ke správnému stanovení základu daně. Toto je způsobeno také skutečností, kdy plátce uskutečňuje své činnosti i v režimu plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, které vychází z § 51 ZDPH. Mezi osvobozená plnění patří například základní poštovní služby, finanční a pojišťovací činnosti, výchova a vzdělávání, zdravotní služby, sociální pomoc atd. (Česká republika, 2004)

a) Registrace plátce

Zákonem o DPH je stanoven okruh plátců daně, kterými se stávají osoby povinné k dani, pokud jejich obrát za nejvýše dvanáct bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 milion Kč. Osoby povinné k dani za tímto účelem provádějí tzv. test obratu. V případě

překročení limitu je nutno v souladu s § 94 ZDPH provést povinnou registraci plátce. Jedná se o nejběžnější způsob vzniku povinnosti registrace plátce (Česká republika, 2004).

Osoba povinná k dani se může stát registrovaným plátcem daně v následujících případech:

- překročením uvedeného limitu obratu,
- uzavřením smlouvy o sdružení nebo jiné smlouvy s plátcem daně,
- splněním specifických podmínek (dle ZDPH),
- dobrovolnou registrací.

b) Předmět daně

Dle § 2 ZDPH je předmětem daně (Česká republika, 2004)

- dodání zboží nebo služby za úplatou osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,
- pořízení zboží z jiného členského státu za úplatou uskutečněnou v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, nebo pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatou osobou nepovinnou k dani a dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

c) Nárok na odpočet daně

Problematika nároku na odpočet daně je vymezena v § 72 – § 79 ZDPH (Česká republika, 2004). Plátce má nárok na odpočet daně v plné výši, použije-li přijaté zdanitelné plnění pouze pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně. Takto stanovený nárok na odpočet daně na vstupu v plné výši využívají podnikatelské subjekty, které, až na výjimky, neuskutečňují své činnosti v režimu plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Neziskové subjekty k výpočtu nároku na odpočet daně používají tzv. dvoustupňový systém krácení nároku na odpočet, a to v souladu s § 75 a § 76 ZDPH.

Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci

svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování:

- zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,
- plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,
- plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,
- vyjmenovaných finančních a pojišťovacích činností uskutečněných s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojená s vývozem zboží,
- prodeje podniku nebo vkladu podniku nebo jeho části, popř. dalších specifických plnění.

Nárok na odpočet daně v poměrné výši (§ 75 ZDPH) je možno použít pouze ve výši odpovídající rozsahu použití plnění pro ekonomické činnosti. Paragraf hovoří o poměrném koeficientu, avšak jeho stanovení není v zákoně upraveno. Během zdaňovacího období se tento koeficient stanoví odhadem, v závěru roku se provádí revize odhadu a je-li skutečnost odlišná o více než deset procentních bodů, provede se oprava odpočtu.

Nárok na odpočet daně v krácené výši (§ 76 ZDHP) se provádí na základě krátícího koeficientu. Výpočet krátícího koeficientu je stanoven zákonem, vzorec je stanoven následovně:

- 1) číselník je součet částek základů daně nebo hodnot plnění plátcem uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně uvedených v § 72, odst. 1 ZDPH,
- 2) jmenovatel představuje celkovou hodnotu číselníku a součet hodnot plnění plátcem uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně.

Koeficient má dvojitou podobu

- zálohový – představuje skutečný krátící koeficient předchozího kalendářního roku, použije se pro všechna zdaňovací období a v posledním zdaňovacím období se tzv. vypořádává,

- vypořádací koeficient – vypočítá se dle skutečnosti v běžném kalendářním roce, dle takto opraveného koeficientu se v posledním daňovém přiznání upraví nárok na odpočet za všechna zdaňovací období kalendářního roku zpětně a výše tohoto koeficientu v následujícím roce slouží jako koeficient zálohový. Do součtu částek se započítávají veškeré úplaty, tzn. nikoliv výnosy, ale také přijaté zálohy, pokud z těchto přijatých úplat vznikla plátcův povinnost přiznat daň.

d) Identifikovaná osoba

Samostatným okruhem plátců jsou tzv. identifikované osoby. Jedná se o subjekty, které pořizují zboží či služby z jiného členského státu, které je předmětem daně v tuzemsku, s místem plnění v tuzemsku, nebo poskytne službu s místem plnění v jiném členském státě. Identifikovaná osoba není plnohodnotným plátcem, má pouze povinnost přiznat daň a nemá právo provádět odpočet daně na vstupu.

