

Masarykova univerzita

Ekonomicko-správní fakulta

Studijní obor: Veřejná ekonomika a správa



DAŇOVÝ A ÚČETNÍ REŽIM NADACÍ A NADAČNÍCH FONDŮ

Tax and accounting modes of private foundations and
endowment funds

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Hana JURAJDOVÁ, Ph.D.

Autor:

Bc. Tereza STEHLÍKOVÁ

Brno, duben 2013

Katedra veřejné ekonomie

Akademický rok 2012/2013

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Pro: STEHLÍKOVÁ Tereza
Program: Hospodářská politika a správa
Obor: Veřejná ekonomika a správa
Studijní směr: Veřejná ekonomika
Název tématu: DAŇOVÝ A ÚČETNÍ REŽIM NADACÍ A NADAČNÍCH FONDŮ
Tax and accounting modes of private foundations and endowment funds

Zásady pro vypracování

Problémová oblast:

Neziskový sektor, nestátní neziskové organizace se zaměřením na nadace a nadační fondy, daňový a účetní systém, zdaňování nadací a nadačních fondů.

Cíl práce:

Charakterizovat a analyzovat současný daňový a účetní režim nestátních neziskových organizací, konkrétně nadací a nadačních fondů za účelem identifikace problematických míst účtování i zdaňování neziskových organizací, konkrétně nadací a nadačních fondů.

Postup práce a použité metody:

1. Vymezení pojmů, literární rešerše 2. Deskripce zvláštního systému zdanění a účetního režimu nadací a nadačních fondů. 3. Sběr dat v neziskových organizacích 3. Komparace teoretických a praktických informací 4. Zhodnocení a závěr, formulace doporučení

Rozsah grafických prací: Předpoklad cca 10 tabulek a grafů

Rozsah práce bez příloh: 60 – 65 stran

Seznam odborné literatury:

HYÁNEK, Vladimír. Neziskové organizace. In Neziskové organizace ve veřejných službách. 1.vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2007.od s. 31-42, 294 s. Neuveden. ISBN 978-80-210-4423-4.
MERLÍČKOVÁ, RŮŽIČKOVÁ, R. *Neziskové organizace :vznik, účetnictví, daně.* 11. aktualizované vydání, Olomouc: Anag, 2011. 256 s. ISBN 978-80-7263-675-4.
BEDŘICH, Ivo. *Zdaňování konkrétní neziskové organizace.* Brno, 2002. 49 l.
STEJSKALOVÁ, I. *Využití účetnictví v řízení neziskových organizací.* 1.vyd. Praha: ASPI, 2006 140 s. ISBN 80-7357-187-0
JURAJDOVÁ, H., ŠELEŠOVSKÝ, J. *Účetnictví, daně, audit a financování územních samosprávných celků a organizací neziskového sektoru.* 1.vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004. 136 s. ISBN 80-210-3583-8

URBANCOVÁ, A., KRYŠKOVÁ, Š. *Účetnictví nevýdělečných organizací A*. VŠB – Technická univerzita Ostrava, 2005. 214 s. ISBN 80-248-0832-3
REKTOŘÍK, Jaroslav. *Organizace neziskového sektoru: základy ekonomiky, teorie a řízení*. 2. aktualiz. vyd. Praha: Ekopress, 2007. 188 s. ISBN 9788086929255.
ŠKARABELOVÁ, Simona. *Když se řekne nezisková organizace: příručka pro zastupitele krajů, měst a obcí*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2002. 130 s. ISBN 8021030313
STUHLÍKOVÁ, H., KOMRSKOVÁ, S. *Zdaňování neziskových organizací*, 8. aktualizované vydání, Olomouc: ANAG, 2011. 248 s. ISBN 978-80-7263-658-7

Internetové zdroje:

Stránky Centrum pro výzkum neziskového sektoru www.e-cvns.cz

Stránky www.neziskovky.cz

Stránky Portál veřejné správy České republiky www.portal.gov.cz

Stránky Informační servis pro NNO www.ecn.cz

Zákony

Zákon č. 227/1997 Sb. o nadacích a nadačních fondech

Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů

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

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Hana Jurajdová, Ph.D.

Datum zadání diplomové práce:

6. 1. 2012

Datum odevzdání diplomové práce:

.....
vedoucí katedry

.....
děkan

V Brně dne 6. 1. 2012

Jméno a příjmení autora: Tereza Stehlíková
Název diplomové práce: Daňový a účetní režim nadací a nadačních fondů
Název práce v angličtině: Tax and accounting modes of private foundations and endowment funds
Katedra: Hospodářská politika a správa
Vedoucí diplomové práce: Ing. Hana Jurajdová, Ph. D.
Rok obhajoby: 2013

Anotace

Diplomová práce „Daňový a účetní režim nadací a nadačních fondů“ se zabývá analýzou účetního a daňového režimu nadací a nadačních fondů. První kapitola se věnuje vymezení základních pojmů a prostoru pro fungování nadací a nadačních fondů v rámci národního hospodářství. Je v ní charakterizována právní úprava nadací a nadačních fondů. Druhá kapitola se zaměřuje na jejich účetní režim. Jsou zdůrazněna především specifika účtování nadací. Třetí kapitola analyzuje daňový režim nadací a nadačních fondů. Popisuje všechny daně, které se jich mohou týkat; nejvíce se zaměřuje na daň z příjmů právnických osob a její specifika v souvislosti s nadacemi a nadačními fondy. Čtvrtá kapitola se zabývá analýzou účetnictví a daní konkrétní nadace a spojuje teoretické poznatky s praxí. V páté kapitole jsou uvedeny návrhy a doporučení vyplývající z provedených analýz.

Annotation

Thesis "Tax and accounting modes of private foundations and endowment funds" analyzes the accounting and tax modes of private foundations and endowment funds. The first chapter is devoted to the definition of basic concepts and space for the operation of private foundations and endowment funds in the national economy. It is characterized by legislation private foundations and endowment funds. The second chapter focuses on the accounting mode. There are especially emphasized specific accounting private foundations. The third chapter analyzes the tax mode of private foundations and endowment funds. It describes all taxes which may concern them; most of all it focuses on corporate income tax and its specifics in connection with private foundations and endowment funds. The fourth chapter deals with the analysis of accounting and taxation of the concrete foundation and combines theoretical knowledge with practice. In the fifth chapter provides suggestions and recommendations following from the making analysis.

Klíčová slova

Nezisková organizace, nadace, nadační fond, účetnictví, daně, daň z příjmů právnických osob, daň darovací, nadační jmění

Keywords

Non-profit organisation, foundation, endowment fund, accounting, taxes, corporate income tax, gift tax, endowment assets

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci *Účetní a daňový režim nadací a nadačních fondů* vypracovala samostatně pod vedením Ing. Hany Jurajdové, Ph.D. a uvedla v ní všechny použité literární a jiné odborné zdroje v souladu s právními předpisy, vnitřními předpisy Masarykovy univerzity a vnitřními akty řízení Masarykovy univerzity a Ekonomicko-správní fakulty MU.

V Brně dne 7. dubna 2013

vlastnoruční podpis autora

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala Ing. Haně Jurjdové, Ph.D. za cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěla k vypracování mé diplomové práce.

OBSAH

ÚVOD	10
1 NADACE A NADAČNÍ FONDY terminologie, postavení, význam, vývoj a funkce	11
1.1 Vhled do odvětví nestátního neziskového sektoru	11
1.2 Nadace a nadační fondy v rámci národního hospodářství	12
1.3 Význam a vývoj nadací a nadačních fondů	14
1.3.1 Důvody vzniku nadací a nadačních fondů	14
1.3.2 Historický vývoj nadací a nadačních fondů v České republice	15
1.3.3 Právní zakotvení nadací a nadačních fondů	17
1.3.4 Připravované změny v roce 2014 – nový občanský zákoník	17
1.4 Nadace a nadační fond – charakteristika	18
1.4.1 Poslání a funkce	18
1.4.2 Vznik nadace a nadačního fondu	19
1.4.3 Orgány nadace a nadačního fondu	19
1.4.4 Majetek a hospodaření nadace nadačního fondu	20
1.4.5 Zrušení a zánik nadace a nadačního fondu	21
1.5 Nadace v Evropě	21
1.6 Shrnutí	23
2 ÚČETNÍ REŽIM NADACÍ A NADAČNÍCH FONDŮ	25
2.1 Terminologie – základní pojmy	25
2.2 Legislativa – právní normy pro vedení účetnictví nadací a nadačních fondů	26
2.3 Účetnictví nadací a nadačních fondů	27
2.3.1 Základní předpoklady, zásady, principy a povinnosti při vedení účetnictví	28
2.3.2 Účetní knihy	29
2.3.3 Směrná účtová osnova, účtový rozvrh	30
2.3.4 Účetní závěrka	31
2.3.5 Audit	33
2.3.6 Výroční zpráva	33
2.4 Specifika v účtování u nadací – základní rozdíly oproti jiným organizacím	34
2.5 Shrnutí	37
3 DAŇOVÝ REŽIM NADACÍ A NADAČNÍCH FONDŮ	40
3.1 Terminologie – daňová struktura, základní pojmy	40
3.2 Daň z příjmů PO	41
3.3 Daň z přidané hodnoty	46
3.4 Daň z nemovitosti	47

3.5	Daň darovací.....	47
3.6	Daň silniční	48
3.7	Shrnutí.....	49
4	ANALÝZA ÚČETNÍHO A DAŇOVÉHO REŽIMU NADACE PRO RADOST	52
4.1	Charakteristika.....	52
4.1.1	Založení a vznik	52
4.1.2	Organizační struktura a orgány	53
4.1.3	Činnost, majetek a hospodaření.....	54
4.2	Účetní režim Nadace pro radost	56
4.3	Daňový režim Nadace pro radost	61
4.3.1	Daň z příjmů právnických osob.....	61
4.3.2	Daň z přidané hodnoty	62
4.3.3	Daň z nemovitosti.....	62
4.3.4	Daň darovací.....	63
4.3.5	Daň silniční.....	63
4.4	Shrnutí	63
5	VLASTNÍ DOPORUČENÍ A NÁVRHY	66
5.1	Nadace pro radost.....	66
5.2	Obecné doporučení.....	67
	ZÁVĚR.....	69
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	72
	SEZNAM TABULEK.....	75
	SEZNAM GRAFŮ	75
	SEZNAM SCHÉMÁT	75
	SEZNAM PŘÍLOH	75

ÚVOD

Neziskové organizace jsou již více než dvacet let nedílnou součástí naší společnosti. Fungování některých odvětví si bez nich již nedovedeme ani představit. Většina z těchto organizací jsou malé a složitost předpisů a množství správních povinností na ně naším systémem kladené, jsou mnohdy brzdou toho, aby se mohly věnovat poslání, pro které byly zřízeny.

Účetnictví a daně úzce souvisí s řízením každé organizace a každý, kdo takovou organizaci řídí, by měl mít základní povědomí o tom, jak účetní a daňový režim předmětné organizace funguje. Já jsem si toto téma pro svoji diplomovou práci zvolila proto, že jsem se na založení jedné nestátní neziskové organizace a následně na jejím řízení dlouho podílela. Základní orientaci nejen v pojmech, ale také v celém systému účetnictví a daní neziskového sektoru tak považuji za nezbytnou součást vybavení všech manažerů neziskových organizací.

Cílem práce je na základě charakteristiky a analýzy současného účetního režimu nestátních neziskových organizací identifikovat problematická místa účtování i zdaňování neziskových organizací, konkrétně nadací a nadačních fondů. Mým úmyslem je upozornit manažery těchto organizací na možná úskalí a pomoci jim se v této oblasti zorientovat.

Práci orientuji na zmapování legislativy – právních, účetních a daňových předpisů týkajících se nadací a nadačních fondů a dále se chci zaměřit na otázky, které mohou být v některých případech nejasné až sporné: členění nákladů; co je a co není předmětem daně příjmů právnických osob; jaký je rozdíl mezi hlavní a hospodářskou činností a na co se při účtování a zdaňování soustředit.

Nastudované teoretické poznatky z odborné literatury posléze porovnávám s praxí na konkrétním příkladu vybraného subjektu – Nadace pro radost. Vzhledem k této skutečnosti se práce po základním vymezení zaměřuje více právě na nadace. Na závěr formuluji vlastní doporučení a postřehy. Pro rozbor nadace využívám metodu řízeného rozhovoru s výkonnou ředitelkou nadace a hlavním účetním, dále pak studium získaných podkladů o tomto subjektu – výroční zprávy, daňová přiznání, výkazy zisků a ztráty, účtovou osnovu a také informace z webových stránek. Pro propojení takto získaných znalostí je na závěr použita metoda syntézy.

Práce je rozdělena do pěti kapitol. První kapitola uvádí čtenáře do problematiky neziskového sektoru a vymezuje nadacím a nadačním fondům místo v rámci národního hospodářství a postavení v neziskovém sektoru. Je zde také vyčleněný prostor pro bližší seznámení s touto právní formou – vzniku, fungování, činnosti, hospodaření i zániku. Na závěr první kapitoly je uveden malý exkurz na nadace v zemích Evropské unie.

Druhá kapitola se zaměřuje na účetní režim nadací a nadačních fondů. Jsou v ní vymezeny základní pojmy, legislativa, vysvětleny veškeré povinnosti a náležitosti týkající se účetního režimu. Značná část je věnována specifikům nadací a rozdílnostem v účtování oproti jiným subjektům. Třetí kapitola se zabývá daňovou problematikou nadací a nadačních fondů. Úvodní část kapitoly je věnována terminologii a daňové soustavě České republiky, následuje charakteristika jednotlivých daní a specifik vázících se zejména k nadacím.

Čtvrtá kapitola analyzuje konkrétní subjekt – Nadaci pro radost. Na základě získaných teoretických poznatků popsaných v předchozích kapitolách a také na základě analýzy fungování a činnosti samotné nadace, rozebírám její účetní a daňový režim. Závěr každé kapitoly tvoří shrnutí, kde kromě upozornění na nejdůležitější body, vyslovuji vlastní hodnocení problematických míst. Pátá kapitola obsahuje vlastní doporučení a postřehy autorky, a to jak pro Nadaci pro radost, tak také obecně.

1 NADACE A NADAČNÍ FONDY

terminologie, postavení, význam, vývoj a funkce

1.1 Vhled do odvětví nestátního neziskového sektoru

Nestátní neziskové organizace (NNO) se zabývají veřejně či vzájemně prospěšnou činností a jako takové tvoří základ občanské společnosti. Cílovou funkcí je dosažení užitku, plnění vytyčených cílů definovaných jako poslání organizace.¹ Neziskovost nespočívá v tom, že nevytváří zisk, ale v tom, že se svým majetkem musí nakládat v souladu se svými cíli a posláním. Majetek nelze rozdělit členům či vynaložit na jiné účely než ty spojené s posláním organizace. Často jsou tyto organizace také označovány jako nevládní, soukromé či občanské.

Přesné označení není v našem právu doposud nikde přesně definované, ale běžně se všechny výše uvedené pojmy používají. V současné době se definice odvozuje především od právní formy jednotlivých organizací, jak to naznačuje i vyjádření Ministerstva financí ČR: „*Do skupiny nestátních neziskových organizací zahrnujeme především občanská sdružení, obecně prospěšné společnosti, nadace a nadační fondy.*“² Samotnou definicí pojmu se však nezabývá. Právní úprava jednotlivých typů nestátních neziskových organizací se promítá do několika obecných zákonů (občanský zákoník, obchodní zákoník, daňové zákony) a dále do celé řady samostatných zákonů pro jednotlivé typy NNO. V této situaci si pro bližší vymezení tohoto pojmu můžeme v českém právním řádu vypomoci zákonem č. 586/1992 Sb., který jako jediný právní předpis udává příkladný výčet neziskových subjektů: „*U poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání se považují zejména zájmová sdružení právnických osob, pokud mají tato sdružení právní subjektivitu a nejsou zřízena za účelem výdělečné činnosti, občanská sdružení, odborové organizace včetně odborových organizací, politické strany a politická hnutí, registrované církve a náboženské společnosti, nadace, nadační fondy, obecně prospěšné společnosti, veřejné vysoké školy,*“³

V každodenní praxi se velmi často používá mezinárodní „strukturálně –operacionální definice“ profesorů Salomona a Aneheiera⁴, která za NNO považuje takové organizace, které splňují následujících pět znaků:

- a) *institucionalizovanost* – vlastní organizační struktura a náplň činnosti
- b) *soukromost* – jsou odděleny od státní správy i samosprávy
- c) *neziskovost* – zisk je znovu použit výhradně na cíle dané posláním organizace
- d) *samosprávnost* – schopnost se sami řídit, vlastní postupy i kontrola svých činností
- e) *dobrovolnost* – pro svoji činnost využívají dobrovolné práce, dary apod.

S neziskovými organizacemi úzce souvisí dva pojmy charakteristické právě pro soukromý neziskový sektor: „veřejná prospěšnost“ a „vzájemná prospěšnost“. **Veřejná a vzájemná prospěšnost** se hodnotí podle aktivit organizace. Veřejná prospěšnost je „*aktivita, z níž mají užitek a prospěch občané dané komunity nebo regionu či státu, činnost, která je v souladu s veřejným zájmem, přičemž hledisko*

¹ DOHNALOVÁ, M.: *Sociální ekonomie a občanský sektor (II): Vymezení občanského sektoru*.

² *Ministerstvo financí České republiky: Financování neziskových organizací* [online].

³ Ustanovení §18, odst. 3 a 8 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů

⁴ SALAMON, L. M.; ANHEIER, H. K. *Defining the nonprofit sector: A Cross-National Analysis*.

výnosnosti je druhořadé.“⁵. Vzájemně prospěšné organizace tvoří občané se společnými zájmy a soustředí se na uspokojování potřeb svých členů.

O zavedení **statusu veřejné prospěšnosti** se v České republice vedou diskuze již od roku 2005. NNO mají na vymezení, specifikaci a především zákonném ukotvení pojmu veřejná prospěšnost zájem z mnoha důvodů: posílení transparentnosti a důvěryhodnosti ať už směrem ke státu, veřejnosti nebo dárcům, ale zejména proto, že s tímto statutem je spojen i přístup k veřejným prostředkům. Právnícké osoby se statutem veřejné prospěšnosti či právnícké osoby poskytující veřejně prospěšné služby a konající veřejně prospěšné činnosti a přispívají tak k veřejnému blahu by tak měly mít možnost ucházet se o podporu z veřejných zdrojů a požívat určitých výhod (typicky daňových úlev).⁶

Doposud se záležitosti týkající se přístupu k veřejným zdrojům řídily právě právní formy neziskové organizace, což bylo ze strany NNO kritizováno pro upřednostňování právní formy před obsahem: „Pro výkon veřejně prospěšné činnosti není samozřejmě stěžejní právní forma právnícké osoby, ale činnost samotná.“⁷

Status veřejné prospěšnosti byl již v návrhu nového Občanského zákoníku zakotven (§ 144). Ustanovení občanského zákoníku jsou jen obecná. Konkrétněji má problematiku rozpracovat speciální zákon o statusu veřejné prospěšnosti, který je v současné době v připomínkovém řízení.

S ohledem na dynamiku společenského vývoje je nemožné definovat taxativním, vyčerpávajícím výčtem všechny v úvahu přicházející služby či činnosti, proto je ve věcném záměru zákona o statusu veřejné prospěšnosti prováděn pouze demonstrativní výčet.⁸

1.2 Nadace a nadační fondy v rámci národního hospodářství

„...myslím, že člověk nemusí být velkým ekonomem či počtářem, aby přišel na to, že občanská společnost se vyplácí...většina neziskových aktivit neslouží jen těm, kdo se jich účastní, ale přináší obecný prospěch, tedy výsledky, z nichž se tak či onak můžou těšit všichni...“⁹

Václav Havel

Národní hospodářství je složitá soustava ekonomických subjektů, činností a vazeb, které během procesu vývoje společnosti mezi nimi vzájemně vznikají. Nestátní neziskové organizace zahrnují širokou škálu organizačních forem a různorodých činností. Díky této variabilitě a rozmanitosti, zasahují NNO a v jejich středu také nadace a nadační fondy, kterým je tato práce věnována, snad do všech oborů národního hospodářství. Již více než 20 let jsou nedílnou součástí národního hospodářství. Jejich neustále se zvyšující počet značí dynamický rozvoj tohoto sektoru a představuje tak nezanedbatelnou ekonomickou sílu i upevňující společenský vliv.

Pro lepší porozumění principům, na kterých nadace a nadační fondy fungují, je podstatné znát prostor, který jim je v rámci národního hospodářství vymezen. Prostor, kde rozvíjí svoji činnost, aktivity, plní svá poslání a přispívají ke zkvalitňování občanské společnosti, podporují demokratické principy jejího fungování a významně pomáhají i při seberealizaci každého občana.

⁵ MALINA, Josef a DOHNALOVÁ, Marie: *Slovník antropologie občanské společnosti*

⁶ AVPO: *Asociace veřejně prospěšných organizací* [online]. Co je veřejná prospěšnost

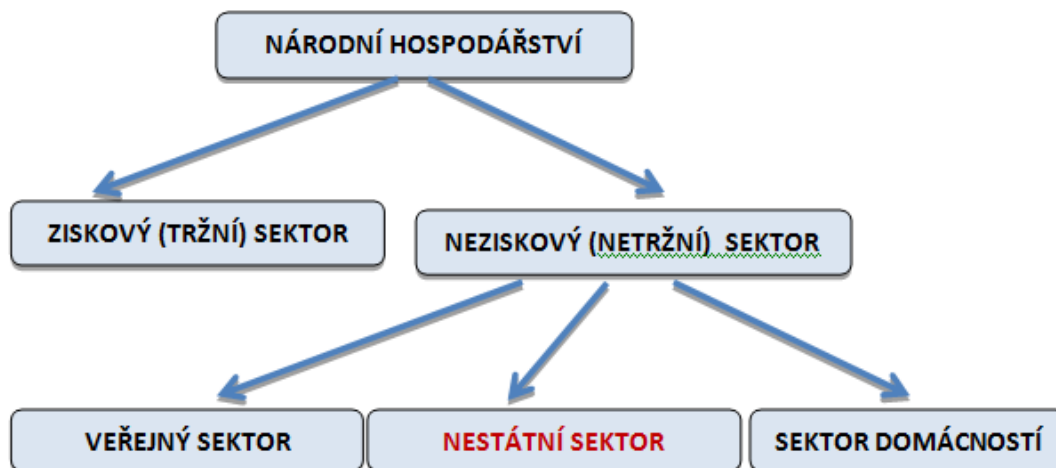
⁷ AVPO: *Asociace veřejně prospěšných organizací* [online]. Připomínkování o statusu veřejné prospěšnosti.

⁸ tamtéž

⁹ Václav Havel – CO JE OBČANSKÁ SPOLEČNOST – projev 26. 4. 1999 v Minneapolis, USA

Národní hospodářství je možné členit na základě různých kritérií, např. dle kritéria odvětví, sektoru, vlastnictví nebo podle kritéria financování, které je pro účel mé práce jedno z nejvhodnějších:

Schéma 1: Členění národního hospodářství podle kritéria financování

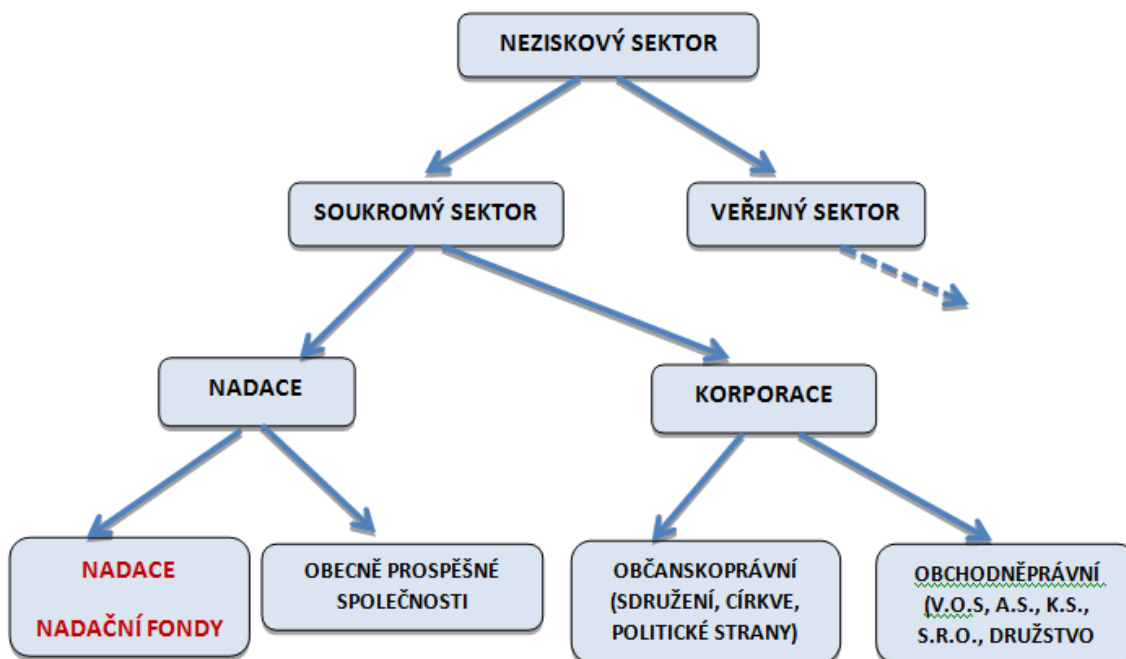


Pramen: STRECKOVÁ Y., MALÝ ,I. A kol. Veřejná ekonomie pro školu a praxi, str. 8

Dle Hyánka¹⁰ vznikají mezi jednotlivými odvětvími národního hospodářství nesčetné vazby a finanční toky. NNO navíc vytvářejí jak vztahy mezi lidmi navzájem, tak i mezi lidmi a institucemi.

Jak bylo řečeno v úvodu této kapitoly, NNO nemají v zákoně vlastní definici a nejčastěji se v České republice odvozují od právní formy.

Schéma 2: Schematický přehled jednotlivých právních forem neziskového sektoru



Pramen: Ronovská, K.: Spolkové a nadační právo, 2009, kapitola 1.3, vlastní úprava

¹⁰ HYÁNEK, Vladimír: *Ekonomika neziskových organizací*

Ze schématu je vidět, že nadace a nadační fondy patří spolu s občanskými sdruženími, obecně prospěšnými společnostmi a církvemi a náboženskými společnostmi mezi rozhodující právní formy, které tvoří základ nestátního neziskového sektoru. Nadace a nadační fondy, jak říká Ronovská¹¹, jsou charakteristické tím, že mají majetkový základ. Právě tento rys odlišuje nadace a nadační fondy od ostatních neziskových organizací, jakými jsou například občanská sdružení – korporace, jejichž hlavním znakem je osobní – personální základ.

1.3 Význam a vývoj nadací a nadačních fondů

Nadace a nadační fondy jsou účelová zřízení majetku zřízená podle zákona o nadacích a nadačních fondech se záměrem dosahovat obecně prospěšných cílů, kterými se rozumí zejména rozvoj duchovních hodnot, ochrana lidských práv nebo jiných humanitárních hodnot, ochrana přírodního prostředí, kulturních památek a tradic, rozvoj vědy, vzdělávání, tělovýchovy a sportu.¹²

Jejich hlavním cílem je hlavně poskytovat pomoc a podporu v různých oblastech lidských aktivit a propagace obecně prospěšných cílů, a to svými finančními prostředky, nikoli přímou péčí o klienty nebo poskytováním služeb.

Celosvětově je pravděpodobně nejznámější Nadace Alfreda Nobela, která každoročně uděluje Nobelovy ceny.

1.3.1 Důvody vzniku nadací a nadačních fondů

Nejčastějšími a nejvýznamnějšími důvody vzniku nadací a nadačních fondů jsou sociální, politické a ekonomické změny v prostředí kolem nás.

„Ekonomové vnímají třetí sektor jako institucionální odpověď na nedostatky státu a trhu. Když hovoří o státu, poukazují na jeho oslabenou schopnost uspokojit požadavky různých menšin na poskytování veřejných statků. Když mají na mysli trh, poukazují na informační asymetrii mezi producentem a konzumentem, ve které neziskový sektor působí jako důvěryhodnější partner, protože jeho cílem není dosáhnout zisk. Politologové zase zdůrazňují zprostředkovatelskou roli třetího sektoru působícího v prostoru mezi státem a trhem. Nekorporativistické teorie vnímají třetí sektor jako nárazníkovou zónu mezi státem a společností, která zmírňuje sociální napětí a politické konflikty.“¹³

Jinými slovy, někteří lidé (za jakoukoli organizací vždy stojí člověk) vnímají nové, neuspokojené potřeby obyvatelstva a reagují na ně. Hlavním rysem i silnou stránkou těchto organizací je různorodost aktivit spojených s pozitivním přínosem. Jsou tam, kde je třeba nahradit neexistující či nedostatečně fungující státní instituce či trh. Tam, kde nemůže, nechce nebo neumí působit stát, tam kde se to nevyplatí ziskovým společnostem. Stručně řečeno: vyplňují bílá místa, která nezajímají ani stát ani podnikatele. Hyánek ve své knize „Neziskové organizace: teorie a mýty“ tuto logiku nezpochybňuje, říká však, že je poněkud zjednodušená. Vládní organizace často z různých důvodů samy potřebnou aktivitu vyvíjet nemohou, ale prostřednictvím veřejných rozpočtů směřují peněžní prostředky neziskovým organizacím, které je využívají právě na vyplňování těchto nezajištěných činností.¹⁴

¹¹ RONOVSÁ, Kateřina: *Spolkové a nadační právo*

¹² *Neziskovky.cz:Fakta - Statistika počtu NNO* [online] a Zákon č. 227/1997 Sb. o nadacích a nadačních fondech

¹³ *Institut komunitního rozvoje: Neziskové organizace* [online]

¹⁴ HYÁNEK, V.: *Neziskové organizace: teorie a mýty*, kapitola 4.1, str. 47

Jejich rozsah působnosti je široký. Vyskytují se snad ve všech oblastech lidské činnosti: sociální služby, zdravotnictví, školství, ochrana lidských práv, ochrana životního prostředí, odstraňování škod způsobených pohromami, požární ochrana, sport, kultura, ochrana kulturních památek, volnočasové aktivity dětí a mládeže, rozvoj komunitního života, ekonomický rozvoj, výzkum a vývoj.

