

Nezisková organizace a její vymezení v roli daňového poplatníka

Marie Hladká

Centrum pro výzkum neziskového sektoru

Simona Škarabelová

Ekonomicko-správní fakulta Masarykovy univerzity

Abstrakt

Problematika daňového režimu neziskových organizací je velmi obsáhlou a spornou oblastí. Jedním z předních důvodů je skutečnost, že pojem „nezisková organizace“ který je v dnešní době obecně používán není v České republice definován žádným platným právním předpisem. Neziskové organizace totiž jsou jako okruh daňových subjektů v daňových předpisech vymezeny nejednotně. Úpravu vzniku, existence, činnosti a zániku pro jednotlivé právní formy sice nalezneme v několika zvláštních předpisech, svůj právní rámec však nemají obsaženy v jednom kodexu jako např. obchodní společnosti, jejichž úprava je součástí obchodního zákoníku. Žádný z těchto zvláštních předpisů tedy neobsahuje pojmy jako „nezisková organizace“, „nestátní nezisková organizace“, „neziskový sektor“ apod. V důsledku toho existují rozdílná vymezení poplatníků daně v jednotlivých daňových předpisech, která více či méně suplují absenci definice výše zmíněných pojmů, avšak v obecné rovině je nahradit nemůžou. Návrhy, jak definovat a vymežit neziskovou organizaci, nalezneme např. v návrhu zákona o neziskových organizacích, v návrhu zákona o daňových asignacích či ve snaze definovat veřejnou prospěšnost v návrhu občanského zákoníku. Právě připravovaná rekonstrukce občanského zákoníku, která má v sobě zapracované dosavadní právní formy neziskových organizací, by mohla a měla vytvořit právní rámec pro neziskové organizace.

V diskusích nad zdaňováním neziskových organizací se logicky otvírá základní otázka, proč by měly být neziskové organizace vůbec zdaňovány. Z teoretického hlediska nevzniká těmto subjektům v rámci hospodaření zpravidla žádný důchod/zisk a není tedy důvod je zdaňovat. Na druhé straně stojí ale skutečnost, že daňové osvobození určitého typu právní osoby sebou nese významné riziko zneužití a „osvojení si“ vybrané právní formy jen ze spekulacních důvodů, což následně zhoršuje obraz celého neziskového sektoru. Pokud tedy přistoupíme na to, že zdanění neziskových organizací je oprávněné, musíme se ptát, zda mají být zdaňovány všechny stejně, nehledě na rozdíly v právní formě, a tím logicky i v hospodaření. A zde narazíme na další problém, který souvisí s kategorizací neziskových organizací. Na jedné straně stojí volně upravená sdružení členů (občanská sdružení) a na straně druhé striktně definovaná sdružení majetku (nadace, nadační fondy, obecně prospěšné společnosti). Podle stávajících daňových zákonů oba typy mohou uplatňovat obdobné daňové úlevy. Bez ohledu na to, zda je organizace účetně a ekonomicky transparentní či není, jí např. náleží daňová úleva, která spočívá v možnosti snížit si daňový základ o 30 %, maximálně však do výše 1 mil. Kč.

Článek si klade za cíl nejprve zmapovat nejvýznamnější rozpory ve vymezení neziskové organizace v daňových a ostatních zákonech a posléze navrhnout řešení, které subjekty lze považovat dle zákona za neziskové. Druhým cílem příspěvku je představit mechanismus zdaňování takto vymezených neziskových organizací, který umožňuje rozlišit čtyři kategorie neziskových organizací na základě objektivních kritérií.

