1. NEZISKOVÉ ORGANIZACE

Pro skupinu organizací, jejichž hlavním předmětem činnosti není podnikání, se používá různých označení, jako nevýdělečné organizace, neziskové organizace, neziskové subjekty nebo také organizace neziskového sektoru apod. Společným rysem pro tento typ organizací je, že jejich hlavním posláním není dosažení zisku, přestože výsledkem hospodaření těchto organizací může být zisk.

Pojem **nezisková organizace** (nevýdělečná organizace) se běžně používá, žádný zákon však neziskovou organizaci nedefinuje. Neziskové organizace je možno charakterizovat pomocí těchto znaků:

- Institucionalizované – mají institucionální strukturu, organizační skutečnost, bez ohledu na to, zda jsou formálně nebo právně registrované.
- Soukromé – jsou institucionálně odděleny od státní správy, ani jí nejsou řízeny. To znamená, že nemohou mít významnou státní podporu nebo že ve vedení nemohou být státní úředníci.
- Neziskové – není u nich možné žádné přerozdělování zisku, který vzniká z činnosti organizace, mezi vlastníky nebo vedení organizace. Neziskové organizace mohou svou činností vytvářet zisk, ale ten musí být použit ve prospěch hlavní činnosti organizace.
- Samosprávné a nezávislé – mají vlastní strukturu a jsou vybaveny vlastními postupy, které umožňují kontrolu vlastních činností, tzn. že neziskové organizace nejsou ovládány zvenčí, ale jsou schopny řídit samy sebe. Nekontroluje je ani stát, ani instituce stojící mimo ně.
- Dobrovolné – využívají dobrovolnou účast na svých činnostech. Dobrovolnost se může projevovat jak výkonem neplacené práce pro organizaci, tak formou darů nebo čestné funkce ve správních radách. (Dobrozemský, Stejskal, 2015)

Definice poslání nevýdělečné organizace (vymezení základního účelu a tomu odpovídajícího předmětu činnosti, vymezení hlavní a vedlejší činnosti, obecně prospěšných služeb nebo cílů) musí být jasné a definované ve zřizovacích listinách, stanovách, zakládacích smlouvách či zakládacích listinách, v zákonech. Poslání je smyslem existence organizace.

Zdroje příjmů těchto subjektů mohou být různé podle typu nevýdělečné organizace: příjmy ze státního rozpočtu, příjmy od orgánů místní samosprávy, příspěvky na provoz nebo na investice od zřizovatele, dotace, dary, příjmy z hlavní nebo vedlejší (podnikatelské) činnosti, příjmy z reklam, pronájmů,

členské příspěvky, příjmy z veřejných sbírek, výnosy kostelních sbírek, příjmy za církevní úkony atd.

Vhodná strategie získávání finančních prostředků je důležitá, přesto nevýdělečná organizace, která se omezí pouze na získání finančních prostředků, se může dostat do vážné situace ztrátou své vlastní identity. Jednou ze zvláštností těchto organizací (především spolků, charitativních organizací, náboženských společností atd.) je, že pracují a fungují na základě práce dobrovolníků, tedy lidí, kteří s nadšením pracují bez finanční odměny. Lidé, kteří se neztotožní s posláním organizace, pro ni zpravidla po určité době přestanou pracovat, ale pro některé může angažovanost v této organizaci znamenat druhou kariéru.

Neziskové subjekty si musí dávat cíle, které jsou schopny zabezpečit finančně, materiálně, profesionálně i organizačně. Potřebují i profesionály, kteří budou pracovat pro společnost naplno, kteří dokážou získat dostatek finančních prostředků, připravit marketingovou strategii, vést účetnictví, zabezpečit výdělečné činnosti a také přesvědčit širokou veřejnost o nutnosti a obecné prospěšnosti činnosti a cílů, kterým se věnují. Problematickou otázkou může být i měření efektivnosti (výkonnosti) nevýdělečných organizací, kde hlavním cílem není dosažení zisku. Úkolem nevýdělečných organizací je investovat lidi a prostředky tam, kde návratnost je mnohonásobná, přičemž není snadné definovat výsledek činnosti a kvantifikovat ho.