Nadace a nadační fondy pomáhají stabilizovat a kultivovat společnost. Jejich hlavní funkcí je shromažďovat finanční prostředky a jiné materiální dary a rozdělovat je jiným organizacím nebo jednotlivcům na obecně prospěšnou činnost.

1.3.2 Historický vývoj nadací a nadačních fondů v České republice

Nadace a nadační fondy jsou filantropické, mecenášské subjekty s velmi dlouhou historií a neodmyslitelně patří k rozvoji společnosti v našich zemích. Právní subjekty, které byly majetkovým sdružením zřízeným za nějakým humanitárním účelem (zejména školy, nemocnice, starobince) známe již z dob starověkého Říma. Z této doby pochází i slovo „mecenáš“, které dnes často nahrazujeme méně přesným výrazem „sponzor“. Římský občan Gaius Cilnius Maecenas využíval své bohatství k podpoře těch, kteří něco uměli, ale neměli na to prostředky. Významné umělce své doby zbavoval existenčních starostí.

Za předchůdce našich nadací a nadačních fondů, tak jak je známe dnes, je možné považovat středověké řemeslnické cechy a různé vlastenecké spolky z období obrozeneckého hnutí, kde ruku v ruce s jejich rozvojem jde i podpora. Ke skutečnému rozkvětu občanské společnosti dochází za první republiky, protože právě demokratická společnost bývá příznivě nakloněna projevům filantropie a mecenášství. Tento vývoj byl násilně přetržen 2. světovou válkou a následným totalitním obdobím.

„Značný rozvoj občanských aktivit po roce 1989 není náhodný. Je mimo jiné i výsledkem tradice, která je v nás velice silně zakódována. Historie občanských aktivit patří v našich dějinách k těm, na které můžeme být právem hrdí.“ říká Anderle ve svém článku „Máme na čem stavět.“¹⁵

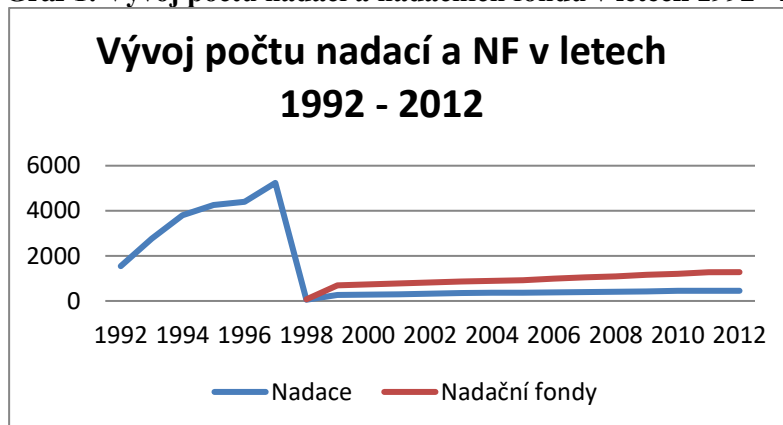
Po roce 1990, jak naznačuje i výše uvedená citace, došlo v České republice k bouřlivému vývoji nestátního neziskového sektoru, který do té doby v podstatě 50 let neexistoval. V naší zemi, dle Ronovské¹⁶, začaly spontánně vznikat různé neziskové organizace. Přechodně byl přijat zákon č. 103/1990 Sb., který navrátil do našeho právního řádu institut nadace jako účelového majetkového fondu. Ke stabilizaci nadačního práva došlo v roce 1997 schválením zákona č. 227/1997 Sb. o nadacích a nadačních fondech, který zakotvuje dva specifické typy založené na majetkovém substrátu – nadace jako silná fondová právní forma vyznačující se dlouhodobou, trvalou existencí a nadační fond, který má spotřebitelskou povahu a je považovaný na slabou fondovou právní formu.

Vývoj nadací a nadačních fondů v ČR v letech 1992 – 2012 ilustruje následující graf.

¹⁵ ANDERLE, Pavel. Máme na čem stavět. In: *Neziskovky.cz* [online]. 2002

¹⁶ RONOVSÁ, Kateřina: *Spolkové a nadační právo*

Graf 1: Vývoj počtu nadací a nadačních fondů v letech 1992 - 2012

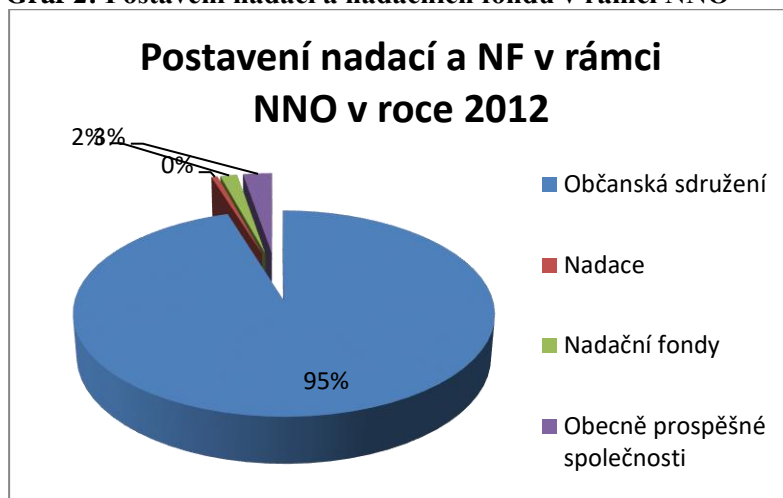


Pramen: Neziskovky.cz: Fakta - Statistika počtu NNO

Spolu s porevolučním rozmachem občanských aktivit dochází i k rozšíření nadací a nadačních fondů. Původní nesystematické a nevyhovující zařazení nadací do hospodářského zákoníku a především kusost a přílišný liberalismus této právní úpravy mělo pro nadace velmi negativní důsledky - časté zneužívání nadačního institutu vedlo ke ztrátě důvěry veřejnosti v poctivost těchto subjektů. Jistou nápravu přinesl zákon č. 227/1997 Sb., který poměrně přísně omezuje použití majetku nadačních subjektů a jasně stanovuje dvě základní funkce: akumulaci - shromažďování a rozmnožování majetku a distributivní - v souladu s naplňováním obecně prospěšných cílů daného subjektu, rozdělování třetím osobám. Nadace a nadační fondy jsou podle tohoto zákona účelová sdružení majetku vzniklá pro dosahování obecně prospěšných cílů¹⁷. Graf č. 1 vykresluje právě popsanou skutečnost, kdy díky změně zákona (od roku 1998 je v platnosti zákon 227/1997 sb. o nadacích a nadačních fondech) došlo k zamezení zneužívání nadační formy: v roce 1997 bylo registrováno 5238 nadací a koncem roku 1998 to bylo pouhých 55. Nadace měly možnost se do konce roku 1998 přeregistrovat, pokud však nesplnily podmínky zákona, zanikly. Nově byl umožněn vznik nadačním fondům.

Následující graf ukazuje postavení nadací v rámci rozhodujících forem nestátních neziskových organizací v roce 2012.

Graf 2: Postavení nadací a nadačních fondů v rámci NNO



Pramen: Neziskovky.cz: Fakta - Statistika počtu NNO

¹⁷ RONOVSÁ, Kateřina: *Spolkové a nadační právo*

Z grafu č. 2 je jasně patrné, že nadace i nadační fondy jsou momentálně nejméně používanou právní formou v nestátním neziskovém sektoru, a to i přesto, že jsou v dnešní době považovány za nejsilnější, nejstabilnější a nejspolehlivější formu. Důvod je prostý. S již zmiňovanou změnou zákona v roce 1997 došlo k nastavení velmi přísných podmínek hospodaření včetně poměrně složitého administrativního řízení tohoto typu organizace. Naproti tomu u občanských sdružení, jež jsou naopak nejvyužívanější formou NNO v ČR, je dle současné platné právní úpravy vznik, správa i financování podstatně jednodušší. Díky tomu je tato forma, primárně určená jako zájmová a vzájemně prospěšná, oblíbená a využívaná i pro účely obecně a veřejně prospěšné. Tedy tam, kde by se očekávala tzv. „silnější“ forma NNO – obecně prospěšných společností či nadačních fondů a nezřídka splují i činnost nadací.

1.3.3 Právní zakotvení nadací a nadačních fondů

Základním zákonem, podle kterého se nyní nadace a nadační fondy řídí, na jehož základě vznikají, fungují, případně zanikají je:

- zákon č. 227/1997 Sb. o nadacích a nadačních fondech ve znění pozdějších předpisů.

V obecnějších věcech se nadace a nadační fondy řídí:

- Zákon č. 40/1964 Sb., občanským zákoníkem, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Právním předpisům platným pro účetní a daňovou oblast se budu věnovat v následujících kapitolách.

Nedílnou součástí života každé nadace a nadačního fondu jsou dobrovolníci, dobrovolnická práce a veřejné sbírky. K tomuto se váží tyto dva předpisy:

- Zákon č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 198/2002 Sb., o dobrovolnické službě, ve znění pozdějších předpisů

1.3.4 Přípravované změny v roce 2014 – nový občanský zákoník

Dlouho plánované a diskutované změny by měly vstoupit v platnost od roku 1. 1. 2014 s novým občanským zákoníkem (Zákon č. 89/2012 Sb.). Nová právní úprava nadací a nadačních fondů je obsažena v ustanoveních § 303 - § 401 v oddílu 3, hlava II. tohoto občanského zákoníku. Nový OZ přehledně odděluje ustanovení pro nadace (pododdíl 2) a nadační fondy (pododdíl 3).

Dnes je nadační právo upravováno samostatným zákonem. Nově bude součástí právě vznikajícího kodexu – nového občanského zákoníku. V návrhu je plánováno, že dojde k začlenění současné právní úpravy do nového občanského zákoníku s jistými úpravami. Nadace a nadační fondy by měly být zařazeny ve třetím oddílu, pod názvem „fundace“, tedy organizace založené na majetkovém základě. Svoji funkcí a významem jsou stavěny jako protipól „korporacím“ – organizacím na čistě personálním základě, kam budou patřit spolky (současná občanská sdružení, která se budou muset transformovat). Oba typy organizací mají být ještě doplněny tzv. „ústavý“, které kombinují personální a majetkový základ. Nemají členy jako korporace, ale mají zaměstnance, mohou mít majetek, ale zákon neurčuje, jak s ním nakládat (např. minimální limit majetku, způsob jeho uložení, apod.) Všechny tři instituty mají v rámci nového občanského zákoníku svoji vlastní právní úpravu.

Nejvýznamnější změnou v novém občanském zákoníku týkající se nadací a nadačních fondů je možnost změny účelu. Doposud nebylo možné účel, pro který byly zřízeny změnit. Stávalo se,

že i dobře fungující nadace, nadační fond v důsledku změny okolností pozbyl důvod své existence a musely být zrušeny. Toto bude v novém občanském zákoníku nově upraveno právě možností změny účelu za zákonem stanovených podmínek.

Další důležitou změnou je rozšíření účelu. Podle vzoru rakouského, italského, německého, apod. práva bude účel vzniku nadací rozšířen z výlučně veřejně prospěšného i na účel dobročinný. Dobročinný účel je zaměřen na podporu omezeného okruhu osob potřebujících pomoc. Změna umožňuje směřovat nadační příspěvky k poměrně úzkému okruhu osob a tedy vzniku tzv. rodinných nadací spravujících majetek určený na podporu členů rodiny, nebo tzv. komerčních (podnikových) nadací.

Výdělečný účel je podle povaze nadací cizí, současně však nezakazuje nadacím podnikání. Nesmí však jít o hlavní činnost nadace a výnos z podnikání musí být použit jen k podpoře jejího účelu.¹⁸

Novinkou také je, že majetek nadačního fondu lze zejit v souladu s účelem nadačního fondu a lze jej též použít k investici považované za obezřetnou.¹⁹

1.4 Nadace a nadační fond – charakteristika

Nadace a nadační fond je právnická osoba založená podle zákona 227/1997 Sb. o nadacích a nadačních fondech. Mají vlastní právní subjektivitu. Jsou to účelová sdružení majetku, z něhož (buď z jeho výnosů, nebo z celého majetku – viz dále) poskytují příspěvky třetím osobám. Jsou zvláštním typem organizace v tom smyslu, že jejich činnost spočívá v získávání finančních prostředků na jedné straně a jejich přerozdělování třetím osobám na straně druhé. Finanční podpora je rozdělována na základě předem vyhlášených grantových programů.

Většina ustanovení je pro obě právní formy stejná. **Základní rozdíl mezi nadací a nadačním fondem** spočívá v tom, že nadační fond nemusí mít na rozdíl od nadace nadační jmění, které by zaručovalo jeho trvalou udržitelnost. Hodnota nadačního jmění nadace musí být minimálně ve výši 500.000,-Kč. Zatímco nadace mohou používat k dosahování svého účelu pouze výnosy z nadačního jmění a ostatní majetek, nadační fond může užít ke svému účelu všechn svůj majetek.

1.4.1 Poslání a funkce

Cílem nadací a nadačních fondů je dávat peníze na obecně prospěšné činnosti. Finančně pomáhají v nejrůznějších oblastech lidských aktivit: péče o staré lidi, děti a mládež, zdravotně postižené, záchrana kulturních památek, ochrana životního prostředí apod. Na rozdíl od ostatních NNO cílem není přímá péče o klienty či poskytování služeb, ale čistě finanční podpora a propagace dobrých a prospěšných záležitostí. Za těmito účely shromažďují finanční prostředky, spravují a rozvíjí své jmění.

Finanční povaha nadací a nadačních fondů je jejich hlavním specifíkem, který je odlišuje od ostatních nestátních neziskových organizací operační povahy, jako jsou občanská sdružení, obecně prospěšné společnosti či účelová zařízení církví. Jejich hlavním posláním je tedy poskytování nadačních příspěvků - grantů třetím osobám. Svou podstatou tak představují zdroje finančních prostředků pro veřejně prospěšné aktivity a podílejí se na podpoře mnoha různorodých oblastí a aktivit ve všech regionech České republiky.

¹⁸ Důvodová zpráva pro vládní návrh nového občanského zákoníku. In: *Nový občanský zákoník* [online].

¹⁹ Ustanovení § 398, odst. 2 nového občanského zákoníku 89/2012 Sb.

Kromě jejich hlavní funkce se nadace a nadační fondy zabývají i dalšími činnostmi - pořádají benefiční akce, sbírky, tomboly, vydávají publikace apod. Často rychle zasahují v naléhavých, krizových situacích jako jsou přírodní katastrofy, válkou zničené regiony apod., mají úlohu iniciátorů společenských změn i důležitých procesů.²⁰

1.4.2 Vznik nadace a nadačního fondu

Nadace a nadační fond se zřizují nadační listinou – písemnou smlouvou uzavřenou jedním nebo více zřizovateli a dále je možné nadaci zřídit závětí. Pravost podpisů na smlouvě musí být úředně ověřena, závěť musí být sepsána formou notářského zápisu. Nadační listina musí obsahovat název, jehož součástí musí být označení „nadace“ a sídlo, údaje o zřizovatelích, účel, pro který se nadace zřizuje, výši majetku, údaje o členech správní a dozorčí rady, stanovení pravidla pro omezení nákladů nadace, určení osoby, která spravuje majetkový vklad do vzniku nadace a podmínky pro poskytování nadačních příspěvků.

Registrují se na Krajském soudě dle sídla nadace nebo nadačního fondu v rejstříku nadací a nadačních fondů na základě návrhu na zápis s povinnými přílohami dle zákona. Vznikají dnem zápisu do tohoto rejstříku. Nadace mají povinnost složit minimální vklad ve výši 500 tisíc Kč (nadační jmění) a po dobu trvání nadace se nesmí pod tuto hodnotu snížit. Nadační fond tuto povinnost minimálního vkladu nemá.

Do 30 dní ode dne vzniku vydává správní rada statut nadace nebo nadačního fondu, který je organizačním dokumentem upravujícím postup pro jednání orgánů, podmínky pro poskytování nadačních příspěvků, okruh osob, kterým se nadační příspěvky poskytují a způsob, jakým se poskytují.²¹

1.4.3 Orgány nadace a nadačního fondu

Nadaci nebo nadační fond zřizuje zřizovatel, či zřizovatelé nadační listinou, kterou určují poslání nadace a nadačního fondu. Nadační listina je neměnná.

Statutárním orgánem je **správní rada**, jejímž úkolem je spravovat majetek, řídit činnost a rozhodovat o všech záležitostech nadace a nadačního fondu. Musí být nejméně tříčlenná, ze svého středu správní rada volí předsedu. Dále pak počet členů nadace musí být obvykle dělitelný třemi. Funkční období bývá obvykle 3leté a schůze správní rady svolává a řídí předseda.²²

Kontrolním orgánem je **dozorčí rada** nebo **revizor**. Dozorčí rada musí být zřízena vždy, jestliže nadační jmění je vyšší než 5 milionů Kč. Hlavním úkolem dozorčí rady, případně revizora je přezkoumat roční účetní závěrku a výroční zprávu, upozorňovat správní radu na zjištěné nedostatky a navrhnout řešení. Jedenkrát ročně podává správní radě zprávu o své činnosti.²³

Fakultativně může být správní radou jmenován ředitel nadace nebo nadačního fondu. Mohou mít zaměstnance.

Členové správní rady i dozorčí rady, případně revizor jsou zapsaní v nadačním rejstříku. Členům v orgánech nemůže být ze zákona poskytnut nadační příspěvek.

²⁰ FÓRUM DÁRCŮ. *Fórum dárců: Nadace* [online].

²¹ *Neziskovky.cz: Fakta - Statistika počtu NNO* a Zákon č. 227/1997 Sb. o nadacích a nadačních fondech

²² § 10 – 15 Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, ve znění pozdějších předpisů

²³ § 17 – 20 Zákon č. 227/1997 Sb. o nadacích a nadačních fondech, ve znění pozdějších předpisů

1.4.4 Majetek a hospodaření nadace nadačního fondu

Jak bylo výše řečeno, většina ustanovení je pro nadace a nadační fondy společná, rozdíl se týká především nadačního jmění a způsobu hospodaření.

Majetek nadace tvoří nadační jmění a ostatní majetek nadace. Nadační jmění je peněžní vyjádření souhrnu peněžitých i nepeněžitých vkladů a nadačních darů zapsaných v nadačním rejstříku. Nadační jmění může být tvořeno pouze peněžními prostředky, cennými papíry, nemovitými a movitými věcmi, jinými majetkovými právy a hodnotami, které splňují předpoklad trvalého výnosu a neváznou na nich zástavní práva. Celková hodnota nadačního jmění nesmí být nižší než 500 tis. Kč. Nadační jmění i jeho výše se zapisuje do nadačního rejstříku.²⁴

Podobně to platí pro ostatní majetek nadace a **majetek nadačního fondu** s tím rozdílem, že zde neplatí předpoklad trvalého výnosu majetkových práv a jiných majetkových hodnot. Nadační fond nemá zákonem stanovenou žádnou hranici výše majetku.

Nadace používá k dosahování svého poslání, výnosů z nadačního jmění a ostatní majetek nadace. Znamená to, že nadační jmění nelze použít pro dosahování účelu nadace, nelze jej „spotřebovat“, nadace jej má využívat k dosahování výnosů, které následně použije pro dosahování svého poslání.

Nadační fond používá k dosahování svého poslání všechny svůj majetek. To znamená, že majetek nemusí dělit na nadační jmění a ostatní majetek, má pouze majetek nadačního fondu a může jej bez omezení využít pro svoje poslání.

Hospodaření s majetkem nadace a nadačního fondu musí být v souladu se zákony, zakládací listinou a statutem. Nadace a nadační fondy mají stanovenou povinnost oddělovat náklady na správu od nadačních příspěvků.²⁵ Nadační příspěvky lze charakterizovat jako „*toky směrem z nadace ven, jejich okruh je vymezen ve statutu. Je lhotejně, zda jsou tímto příspěvkem věci, nebo peníze.*“²⁶ Mezi správní náklady se zahrnují i odměny osobám za výkon funkce v orgánech nadace.

V omezeném rozsahu je jim umožněn podíl na podnikání akciových společností, ostatní podnikatelská činnost je vyloučena kromě specifických případů vyjmenovaných v zákoně. Hospodaření dále zahrnuje celou řadu zákazů různých činností. Nesmí se podílet na financování politických stran a politických hnutí. Platí pro ně zákaz podnikání s výjimkou pronájmu nemovitostí, pronajímání majetku nebo pořádání loterií, tombol, veřejných sbírek, kulturních, společenských, vzdělávacích a sportovních akcí. Zakázáno je také zatěžování majetku nadace zástavním nebo obdobným právem a půjčování peněžních prostředků, které jsou součástí nadačního jmění.²⁷

Důležitým aspektem činnosti, fungování a hospodaření nadace a nadačního fondu je povinnost stanovit omezení nákladů souvisejících se správou nadace nebo nadačního fondu. Správní rada rozhoduje, kterým ze tří následujících pravidel se bude omezení celkových ročních správních nákladů řídit:

- a) nesmí převýšit určité procento ročních celkových výnosů nadačního jmění
- b) nesmí převýšit určité procento hodnoty ročně poskytnutých nadačních příspěvků
- c) nesmí převýšit určité procento nadačního jmění.

²⁴ § 3, odst. 4 - 6 zákona č. 227/1997 Sb. o nadacích a nadačních fondech, ve znění pozdějších předpisů

²⁵ Ustanovení § 21 odst. 2 zákona o nadacích a nadačních fondech, ve znění pozdějších předpisů

²⁶ RŮŽIČKOVÁ, R.: Neziskové organizace. Vznik. Účetnictví. Daně. 2004, s. 18

²⁷ Ustanovení § 21- 23 zákona o nadacích a nadačních fondech, ve znění pozdějších předpisů

Zvolené pravidlo nelze měnit po dobu pěti kalendářních let.

Účetnictví vedou podle zákona o účetnictví. V nadačním zákoně nejsou na vedení účetnictví, kromě povinnosti oddělovat správní náklady od nadačních příspěvků, kladeny žádné další zvláštní povinnosti. Povinností každé nadace však je ověření účetní závěrky auditorem. Nadační fond ověřuje účetní závěrku jen v případě, že majetek nebo úhrn celkových nákladů a výnosů je vyšší než 3 mil. Kč. Nejpozději do šesti měsíců od skončení účetního období musí nadace a nadační fond vypracovat výroční zprávu, jež musí být uložena u rejstříkového soudu ve sbírce listin, aby do ní mohl kdokoliv nahlédnout.

1.4.5 Zrušení a zánik nadace a nadačního fondu

Nadace a nadační fond se zrušují:

- a) dosažením účelu
- b) rozhodnutím o sloučení s jinou nadací (příp. nadačním fondem)
- c) rozhodnutím soudu
- d) prohlášením konkursu nebo zamítnutím konkursu pro nedostatek majetku

Pokud je v nadaci nebo nadačním fondu majetek, provede se likvidace dle Obchodního zákoníku. Bez likvidace se zrušují, přechází-li majetek fúzí sloučením na jinou nadaci příp. nadační fond.

Nadace a nadační fond zanikají výmazem z rejstříku.

Jak bylo avizováno v úvodu, v dalších kapitolách svojí práci zaměřím již jen na nadace a na specifika, jimiž se odlišují od ostatních typů organizací. Než přejdu k analýze účetního a daňového systému nadací, dovoluji si malý exkurz na pohled na nadace v Evropské unii.

1.5 Nadace v Evropě

Podle Studie proveditelnosti Evropského nadačního institutu (Feasibility Study on a European Foundation Statute) existují v Evropské unii v podstatě tři základní typy nadací: veřejně prospěšné nadace, soukromé nadace a komerční nadace.

Veřejně prospěšné nadace (Public Benefit Foundations) jsou jediným typem nadací, který uznávají a mají všechny členské státy EU²⁸. Činnost veřejně prospěšných nadací v Evropě se zaměřuje zejména na dvě dominující neziskové aktivity. Jsou to vzdělání a výzkum s průměrně 30% předmětu činnosti a sociální služby, které tvoří přibližně 25% předmětu činnosti veřejně prospěšných nadací v EU. Společně obě pole působnosti zahrnují více polovinu všech činností nadací v Evropě. Dalším významným odvětvím, které tyto nadace podporují je, se 17%, zdravotní péče. V souhrnu to znamená, že skoro dvě třetiny činností těchto veřejně prospěšných nadací operují ve třech sektorech.

Další velký podíl na činnostech tohoto typu nadací mají umění a kultura. V některých zemích, jako je například Finsko, Německo, Itálie, Portugalsko, Česká republika a Polsko, je to oblast, která činnosti nadací dominuje. V dalších zemích se nadace soustřeďují na jiné oblasti: ve Francii na zdravotní péči, v Irsku na bydlení, v Nizozemí na mezinárodní aktivity, nebo kultura ve Španělsku (až 44%). Zvýšená koncentrace na jeden ze specifických sektorů bývá velmi často výsledkem daným historickým

²⁸ Studie proveditelnosti Evropského nadačního statutu (Feasibility Study on a European Foundation Statute). In: *European Commission* [online]. str. 47

vývojem konkrétní země, případně naléhavé potřeby – např. cenově dostupného bydlení v Irsku na počátku 20. století nebo výsadní postavení výzkumu zdravotní péče ve Francii představovaný Institutem Pasteura a Institutem Curie.²⁹

Druhým rozšířeným typem nadací v EU jsou **soukromé nadace** (Private Benefit Foundations). Tyto nadace jsou povolené jen polovinou legislativ států: Rakousko, Belgie, Bulharsko, Kypr, Dánsko, Estonsko, Finsko, Německo, Řecko, Itálie, Litva, Malta, Nizozemsko a Švédsko. Ve většině těchto zemí je počet soukromých nadací ve srovnání s veřejně prospěšnými nadacemi velmi nízký. Určitou výjimkou je Rakousko. Podle výzkumu Vídeňské ekonomické univerzity, je vysoký počet soukromých nadací v Rakousku hybridními organizacemi, protože asi 13% z celkového počtu těchto nadací se věnuje nějaké formě veřejně prospěšného poslání. Nejčastějšími oblastmi, ve kterých se rakouské nadace uplatňují, jsou kultura, sport, volný čas, výzkum, vzdělávání a dále zdravotní a sociální péče. Téměř polovina z celkového počtu soukromých nadací v Rakousku vznikla ve Vídni.³⁰

Komerční (podnikové) nadace (Commercial Foundations)

Většina zemí Evropské unie neumožňuje nadacím rozdělovat zisk a různými způsoby omezuje jejich hospodářskou činnost. Otázkou je, zda je to takto správně v případě, že zisky z hospodářské činnosti nadace používá pro svoje poslání. Dánsko umožňuje vzniku takové právní formy, která spojuje veřejný a soukromý prospěch pomocí oddělených účtů. Hlavním rysem je možnost se zapojit do velkých obchodních aktivit a to buď přímo, nebo tak, že drží kontrolní podíl v obchodní společnosti.³¹

V různých státech Evropské unie se objevují další typy nadací jako je např. Nadace pro zřizovatele (Foundation for the Founder), Nadace s podnikatelským účelem („Enterprise Purpose“ Foundations), Penzijní fondy (Pension Funds) a různé hybridní organizace. Za zmínku ještě stojí Rodinné nadace, které fungují v celé řadě států EU:

Rodinné nadace (Family foundation)

Mnoho členských států umožňuje vznik rodinných nadací, které podporují blaho členů rodiny zřizovatele nadace. Některé členské státy EU vznik tohoto typu nadace nepovolují, jiné jen s určitými omezeními. Je logické, že členské státy, které vyžadují veřejně prospěšný účel, neumožňují vznik nadací k podpoře členů rodiny. Většina států, které vznik těchto typů nadací umožňují, má určitá omezení týkající se účelu a fungování těchto nadací – např. pro potřebné členy rodiny (Nizozemí, Itálie), blízcí příbuzní (Dánsko) nebo je omezují dobou platnosti (Rakousko, Dánsko, Irsko, Spojené království). Pouze v několika státech jsou rodinné nadace povoleny bez takových omezení (Německo).³²

Daňové výhody v zemích EU

Většina vyspělých států Evropy má zavedenou určitou formu daňové úlevy z daně z příjmů, a to jak daně z příjmů fyzických osob, tak právnických osob. Níže uvádím stručný přehled zemí, kde se dary poskytnuté nadacím dají odečíst od základu daně:

²⁹ Tamtéž str. 28

³⁰ Tamtéž str. 29

³¹ Tamtéž, str. 32 - 33

³² Studie proveditelnosti Evropského nadačního statutu (Feasibility Study on a European Foundation Statute). In: *European Commission* [online]. str. 60

Tabulka 1: Daňové pobídky pro dárcce v EU

Země	Fyzická osoba	Právnícká osoba
Belgie	Dary do výše 10% čistých příjmů, max. 250 tisíc EUR	Dary do výše 5% hrubých příjmů, max. 500 tisíc EUR
Česká republika	Dary nad 1.000,-Kč, max. 10% ze základu daně	Dary nad 2.000,-Kč, max. 5% ze základu daně
Finsko	Není	Dary od 840 do 25.000 EUR
Francie	Od základu daně lze odečíst max. 40% hodnoty darů.	Dary do výše 3% obratu
Itálie	Dary do výše 2% ze základu daně	Dary do výše 2% ze základu daně
Německo	Dary do výše 5%, v určitých případech až do výše 10% ze základu daně	Dary do výše 0,2% ze součtu obratu a platů
Nizozemí	Dary nad 54 EUR, max. 10% hrubého příjmu	Dary nad 227 EUR, max. do výše 6 % zisku
Polsko	Daňové asignace Dary do výše 6% zdanitelných příjmů	Daňová asignace Dary do výše 10%, v určitých případech do výše 15% zdanitelného příjmu
Slovensko	Daňová asignace do výše 2 % daně z příjmů	Daňová asignace do výše 2% daně z příjmů
Španělsko	Dary do výše 10% ze základu daně	Dary do výše 10% ze základu daně nebo 0,1% obratu
Švédsko	Nejsou daňové úlevy na nadace	Nejsou daňové úlevy na nadace

Pramen: IBFD, European Tax handbook 2010, vlastní zpracování

Z tabulky je patrné, že podpora nadací ze strany vlády je ve státech EU zcela běžná a často i štedřejší než u nás. Společnost je zřejmě přesvědčená o prospěšnosti neziskových organizací.