Úvod

Právní rámec vztahující se k neziskovým organizacím prošel v uplynulých osmnácti letech nejen v České republice dramatickým vývojem. Po politické transformaci zákony a nařízení pro neziskový sektor buď neexistovaly, nebo byly významně zastaralé. Některé země spoléhaly na dřívější legislativu, jiné, jako např. Česká republika, postupně uzákonily novou legislativu (první byl zákon v roce 1990 o sdružování občanů). V současnosti je rámcová legislativa v zemích centrální a východní Evropy někdy obsažena pouze v občanském zákoně (např. v Maďarsku), někdy v jednotlivých zákonech (Bulharsko, Chorvatsko) a někdy v obojím společně (Česká republika) (Rutzen - Durham – Moore, 2004). Navzdory rozsáhlé reformě vybraných zákonů se však i po osmnácti letech objevují mezery, rozpory a obtížná ustanovení. Většina zemí se však malými krůčky snaží stále zlepšovat celkový právní rámec a jeho implementaci v neziskovém sektoru.

Prvním krokem vedoucím k rozvoji neziskového sektoru po socialistickém hospodářství byla úprava základního právního rámce, který upravoval vznik a založení neziskových organizací a dále nastavoval jejich podstatné vlastnosti. Druhým krokem se stala úprava daňového režimu těchto organizací, která však dosud nebyla dotažena do konce a stále se hledají odpovědi na základní otázky - mají se neziskové organizace vůbec zdaňovat?

Příspěvek rozebírá současný stav daňové legislativy pro neziskové organizace ze dvou pohledů. Za prvé popisuje skutečnost, jak se postupná reforma daňových zákonů vyrovnala se samotným vymezením neziskové organizace resp. poplatníka daně. Za druhé je podán návrh na možnou úpravu zdaňování neziskových organizací.

Vymezení daňového poplatníka

Neziskové organizace působí v mnoha různých oblastech, jedná se však zejména o ty oblasti, do kterých nemůže, nechce nebo neumí zasahovat stát, a o ty oblasti, ve kterých se nevyplatí působit komerčním – na vlastní zisk zaměřeným – subjektům (živnostníkům, firmám podnikům).

Vymezení neziskových organizací je různorodé a mnohdy se významně odlišuje, podle toho, zda vymezení vychází z charakteristických vlastností organizace nebo dle právního vymezení. Budeme-li vycházet právě z právního vymezení, pravděpodobně „nejpovolanejší“ dělení nám podává přeformulovaná tzv. strukturálně-operacionální definice neziskových institucí dle Satelitního účtu, která podává definici neziskového sektoru jako souhrn následujících právních forem:

- nadace,
- nadační fond,
- obecně prospěšná společnost,
- společenství vlastníků jednotek,
- vysoká škola (veřejná),
- politická strana, politické hnutí,
- sdružení (svaz, spolek, společnost, klub aj. vč. odborových organizací),
- organizační složka sdružení,
- stavovská organizace – profesní komora,
- komora (kromě profesních komor),
- zájmové sdružení právnických osob,

- církevní organizace (církve a náboženské společnosti včetně církevních právnických osob; předškolní a školská zařízení, základní školy, střední školy, zdravotnická zařízení zřízená církví nebo náboženskou společností),
- honební společenstvo,
- mezinárodní organizace a sdružení.

Z tohoto vymezení však daňové zákony nevychází, ale vytváří si každý jednotlivě své vlastní vymezení tzv. „poplatníka, který není založen nebo zřízen za účelem podnikání“. V daňových zákonech nenalezneme pojmy jako „neziskový sektor“, „nezisková organizace“, které jsou používány pouze v odborné terminologii a publikační činnosti. Důvodem je zejména riziko špatného výkladu, neboť dle zákona i neziskové organizace mohou dosahovat zisku, avšak měly by jej použít k rozvoji a zajištění své další činnosti. Na celém světě se využívá zvýhodněný status pro právnické osoby, které svou činností přispívají k dosahování cílů, jež jsou považovány za veřejně prospěšné (např. pomoc chudým, rozvoj vzdělanosti, dosahování jiných humanitárních cílů či rozvoj náboženství a další). Tento status je spojován s nejrůznějšími výhodami, nejčastěji daňovými. Také české daňové právo obsahuje mnohá zvýhodnění pro právnické osoby. Se specifickou povahou neziskových organizací se jednotlivé daňové zákony vypořádávají samostatně. Uvedená skutečnost logicky ústí v nejednotnost a zároveň nespravedlnost v jejich zdaňování. Podíváme-li se do vybraných daňových zákonů, je skutečnost následující.

