Masarykova univerzita
Ekonomicko – správní fakulta
Studijní obor: Veřejná ekonomika



ÚČETNÍ A DAŇOVÉ SOUVISLOSTI MUNICIPÁLNÍCH PŘÍSPĚVKOVÝCH ORGANIZACÍ

Accounting and tax aspects within municipal allowance organizations

Bakalářská práce

Vedoucí bakalářské práce:
Ing. Jarmila Fojtíková

Autor:
Monika Rozkošná

Brno, květen 2009

Jméno a příjmení autora:	Monika Rozkošná
Název bakalářské práce:	Účetní a daňové souvislosti municipálních příspěvkových organizací
Název práce v angličtině:	Accounting and tax aspects within municipal allowance organization
Katedra:	Veřejné ekonomie
Vedoucí bakalářské práce:	Ing. Jarmila Fojtíková
Rok obhajoby:	2009

Anotace

Bakalářská práce *Účetní a daňové souvislosti municipálních příspěvkových organizací* se zaměřuje na problematiku účetnictví a daní municipálních příspěvkových organizací. První kapitola vymezuje právní úpravu příspěvkových organizací zřízených územními samosprávnými celky. Dále následuje analýza účetního režimu a daňových souvislostí v návaznosti na současnou platnou legislativu. V poslední kapitole jsou aplikovány teoretické poznatky na účetní a daňové případy konkrétní municipální příspěvkové organizace (Základní škola Kravaře, příspěvková organizace).

Annotation

The B.A. thesis *Accounting and tax aspects within municipal allowance organization* provides information about accounting and tax issue within municipal allowance organization. The first chapter defines legal adaptation of allowance organization developed to region. Analyses of accounting regime and tax aspects are following in connection with nowadays valid legislation. Theoretical knowledge is applied to accounting and tax cases of concrete municipal allowance organization (Elementary School Kravaře, allowance organization) in the last chapter.

Klíčová slova

Příspěvkové organizace, obec, účetnictví, hospodaření, daň, zdanění

Key words

Allowance organization, municipality, accounting, economy, tax, taxation

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci *Účetní a daňové souvislosti municipálních příspěvkových organizací* vypracovala samostatně pod vedením Ing. Jarmily Fojtíkové 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 12. května 2009

Vlastnoruční podpis autora

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala Ing. Jarmile Fojtíkové za cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěla k vypracování této bakalářské práce. Dále děkuji Ing. Ludmile Robenkové z Městského úřadu Kravaře za poskytnuté informace a konzultace.

OBSAH

Úvod **7**

1 Legislativní rámec příspěvkových organizací **8**

1.1 Neziskový sektor a vymezení neziskových organizací *8*

1.2 Státní příspěvkové organizace *8*

1.3 Municipální příspěvkové organizace *10*

1.3.1 Zřizovací listina příspěvkové organizace 12

1.3.2 Hlavní a doplňková činnost příspěvkové organizace 13

2 Účetnictví příspěvkových organizací **15**

2.1 Funkce účetnictví a rozsah *15*

2.2 České účetní standardy pro příspěvkové organizace *16*

2.3 Účtový rozvrh a účtová osnova *17*

2.4 Fondy *18*

2.5 Účetní závěrka *21*

2.6 Počáteční účet rozvažný *23*

2.6.1 Uzavírání účetních knih 24

2.6.2 Rozvaha 25

3 Daňová problematika **26**

3.1 Daň z příjmu právnických osob *26*

3.1.1 Rozdělení příjmů 28

3.1.2 Daňová zvýhodnění 30

Položky odčitatelné od základu daně 30

3.2 Daň z přidané hodnoty *32*

3.2.1 § 57 zákona o dani z přidané hodnoty - Výchova a vzdělání 33

3.3 Ostatní daně *34*

3.3.1 Přímé 34

3.3.2 Nepřímé daně 35

4 Účetnictví a daně konkrétní municipální příspěvkové organizace **37**

4.1 Povinnosti zřizovatele *37*

4.2 Povinnosti nově vzniklé příspěvkové organizace *37*

4.3 Rozvaha a finanční plán *39*

4.4 Výsledek hospodaření a DPPO *41*

Závěr **45**

Seznam použité literatury **46**

Seznam tabulek a obrázků **47**

Seznam příloh **47**

Přílohy **48**

ÚVOD

Neziskové organizace jsou zřizovány, aby doplňovaly služby poskytované státem. V některých případech mohou tyto služby i zcela nahrazovat, proto je jejich existence žádoucí a měla by být státem podporována. Územní samosprávné celky zřizují příspěvkové organizace pro činnosti, které patří do jejich samostatné působnosti a vyžadují svým rozsahem, strukturou a náročností samostatnou právní subjektivitu.

Činnost příspěvkových organizací je zpravidla nezisková a princip samofinancování zde nelze uplatnit, protože své služby poskytují většinou bezúplatně nebo i za ceny nižší než jsou skutečné náklady. Činnost příspěvkových organizací je činností veřejné správy a je zabezpečována užitím veřejného majetku a prostředků veřejného rozpočtu. Tyto organizace většinou působí v oblasti školství, kultury, zdravotnictví a sociální péče.

Municipální příspěvkové organizace jsou velmi „zranitelné." Jako samostatné právnické osoby mohou nabývat práv a povinností pouze v mezích, které jim určí zřizovatel. Stávají se tak ve většině případů závislými na vůli zřizovatele.

Účetnictví pro neziskové organizace vychází z Českých účetních standardů, ze zákona o účetnictví a vyhlášek, které jej provází. Při účtování se neziskové organizace musí řídit i dalšími právními předpisy, jako např. zákonem o daních z příjmů, který jim umožňuje využívat zvýhodněné daňové podmínky oproti právnickým osobám založeným za účelem podnikání. Jedná se o způsob nepřímé podpory státem.

Cílem mé bakalářské práce je analyzovat současný účetní a daňový režim příspěvkových organizací a následně tyto zjištěné poznatky aplikovat na konkrétní municipální příspěvkovou organizaci.

V první kapitole se věnuji legislativnímu vymezení příspěvkových organizací. Druhá kapitola nazvaná „Účetnictví" je zaměřená na vybrané účetní postupy a případy v návaznosti na ustanovení v právních předpisech. Třetí kapitola popisuje zdanění municipálních příspěvkových organizací. Poslední kapitola obsahuje některé účetní a daňové případy, které se týkají činnosti základní školy, příspěvkové organizace zřízené městem.

1 LEGISLATIVNÍ RÁMEC PŘÍSPĚVKOVÝCH ORGANIZACÍ

1.1 Neziskový sektor a vymezení neziskových organizací

Pro zařazení neziskových organizací do národního hospodářství (dále jako „NH“) je potřeba NH rozčlenit podle principu financování. Toto pojetí dělí NH na ziskový (tržní) a neziskový (netržní) sektor. Neziskový sektor je tvořen organizacemi založenými z jiných důvodů, než je ekonomický zisk, nebo případný zisk vkládají zpět do své činnosti. V České republice (dále jako „ČR“) není jasně stanovená charakteristika neziskových organizací. Můžeme je členit z různých hledisek – podle právní normy (nejbližší je zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, který v § 18, odst. 7 definuje tzv. organizaci charakteru právnické osoby, která nebyla zřízena nebo založena za účelem podnikání), podle globálního charakteru poslání (členění na veřejně a vzájemně prospěšné), podle předmětu jejich činnosti (viz příloha 1). Poradní orgán vlády ČR Rada vlády pro nestátní neziskové organizace využívá členění na vládní (státní, veřejné) a nestátní (nevládní, občanské, soukromé) organizace. Státní neziskové organizace se podílí na výkonu veřejné správy na úrovni státu regionu či obce. (Škarabelová, 2002 str. 7)

Reforma veřejné správy také do jisté míry ovlivnila činnost neziskových organizací. Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů umožňuje územně samosprávným celkům zřizovat příspěvkové organizace k plnění svých úkolů, zejména k hospodářskému využívání svého majetku a k zabezpečení veřejně prospěšných činností. (Škarabelová, 2002 str. 56)

1.2 Státní příspěvkové organizace

„Státní příspěvkové organizace jsou právnické osoby se sídlem na území ČR, jimž přísluší hospodařit s majetkem ČR. Tyto organizace jsou zřizovány organizačními složkami státu, kterými mohou být ministerstva nebo ostatní ústřední orgány. Jsou zřízeny na základě zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Hospodaření příspěvkových organizací je vymezováno v §53 až § 63.“ (Zákon č. 218/2000 Sb.)

Hospodaření každé takovéto organizace se řídí jejím rozpočtem, který musí být sestavený jako vyrovnaný. Musí v něm být zahrnutý příspěvek ze státního rozpočtu nebo možné stanovení odvodu do státního rozpočtu. Rozpočet může zahrnovat pouze náklady a výnosy, které souvisí s předmětem její hlavní činností. Při sestavování rozpočtu nákladů a výnosů se vždy rozpočtuje použití prostředků rezervního fondu a dále možných peněžních prostředků

poskytnutých ze zahraničí. Příspěvek na provoz se stanoví v případě, že rozpočtované náklady bez tohoto příspěvku překračují rozpočtované výnosy. Finanční prostředky, kterými disponuje, může používat pouze k účelům, které jsou určeny k zabezpečení nerušeného chodu organizace. Úhrady, ke kterým se tato organizace zaváže v běžném roce, nesmí překračovat její rozpočet na tento rok. Pokud příspěvková organizace v průběhu roku zjistí, že její rozpočet neodpovídá předpokladu a může dojít ke zhoršenému výsledku hospodaření, je příspěvková organizace povinna učinit opatření, která zajistí jeho vyrovnání.