1.6 Shrnutí

První kapitola je zaměřena na seznámení se s nestátním neziskovým sektorem, vymezení základních pojmů: nestátní neziskové organizace, veřejná a vzájemná prospěšnost a nadace a nadační fondy. Jsou popsány charakteristické znaky NNO na základě strukturálně operacionální definice: NNO jsou nezávislé na státu, své úsilí zaměřují na pomoc ve všech oblastech lidského života, jejich základním motivem činnosti není zisk, ale dosažení užitku, poslání organizace. Případné zisky jsou investovány zpět do činnosti organizace. Významným rysem je také fungování na bázi dobrovolnosti. Byla zdůrazněna důležitost zavedení statusu veřejné prospěšnosti do českého právního řádu, konkrétně do připravovaného občanského zákoníku, který má vstoupit v platnost od roku 2014.

Práce je zaměřená na nadace a nadační fondy a z toho důvodu jsem se další subkapitole věnovala jejich postavení v rámci národního hospodářství, historii a významu pro českou občanskou společnost. Zvyšující se počet těchto organizací znamená rostoucí společenský a ekonomický vliv, díky čemuž přispívají ke stabilizaci a kultivaci společnosti. Hlavním důvodem jejich vzniku je pomáhat v těch oblastech, kde z nějakého důvodu nefunguje ani stát ani trh.

Tak jak nadace a nadační fondy známe nyní, fungují posledních přibližně 20 let. Navazují však na dlouhou historickou tradici, která byla násilně přerušena 2. světovou válkou a komunistickou érou. I tak si však prošly bouřlivým vývojem na počátku 90 let minulého století a ztrátou důvěry veřejnosti než je stabilizoval doposud platný nadační zákon.

Základní legislativní rámec nadací a nadačních fondů je tvořený zákonem 227/1997 Sb. o nadacích a nadačních fondech, který upravuje jejich vznik, činnost i zánik. V obecnějších věcech se řídí občanským a obchodním zákoníkem, platí pro ně veškeré daňové a účetní předpisy. Důležitou složkou jejich fungování je princip dobrovolnosti a financování dary, a proto je třeba zmínit i zákon o dobrovolnické službě a veřejných sbírkách. Od roku 2014 vstoupí v platnost nový občanský zákoník, kde dochází i k jistým úpravám v nadačním právu.

V kapitole se také věnuji charakteristice nadací a nadačních fondů, co to jsou za organizace, jaké jsou jejich cíle a činnost, jak fungují či jaká jsou jejich specifika oproti jiným organizacím. Je zde popsán vznik i zánik nadací a nadačních fondů, organizační struktura a zvláštnosti v hospodaření.

Závěr kapitoly tvoří krátký exkurz na nadace v Evropské unii, jaké nadace v EU existují a čím se nejčastěji zabývají.

2 ÚČETNÍ REŽIM NADACÍ A NADAČNÍCH FONDŮ

Zákon 227/1997 Sb. v ustanovení § 24 stanoví, že nadace a nadační fondy vedou účetnictví podle zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví.³³

Pro vedení účetnictví nadací a nadačních fondů jsou platné následující účetní předpisy:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- Prováděcí vyhláška č. 504/2002 Sb.
- České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavní činností není podnikání

Z uvedeného přehledu vyplývá, že nadace a nadační fondy vedou podvojně účetnictví podle stejných předpisů, které platí i pro jiné neziskové organizace (občanská sdružení, obecně prospěšné společnosti). Je však třeba zdůraznit, že nadace a nadační fondy jsou účelovými sdruženími majetku a to znamená, že na ně nelze použít výjimku v § 38a zákona o účetnictví, která například občanským sdružením umožňuje za určitých podmínek vést tzv. jednoduché účetnictví.³⁴

Jak nadace, tak i nadační fondy jsou povinny účtovat v soustavě tzv. podvojněho účetnictví. Rozdíl z pohledu zákona o účetnictví je zakotven v § 9 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, který stanovuje, že nadační fond může účtovat v soustavě tzv. zjednodušeného účetnictví. Nadace musí oproti tomu vést účetnictví v plném rozsahu.³⁵

2.1 Terminologie – základní pojmy

Účetnictví lze chápat jako ekonomickou disciplínu, která sbírá, třídí a poskytuje informace o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření během účetního období. Jde o metodicky uspořádanou soustavu s obecně platnými normami a předem jasně definovanými pravidly. Informace, které poskytuje, slouží jak pro vnitřní potřebu organizace a její řízení, tak pro vnější uživatele.

Každý subjekt, který je povinný vést účetnictví zaznamenávající jeho hospodářskou činnost, se nazývá **účetní jednotkou**.

Nadace a nadační fondy mají stejně jako ostatní neziskové organizace povinnost rozdělovat svoje aktivity na:

- **hlavní činnost**, kterou se rozumí veškeré činnosti, pro které byla účetní jednotka zřízena zvláštním právním předpisem, zřizovací listinou nebo jiným dokumentem,
- **hospodářskou činností**, kterou se rozumí činnosti stanovené zvláštním právním předpisem, nebo činnosti stanovené ve zřizovací listině, statutu, nebo zakládací listině, například činnost doplňková, vedlejší, podnikatelská nebo jiná činnost.³⁶

³³ Ustanovení § 24 zákona č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, ve znění pozdějších předpisů

³⁴ Ustanovení § 38a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

³⁵ RŮŽIČKOVÁ MERLÍČKOVÁ, R.: Neziskové organizace. Vznik. Účetnictví. Daně. 2011, s. 88

³⁶ Ustanovení § 28 vyhlášky 504/2002 Sb.

2.2 Legislativa – právní normy pro vedení účetnictví nadací a nadačních fondů

Základním právním předpisem, kterým se účetnictví nadací a nadačních fondů řídí, je **zákon o účetnictví**, který ukládá povinnost vést účetnictví všem právníckým osobám a to i tehdy, když nepodnikají; v našem případě - neprovozují činnost, k níž byly zřízeny.

Jak bylo výše řečeno, nadace i nadační fondy vedou účetnictví v souladu se **zákonem 563/1991 Sb. o účetnictví** v platném znění (dále jen zákon o účetnictví). Tento zákon upravuje předmět účetnictví a základní povinnosti účetních jednotek při zobrazování předmětu účetnictví v účetní závěrce.³⁷

Účetnictví obou sledovaných typů organizací je dále upravováno **vyhláškou** ministerstva financí č. **504/2002 Sb.** (dále jen vyhláška), která provádí některá ustanovení zákona o účetnictví a obsahuje postupy účtování pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, a účtují v soustavě podvojného účetnictví.³⁸ Tato vyhláška stanovuje pro vedení účetnictví nadací následující:

- a) „*rozsah a způsob sestavování účetní závěrky,*
- b) *uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce,*
- c) *uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů a výnosů a výsledku hospodaření v účetní závěrce,*
- d) *uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze účetní závěrky,*
- e) *směrnou účtovou osnovu,*
- f) *účetní metody,*
- g) *metodu přechodu z jednoduchého účetnictví na účetnictví.*“³⁹

Vedle dvou výše uvedených základních předpisů jsou Ministerstvem financí ČR vydávány tzv. **České účetní standardy** (dále jen ČÚS). Obsahem standardů je popis účetních metod a postupy účtování jednotlivých oblastí účetnictví, např. účtování majetku, časového rozlišení, kurzových rozdílů apod. Nadace nadační fondy se řídí účetními metodami vymezenými v ČÚS pro nevýdělečné organizace – čísla 401 až 413. Obsah standardů nesmí být v rozporu s ustanoveními zákona o účetnictví, s vyhláškou 504/2002 Sb. a ani obcházet jejich účel.⁴⁰

Tabulka 2: České účetní standardy, kterými se řídí nadace a nadační fondy

Číslo ČÚS	Název
401	Účty a zásady účtování na účtech
402	Otevírání a uzavírání účetních knih
403	Inventarizační rozdíly
404	Kursový rozdíl
405	Deriváty
406	Operace s cennými papíry a podíly
407	Opravné položky k pohledávkám, rezervy a pohledávky po lhůtě splatnosti
408	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
409	Dlouhodobý majetek
410	Zásoby

³⁷ Příloha měsíčníku Poradce veřejné správy, Neziskové organizace v České republice, červenec 2007

³⁸ Tamtéž

³⁹ Ustanovení § 1 vyhlášky č. 504/2002 Sb., pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁰ TURON, J., *Účetnictví nadací a nadačních fondů*, Poradce veřejné správy 4/2008

411	Zúčtovací vztahy
412	Náklady a výnosy
413	Vlastní zdroje a dlouhodobé závazky

Pramen: České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání

Ze zásad o věrném a poctivém zobrazení předmětu účetnictví, které jsou uvedeny v § 7 zákona o účetnictví, vyplývá účetním jednotkám povinnost rozhodnout o volbě konkrétní účetní metody (náklady zahrnované do pořizovacích cen dlouhodobého majetku, zásob, odpisový plán, způsob používání směnných kurzů, časové rozlišování nákladů a výnosů, apod.) a tato rozhodnutí by měla být uvedena ve **vnitřních předpisech** dané účetní jednotky.

Vnitřní předpisy nadace i nadačního fondu jako účetních jednotek by měly vymezovat následující skutečnosti:

- a) oprávnění, povinnosti a odpovědnost osob v účetní jednotce vztahující se k připojování podpisového nebo identifikačního záznamu (osoby odpovědné za účetní případy, osoby odpovědné za zaúčtování, osoby odpovědné za provedení inventur, osoby odpovědné za zpracování účetních závěrek)
- b) způsob stanovení pevného kurzu pro přepočtení majetku a závazků v cizí měně
- c) odpisový plán dlouhodobého majetku
- d) oceňování nehmotného majetku včetně určení jeho významnosti
- e) určení výše pořizovací hodnoty samostatných movitých věcí nebo souboru movitých věcí
- f) postup při tvorbě rezerv (pokud bude nadace rezervy tvořit)
- g) použití účtů vnitropodnikového účetnictví v účtových třídách 7 a 8, pokud bude nadace účtovat o vnitropodnikových nákladech a výkonech
- h) účtový rozvrh, kterým vymezí v rámci směrné účtové osnovy syntetické a analytické účty, na kterých bude v průběhu účetního období účtovat
- i) rozhodnutí, které zásoby budou zachycovány na účtech zásob a které budou účtovány přímo do spotřeby; způsob účtování skladových zásob (A nebo B), způsob ocenění skladových zásob
- j) způsob rozvrhování společných nákladů související s hlavní a vedlejší činností
- k) pravidla pro používání účtů časového rozlišování na účtech v účtové skupině 38
- l) způsob tvorby dohadných položek na nevyúčtované náklady (např. energie) a na nevyúčtované výnosy
- m) pravidla pro tvorbu opravných položek k pohledávkám po lhůtě splatnosti z činností, které jsou předmětem daně z příjmů právnických osob

Některé z výše uvedených bodů (a – j) přímo vyplývají ze zákona o účetnictví, vyhlášky a ČÚS, u ostatních je jejich ošetření vnitřními předpisy doporučováno jako vhodné.

2.3 Účetnictví nadací a nadačních fondů

Účetnictví nadací a nadačních fondů je do značné míry podobné způsobu vedení účetnictví ziskových organizací. Jak již bylo výše naznačeno, vykazuje však i řadu rozdílů. Zásadním rozdílem je povinnost ke dni sestavení účetní závěrky vykázat odděleně náklady, výnosy, výsledek hospodaření za hlavní činnost a náklady, výnosy a výsledek hospodaření za hospodářskou činnost.⁴¹ Detailní evidence všech nákladů a výnosů je pro efektivní hospodaření a správný odvod daní nezbytností. Pečlivě vedené

⁴¹ Ustanovení § 28 vyhlášky č. 504/2002 Sb.

účetnictví je pro každou nadaci i nadační fond nejen dobrou vizitkou, ale také šetří čas a energii při kontrole peněz z grantů či dotací.

2.3.1 Základní předpoklady, zásady, principy a povinnosti při vedení účetnictví

Jak již bylo výše řečeno, nadace je podle zákona o účetnictví účetní jednotkou, které zákon stanovuje vést účetnictví v plném rozsahu, to znamená, že její účetní jednotka vede souběžně v účetním deníku, v hlavní účetní knize a v analytické knize. Vyhláška MF č. 504/2002 Sb. má za úkol vymezit účetní metody a stanovit jejich obecné uspořádání. Účetní jednotka rozčlení dále účtové skupiny na jednotlivé účty, které budou mít trojmístné označení v případě syntetických účtů, a popř. ještě další místa v číselném označení analytických účtů. V každém případě ale musí dodržet směrnou účtovou osnovu.⁴² Nadační fond může vést **účetnictví ve zjednodušeném rozsahu**, což zejména znamená, že sestavují účtový rozvrh, v němž může uvést pouze účtové skupiny, pokud zvláštním právním předpisem není vyžadováno podrobnější členění, může spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize, nemusí účtovat v knihách analytických účtů a v knihách podrozvahových účtů a sestavují účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu.⁴³ Vzhledem ke skutečnosti, že v praktické části se budu zabývat nadací, nebudu toto zde více popisovat.

Účetní jednotka vyhotovuje účetní závěrku za **účetní období**, kterým je podle § 3 odst. 2 zákona o účetnictví, nepřetržitě po sobě jdoucích dvanácti kalendářních měsících a je shodné buď s kalendářním rokem, nebo je tzv. rokem hospodářským, kdy účetní období začíná jiným prvním dnem v měsíci než 1. ledna⁴⁴.

Informace, které účetní jednotka eviduje v účetnictví a vykazuje v účetní závěrce, je účetní jednotka povinna vyjadřovat **v peněžních jednotkách**, a to z důvodu jejich srovnatelnosti. Tyto informace účetní jednotka sděluje pravidelně formou zveřejnění účetní závěrky.

Dalším základním předpokladem je **akruální koncept** vedení účetnictví. Jednotlivé účetní případy jsou zaznamenávány v tom okamžiku, kdy k těmto případům skutečně došlo a ne až v okamžiku, kdy v důsledku těchto případů došlo k toku peněžních prostředků. Výsledek hospodaření je díky uplatnění tohoto konceptu rozdílem mezi výnosy a náklady a nikoli mezi příjmy a výdaji.

K základním zásadám a principům patří, také již dříve zmíněná, **zásada věrného a poctivého zobrazení**.⁴⁵ *Zobrazení je věrné*, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu zobrazenému v souladu s účetními metodami a *zobrazení je poctivé*, když účetní jednotka použije metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti.⁴⁶ Tato zásada je nadřazená všem dalším, které dílčími kroky směřují právě ke splnění této zásady. Těmito dílčími zásadami jsou např. zásada opatrnosti, zásada objektivit účetních informací, zásada srozumitelnosti, nebo princip věcné souvislosti.⁴⁷

Zákon o účetnictví ukládá účetním jednotkám povinnost dodržovat **směrnou účtovou osnovu** (viz příloha č. 1) a sestavit **vlastní účtový rozvrh** (příklad účtového rozvrhu je v příloze č. 2) jako součást vnitřních předpisů a směrnic pro vedení účetnictví dané nadace.

⁴² NÁHLOVSKÁ, J., *Návrh účtového rozvrhu nestátní nevýdělečné organizace*. In: UNES [online].

⁴³ Ustanovení § 13a zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁴ Ustanovení § 3, odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁵ MERITUM: *Nevýdělečné organizace*, 8. Vydání 2012, str. 188-189

⁴⁶ TUROŇ, J., *Účetnictví nadací a nadačních fondů*, Poradce veřejné správy 4/2008

⁴⁷ MERITUM: *Nevýdělečné organizace*, 8. Vydání 2012, str. 189

Povinnost vést účetnictví vzniká nadaci a nadačnímu fondu ode dne jejího vzniku až do dne zániku, což je den zápisu případně výmazu z nadačního rejstříku. Podobně jako ostatní účetní jednotky vedou účetní knihy.

2.3.2 Účetní knihy

Nadace, jak již víme, vede vždy účetnictví v plném rozsahu, což znamená, že pro účtování využívají následující soubor účetních knih:

- **soustava souhrnných účetních knih** (deník, hlavní kniha)
- **soustava knih analytické evidence** (pokladní kniha, mzdové listy, inventární karty dlouhodobého majetku, skladní karty, knihy vydaných a došlých faktur, atd.)
- **knihy podrozvahových účtů**.⁴⁸

Jednotlivé účetní případy jsou prostřednictvím účetních zápisů zaznamenávány v jednotné evidenci, a to v účetních knihách. Máme dvě účetní knihy:

a) Deník

Do deníku se zapisují veškeré účetní případy v pořadí, jak nastaly. Zpravidla je zápis do deníku prvním zachycením daného účetního případu, protože se tam zapisuje ihned, jakmile je k dispozici účetní doklad. Deník obsahuje zápisy z časového (chronologického) hlediska. Díky tomu plní významnou kontrolní funkci.

Každému účetnímu případu je v něm přiděleno evidenční číslo, zapsáno datum a typ účetního dokladu, který se účtuje. Dále se zapisuje slovní charakteristika případu, peněžní částka a tzv. předkontace (strany a čísla účtů, kde je účetní případ zaúčtován v hlavní knize).⁴⁹

Tabulka 3: Ukázka deníku

DATUM	DOKLAD	TEXT	KČ	MD	D	POZNÁMKA

Pramen: vlastní zpracování

b) Hlavní kniha

Hlavní kniha je soubor syntetických účtů účtové osnovy, které pro své účetnictví účetní jednotka používá. Zápisy v hlavní jsou knize uspořádány z věcného (systematického) hlediska. Obsahuje informace o zůstatcích účtů ke dni otevření hlavní knihy, kde dni sestavení účetní závěrky či souhrnné obraty strany MÁ DATI a strany DAL jednotlivých účtů za určité období (jeden kalendářní měsíc). Každý účet je označený číslem a názvem podle používané účtové osnovy a je rozdělený na dvě strany – MD (má dáti) a D (dal). Jednoduché účetní zápisy probíhají vždy na dvou účtech současně (princip podvojného účetnictví). V běžných případech dochází ke změně na jednom účtu na straně MD a na druhém na straně D. Účtuje se o stejné peněžní částce. Složené účetní zápisy se vyznačují tím, že

⁴⁸ JURAJDOVÁ, H.: *Finanční účetnictví*, studijní materiály Manažerského účetnictví neziskových organizací, str. 17

⁴⁹ Tamtéž

dochází k účtování na více syntetických účtech současně. Součet částek na straně MD se musí rovnat součtu strany D. Případy na jednotlivých účtech hlavní knihy jsou také řazeny chronologicky.⁵⁰

Kromě výše uvedených souhrnných hlavních vede účetní jednotka také:

c) **Knihy analytických účtů**

Knihy analytických účtů zavádí účetní jednotka podle svých vlastních potřeb. Fakultativně navazuje na hlavní knihu a slouží především k podrobnějšímu rozvedení účetních zápisů hlavní knihy a dále pro účely daňové evidence. Analytické účty představují podrobnější třídění aktivních, pasivních, výnosových i nákladových syntetických účtů. Peněžní částky v knihách analytické evidence musí odpovídat příslušným souhrnným peněžním částkám na syntetických účtech, k nimž se tato evidence vede.

K nejčastějším typům knih analytické evidence patří: pokladní kniha, mzdové listy zaměstnanců, inventární karty dlouhodobého majetku, skladové karty, knihy vydaných a přijatých faktur.

Analytickou evidenci je možné vytvářet podle takových kritérií, která vyhovují dané účetní jednotce:

- majetek podle jeho jednotlivých druhů, jeho umístění a hmotně odpovědných osob,
- pohledávky lze členit podle dlužníků a závazky dle věřitelů,
- dle časového hlediska na krátkodobé a dlouhodobé,
- náklady a výnosy na vstupující (ať už částečně nebo zcela) do základu daně a nevstupující do základu daně,
- evidence podle vztahu příjmů zaměstnanců k jednotlivým účetním obdobím (např. rozlišit čerpání dovolené a k němu příslušné pojistné),
- členění podle hospodářských jednotek uvnitř organizace apod.⁵¹

d) **Knihy podrozvadových účtů**

Podrozvahové účty zachycují ty případy a operace, které se nesledují v deníku, hlavní knize nebo na analytických účtech, protože nemají vliv na majetek či zdroje majetku, ale jejich evidování je pro účetní jednotku z určitých důvodů důležité a významné. Sledují se zde např. přijatá depozita, hypotéky, najatý majetek, majetek svěřený do úschovy, zásoby přijaté ke zpracování, závazky z leasingu apod.⁵²

2.3.3 **Směrná účtová osnova, účtový rozvrh**

Směrná účtová osnova je základem jednotného uspořádání účetnictví. Vydává ji Ministerstvo financí ČR a najdeme ji v příloze č. 3 vyhlášky č. 504/2002 Sb. Podle zákona o účetnictví: „*Směrná účtová osnova určuje uspořádání a označení účtových tříd, popřípadě účtových skupin nebo i syntetických účtů pro účtování o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření; toto uspořádání musí zajistit sestavení účetní závěrky.*“⁵³

V podstatě jde o seznam deseti účtových tříd (0 – 9), které se dále dělí do účtových skupin a na syntetické účty. K jednotlivým syntetickým účtům účetní jednotky používají analytické účty, zejména

⁵⁰ JURAJOVÁ, H.: *Finanční účetnictví*, studijní materiály Manažerského účetnictví neziskových organizací

⁵¹ Tamtéž, str. 19

⁵² Tamtéž

⁵³ Ustanovení § 14 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

pro účely sestavení závěrky, daňové účely a pro potřeby finančního a personálního řízení organizace.⁵⁴ Na základě směrné účtové osnovy sestavuje účetní jednotka svůj konkrétní účtový rozvrh, v němž jsou uvedeny všechny účty užívané účetní jednotkou k zaúčtování všech účetních operací a pro sestavení účetní závěrky. Účetní jednotka jej vypracuje vždy na počátku účetního období. V průběhu účetního období jej není možné měnit, pouze doplňovat.⁵⁵

2.3.4 Účetní závěrka

Účelem účetní závěrky je poskytnout informace o hospodaření, výkonnosti, změnách, finanční pozici účetní jednotky. Účetní závěrka je účetní jednotkou sestavována za účetní období k rozvahovému dni a tvoří ji soubor účetních (finančních) výkazů:

- Rozvaha (bilance; podává přehled o finanční situaci podniku)
- Výkaz zisku a ztráty (výsledovka; podává přehled o finanční výkonnosti podniku)
- Příloha (poskytuje doplňující informace k rozvaze a výkazu zisku a ztráty)

Informace v účetní závěrce se vyjadřují v tisících korun.

Účetní závěrka nadací i nadačních fondů se, podobně jako i ostatních organizací, řídí zákonem o účetnictví, podle kterého jsou uvedené tři finanční výkazy její nedílnou součástí. Obsah, rozsah a formu účetní závěrky dále určuje a konkretizuje vyhláška a účetní standardy. Sestavuje se na základě údajů z účetnictví. Před jejím sestavením provádí účetní jednotka zpravidla účetní uzávěrku, což znamená doúčtování účetních případů, které se během roku běžně neúčtují a následně uzavírání účetních knih.

Roční účetní závěrka nadace musí být vždy ověřena auditorem. Roční účetní závěrka nadačního fondu musí být ověřena auditorem jen v určitých případech – viz 1. kapitola. Schvaluje ji správní rada a spolu s výroční zprávou musí být zveřejněna. Ověření účetní závěrky auditorem vyplývá z § 24 odst. 2 zákona o nadacích a nadačních fondech. Oproti účetní závěrce, výroční zpráva být auditorem ověřena být nemusí, musí být pouze zveřejněna.⁵⁶

a) Rozvaha (bilance)⁵⁷

Rozvaha podává přehled o finanční situaci nadace, tzn., poskytuje přehled o stavu majetku a závazcích. Je uspořádána tak, aby bylo možno finanční situaci posoudit ze dvou pohledů – jaký majetek vlastní (aktiva) a jak je tento majetek financován (pasiva). V rozvaze se položky aktiv *neupravují o opravné položky a oprávky, jsou v hodnotě brutto, oprávky a opravné položky jsou součástí aktiv, ale v záporné hodnotě. Rozvaha poskytuje informace nejen o stavu účtů k rozvahovému dni, ale také ke konci minulého období.*⁵⁸

Přesné uspořádání, co a jak má v rozvaze být je rozvedeno v příloze č. 1 vyhlášky. Obecně lze říci, že do rozvahy se dostávají konečné výsledky z tzv. rozvahových účtů, tj. z účtových třídy 0 – 3 směrné účtové osnovy.

⁵⁴ RŮŽIČKOVÁ MERLÍČKOVÁ, R.: *Neziskové organizace. Vznik. Účetnictví. Daně.* 2011, s. 145

⁵⁵ Ustanovení § 14 odst. 2 a 3 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

⁵⁶ TUROŇ, J., *Účetnictví nadací a nadačních fondů*, Poradce veřejné správy 4/2008

⁵⁷ RŮŽIČKOVÁ MERLÍČKOVÁ, R.: *Neziskové organizace. Vznik. Účetnictví. Daně.* 2011 a MERITUM: *Nevýdělečné organizace*, 8. Vydání 2012

⁵⁸ RŮŽIČKOVÁ MERLÍČKOVÁ, R.: *Neziskové organizace. Vznik. Účetnictví. Daně.* 2011, s. 132

Dlouhodobému majetku je vyhrazena třída 0 směrné účtové osnovy. Patří sem: dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek a dlouhodobý finanční majetek. V účtové třídě 1 směrné účtové osnovy se účtuje o zásobách. Za zásoby se považuje oběžný materiál účetní jednotky – materiál, zásoby vlastní výroby a zboží. Účtová třída 2 je vyhrazena krátkodobému finančnímu majetku a zahrnuje peníze v hotovosti, peněžní prostředky na bankovních účtech, krátkodobé bankovní úvěry a výpomoci. O zúčtovacích vztazích vypovídá účtová třída 3. Zde jsou sledovány pohledávky a závazky z obchodních vztahů, zúčtování se zaměstnanci a institucemi, zúčtování daní a dotací.

b) Výkaz zisku a ztráty (výsledovka)⁵⁹

Obsah výkazu a přesné uspořádání položek je uvedeno v příloze č. 2 vyhlášky. Výkaz zisku a ztráty poskytuje účetní informace týkající se finanční výkonnosti nadace; jinými slovy to znamená, jak se v daném účetním období podařilo účetní jednotce zhodnotit vložený kapitál. Obsahuje konečné stavy výsledkových účtů, tj. účtové třídy 5, 6 a 9 směrné účtové osnovy.

Účtová třída 5 je vymezena pro sledování nákladů a výdajů (nákupy, služby, osobní náklady, daně, poplatky, odpisy, poskytnuté příspěvky). Výnosům a příjmům (tržby za vlastní výrobky, tržby z prodeje majetku, aktivace, rezervy, přijaté dotace a přijaté příspěvky) patří účtová třída 6. Vše, co se vztahuje k vlastnímu jmění, rezervám, fondům, výsledku hospodaření, dlouhodobým úvěrům, otevírání a uzavírání účetních knih náleží do účtové třídy 9.

Výsledovka tedy zachycuje náklady, výnosy a výsledek hospodaření, a to samostatně za hlavní a hospodářskou činnost nadace. Tato evidence je povinná a je vedena zejména pro účely vypočítání daně z příjmu. Účetní jednotka tímto způsobem prokazuje, které příjmy jsou a které naopak nejsou předmětem daně z příjmu právnických osob. Jednotlivé položky za obě činnosti se za účetní jednotku jako celek ve finále sečtou. Oproti rozvaze se sem nezahrnují informace o výsledcích za minulé období.

c) Příloha

Příloha k účetním výkazům obsahuje a doplňuje informace uvedené v rozvaze a výkazu zisku a ztráta. Forma přílohy není předepsaná, předepsán je pouze její obsah, a to ve vyhlášce. Příloha může být sestavena buď popisným způsobem, nebo ve formě tabulek, případně kombinací obou způsobů.⁶⁰ V praxi se doporučuje využít tabulek, a to z důvodu srozumitelnosti a přehlednosti.

Příloha k účetním výkazům nadací by měla obsahovat tyto údaje:

- *název, sídlo, poslání, údaje o zřizovateli,*
- *účetní období, použité účetní metody, způsob zpracování účetních záznamů, způsoby a místa jejich úschovy, aplikaci obecných účetních zásad, způsoby oceňování a odpisování,*
- *významné události, které se staly mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky,*
- *přehled splatných závazků s uvedením částek, datem vzniku a splatnosti,*
- *výsledek hospodaření v členění podle hlavní a hospodářské činnosti a pro účely daně z příjmů,*
- *způsob zajištění základu daně z příjmů,*
- *přehled o přijatých a poskytnutých darech, dárcích a příjemcích těchto darů,*

⁵⁹ RŮŽIČKOVÁ MERLÍČKOVÁ, R.: *Neziskové organizace. Vznik. Účetnictví. Daně.* 2011 a MERITUM: *Nevýdělečné organizace*, 8. Vydání 2012

⁶⁰ MERITUM: *Nevýdělečné organizace*, 8. Vydání 2012, str. 250

- *způsob vypořádání výsledku hospodaření*⁶¹

Podle Růžičkové by zde měly být popsány veškeré důležité události, které se v daném účetním období odehrály a měly vliv na sestavení účetní závěrky. Dále se doporučuje „popsat, jak zvolené způsoby oceňování ovlivnily výsledek hospodaření a jaký by mohly mít vliv na budoucí změny daňové povinnosti,“⁶² dodává ještě Růžičková.