V zákoně o daních z příjmů nalezneme vymezení „poplatníka, který není zřízen nebo založen za účelem podnikání“ (dále NO) v §18. Jedná se dle výčtu právních forem **zejména o: sdružení právnických osob**, pokud mají tato sdružení právní subjektivitu a nejsou zřízena za účelem výdělečné činnosti, *občanská sdružení včetně odborových organizací, politické strany a politická hnutí, registrované církve a náboženské společnosti, nadace, nadační fondy, obecně prospěšné společnosti, veřejné vysoké školy, veřejné výzkumné instituce, školské právnické osoby, obce, organizační složky státu, kraje, příspěvkové organizace, státní fondy a subjekty, o nichž tak stanoví zvláštní zákon.* Za tyto poplatníky se nepovažují obchodní společnosti (zákon o dani dědické, darovací a z převodu nemovitosti však obchodní společnosti z okruhu NO nevyklučuje) a družstva, i když nebyly založeny za účelem podnikání. Srovnáme-li dané vymezení se Satelitním účtem můžeme nalézt několik odlišností. Důležité je zde slůvko „zejména“ protože tím pádem nemůže říct, že jde o taxativní výčet neziskových organizací, naopak, jde o výčet organizací, na které se vztahuje zvláštní daňový režim.

Zákon o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí zavádí nejšířejí pojaté vymezení organizací, na které se vztahuje zvláštní daňový režim, a to dle právní osoby i dle činností. Dle právní formy můžeme hovořit o vymezení NO, ale vymezení dle činností vlastně připouští případnou daňovou úlevu jakékoli právní formě organizace, tedy i obchodní společnosti. V §20 příslušného zákona jsou jako organizace se zvláštním daňovým režimem, resp. osvobozením od daně, vymezeny právnické osoby, které byly *zřízeny* k zabezpečování činností v oblasti kultury, školství, vědy a vzdělání, zdravotnictví, sociální péče, ekologie, tělovýchovy, sportu, výchovy a ochrany dětí a mládeže a požární ochrany a mají sídlo na území České republiky. Dále jsou od daně osvobozeny církve a náboženské společnosti, obecně prospěšné společnosti, politické strany a politická hnutí, nadace a nadační fondy. Taxativní vymezení činností dává navíc neziskovým organizacím mylnou představu o jejich osvobození od daně. Důvodem je slůvko „zřízena“, které je v českém právním řádu spojováno s vybranými právními typy (např. nadacemi a nadačními fondy, komorami), nikoli však s obecně prospěšnými společnostmi či se sdruženími občanů. Obecně prospěšné společnosti jsou však následujícími ustanoveními osvobozeny, nikoli však občanská sdružení. Dochází

tak k situaci, že subjekty, které jsou považovány za nosnou část neziskového sektoru, nespádají dle tohoto zákona mezi neziskové organizace. Dle ekonomů však nedochází k rozlišování pojmů „založena“ a „zřízena“, a tak i občanská sdružení jsou často osvobozena od této daně.

Obdobně i zákon o dani z přidané hodnoty vymezuje tzv. veřejnoprávní subjekty dle právní formy v kombinaci s výčtem činností nehledě na právní formu. Na takto vymezené subjekty se pak vztahuje zvláštní daňový režim, resp. osvobození od DPH. Mezi veřejnoprávní subjekty jsou řazeny i právnické osoby, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání a byly založeny nebo zřízeny zvláštním právním předpisem. Tyto subjekty nejsou osobami povinnými k dani (k DPH), pokud uskutečňují činnosti/úkony, pro které byly založeny nebo zřízeny, a to i v případě, že za tyto přijímají úhradu. Druhou významnou oblastí, která se v tomto zákoně váže na činnost neziskových organizací, ale nejen jich, je výčet činností, které jsou od DPH osvobozeny, a to za splnění zákonem stanovených podmínek. Mezi tyto činnosti je řazeno:

- poskytnutí služeb jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy politických stran a hnutí, církví a náboženských společností, občanských sdružení včetně odborových organizací, profesních komor nebo jiných právnických osob, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání,
- poskytnutí služeb a dodání zboží úzce souvisejícího s ochranou a výchovou dětí a mládeže veřejnoprávními subjekty nebo právnickými osobami, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání,
- poskytnutí pracovníků náboženskými nebo obdobnými organizacemi k činnostem (výchova a vzdělávání, zdravotnická činnost, sociální pomoc),
- poskytování služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou právnickými osobami, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, osobám, které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost aj.

Z toho vyplývá, že od DPH mohou být osvobozeny i podnikatelské subjekty, pokud vykonávají některou z výše uvedených činností.

Posledním daňovým předpisem, který vymezuje velmi úzký okruh osvobození pro určité skupiny daňových poplatníků, mezi nimiž lze nalézt i neziskové organizace, je **zákon o dani z nemovitosti**. Pro neziskové organizace jsou důležitá převážně následující osvobození:

- pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbou nebo její částí sloužící k vykonávání náboženských obřadů *církví a náboženských společností* státem uznaných, dále se stavbou nebo její částí sloužící k výkonu duchovní správy těchto církví a náboženských společností,
- pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbou ve vlastnictví *sdružení občanů a obecně prospěšných společností*,
- pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbou sloužící školám a školským zařízením, muzeím a galeriím, budou-li tato muzea a galerie vymezeny zvláštním předpisem, knihovnám, státním archivům, zdravotnickým zařízením, zařízením sociální péče, *nadacím*,
- pozemky ve vlastnictví *veřejných vysokých škol*, které slouží k uskutečňování akreditovaných studijních programů

Zákon o dani silniční neziskové organizace také nevymezuje jako samostatný okruh daňových subjektů. Důvodem je skutečnost, že platit silniční daň je povinnost spojená bezprostředně s používáním silničního motorového vozidla pro činnost přinášející zdanitelné příjmy (podle zákona o daních příjmů). Předmětem daně je používání motorového vozidla, a

to k činnostem, z nichž plynou příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů. To znamená, že plátcem daně silniční budou i NO, které jak k hlavní tak i vedlejší činnosti používají motorová vozidla, za předpokladu, že příjmy z těchto činností budou předmětem daně z příjmů. To nastane zpravidla v případě ziskové vedlejší činnosti. Ani **zákon o spotřebních daních** nevymezuje neziskové organizace, neboť předmětem zdanění jsou zde zákonem vyjmenované komodity.

Na závěr této části můžeme konstatovat, že daňové zákony nevymezují neziskové organizace jako specifickou skupinu poplatníků, vždy vymezují pouze výčet organizací, na které se – dle právní formy nebo činnosti - vztahuje specifický daňový režim. Jinými slovy - pokud k určitému vymezení NO v jednotlivých zákonech dochází, je to způsobeno definováním daňových úlev, které jsou těmto subjektům přiznávány. Shrneme-li dosavadní stručný exkurz do daňového práva neziskových organizací, pak z něj vychází dva možné přístupy poskytování daňových výhod. První osvobozuje zvýhodnění od právní formy (př. zákon o daních z příjmů), druhý přístup staví na taxativním výčtu preferovaných činností (př. zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí).