Výsledek hospodaření (dále jako „VH“) je tvořen výsledkem hospodaření z hlavní činnosti a ziskem tvořeným z jiné činnosti po zdanění. Jiná činnost musí být provozována v souladu s dalšími zákonnými předpisy (viz podrobněji kapitola 1.3.2.) a v účetnictví musí být sledována odděleně od hlavní činnosti, způsob účtování je shodný s účtováním v hlavní činnosti. Předmět a rozsah jiné činnosti musí být doplněn do zřizovací listiny před započetím. Pokud příspěvková organizace zjistí, že výsledkem jiné činnosti k 30. září daného roku je ztráta, je statutární orgán příspěvkové organizace povinen zajistit vyrovnání do konce rozpočtového roku nebo učinit opatření k ukončení činnosti tak, aby v ní nebylo pokračováno po skončení rozpočtového roku. VH příspěvkové organizace po zahrnutí příspěvku může skončit zlepšeným VH a v tom případě se použije přednostně k úhradě jejího zhoršeného VH.

Jestliže VH skončí ztrátou, je zřizovatel povinen projednat se statutárním orgánem příspěvkové organizace zabezpečení jeho úhrady do konce následujícího rozpočtového roku. Úhrada se zajistí z rezervního fondu příspěvkové organizace. Pokud v něm není dostatek prostředků, pak se úhrada zajistí z rozpočtu kapitoly zřizovatele a poslední možností je úhrada ze zisku po zahrnutí příspěvku na provoz nebo odvodu z provozu příspěvkové organizace v následujícím rozpočtovém roce.

V neposlední řadě je potřeba se zmínit o tvorbě peněžních fondů, které tyto příspěvkové organizace tvoří. Zlepšený VH po úhradě případného zhoršeného výsledku hospodaření předchozího roku může příspěvková organizace rozdělovat do fondů následovně:

a) **do fondu odměn** do výše 80% zlepšeného VH příspěvkové organizace, nejvýše však do výše 80% limitu prostředků na platy nebo přípustného objemu prostředků na platy,
b) **do fondu reprodukce majetku** do výše 25% zlepšeného VH příspěvkové organizace,
c) **do rezervního fondu** bez omezení.

Tvorbu těchto výše zmíněných fondů provede příspěvková organizace na základě schválení výše zlepšeného VH zřizovatelem v následujícím roce, kdy byl zlepšený výsledek hospodařený vytvořený.

Fondem, který není tvořen ze zlepšeného VH, je **fond kulturních a sociálních potřeb** (dále jako „FKSP“). Je tvořen základním přídělem na vrub nákladů příspěvkové organizace z ročního objemu nákladů zúčtovaných na platy a náhrady platů, popřípadě na mzdy a náhrady mzdy a odměny za pracovní pohotovost, na odměny a ostatní plnění za práci vykonávanou v rámci odborného výcviku v produktivních činnostech žáků učilišť a na stipendia interním vědeckým aspirantům a zaměstnanců na studijních pobytech. Další příjmy, výši tvorby a hospodaření s FKSP stanoví ministerstvo vyhláškou. Jak vyplývá ze zákona č. 114/2000 Sb., o FKSP, ve znění pozdějších předpisů, je příspěvková organizace povinna sestavit rozpočet tohoto fondu a stanovit způsob jeho čerpání. Z tohoto fondu může příspěvková organizace poskytnout peněžní nebo věcné dary svým zaměstnancům a jiným osobám, či sociální výpomoci a půjčky svým zaměstnancům. V jiných případech příspěvková organizace nesmí poskytovat ani přijímat půjčky a úvěry a vystavovat směnky. Mohou však nakupovat majetkové i dlužné cenné papíry za účelem obchodování s nimi.

1.3 Municipální příspěvkové organizace

„Podle ustanovení §23 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, může územně samosprávný celek ve své pravomoci k plnění svých úkolů, zejména k hospodářskému využívání svého majetku a k zabezpečení veřejně prospěšných činností, zřizovat mimo jiné i příspěvkové organizace jako právnické osoby, které zpravidla ve své činnosti nevytvářejí zisk.“ (Nováková, 2004 str. 244)

„Příspěvkové organizace zřizované územními samosprávnými celky se při svém hospodaření řídí ustanoveními zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.“ (Zákon č. 250/2000 Sb.)

Příspěvková organizace může mít pouze jednoho zřizovatele. V praxi to například znamená, že se nemohou dohodnout dvě města nebo kraje o tom, že společně zřídí jednu příspěvkovou organizaci. Zřizovatel vydá o vzniku příspěvkové organizaci zřizovací listinu, která musí mít specifické náležitosti (viz kapitola 1.3.1.). Zřizovatel dále podá návrh na zápis příspěvkové organizace do obchodního rejstříku. Ostatní skutečnosti o příspěvkové organizaci (vznik, rozdělení, sloučení, splynutí a zrušení) je zřizovatel povinen oznámit v Ústředním věstníku ČR do 15 dnů ode dne, kdy k uvedené skutečnosti došlo.

Příspěvková organizace má právní subjektivitu a samostatné identifikační číslo.

Příspěvková organizace je napojena na rozpočet zřizovatele závazným ukazatelem, jímž se především stanoví příspěvek na činnost, případně odvody do rozpočtu zřizovatele. Hospodaření příspěvkové organizace se řídí finančním plánem, který příspěvková organizace sestavuje zpravidla každý rok. Předložení finančního plánu zřizovateli záleží zcela na něm. Zřizovatel může nařídit příspěvkové organizaci odvod do svého rozpočtu v těchto případech:

a) plánované výnosy překračují plánované náklady a to jako závazný ukazatel,
b) investiční zdroje jsou větší než jejich potřeba užití,
c) příspěvková organizace porušila rozpočtovou kázeň.

Stanovuje se neinvestiční příspěvek na daný rok a v případě, že zřizovatel poskytne příspěvkové organizaci investiční příspěvek, i ten musí být schválen zastupitelstvem. Příspěvková organizace hospodaří s peněžními prostředky získanými vlastní činností, přijatými z rozpočtu svého zřizovatele, s prostředky ze svých fondů, s peněžitými dary od fyzických a právnických osob, včetně peněžních prostředků poskytnutých z Národního fondu a ze zahraničí. Vztah rozpočtu příspěvkové organizace k rozpočtu zřizovatele lze během roku změnit v neprospěch příspěvkové organizace jen ze závažných, objektivně působících příčin.

K určitým transakcím potřebuje příspěvková organizace souhlas svého zřizovatele. Jde o uzavírání smluv o půjčce nebo úvěru, uzavírání smluv o nájmu s právem koupě, přijímání akcií či jiných cenných papírů, jako protihodnotu za své pohledávky vůči jiným subjektům, a dále přijímání na sebe závazků ručitele v případě, že jde o ručení za dlužníka, jímž je zřizovatel nebo jím zřízená nebo založená právnická osoba. Příspěvková organizace však nemá oprávnění poskytovat dary jiným subjektům a nakupovat akcie či jiné cenné papíry.

Příspěvková organizace není zřízena za účelem podnikání, ale přesto může provozovat i činnosti, které jsou ziskové. U příspěvkových organizací zřízených územním samosprávným celkem jde o tzv. *hospodářskou* činnost. Pokud příspěvková organizace vytváří ve své hospodářské činnosti zisk, může jej použít jen ve prospěch své hlavní činnosti. Zřizovatel však může příspěvkové organizaci povolit jiné využití zdroje. O VH rozhoduje zřizovatel svým usnesením. Legislativa nestanovuje termín, dokdy musí zřizovatel rozhodnout o VH příspěvkové organizace, ale předpokládá se, že do 30. června následujícího roku, kdy má být schválen závěrečný účet zřizovatele. Podle §29 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, vytváří příspěvková organizace peněžní fondy. Podrobněji je o těchto fondech pojednáno v kapitole 2.4.

Příspěvkové organizace nevytvářejí hrubý domácí produkt, ale naopak z něj čerpají formou dotací a příspěvků na pokrytí svých potřeb.

1.3.1 Zřizovací listina příspěvkové organizace

Příspěvková organizace vzniká rozhodnutím zastupitelstva, a to dnem, který je v tomto rozhodnutí uveden. Základní právní normou, která upravuje náležitosti zřizovací listiny, je zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. Zákon dále upravuje i finanční hospodaření příspěvkových organizací, které zřizují územní samosprávné celky (kraje, obce, města).

„Zřizovatel vydá o vzniku příspěvkové organizace zřizovací listinu, která musí obsahovat:

- **Název zřizovatele** je-li jím obec, uvede se také její zařazení do okresu. Další možní zřizovatelé jsou město nebo kraj.

- **Název příspěvkové organizace**, který musí vylučovat možnosti záměny s názvy jiných příspěvkových organizací, sídlo příspěvkové organizace a identifikační číslo. Žádost o přidělení identifikačního čísla podá zřizovatel na Český statistický úřad (dále jako „ČSÚ“).

- **Hlavní účel a předmět činnosti**, který by měl blíže určit, jakými činnostmi bude příspěvková organizace dosahovat účelu svého zřízení.