Dobrovolnou součástí účetní závěrky mohou být **přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.**

2.3.5 Audit

Roční účetní závěrka nadace musí být vždy ověřena auditorem. Nadační fond ověřuje účetní závěrku jen v případě, že majetek nebo úhrn celkových nákladů a výnosů je vyšší než 3 mil. Kč. Tato povinnost je stanovena v § 24 odst. 2 zákona č. 227/1997 Sb. o nadacích a nadačních fondech.⁶³ Podle zákona o nadacích a nadačních fondech je předmět auditu stanoven takto:

- ověření účetní závěrky,
- dodržování účelu, pro který byla nadace zřízena,
- dodržování zásady nezczizitelnosti nadačního jmění nadace a podmínky jeho výnosové povahy,
- dodržování pravidel pro omezení nákladů správy stanovené nadační listinou nebo statutem nadace,
- dodržování nezastavitelnosti ostatního majetku nadace nezapsaného v rejstříku,
- ověření dodržování omezení podnikání nadace jen na akciové společnosti,
- ověření dodržování zákazu podílení se na veškerém podnikání, s výjimkou výkonu práv ze státních cenných papírů,
- dodržování zákazu přechodu likvidačního zůstatku nadace na zřizovatele,
- dodržování přechodu majetku nadace, práv a závazků na přejímající nadaci při jejich sloučení,
- oddělené vedení nákladů a výnosů za hlavní činnost a za doplňkové činnosti.

Povinností auditora je na základě provedených testů vyjádřit svůj názor na účetní závěrku. Auditor se ve své zprávě zaměřuje na zhodnocení nakládání s majetkem nadace, používání nadačních příspěvků a prostředků souvisejících se správou nadace, dále na vhodnost použitých účetních metod, na průkaznost, správnost, přehlednost a úplnost informací v účetní závěrce. Současně ověřuje i soulad informací ve výroční zprávě, povinně vypracovávané a zveřejňované nadací a nadačním fondem, s údaji účetní závěrky, která je předmětem auditu.

2.3.6 Výroční zpráva

Povinnost vypracovat výroční zprávu vyplývá pro nadace i nadační fondy z § 25 zákona o nadacích a nadačních fondech, kde je také stanovena struktura výroční zprávy: „*Výroční zpráva obsahuje přehled o veškeré činnosti nadace za hodnocené období a zhodnocení této činnosti, a to zejména*“:

- přehled majetku a závazcích nadace a nadačního fondu,

⁶¹ Ustanovení § 30 odst. 1 vyhlášky č. 504/2002 Sb., pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, ve znění pozdějších předpisů

⁶² RŮŽIČKOVÁ MERLÍČKOVÁ, R.: *Neziskové organizace. Vznik. Účetnictví. Daně.* 2011, s. 144

⁶³ Ustanovení § 24 odst. 2 zákona č. 227/1997 Sb., ve znění pozdějších předpisů

- b) o jednotlivých nadačních darech poskytnutých nadaci nebo nadačnímu fondu v hodnotě nad 10 000,-Kč včetně přehledu o osobách, které je poskytly; pokud si dárce nepřeje zůstat v anonymitě,
- c) přehled o použití majetku nadace nebo nadačního fondu,
- d) přehled o poskytnutých nadačních příspěvcích v hodnotě nad 10 000,-Kč, včetně přehledu o osobách, jímž byly poskytnuty (pokud si nepřejí zůstat v anonymitě) a zhodnocení využití příspěvků,
- e) zhodnocení o dodržování pravidla stanoveného pro omezení nákladů souvisejících s jejich správou
- f) zhodnocení základních údajů obsažených v roční účetní závěrce a výrok auditora doplněný o závažnější informace ze zprávy auditora; roční účetní závěrka je přílohou výroční zprávy.⁶⁴

Lhůtu pro vypracování výroční zprávy stanovuje správní rada a obvykle je uvedena ve statutu nadace. Zákon ukládá, že to musí být nejpozději do 6ti měsíců po skončení účetního období, kterým zpravidla je kalendářní rok, tzn. nejpozději k 30. 6. následujícího roku. Výroční zpráva musí být schválena správní radou a poté odpovídajícím způsobem zveřejněna, a to uložením do sbírky listin u rejstříkového soudu ve lhůtě 30ti dnů po jejím schválení. Další možné zveřejnění, například na webových stránkách nadace, si nadace nebo nadační fond může stanovit ve statutu.

2.4 Specifika v účtování u nadací – základní rozdíly oproti jiným organizacím

V této subkapitole se zaměřím na popis základních rozdílů v účetnictví nadací oproti jiným účetním jednotkám, a to jak ziskovým organizacím, tak i ostatním neziskovým organizacím. Již dříve jsem uvedla, že účetnictví nadací je podobné vedení účetnictví ostatních organizací, a to proto, že pro všechny existuje jeden společný zákon – zákon o účetnictví. Přesto existují v jejich účtování určité odlišnosti, které jsou dány zejména tím, že se kromě zákona o účetnictví řídí vyhláškou 504/2002 Sb. a ČÚS č. 401 – 413, které jsou společné všem NNO. Nadace (i nadační fondy) jsou specifickými subjekty v tom smyslu, že se jedná o účelová sdružení majetku. Zásadní rozdíl v účtování nadací od všech organizací, tedy i neziskových se tedy týká jejich nadačního jmění.

Účetní závěrka

Účetní závěrka nadací se odlišuje zejména od ziskových firem. Jinak pro ni platí stejná pravidla jako pro ostatní neziskové organizace, a tedy, že informace o účetní jednotce se v rozvaze i ve výkazu zisku a ztráty vyjadřují v tisících Kč. Hlavní a hospodářská činnost se ve výkazu zisku a ztráty zaznamenává samostatně a neuvádějí se zde údaje za minulé období na rozdíl od rozvahy. Výkaz zisku a ztráty – část A, řádek 33 – součástí nákladů jsou pouze dodatečné odvody daně; daň z příjmů za běžné období se uvádí samostatně v části C na řádku 34.⁶⁵

Významnější odlišností od ostatních NNO je povinnost vykazovat zvlášť také výnosy a náklady týkající se nadačního jmění nebo prostředků NIF, pokud je nadace jejich příjemcem.

Dlouhodobý majetek

Majetek je největším specifikem nadací. Je tvořený nadačním jměním a ostatním majetkem. Nadace je jediný typ ze všech NNO, který má povinnou výši nadačního jmění, které se zapisuje do nadačního

⁶⁴ Ustanovení § 25 zákona č. 227/1997 Sb., ve znění pozdějších předpisů

⁶⁵ TURONĚ, J., *Účetnictví nadací a nadačních fondů*, Poradce veřejné správy 4/2008

rejstříku. Toto nadační jmění musí mít trvalou hodnotu a nesmí klesnout pod zapsanou výši. Nadace oproti jiným organizacím mohou ke svému poslání využívat pouze výnosů z nadačního jmění a ostatní majetek (nezapsaný v rejstříku). Znamená to, že nadace musí vést odděleně veškeré výnosy a náklady spojené s nadačním jměním od ostatního majetku. Některé nadace jsou navíc příjemci prostředků z Nadačního investičního fondu. Tyto prostředky jsou také zapsané v nadačním rejstříku a také tvoří nadační jmění. Nadace však i o tomto nadačním jmění musí účtovat zvlášť, a to jak o výnosech, tak nákladech na správu tohoto majetku.

O nadačním jmění a ostatním majetku nadace účtuje na účtu 901 – Vlastní jmění a v účtové třídě 0 dlouhodobý majetek. Ten je pro nadace životně důležitý. Podle § 7 – 9 vyhlášky se dělí na nehmotný, hmotný a finanční. Při rozhodování, co jím je platí zejména hledisko významnosti, přičemž se předpokládá doba použití déle než 1 rok. Oceňování dlouhodobého majetku se děje podobně jako u ziskových subjektů. Majetek nejčastěji vstupuje do účetnictví buď pořizovací cenou (koupě) nebo reprodukční cenou. Ta se používá při bezúplatném pořízení majetku – darovaném nebo u majetku vytvořeném vlastní činností. Kromě toho odděleně sleduje majetek pořízený koupí, technické zhodnocení majetku a další skupiny dle ČÚS 409 nebo podle rozhodnutí účetní jednotky.⁶⁶ Obvykle pro sledování jednotlivých součástí majetku nadace využívají analytické účty.

Účetní jednotka každoročně sestavuje odpisový plán, na jehož základě je majetek postupně odpisován do nákladů. Účetní odpisy by měly vyjadřovat obvyklé informace: míra opotřebení, doba upotřebitelnosti, zvolený výpočet odpisů, apod.⁶⁷ Postupy účtování o dlouhodobém majetku, jeho pořizování, odpisování i vyřazování jsou popsány v ČÚS 409.

Cenné papíry

Nadace, aby mohla plnit svoje poslání, má majetek často v cenných papírech a podílech. Nadace mohou nabývat majetkové účasti na akciových společnostech, max. do výše 20% z majetku po odečtení nadačního jmění. Mohou také mít nadační jmění ve formě různých cenných papírů, přičemž podíl akcií je omezen na max. 30%, dluhopisy omezeny nejsou.⁶⁸ Cenné papíry a podíly se oceňují pořizovací cenou, případně protihodnotou nebo reálnou hodnotou. Součástí pořizovací ceny je cena pořízení CP a přímé pořizovací náklady vynaložené, např. ve formě poplatků a provizí makléřům, poradcům, burzám. Přímo do nákladů se zahrnují také náklady spojené s držbou cenného papíru. Přesné účtování popisuje ČÚS č. 406. Účtuje se o nich podle doby jejich splatnosti v účtové skupině 06 – *Dlouhodobý finanční majetek* (jsou to vesměs cenné papíry, které mají stanovenou splatnost a nadace je má v úmyslu držet až do splatnosti) nebo 25 – *Krátkodobý finanční majetek* (cenné papíry určené k obchodování).⁶⁹

Hodnota cenných papírů kolísá. Je třeba o nich účtovat po celou dobu, dokud je má nadace v majetku. Jak kolísá jejich cena, kolísá i stav majetku nadace. Úkolem účetnictví je v tomto případě zjišťovat aktuální hodnotu majetku a zejména nadačního jmění. Pokud totiž klesne hodnota nadačního jmění pod úroveň zapsanou v nadačním rejstříku, je nadace povinna nejpozději do 2 let od doby, kdy tuto skutečnost zjistí, nadační jmění doplnit. Díky účetnictví nadace zná výnosy ze svého jmění a majetku, které následně využívá pro svoji činnost. Změna reálné hodnoty cenných papírů určených k obchodování se zaúčtuje na příslušný účet 54 – *Ostatní náklady* nebo na účet 64 – *Ostatní výnosy*

⁶⁶ RŮŽIČKOVÁ, R.: *Neziskové organizace. Vznik. Účetnictví. Daně.* 2010, s. 155

⁶⁷ Tamtéž

⁶⁸ Ustanovení § 23, odst. 3 – 7 zákona č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, ve znění pozdějších předpisů

⁶⁹ RŮŽIČKOVÁ, R.: *Neziskové organizace. Vznik. Účetnictví. Daně.* 2010, s. 153 a ČSÚ 406

souvztažně s účtem 92 – *Oceňovací rozdíly*. Změna reálné hodnoty ostatních cenných papírů se zaúčtuje na vrub nebo ve prospěch analytického účtu příslušného finančního majetku a současně ve prospěch nebo na vrub příslušného účtu 92 – *Oceňovací rozdíly*. Při prodeji se takto zaúčtovaný rozdíl zruší souvztažně s analytickým účtem příslušného finančního majetku.⁷⁰

Účtová třída 9

Účtová třída 9 je pro neziskové organizace specifická, účtování v této třídě lze přirovnat k účtování ve třídě 4 u ziskových subjektů. Účet 901- *Vlastní jmění* je používán ke krytí dlouhodobého i krátkodobého majetku. Nadace sem účtují svoje nadační jmění (v povinné minimální výši 500 tisíc Kč) a ostatní majetek. Tento účet v sobě zahrnuje právě vklad zakladatelů, dále přijaté dotace a dary na pořízení dlouhodobého majetku, bezúplatně převzatý majetek, a to vždy majetek určený pro vlastní činnost. Po schválení roční účetní závěrky sem přechází zisk nebo ztráta z účtu 931 – *výsledek hospodaření*. Často používaným účtem je u nadací účet 911 – *Fondy*, kde se shromažďují dary pro třetí osoby do doby jejich použití.

Náklady na správu nadace

Spolu s nadačními fondy mají nadace další významné omezení a specifikum, kterým jsou náklady na správu organizace. Jak již bylo dříve uvedeno, řídí se podle jednoho ze tří pravidel uvedeného v zákoně o nadacích a nadačních fondech. Náklady na správu nadace se také účtují odděleně od ostatních činností. Nový občanský zákoník stále počítá s určitým omezením nákladů na správu, je však v této otázce benevolentnější a již je nepodmiňuje pravidly. Stále však bude platit, že nadace i NF budou o nákladech na správu účtovat zvlášť. Obvykle k tomu účelu mají zřízený zvláštní nákladové středisko.

Dary

Dary nejsou jen specifikem nadací, spíše specifikem nestátních neziskových organizací. Pro nadace (a nadační fondy) je, na rozdíl od jiných NNO, shromažďování finančních i materiálních darů hlavní náplní jejich činnosti. Jsou to významné příjmy, díky kterým mohou plnit svoje poslání – rozdělovat je jednotlivcům, ale i jiným NNO na obecně prospěšný účel. Zákon o nadacích a nadačních fondech definuje dar jako „*vše, co je poskytnuto třetí osobou nadaci k dosahování účelu, pro který byla zřízena.*“⁷¹ Jak je z tohoto zřejmé nadace dary přijímá i je poskytuje. Za dar nesmí být poskytnuto žádné protiplnění. V takovém případě by se totiž jednalo o reklamu, nikoli o dar. Nadace, stejně jako ostatní NNO, musí respektovat přání dárce, jak bude jeho dar použit.

Odlišností nadací od ostatních NNO v této oblasti je dále skutečnost, že pokud dá dárce nadaci dar určený pro navýšení nadačního jmění, musí nadace o tento dar nadační jmění navýšit a do budoucna může využívat pouze výnosy z takového daru. V tomto případě se dar účtuje na účet 901. I u ostatních darů může dárce vymezit jeho použití a dle toho jej nadace musí zaúčtovat. Dary určené na provoz nadace se účtují na výnosový účet 682 (*Přijaté příspěvky*). V momentě použití pak přes příslušné nákladové účty třídy 5. Dary, u kterých nadace nemá přesně určené použití, nebo jsou určeny pro potřeby třetích osob, tak se účtují na účet 911 (*Fondy*). V okamžiku, kdy jej nadace bude potřebovat pro plnění svého poslání – např. pro poskytnutí nadačního příspěvku, tak jej vyúčtuje na vrub tohoto účtu.

⁷⁰ ČÚS 406, odst. 4.4.

⁷¹ Ustanovení § 2, odst. 5 zákona č. 227/1997 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Dotace

Za jistých podmínek mohou i nadace být příjemcem dotace. Podle vyhlášky je dotace: „*bezúplatné plnění přímo nebo zprostředkovaně poskytnuté podle zvláštních právních předpisů ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, Národního fondu, ze státních fondů, z rozpočtů územních samosprávných celků na stanovený účel.*“⁷² Na dotace neexistuje právní nárok. Pro správně zaúčtování je třeba rozlišit, zda se jedná o dotaci provozní nebo investiční. Nadace nemá nárok na dotace ze státního rozpočtu, ale může dosáhnout na dotace z rozpočtů ÚSC nebo obce. Tyto dotace se účtují skrze účet 348 – *Nároky na dotace a ostatní zúčtování s rozpočtem územně samosprávných celků.* V případě provozní dotace se nárok na dotaci účtuje ve prospěch účtu 691 – *Provozní dotace,* v případě investiční dotace ve prospěch účtu 901 – *vlastní jmění.*⁷³

Náklady a výnosy

Podobně jako ostatní organizace i nadace musí znát svůj výsledek hospodaření. Ten zjišťuje pomocí nákladů a výnosů. Výsledek hospodaření je důležitým podkladem zejména pro výpočet daně z příjmu.

Náklady a výnosy nejsou členěny na provozní, finanční a mimořádné, jako u ziskových firem. Pro všechny NNO platí stejná pravidla: ve výkazu zisku a ztráty jsou náklady a výnosy účelově členěny na hlavní činnost a na hospodářskou činnost. Toto členění je důležitým podkladem pro stanovení daňového základu. Podle zákona o daních z příjmů je nutné, aby neziskové organizace včetně nadací vedly v analytické evidenci odděleně⁷⁴:

- Příjmy, které nejsou předmětem daně (§ 18)
- Příjmy, které jsou od daně osvobozeny (§ 19)

Úkolem analytické evidence tak je oddělit od sebe náklady a výnosy na hlavní činnost a náklady a výnosy na hospodářskou činnost a náklady na správu nadace. Pokud má nadace více hlavních činností, pak se v analytické evidenci sledují zvlášť náklady a výnosy na jednotlivé hlavní činnosti. Z tohoto důvodu je velmi důležité dbát na správné rozdělení zejména nepřímých nákladů na jednotlivé činnosti. V případě, že výnosy některé činnosti jsou větší než náklady, tak nadace dosahuje zisk, který je následně předmětem daně.

Na rozdíl od ziskových subjektů nesmí nadace rozdělovat zisk. Ten může být použit pouze na navýšení nadačního jmění, vlastního jmění, nebo zůstane nerozdělený, případně po schválení se převede na účet 911 (Fondy).

Specifikem nadací je, že jejich analytická evidence vede zvlášť také výnosy a náklady na nadační jmění a zvlášť na ostatní majetek a pokud je nadace příjemcem prostředků NIF, tak pak také odděleně sleduje výnosy a náklady na NIF.

2.5 Shrnutí

Ve druhé kapitole se věnuji účetnímu režimu nadací a nadačních fondů, čím se účetnictví zabývá, řídí a jak funguje. V úvodu kapitoly vysvětluji některé základní pojmy vztahujících se k problematice

⁷² Ustanovení § 27 odst. 7 vyhlášky č. 504/2002 Sb., pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, ve znění pozdějších předpisů

⁷³ ČÚS č. 412

⁷⁴ Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

účetnictví. Účetní režim nadací a nadačních fondů dále zasazují do legislativního rámce České republiky.

Vedení účetnictví nadací a nadačních fondů se řídí zákonem č. 227/1997 Sb. o nadacích a nadačních fondech, na jehož základě jsou organizace zřizovány. Ten však ve skutečnosti otázky vedení účetnictví neřeší. Ve smyslu ustanovení § 24 tohoto zákona platí, že nadace a nadační fondy vedou účetnictví podle zvláštního předpisu, kterým je zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Podle tohoto zákona je předmětem účetnictví stav a pohyb majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, náklady a výnosy nebo výdaje a příjmy a výsledek hospodaření účetní jednotky.

Nadace a nadační fondy jsou účetní jednotky, kterým zákon ukládá povinnost účtovat podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví. Nadační fond může využít možnosti účtovat ve zjednodušeném rozsahu, nadace však musí účtovat v plném rozsahu. Pro vedení účetnictví nadací a nadačních fondů je dále důležitá vyhláška č. 504/2002 Sb. vydávaná MF ČR, která rozvíjí a doplňuje zákon o účetnictví a obsahuje postupy účtování pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání. Vedle těchto dvou předpisů jsou Ministerstvem financí ČR vydávány České účetní standardy, které zahrnují popis účetních metod a postupy účtování jednotlivých oblastí účetnictví. Nadace a nadační fondy se řídí účetními standardy pro nevýdělečné organizace – čísla 401 až 413. Obsah standardů nesmí být v rozporu s ustanoveními zákona o účetnictví, s vyhláškou 504/2002 Sb. a ani obcházet jejich účel. Důležitou a neopomenutelnou součástí uzavírající základní legislativní rámec, který reguluje účetní režim nadací, i nadačních fondů jsou vnitřní předpisy.

Účetnictví nadací a nadačních fondů je založeno na akruálním konceptu, což znamená, že zaznamenávané účetní operace musí být zachyceny v tom okamžiku, kdy k nim skutečně došlo a ne v okamžiku, kdy došlo k toku peněžních prostředků. Účetnictví musí být vedeno dle zásady věrného a poctivého zobrazení. Mají povinnost dodržovat směrnou účtovou osnovu a sestavit vlastní účtový rozvrh, který je součástí vnitřních předpisů a směrnic.

Pro samotné účtování využívají soubor účetních knih, kterými jsou deník, hlavní kniha, analytická evidence a kniha podrozvahových účtů. Deník obsahuje zápisy z časového (chronologického) hlediska, plní významnou kontrolní funkci. Zápisy v hlavní knize jsou uspořádány z věcného (systematického) hlediska. Obsahuje informace o zůstatcích účtů, souhrnné obraty strany MÁ DATI a strany DAL jednotlivých účtů za určité období. Knihy analytických účtů zavádí účetní jednotka podle svých vlastních potřeb. Slouží k podrobnějšímu rozvedení účetních zápisů hlavní knihy a dále pro účely daňové evidence. Podrozvahové účty zachycují případy a operace, které se jinde nesledují, ale jejich evidence je z nějakého důvodu pro účetní jednotku důležitá.

Další z mnoha zákonných povinností je zveřejňování účetní závěrky, která musí být u nadací vždy ověřena auditorem, pro nadační fondy jen za určitých podmínek. Účetní závěrka se sestavuje za účetní období, kterým je zpravidla dvanáct nepřetržitě po sobě jdoucích měsíců. Informace v ní se evidují a vykazují v peněžních jednotkách a v tisících Kč. Účetní závěrku tvoří tři finanční výkazy: rozvaha – bilance, která podává informace o finanční situaci nadace, výkaz zisku a ztráty – výsledovka, podává přehled o finanční výkonnosti podniku a příloha, která poskytuje doplňující informace k rozvaze a výkazu zisku a ztráty.

Nadace i nadační fond vydávají výroční zprávu, jejíž obsah je dán zákonem a tuto výroční zprávu zveřejňují spolu s účetní závěrkou v nadačním rejstříku ve lhůtě 30 dnů po schválení výroční zprávy správní radou, nejpozději však do konce bezprostředně následujícího účetního období. Výroční zpráva nemusí být na rozdíl od účetní závěrky ověřena auditorem.

V závěru druhé kapitoly jsem se zaměřila na případy, kdy je účetnictví nadací odlišné od vedení účetnictví oproti jiným typům účetních jednotek, zejména jiným NNO a ziskovým organizacím. Soustředila jsem se na účetní záležitosti nadací z toho důvodu, že v praktické části se budu zabývat právě jimi.

Z této i z předchozí kapitoly je zřejmé, že činnost a fungování nadace a nadačního fondu je regulována velkou spoustou povinností a omezení. Samotný účetní režim vykazuje celou řadu odlišností, navíc je třeba dodržovat značné množství pravidel. Na jednu stranu je striktní zákonná regulace pro nadace a nadační fondy ku prospěchu, a to v tom smyslu, že jsou díky těmto předpisům takřka chráněny. Na dárce, instituce, příjemce podpory i celou širokou veřejnost působí přesvědčivě a důvěryhodně. Na druhou stranu složitost právních předpisů, které se na ně vztahují, komplikované a náročné účetnictví je často brzdou toho, aby se mohli plně věnovat poslání, pro které byly zřízeny. Samotné vedení účetnictví a četnost účetních operací je složité a spolu s výše popsány rozdílnostmi si vyžaduje účetní se specializací na neziskové organizace. V organizaci, která velmi často funguje na bázi dobrovolnické práce a která je nadto svázána pravidlem omezení nákladů souvisejících se správou, je toto mnohdy problematické.

3 DAŇOVÝ REŽIM NADACÍ A NADAČNÍCH FONDŮ

Nadace, nadační fondy a ani jiné neziskové subjekty, nejsou od daňových povinností zcela osvobozeny. Naopak, v různém rozsahu se jich buď jako plátců nebo poplatníků dotýkají všechny platné daňové zákony. Problematika zdanění neziskových organizací je považována za jednu z nejkomplicovanějších. Neziskové organizace musí při zjišťování daňové povinnosti postupovat odlišným způsobem než podnikatelské subjekty. Právě daňové problematice je věnována třetí kapitola této práce.

Podobně jako u účetního režimu je současná právní úprava ve většině případů platná pro všechny NNO, odlišuje se zejména od ziskových subjektů. V této kapitole se seznámíme se základními daňovými povinnostmi, se kterými se nadace a NF setkávají a opět budou vyzdvíženy specifika oproti ostatním typům organizací včetně neziskových.

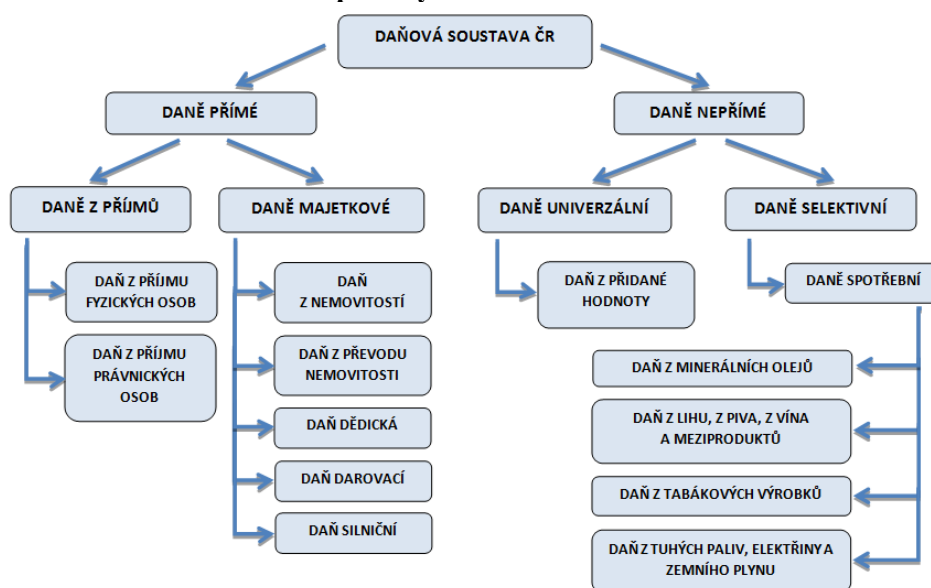
3.1 Terminologie – daňová struktura, základní pojmy

Daň je obvykle definována jako povinná platba do veřejného rozpočtu, která je státem nařízená a vymahatelná. Vyznačuje se principem *nenávratnosti, neekvivalence a nedobrovolnosti*. Současná daňová teorie k těmto třem základním principům daně přidává, že se jedná o platbu *opakovanou a neúčelovou* (plátce daně nemůže ovlivnit, na co budou daně použity).⁷⁵

Podle Kubátové je základním tříděním daní, kterým se řídí i struktura daňové soustavy v České republice, dělení podle závislosti na důchodě poplatníka, a to na:

- *daně přímé* – poplatník je hradí na úkor svého příjmu, svého majetku; takové, které dopadají přímo na poplatníka
- *daně nepřímé* – platby, kterou jsou obsaženy v cenách služeb a zboží. Na poplatníka dopadají nepřímo, za poplatníka je odvádí plátce

Schéma 3: Daňová soustava České republiky



Pramen: PEKOVÁ, J., *Veřejné finance – úvod do problematiky*

⁷⁵ KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*, str. 16

Vedle toho jsou v ČR vybírány další platby, které mají charakter daní, i když nejsou zahrnuty do soustavy daní: povinné zdravotní pojištění, příspěvky na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti.⁷⁶

Každá z uvedených daní je v právním řádu ČR upravena vlastním právním předpisem – zákonem, podle kterého se řídí. Některé jsou blíže rozvedeny v textu dále.

Fyzická nebo právnická osoba, která je povinna odvádět nebo platit daň je tzv. **daňovým subjektem** (nebo také subjektem daně). **Poplatníkem** je ten daňový subjekt, který musí daň ze svého příjmu nebo majetku platit a **plátce** je ten, kdo tuto daň musí do veřejného rozpočtu odvést.⁷⁷

Základem daně se rozumí předmět daně vyjádřený v měrných jednotkách (kus, metr čtvereční, litr apod.), nebo častěji v peněžních jednotkách (Kč). Od způsobu vyjádření základu daně v peněžních nebo měrných jednotkách se pak odvíjí **sazba daně** – předpis, podle kterého se ze základu daně stanoví velikost daně. Daň, určená ze základu daně dle sazby daně, se vybírá pravidelném časovém intervalu, které se nazývá **zdaňovacím obdobím**.⁷⁸

Nadace jsou povinny se ke konkrétním daním v okamžiku vzniku důvodu, **registrovat** na příslušném finančním úřadě. Tyto důvody jsou uvedeny v jednotlivých daňových předpisech.

Nezřídká se v souvislosti s nadacemi mluví o **daňových výhodách**, či o zvýhodněném daňovém režimu nadací. Je tím myšleno, že stát poskytuje nadacím jisté úlevy a osvobození v některých oblastech daňového režimu, a to buď pro samotnou nadaci formou osvobození od daně, nebo pro dárci formou odpočtu od daňového základu daně z příjmu.

Duben k tomuto uvádí tři významné důvody, proč stát tyto výhody poskytuje:

- a) snižují výdaje státu, které by jinak stát musel nést sám
- b) díky dodatečným přínosům pro společnost je to společensky efektivní
- c) umožňují nadacím ve smíšené tržní ekonomice fungovat a prosperovat.⁷⁹

O daních nadace a NF obecně účtují v účtové skupině 34. Pouze některé daně, například daň silniční, jsou za určitých okolností pro nadace nákladem a potom o nich účtují v účtové skupině 53.

3.2 Daň z příjmů PO

Na nadace a NF jako právnické osoby se vztahuje druhá část zákona č. 586/1992 Sb. o dani z příjmů, a to současně jako na plátce i jako na poplatníky. Rozhodující ustanovení, které do značné míry ovlivňuje celý jejich daňový režim, je § 18 tohoto zákona. Na první pohled pro nadace (i jiné neziskové organizace) vstřícná úprava zákona o daních z příjmů je jednou z nejobtížnějších kapitol tohoto zákona vůbec.