Další legislativní vymezení neziskové organizace

Pokud odhlédneme od zákonů daňových, další možné legislativní vymezení neziskových organizací nalezneme v **návrhu zákona o neziskových organizacích**, který konstatuje, že: „Nezisková organizace je právnickou osobou, jejíž hlavní činností je poskytování služeb a provádění činností, jež jsou zpravidla neziskové a slouží veřejnému zájmu (dále jen "hlavní činnost"). Majetek neziskové organizace nesmí být použit ve prospěch zřizovatelů a musí být použit na provoz neziskové organizace, zejména na poskytování služeb a provádění činností, pro které byla nezisková organizace zřízena. Nezisková organizace může vedle hlavní činnosti za podmínek stanovených tímto zákonem vykonávat i doplňkovou činnost, která nesmí ohrožovat nebo omezovat činnost hlavní.“ Tato právní úprava však nekoresponduje s připravovanou rekonstrukcí občanského práva, neboť nový občanský zákoník má upravovat „veřejnou prospěšnost“ jako určitý status, který bude možno udělovat právnickým osobám splňujícím podmínky stanovené připravovaným občanským zákoníkem.

Další možné vymezení obsahoval **návrh zákona o daňových asignacích**, který projednávala vláda v roce 2005, ale neschválila ho. Podle tohoto zákona mohli být příjemci daňové asignace pouze občanská sdružení, obecně prospěšné společnosti, nadace, nadační fondy a církevní právnické osoby, které vyvíjejí činnost v oblasti sociální a humanitární, vzdělávání, vědy a výzkumu, kulturní, zdravotní, ochrany lidských práv, rozvoje neziskového sektoru, rozvoje regionálního a komunitního života, ochrany životního prostředí, v oblasti péče o děti, mládež, o rodinu, sportu dětí, mládeže a zdravotně postižených, zachování kulturních památek.

Nejaktuálnější zdroj, který upravuje neziskové organizace, je **návrh občanského zákoníku**, který je v současné době připomínkován právními experty. Zákon upravuje kategorizaci neziskových organizací prostřednictvím definování *veřejné prospěšnosti*. Dle zákona je status veřejné prospěšnosti přiznán právnické osobě, která:

- svou činností sleduje dosažení obecního blaha jako veřejně prospěšný cíl,
- vykonává veřejně prospěšnou činnost nebo poskytuje veřejně prospěšnou podporu za předem určených a rovných podmínek pro každého a
- jejíž zisk bude podle zakladatelského právního jednání v podstatné části použit pro výkon těch veřejně prospěšných činností, pro něž je založena.

Zákon dále stanoví, za jakých podmínek a jakým způsobem se právnické osobě přizná nebo odejme status veřejné prospěšnosti.

Současné vymezení veřejné prospěšnosti v § 118 je však velmi obecné a nelze s jistotou říci, které organizace se již od tohoto ustanovení oscilují a které nikoli. Pojem veřejné prospěšnosti není v tomto odstavci víceméně definován. Dle názoru Centra pro výzkum neziskových organizací (2005) je stanovení hranic, která činnost je a která již není veřejně prospěšná obecně nemožné. Jedná se o velmi subjektivní záležitost, proto by žádné autoritě nemělo náležet právo stanovit a rozhodovat o tom, co je v jaké míře prospěšné. Tato pravomoc by mohla být také v rukou veřejné moci zneužívána. Pojem veřejné prospěšnosti je velice obecný a lze si pod ním představit mnohé (výstupy, cílové skupiny, konkrétní činnost, události). Samotný prospěch lze také velmi těžko měřit, a tudíž jakákoliv snaha jej definovat a podle této definice rozhodovat je složitá.

Stejně tak nebezpečné je udělování statusu veřejné prospěšnosti podle vykonávané činnosti či právní formy. Víceméně každá nezisková organizace vykonává několik hlavních činností, přičemž ne všechny mohou být definovány jako veřejně prospěšné. Převažující činnost se také může rok od roku měnit. Pokud docházelo k automatickému udělování veřejné prospěšnosti na základě vykonávaných činností, bylo by velmi obtížné kontrolovat, zda tato činnost je skutečně vykonávána. Pokud by docházelo k udělování prospěšnosti na základě právní formy, nic by se nezměnilo na neprůhledném financování mnohých organizací a jejich činnosti, která může být naprosto odlišná od té deklarované. Získání zvýhodněného postavení by tedy mělo být vázáno na splnění jasných a předem daných podmínek. Posuzována musí být vždy celá organizace, nikoli jednotlivé činnosti (CVNS, 2005).