- **Statutární orgány** (bývají označovány jako ředitel/ka) jmenuje zřizovatel – v případě obcí zastupitelstvo nebo rada, v případě krajů rada na základě zmocnění ze zákona. Statutární orgán je oprávněn jednat ve všech věcech za organizaci a jménem organizace.

- **Vymezení majetku.** Jedná se o majetek ve vlastnictví zřizovatele, který se příspěvkové organizaci předává do správy k jejímu vlastnímu hospodářskému využití. Zákon vyžaduje, aby nemovitý majetek byl příspěvkové organizaci svěřen do správy zřizovací listinou, a ostatní majetek svěřený do správy (tj. majetek pořízený příspěvkovou organizací po dobu jejího trvání) může být uveden v příloze, která je součástí zřizovací listiny. Rozsah spravovaného majetku se pohybuje v souvislosti s nákupy a vyřazováním věcí, zřizovatel zpravidla vyžaduje kopii provedených inventur majetku, aby tak získat přehled o přírůstcích majetku.

- **Vymezení majetkových práv.** Jde o vymezení takových majetkových práv, které příspěvkové organizaci umožní, aby svěřený majetek (včetně majetku získaného vlastní činností) spravovala pro hlavní účel, ke kterému byla zřízena. V praxi to znamená, že obec jako zřizovatel souhlasí s tím, aby příspěvková organizace např. pronajímala svěřené nebytové prostory, uvede se tento souhlas ve zřizovací listině. Zároveň je zapotřebí, aby rada obce svým rozhodnutím svěřila svou kompetenci na příspěvkovou organizaci (pronájem nebytových prostor je v kompetenci rady obce, města).

- **Hospodářská činnost** může být činností vedlejší, doplňkovou nebo podnikatelskou. Nesmí narušovat plnění hlavních úkolů příspěvkové organizace a musí být povolena zřizovatelem. V účetnictví se hospodářská činnost musí vést odděleně.

- **Vymezení doby.** Příspěvková organizace bývá ve většině případů zřízena na dobu neurčitou. I tato skutečnost musí být ve zřizovací listině zachycena tak, aby o ní nebylo pochyb.“ (Zákon č. 250/2000 Sb.)

1.3.2 Hlavní a hospodářská činnost příspěvkové organizace

Pro aplikaci většiny zákonů týkajících se hospodaření příspěvkových organizací je nutné přesně definovat a formulovat předmět činnosti příspěvkové organizace. Mezi hlavní zákony týkající se ekonomiky příspěvkových organizací patří:

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

Zákon definuje příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů u poplatníků nezaložených za účelem podnikání jako: „příjmy z činností vyplývající z jejich poslání za podmínky, že náklady (výdaje) vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním těchto činností, které jsou posláním těchto poplatníků, jsou stanoveny zvláštními předpisy, statutem, stanovami, zřizovacími a zakladatelskými listinami.“ (Zákon č. 586/1992 Sb.)

b) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon se nezmiňuje o subjektech nezaložených za účelem podnikání obecně, ale uvádí jejich jmenovitý výčet, a to včetně příspěvkových organizací. Pátá novela č. 437/2003 Sb., účinná převážně od 1. ledna 2004 je významná v tom, že přibližuje účetní legislativu podmínkám platným v Evropské unii.

c) Vyhláška č. 505/2000 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Tato vyhláška výslovně požaduje u příspěvkových organizací, aby pro účely zjištění VH před zdaněním vykázaly výnosy a náklady v členění na hlavní a hospodářskou (jinou) činnost.

d) Živnostenský zákon

Živnostenský zákon č. 455/1991 Sb., v § 3 přesně definuje, které činnosti nejsou živnostmi a za jakých podmínek. V § 3, odst. 3, písm. x) je výslovně uvedeno, že živnost není „činnost organizací zřízených podle zvláštních právních předpisů vykonávaná v souladu s účelem, pro který byly zřízeny.“ Z tohoto je zřejmé, že činnosti uvedené ve zřizovací listině příspěvkové organizace zřízené obcí, městem nebo krajem jako předmět činnosti nelze považovat za živnosti ve smyslu § 27, odst. 2, písm. c) zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

Formulace okruhu doplňkové činnosti ve zřizovací listině, které zřizovatel povolí příspěvkové organizaci, musí splnit několik podmínek:

- musí navazovat na hlavní účel, pro který byla příspěvková organizace zřízena,
- výkon doplňkové činnosti nesmí narušovat plnění hlavních účelů organizace,
- sleduje se v účetnictví odděleně.

Například zřizovatel, kterým je obec, zřídil jako svou příspěvkovou organizaci základní školu. V článku „Předmět činnosti“ vymezil hlavní předmět činnosti, který je vymezen zákonem č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (dále jako „školský zákon“). V hospodářské činnosti vymezil mimo jiné pronájem tělocvičny. Pro splnění jednotlivých podmínek si klademe následující otázky:

- Navazuje hospodářská činnost na hlavní účel, pro který byla zřízena? Ano, protože ke své hlavní činnosti škola potřebuje prostory tělocvičny.
- Narušuje výkon hospodářské činnosti plnění hlavního účelu? Ne, protože předpokládáme, že hlavní činnost probíhá v dopoledních hodinách a tělocvična je pronajímána odpoledne.
- Sledujeme účetnictví odděleně? Svou vnitřní směrnicí si příspěvková organizace stanoví způsob odděleného sledování, např. analytickou evidencí k syntetickým výnosovým účtům.

2 ÚČETNICTVÍ PŘÍSPĚVKOVÝCH ORGANIZACÍ

2.1 Funkce účetnictví a rozsah

„Účetnictví lze chápat jako soustavu chronologického, systematického a úplného zobrazení činnosti organizace v hodnotovém vyjádření tak, aby se vyjádřilo jmění příslušného subjektu a jeho změnu a hospodářský výsledek pro potřeby řízení, zejména kontroly. Zobrazuje všechny aktivity ovlivňující finanční situaci, zajišťuje podklady pro řízení a hodnocení činnosti a umožňuje kontrolu hospodaření.“ (Jurajdová, 2004 str. 3)

„Zákon o účetnictví přímo ukládá každé účetní jednotce vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Charakteristickými rysy účetnictví jsou úplnost ve sledování skutečností, které jsou jeho předmětem, nepřetržitost tohoto sledování z hlediska času, uspořádanost, uzavřenost a systémovost z hlediska věcného. Funkce účetnictví můžeme charakterizovat jako aktivní nebo pasivní. Aktivní funkce umožňují údaje účetnictví využívat při řízení. Jde o funkce analytickou (sledované údaje lze poznávat podrobněji), o funkci informační (možnost využívat informace o skutečnostech, které se odehrály sice v minulosti, ale ovlivňují budoucnost) a o funkci komunikační (sdělení různým uživatelům informace potřebné pro jejich rozhodování). K pasivním funkcím patří především funkce registrační, neboť jedním z úkolů účetnictví je zachycovat skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví na základě účetních dokladů účetními zápisy do účetních knih. Důsledkem toho je pak funkce poznávací.“ (Nováková, 2004 str. 10)

Základní právní předpisy pro vedení účetnictví příspěvkových organizací jsou:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 505/2000 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- české účetní standardy č. 501 až 522 vydávané Ministerstvem financí ČR.

„Právnická či fyzická osoba, která vede povinně či dobrovolně účetnictví dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, se nazývá účetní jednotkou. Zákon o účetnictví stanovuje dva způsoby vedení účetnictví:

- v plném rozsahu a
- ve zjednodušeném rozsahu.“ (Peštuka, 2004 str. 159)

Příspěvkové organizace vedou účetnictví pomocí podvojných zápisů a mohou dle § 9 zákona o účetnictví vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu (zjednodušené účetnictví

či tzv. *daňová evidence*) pokud jim tak stanoví zřizovatel svým usnesením a zároveň pokud vedly jednoduché účetnictví k 31. 12. 2004 (§ 38 zákona o účetnictví). Pro vedení účetnictví ve zjednodušeném nebo plném rozsahu je nově vymezen rozsah a způsob sestavování účetní závěrky, uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce, uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze účetní závěrky.

„Zásadní roli při vedení účetnictví hraje způsob oceňování majetku a závazků. Při oceňování majetku a závazků není účetní jednotce ponechána velká volnost. Zákonem o účetnictví je stanovena povinnost oceňovat majetek a závazky podle ustanovení zákona ve dvou okamžicích:

- k okamžiku uskutečnění účetního případu a
- ke konci rozvahového dne, tj. k datu, k němuž se stanovuje účetní závěrka.

První okamžik ocenění vyjadřuje účetní hodnotu pořízeného majetku nebo vzniklého závazku v okamžiku zavedení účetního případu do účetnictví. Ve zjednodušeném účetnictví nejsou v tomto významné odchylky od účetnictví v plném rozsahu. Účetní jednotky, u kterých není hlavním předmětem činnost podnikání, ke konci rozvahového dne (tedy druhý případ oceňování) navíc přepočítávají finanční majetek a závazky vedení v cizích měnách a vyjadřují kurzové rozdíly.“ (Peštuka, 2004 str. 177)

Příspěvkové organizace, které vedou účetnictví v plném rozsahu, mají povinnost sestavovat „Rozvahu“ (bilanci) a „Výkaz zisku a ztráty“ ve stejném uspořádání a označování v rozsahu vymezeném v příloze č. 2 vyhlášky č. 505/2000 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Znamená to tedy, že účetní jednotky mají stanovenu povinnost používat syntetické účty vymezené uvedenou přílohou a nemohou používat při vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu pouze účtové skupiny.