3. DOPADY KRÁCENÍ DANĚ NA NÁKLADY ORGANIZACE

V praxi zjišťujeme, že neziskové subjekty (plátcův daně), jsou oproti subjektům-plátcům z podnikatelského prostředí značně finančně znevýhodněné. Tuto skutečnost způsobuje povinnost používat poměrný a krátící koeficient při výpočtu nároku na odpočet na vstupu. Nadměrné finanční zatížení způsobuje především konstrukce krátícího koeficientu, kde do hodnoty jmenovatele vstupují i hodnoty plnění, která s činnostmi spadajícími do výpočtu DPH zcela nesouvisejí. Výše krátícího koeficientu v procentech určuje výši nároku na odpočet daně na vstupu. Zbýlý neuznaný odpočet daně se přesouvá zpět do nákladů organizace. Vypočtená výše koeficientu tak přímo ovlivňuje výši nákladů organizace. Vzhledem ke skutečnosti, že se skutečná výše krátícího koeficientu vypočte až po skončení kalendářního roku, může se neuznaná výše odpočtu značně lišit. Zpětné přeúčtování do nákladů do ukončení kalendářního (účetního) roku tak může velmi nepříznivě ovlivnit celkové hospodaření organizace a značně narušit plán hospodaření.

a) Krátící koeficient

Stručné vymezení vstupních dat pro výpočet krátícího koeficientu dle konkrétních účtů příspěvkové organizace představuje Tabulka 1.

Tab. 1: Vymezení vstupních dat pro výpočet krátícího koeficientu

Vymezení vstupních dat pro výpočet krátícího koeficientu	
Čítatel	Jmenovatel
hodnoty výnosů z doplňkové činnosti	hodnoty výnosů z doplňkové činnosti
	hodnoty výnosů z hlavní činnosti
	hodnoty výnosů ostatních

Zdroj: vlastní zpracování

Vstupní data pro výpočet krátícího koeficientu je možno z pohledu daňového přiznání (DAP) charakterizovat následovně

- řádek č. 1 DAP – dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku v základní sazbě daně (čítatel výpočtu koeficientu),
- řádek č. 2 DAP – dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku ve snížené sazbě daně (čítatel výpočtu koeficientu),
- řádek č. 50 DAP – plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (jmenovatel výpočtu koeficientu).

Řádek č. 50 DAP představuje z pohledu výpočtu krátícího koeficientu kritický prvek, protože jsou zde zahrnuta plnění, která s činnostmi v rámci DPH souvisejí (resp. s doplňkovou činností), avšak zahrnuje i nahodilé příjmy, které jeho výši ovlivňují, avšak s činnostmi DPH zcela nesouvisejí. Výnosy související s DPH jsou převážně předmětem doplňkové činnosti organizace, mají svou kontinuitu a nezpůsobují výkyvy vypočteného koeficientu. Oproti tomu výnosy (příjmy) s činnostmi DPH nesouvisející jsou nahodilé, a mohou skokově ovlivnit náklady organizace v závěru roku. Tuto částku není možno předem odhadnout a tudíž ani rozpočtovat. V důsledku této situace může dojít k nevyrovnanému hospodaření příspěvkové organizace.

b) Provedení výzkumu a metodika

Pro potvrzení této hypotézy byl proveden výzkum v oblasti hospodaření příspěvkových

organizací. Byla zkoumána data 12 příspěvkových organizací za období let 2009 – 2013. Sledování vývoje výše koeficientu bylo provedeno dle uvedeného způsobu – konstrukce výpočtu dle zákona o DPH. Vzhledem ke skutečnosti, že do výpočtu koeficientu (K) spadají i výnosy, resp. příjmy, které s činnostmi zasahujícími do oblasti daně z přidané hodnoty nesouvisejí, je navržena úprava výpočtu koeficientu (K1). Upravená verze výpočtu pro koeficient (K1) nezahrnuje nahodilé příjmy obsažené v řádku č. 50 DAP.