Nebezpečí přináší velice široká pravomoc orgánu, který by tak rozhodoval o přiznání daňových úlev. Příkladem je Japonsko, kde striktní rozhodování doslova znemožňuje rozvoj neziskového sektoru, daňové úlevy jsou poskytovány jen malému počtu subjektů, mnohé o něj raději ani nežádají¹. Naše stávající úprava je v tomto ohledu mnohem liberálnější, orgány nemají takovou pravomoc. Toto je významný prvek, který je třeba uchovat při snaze o novou právní úpravu této problematiky. Stávající daňová úprava pro neziskové organizace vytváří mnohem lepší podmínky pro rozvoj občanské společnosti než mnohé zahraniční úpravy. Je proto třeba pečlivě zvažovat všechny přínosy a hlavně rizika, jež by mohla přinést nová zákonná úprava.

Zdaňování neziskových organizací

Jak již bylo uvedeno v úvodu, klíčová otázka v diskusi o zdaňování neziskových organizací souvisí s úvahou, zda by měly být tyto subjekty zdaňovány. Subjekty svůj případný hospodářský přebytek nemohou rozdělovat mezi členy, zakladatele či zaměstnance a nikomu tedy nevzniká důchod, který by měl být zdaňován. Ve většině zemí centrální a východní Evropy je těmto subjektům přiznána různá úroveň daňových úlev. Existují tři základní funkce, kterým zdaňování neziskových organizací slouží (Simon, 1987):

- **Alokační funkce.** Jedná se o nepřímou veřejnou podporu, kdy stát poskytuje neziskovým organizacím daňové úlevy a vzdává se tak části svých příjmů, a to ve prospěch vybraných činností, které považuje za vhodné/nutné podporovat.
- **Stimulační funkce.** Prostřednictvím vybraných nastavení (vytváření kontrolních mechanismů, transparentnost) může stát daňovou politikou ovlivňovat činnost a

¹ Viz *Charitable organizations in Japan: Present and Challenges*, dostupné na: <http://www.law.cua.edu/students/orgs/ijcs/ohreport.pdf>

chování neziskových organizací. Stimulační funkce, která má vést k větší průhlednosti a věrohodnosti neziskového sektoru však není v současné době v České republice uplatňována.

- **Regulační funkce.** Stát dále může nastavením mechanismů zdaňování regulovat chování neziskových organizací. Jedná se například o zákaz podnikání pro neziskové organizace, omezení jejich investiční činnosti, zamezení politické činnosti aj. Ani regulační funkce zdaňování není u nás příliš využívána.

Jak již bylo uvedeno, v České republice zastává stimulační funkce velmi malou roli. Neziskové organizace, pokud to samy nepovažují za důležité, nejsou takřka vůbec motivovány k větší transparentnosti², často neplní ani základní zákonné povinnosti. „Postrádají legitimitu ke své činnosti, neboť neodpovídají ani akcionářům (jako velké firmy), ani voličům (jako politické strany). Čerpají nejrůznější výhody, zaštiťují se obecným prospěchem, ale ve skutečnosti hájí jen své zájmy, či zájmy svých dárců“ (Bárta, 2006). Pravděpodobně všichni budou souhlasit s požadavkem větší transparentnosti neziskových organizací, tak aby bylo více obhajitelné poskytování různých úlev. Jestliže jednotlivé neziskové organizace nejsou dosti průhledné v očích jak veřejnosti, tak státní správy, dochází k vytváření negativního obrazu celého neziskového sektoru. Centrum pro výzkum neziskového sektoru vychází při řešení možného zefektivnění zdaňování neziskových organizací z mechanismu, který odlišuje čtyři různé kategorie, a to na základě objektivních kritérií.