2.2 České účetní standardy pro příspěvkové organizace

Úkolem standardů je stanovit bližší popis účetních metod a postupů účtování. Vybrané účetní jednotky vždy postupují podle standardů, ostatní účetní jednotky se mohou od standardů odchýlit pouze v případě, že tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. „Odchylku od standardů a její důvody jsou ostatní účetní jednotky povinny uvést v příloze účetní závěrky. Použití standardů účetními jednotkami se považuje za naplnění účetních metod podle tohoto zákona a věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví.“ (Zákon č. 563/1991 Sb.) České účetní standardy navazují na základní účetní předpisy zmiňované již v předchozí

kapitole (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 505/2000 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví) a nesmí být s nimi v rozporu. V opačném případě se aplikuje úprava podle systému nadřazenosti. Standardy nejsou právním předpisem, proto je nelze považovat za závaznou právní normu.

Pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 505/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů, vydává MF ČR České účetní standardy pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu (dále jako České účetní standardy pro ÚSC, PO, SF a OSS). Účinnost Českých účetních standardů byla stanovena dnem 1. 1. 2004.

Těmto standardům byla přidělena čísla 501 až 522. Tabulka standardů je uvedena v příloze 1. Z uvedeného číslování vyplývá, že příspěvková organizace nikdy nepoužije účetní standard č. 518 - Náklady organizačních složek státu, státních fondů a územních samosprávných celků.

2.3 Účtový rozvrh a účtová osnova

„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 VH; toto uspořádání musí zajistit sestavení účetní závěrky. Na podkladě směrné účtové osnovy jsou účetní jednotky povinny sestavit účtový rozvrh, v němž uvedou účty potřebné k zaúčtování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky v dané účetní jednotce.“ §14 (Zákon č. 563/1991 Sb.)

Ve směrné účtové osnově jsou uspořádány syntetické účty do účtových skupin a ty jsou začleňovány do účtových tříd. Všechny účty mají dvou až třímístné číselné označení. První číslice rozlišuje účtové třídy, druhá účtové skupiny a třetí číslice je rozlišovací znak uvnitř účtové skupiny. Členění účtové osnovy a označení účtů čísly je pro všechny účetní jednotky závazné. Používat jen skupinové účty mohou účetní jednotky, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.

Pro příspěvkové organizace platí stejná směrná účtová osnova jako pro územní samosprávné celky, státní fondy a organizační složky. Z toho důvodu obsahuje i účty, které příspěvkové organizace vůbec nepoužívají, a tudíž je nezahrnují do svého účtového rozvrhu.

„Na podkladě směrné účtové osnovy jsou účetní jednotky povinny sestavit účtový rozvrh, v němž uvedou účty potřebné k zaúčtování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky v dané účetní jednotce.“ (Svobodová, 2008b str. 130) Účtový rozvrh je sestavován

pro každé účetní období. Účtové rozvrhy lze převádět z jednoho účtového období do druhého a je možné jej doplňovat v průběhu účetního období. Je nutné však archivovat jednotlivé verze.

Každý účtový rozvrh dané účetní jednotky by měl obsahovat analytické a podrozvahové účty. „Jak vyplývá z Českého účetního standardu č. 501 pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 505/2002 Sb., v rámci syntetických účtů vytvářejí účetní jednotky analytické účty.“ (Svobodová, 2008a str. 153)

„Na podrozvahových účtech v účtových skupinách 97 až 99 sledují důležité skutečnosti, jejichž znalost je podstatná pro posouzení majetkoprávní situace účetní jednotky a jejich ekonomických zdrojů, které lze využít. Jedná se především o využívání cizího majetku, ke kterému účetní jednotka nemá vlastnické právo, dále evidence práv, o kterých se neúčtuje (hypotéky), nebo materiálu, jehož pořízení, uchování, udržování a sledování vyplývá z obecně platných právních předpisů.“ (Svobodová, 2008a str. 154)

2.4 Fondy

Příspěvkové organizace stejně jako územní samosprávné celky, státní fondy a organizační složky státu vytvářejí majetkové a peněžní fondy. Na základě zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech veřejných rozpočtů tvoří municipální příspěvkové organizace tyto peněžní fondy:

- fond odměn,
- fond kulturních a sociálních potřeb rezervní fond,
- investiční fond a
- rezervní fond.

Funkce těchto fondů je spjata s tvorbou a použitím VH příspěvkové organizace. Jedinou výjimkou je fond kulturních a sociálních potřeb, o kterém je zmínka v následujícím textu.

Zákon dále stanovuje převádění zůstatků peněžních fondů do následujícího roku.

Fond odměn

Tento fond se tvoří u příspěvkových organizací na municipální úrovni ze zlepšeného VH. Příděl ze zlepšeného VH je do výše 80%, nejvýše však do výše 80% limitu prostředků na platy. Tvorba tohoto fondu není povinná a záleží pouze na zřizovateli, jak svým usnesením rozhodne.

Tvorbu fondu odměn provede příspěvková organizace na základě schválení výše zlepšeného VH zřizovatele po skončení kalendářního roku, který je i rokem účetním. Fond odměn nelze tvořit z jiných zdrojů.

Finanční prostředky fondu odměn jsou součástí finančních prostředků uložených na běžném účtu příspěvkové organizace.

Fond kulturních a sociálních potřeb (FKSP)

Jde o jediný fond, jehož tvorba není závislá na zlepšeném VH. Tvorbu, použití a hospodaření s tímto fondem upravuje vyhláška MF ČR č. 114/2002 Sb., o FKSP, ve znění pozdějších předpisů.

Z tohoto fondu může příspěvková organizace přispívat pouze na činnosti, které organizuje nebo spoluorganizuje nebo pořídí od jiné organizační složky státu nebo právnické nebo fyzické osoby, které slouží ke kulturnímu a sociálnímu rozvoji zaměstnanců a na uspokojování kulturních, rekreačních, sportovních, rehabilitačních, zdravotních, sociálních a jiných potřeb zaměstnanců organizace. Příspěvky z FKSP na stravování, rekreaci, kulturní a tělovýchovné akce se poskytují nepeněžitou formou a nezdaňují se. Sociální výpomoci, půjčky některé dary se z fondu neposkytují v peněžní formě.

„Základní příděl, kterým je tvořen fond, činí 2% z ročního objemu nákladů zúčtovaných na platy a náhrady platů, popřípadě na mzdy a náhrady mzdy a odměny za pracovní pohotovost a dále na odměny a ostatní plnění za práci vykonávanou v rámci odborného výcviku na produktivních činnostech žákům učilišť.“ (Vyhláška MF ČR č. 114/2002 Sb.)

„Dalším zrdojem mohou být splátky půjček na bytové účely poskytnutých v minulých letech, náhrady škod a pojistná plnění od pojišťovny vztahující se k majetku pořízenému z fondu, peněžní a jiné dary určené do fondu. U příspěvkových organizací jsou příjmem fondu také příjmy z pronájmu rekreačních a sportovních zařízení, na jejichž provoz příspěvková organizace přispívá z fondu.“ (Vyhláška MF ČR č. 114/2002 Sb.)

Finanční prostředky FKSP jsou uloženy na zvláštním účtu. Úroky z prostředků tohoto fondu uložených u finannčích ústavů nejsou jeho zdrojem, ale převádějí se na běžný účet a účtují do výnosů hlavní činnosti. Rovněž tak poplatky za položky vedení účtu jsou součástí nákladů hlavní činnosti příspvěkové organizace a převádějí se z běžného účtu příspěvkové organizace na účet FKSP.

Investiční fond

Příspěvkové organizace ve svém hospodaření velmi důsledně oddělují financování provozních výdajů od dlouhodobých. Zdrojem dlouhodobých potřeb je právě investiční fond. Tvorba a použití tohoto fondu je upravena rozpočtovými pravidly.

„Zdrojem fondu jsou:

- Odpisy z hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku prováděné podle zřizovatelem schváleného odpisového plánu. Povinnost vypracovat odpisový plán ukládá účetním jednotkám zákon o účetnictví. Odpisový plán obsahuje soubor dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, kde je vyčíslena u jednotlivých druhů majetku pořizovací cena, dosavadní výše opotřebení, výše odpisů měsíčních i celkových ročních a doba, po kterou se bude majetek odepisovat. Účetní odpisy vyjadřují fyzické a morální opotřebení dlouhodobého majetku a jsou součástí provozních nákladů. Příspěvkové organizace dostávají za úhradu provozních nákladů od svého zřizovatele příspěvek na provoz, ve kterém jsou odpisy zohledněny.
- Investiční dotace z rozpočtu zřizovatele.
- Investiční příspěvky ze státních fondů.
- Výnosy z prodeje hmotného investičního majetku, jestliže to zřizovatel podle svého rozhodnutí připustí.
- Dary a příspěvky od jiných subjektů k investičním účelům.
- Převody z rezervního fondu ve výši povolené zřizovatelem.“ (Zákon č. 250/2000 Sb.)

„Použití investičního fondu:

- k financování investičních výdajů, popř. investičních příspěvků,
- k úhradě investičních úvěrů nebo půjček se souhlasem zřizovatele,
- k odvodu do rozpočtu zřizovatele, pokud takový odvod uložil. Odvod z odpisů může zřizovatel uložit, pokud chce utlumit činnost příspěvkové organizace.
- K posílení zdrojů určených na financování údržby a oprav nemovitého majetku ve vlastnictví zřizovatele, který příspěvková organizace používá pro svou činnost; takto použité prostředky se z investičního fondu převádějí do výnosů příspěvkové organizace.“ (Zákon č. 250/2000 Sb.)