Neziskové organizace jsou právnickými osobami, účetními jednotkami i poplatníky daně z příjmů právnických osob, a je tedy důležité seznámit se s legislativou a analyzovat jednotlivá ustanovení příslušných zákonů.

Dne 1. 1. 2014 nabyl účinnosti **zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník** (dále jen OZ), který implementoval do právní úpravy v České republice mimo jiné nový pojem **veřejně prospěšná právnická osoba** a vymezil obecná pravidla pro veřejnou prospěšnost.[1] Přesnou a úplnou úpravu veřejné prospěšnosti měl uvést v praxi zákon o statusu veřejné prospěšnosti (sněmovní tisk č. 989), který však nebyl přijat. Některé právní normy se na tento neexistující zákon nepřímo odvolávaly, např. nabytím statusu veřejné prospěšnosti pro hlavní spolek nabývají tento status i pobočné spolky (§ 231 OZ), zákon o veřejných rejstřících zmiňoval zápis statusu veřejné prospěšnosti do veřej-

[1] § 146 Veřejně prospěšná právnická osoba
„Veřejně prospěšná je právnická osoba, jejímž posláním je přispívat v souladu se zakladatelským právním jednáním vlastní činností k dosahování obecného blaha, pokud na rozhodování právnické osoby mají podstatný vliv jen bezúhonné osoby, pokud nabyla majetek z poctivých zdrojů a pokud hospodárně využívá své jmění k veřejně prospěšnému účelu."

ného rejstříku [§ 25 odst. 1 písm. j)], zákon o církvích a náboženských společnostech také umožňoval zápis statusu veřejné prospěšnosti do rejstříku, který vede Ministerstvo kultury (§ 17 odst. 6). (Urbancová, Kryšková, 2016)

Zákonem č. 303/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti se zrušením statusu veřejné prospěšnosti, došlo ke zrušení ustanovení týkajících se odkazů na status veřejné prospěšnosti v občanském zákoníku, v zákoně o veřejných rejstřících, v zákoně o církvích a náboženských společnostech, v zákoně o politických stranách a politických hnutích a dalších předpisech.

Podle **zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob**, rozlišujeme

- spolkový rejstřík,
- nadační rejstřík,
- rejstřík ústavů,
- rejstřík obecně prospěšných společností,
- rejstřík společenství vlastníků jednotek a
- obchodní rejstřík.

Podle § 66 písm. c) zákona č. 304/2013 Sb. je povinností do sbírky listin mimo jiné ukládat výroční zprávu, účetní závěrku, zprávu auditora o ověření účetní závěrky, pokud to vyžaduje např. zákon o účetnictví nebo pokud tak stanoví jiný zákon.

V souvislosti s rekodifikací soukromého práva v České republice došlo i k podstatným změnám ve zdaňování neziskových organizací, kdy po 1. 1. 2014 zákon o daních z příjmů označuje neziskové subjekty jako **veřejně prospěšné poplatníky**. Rozdíly ve vymezení poplatníků před a po účinnosti zákona č. 89/2012 Sb. jsou obsaženy v podkapitole 1.2.

K významným změnám zákona o účetnictví došlo (mimo jiné) jak v souvislosti s účinností nového občanského zákoníku a zákona o obchodních korporacích, tak i v souvislosti s kategorizací účetních jednotek od 1. 1. 2016. (více v podkapitole 2.1.1)

7. ÚČTOVÁ TŘÍDA 5 – NÁKLADY

Právní úprava vymezení jednotlivých nákladových položek a jejich účtování je obsažena zejména v následujících právních předpisech:

- vyhláška č. 504/2002 Sb.:
  - § 6 Výkaz zisku a ztráty,
  - § 26 Náklady.
- České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání:
  - ČÚS č. 412 – Náklady a výnosy,
  - ČÚS č. 403 – Inventarizační rozdíly.

7.1 Charakteristika nákladů

Členění nákladů podle jednotlivých položek výkazu zisku a ztráty obsahuje následující tabulka 7.1.