Data pro zpracování výzkumu byla převzata z účetních výkazů a rozborů hospodaření jednotlivých příspěvkových organizací za období 2009 – 2013. Data byla dále doplněna údaji z ARIS Webu – databáze Ministerstva financí České republiky (Ministerstvo financí ČR, 2005-2014).

Vzhledem ke konstrukci koeficientu a v návaznosti na daňové přiznání DPH byla data rozčleněna dle následujících charakteristik:

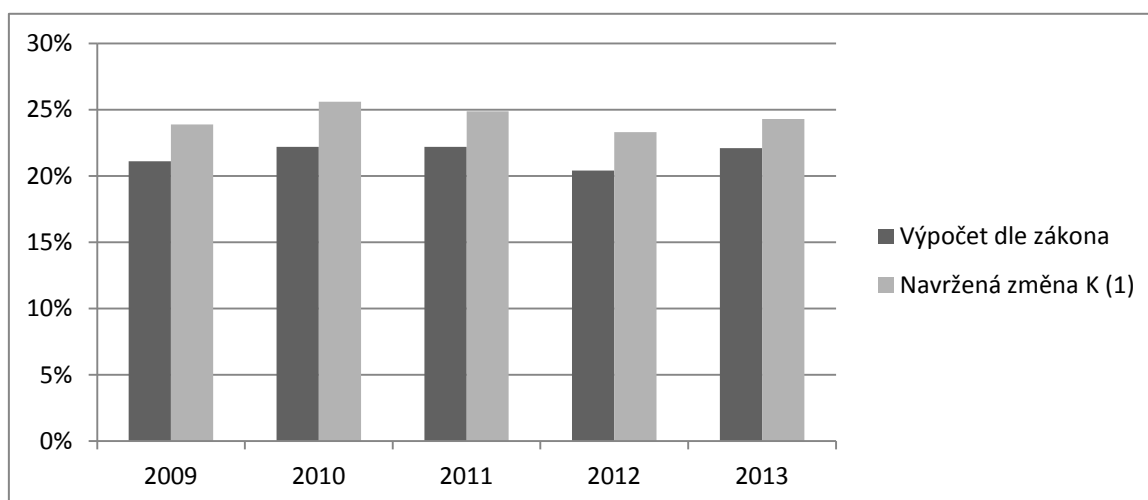
- výnosy (zdanitelná plnění), která nejsou předmětem daně,
- výnosy (zdanitelná plnění) osvobozená bez nároku na odpočet,
- výnosy (plnění), která nejsou předmětem daně.

Data byla následně dosazena do konstrukce výpočtu koeficientu dle Tab. 1. Sledovanými jevy byly vypočtený koeficient (K) dle stávající právní úpravy a nově vypočtený koeficient (K1) s navrženou změnou úpravy výpočtu koeficientu.

- Koeficient (K) – pro výpočet byla do jmenovatele vzorce zahrnuta veškerá plnění – včetně nahodilých příjmů (ostatní výnosy), které tvoří ostatní platby žáků za aktivity, které s činnostmi spadajícími do oblasti DPH organizace zcela nesouvisí, avšak významně ovlivňují výši vypočteného koeficientu,
- Navržená změna koeficientu (K1) – do výpočtu nebyly zahrnuty nahodilé příjmy.

U příspěvkových organizací – základních škol, se jedná o platby žáků za služby spojené s výjezdy do škol v přírodě, na lyžařské a ekologické kurzy, zahraniční studijní pobyty a exkurze a podobně. Tyto aktivity jsou kromě vzdělávacího programu organizovány z důvodu zvyšování atraktivity školy s cílem zvyšování výkonů (počtu žáků) a následně získání vyššího příspěvku pro svou činnost. Zároveň však tyto výnosy negativně ovlivňují výši nákladů organizace.

Obr. 1: Vývoj hodnoty krátícího koeficientu



Zdroj: výkazy příspěvkových organizací, vlastní zpracování

Z provedené analýzy je zřejmé, že navrhovaná změna konstrukce výpočtu krátícího koeficientu jednoznačně zmírňuje finanční dopad daně z přidané hodnoty na neziskové organizace. Systém výpočtu výše daně na vstupu tak nepřímo ovlivňuje výdaje zřizovatele, neboť neuznaná část odpočtu daně se pro příspěvkovou organizaci stává zpět nákladem.