Novela zákona o daních z roku 2002 zavedla různé formy zdaňovacího období (§ 17a):

- kalendářní rok,
- hospodářský rok

⁷⁶ PEKOVÁ, J., *Veřejné finance – úvod do problematiky*. 4. aktualizované a rozšířené vydání

⁷⁷ VANČUROVÁ, A. LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*, s 13-14

⁷⁸ SAGIT. *Daňové pojmy: Základ daně* [online]

⁷⁹ DUBEN, R. *Neziskový sektor v ekonomice a společnosti*, str. 80

- účetní období, pokud je toto účetní období delší než kalendářní rok.⁸⁰

První významná komplikace spočívá v tom, že nadacím a nadačním fondům jako poplatníkům daně z příjmů může vzniknout z hlediska této daně několik různých typů příjmů:

➤ **Příjmy, které nejsou předmětem daně:**

- příjmy, které vyplývají z hlavní činnosti, tedy z poslání, pro který byla nadace nebo NF zřízeny, a to v případě, že náklady na tuto činnost jsou vyšší než výnosy z ní vyplývající,
- úroky z vkladů na běžném účtu,
- další skupinou jsou příjmy z darů, dotací a příspěvků z veřejných rozpočtů

➤ **Příjmy, které jsou předmětem daně:**

- a) příjmy od daně osvobozené:
 - patří sem příjmy z pronájmu nemovitostí, z pronájmu uměleckých děl, úrokové příjmy a jiné výnosy plynoucí z cenných papírů, které jsou součástí nadačního jmění a jsou zapsány v nadačním rejstříku
- b) příjmy zahrnované do základu daně:
 - příjmy z hospodářské činnosti,
 - příjmy z reklamy,
 - příjmy z pronájmu majetku nezapsaného v nadačním jmění,
 - příjmy z hlavní činnosti, pokud jsou náklady na tuto činnost nižší než výnosy z ní vyplývající.

Shrneme-li to, tak osvobození si může uplatnit pouze nadace, a to jen u nadačního jmění, u ostatního majetku bude postupovat podle obecných pravidel zdaňování neziskových subjektů. Nadační fond bude z hlediska zdanění vždy postupovat podle obecných pravidel, protože nadační jmění nemá a tudíž se ho osvobození příjmů netýká.

Zejména pro účely daně z příjmů je bezpodmínečně nutné jednoznačně stanovit, co je hlavní a co je hospodářská (doplňková, vedlejší) činnost. Dle tohoto rozdělení musí nadace a NF vést účetnictví, tak aby na konci zdaňovacího období bylo zřejmé, co je předmětem a co není předmětem daně. Mimo jiné to znamená, že vhodným vymezením hlavních činností a hospodářské činnosti tak může nadace i nadační fond optimalizovat svůj daňový základ.

Žádná jiná daň není s účetnictvím tolik provázána jako právě daň z příjmů. Nadace a NF jsou povinny vést účetnictví tak, aby nejpozději v okamžiku, k němuž sestavují účetní závěrku, byly odděleně evidovány **výnosy a náklady podle jednotlivých činností** (odděleně jsou vedeny příjmy, které jsou předmětem daně a příjmy, které sice jsou předmětem daně, ale jsou od ní osvobozeny, obdobně je to i s výdaji). Toto umožní zjistit výsledek hospodaření a daňový základ.⁸¹

Zda je hlavní činnost zisková nebo ztrátová se posuzuje za celé zdaňovací období, a to podle jednotlivých druhů činnosti. Někdy ovšem nestačí posuzovat pouze jednotlivé druhy činnosti: „*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*“⁸² Znamená to, že pokud je stejná

⁸⁰ Ustanovení § 17 zákona 586/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů

⁸¹ MERITUM: *Nevýdělečné organizace*, 8. Vydání 2012, str. 92

⁸² Ustanovení § 18 odst. 6 zákona č. 486/2002 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

činnost realizovaná za dvě rozdílné ceny, pak je povinnosti ji posuzovat jako činnosti dvě. Ta činnost, v níž přesahují výnosy náklady je předmětem daně.

Z výše uvedeného je zřejmý další podstatný problém, s nímž se nadace a NF na rozdíl od podnikatelských subjektů potýkají. Podnikatelské subjekty nerozlišují mezi jednotlivými druhy činnostmi a veškeré výsledky související s jejich předmětem podnikání, a to jak činností ziskových tak ztrátových, sečítají dohromady. Toto nadacím a NF dovoleno není a jsou tak vůči podnikatelským subjektům v nevýhodě. Není jim dovoleno ani uplatňovat ztrátu z minulých let, mimo činnost hospodářskou.⁸³

Z určitého úhlu pohledu se jako nespravedlivé jeví i ustanovení § 18, odst. 4, podle kterého nejsou předmětem daně příjmy z činností vyplývajících z poslání, pokud jsou náklady (výdaje) vynaložené s touto činností vyšší:

Příklad: Nadace vydala a distribuovala v rámci kampaně za ochranu životního prostředí propagační materiály – letáky, brožury, apod. Ochranu životního prostředí má nadace ve svém poslání a tudíž uvedená činnost spadá do hlavní činnosti. Náklady spojené s vydáním propagačních materiálů činily 50.000,-Kč, příjmy za ně 10.000,-Kč. Podnikatelský subjekt by 40.000,-Kč „započítal“ jako náklad vůči jiné činnosti, tohle si ale nadace dovolit nemůže.

Toto ustanovení platí proto, aby se zamezilo přesunům nákladů mezi zdaňovanými a nezdaňovanými činnostmi, zvláště mezi ztrátovou hlavní činností a ziskovou hospodářskou činností. Aby nedocházelo ke zkreslování základu daně, je nutné na toto pravidlo zejména u společných režijních nákladů, které se vztahují k oběma činnostem. V praxi se většinou jedná o velmi složitou záležitost, jak najít vhodné kritérium pro klíčování těchto nákladů.

K jednotlivým výnosům je třeba přiřadit odpovídající **náklady**. Tato povinnost opět vyplývá ze zákona, podle něhož nadace a NF musí odděleně sledovat výnosy za jednotlivé činnosti a k nim odpovídající náklady.

Výdaje lze rozdělit na několik skupin:

- a) skutečné výdaje na určitou činnost, popř. na sledovanou akci v rámci této činnosti, tak jak lze přímo zaúčtovat z jednotlivých účetních dokladů,
- b) provozní výdaje (fixní výdaje) včetně mezd, u těchto se předpokládá, že jsou vynakládány bez ohledu na to, zda budou nějaké příjmy dosaženy, nebo ne,
- c) výdaje vynaložené jak na hlavní činnost nepřinášející příjmy, tak i na činnost příjmy přinášející,
- d) odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.⁸⁴

Jednoznačně určitelná je pouze první skupina, pro **klíčování nákladů** je nutné si zvolit vlastní parametry a kritéria. Poměrně často se stává, že se náklady vztahují jak k příjmům zdanitelným tak i nezdanitelným. Závazný postup, jak je správně rozdělit neexistuje, záleží na konkrétní organizaci, jakou metodu zvolí. Každá organizace by měla mít klíč pro rozvržení nákladů předem, měl by být přiměřený a odůvodněný a nejlépe uvedený ve vnitřní směrnici.

Podle odborné literatury⁸⁵ existují dva základní postupy pro klíčování nákladů:

⁸³ MERLÍČKOVÁ-RŮŽIČKOVÁ, R.: *Neziskové organizace. Vznik. Účetnictví. Daně.* 2011, s. 165

⁸⁴ MERLÍČKOVÁ-RŮŽIČKOVÁ, R.: *Neziskové organizace. Vznik. Účetnictví. Daně.* 2011, s. 223

⁸⁵ MAREK, J., BOŠKOVÁ, A.: *Daňová a účetní specifika neziskových organizací*, str. 33

- *Věcný přístup*, kdy lze jednoznačně vymezit náklady související s jednotlivými činnostmi
- *Hodnotový přístup*, kdy rozřídění nerozlišitelných nákladů spočívá na zvolené rozvrhové základně.

Podle hodnotového přístupu lze režijní náklady dělit mezi jednotlivými programy⁸⁶:

- rovnoměrně – předpokladem je, že všechny programy vyžadují stejné množství obslužných činností. Výhodou je rychlost a jednoduchost; nevýhodou je, že s největší pravděpodobností tento přístup nebude odrážet skutečný stav.
- podle celkové výše přímých nákladů – předpokladem je, že čím je daný program nákladnější, tím je pracnější a tím více spotřebuje obslužných činností.
- podle velikostí cílových – předpokladem je, že čím více lidí má prospěch z daného programu, tím je i nákladnější.
- podle spotřeby na obslužné činnosti – nejpracnější, protože zkoumáme poměr spotřeby dané obslužné činnosti programem. Pracnost je vyvážena tím, že takto rozdělené režijní náklady zřejmě budou nejméně odrážet skutečný stav.

Základem daně je podle § 23 zákona o dani z příjmů: „rozdílu, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmu osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.“⁸⁷ Tento výsledek lze ještě upravit podle příslušných předpisů – viz níže. **Sazba daně** z příjmů je v současné době – pro rok 2013, 19%.

Z toho, co jsme si již o dani z příjmů řekli je patrné, že zjistit základ daně a správně sestavit daňové přiznání bude oříšek.

Pro zjištění základu daně z příjmů doporučuje Růžičková následující postup. Příjmy a výdaje pro určení daňových povinností je nejvhodnější převést do této tabulky:

Tabulka 4: Metodický postup sestavení příjmů a výdajů pro daňové účely

Předmětem daně není		Osvobozeno		Hlavní činnost		Výnosy > Náklady	Předmětem daně je	
1		2		3		4	5	
Výnosy	Náklady	Výnosy	Náklady	Výnosy	Náklady	X	Výnosy	Náklady

Pramen: Merlíčková-Růžičková, R.: Neziskové organizace. Vznik. Účetnictví. Daně. 2011, s. 230

Je zřejmé, že se nejedná o jednoduchou záležitost a vždy je potřeba vycházet z konkrétních podmínek příslušné nadace či nadačního fondu. Nejdříve se tedy vyloučí všechny výnosy a s nimi související náklady, které za žádných okolností nejsou předmětem daně (úroky z běžného účtu, dary, dotace, příspěvky), dále příjmy, které jsou osvobozeny (v případě nadací veškeré výnosy ze zapsaného nadačního jmění) a s nimi související náklady, následně se zkoumají jednotlivé hlavní činnosti a vyloučí se ty, které mají náklady vyšší než výnosy. Vše ostatní by již mělo být předmětem daně a vstupovat do základu daně. Výsledky z tabulky budou sloužit jako podklad pro daňové přiznání.

Zákon o dani z příjmů § 34 vymezuje **odčitatelné položky**, kterými je možné snížit základ daně. Nadace si podle tohoto ustanovení mohou uplatit:

⁸⁶JURAJDOVÁ, H.: *Finanční účetnictví*, stud.materiály Manažerského účetnictví neziskových organizací, str. 35

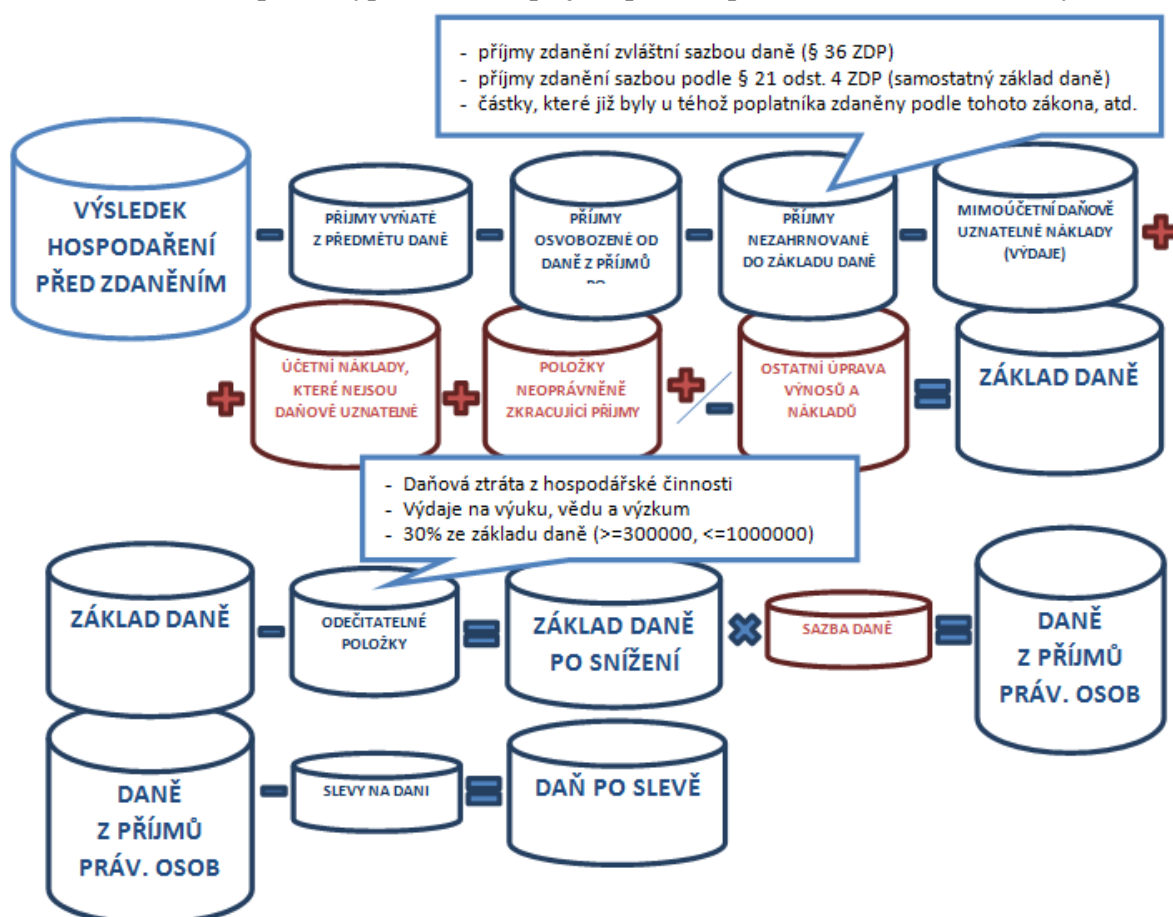
⁸⁷ Ustanovení § 23, odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů

- daňovou ztrátu (pouze však z hospodářské činnosti – a to nejdéle v následujících pěti zdaňovacích obdobích)
- 100% výdajů vynaložených na výzkum a vývoj
- Specifickou odčitatelnou položkou – na základě § 20, odst. 7 je všem NNO včetně nadací a NF umožněno si **snížit základ daně** až o 30%, maximálně však o 1.000.000,-Kč. V případě, že snížení činí méně než 300.000,-Kč, lze odečíst částku 300.000,-Kč, maximálně však do výše základu daně. Podmínkou je, že tyto ušetřené prostředky použijí na krytí nákladů souvisejících s jejich hlavní činností, a to nejpozději ve 3 po sobě bezprostředně jdoucích zdaňovacích obdobích.⁸⁸

V podstatě to znamená, že pokud má nadace základ daně do 300.000,-Kč, daň z příjmů neplatí.

Postup pro stanovení základu daně a výpočet daně z příjmu NNO obecně a tedy i nadací ukazuje následující schéma:

Schéma 4: Obecná úprava výpočet daně z příjmu platná i pro nadace a nadační fondy



Pramen: Jurajdová, H., Šelešovský a kol., 2004

Podobně jako ostatní organizace si mohou ještě slevu na dani, pokud zaměstnávají osoby se změněnou pracovní schopností.⁸⁹ Nemohou si však odečíst hodnotu darů, jak je umožněno podnikatelským subjektům.

⁸⁸ Ustanovení § 20, odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů

⁸⁹ Ustanovení § 35, odst. 1 zákona 586/1992 Sb. o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Nadační fondy nemusí podávat **daňové přiznání** vždy. Daňové přiznání je povinen podat ten, komu vzniká daňová povinnost. V případě, že nadační fond nemá příjmy, které jsou předmětem daně, daňové přiznání podávat nemusí. Naopak povinnost podat daňové přiznání mají, pokud vykazují daňovou ztrátu nebo je základ daně nulový.⁹⁰ Je třeba zdůraznit, že daňové přiznání musí podávat i v případě, že sice ten rok nemají zdanitelné příjmy, ale z dřívějších let si uplatňují výše uvedenou specifickou odčitatelnou položku podle § 20 odst. 7 zákona o dani z příjmů.

V případě nadací je situace jiná. U nadací se předpokládá, že jejich hlavním nebo alespoň významným příjmem jsou výnosy z nadačního majetku. Tyto příjmy, jak bylo řečeno, jsou sice od daně z příjmů osvobozeny, ale pořád zůstávají předmětem daně a nadace proto musí daňové přiznání podávat vždy. Navíc, roční účetní závěrka musí být ověřena auditorem.

Daňové přiznání se podává nejpozději do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období, a to včetně auditorem ověřené účetní závěrky. Pokud daňové přiznání na základě plné moci zpracovává daňový poradce, termín pro podání je do šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období.

3.3 Daň z přidané hodnoty

Podle § 5 zákona 235/2004 o DPH je osobu povinnou k dani každý daňový subjekt, který samostatně uskutečňuje **ekonomickou činnost**. Předmětem daně je podle § 2 zákona o DPH dodání zboží, převod nemovitostí nebo poskytnutí služby **za úplatu** osobou povinnou k dani. Pro povinné plátcovství DPH dále platí další podmínky, které stanoví zákon.⁹¹

Nadace a nadační fond zpravidla nějakou ekonomickou činnost vykonávají a je tedy velmi pravděpodobné, že budou osobou povinnou k dani podle zákona o DPH. Další nutnou podmínkou pro povinné plátcovství DPH však je, že tato ekonomická činnost musí být poskytována za úplatu. Jak víme, nadace a nadační fond jsou subjekty zřízené za účelem obecné prospěšnosti a dá se tedy předpokládat, že značná část činností nebude poskytována za úplatu, ale naopak bezúplatně.

Nadace a nadační fondy „žijí“ z darů, které získávají k dosahování účelu, pro který byly zřízeny. Dary, dotace, granty, výnosy ze sbírek zcela jistě nejsou úplatou za jakékoliv poskytnuté plnění. Poskytovatel těchto finančních prostředků nedostane žádnou protihodnotu. Nadace v tomto případě neposkytuje ani neuskutečňuje žádné plnění. Tyto peníze režimu DPH vůbec nevstupují.

Podobně je to s poskytováním nadačních příspěvků. Plátcovství a problematika DPH se jich nijak nedotýká a samotné nadační příspěvky nemají žádný vliv na případnou povinnost registrace k DPH. Poskytnutím nadačního příspěvku nadace, příp. nadační fond neuskutečňuje ani nepřijímá žádné plnění, v podstatě se jedná o přesun finančních prostředků, který není předmětem daně.⁹²

Problematika DPH u neziskových organizací a tudíž i u nadací a nadačních fondů je mnohem komplikovanější. Z uvedeného výkladu však vyplývá, že případy, kdy se nadace nebo nadační fondy stanou ze zákona plátcí DPH, nebudou příliš časté. Ani nadace, kterou budu popisovat, není plátcem DPH, a tudíž se více této dani věnovat nebudu.

⁹⁰ MERITUM: *Nevýdělečné organizace*, 8. Vydání 2012, str. 93

⁹¹ Ustanovení § 6, a ustanovení § 94 odst. 6 – 9 zákona 235/2004 Sb. o DPH, ve znění pozdějších předpisů

⁹² MORÁVEK, Z., *Daně a právo v praxi 2009/7*, In: *Nadace a nadační fondy z daňového a účetního hlediska* [online]

3.4 Daň z nemovitosti

Předmětem daně z nemovitosti podle zákona č. 338/1992 Sb. o dani z nemovitosti ve znění pozdějších předpisů, jsou pozemky a stavby vedené v katastru nemovitostí České republiky. Poplatníkem je vlastník nemovitosti. V případě, že nadace nebo nadační fond nějakou nemovitost vlastní, pak podléhá dani z nemovitosti. Některé nemovitosti jsou osvobozeny. Nadací se týká ustanovení § 4, písmene g zákona o dani z nemovitosti, podle kterého jsou osvobozeny pozemky a stavby tvořící jeden celek. Záleží však na tom, k čemu jsou předmětné nemovitosti využívány. Je zajímavé, že nadační fondy, jako jediné z NNO, ve výčtu osvobození chybí. Daň z nemovitosti se jich tedy týká stejně jako ostatních právnických osob.

Od daně jsou nemovitosti ve vlastnictví nebo v pronájmu osvobozeny vždy, pokud nejsou používány pro nějakou hospodářskou činnost – podnikání, pronájem, apod. Zákon ukládá daňovou povinnost výslovně jen v případě výkonu podnikatelské činnosti. V případě pronájmu je dále rozhodující účel používání nemovitosti nájemcem.⁹³

Základ daně závisí na druhu pozemku a výměře půdorysu stavby, sazba daně na druhu a kvalitě nemovitosti, lokalitě umístění a na způsobu využití.

Nárok na osvobození se uplatňuje podáním daňového přiznání vždy k 31. 1. následujícího roku po zdaňovaném období.

Pokud v uplynulém kalendářním roce nedošlo ke změně ovlivňující výpočet daně, daňové přiznání se nepodává. Daň do 5 000,-Kč se platí najednou k 31. květnu běžného období, v ostatních případech je možné daň rozložit do dvou stejných splátek, které se hradí k 31. květnu a 30. listopadu.⁹⁴

3.5 Daň darovací

Předmětem daně darovací je podle zákona č. 357/1992 Sb. o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, bezúplatné nabytí movitého i nemovitého majetku – daru. Jak bylo dříve uvedeno, nadace i nadační fondy jsou specifické subjekty, které dary dostávají a dále je poskytují třetím osobám. Z tohoto titulu jsou poplatníkem daně darovací. S ohledem na rozsáhlá osvobození výše uvedeného zákona se však nepředpokládá, že by tuto daň platili.

Obecně platí, že základ daně představuje cena darovaného majetku snižená o dluhy a jiné povinnosti. Sazba daně darovací se rozlišuje podle výše základu daně a podle příslušnosti poplatníků do některé ze tří skupin (I. – III.) podle příbuzenského poměru.⁹⁵ Výše daně (pokud není dar osvobozen) je progresivní.

Pro NNO včetně nadací a nadačních fondů je významné ustanovení § 20 odst. 4 písmene d) zákona o dani darovací, podle kterého jsou od daně darovací osvobozeny dary, které budou využity pro obecně prospěšnou činnost. Zákon stanovuje, že dary musí být určeny na financování těchto zařízení, aniž by blíže specifikoval, co je a co není financování zařízení.⁹⁶

⁹³ RŮŽIČKOVÁ MERLÍČKOVÁ, R.: *Neziskové organizace. Vznik. Účetnictví. Daně.* 2011, s. 216

⁹⁴ Ustanovení § 15 zákona č. 338/1992 Sb. o dani z nemovitosti, ve znění pozdějších předpisů

⁹⁵ Ustanovení § 12 – 14 zákona č. 357/1992 Sb., o dani darovací, dědické a z převodu nemovitosti, ve znění pozdějších předpisů

⁹⁶ Kolektiv autorů: *Společenský a legislativní rámec neziskového sektoru*, Darovací daň [online]

Nárok na osvobození zaniká v případě, že bezúplatně nabytý majetek je poskytnut nebo užíván pro jiné účely než v souvislosti s dosahování stanoveného poslání nadace.

Chce-li nadace, nadační fond uplatnit nárok na osvobození od daně darovací, musím nejpozději k 31. lednu následujícího roku podat daňové přiznání. Do přiznání se zahrnuje veškeré majetek (peněžní i nepeněžní) nabytý a poskytnutý za sledované období. Všeobecně ustálený výklad finančních úřadů se shoduje, že „*osvobozeny jsou všechny nepeněžité dary, které jsou užity přímo na poslání organizace a peněžité dary, u kterých se přijímající organizace zaváže, že peněžní prostředky použije pro své poslání.*“⁹⁷

Nadace, nadační fond jsou povinny správné využití přijatého i poskytnutého daru prokázat. Z toho důvodu je důležité, aby o veškerých darech i jejich využití správně účtovali.

V praxi nadace, nadační fond za přijatý dar vystavuje dárci darovací smlouvu, kde se zpravidla zavazují využít dar výhradně pro svoje poslání. Dárce může tuto darovací smlouvu využít pro snížení svého základu daně. I u poskytnutých darů se vystavuje darovací smlouva, kde se uvede přesné využití daru. Na materiální dar je někdy možné vystavit obdarovanému předávací protokol.

Přestože je zákon v této oblasti k nadacím vstřícný, i zde může dojít k určitým problematickým momentům⁹⁸:

- organizace přijme nepeněžní dar, který bude používat v rámci své hospodářské činnosti. Tato hospodářská činnost slouží k zajištění prostředků pro hlavní činnost. Přijatý dar je v tomto případě využíván pro dosahování cílů (podmínka pro osvobození od daně darovací) nepřímou. Je-li podmínka pro osvobození v tomto případě splněna, závisí v tomto případě nejspíš na pohledu konkrétního správce daně.
- přijatý dar je použit na pokrytí ztráty z hospodářské činnosti, na výplatu odměn statutárním orgánům, a to v souladu s vědomím dárce.

3.6 Daň silniční

Jedná se o přímou daň, jejímž předmětem daně jsou podle zákona č. 16/1993 Sb. o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů, silniční motorová vozidla registrovaná a provozovaná v České republice, jsou-li používána k podnikání a vozidla určená k přepravování nákladů. U NNO obecně a tudíž i pro nadace a NF se daň vztahuje na vozidla používaná pro hospodářskou činnost vždy a v rámci hlavní činnosti tehdy, je-li tato činnost zisková. V takových případech jsou plátcem silniční daně. Pokud zaměstnanec využije pro pracovní cestu vlastní motorové vozidlo, jsou mu vyplaceny obvyklé cestovní náhrady a tato služební cesta souvisela s hospodářskou činností nebo se ziskovým posláním, pak je třeba zaplatit silniční daň za takové vozidlo.⁹⁹

Jinými slovy, pokud je vozidlo používáno výhradně pro účely poslání nadace, nadačního fondu a tato činnost je ztrátová, pak vozidlo nepodléhá silniční dani.

Základ daně i sazba se stanovuje podle jednotlivých druhů vozidel.¹⁰⁰ Je-li to pro organizaci výhodné, je možné si zvolit sazbu ve výši 25,-Kč / den, a to za dny, či měsíce, kdy bylo vozidlo používáno pro

⁹⁷ Kolektiv autorů: *Společenský a legislativní rámec neziskového sektoru*, Darovací daň [online]

⁹⁸ Tamtéž

⁹⁹ RŮŽIČKOVÁ MERLÍČKOVÁ, R.: *Neziskové organizace. Vznik. Účetnictví. Daně*. 2011, s. 212-214

¹⁰⁰ Ustanovení § 5 zákona č. 16/1993 Sb. o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů

výše popsané účely. V určitých případech vyjmenovaných v § 6 odst. 6 a 7 zákon umožňuje snížit sazbu daně u osobních a nákladních automobilů.

Na nadace a nadační fondy se vztahují stejná daňová pravidla i stejná osvobození jako na ostatní ziskové i neziskové subjekty (obsažena v § 3). Jediné zvýhodnění oproti jiným organizacím nabízí § 6, odst. 9, který říká: „sazba daně se snižuje o 100% u nákladních vozidel včetně tahačů, nákladních přívěsů a nákladních návěsů s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny a méně než 12 tun, pokud tato vozidla nejsou používána k podnikání nebo v přímé souvislosti s podnikáním nebo k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů anebo nejsou provozována pro cizí potřeby.“¹⁰¹

Daňová povinnost vzniká v kalendářním měsíci, kdy se vozidlo stalo předmětem daně. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, a pokud nadaci, nadačnímu fondu vznikla daňová povinnost, musí podat nejpozději k 31. lednu následujícího roku daňové přiznání. Daňové přiznání podává i v případě, že používaná vozidla jsou od daně osvobozena. Osvobození uvede v daňovém přiznání. Daň se platí formou čtvrtletních záloh, které jsou splatné do 15. dubna, do 15. července, do 15. října a do 15. prosince, a to za ty měsíce, ve kterých existovala daňová povinnost.¹⁰²

Přestože se silniční daň jeví jednoduše a jednoznačně, v denní praxi se můžeme setkat s jistými a rozhodně nemalými komplikacemi. Řekli jsme, že silniční daň se vztahuje na vozidla používaná pro hospodářskou činnost a hlavní ziskovou činnost. Skutečnost, zda bude hlavní činnost ztrátová nebo zisková a zda nadaci, nadačnímu fondu vznikne daňová povinnost, se doví až po skončení zdaňovacího období. Zákon o dani silniční ji však ukládá zaplatit zálohu již 15. den po skončení čtvrtletí zdaňovacího období. Tuto situaci zákon neřeší. Ministerstvo financí je toho názoru, že nadace mají zjišťovat každé čtvrtletí, zda je některá z hlavních činností v kladných číslech a podle toho platit zálohy. To je však v rozporu s § 18 odst. 6 zákona o daních z příjmů, kde se „přímo uvádí, zjištění podmínek pro klasifikování hlavních činností vstupujících do základu daně se provádí za celé zdaňovací období.“¹⁰³

3.7 Shrnutí

NNO obecně a s nimi i nadace a nadační fondy jsou často osvobozeny nebo alespoň zvýhodněny od řady daní, které běžně postihují podnikatelské subjekty. Přesto se jich v různém rozsahu dotýkají všechny platné daňové zákony. Stát tyto daňové výhody poskytuje, protože: „přinášejí určité společenské efekty a tím zbavují vládu a její orgány určitých povinností a břemen, které by jinak musely plnit a nést.“¹⁰⁴ Tím, že stát nadacím a nadačním fondům ponechává určité zdroje, přispívá k rozvoji jejich poslání. To je vždy definováno jako obecně prospěšné a tudíž pro stát žádoucí. Pro dárce je zase motivující, že si mohou hodnotu svého příspěvku odečíst od základu daně z příjmů.

V kapitole jsme si ukázali, že zdaleka ne všechna zvýhodnění jsou jednoznačně prospěšná. Pravidla hospodářské soutěže neumožňují, aby byly nadace, nadační fondy a s nimi i ostatní neziskové organizace daňových povinností zcela zbaveny. Důvodem je možnost provozovat hospodářské činnosti, které jsou obyčejně vykonávány podnikatelskými subjekty. Pokud by byly NNO zcela osvobozeny od daně z příjmů, cena za výkony hospodářských činností NNO by byla výrazně nižší a docházelo by k nerovným podmínkám na trhu a porušování hospodářské soutěže. Z opačného úhlu

¹⁰¹ Ustanovení § 6, odst. 9 zákona č. 16/1993 Sb. o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů

¹⁰² MERITUM: *Nevýdělečné organizace*, 8. Vydání 2012, str. 120

¹⁰³ RŮŽIČKOVÁ MERLÍČKOVÁ, R.: *Neziskové organizace. Vznik. Účetnictví. Daně*. 2011, s. 214

¹⁰⁴ DUBEN, R.: *Neziskový sektor v ekonomice a společnosti*, str. 81

pohledu by byly nadace, nadační fondy (a další neziskové organizace) s největší pravděpodobností zneužívány pro činnost ziskovou.