Tabulka 1 Návrh kategorizace zdaňování příjmů neziskových organizací

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

Zdroj: (CVNS, 2006)

² V neziskovém sektoru již delší dobu probíhá debata o transparentnosti, o významu toho pojmu. Jakubka (2006) vymezil význam následovně: „Transparentnost svoji podstatou posiluje základy demokracie, stojí v přímém protikladu s klientelismem a korupcí, je nástrojem ke zvýšení legitimacy, účinnosti a odpovědnosti neziskových organizací.“

Tabulka nabízí takový přehled kategorizace, který je založen na nestranném rozhodování. To je zásadní rozdíl od navrhovaného zavedení „veřejné prospěšnosti“, či možném vzniku certifikační agentury NNO, která je již nějakou dobu v českém neziskovém sektoru diskutována.

Podle návrhu se každá nezisková organizace může sama rozhodnout, na jaké úrovni jí budou přiznány daňové úlevy. První sloupec tabulky se zaměřuje na regulační funkci, která spočívá ve vymezení pravidel o rozdělování zisku a uskutečňované podnikatelské činnosti. Dále tabulka nabízí přehled vybraných stimulačních nástrojů, jak dosáhnout požadované transparentnosti, např. prostřednictvím koordinačních orgánů, vydáváním výročních zpráv či povinným auditem. Základní bod motivace organizací tvoří zásada osvobození dotací, darů a členských příspěvků od daně z příjmů, druhým bodem je osvobození nepodnikatelské činnosti (chápej k činnosti, k jejíž naplňování byla organizace založena nebo zřízena) od daně.

Závěr

Příspěvek poukazuje na rozporuplné, nejednotné, ale hlavně problematické vymezení neziskových organizací, a to převážně jako daňového poplatníka. Každá sféra společnosti (ekonomická, daňová, občanská, filosofická) přistupuje k vymezení těchto subjektů podle rozličných kritérií. Při snaze vymežit neziskové organizace z daňového pohledu přichází příspěvek s návrhem, který zachovává dosavadní široké vymezení nevýdělečných organizací, tj. neziskových organizací veřejného i soukromého sektoru, přesto přináší do problematiky relativní jednoduchost a přehlednost. Zvolená kritéria umožňují vyrovnat se se skutečností, kdy na jedné straně stojí volně upravené a na druhé striktně definované právní formy. Oběma typům organizací přitom náleží téměř shodné daňové úlevy.

Literatura

- BÁRTA, J.: *Neziskovky průhledné, neziskovky účty skládající*. In: *Transparency, Podnos*, 2006
- Centrum pro výzkum neziskového sektoru (CVNS): *Expertiza k problematice úpravy právnických osob v návrhu občanského zákoníku a k tématu veřejné/obecné prospěšnosti*, 2005
- Centrum pro výzkum neziskového sektoru (CVNS): *Návrh úpravy zdaňování příjmů neziskových organizací*, 2006
- JAKUBKA, Z.: *Proč transparentnost neziskových organizací*. In: *Transparency, Podnos*, 2006
- RUTZEN, D., DURHAM, M., MOORE, D.: *NPO Legislation in Central and East Europe*, ICNL, 2004
- SIMON, J. G.: *The Tax Treatment of Nonprofit Organizations: A Review of Federal and States Policies*. In: POWELL, W. W. *The Nonprofit Sector. A Research Handbook*, Yale University Press, 1987
- TOPINKA, J. et al.: *Studie daňové problematiky neziskového sektoru*. Autorská studie k Zprávě o neziskovém sektoru v ČR. Nepublikovaný materiál.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

- Zákon č. 357/ 1992 Sb., o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí ve znění pozdějších předpisů.

Kontakty:

Ing. Marie Hladká
Centrum pro výzkum neziskového sektoru
Vinařská 3, 602 00 Brno
hladka@e-cvns.cz

Mgr. Simona Škarabelová, Ph.D.
Masarykova univerzita
Ekonomicko-správní fakulta
Lipová 41a, 602 00 Brno
simona@econ.muni.cz