Investiční fond se tedy netvoří přímým přídělem ze zisku. Peněžní prostředky tohoto fondu jsou uloženy na běžném účtu příspěvkové organizace.

Rezervní fond

„U municipální příspěvkové organizace slouží pro uplatnění hmotné zainteresovanosti příspěvkové organizace k dosažení lepšího výsledku jejího hospodaření. Rezervní fond se tvoří ze zlepšeného VH příspěvkové organizace na základě schválení jeho výše zřizovatelem po skončení roku, sníženého o převody do fondu odměn. Zdrojem rezervního fondu mohou být též peněžní dary.

Prostředků rezervního fondu používá příspěvková organizace:

- k dalšímu rozvoji své činnosti,
- k časovému překlenutí rozdílů mezi výnosy a náklady,
- k úhradě případných sankcí uložených jí za porušení rozpočtové kázně,
- k úhradě své ztráty za předchozí léta.

Zřizovatel může dát příspěvkové organizaci souhlas k tomu, aby část svého rezervního fondu použila k posílení svého investičního fondu.“ § 30 (Zákon č. 250/2000 Sb.)

2.5 Účetní závěrka

Obsahové vymezení účetní závěrky příspěvkové organizace stanoví zákon o účetnictví, kde jsou uvedeny části účetní závěrky. Pro řádné zabezpečení všech prací spojených s uzavírání účetních knih je potřeba postupovat podle vypracovaného harmonogramu všech závěrkových prací vzhledem k tomu, že vlastnímu uzavírání účetních knih předchází ještě velké množství účetních případů, pro které je zapotřebí připravit příslušné podklady, vyhotovit účetní doklady a zachytit je v účetnictví ještě do běžného účetního období. Jde např. o provedení inventarizací majetku a závazků s následným proúčtováním zjištěných inventarizačních rozdílů, zúčtování spotřeby pohonných hmot, úroků a poplatků banky, zúčtování mezd, vypořádání půjček, přídělů, dotací, zúčtování záloh apod.

„**V rámci těchto prací je třeba mimo jiné ještě zabezpečit:**

- Kontrolu správnosti a úplnosti účtování.
- Na úseku dlouhodobého majetku kontrolu proúčtování tvorby zdrojů k profinancovanému dlouhodobému majetku.
- Na úseku zásob při způsobu A je nutné u materiálu a zboží zúčtovat inventarizační rozdíly – jde-li o manko do výše norem přirozených úbytků na vrub účtu účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy, manka nad normu na vrub účtu 548 – Manka a škody a přebytky zásob ve prospěch účtu 649 - Jiné ostatní výnosy.
- Na úseku zásob při účtování způsobem B je nutné u materiálu při uzavírání účetních knih převést počáteční zůstatky účtu 112 – Materiál na skladě na účet 501 – Spotřeba

materiálu. Dále je třeba zaúčtovat na základě skladové evidence stav zásob na účet 112 – Materiál na skladě.

- Při vedení zásob způsobem A i B je třeba zaúčtovat nevyfakturované dodávky ve prospěch účtu 389 – Dohadné účty pasivní. Nevyfakturované dodávky se ocení podle uzavřené smlouvy nebo odhadem.
- V oblasti zúčtovacích vztahů připadá v úvahu kontrola poskytnutých a přijatých záloh, kontrola správnosti pohledávek a závazků vůči zaměstnancům a institucím, kontrola zúčtovaných a placených záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti, kontrola správnosti nároků na provozní dotaci na skutečný příjem, kontrola účtování na přechodných účtech aktiv a pasiv (účty časového rozlišení, kurzového rozlišení, kurzových rozdílů a dohadných položek).
- Je třeba ověřit, zda náhrady vynaložených nákladů a výnosů minulých účetních období byly účtovány pouze na ty účty nákladů a výnosů, kterých se týkají.
- Je třeba ověřit, zda náhrady vynaložených nákladů minulých účetních období jsou zaúčtovány na účtech výnosů běžného roku.
- Je třeba ověřit, zda jsou odděleně sledovány náklady a výnosy za hlavní a doplňkovou činnost.
- Je třeba provést kontrolu účetních odpisů a předpisu odvodu odpisů, pokud jej zřizovatel nařídil.“ (Peštuka, 2004 stránky 196 - 204)

Účetní závěrku můžeme tedy roztřídit do tří etap:

- ukončení běžného účetního období zápisy měsíce prosince,
- převedení zůstatků syntetických účtů účtových tříd 5 a 6 na účet 963 – Účet hospodářského výsledku,
- převedení aktivních zůstatků rozvahových účtů na vrub účtu 962 – Konečný účet rozvažný, resp. pasivních rozvahových účtů pasivních ve prospěch účtu 962 – Konečný účet rozvažný. Mezi převáděné rozvahové účty se řadí i účet č. 963 - Účet hospodářského výsledku.

Pokud příspěvková organizace provozuje další (doplňkovou) činnost, sleduje náklady a výnosy odděleně na analytických účtech, zjišťuje tedy i další VH pro účely výpočtu daně z příjmů.

Součástí závěrečného účtování je také předpis přídělů do peněžních fondů. Předpis se však vyúčtovává až následujícím období v návaznosti na účet 931 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím období.

Na podkladě údajů účtů 962 – Konečný účet rozvažný a 963 – Účet hospodářského výsledku se sestaví účetní závěrka.

Účetní uzávěrku příspěvkových organizací tvoří:

- **Rozvaha (bilance)** vyjadřující stav majetku účetní jednotky a zdroje krytí tohoto majetku ke dvěma po sobě jdoucím rozvahovým dnům (k 1. 1. a 31. 12.). Vyjadřuje stav majetku a zdrojů krytí tohoto majetku před rozdělením VH za účetní období. Rozvaha je tedy stavovým výkazem, který vyjadřuje veličiny (stavy) k určitému dni – rozvahový den. Rozvaha má formu vertikální tabulky a vychází z bilanční rovnice Aktiva = Pasiva. Předepsaná struktura člení aktiva na dlouhodobý majetek, oběžná aktiva a časové rozlišení. Pasiva se člení na vlastní kapitál, cizí zdroje a časové rozlišení.
- **Výkaz zisku a ztráty** (dále jako „VZZ“) informuje o VH příspěvkové organizace. Sestavuje se z účtů nákladů a výnosů. Ve výkazu jsou uspořádány položky nákladů, výnosů a VH za dané účetní období, jedná se tedy o tokovou veličinu. VZZ se tvoří jako vícestupňový, což umožňuje postupnou tvorbu VH. Příspěvkové organizace sestavují VZZ ve zjednodušeném rozsahu, pokud tak rozhodl zřizovatel. Dalším specifikem je uvádění údajů za hlavní a doplňkovou činnost samostatně a sumarizace dílčích výsledků, přičemž údaje za minulé účetní období se neuvádějí.
- **Příloha**, která doplňuje informace obsažené v rozvaze a VZZ. Jedná se o údaje ve výkazech neuvedené (např. organizační struktura, údaje o zakladatelích, zřizovatelích, počty zaměstnanců), také o údaje komentující data ve výkazech (např. způsoby ocenění, odpisové metody) a zároveň informace spojující období mezi datem sestavení a provádění závěrky (např. přijaté příspěvky a dotace na provoz z rozpočtu státních fondů, splatné závazky veřejného zdravotního pojištění, splatné závazky na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.

2.6 Počáteční účet rozvažný

Účtování na tomto účtu upravuje účetní standard č. 502 – Otevírání a uzavírání účetních knih. Příspěvkové organizace počátkem roku otevírají účetní knihy pomocí účetních zápisů. „Stavy jednotlivých rozvahových položek (aktiva a pasiva) vykázané na účtu 962 – Konečný účet rozvažný musí navazovat na stavy jednotlivých rozvahových položek (aktiva a pasiva) účtu 961 – Počáteční účet rozvažný.“ (Svobodová, 2008b str. 179).

Zisk, popř. ztráta planoucí z hospodářské činnosti příspěvkové organizace zaúčtovaná ve prospěch, resp. na vrub účtu 962 – Konečný účet rozvažný se při otevírání účtů hlavní knihy zaúčtuje ve prospěch, resp. na vrub účtu 931 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení se souvztažným zápisem na vrub, resp. ve prospěch účtu 961 – Počáteční účet rozvažný.

Údaje v hlavní účetní knize se skládají z počátečních stavů naúčtovaných pomocí počátečního účtu rozvažného, dále z naúčtovaných účetních případů na jednotlivých účtech jako suma obratů těchto účtů a v poslední řadě je součástí hlavní účetní knihy konečný zůstatek jednotlivých účtů.

VH příspěvkových organizací se zjistí jako rozdíl účtové třídy 6 – Výnosy a účtové třídy 5 – Náklady. Pokud jsou výnosy vyšší než náklady, je VH zisk a je zaznamenán znaménkem plus. V opačném případě je VH ztráta, která se značí znaménkem minus. Produktem této transakce je již zmiňovaný VZZ, který je v dnešní době zpracováván softwarem. O VH rozhoduje zřizovatel svým usnesením, příspěvková organizace je povinna se tímto řídit a v následujícím roce provést proúčtování VH.