Komplikovanost daňového režimu popsaná v této kapitole tedy pravděpodobně vychází ze snahy zákonodárců na jedné straně vyjít nadacím a nadačním fondům vstříc, na straně druhé zamezit možnému zneužití.

Úvodní část kapitoly je věnována základním pojmům a daňové soustavě České republiky, které jsem pro účely této práce považovala za vhodné definovat. Další subkapitoly popisují jednotlivé daně s důrazem na specifika oproti jiným zejména subjektům jak ziskovým, tak neziskovým.

Všechny daně v určité míře vykazují rozdílnosti, nejvíce však daň z příjmů, která je zároveň nejkomplikovanější. Zásadní těžkosti působí již samotný předmět daně, a to určení, které příjmy předmětem daně jsou a které ne. Zákon toto sice jasně určuje, ale v praxi je rozdělení často velmi nesnadné. Podstatné pro správné určení je jasně definovaná hlavní a hospodářská činnost ve statutu nebo nadační listině. Nadace a nadační fondy mají povinnost vést odděleně příjmy, které jsou předmětem daně, příjmy, které nejsou předmětem daně a příjmy osvobozené od daně. Podobné je to s výdaji k jednotlivým činnostem. Tuto samu o sobě dost administrativně náročnou povinnost komplikuje skutečnost, že až do konce zdaňovací období často nevědí, kam který příjem zařadit. K jednotlivým výnosům je nutné přiřadit odpovídající náklady. Určení kritérií a parametrů, podle kterých rozdělit zejména režijní náklady je další složitou záležitostí.

Oddělený způsob vedení evidence je důležitý pro zjištění výsledku hospodaření a stanovení daňového základu. Nadace, nadační fondy zvláště evidují výnosy a k nim se vztahující náklady za jednotlivé činnosti. Nadace navíc takto odděleně vede také výnosy a náklady vztahující se k nadačnímu jmění od ostatního majetku. NNO nesmí, tak jak je běžné u podnikatelských subjektů, výsledky za jednotlivé činnosti sčítat. Znamená to, že pokud je některá činnost zisková a není ze zákona osvobozená od daně (týká se pouze nadací a jejich nadačního jmění), je vždy předmětem daně. Současně ji nelze započíst s jinou činností, která je ztrátová. Nespornou výhodou však je možnost snížení daňového základu až o 30% (max. 1 milion Kč) za dodržení podmínky, že tyto prostředky nadace, nadační fond použije do 3 let pro svoji hlavní činnost.

Na rozdíl od podnikatelů si nemohou odečíst od základu daně hodnotu poskytnutého daru.

Tento systém by jistě bylo vhodné a možné zjednodušit. Například pokud by se zcela od daně osvobodila hlavní činnost, bylo by vykazování snazší a průkaznější.

Problematika daně DPH je pro nadace a nadační fondy značně komplikovaná. Předmětem této daně jsou ekonomické činnosti poskytované za úplatu, což se nadací a nadačních fondů vzhledem k jejich obecně prospěšnému poslání, které je často poskytováno bezúplatně, příliš netýká.

Od daně z nemovitosti jsou nadace, které vlastní nebo si pronajímají nemovitosti osvobozeny vždy, pokud nemovitosti nejsou používány pro nějakou hospodářskou činnost – podnikání, pronájem, apod. V případě, že nemovitost pronajímají dále, je rozhodující účel používání nemovitosti nájemcem. Nadační fondy ve výčtu osvobození mezi organizacemi chybí, z toho důvodu se jich daň týká jako jiných právnických osob.

Dary jsou podle daně darovací osvobozeny vždy, pokud slouží k dosahování poslání nadace, nadačního fondu.

Silniční daň se vztahuje na vozidla používaná pro hospodářskou činnost a hlavní ziskovou činnost. Vozidla používaná pro hlavní činnost, která zisková není, jsou osvobozená. Problém je, že nadace, nadační fond skutečnost, zda hlavní činnost, pro kterou vozidlo používá je ztrátová nebo zisková, zjistí až po skončení zdaňovacího období. Nicméně povinnost zaplatit zálohu na silniční daň za ziskovou hlavní činnost vzniká již 15. den po skončení čtvrtletí zdaňovacího období. Zákon tuto situaci neřeší a výklad Ministerstva financí má za to, že nadace a nadační fondy jsou povinny toto sledovat průběžně a dostát povinnosti platit zálohy čtvrtletně. Dle mého názoru je to v rozporu se zákonem o dani z příjmu (§ 18), který říká, že činnost se hodnotí za celé zdaňovací období. V praxi to organizace řeší tak, že pro jistotu silniční daň zaplatí.

4 ANALÝZA ÚČETNÍHO A DAŇOVÉHO REŽIMU NADACE PRO RADOST

Pro potřeby analýzy účetního a daňového režimu jsem si zvolila Nadaci pro radost. Přestože se nejedná o nijak velkou ani známou nadaci, patří k příjemcům finančních prostředků z Nadačního investičního fondu (NIF II), je i příjemcem dotace z Evropských fondů a dotací obecních. Je to subjekt s dvacetiletou tradicí provozující jak hlavní tak hospodářskou činnost.



4.1 Charakteristika

Posláním nadace je umožnit dětem a mladým lidem kvalitně trávit svůj volný čas, rozvíjet dobré stránky své osobnosti a růst do lidské zralosti. Svoji pozornost nadace obrací především na děti a mládež, která je jakýmkoli způsobem znevýhodněna. Toto poslání nadace nejčastěji a nejvíce uskutečňuje skrze podporu Salesiánského střediska mládeže, kde se veškerá činnost s mládeží odehrává. Úkolem nadace je všemožně napomáhat a finančně podporovat nejen stavbu, ale i provoz střediska. Ve středisku mládeže pracují salesiáni, pedagogové volného času a dobrovolní spolupracovníci - animátoři. Základem přístupu k mladým je rozum, křesťanské hodnoty a laskavost. Středisko je otevřeno všem, bez rozdílu vyznání, barvy pleti, politického přesvědčení a sociálního postavení.

Cílem nadace je majetková podpora a vytváření podmínek pro výstavbu, vybavení a provoz střediska mládeže v Brně-Líšni. Z výnosů přijatých prostředků z Nadačního investičního fondu (NIF II) podporuje nadace neziskové organizace zabývající se volnočasovými aktivitami dětí a mládeže a prevencí kriminality mládeže. Každoročně nadace veřejně vyhlašuje otevřený grantový program pro oblast „Volný čas dětí a mládeže ve věku 7 – 19 let“ v rámci celé ČR.¹⁰⁵

4.1.1 Založení a vznik

Nadace pro radost byla založena v roce 1992 salesiánem Mgr. P. Evženem Rakovským. Její původní název „Nadace pro výstavbu komplexu střediska mládeže v Brně-Líšni“ evokuje důvod jejího vzniku, kterým bylo vybudovat v sídlišti Brno-Líšeň centrum pro volnočasové aktivity dětí a mládeže. Myšlenka vzešla z akutní potřeby, kdy minimálně třetinu z 25 000 obyvatel Líšně tehdy tvořily děti a mládež a v sídlišti takové zařízení chybělo, kriminalita mládeže rostla.

Zřizovatelem je Římskokatolická farnost u kostela sv. Jiljí, Brno-Líšeň.

Dílo začalo za pomoci několika desítek dobrovolníků z řad mládeže i dospělých v roce 1993 doslova na zelené louce uprostřed sídliště, kde se konalo první dětské odpoledne. Tradice dětských odpolední trvá dosud, již je však pořádá Salesiánské středisko mládeže ve vlastních prostorách a pozemcích.¹⁰⁶

Ve dvou stavebních etapách se nadaci podařilo uskutečnit jeden ze svých cílů a v roce 2010 bylo dokončeno moderní středisko mládeže, v únoru 2012 byla zaplácena poslední splátka.¹⁰⁷

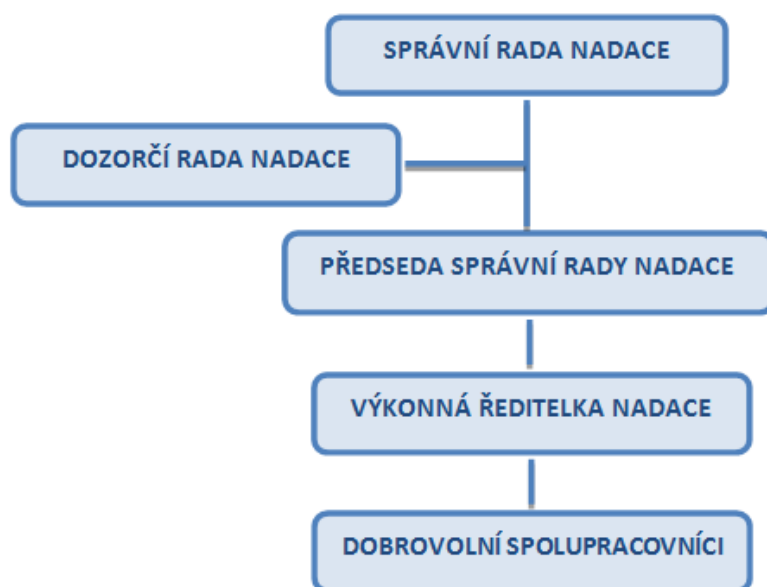
¹⁰⁵ Webové stránky Nadace pro radost: *O nás a Výroční zpráva 2011*

¹⁰⁶ Tamtéž

¹⁰⁷ Tamtéž

4.1.2 Organizační struktura a orgány

Schéma 5: Organizační struktura Nadace pro radost



Pramen: webové stránky Nadace pro radost, vlastní zpracování

Statutárním orgánem nadace je **správní rada**, která spravuje majetek nadace, řídí její činnost a rozhoduje o všech záležitostech nadace. Správní rada Nadace pro radost má 6 členů, kteří jsou voleni na tři roky. Schůze svolává předseda správní rady a konají se pravidelně jedenkrát za měsíc, nejméně však jedenkrát za čtvrtletí. Vždy jsou zváni a přítomni všichni členové správní rady, dozorčí rady, zaměstnankyně, případně hosté.

Do její výlučné pravomoci zejména patří: rozhodovat o změnách statutu, schvalovat rozpočet a jeho změny, schvalovat roční účetní závěrku a výroční zprávu o činnosti a hospodaření, volit nové členy správní rady a dozorčí rady, rozhodovat o zvýšení nebo snížení nadačního jmění, rozhodovat o přijímání resp. propouštění zaměstnanců nadace a o výši jejich platu. A dále rozhodovat o tom, na který projekt (v souladu s cílem nadace) vydá své finanční prostředky, u projektů, na které nadace vydává své finanční prostředky, se podílet na rozhodování o dodavatelské firmě. K přijetí rozhodnutí správní rady je třeba souhlasu alespoň dvou třetin všech členů správní rady. Správní rada jedná tak, že k názvu nadace připojí svůj podpis předseda správní rady nebo jím pověřený zástupce.¹⁰⁸

V roce 2011 byly projednávány zejména otázky tkající se dostavby střediska mládeže a přilehlého sportovního areálu (projekt SALVE), propagace (inzerce, letáky, nástěnky, apod.), hospodaření s vlastním jměním a s prostředky z NIF, rozpočet, organizování akcí nadace, strategie získávání dárců, grantový program nadace, vyhodnocení a schválení nadačních příspěvků úspěšným projektům, strategické plánování týkající se budoucích projektů.¹⁰⁹

Dozorčí rada je kontrolním orgánem nadace. Kontroluje plnění podmínek stanovených pro poskytování nadačních příspěvků a správnost účetnictví nadace. Přezkoumává roční účetní závěrku a výroční zprávu. Dozorčí rada Nadace pro radost je tříčlenná a funkční období členů je tříleté.

¹⁰⁸ Webové stránky Nadace pro radost: *Statut Nadace pro radost*

¹⁰⁹ Webové stránky Nadace pro radost: *Výroční zpráva Nadace pro radost 2011*

Profesionální a odborné zajištění činnosti nadace zabezpečuje **výkonná ředitelka** Nadace pro radost. Zodpovídá za praktickou realizaci činnosti nadace: připravuje dokumentaci a podklady pro jednání správní rady, zpracovává výroční zprávu nadace, kontroluje využívání nadačních prostředků a činnosti podporované nadací, zodpovídá za správu nadačního jmění. Ředitelka je v současné době jediným zaměstnancem nadace.

Nadace při své činnosti spolupracuje s celou řadou **dobrovolných spolupracovníků**, kteří bez nároku na odměnu pomáhají při organizaci projektů a akcí, s jednotlivými dílčími projekty samotného střediska, případně sami organizují menší akce na podporu poslání Nadace pro radost.

4.1.3 Činnost, majetek a hospodaření

Posláním nadace je majetková podpora a vytváření podmínek pro výstavbu, vybavení a provoz komplexu střediska mládeže v Brně – Líšni a podpora neziskových organizací zabývajících se volnočasovými aktivitami dětí a mládeže v České republice.

Svého poslání dosahuje již dvacet let pomocí svého nadačního jmění, darů fyzických i právnických osob, sbírek a dotací (investičních i účelových). Jak je z výše uvedeného zřejmé, nadace má dva různé směry činnosti.

Ten první - výstavbu a chod střediska mládeže realizuje hlavně z darů, investičních nebo účelových dotací a pomocí partnerů – právnických osob, kteří kromě případných darů poskytují svoje vybavení a služby.

Druhý směr je poskytování finančních podpor v rámci grantového programu Volný čas dětí a mládeže věku 7 – 19 let. Nadace pro radost je jednou ze 64 nadací – příjemců finančních prostředků z Nadačního investičního fondu II (NIF II). Tyto prostředky činí velkou část nadačního jmění a nadace má dle uzavřené smlouvy povinnost z výnosů z tohoto majetku grantovat. Na základě speciální sazby PRIBID musí minimálně 50% výnosů přerozdělit na projekty programu Volný čas dětí a mládeže po celé ČR. Tady od svých partnerů očekává, že budou ve svých požadavcích reální a peníze skutečně využijí poctivě. Snaží se podporovat projekty, které dětem a mladým lidem především jakkoliv znevýhodněným umožní, aby mohli kvalitně trávit svůj volný čas a mohli rozvíjet dobré stránky své osobnosti. Výzvy dávají dva měsíce před uzávěrkou do databáze finančních zdrojů, do grantového kalendáře, na vlastní web a na nástěnku ve středisku.

Každoročně obdrží nadace několik desítek projektů s žádostí o podporu, která mnohonásobně převyšuje částku, kterou je možné rozdělit.

Tabulka 5: Přehled grantové činnosti Nadace pro radost

Rok	Celkem žádostí	Celková částka žádostí	Podpořeno projektů	Poskytnuté granty	Skutečný výnos z NIF
2002					403.014,62 Kč
2003			17	446.000,- Kč	873.881,02 Kč
2004	82	5.501.748,- Kč	26	700.000,- Kč	744.685,52 Kč
2005	109	11.069.668,- Kč	26	596.000,- Kč	973.615,05 Kč
2006	187	7.196.262,- Kč	31	388.000,- Kč	1.553.978,16 Kč
2007	207	8.046.763,- Kč	44	413.000,- Kč	911.360,32 Kč
2008	222	8.821.306,- Kč	47	552.000,- Kč	99.597,10 Kč
2009	372	14.633.392,- Kč	47	612.000,- Kč	331.062,46 Kč
2010	106	2.714.411,- Kč	36	378.000,- Kč	1.345.519,81 Kč
2011	138	Více než 3 mil. Kč	30	239.000,- Kč	- 20.798,22 Kč

Pramen: Autorka dle výročních zpráv Nadace pro radost

Nadace má příjmy i z hospodářské činnosti, kterou provozuje spíše příležitostně a nahodile. Sem patří občasné příjmy z reklamy a z pronájmu. Vzhledem k tomu, že nadace pronajímá prostory nemovitosti, které je majitelem a které jsou zapsané v nadačním rejstříku jako nadační jmění, tak jsou tyto příjmy od daně z příjmů osvobozeny. Příjmy z reklam podléhají dani z příjmu. Tyto příjmy nejsou pravidelné, ani nijak výrazně vysoké. Nadace je vždy využije pro svoji hlavní činnost, tak jak to zákon umožňuje a tudíž z nich nikdy daň neplatí. Osvobození se týká také daně z nemovitosti.

Pro omezení správních nákladů využívá nadace pravidla § 22 odst. 1 písmeno c), podle kterého nesmí roční náklady na správu nadace překročit 80% nadačního jmění (bez prostředků NIF II) k 31. 12. téhož roku. Nadace toto pravidlo nikdy neporušila.

Majetek Nadace pro radost tvoří dle výpisu z obchodního rejstříku:

3.175.640,-Kč	nemovitost, kde Nadace pro radost sídlí a částečně ji pronajímá (vlastní jmění nadace).
1.500.000,-Kč	dlouhodobý finanční majetek (dluhopisy z 85% a akcie a akciové fondy z 15%; vlastní jmění nadace).
31.953.000,-Kč	finanční prostředky NIF II

Celkem majetek nadace je 36 628 640,-Kč. Tato suma je současně nadační jmění Nadace pro radost.

Pokud nadační jmění klesne pod tuto hodnotu, je nadace povinna jej do 2 let od doby, co to zjistí, doplnit. Vzhledem k tomu, že nadační jmění Nadace pro radost je z větší části tvořeno právě cennými papíry, jejichž hodnota kolísá, tak možnost poklesu nadačního jmění je reálná. Podle slov výkonné ředitelky tato situace běžně nastává, ale nikdy netrvá dlouho a tak jak jmění klesne, tak opět zase naroste. Nicméně je důležité to hlídat, situaci nepodceňovat a v případě nutnosti zasáhnout. Taková záležitost se stala za celou dobu fungování nadace pouze jedenkrát, a to v důsledku celosvětového propadu finančních trhů. Jmění pokleslo velmi výrazně a bylo díky zahraničním účelovým darům doplněno.

Základním dokumentem upravujícím hospodaření je finanční plán – rozpočet nadace. Pro následující rok jej sestavuje jeden ze členů správní rady ve spolupráci s výkonnou ředitelkou koncem běžného roku, a to na základě plánovaných, očekávaných a předpokládaných událostí. Rozpočet je posléze schvalovaný správní radou.

Tabulka 6: Rozpočet Nadace pro radost na rok 2012

Rozpočet - finanční plán na rok 2012			
Náklady		Výnosy	
Text	Částka	Text	Částka
Spotřeba materiálu	5 000,00 Kč	Úroky přijaté	5 000,00 Kč
Kancelářské potřeby	10 000,00 Kč	Provozní dotace - ÚMČ	10 000,00 Kč
Ceny do soutěží	2 000,00 Kč	Provozní dotace - ÚSC	10 000,00 Kč
Nákup drobného majetku	5 000,00 Kč		
Spotřeba elektřiny	5 000,00 Kč		
Vodné stočné	2 000,00 Kč		
Spotřeba plynu	10 000,00 Kč		
Opravy a udržování	2 000,00 Kč		
Cestovné	2 000,00 Kč		
Reprezentace	20 000,00 Kč		

Ostatní služby	20 000,00 Kč		
Účetnictví, audit	68 000,00 Kč		
Známky, poštovné	70 000,00 Kč		
Poplatek za složenky	8 000,00 Kč		
Telefony a internet	20 000,00 Kč		
Školení a semináře	1 000,00 Kč		
Propagace a inzerce	130 000,00 Kč		
Mzdové náklady	289 000,00 Kč		
Zákonné sociální pojištění	72 000,00 Kč		
Zdravotní pojištění	26 000,00 Kč		
Ostatní daně a poplatky	15 000,00 Kč		
Ostatní náklady	5 000,00 Kč		
Odpisy dl. majetku	108 000,00 Kč		
Příspěvek do Fóra dárců	5 000,00 Kč		
Celkem oček. náklady	900 000,00 Kč		
Celkem oček. výnosy			25 000,00 Kč
Celkem			- 875.000,00 Kč

Pramen: Interní materiály Nadace pro radost, vlastní zpracování

Nadace pro radost tvoří fondy, nejčastěji z výnosů z vlastního majetku a od roku 2010 může použít pro správu nadace i přebytky z výnosů z NIF II. Z těchto fondů následně financuje provoz nadace. Pro rok 2012 tedy počítá s 875.000,-Kč na provoz nadace z fondů. Kromě těchto zmíněných fondů, využívá nadace pro pokrytí nákladů na svoji správu také provozní dotace od obce či kraje. Až v případě, že tyto zdroje nejsou dostačující, vyžije nadace pro svoji správu dary, které nemají určený účel.

Jak bylo dříve řečeno, rozpočet schvaluje správní rada. Pokud se během roku vyskytne záležitost, která není uvedena v ročním finančním plánu nadace, nestačí na její pokrytí schválení pouze správní radou, ale s takovým navýšením musí souhlasit i dozorčí rada nadace.

Výnosy z majetku, a to včetně poloviny výnosů z majetku z NIF II (od roku 2010) může použít i na další účely, kterými jsou: vlastní programy nebo navýšení nadačního jmění.

4.2 Účetní režim Nadace pro radost

Nadace vede podvojný účetnictví, kde se výnosy a náklady účtují bez ohledu na jejich faktické přijetí a zaplacení. Závazky a pohledávky tedy vstupují to základu daně. Vede detailní evidenci pomocí jednotlivých nákladových středisek a analytických účtů, které od sebe oddělují jednotlivé činnosti. Člení příjmy a výdaje, resp. výnosy a náklady na základě činností, v jejichž souvislosti k nim došlo. Rozděluje tak nejen činnosti hlavní a hospodářské, ale i v rámci těchto činností jednotlivé programy. Odděleně vede náklady související se správou nadace, poskytnuté nadační příspěvky (granty) a přehled o prostředcích z NIF.

Účetním obdobím je kalendářní rok. Účetnictví nadace je vedeno profesionálně erudovanou účetní firmou, která je pojištěná. Po celou dobu je také vedeno jednou osobou, která dohlíží, aby vše probíhalo v souladu s platnými právními předpisy týkající se této problematiky.

Kromě platných právních předpisů se vedení účetnictví řídí vnitřními předpisy a účetními směrnicemi. Nadace pro radost má tyto:

- Organizační řád
- Pracovní řád
- Směrnici o oběhu účetních dokladů
- Směrnici o majetku
- Směrnici o inventarizaci majetku a závazků
- Směrnici o oceňování majetku
- Odpisový plán
- Směrnici k proplácení cestovních náhrad

Nadace má vlastní **účetný rozvrh** sestavený podle vyhlášky č. 504/2002 Sb. na základě účtové osnovy pro neziskové organizace. Obsahuje syntetické i analytické účty a je upraven pro potřeby Nadace pro radost, zejména pro její řízení a činnost a dále pak tak, aby splňoval požadavky kladené daňových režimem.

Nadace pro radost vede v souladu se zákonem tyto účetní knihy:

- Účetní deník, kde jsou chronologicky zapsané veškeré účetní případy
- Hlavní knihu
- Knihy analytických účtů, kde se evidují zvláště veškeré vlastní programy, případná hospodářská činnost, náklady související se správou nadace, náklady a výnosy z NIF apod. Kromě toho obsahují tyto knihy:
 - Pokladní kniha
 - Mzdové listy zaměstnanců
 - Kniha přijatých a vydaných faktur
 - Evidence hmotného a nehmotného majetku
 - Evidence drobného hmotného a nehmotného majetku

Účetní závěrka Nadace pro radost je každoročně ověřována auditorem a zveřejňována ve výroční zprávě. Skládá se z rozvahy, která zachycuje stav majetku a závazků, výkazu zisku a ztráty, který obsahuje přehled nákladů, výnosů a výsledku hospodaření a přílohy obsahující doplňující a vysvětlující informace k údajům uvedeným v rozvaze a výkazu. Výkaz zisku a ztráty je pomocí nákladových středisek rozdělen na hospodářskou činnost, vlastní programy, správu nadace a prostředky NIF.

Tabulka 7: Výkaz zisku a ztráty Nadace pro radost za rok 2010

<i>Položka</i>	<i>Hospod. činnost</i>	<i>Likusák</i>	<i>Správa nadace</i>	<i>SaSM</i>	<i>Adventní koncert Hradišťtan</i>	<i>NIF</i>	<i>CELKEM</i>
Spotřeba materiálu		256,08	18 149,32		120,00		18 525,40
Spotřeba elektřiny		25 174,45	4 795,00				29 969,45
Vodné a stočné		9 703,40	1 848,00				11 551,40
Spotřeba plynu		67 632,48	12 883,00				80 515,48
Opravy		8 048,00	6 213,00				14 261,00
Cestovné			2 828,00				2 828,00
Náklady na reprezentaci			12 772,60		10 069,00		22 841,60
Služby - účetnictví, audit, por.			67 600,00				67 600,00
Poštovné, známky, složenky			76 052,20		31 419,00		107 471,20
Služby - propagace nadace			184 453,00		22 410,00		206 863,00

Ostatní služby - koncerty					76 000,00		76 000,00
Odměna za výnos portfólia							0,00
Ostatní služby		3 984,12	16 712,88		2 806,00		23 503,00
Mzdy a odvody z mezd			388 271,00				388 271,00
Ostatní daně a poplatky			12 010,50			37 924,24	49 934,74
Dary				110 000,00			110 000,00
Odpisy DHIM			107 972,00				107 972,00
Prodané cenné papíry a vklady						7 378 648,36	7 378 648,36
Členský příspěv. do Fóra dárců			5 000,00				5 000,00
Jiné a ostatní náklady		5 609,79	5 288,00				10 897,79
Náklady celkem	0,00	120 408,32	922 848,50	110 000,00	142 824,00	7 416 572,60	8 712 653,42
Tržby za nájemné		10 000,00					10 000,00
Tržby z reklam	15 000,00						15 000,00
Úroky			2 318,94			3 039,41	5 358,35
Zúčtování fondů		110 408,32	900 000,00	110 000,00	102 824,00		1 223 232,32
Jiné a ostatní výnosy			659,00				659,00
Tržby z prodeje CP a vkladů						7 598 480,00	7 598 480,00
Výnosy z DFM						1 160 573,00	1 160 573,00
Přijaté dary na provoz					30 000,00		30 000,00
Provozní dotace od MMB					10 000,00		10 000,00
Provozní dotace od ÚMČ			30 000,00				30 000,00
Výnosy celkem	15 000,00	120 408,32	932 977,94	110 000,00	142 824,00	8 762 092,41	10 083 302,67
Hospodářský výsledek - zisk+, ztráta-	15 000,00	0,00	10 129,44	0,00	0,00	1 345 519,81	1 370 649,25

Pramen: Výroční zpráva Nadace pro radost za rok 2010

Z tabulky je zřejmé, že nejvyšší příjmy má nadace z prostředků NIF. Nejvyšší náklady jsou spojené se správou nadace, a to zejména náklady na zaměstnance – mzdu a odvody. Další velkou část nákladů tvoří náklady na inzerci a propagaci a dále jsou to náklady spojené s provozem nemovitosti, kde největší položkou je energie.

Nadace měla za rok 2010 příjem z reklamy, která spadá do hospodářské činnosti, ale částka není vysoká a pokud ji nadace využije pro svoji hlavní činnost (a to i v následujících dvou obdobích) nemusí tento příjem zdaňovat. Musí to však vykázat v daňovém přiznání. Z výkazu je také patrné, že nadace pronajímá nemovitost. Jedná se o nemovitost, kterou má nadace zapsanou v nadačním jmění a z tohoto titulu jsou příjmy za pronájem od daně osvobozeny, podobně jako samotná nemovitost od daně z nemovitosti. Pokud by se jednalo o komerční pronájem, a ne o pronájem v rámci vlastního programu nadace, pak by tento příjem a k němu taktéž patřící náklad měl figurovat v kolonce hospodářská činnost.

Jedním z problémů, které nadace v rámci účetního režimu řeší je **klíčování nákladů**. Z výsledovky je na první pohled vidět, že k určitému rozdělování nákladů na jednotlivé činnosti dochází a to díky rozdělení na jednotlivá střediska. S pronájmem prostor jsou spojené i platby za energie, vodu, opravy apod. Dotazem na výkonnou ředitelku jsem zjistila, že klíčování nákladů probíhá na základě rozpočítání plochy, včetně společných prostor mezi nájemce a nadaci. Přímé náklady jsou jednoznačně přiřazovány k jednotlivým činnostem. Nepřímé, režijní náklady však nijak rozpočítány nejsou a jdou tedy na vrub správy nadace.

Správné klíčování nákladů je jednou z nejdůležitějších prvků účetnictví. Důvodů pro to je několik. Účetnictví je hlavním podkladem pro stanovení základu daně a daňové přiznání. Nadace jako příjemce dotací, musí tyto dotace poskytovateli vyúčtovat a i k tomuto účelu potřebuje mít správně přiřazené

náklady. Klíčování režijních nákladů by bylo vhodné mít sepsané vnitřním předpisem nebo směrnicí. Je časově náročné veškeré doklady, které jsou tzv. nepřímými, režijními náklady rozpočítávat na jednotlivá střediska, ale pro neziskové organizace obecně je průhledné, čisté a srozumitelné hospodaření a tedy i rozdělování nákladů životně důležité a vhodnější cesta, jak to udělat není.

Zřejmě nesložitějším úkolem účetnictví Nadace pro radost je **účetování o cenných papírech**, ve kterých má v souladu se zákonem uloženou značnou část nadačního jmění. Nadační jmění Nadace pro radost rozděluje na tři části:

Vlastní jmění tvořené nemovitostí – účtuje o něm na analytických účtech 021.000/901.000

Vlastní jmění v peněžních prostředcích (v cenných papírech na běžném investičním účtu spravovaných Raiffeisenbank, a.s.) – účtuje o něm na analytických účtech 063.xxx a 069.xxx/901.100
Finanční prostředky z NIF II (v cenných papírech na běžném investičním účtu spravovaných Raiffeisenbank, a.s.). Tyto prostředky nadace obdržela ve více vlnách a podle toho je má ve svém účetnictví zařazeny a účtuje o nich na analytických účtech 063.xxx a 069.xxx/901.101-901.104

Jak jsme viděli výše, Nadace má výnosy především ze svého finančního majetku, který spravuje. Nadace většinu svého majetku ve formě dluhopisů. Vzhledem ke skutečnosti, že musí zvlášť vykazovat výnosy a náklady na jednotlivé činnosti a také z jednotlivých druhů majetku, tak má každý cenný papír (po dobu, kdy je v držení majetku Nadace) svůj vlastní analytický účet.