Tabulka 7.1 – Členění nákladů

A.			Náklady	účet
	I.		**Spotřebované nákupy a nakupované služby**	
		1.	Spotřeba materiálu, energie a ostatních neskladovatelných dodávek	501, 502, 503
		2.	Prodané zboží	504
		3.	Opravy a udržování	511
		4.	Náklady na cestovné	512
		5.	Náklady na reprezentaci	513
		6.	Ostatní služby	518
	II.		**Změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace**	
		7.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	561, 562, 563, 564
		8.	Aktivace materiálu, zboží a vnitroorganizačních služeb	571, 572
		9.	Aktivace dlouhodobého majetku	573, 574

	III.		**Osobní náklady**	
		10.	Mzdové náklady	521
		11.	Zákonné sociální pojištění	524
		12.	Ostatní sociální pojištění	525
		13.	Zákonné sociální náklady	527
		14.	Ostatní sociální náklady	528
	IV.		**Daně a poplatky**	
		15.	Daně a poplatky	531, 532, 538
	V.		**Ostatní náklady**	
		16.	Smluvní pokuty, úroky z prodlení, ostatní pokuty a penále	541, 542
		17.	Odpis nedobytné pohledávky	543
		18.	Nákladové úroky	544
		19.	Kursové ztráty	545
		20.	Dary	546
		21.	Manka a škody	548
		22.	Jiné ostatní náklady	549
	VI.		**Odpisy, prodaný majetek, tvorba a použití rezerv a opravných položek**	
		23.	Odpisy dlouhodobého majetku	551
		24.	Prodaný dlouhodobý majetek	552
		25.	Prodané cenné papíry a podíly	553
		26.	Prodaný materiál	554
		27.	Tvorba a použití rezerv a opravných položek	556, 559
	VII.		**Poskytnuté příspěvky**	
		28.	Poskytnuté členské příspěvky a příspěvky zúčtované mezi organizačními složkami	581, 582
	VIII.		**Daň z příjmů**	
		29.	Daň z příjmů	591, 595

Účty 5. a 6. účtové třídy patří mezi výsledkové účty a slouží ke zjišťování výsledku hospodaření účetní jednotky. Členění nákladů a výnosů v účto-

vé osnově pro nestátní neziskové organizace je odlišné oproti směrné účtové osnově pro podnikatelské subjekty:

- nákladové a výnosové účty mohou být odlišně číslovány z důvodu jejich zařazení ve směrné účtové osnově do jiné účtové skupiny (např. 543 – Odpis nedobytné pohledávky, 544 – Nákladové úroky, 546 – Dary),
- náklady a výnosy nejsou členěny na provozní a finanční.

Pro transformaci účetního výsledku hospodaření na daňový základ je nutné členění nákladů a výnosů pro daňové účely (podle zákona o daních z příjmů), tj.:

- sledování nákladů (výdajů) na dosažení zajištění a udržení příjmů – náklady daňové (§ 24),
- sledování nedaňových nákladů (§ 25),
- sledování zdaňovaných příjmů,
- sledování příjmů, které nejsou předmětem daně (§ 18),
- sledování příjmů, které jsou od daně osvobozeny (§ 19).

Nestátní nezisková organizace, která je veřejně prospěšným poplatníkem, je dle § 18a odst. 4 zákona o daních z příjmů povinna vést účetnictví tak, aby nejpozději ke dni účetní závěrky byly vedeny odděleně příjmy, které:

- jsou předmětem daně (§ 18a odst. 2),
- nejsou předmětem daně (§ 18a odst. 1),
- jsou předmětem daně, ale jsou od daně osvobozeny (§ 19).

Obdobně to platí i pro vykazování souvisejících nákladů, resp. výdajů.

Dle § 24a zákona o daních z příjmů může poplatník, kterému vzniknou výdaje (náklady) související se zdanitelnými příjmy a příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny, **požádat příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení**, zda za příslušné zdaňovací období způsob jeho rozdělení jím vynaložených výdajů (nákladů) odpovídá § 23 odst. 5 a § 24 odst. 3.