2.6.1 Uzavírání účetních knih

Podle zákona o účetnictví je uzavírání účetních knih činnost prováděná k poslednímu dni účetního období. Účetní knihy se uzavírají účetními zápisy.

Nejdříve se zjišťují obraty stran „Má dáti“ (MD) a „Dal“ (D) na jednotlivých syntetických účtech, následně se zjistí konečné stavy jednotlivých účtů. Konečné stavy se přeúčtují na účet 962 – Konečný účet rozvažný, konečné stavy aktivních účtů na vrub, konečné stavy pasivních účtů ve prospěch účtu. Na tento účet se taky přeúčtuje zůstatek účtu 963 – Účet hospodářského výsledku. Pokud byl VH ztrátový (záporný), tedy náklady jsou vyšší než výnosy, účtuje se jeho zůstatek ze strany D z účtu 963 – Účet hospodářského výsledku na stranu MD účtu 962 – Konečný účet rozvažný.

V dalším kroku je potřeba zjistit základ daně z příjmů, splatnou daňovou povinnost a taky VH. Všechny nákladové a výnosové účty musí mít po převedení do VH nulový stav.

„VH před zdaněním se zjistí jako rozdíl výnosů účtovaných na účtech třídy 6 a nákladů účtovaných na účtech účtových skupin 50 až 55. VH po zdanění se zjistí jako rozdíl výnosů účtovaných na účtech účtové třídy 6 a nákladů účtovaných na účtech účtové třídy 5 (včetně 591 – Daň z příjmů). Daňová povinnost vyplývající z ustanovení zákona o daních z příjmů

tvoří složku nákladů. Daňová povinnost splatná se zjistí ze základu daně z příjmů a sazby určené zákonem o daních z příjmů. Takto zjištěná daňová povinnost se účtuje na vrub syntetického účtu 591 – Daň z příjmů a ve prospěch syntetického účtu 341 – Daň z příjmů.“ (Svobodová, 2008b str. 178)

Posledním krokem v uzavírání účetních knih je provedení kontroly formální správnosti.

2.6.2 Rozvaha

Příspěvkové organizace z důvodu vázanosti na státní rozpočet mají zkrácený termín předkládání účetní závěrky svému zřizovateli. Výkazy, které zpracovávají, se předkládají v tištěné i elektronické podobě zřizovateli do 31. ledna následujícího roku, a ten je po odsouhlasení pošle místně příslušnému krajskému úřadu. Po tomto datu nemůže příspěvková organizace zasahovat do účetního systému. Proto je důležité provést časové rozlišení a sestavit dohadné položky. Pokud příspěvková organizace zjistí chybu v účetnictví, provede úpravu až v následujícím roce.

Zřizovatel vydá pokyny, kterými určí své požadavky na komentář k hospodaření daného roku. Závěrečná zpráva o hospodaření příspěvkové organizace má podle pokynů obsahovat:

- Komentář k účtu 511 – Oprava a údržba
- Komentář k účtu 501 – Spotřeba materiálu
- Komentář k účtu 518 – Ostatní náklady

Všechny účty v rozvaze podléhají inventarizaci. Na účtech třídy 0, 1 a účtu 263 – Ceniny jde o inventarizaci fyzickou a u ostatních účtů se hovoří o inventarizaci dokladové. Účet 346 – Nároky na dotace a ostatní zaúčtování se státním rozpočtem svým zůstatkem říká, že je očekávaná platba ze státního rozpočtu. Totéž platí o účtu 348 - Nároky na dotace a ostatní zaúčtování s rozpočtem orgánů územních samosprávných celků, z jehož zůstatků je patrná platba v dalším roce.

Strana pasiv (účty účtové třídy 3 – Zúčtovací vztahy) uvádí částky, které organizace musí zaplatit. Z účtů, které se týkají možných daňových povinností, přicházejí v úvahu pouze zálohová daň z příjmů ze závislé činnosti a srážková daň (viz kapitola 3.1.1). Účtová třída 9 – Fondy, výsledek hospodaření, dlouhodobé úvěry a půjčky, rezervy, závěrkové a podrozvahové účty svými zůstatky ukazují, že příspěvková organizace fondy vytváří. Více o fondech bylo uvedeno v kapitole 2.4.

3 DAŇOVÁ PROBLEMATIKA

Daň je povinná zákonem stanovená platba do veřejného rozpočtu, která se vyznačuje neúčelovostí, neekvivalencí a nenávratností. To znamená, že se ukládá jako jednostranná povinnost bez nároku plátce na plnění ze strany státu. Daně jsou placeny pravidelně ve stanovené výši nebo při určitých okolnostech.

Příspěvkové organizace mohou být plátci i poplatníky všech daní. V určitých aspektech je u nich uplatňován zvýhodněný daňový režim ve smyslu zvýhodnění, úlev, osvobození či výjimek.

3.1 Daň z příjmu právnických osob

Daň z příjmů právnických osob je provedena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zdanění neziskových organizací představuje jednu z nejsložitějších oblastí zákona o daních příjmů vůbec. Zatímco podnikatelský subjekt sleduje své příjmy a výdaje a VH dále upravuje v souladu se zákonem o daních z příjmů, použije jej jen jako základ pro výpočet daně z příjmů. U neziskových organizací je tomu jinak. Důležité je správné vedení účetnictví. „Ve zjednodušeném účetnictví se zvýrazňuje funkce účetnictví jako systému zabezpečujícího podklady pro sestavení daňového přiznání – získání podkladů pro správné, prokazatelné a rychlé stanovení daňového základu. Proto je nutné odlišit daňově uznatelné náklady a výnosy.“ (Peštuka, 2004 str. 302)

Za daňově uznatelné výdaje jsou považovány pouze ty výdaje (náklady), které souvisejí s předmětem podnikání jednotky, a nelze za ně považovat ty výdaje, které byly uplatněny v předchozích účetních obdobích. Zároveň musí být poplatníkem prokazatelně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v daném daňovém (účetním) období.

Dále musí příspěvkové organizace členit své činnosti na hlavní, které vyplývají ze statutu, stanov, zřizovacích a zakladatelských listin neziskových organizací, a na činnosti, které jsou provozovány s cílem dosažení zisku. Hospodářská činnost může obsahovat několik různých druhů činností, pokud jsou vymezeny v zakladatelských listinách. U všech těchto činností musí být vedeny příjmy (výnosy) a výdaje (náklady) odděleně, aby bylo možné na konci účetního období zjistit, které činnosti jsou ziskové, které jsou ztrátové. Zisk z hospodářské činnosti lze použít na hlavní činnost či k její podpoře.

Zákon o daních z příjmů je upraven pro neziskové organizace příznivě – alespoň se to takto na první pohled jeví. U neziskových organizací tvoří základ daně VH z hlavní činnosti, pokud je zisková (tedy daňově uznatelné příjmy jsou vyšší než daňově uznatelné výdaje), a z hospodářské činnosti, kde jsou příjmy větší než výdaje. V tom je rozdíl mezi nimi a podnikatelskými subjekty. Těm se výsledky hospodaření sčítají dohromady, včetně těch ze ztrátových činností, kdežto nezisková organizace může odečítat daňovou ztrátu jen z hospodářské (doplňkové) činnosti v následujících pěti zdaňovacích obdobích.

Následující tabulka prezentuje zjednodušený praktický příklad, kdy subjekt (organizace) provozuje 3 rozdílné činnosti. Dále jsou v tabulce zobrazeny výše příjmů, výdajů a VH těchto činností. Pokud subjekt, který tyto činnost bude provozovat, bude podnikatelský subjekt, základ daně (dále jako „ZD“) bude tvořen součtem všech VH. V případě, že provozované činnosti nebudou vyplývat z jejich poslání, ZD bude tvořen součtem kladných hodnot VH. Je zřejmé, že ZD je vyšší u neziskové organizace.

Tabulka 1 Zjednodušený příklad výpočtu základu daně (ZD)

	1. činnost	2. činnost	3. činnost
příjmy	200	50	150
výdaje	100	100	120
VH	100	-50	30

subjekt	ZD
podnikatelský subjekt	80
nezisková organizace	130

Pramen: Autor

Přiznání k dani z příjmů právnických osob patří k nejdůležitějším podáním příspěvkových organizací. Příspěvková organizace ostatně jako všechny ostatní subjekty je povinna sama si daň vypočítat a odvést. Prvotním dokladem pro zpracování „Přiznání k dani z příjmů právnických osob“ je „Výkaz zisku a ztráty.“ Tohoto výkazu však nelze využít jako přímého podkladu, jak již bylo zmíněno v kapitole o účetnictví. Základní lhůta pro podání přiznání je 31. března následujícího roku. Prodloužená lhůta, kterou musí schválit místně příslušný finanční úřad, je do 30. června následujícího roku. Neziskové organizace, které nebyly zřízeny za účelem dosahování zisku, nejsou vždy povinny podávat přiznání. Podle zákona o daních z příjmů (§ 38m, odst. 1) se daňové přiznání se podává i v případě, kdy je vykázán základ daně ve výši nula nebo je vykázána daňová ztráta. Podle § 35m, odst. 7, písm. a) povinnost podat daňové přiznání nemá, pokud nemá příjmy, které jsou předmětem daně, nebo má pouze příjmy od daně osvobozené a příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně.