Postup při účetování dluhopisů Nadace pro radost:

➤ Nákup dluhopisů – má tyto 3 kroky:

1. Platba: *043.000 Pořízení DFM / 221 Bankovní účet*
2. Nákupní cena včetně poplatků: *063.101 Dluhopis ČEZ / 043.000 Pořízení DFM*
3. AÚV¹¹⁰ při nákupu: *063.201 Naběhlý kupón ČEZ / 043.00 Pořízení DFM*

V první kroku nadace nakoupí dluhopis z bankovního účtu. V dalším kroku dluhopis účtuje na analytický účet 063 - Dlouhodobého finančního majetku – cenných papírů držných do splatnosti, resp., u nichž má Nadace úmysl držet je do splatnosti oproti účtu 043 - Pořízení dlouhodobého finančního majetku.

➤ Výnos dluhopisů

a) Výnos dluhopisů – v držení celý rok (finanční výnos = účetní výnos)

221.xxx Bankovní účet / 657.000 Výnosy z DFM

b) Výnos dluhopisů – v držení část roku (finanční výnos ≠ účetní výnos). Zde platí povinnost časového rozlišení.

221.xxx Bankovní účet / 063.204 Naběhlý kupón ČS

Dluhopis má výročí – splatnost k 30.9. Zde je nutné spočítat, jak dlouho byl v držení Nadace do splatnosti a výnos podělit patřičným počtem dní a pouze to se dá převést na účet 221. Zbytek zůstává

¹¹⁰ AÚV = Alikvotní úrokový výnos - představuje naběhlý kupón od poslední kupónové výplaty. Pod touto zkratkou konkrétní hodnotu dostane účetní k dispozici od správce cenného papíru; v našem případě od Raiffeisenbank, a. s. Nepokládám proto za nutné se touto problematikou více zabývat. (Pozn. autorky)

na účtu 063.204 až do doby jeho prodeje a teprve potom se může zúčtovat do výnosů na 657.000 a účet 063.204 se tak vyčistí.

➤ Prodej dluhopisů

Při expiraci dluhopisu se vždy použije nominální cena dluhopisu. Pro prodej se použije účet z účtové třídy 3 – Zúčtování vztahů:

378.101 Přepis prodejní ceny dluhopisu / **653.000** Tržby z prodeje cenných papírů
221.xxx Bankovní účet / **378.101** Přepis prodejní ceny dluhopisu

Dále se do nákladů zúčtuje pořizovací cena dluhopisu:

553.000 Prodané cenné papíry a vklady - NC / **063.101** Dluhopis ČEZ

A případně se také doúčtuje AÚV:

063.201 Naběhlý kupón ČEZ / **657.000** Výnosy z DFM

Obvykle se výnosy z dluhopisu připisují na účet jedenkrát ročně. Existují však také tzv. dluhopisy s pohyblivou složkou (float), výnos je většinou čtvrtletní. Tyto dluhopisy je nutné účtovat přes dohadné položky (účtová skupina 38).

➤ Akcie a akciové podíly

Nadace mají zákonné omezení investování do akcií a akciových podílů¹¹¹ max. do výše 20% majetku (viz dříve). Účtování o nich je však podstatně jednodušší.

Nákup včetně poplatků:

069.xxx Ostatní dlouhodobý finanční majetek / **043.000** Pořízení DFM
043.000 Pořízení DFM / **221.xxx** Bankovní účet

Výnos:

378.xxx Předpis akcie nebo akciového podílu / **657.000** Výnosy z DFM
221.xxx Bankovní účet / **378.xxx** Předpis akcie nebo akciového podílu

➤ Přecenění finančního majetku k 31. 12.

Správce majetku Nadace pro radost, v současné době Raiffeisenbank, a. s., zasílá výpis z majetkového účtu s tržní cenou a ostatními náležitostmi ke všem cenným papírům. Dle tohoto výpisu je třeba k datu 31. 12. cenné papíry přecenit a zjistit tak skutečnou hodnotu nadační jmění včetně výnosů.

a) Dluhopisy

Nadace pro radost má v úmyslu držet je do splatnosti a z tohoto důvodu je nepřeceňuje.

b) Akcie a akciové podíly

¹¹¹ Pozn. autorky: Akcie mohou být výnosnější, ale jedná se obecně o rizikovější investici, proto je v zákoně o nadacích a nadačních fondech omezená.

Přečehování se děje pomocí účtu 921 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků. Oceňování se uskutečňuje oproti účtu 069 – Ostatní dlouhodobý majetek, a to buď + (zvýšení ceny) nebo – (snížení ceny).

Opět má každá akcie i akciový podíl svůj analytický účet. Např.:

+/- 069.101 Akcie ČEZ / 921.101 Oceňovací rozdíly akcií ČEZ

4.3 Daňový režim Nadace pro radost

Nadace pro radost je právnickou osobou, a tudíž pro ni platí veškeré daňové předpisy. Jako subjekt zřízený za jiným účelem než je ziskový, má určité výhody a od celé řady daní je osvobozená.

V předchozí kapitole jsem popsala daňový režim nadací obecně. Na tuto kapitolu nyní navážu a podívám se na jednotlivé daně z pohledu Nadace pro radost.

4.3.1 Daň z příjmů právnických osob

Nadace je ze zákona plátcem této daně a pro zjištění daňové povinnosti vede oddělenou evidenci příjmů, které jsou předmětem daně, příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů, kterou jsou osvobozeny od daně. Pro jednoznačné a bezchybné stanovení základu daně je klíčové správně rozdělení nákladů k souvisejícím příjmům. Je to nezbytné z toho důvodu, že nadace musí počítat výsledek hospodaření za každou činnost zvlášť, a to nejen zvlášť za hospodářskou a hlavní činnost, ale také za jednotlivé programy v rámci hlavní činnosti. Daň z příjmů odvádí pouze z těch hlavních činností, které jsou předmětem daně.

Ve výsledovce uvedené v tabulce č. 12 je uvedena struktura nákladů a výnosů, a to jak za hospodářskou činnost, tak za jednotlivé programy hlavní činnosti Nadace pro radost. Předmětem daně z příjmů za rok 2010 byly pouze příjmy z reklamy. V předešlé subkapitole o účetním režimu Nadace pro radost jsem vyslovila domněnku, že by do hospodářské činnosti měly spadat také příjmy z pronájmu. Tyto by však nebyly předmětem daně, protože jsou ze zákona osvobozeny.

K příjmům od daně z příjmů osvobozeným patří také veškeré výnosy z prostředků NIF, díky kterým vytvořila Nadace pro radost v roce 2010 účetní zisk. Ostatní vlastní programy nadace včetně jejího provozu a správy byly ztrátové a tudíž nejsou předmětem daně. Na pokrytí ztráty z těchto programů byla do výnosů zahrnuta dotace z fondu nadace.

Řekli jsme, že pro správné stanovení základu daně je nutné správně přiřadit náklady k výnosům a také, že to není vůbec snadný úkol, který je navíc časově značně náročný. Z předchozí subkapitoly je zřejmé, že Nadace pro radost si s klíčováním nákladů příliš mnoho starostí nedělá. Pravděpodobným důvodem je, že nadace nemívá příjmy, které by byly předmětem daně a pokud ano, tak ani zdaleka nedosahují výše 300 tisíc, která je v případě nadací povolenou hranicí pro nezdanění nadačních příjmů za zákonem stanovených podmínek.

Odvody na zdravotní a sociální pojištění jsou v podstatě jen další formou daně z příjmu. Od této „daně“ nadace osvobozeny nejsou, naopak toto bývá zahrnováno do nákladů na provoz a správu. Pro nadaci to znamená značné navýšení této položky, kterou musí všechny nadace bedlivě hlídat, aby nedošlo k porušení zákona. Správní náklady Nadace pro radost tvořily v roce 2010 19,74% zapsaného nadačního jmění (bez prostředků NIF). Statutem povolené procento těchto nákladů (80%) nebylo překročeno.

Pro výpočet základu daně z příjmů právnických osob je podstatný celkový výsledek hospodaření, který je součtem výsledku za hospodářskou činnost a jednotlivých výsledků za činnosti hlavní. Celkový výsledek hospodaření se dále upravuje.

Tabulka 8: Výpočet daně z příjmu Nadace pro radost za rok 2010

Text	V celých Kč
Hospodářský výsledek	1 370 649
+ částky neoprávněně zkracující příjmy	8 712 653
+ náklady daňově neuznatelné	22 942
- příjmy, které nejsou předmětem daně	1 298 591
- příjmy, které jsou od daně osvobozeny	8 769 053
Základ daně	38 600
- 30% ze základu daně	38 600
Základ daně po snížení	0
* sazba daně (v procentech)	19
Daň z příjmů právnických osob	0

Pramen: Interní materiály Nadace pro radost, vlastní úprava

Základ daně se zjišťuje tak, že k hospodářskému výsledku (řádek 10 v daň. přiznání) zjištěného pomocí výsledovky se v první fázi přičtou částky, které neoprávněně zkracují příjmy. To jsou v tomto případě náklady na neziskovou činnost, náklady na akce, u nichž jsou náklady větší než výnosy, prodané cenné papíry v NC a odměna za správu portfolia. A dále daňově neuznatelné náklady = náklady na reprezentaci. Tedy řádek 70 v daňovém přiznání. Posléze se odečtou příjmy, které nejsou předmětem daně. V případě Nadace pro radost za rok 2010 to jsou úroky na bankovním účtu, provozní dotace od ÚMČ, dotace od MMB, přijaté dary na provoz, zúčtování fondů (jde vlastně o ztrátové hlavní činnosti). Odečtou se i příjmy od daně osvobozené. Tzn. nájemné z budovy zapsané v nadačním rejstříku, tržby z prodeje cenných papírů a výnosy z dlouhodobého finančního majetku v nadačním jmění (příjmy z pronájmu, příjmy z dlouhodobého i krátkodobého finančního majetku). V daňovém přiznání jej najdeme na řádku 170. V tuto chvíli máme základ daně, který pro rok 2010 činil 38.600,- Kč (řádek 200). Tento základ daně se dále snižuje o tzv. odčitatelné položky, případně ztrátu z hospodářské činnosti z minulých let. Nic takového Nadace pro radost neměla. Může si však uplatnit zvláštní odčitatelnou položku určenou nestátním neziskovým organizacím, a to odpočet 30% ze základu daně až do výše základu daně, maximálně však 300 tis. Kč. Nadace si uplatňuje částku 38 600,-Kč. Tuto částku musí v následujících dvou letech použít na financování hlavní činnosti. Základ daně se tím pádem rovná nule (řádek 340) a Nadaci pro radost nevzniká povinnost zaplatit daň z příjmů. Nadace podala daňové přiznání, a to v termínu do 30. 6. 2011 včetně auditorem ověřené účetní závěrky.

4.3.2 Daň z přidané hodnoty

Nadace pro radost není plátcem daně z přidané hodnoty. Důvodem, aby se nadace stala plátcem daně je obrat z ekonomické činnosti 1 mil. Kč za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Již víme, že Nadace pro radost žádnou takovou činnost nevykonává.

4.3.3 Daň z nemovitosti

Nadace pro radost je vlastníkem nemovitosti, která je zapsaná v katastru nemovitostí. Z toho vyplývá, že nadace je poplatníkem daně z nemovitosti. Předmětná nemovitost je však také zapsaná v nadačním

jmění a jako taková je od daně z nemovitosti osvobozená. Dále záleží na tom, jak je tato nemovitost využívána. Nadace má v této nemovitosti své sídlo a zároveň ji také částečně pronajímá. Nájemcem je salesiánská kongregace, která ji používá pro ubytování svých členů – animátorů pracujících pro středisko mládeže. S ohledem na poslání Nadace pro radost, kde je i podpora tohoto střediska, lze tento pronájem hodnotit jako hlavní činnost. Z hlediska daně z nemovitosti to znamená, že nadace je od povinnosti daně z nemovitosti osvobozená.

Nemusí tedy platit daň z nemovitosti, ale musí podat daňové přiznání k dani z nemovitosti, kde uvede skutečnosti, které ji opravňují k osvobození od této daně. Daňové přiznání se podává vždy k 31.1. následujícího roku.

4.3.4 Daň darovací

Nadace je příjemcem darů od fyzických i právnických osob. Tyto příjmy tvoří velkou část celkových příjmů Nadace pro radost. Dary nadace využívá především pro účely své hlavní činnosti a jen v nejnnutnějších případech pro svoji správu, a to pouze jako doplňkový zdroj. Pokud nadace zná dáorce a ten si to přeje, tak mu vystaví darovací smlouvu pro účely snížení daňového základu dáorce. Dary a dáorce nad 10.000,- je nadace povinna zveřejňovat. Činí tak ve výroční zprávě.

Dary jsou od daně osvobozeny na základě daňového přiznání k dani darovací. To nadace odevzdává každoročně k 31. 1. následujícího roku. Do daňového přiznání uvádí jmenný seznam všech dárců, výši jejich daru, datum přijetí daru, dále uvádí, zda se jedná o dar finanční nebo materiální. K daňovému přiznání přikládá fotokopie darovacích smluv, pokud je nemá, pak výpis z bankovního účtu, případně doklad o přijetí daru.

4.3.5 Daň silniční

Nadace pro radost nevlastní žádná služební auta a již několik let nevyplácí ani cestovní náhrady. Znamená to, že nadace není plátcem silniční daně. Podle vyjádření výkonné ředitelky: když někdo jede služebně pro záležitosti týkající se nadace, tak to nadaci věnuje a žádné náhrady nepožaduje.

4.4 Shrnutí

Ve čtvrté kapitole jsem analyzovala účetní a daňový režim Nadace pro radost. Tato nadace byla zřízená před dvaceti lety Římskokatolickou farností u kostela sv. Jiljí, v Brně-Lišni. Motivem pro její založení bylo vybudování střediska dětí a mládeže ve velkém panelovém sídlišti obývaném z více než 30% právě touto věkovou kategorií. S myšlenkou přišel salesián otec Evžen Rakovský, který v místě cítil akutní nedostatek takového zařízení, a to proto, že mezi dětmi a mládeží líšeňského sídliště a přilehlých lokalit vzrůstala lenost a kriminalita v důsledku toho, že neměli, kde a jak vhodněji trávit svůj volný čas.

Posláním nadace je umožnit dětem a mladým lidem kvalitně trávit svůj volný čas, rozvíjet dobré stránky své osobnosti a růst do lidské zralosti. Cílem nadace je majetková podpora a vytváření podmínek pro výstavbu, vybavení a provoz střediska mládeže v Brně-Lišni.

Nadace pro radost je jedním z úspěšných žadatelů o finanční prostředky z Nadačního investičního fondu II. Nadace z tohoto zdroje získala do svého nadačního jmění téměř 32 milionů korun. Podle uzavřené smlouvy má nadace povinnost z výnosů z tohoto majetku grantovat, poskytovat finanční prostředky dále, a to na podporu smysluplného využití volného času dětí a mládeže. Na základě

speciální sazby PRIBID musí minimálně 50% výnosů přerozdělit na projekty programu Volný čas dětí a mládeže po celé ČR.

Statutárním orgánem a nejvyšším rozhodovacím orgánem nadace je správní rada, která spravuje majetek nadace, řídí její činnost a rozhoduje o všech záležitostech nadace. Má šest členů a k platnému rozhodnutí potřebuje souhlas 2/3 členů správní rady. Schůze správní rady svolává její předseda a konají se měsíčně, nejdéle však čtvrtletně. Kontrolním orgánem je tříčlenná dozorčí rada, jejímž úkolem je kontrola plnění podmínek stanovených pro poskytování nadačních příspěvků a správnost účetnictví nadace. Výkonným orgánem je ředitelka nadace, která zabezpečuje profesionální a odbornou činnost nadace. Významným a důležitým prvkem zajišťujícím činnost nadace jsou dobrovolníci a jejich dobrovolná práce bez nároku na odměnu.

Činnost nadace je také umožněna díky darům fyzických i právnických osob, dotací a výnosům z majetku nadace zapsaného v nadačním jmění. Nadace jen zřídkakdy využívá možnosti hospodářské činnosti pro získání dalších prostředků pro svoji činnost.

Hlavním zdrojem jejích příjmů jsou výnosy z nadačního jmění. Nadace s tímto zdrojem nakládá obezřetně. Od roku 2010 může nadace využít i 50% výnosů z finančních prostředků NIF k dalším účelům. Pokud má nadace z tohoto zdroje výnosy, tak je převádí do fondu nadace, který následně využívá pro povolené účely, kterými zejména jsou náklady související se správou nadace a vlastní programy.

Základním dokumentem upravujícím hospodaření nadace je roční finanční plán, který se sestavuje koncem roku na rok následující. Podkladem pro jeho sestavení jsou náklady roku stávajícího a plánované akce a programy pro rok, na který je finanční plán sestavován. Tento rozpočet je následně schvalovaný správní radou. V případě, že během roku dojde ke změně nebo doplnění, je třeba, aby tuto změnu schválila spolu se správní radou i dozorčí rada.

Nadace vede tzv. podvojný účetnictví. V souladu se platnými právními předpisy vede pomocí analytických účtů detailní evidenci a člení příjmy a výdaje, resp. výnosy a náklady na základě činností, v jejíž souvislosti k nim došlo. Rozděluje činnosti hlavní a hospodářské a v rámci hlavní činnosti i jednotlivé programy. To se děje pomocí nákladových středisek. Odděleně vede náklady související se správou nadace, poskytnuté nadační příspěvky a přehled o prostředcích z NIF.

Účetním obdobím je kalendářní rok. Účetnictví nadace je vedeno zkušeným účetním s dlouholetou praxí s účetnictvím neziskových organizací, který se výborně orientuje v související právní legislativě.

Nadace vydává vnitřní předpisy a účetní směrnice, kterými se vedení účetnictví spolu s platnými právními předpisy řídí. Účetnictví je vedeno na základě vlastního účtového rozvrhu vypracovaného podle vyhlášky 504/2002 Sb. a upraveného pro potřeby nadace.

Účetní závěrka je schvalována nejen správní radou a přezkoumávána dozorčí radou Nadace pro radost, ale je každoročně také ověřována auditorem a následně poté zveřejňována ve výroční zprávě a v nadačním rejstříku.

Téměř celé nadační jmění má Nadace pro radost ve formě cenných papírů. Zákon nadacím v tomto směru omezuje možnosti investování, z toho důvodu je většina z těchto cenných papírů ve formě dluhopisů. Účtování o dluhopisech je účetně náročná záležitost, jak je v kapitole ukázáno.

Největším problémem nadace v účetnictví je dle mého názoru klíčování nákladů. Nadace přiřazuje přímé náklady související s jednotlivými programy, ale nedostatečně rozděluje nepřímé náklady.

Z nepřímých nákladů rozčleňuje dle obývané plochy pouze náklady související s energiemi a vodou. Další nepřímé náklady – mzda, poštovné, telefony apod. jdou ve všech jejích programech vždy na vrub správních nákladů.

Nadace pro radost je plátcem nebo poplatníkem řady daní, vždy však využívá zákonných možností a podává osvobozující daňová přiznání. Jedinou daní, kterou platí, jsou povinné odvody za zaměstnance.

Nadace mívá příjmy z hospodářské činnosti – tržby z reklamy. Tyto příjmy v následujících obdobích nadace vždy využije na svoji hlavní činnost a na základě toho daň z tohoto příjmu neplatí. V případě, že má tento druh příjmu, je nadace povinna podávat daňové přiznání.

Nadace je jako vlastník nemovitosti plátcem daně z nemovitosti. Tato nemovitost je součástí nadačního jmění, a protože není využívána ani nájemcem k hospodářské činnosti, tak je ze zákona od této daně osvobozena. Nadace je pro nárok na osvobození povinna podat k 31. lednu daňové přiznání.

Nadace je na základě podaného daňového přiznání opět k 31. lednu osvobozena také od daně darovací na veškeré dary, které v daňovém přiznání uvede.

Nadace nevlastní žádné auto, nikdo ze zaměstnanců ani členů správní nebo dozorčí rady si neuplatňuje žádné cestovní náhrady, nadace tedy není přihlášena k dani silniční a nemá v tomto směru žádné povinnosti.

5 VLASTNÍ DOPORUČENÍ A NÁVRHY

5.1 Nadace pro radost

Na základě provedené analýzy činnosti, účetního a daňového režimu v předchozí kapitole bych Nadaci pro radost doporučila několik úprav.

Především by bylo vhodné věnovat více pozornosti klíčování nepřímých nákladů. Podle mého názoru nejsou nepřímé – režijní náklady dostatečně rozloženy na jednotlivé vlastní programy nadace.

Nadace v současné době klíčuje pouze ty nepřímé náklady, které jsou spojené s platbou za energie a vodu v objektu, kterou pronajímá. Klíčování probíhá podle obývané plochy a je rozloženo mezi nájemce a správní náklady nadace. Nutno podotknout, že příjem za pronájem nepokrývá ani skutečné náklady a že nadace tímto způsobem na nájemce doplácí. Analýzou činnosti, která je jak se ukázalo nezbytnou součástí správného účtování, jsem zjistila, že v případě nájemce se v podstatě jedná o jeden z vlastních programů Nadace pro radost. Nájemcem je totiž salesiánská kongregace, která objekt používá pro ubytování svých členů – animátorů pracujících pro středisko mládeže. Podpora tohoto střediska, lze tento pronájem hodnotit jako hlavní činnost.

Chápu hledisko nadace na tuto problematiku. Statut nadace povoluje, že náklady na správu nadace mohou tvořit až 80% zapsaného nadačního jmění (bez prostředků NIF) a nadace toto zdaleka nevyužívá. Z tohoto úhlu pohledu není důvod, proč by se měla trápit s klíčováním režijních nákladů na jednotlivé programy. V konečném důsledku to totiž vyjde na stejno. Z jiného úhlu pohledu již tato problematika tak jasná není. Bez pravdivého klíčování nákladů nadace neví, jaké jsou její skutečné náklady na jednotlivé programy, jak moc jsou ty které akce ztrátové a naopak. Při pohledu na výsledovku z roku 2010 se tedy jeví, že prostředky z NIF jsou vysoce výnosné a není nutné se o ně nijak starat – chybí k nim jakýkoli režijní náklad. A ani koncert se neudělá sám – i zde chybí v nákladech například poměrná část mzdových nákladů.

Přistoupila-li by nadace na lepší rozklíčování režijních nákladů, získala by tedy nejen přehled o tom, kolik ve skutečnosti program stál, ale také by si uvědomila, co vše je s tím spojené a jaké partnery na tu kterou činnost oslovit. Mohla by tak vyzískat například více prostředků nebo snížení nákladů.

I z pohledu dárců není současné členění, resp. nečlenění nepřímých nákladů pro nadaci příznivé a naopak by bylo přínosné, kdyby byly nepřímé náklady rozděleny i na ostatní programy, kam bezesporu také patří.

Tohle vše jsou důvody pro to, aby nadace dbala na lepší, přesnější rozdělení nepřímých nákladů. K tomuto je vhodné zvolit i patřičný postup, jak zjistit nejlepší poměr rozložení režijních nákladů. U mzdy by přicházel v úvahu postup, kdy ředitelka nadace bude během předem určeného období sledovat, kolik času jí jednotlivé činnosti zaberou a následně vnitřní směnicí určit poměr rozložení mzdy mezi jednotlivé činnosti.

Z výkazu zisku a ztráty ani z výroční zprávy 2010 není zřejmá celková částka přijatých darů. Domnívám se, že by nadace jako nezisková organizace, pro kterou jsou dary značným zdrojem příjmů, měla tuto informaci zveřejňovat jednoznačně. Ve výroční zprávě nadace zveřejňuje dárce nad 10.000,- Kč včetně jmen, tak jak jí to ukládá zákon a dále i některé menší dárce. Uvádí sice i celkový počet darů, ale z tohoto není zřejmá celková částka. Toto považuji za velký nedostatek, který pro veřejnost

zkresluje celkovou situaci a postavení nadace. Za rok 2011 je toto již zpracováno ve výroční zprávě lépe.

Nadace vykazuje příjmy za reklamu jako svoji hospodářskou činnost. Ve svém statutu však nadace žádnou hospodářskou činnost stanovenou nemá. Navíc se hospodářskou činností rozumí v podstatě soustavná podnikatelská činnost, a to Nadace pro radost rozhodně nevykonává. Nadace má příjmy z pronájmu pouze občasně a nahodile. Z tohoto důvodu si myslím, že se z hlediska účetního nejedná o hospodářskou činnost, ale spíše o jednu z hlavních činností, která by měla být v daňovém priznání vykázána jako zisková hlavní činnost. Daňový základ ani daň by se ale nezměnila.

Výše zmiňované klíčování nákladů by jistě mělo svůj dopad na účtování nadace. Vzhledem k tomu, že jednotlivé programy jsou již tak ztrátové, tak na daňový režim nadace by toto žádný vliv nemělo. Z pohledu daní je tedy skutečně v tomto případě jedno, že téměř veškeré nepřímé náklady jsou na vrub správních nákladů nadace.

5.2 Obecné doporučení

Odvody

V předchozí kapitole jsem se zmínila o odvodech ze mzdy, resp. o odvodech na zdravotní a sociální pojištění za zaměstnance. Všichni zaměstnavatelé se shodují v tom, že toto je jeden z největších režijních nákladů, a nejen pro nadace, je to náklad velmi zatěžující. V případě nadací, které jsou ze zákona povinny hlídat správní (tedy režijní) náklady, které nesmí překročit určité procento buď k majetku, nebo k nadačním příspěvkům, bývá tato položka velmi často důvodem, proč si nemůže dovolit zaměstnance, případně dalšího zaměstnance. Důsledkem toho je nemožnost plně rozvinout veškerý potenciál nadace a stagnace takové organizace. Nejenže je zaměstnanec pro nadaci drahý, ale nadace si netroufá jít do rizika, že skrz tento náklad překročí povolenou hranici svých režijních nákladů. Dle výkonné ředitelky Nadace pro radost je toto jedním z hlavních důvodů, proč má nadace ve svém statutu tak vysoké procento na správní náklady k majetku. Je bez diskuzí, že bez kvalitního a profesionálního řízení není možný rozvoj žádné organizace, nadace a nadační fondy nevyjímaje. Pro svoji činnost mohou využít pomoci dobrovolníků, ale není možné na dobrovolné práci stavět činnost celé organizace.

Jistě by se dala najít vhodná forma, jak v tomto směru nadacím, nadačním fondům (potažmo dalším neziskovým organizacím s veřejně prospěšným účelem) odlehčit. Například možnost požádat o dotaci za takto odvedenou částku za zaměstnance. Stát by sice na jedné straně přišel o určitou část příjmů, což by ale na druhé straně bylo vykompenzováno: nadace by byla schopná mít za takových podmínek zaměstnance, což by snížilo počet nezaměstnaných a současně by umožnilo růst a rozvoj nadace a tím podpořilo i ekonomiku.

Členění nákladů

V práci jsem dále poznamenala, že je v jistém směru nespravedlivé, že si nadace a nadační fondy na rozdíl od ziskových subjektů nemůže započíst ziskovou činnost se ztrátovou, ale pokud je určitá hlavní činnost zisková, jsou příjmy z takové činnosti předmětem daně. Nadace i NF v tuto chvíli má ještě možnosti (v práci popsané), díky kterým daň z těchto příjmů nakonec neplatí. Nicméně je to další věc, kterou je třeba v účetnictví i v daních hlídat a která obnáší určitě administrativní těžkosti. To mě vede k myšlence, že lze toto zjednodušit. Jak pro nadace a NF, tak i pro osoby zvenčí je rozhodně výhodné,

jsou-li činnosti rozdělené a oni na základě toho vědí, jak si která stojí. Proč by ale nakonec nemohly nadace a NF jednotlivé činnosti sečíst, a předmětem daně by se nakonec stal jen opravdový zisk?

Uvědomuji si, že tyto výše popsané záležitosti, které nadacím, NF a obecně neziskovým organizacím stěžují život, mají svůj smysl a to ten, aby nezisková forma byla co nejméně zneužitelná. Problém vidím ale v tom, že ti kteří svoje poslání myslí vážně, tak je to pro ně velmi omezující a odrazující a ti a přitom si nejsem jistá, že to odradí ty, kteří to vážně nemyslí. Určitou pomocí může být právě uzákoněná, ale konkrétně specifikovaná veřejná prospěšnost.

Daňové asignace

Před časem se hodně mluvilo o možnosti daňových asignací. Daňová asignace je nástroj, díky kterému daňový poplatník má možnost volby a směřuje předem státem stanovou část z jeho vlastní odváděné daňové povinnosti na existující veřejně prospěšné cíle nebo organizace. Svou daňovou asignací vyjadřuje důležitost a důvěru danému projektu nebo subjektu. Odbornou literaturou jsou popsány jak výhody (stát: odlehčení státnímu aparátu, efektivnost výdajů, odlehčení napětí), tak i nevýhody (stát: zvýšení nákladů na administrativu a ztráta kontroly, nadace: zvýšení nákladů na publicitu), této možnosti.