ZÁVĚR

Neziskové organizace se mohou vzhledem ke svým činnostem ocitnout v roli plátce daně z přidané hodnoty. Stávající právní úprava této daně vymezuje předmět daně a možnosti snížení daňové povinnosti nárokem na odpočet daně. V případě plátce, který funguje v režimu činností ekonomických a činností s ekonomickými nesouvisějícími, je nutno provést úpravu nároku na odpočet daně. Zákon o DPH stanovuje dvoustupňový systém krácení tohoto nároku, a to odpočet v poměrné výši a

odpočet v krácené výši. Pro výpočty krácení daně je v zákoně stanoven krátící koeficient, jehož konstrukce vychází ze struktury daňového přiznání pro daň z přidané hodnoty. Takto vypočtený neuznaný nárok se převádí zpět do nákladů organizace. Konstrukce výpočtu koeficientu však v sobě zahrnuje nesourodá plnění, která snižují procentní podíl možnosti odpočtu daně na vstupu. Dochází tak k vyššímu finančnímu zatížení, které celkově ovlivňuje hospodaření organizace. Použitím navrhované změny výpočtu koeficientu lze docílit snížení daňového zatížení subjektů-plátců daně z přidané hodnoty. Takto ušetřené prostředky by mohla příspěvková organizace použít pro svůj další rozvoj, případně by o tuto částku byl snížen příspěvek zřizovatele.

LITERATURA

Berger, W., Kindl, C., & Wakounig, M. (2010). *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář* (1st ed.). Praha: VOX.

Fitříková, D., & Musilová, L. (2013). *Průvodce DPH u neziskových subjektů: 2013/2014* (2nd ed.). Olomouc: ANAG.

Kubátová, K. (2009). *Daňová teorie: úvod do problematiky* (2nd ed.). Praha: ASPI.

Maderová Voltnerová K., & Tégl, P. (2009). *Vztahy mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací* (1st ed.). Olomouc: ANAG.

Merlíčková Růžičková, R., (2013). *Neziskové organizace: vznik-účetnictví-daně* (12th ed.). Olomouc: ANAG.

Rektořík, J., et al. (2010). *Organizace neziskového sektoru: Základy ekonomiky, teorie a řízení*. III. Praha: EKOPRESS, s.r.o.

Stuchlíková, H., & Komrsková, S. (2011). *Zdaňování neziskových organizací* (8th ed.). Olomouc: ANAG.

Česká republika (2004). Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. In: *Sbírka zákonů ČR*, částka 78. Dostupné z: <www.mvcr.cz/sbirka>.

Česká republika (1992). Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. In: *Sbírka zákonů ČR*, částka 117. Dostupné z: <www.mvcr.cz/sbirka>.

Ministerstvo financí ČR (2005-2014). *ARISWeb*. Dostupné z: <<http://www.info.mfcr.cz/aris/>>.

Adresa autora:

Ing. Michaela Strzelecká

Slezská univerzita v Opavě

Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné

Katedra financí a účetnictví

o102207@opf.slu.cz

DIFFICULTIES OF APPLICATION OF VALUE ADDED TAX FOR NON-PROFIT ORGANIZATIONS

Michaela Strzelecká

Abstract: The paper focuses on the application of indirect taxes in the non-profit sector. The VAT system in the Czech Republic is applied by a uniform legislation that is applicable to all types of taxpayers. Czech Republic, as well as other EU member states, is obliged to implement into its legislation the Directives of the EU Council. Non-profit organizations, because of their actions can find themselves in the role of a payer of value added tax. The law on value added tax for all tax payers defines the tax subject and the possibility of reducing tax liability via tax deductibility. The aim of this paper is to point out the specifics of tax deduction for non-profit organizations, of the issue of two-tier system of reduced claim of deduction and its impact on the management of non-profit organizations.

Key words: The non-profit sector, semi-budgetary organization, value added tax, tax deductibility, coefficient

JEL Classification: H25