3.1.1 Rozdělení příjmů

Problematika daní neziskových organizací je složitější také z toho důvodu, že je nutné rozlišovat několik druhů příjmů:

„**Do základu daně se nezahrnují zejména příjmy a výnosy:**

- které nejsou předmětem daně,
- které nejsou předmětem daně za určitých podmínek,
- které jsou předmětem daně, ale jsou od daně osvobozeny,
- příjmy tvořící samostatné základy daně a zdaněné zvláštní sazbou,
- částky, které již poplatníkem byly zdaněny dle zákona o daních z příjmů.“ (Jurajdová, 2004 str. 81)

„U poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, nejsou předmětem daně příjmy:

- **nabyté zděděním nebo darováním**. V souvislosti s darováním se mluví o sponzorských příspěvcích nebo sponzorských darech. Důležitou skutečností je, že dar musí být prokázán, prokazování je na příjemci (tedy neziskové organizaci). O daru účtuje nezisková organizace až v okamžiku jeho použití (objeví se ve výnosech).
- **z dotací**, **příspěvků na provoz a jiných podpor** ze státního rozpočtu, rozpočtu kraje a rozpočtu obce poskytnutých podle zvláštních právních předpisů, z prostředků poskytnutých státními fondy, z podpory poskytnuté regionální radou regionu soudržnosti podle zvláštního právního předpisu, z podpory od Vinařského fondu, z prostředků poskytnutých z rozpočtu Evropské unie nebo veřejných rozpočtů cizích států, a dále příjmy krajů a obcí plynoucí z výnosu daní nebo podílu na nich, výnosu poplatků a peněžních odvodů, které jsou podle zvláštních zákonů příjmem kraje a obce,
- **z úroků z vkladů na běžném účtu**.

Příjmy, které nejsou předmětem daně za určitých podmínek:

- **z úplatných převodů a úplatného užívání státního majetku** mezi organizačními složkami státu a státními organizacemi a z pronájmů a prodeje státního majetku, které jsou podle zvláštního právního předpisu příjmem státního rozpočtu.

Příjmy, které jsou předmětem daně, ale jsou od daně osvobozené:

- **z členských příspěvků** pokud jsou stanoveny ve stanovách neziskové organizace

Příjmy z hlavní činnosti:

- **z činností vyplývajících z jejich poslání** za podmínky, že náklady (výdaje) vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší; činnosti, které jsou posláním těchto poplatníků, jsou stanoveny zvláštními předpisy, statutem, stanovami, zřizovacími a zakladatelskými listinami.“ § 18 (Zákon č. 586/1992 Sb.)

V kontextu s rozdělením daňově uznatelných a neuznatelných příjmů musí neziskové organizace oddělit také výdaje, které s nimi souvisejí. Tedy výdaje hrazené z daňově neuznatelných příjmů jsou také daňově neúčinné. Toto členění vyžaduje velmi vysokou administrativní náročnost a pečlivost a je to také jedno z největších úskalí pro neziskové organizace. Nezisková organizace může vykazovat ztrátu, i když fakticky ve ztrátě není. Situaci je ilustrovaná na zjednodušeném příkladu.

Nezisková organizace provozuje 2 činnosti. Následující tabulka rozlišuje výdaje na daňově účinné a neúčinné. První možnost je správný postup výpočtu dílčích ZD. ZD je roven 50. V případě nesprávného postupu, tj. druhá možnost (od příjmů jsou odečteny všechny výdaje), je VH záporný. Jak již bylo zmíněno v kapitole 3. 1., záporný VH nevstupuje do ZD, tedy dílčí ZD je roven nule. V tomto případě organizace nemusí podat daňové přiznání. Pokud nedojde k úhradě výdajů z dotace, bude výše základu daně zkreslená.

Tabulka 2 Daňově uznatelné a neuznatelné výdaje - příklad

		dotace	1. činnost	2. činnost
příjmy		70	80	60
výdaje	účinné		60	30
daňově	neúčinné		30	40

	1.možnost P - V	2.možnost P - V
1.činnost	20	-10
2.činnost	30	-10
ZD	50	0

Pramen: Štěpánová, 2008 str. 15

3.1.2 Daňová zvýhodnění

Položky odčitatelné od základu daně

Položky odčitatelné od základu se uplatňují v rámci přiznání k dani z příjmů právnických osob. Tyto odpočty jsou nárokové, nikoliv povinné. Poplatník je tedy může ale i nemusí uplatnit. Řadíme mezi ně:

- **100% odpočet výdajů (nákladů) vynaložených na zdaňovací období při realizaci projektů výzkumu a vývoje**

„Jde o možnost odečíst od základu daně 100% výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo v období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, blíže specifikované v zákonu č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků, ve znění pozdějších předpisů. Tento odpočet nelze uplatnit na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen z části poskytnuta podpora z veřejných prostředků.“ (Stuchlíková, 2008 str. 53)

- „**Odpočet z titulu vypořádání v peněžní, případně v nepeněžní formě v období 1993 až 2005 oprávněným osobám jejich majetkový podíl podle zákona č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkového podílu**“ (Stuchlíková, 2008 str. 54)

- **Odpočet daňové ztráty**

Podle zákona o daních z příjmů daňová ztráta vzniká v případě, že daňově uznatelné náklady převyšují příjmy zdaňované v základu daně. Daňová ztráta se vyměřuje a může se odečíst od základu daně v bezprostředně následujících pěti zdaňovacích obdobích. Ve zdaňovacím období lze odečíst jen část ztráty. Tedy pokud daňová ztráta vznikne v roce 2008, lhůta pro odpočet běží od roku 2010 do roku 2014. Lhůta pro dodatečné vyměření daně končí rokem 2018.

- **30% odpočet**

V daňovém přiznání příspěvkových organizací je možno podle § 20 odst. 7) zákona o daních z příjmů uplatnit snížení daňového základu, a to o 30%, maximálně však o 1 000 000 Kč. V případě, že 30% činí méně než 300 000 Kč, lze odečíst částku 300 000 Kč maximálně však do výše základu daně. Dosaženou úsporu u daňové povinnosti však příspěvková organizace musí použít ke krytí nákladů hlavních činností. „Daňovou úsporou rozumíme výši ušetřené daně z hodnoty 30% odpočtu. Vypočteme ji jako součin hodnoty 30% odpočtu a sazby daně.“ (Stuchlíková, 2008 str. 56). Praktický příklad je prezentován v následující tabulce.

Tabulka 3 Daňová úspora a 30% odpočet

Základ daně před úpravou	100 000	400 000	1 500 000	5 000 000
30%	30 000	120 000	450 000	1 500 000
skuečná výše odpočtu	100 000	300 000	450 000	1 000 000
ZD po úpravě	0	100 000	1 050 000	4 000 000
Úspora daňové povinnosti 21%	21 000	63 000	94 500	210 000

Pramen: Štěpánová, 2008 str. 18

Slevy na dani

Za zdaňovací období se uplatňují pouze 2 slevy na dani:

- **Sleva za zaměstnávání zdravotně postižených zaměstnanců**

§ 35 zákona o dani z příjmů rozlišuje různé částky slev podle stupně postižení

- **Sleva na registrační pokladny**

„Tyto slevy platily pouze pro rok 2006 a týkaly se pouze osob uvedených v zákonu o registračních pokladnách.“ (Stuchlíková, 2008 str. 72)

Daňová zvýhodnění, slevy na dani a položky odčitatelné od základu daně jsou velmi častým a diskutovaným tématem. Otázkou zůstává, zda je potřebné neziskové organizace daňově zvýhodňovat, pokud ano, pak jak. Poskytování služeb neziskovými organizacemi je společenským přínosem. Snižují výdaje státu o výdaje, které by jinak musel nést sám. Na druhou stranu však provozují i činnost, která je považována za vedlejší – tedy podnikatelskou. V současné době není dořešena otázka poměru mezi hlavní a hospodářskou (vedlejší) činností. Má být nezisková organizace považovaná za neziskovou i v případě, že rozsah vedlejší činnosti převažuje nad hlavní? Tyto otázky rozpoutaly diskuze o změnách v oblasti daňových zvýhodnění. Jedním z návrhů byla i tzv. *daňová asignace*. Jedná se o možnost podnikatelských subjektů odvést 1% z vyměřené daně libovolné neziskové organizaci místo státu. Zde je nutné zvážit, zda asignace nepopírá základní definici. V praxi také může nastat situace, kdy podnikatelské subjekty budou zakládat vlastní nestátní neziskové organizace (typu občanských sdružení apod.) a budou odvádět asignaci v podstatě zpátky sobě. Je tedy zřejmé, že i tuto oblast je potřeba dále zkoumat a řešit.