Když jsem v předchozí kapitole psala o Nadaci pro radost, tak jsem si říkala, že kdyby u nás byly uzákoněny daňové asignace, tak by to pro tuto nadaci bylo úžasné. Hodně jejích pravidelných dárců je zdejších, všichni místní ji znají, protože chodí kolem a na vlastní oči vidí, co dělá a mnohých se osobně týká, pravidelně je oslovuje i díky svým krásným promo akcím. Kdyby jen polovina těchto lidí se rozhodla, že ji podpoří 1% z daní, jak bylo v roce 2004 navrhováno byla by na tom ale líp? Od výkonné ředitelny vím, že na darech každoročně získají přibližně 2 miliony. Vezmeme-li si, že za rok 2012 byla mediánová mzda 22.446,-Kč¹¹², což znamená, že částka, o kterou by se od jednoho takového průměrného poplatníka jednalo, by činila 22,81 Kč, pak by muselo být takových poplatníků téměř 7.310, aby nadace získala stejný obnos. Podle výročních zpráv je dárců obvykle přibližně polovina. Z toho plyne, že lidé ve formě darů dávají více. Zkušenosti ze Slovenska, které tuto možnost zavedlo ve výši 2%, jsou pro tamní nadace zklamáním. Dle informací z různých zdrojů a webů si lidé daň začali zaměňovat za dar a vzhledem k tomu, že dary již dále na Slovensku nijak zvýhodněny nejsou a lidem tak chybí pobídka k poskytování darů, jeví se daňové asignace pro nadace v České republice spíše negativně. To je nejspíš i příčina, proč se daňové asignace ve větší míře nevyužívají ani v Evropě. Lidé si lidé říkají, že když už dají 1 - 2 % z daní, tak vlastně mají splněno a už žádné dary dávat nemusejí. Jen Itálie a Španělsko využívají možnosti daňových asignací, ale pouze pro na církevní účely. V posledním desetiletí byly zavedeny například kromě zmiňovaného Slovenska také v Maďarsku, Polsku nebo Litvě.¹¹³

¹¹² BUSINESSINFO.CZ. *Průměrné mzdy* [online]

¹¹³ IHNED.CZ. *Komu pošlete své daně* [online].

ZÁVĚR

Tato diplomová práce je zaměřena na účetní a daňový režim nadací a nadačních fondů, přičemž důraz je kladený více na nadace. To zejména z toho důvodu, že analýza účetního a daňového režimu konkrétního subjektu je dělaná pro tuto formu.

Pro nadace i nadační fondy platí stejné právní předpisy jako pro ostatní právnické osoby. S ohledem na jejich neziskový charakter jim stát poskytuje určité daňové úlevy a platí pro ně také jisté výjimky a pravidla. Některá ustanovení účetních a daňových předpisů jsou pro ně však mnohem komplikovanější ve srovnání zejména se ziskovými subjekty. Je to zejména povinnost vedení detailní evidence, která má za úkol odděleně sledovat výnosy a náklady podle jednotlivých druhů činností. Nadace a nadační fondy rozlišují činnost hlavní – ta, pro kterou byly zřízeny a činnost hospodářskou – vedlejší, doplňkovou. Podle toho se pak určuje, které příjmy a s nimi související výdaje jsou předmětem daně a které ne. Vhodným nastavením hlavních činností ve zřizovacích listinách si mohou tedy svůj daňový základ optimalizovat. Dále musí oddělit příjmy, které jsou od daně osvobozeny. Jakým způsobem toto budou nadace a nadační fondy sledovat není nikde přesně určeno a je na zvážení každé organizace, jaký způsob a postup pro vedení evidence zvolí. Ten si posléze musí u správce daně obhájit. Zákon pouze stanovuje povinnost ke dni sestavení účetní závěrky vykázat odděleně náklady, výnosy, výsledek hospodaření za hlavní činnost a náklady, výnosy a výsledek hospodaření za hospodářskou činnost.

Cílem práce bylo na základě charakteristiky a analýzy současného účetního režimu nestátních neziskových organizací identifikovat problematická místa účtování i zdaňování nadací a nadačních fondů. Stanovený cíl práce byl z mého pohledu naplněn. Práce obsahuje analýzu účetního a daňového režimu s důrazem na specifika účetnictví a daňové problematiky nadací a nadačních fondů. Pokud jsou mezi oběma typy rozdíly, je to v práci uvedeno. V práci je uvedená legislativa vztahující se ke zkoumané problematice, charakteristika nadací a nadačních fondů a analýza jejich účetního a daňového režimu. Na konkrétním příkladu nadace je ukázáno praktické využití souvisejících předpisů a vysloveno doporučení a návrh řešení z analýzy vyplývající.

Nadace a nadační fondy jsou právnické osoby, které jsou zřizovány za obecně prospěšným účelem. Jsou zvláštním typem organizace v tom smyslu, že se jedná o účelová zřízení majetku, jejichž činnost spočívá v získávání finančních prostředků na jedné straně a jejich přerozdělování třetím osobám na straně druhé. Vznikají zápisem do nadačního rejstříku na základě nadační listiny. Jejich organizačním dokumentem je statut.

Základním předpisem pro vedení účetnictví nadací a nadačních fondů je stejně jako pro ostatní účetní jednotky zákon o účetnictví. Doplnujícím předpisem účetního režimu nadací a nadačních fondů je vyhláška 504/2002 Sb. a České účetní standardy č. 401 – 413, které prakticky upravují postup účtování jednotlivých skutečností.

Nadace a nadační fondy vedou tzv. podvojně účetnictví, kde se výnosy a náklady účtují bez ohledu na jejich faktické přijetí a zaplacení. Nadace musí vést účetnictví v plném rozsahu, což znamená, že jej vede souběžně v účetním deníku, v hlavní účetní knize a v analytické knize. Nadační fond může vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, což zejména znamená, že sestavují účtový rozvrh, v němž může uvést pouze účtové skupiny, může spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize, nemusí účtovat v knihách analytických účtů a v knihách podrozvahových účtů a sestavují účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu.

Povinností každé nadace je ověření účetní závěrky auditorem. Nadační fond ověřuje účetní závěrku jen v případě, že majetek nebo úhrn celkových nákladů a výnosů je vyšší než 3 mil. Kč.

Nadace i nadační fond vydávají nejpozději do šesti měsíců od skončení účetního období výroční zprávu, jejíž obsah je dán zákonem. Tuto výroční zprávu zveřejňují spolu s účetní závěrkou ve lhůtě 30 dnů po schválení výroční zprávy správní radou, nejpozději však do konce bezprostředně následujícího účetního období. Výroční zpráva nemusí být na rozdíl od účetní závěrky ověřená auditorem. Výroční zpráva musí být uložena u rejstříkového soudu ve sbírce listin, aby do ní mohl kdokoliv nahlédnout.

Daňové zákony přisuzují zejména nadacím, ale i nadačním fondům určitá zvýhodnění ve srovnání se ziskovými subjekty. Najde se však celá řada ustanovení, která působí nemalé obtíže a to zvláště v souvislosti s velkou administrativní zátěží. Z určitého úhlu pohledu je možné dokonce konstatovat, že se může jednat i o znevýhodnění oproti ostatním subjektům.

Nejvýstižnějším příkladem je daň z příjmů právnických osob. Pro zjištění této daňové povinnosti jsou nadace a nadační fondy povinny vést podrobnou evidenci příjmů a s nimi souvisejících výdajů a to odděleně za jednotlivé druhy činností, tak aby se na konce období dalo určit, zda jsou příjmy předmětem daně nebo ne. S tímto úzce souvisí i problém klíčování nákladů (především režijních nákladů). Významnou nevýhodou je i uplatňování odčitatelných položek. Nadace a nadační fondy si mohou uplatnit pouze ztrátu z hospodářské činnosti, nikoli ze své hlavní činnosti, tak jak je to umožněno ziskovým subjektům. Na druhou stranu ale musí zdanit hlavní činnost, pokud je zisková. Nemohou si od základu daně odečíst hodnotu poskytnutých darů. Nespornou výhodou však je možnost uplatnění si jiné odčitatelné položky - snížení daňového základu až o 30% (max. 1 milion Kč) za dodržení podmínky, že tyto prostředky nadace, nadační fond použije do 3 let pro svoji hlavní činnost. V případě, že snížení činí méně než 300.000,-Kč, lze odečíst částku 300.000,-Kč, maximálně však do výše základu daně. V podstatě to znamená, že pokud má nadace základ daně do 300.000,-Kč, daň z příjmů neplatí.

Podle mého názoru je tento daňový systém hodně komplikovaný a administrativně zbytečně zatěžující a nepřehledný. Na jedné straně si nemohou odečíst, na druhé platí jiná velká odčitatelná položka, která vlastně dokazuje, že stát nemá zájem zdaňovat ty neziskové subjekty, které skutečně vykonávají obecně prospěšnou činnost. Systém by jistě bylo vhodné a možné zjednodušit. Například pokud by se zcela od daně osvobodila hlavní činnost, bylo by vykazování snazší a průkaznější. Organizacím by odpadla velká administrativní zátěž s vedením evidence. Dani by dále podléhala hospodářská činnost včetně stanovené podmínky, že pokud budou prostředky využity na financování poslání, nebudou následně zdaněny.

Daň silniční je pro ziskové subjekty jednoduchá a jasná. Pro nadace a nadační fondy je však úzce provázána s daní z příjmů a v praxi tak činí nemalé potíže. Předmětem této daně jsou totiž vozidla, která jsou využívána pro hospodářskou činnost nebo pro hlavní činnost, která je zisková. Daň se platí zálohově během roku. Problém je, že nadace nebo nadační fond skutečnost, zda je daná hlavní činnost ztrátová nebo zisková, zjistí až po skončení zdaňovacího období. Nicméně povinnost zaplatit zálohu na silniční daň za ziskovou hlavní činnost vzniká již 15. den po skončení čtvrtletí zdaňovacího období. Zákon tuto situaci neřeší a výklad Ministerstva financí má za to, že nadace a nadační fondy jsou povinny toto sledovat průběžně a dostát povinnosti platit zálohy čtvrtletně. Dle mého názoru je to v rozporu se zákonem o dani z příjmu (§ 18), který říká, že činnost se hodnotí za celé zdaňovací období. Je zcela jistě možné, že v momentě, kdy organizace získá na činnost prostředky, bude tato činnost zisková a to až do té doby, kdy je pro tuto činnost využije. Toto se může odehrát v různých

časových obdobích. Zde by podle mého názoru měla být jednoznačně stanovena výjimka pro neziskové organizace, kde by byla stanovena pouze jednorázová povinnost ke konci roku, kdy je již zřejmé, která činnost je a není zisková. Další věc, kterou tento zákon v souvislosti s neziskovými organizacemi obecně zcela opomíjí, je skutečnost, že ve většině případů jsou výnosy z hospodářské činnosti následně použity pro posílání nadace nebo nadačního fondu. Myslím si, že by tedy v takovém případě mělo být vozidlo od daně také osvobozeno.

Nadace, nadační fondy si v souladu se svým postavením mohou uplatnit a uplatňují celou řadu dalších osvobození podle daně darovací nebo daně z nemovitosti. Tyto daně nejsou nijak komplikované a pro nadace i nadační fondy jsou zcela srozumitelné. Nárok na osvobození se uplatňuje na základě podaného daňového přiznání. Podmínky pro ně jsou v souvislosti s těmito daněmi dle mého názoru nastaveny přiměřeně.

V práci jsem analyzovala účetní a daňový režim Nadace pro radost. Účetnictví je vedeno zkušeným účetním a je vhodně nastaveno pro potřeby analyzované organizace. Výnosy a s nimi související náklady se sledují na jednotlivých střediscích, což je přehledné a umožňuje to snadnou a rychlou orientaci. Přesto mám určité výhrady k nedostatečnému klíčování režijních nákladů, které jsou z velké části na vrub správy nadace a ta se tak zbytečně dostává do vysokých čísel za tuto sledovanou a kontrolovanou položku. Doporučila bych rozložení těchto nákladů i na další činnosti. Klíčem by měla být například u osobních nákladů časová náročnost každé činnosti.

Nadace má majetek uložený především v cenných papírech. Vhodně zvolila sledování jednotlivých cenných papírů zvlášť na analytických účtech. Umožňuje to zjistit reálný výnos a náklady spojené s každým takovým cenným papírem. Nadace tímto způsobem může zjistit, které investice jsou pro ni opravdu výhodné a dostát tak své povinnosti řádného hospodáře a pro příště vyloučit ty investice, které se ukázaly jako ztrátové.

Diplomová práce má poskytnout ucelený pohled na problematiku účetního a daňového režimu zejména nadací, ale i nadačních fondů, která je velmi podobná. Zdůrazňuje problematiku místa účtování i zdaňování nadací a nadačních fondů včetně názorného příkladu na konkrétní organizaci. Kromě tohoto hlavního cíle, práce vystihuje další souvislosti s tím spojené: legislativní rámec, očekávané změny od roku 2014 a komplexní orientaci v oblasti nadací a nadačních fondů. Jak jsem naznačila v úvodu, měla by být určitou pomůckou pro manažery nadací a nadačních fondů, jak se rychle zorientovat v komplikované problematice účetnictví a daní těchto neziskových forem.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie

1. SALAMON, L. M.; ANHEIER, H. K. *Defining the nonprofit sector: A Cross-National Analysis*. Manchester : Manchester University Press, 1997. 526 s. ISBN 0-7190-4902-4.
2. MALINA, Jaroslav; MARIE, Dohnalová. *Slovník antropologie občanské společnosti*. první. Brno : Akademické nakladatelství CERM, 2006. 778 s. ISBN 80-7204-349-8.
3. REKTOŘÍK, Jaroslav. *Organizace neziskového sektoru: základy ekonomiky, teorie a řízení*. 2. aktualiz. vyd. Praha: Ekopress, 2007. 188 s. ISBN 9788086929255.
4. STRECKOVÁ, Y., MALÝ, I. A KOL.: *Veřejná ekonomie pro školu i praxi*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 1998. 214 s. ISBN 80-7226-112-6
5. HYÁNEK, Vladimír. *Neziskové organizace*. In *Neziskové organizace ve veřejných službách*. 1.vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2007.od s. 31-42, 294 s. Neuveden. ISBN 978-80-210-4423-4.
6. RONOVSÁ, Kateřina . *Spolkové a nadační právo*. Brno : Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2008. 109 s. ISBN 978-80-210-4512-5.
7. HYÁNEK, Vladimír. *Neziskové organizace: teorie a mýty*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2011. 132 s. Neuveden. ISBN 978-80-210-5651-0.
8. MERLÍČKOVÁ, RŮŽIČKOVÁ, R. *Neziskové organizace :vznik, účetnictví, daně*. 11. aktualizované vydání, Olomouc: Anag, 2011. 256 s. ISBN 978-80-7263-675-4.
9. MERITUM. *Nevýdělečné organizace 2012*. Praha: Wolters Kluwer, 2012. ISBN 978-80-7357-737-7.
10. TURONĚ, Jiří. *Účetnictví nadací a nadačních fondů. Poradce Veřejné Správy*. 2008, I., č. 4, 6 - 12. ISSN 1802-839X.
11. JURAJDOVÁ, Hana. MASARYKOVA UNIVERZITA. *Finanční účetnictví*. Brno, 2012
12. PEKOVÁ J. *Veřejné finance, úvod do problematiky*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: ASPI, a.s., 2008, 580 s. ISBN 987-80-7357-358-4.
13. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: ASPI a.s., 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2.
14. VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*. Praha, 1. VOX a.s., 2010.356 s. ISBN 978-80-86324-86-9.
15. DUBEN, R. *Neziskový sektor v ekonomice a společnosti*. Praha: CODEX Bohemia s.r.o.,1996. 80 s. ISBN 80-85963-19-1.
16. MAREK, J., BOŠKOVÁ, A. *Daňová a účetní specifika neziskových organizací*. Praha:BILANCE, 1999. 122 s. ISBN 80-238-4170-X

17. JURAJDOVÁ, H., ŠELEŠOVSKÝ, J. a kol. *Účetnictví, daně, audit a financování územních samosprávných celků a organizací neziskového sektoru*. 1.vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004. 136 s. ISBN 80-210-3583-8
18. URBANCOVÁ, A., KRYŠKOVÁ, Š. *Účetnictví nevýdělečných organizací A*. VŠB – Technická univerzita Ostrava, 2005. 214 s. ISBN 80-248-0832-3
19. DOHNALOVÁ, M.: *Sociální ekonomie a občanský sektor (II): Vymezení občanského sektoru*. Univerzitní noviny – List Masarykovy univerzity a Nadace Universitas Masarykiana, roč. 10, 2003, č. 3, s. 41 – 46

Zákony

20. Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, ve znění pozdějších předpisů
21. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
22. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
23. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
24. Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
25. Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
26. Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů
27. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
28. Vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991
29. Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním
30. předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví
31. České účetní standardy č. 401 – 414

Internetové zdroje

32. *Ministerstvo financí České republiky: Financování neziskových organizací* [online]. c2005 [cit. 2013-02-23]. Dostupné z WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/nezisk_organizace.html.
33. *AVPO: Asociace veřejně prospěšných organizací* [online]. Co je veřejná prospěšnost. 2012 [cit. 2013-02-23]. Dostupné z: <http://www.avpo.cz/clanek/1477/621/verejna-prospesnost/co-je-verejna-prospesnost/>
34. *AVPO: Asociace veřejně prospěšných organizací* [online]. Proběhlo připomínkování o statusu veřejné prospěšnosti. 2012 [cit. 2013-02-23]. Dostupné z: <http://www.avpo.cz/clanek/1542/614/home/pripominkujte-navrh-zakona-o-statusu-verejne-prospesnosti/>
35. *Neziskovky.cz: Fakta - Statistika počtu NNO* [online]. c2013 [cit. 2013-02-24]. Dostupné z WWW: <http://neziskovky.cz/cz/fakta/neziskovy-sektor-v-cr/statistika/>
36. *Institut komunitního rozvoje: Neziskové organizace* [online]. c2010 [cit. 2013-02-24]. Dostupné z WWW: http://www.ikor.cz/neziskove_org.php.
37. ANDERLE, Pavel. Máme na čem stavět. In: *Neziskovky.cz* [online]. 2002 [cit. 2013-02-23]. Dostupné z: http://www.neziskovky.cz/clanky/511_538_541/fakta_neziskovky-v_historie-neziskoveho-sektoru-v/

38. Důvodová zpráva pro vládní návrh nového občanského zákoníku. In: *Nový občanský zákoník* [online]. 2012 [cit. 2013-03-30]. Dostupné z: http://www.novyobcanskyzakonik.cz/zakon/_obcansky-zakonik-novy-navrh-dz.pdf
39. FÓRUM DÁRCŮ. *Fórum dárců: Nadace* [online]. 2010 [cit. 2013-04-07]. Dostupné z: <http://www.donorsforum.cz/nadace.html>
40. Studie proveditelnosti Evropského nadačního statutu (Feasibility Study on a European Foundation Statute). In: *European Commission* [online]. 2008 [cit. 2013-03-30]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/eufoundation/feasibilitystudy_en.pdf
41. IBFD. *IBFD: Tax Research Platform* [online]. 2013 [cit. 2013-03-25]. Dostupné z: <http://online.ibfd.org/kbase/>
42. NÁHLOVSKÁ, Jitka. Návrh účtového rozvrhu nestátní nevýdělečné organizace. In: *UNES: Účetnictví neziskového sektoru* [online]. 2009/7 [cit. 2013-03-09]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9283v12102-navrh-uctoveho-rozvrhu-nestatni-nevydelecne-organizace/>
43. MORÁVEK, Zdeněk. Nadace a nadační fondy z účetního a daňového hlediska. In: *Daně a právo v praxi* [online]. 2009/7 [cit. 2013-03-16]. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d5282v7331-nadace-a-nadacni-fondy-z-danoveho-a-ucetniho-hlediska-2-ca/?search_query=\\$issue=1177](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d5282v7331-nadace-a-nadacni-fondy-z-danoveho-a-ucetniho-hlediska-2-ca/?search_query=$issue=1177)
44. SAGIT. *Daňové pojmy: Základ daně* [online]. 2004 [cit. 2013-03-13]. Dostupné z: http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&levelid=da_551.htm
45. KOLEKTIV AUTORŮ: *Společenský a legislativní rámec neziskového sektoru* [online]. Agnes, 2008 [cit. 2013-03-17]. ISBN 978-80-903696-2-7. Dostupné z: <http://texty.agnes.cz/data/text/4/4-text.pdf>
46. NADACE PRO RADOST. *O nás* [online]. 2011 [cit. 2013-03-23]. Dostupné z: http://www.nadaceproradost.org/index.php?id=o_nadaci
47. BUSINESSINFO.CZ. *Průměrné mzdy* [online]. 2013, 13. 3. 2013 [cit. 2013-03-25]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/prumerne-mzdy-4-ctvrtleti-2012-30458.html>
48. IHNED.CZ. *Komu pošlete své daně* [online]. 2006, 2. 6. 2006 [cit. 2013-03-25]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/podnikani-a-dane/c1-18594090-komu-poslete-sve-dane>

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Daňové pobídky pro dárce v EU

Tabulka 2: České účetní standardy, kterými se řídí nadace a nadační fondy

Tabulka 3: Ukázka deníku

Tabulka 4: Metodický postup sestavení příjmů a výdajů pro daňové účely

Tabulka 5: Přehled grantové činnosti Nadace pro radost

Tabulka 6: Rozpočet Nadace pro radost na rok 2012

Tabulka 7: Výkaz zisku a ztráty Nadace pro radost za rok 2010

Tabulka 8: Výpočet daně z příjmu Nadace pro radost za rok 2010

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1: Vývoj počtu nadací a nadačních fondů v letech 1992 - 2012

Graf 2: Postavení nadací a nadačních fondů v rámci NNO

SEZNAM SCHÉMÁT

Schéma 1: Členění národního hospodářství podle kritéria financování

Schéma 2: Schematický přehled jednotlivých právních forem neziskového sektoru

Schéma 3: Daňová soustava České republiky

Schéma 4: Obecná úprava výpočet daně z příjmu platná i pro nadace a nadační fondy

Schéma 5: Organizační struktura Nadace pro radost

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1: Tabulka směrné účtové osnovy

Příloha č. 2: Ukázka účtového rozvrhu nadace

Příloha č. 1: Tabulka směrné účtové osnovy

Účtová třída	Účtová skupina	Název	Účtová třída	Účtová skupina	Název
0		Dlouhodobý majetek	4		Volná
	´01	Dlouhodobý nehmotný majetek	5		Náklady
	´02	Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný		50	Spotřebované nákupy
	´03	Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný		51	Služby
	´04	Nedokončený DNM, DHM a pořizovaný DFM		52	Osobní náklady
	´05	Poskytnuté zálohy na DNM a DHM		53	Daně a poplatky
	´06	Dlouhodobý finanční majetek		54	Ostatní náklady
	´07	Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku		55	Odpisy, prodaný majetek, tvorba rezerv a opr. položek
	´08	Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku		58	Poskytnuté příspěvky
1		Zásoby		6	59
	11	Materiál			Výnosy
	12	Zásoby vlastní výroby	60		Tržby za vlastní výkony a za zboží
	13	Zboží	61		Změny stavu vnitroorganizačních zásob
2		Finanční účty	62		Aktivace
	21	Peníze	64		Ostatní výnosy
	22	Účty v bankách	65		Tržby z prodeje majetku, zúčtování rezerv a opr. položek
	23	Krátkodobé bankovní úvěry	68		Přijaté příspěvky
	24	Jiné krátkodobé finanční výpomoci	69		Provozní dotace
	25	Krátkodobý finanční majetek	7 a 8	Vnitřní předpisy	
	26	Převody mezi finančními účty	9		Vlastní jmění, fondy, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodob. úvěry a půjčky, závěrkové a podrozvah. účty
3		Zúčtovací vztahy		90	Vlastní jmění
	31	Pohledávky		91	Fondy
	32	Závazky		92	Oceňovací rozdíly
	33	Zúčtování se zaměstnanci a institucemi		93	Výsledek hospodaření
	34	Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování		94	Rezervy
	35	Pohledávky za sdružením		95	Dlouhodobé bankovní úvěry a závazky
	36	Závazky ke sdružením		96	Závěrkové účty
	37	Jiné pohledávky a závazky		97	Podrozvahové účty
	38	Přechodné účty aktiv a pasiv		98	Podrozvahové účty
	39	Opravná položka k zúct. vztahům a vnitřní zúctov.		99	Podrozvahové účty

Příloha č. 2: Ukázka účtového rozvrhu nevýdělečné organizace

Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek

01 - Dlouhodobý nehmotný majetek

012-Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
013-Software
014-Ocenitelná práva
018-Drobný dlouhodobý nehmotný majetek
019-Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

081-Oprávký ke stavbám
082-Oprávký k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
085-Oprávký k péstitelským celkům trvalých porostů
086-Oprávký k základnímu stádu a tažným zvířatům
088-Oprávký k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku
089-Oprávký k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku

02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

021-Stavby
022-Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
025-Péstitelské celky trvalých porostů
026-Základní stádo a tažná zvířata
028-Drobný dlouhodobý hmotný majetek
029-Ostatní dlouhodobý hmotný majetek

03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

031-Pozemky
032-Umělecká díla, předměty a sbírky

04 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

041-Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
042-Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
043-Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

051-Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
052-Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek

06 - Dlouhodobý finanční majetek

061-Podíly v ovládaných a řízených osobách
062-Podíly v osobách pod podstatným vlivem
063-Ostatní cenné papíry držené do splatnosti
066-Půjčky organizačním složkám
067-Ostatní dlouhodobé půjčky
069-Ostatní dlouhodobý finanční majetek

07 - Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku

072-Oprávký k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
073-Oprávký k softwaru
074-Oprávký k ocenitelným právům
078-Oprávký k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku
079-Oprávký k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku

08 - Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku

31 - Pohledávký
311-Odběratelé
312-Směnký k inkasu
313-Pohledávký za eskontované cenné papíry
314-Poskytnuté provozní zálohy a zálohy na zásoby
315-Ostatní pohledávký

32 - Závazký

321-Dodavatelé
322-Směnký k úhradě
324-Přijaté zálohy
325-Ostatní závazký

33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

331-Zaměstnanci
333-Ostatní závazký vůči zaměstnancům
335-Pohledávký za zaměstnanci
336-Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

34 - Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování

341-Daň z příjmů
342-Ostatní přímé daně
343-Daň z přidané hodnoty
345-Ostatní daně a poplatký
346-Nároky na dotace a ostatní zúčtování se státním rozpočtem
348-Nároky na dotace a ostatní zúčtování s rozpočtem územních samosprávných celků

35 - Pohledávký za sdružením

358-Pohledávký za účastníky sdružení

36 - Závazký ke sdružením a závazký z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů

367-Závazký z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů
368-Závazký k účastníkům sdružení

37 - Jiné pohledávký a závazký

373-Pohledávký a závazký z pevných termínových operací
375-Pohledávký z emitovaných dluhopisů
378-Jiné pohledávký
379-Jiné závazký

38 - Přechnodné účtý aktiv a pasiv

381-Nákladý příštích období
383-Výdaje příštích období
384-Výnosy příštích období
385-Přijmy příštích období
386-Kursové rozdílý aktivní
387-Kursové rozdílý pasivní
388-Dohadné účtý aktivní
389-Dohadné účtý pasivní

39 - Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

391-Opravná položka k pohledávkám

395-Vnitřní zúčtování
398-Spojovací účet při sdružení

Účtová třída 5 - Nákladý

50 - Spotřebované nákupy

501-Spotřeba materiálu
502-Spotřeba energie
503-Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
504-Prodané zboží

51 - Službý

511-Opravy a udržování
512-Cestovné
513-Nákladý na reprezentaci
518-Ostatní službý

52 - Osobní nákladý

521-Mzdové nákladý
524-Zákonné sociální pojištění
525-Ostatní sociální pojištění
527-Zákonné sociální nákladý
528-Ostatní sociální nákladý

53 - Daně a poplatký

531-Daň silniční
532-Daň z nemovitostí
538-Ostatní daně a poplatký

54 - Ostatní nákladý

541-Smluvní pokuty a úroky z prodlení
542-Ostatní pokuty a penále
543-Odpis nedobyté pohledávký
544-Úroky
545-Kursové ztráty
546-Dary
548-Manka a škody
549-Jiné ostatní nákladý

55 - Odpisy, prodaný majetek, tvorba rezerv a opravných položek

551-Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
552-Zústatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
553-Prodané cenné papíry a podílý
554-Prodaný materiál
556-Tvorba rezerv
559-Tvorba opravných položek

58 - Poskytnuté příspěvký

581-Poskytnuté příspěvký zúčtované mezi organizačními složkami
582-Poskytnuté příspěvký a dary

59-Daň z příjmů 591-Daň z příjmů

595-Dodatečné odvody daně z příjmů

Účtová třída 6 - Výnosy

60-Tržbý za vlastní výkony a za zboží

601-Tržbý za vlastní výrobký
602-Tržbý z prodeje služeb
604-Tržbý za prodané zboží

61 - Změny stavu vnitroorganizačních zásob

611-Změna stavu zásob nedokončené výroby
612-Změna stavu zásob polotovarů
613-Změna stavu zásob výrobků
614-Změna stavu zvířat

62 - Aktivace

621-Aktivace materiálu a zboží
622-Aktivace vnitroorganizačních služeb
623-Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
624-Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

64 - Ostatní výnosy

641-Smluvní pokuty a úroky z prodlení
642-Ostatní pokuty a penále
643-Platbý za odespané pohledávký
644-Úroky
645-Kursové zisky
648-Zúčtování fondů
649-Jiné ostatní výnosy

65 - Tržbý z prodeje majetku, zúčtování rezerv a opravných položek

652-Tržbý z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
653-Tržbý z prodeje cenných papírů a podílů
654-Tržbý z prodeje materiálu
655-Výnosy z krátkodobého finančního majetku
656-Zúčtování rezerv
657-Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
659-Zúčtování opravných položek

68 - Přijaté příspěvký

681-Přijaté příspěvký zúčtované mezi organizačními složkami
682-Přijaté příspěvký (dary)
684-Přijaté členské příspěvký

69-Provozní dotace

691-Provozní dotace

Účtová třída 9 - Vlastní jmění, fondy, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé úvěry a půjčky, uzávěrkové a podrozvahové účtý

90 - Vlastní jmění

901-Vlastní jmění

91 - Fondy

911-Fondy

92 - Oceňovací rozdílý

921-Oceňovací rozdílý z přecenění majetku a závazků

93 - Výsledek hospodaření

931-Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
932-Nerozdělený zisk, neuhrazená ztráta minulých let

94 - Rezervy

941-Rezervy

95 - Dlouhodobé bankovní úvěry a závazký

951-Dlouhodobé bankovní úvěry
953-Emitované dluhopisy
954-Závazký z pronájmu
955-Přijaté dlouhodobé zálohy
958-Dlouhodobé směnký k úhradě
959-Ostatní dlouhodobé závazký

96 - Závěrkové účtý

961-Počáteční účet rozvažný
962-Konečný účet rozvažný
963-Účet výsledku hospodaření

97 až 99 - Podrozvahové účtý

971 až 998-Podrozvahové účtý
999-Vyrovňovací účet k podrozvahovým účtům