V žádosti poplatník mimo jiné uvede:

- název, právní formu a sídlo,
- daňové identifikační číslo, pokud bylo přiděleno,
- výdaje (náklady) celkem,
- příjmy (výnosy) celkem v členění podle jednotlivých činností,
- výši dotací, příspěvků a jiných podpor z veřejných zdrojů,
- výši a stručný popis jednotlivých výdajů (nákladů) souvisejících jednak se zdanitelnými příjmy a jednak s příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny, a výši jednotlivých příjmů, které mají být předmětem posouzení,

- údaje o majetku používaném k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů,
- zdůvodnění navrhovaného způsobu rozdělení výdajů (nákladů) souvisejících s jednotlivými druhy příjmů,
- zdaňovací období,
- návrh výroku rozhodnutí o závazném posouzení způsobu rozdělení výdajů (nákladů).

Podle § 6 vyhlášky č. 504/2002 Sb. jsou účetní jednotky povinny ke dni účetní závěrky vykázat náklady, výnosy a výsledek hospodaření odděleně za:

- hlavní činnost (veškeré činnosti, pro které byla účetní jednotka zřízena zvláštním právním předpisem, zřizovací listinou nebo jiným dokumentem),
- hospodářskou činnost (činnosti uvedené ve zřizovací listině, statutu nebo zakládací listině, např. činnost doplňková, vedlejší, podnikatelská nebo jiná činnost).

Za účetní jednotku jako celek se dílčí výsledky hospodaření sumarizují.

7.2 Analytická evidence nákladů

Při tvorbě účtového rozvrhu, jehož součástí jsou i analytické účty, musí nestátní nezisková organizace respektovat požadavky vyhlášky č. 504/2002 Sb., zákona o daních z příjmů, specifických právních předpisů upravujících jejich činnost (např. zákon o obecně prospěšných společnostech, zákon o politických stranách atd.) a své vlastní potřeby.

V analytické evidenci je důležité členění nákladů a výnosů na činnosti, z nichž příjmy (výnosy) podléhají dani z příjmů, a v rámci tohoto členění na činnosti, z nichž příjmy jsou od daně osvobozeny. Účetní jednotka si musí včas ujasnit, o které činnosti u ní jde.

V následujícím textu je uvedeno, na příkladu účtu 521 – Mzdové náklady, **možné řešení struktury analytické evidence nákladů**.

521/10 – Mzdové náklady – hlavní činnost 1
521/11 – daňově uznatelné*
521/12 – daňově neuznatelné
521/20 – Mzdové náklady – hlavní činnost 2
521/21 – daňově uznatelné*
521/22 – daňově neuznatelné

521/30 – Mzdové náklady – hlavní činnost 3
521/31 – daňově uznatelné*
521/32 – daňově neuznatelné
521/40 – Mzdové náklady – doplňková činnost 1
521/41 – daňově uznatelné
521/42 – daňově neuznatelné
521/50 – Mzdové náklady – doplňková činnost 2
521/51 – daňově uznatelné
521/52 – daňově neuznatelné
521/60 – Mzdové náklady – správa
521/61 – daňově uznatelné
521/62 – daňově neuznatelné
521/70 – Mzdové náklady – reklama
521/71 – daňově uznatelné
521/72 – daňově neuznatelné
521/80 – Mzdové náklady – pronájem
521/81 – daňově uznatelné
521/82 – daňově neuznatelné
521/90 – Mzdové náklady – ostatní
521/91 – daňově uznatelné
521/92 – daňově neuznatelné

* V případě daňově uznatelných nákladů (náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů) u hlavní činnosti by mělo být navíc uvedeno, že se jedná o **„potenciálně"** daňově uznatelné náklady, protože u těchto činností není v průběhu účetního období jasné, která činnost bude:
a) zisková, a tudíž výnosy se stanou předmětem daně z příjmů (potom náklady související s touto činností budou daňově uznatelné),
b) ztrátová, a tudíž výnosy z ní vyplývající nebudou předmětem daně z příjmů a náklady s touto činností související nebudou daňově uznatelné.

Pokud má účetní jednotka příjmy, které jsou od daně z příjmů osvobozeny, je žádoucí doplnit účtový rozvrh o analytické účty *5xx/x3 – Náklady vztahující se k osvobozeným příjmům*. V následujícím textu je uveden návrh možného řešení analytické evidence nákladů v případě, kdy účetní jednotka vykazuje příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů, ale jsou od této daně osvobozeny.