Tabulka 4 Schéma výpočtu DPPO

Výsledek hospodaření zjištěný z účetnictví	
-	Příjmy, které nejsou předmětem daně
-	Příjmy osvobozené od daně
-	Příjmy nezahrnované do základu daně
-	Účetní náklady, které nejsou daňově uznatelné
+	Daňově uznatelné nákladdy (výdaje)
+	Položky neoprávněně zkracující příjmy
+ / -	Ostatní úprava výnosů a nákaldů
Základ daně	
-	Odčitatelné položky
Základ daně po snížení	
*	Sazba daně
Daň z příjmů právnických osob	
-	Slevy na dani
Daň po slevě	

Pramen: Hladká, 2009

3.2 Daň z přidané hodnoty

Tato daň je upravovaná zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. „Pro potřeby zdanění dani z přidané hodnoty není rozhodné, zda svoje výkony v podobě prodeje zboží nebo služeb uskutečňují v rámci hlavní činnosti či hospodářské činnosti, podstatné je, zda předmětné výkony neziskové organizace jsou ekonomickou činností, a neziskový subjekt se tak stává osobou povinnou k dani a v případě, že nezisková organizace překročí obrat povinný pro registraci k dani, je nutné, aby se i ona registrovala k dani z přidané hodnoty.“ (Stuchlíková, 2008 str. 201)

Ekonomickou činností se rozumí soustavná činnost provozovaná samostatně a vykonávaná za účelem získání příjmů. Ekonomická činnost může být zdanitelným plněním nebo plnění osvobozeným od daně. Příspěvková organizace se stane plátcem daně z přidané hodnoty (dále jako „DPH“), pokud její obrat přesáhne za nejvýše 12 po sobě jdoucích měsíců 1 000 000 Kč. Podat přihlášku k registraci je povinna do 15 dnů po skončení měsíce, ve kterém překročila stanovenou částku. Plátcem je od prvního dne třetího měsíce po měsíci, ve kterém překročila obrat.

Daňové povinnosti mohou vzniknout také právnickým osobám, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání a neuskutečňují ekonomické činnosti. Jde o povinnost přiznávat a platit daň při pořízení zboží z jiných členských států, pokud hodnota tohoto zboží přesáhne 10 000 EUR v kalendářním roce nebo jde o zboží, které je předmětem spotřební

daně (§ 2 odst. 1 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty). V takové případě se tyto osoby stávají osobami identifikovanými k dani a pak jim mohou vznikat povinnosti i v dalších situacích.

V § 6 zákona o dani z přidané hodnoty je definována *osoba osvobozená od uplatňování daně*. Jedná se o osobu povinnou k dani, která má sídlo nebo místo podnikání v tuzemsku, ale její obrat nepřesáhne částku 1 000 000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. V paragrafu je dále upřesněno, že do obratu se nezahrnuje úplata z prodeje hmotného majetku a odpisovaného nehmotného majetku nebo pozemků, které jsou dlouhodobým hmotným majetkem, o kterých osoba povinná k dani účtuje nebo o kterých vede evidenci. Proto je pro neziskové organizace podstatné, aby DPH důkladně sledovali, nejlépe každý měsíc. Při nesplnění registrační povinnosti po překročení hranice obratu mohou nastat velmi citelné postihy ze strany správce daně. Rozčlenění příjmů podle jejich zdanitelných druhů může být pro neziskovou organizaci kámen úraz. Podrobné členění zdanitelných plnění je uvedeno v této práci jako příloha 2.

Pro výpočet daně z příjmů právnických osob sleduje nezisková organizace hlavní a vedlejší činnost jejich daňově uznatelné a neuznatelné příjmy (výnosy) a výdaje (náklady). Pro výpočet DPH musí neziskové organizace sledovat, zda uskutečňují či neuskutečňuje ekonomickou činnost.

3.2.1 § 57 zákona o dani z přidané hodnoty - Výchova a vzdělání

„Na základě § 57 zákona o dani z přidané hodnoty a školského zákona, který definuje pojmy výchova a vzdělání, lze vyvodit, že vzdělávání lze rozdělit na činnosti, které mohou být za stanovených podmínek osvobozeny od daně nebo mohou být zdanitelnými plněními, proto mohou nastat problémy s rozlišením těchto činností, což v konečném důsledku může znamenat špatný postup při realizaci daně nebo uplatnění nároku na odpočet daně.“ (Štěpánová, 2008 str. 36)

Vzdělávací činnosti, u kterých je uplatňována daň na výstupu, je předmětem daně poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku. Podle zákona se jedná o osobu, která není oprávněna poskytovat vzdělávací a výchovnou činnost. Pokud tato činnost není taxativně vyjmenovaná v § 57 zákona o dani z přidané hodnoty, resp. v příloze 2 tohoto zákona, podléhá tato činnost sazbě 19%. V příloze 2 zákona jsou uvedeny činnosti podléhající snížené sazbě DPH na 9%.

Pro vzdělávací činnosti, které jsou zdanitelnými plněními osvobozeny od daně, platí § 75 zákona o dani z přidané hodnoty, že plátce neuplatňuje daň na výstupu, ale zároveň nemá nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění vztahujících se k těmto osvobozeným plněním. Od daně jsou osvobozeny podle §57 osoby, které mají oprávnění poskytovat výchovnou a vzdělávací činnost, a také zařízení, které provozují školské služby provozované ve školských zařízeních (jsou-li zapsané ve školském rejstříku a podporují-li či souvisejí-li se vzděláním). Takovými zařízeními se podle školského myslí školská poradenská zařízení, výchovná a ubytovací zařízení, zařízení pro zájmové vzdělávání nebo stravovací zařízení. (Štěpánová, 2008 str. 38)

Pro úplnost uvedu jednoduchý praktický příklad na Základní škole Kravaře, na kterou je aplikovaná praktická část této práce. Škola poskytuje vzdělání, dostává dotace z rozpočtu města a kraje, tedy z veřejných rozpočtů. Ve smyslu §57 zákona o dani z přidané hodnoty poskytuje plnění bez nároku na odpočet daně, nevykonává ekonomickou činnost, nemá tedy povinnost k registraci. Změna nastane, jakmile bude využívat své stravovací zařízení pro rozšíření služeb pro veřejnost, tedy začne realizovat ekonomickou činnost. Od této chvíle je potřeba sledovat DPH. Jakmile během roku dojde k překročení obratu 1 000 000 Kč, je škola povinna platit DPH, konkrétně pokud dojde k překročení v měsíci červnu, plátcem daně se stane první den třetího měsíce po překročení obratu, tedy v měsíci září.

Jak lze vyvodit z předešlé kapitoly, problematika daně z přidané hodnoty je velmi náročná.

3.3 Ostatní daně

Vzhledem k obsahové náročnosti tématu je v této bakalářské práci pojednáno o ostatních daních jen velmi okrajově.

3.3.1 Přímé

Majetkové daně jsou placené z majetku. Řadíme mezi ně daň dědickou, darovací, z převodu nemovitostí, daň z nemovitostí, ale také daň silniční.

U municipálních příspěvkových organizací stojí za zmínku tři z výše uvedených.

Darovací daň je upravena zákonem č. 357/1992, Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Příspěvkové organizace jsou právnické osoby, které mohou dary přijímat, ale nemohou dary poskytovat. Předmětem darovací daně je bezúplatné nabytí nemovitého, movitého majetku či jiného majetkového prospěchu. Dar se realizuje na základě darovací smlouvy, ve které nemusí být účel vymezený, ale ve specifických situacích

je vhodné účel definovat, např. pro potřeby zdanění. Poplatníkem daně darovací je ten, kdo majetek bezúplatně získal, v tomto případě příspěvková organizace. Ta je povinna podat přiznání k dani do 30 dnů od uzavření smlouvy o darování nebo přijetí daru z ciziny. Získá-li příspěvková organizace pouze dary osvobozené od daně darovací, musí sice podat daňové přiznání, a to po skončení každého pololetí v daném roce, ale daň platit nebude. Základem daně je cena bezúplatně nabytého majetku.

Daň z nemovitosti je upravena zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti, ve znění pozdějších předpisů. Tato daň zahrnuje pouze daň z pozemků a daň ze staveb. Poplatníkem daně z pozemku je vlastník pozemku a poplatníkem daně ze staveb je vlastník stavby, bytu nebo samostatného nebytového prostoru. Předmětem daně z pozemků jsou pozemky na území České republiky vedené v katastru nemovitostí. Předmětem daně z nemovitostí jsou stavby na území České republiky, na které bylo vydáno kolaudační rozhodnutí, byty nebo nebytové prostory včetně podílu na společných částech stavby. V praxi příspěvkové organizace nebývají poplatníkem daně z nemovitosti, protože na ně nebývá převedeno vlastnické právo k majetku. Podle zákona jsou od této daně osvobozeny pozemky a stavby ve vlastnictví té obce, na jejímž katastrálním území se nacházejí. V případě, že zřizovatel převede majetková práva na příspěvkovou organizaci, a jde o organizaci školskou, kulturní nebo zařízení poskytující sociální péči, pak jsou pozemky i stavby osvobozeny od daně. Pokud přejdou majetková práva příspěvkové organizaci a ta uplatňuje osvobození, pak je povinna podat daňové přiznání, ve kterém uplatní nárok na osvobození daně od pozemků a ze staveb. Nárok na osvobození daně od pozemků a ze staveb lze uplatnit tehdy, nejsou-li využívána k podnikatelské činnosti.

Silniční daň je upravena zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů. Předmětem daně silniční jsou vozidla registrovaná a provozovaná v ČR, jsou-li používána k podnikání nebo k činnostem z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů u subjektů nezaložených za účelem podnikání. Pokud se vozidla používají k činnosti, která je hlavním posláním příspěvkové organizace, pak nejsou předmětem daně silniční.

3.3.2 Nepřímé daně

Nepřímé daně jsou rovněž nazývány jako daně ze spotřeby a jsou zahrnuty v ceně zboží či služeb placené poplatníkem při jejich koupi. Zde řadíme selektivní a tzv. univerzální daně. O univerzální dani bylo pojednáno již v kapitole 3.2.

Selektivní daně

Jde o druh nepřímých daní, který se týká jen vybraných druhů zboží. K selektivním daním patří spotřební daň a daň k ochraně životního prostředí. Příspěvkových organizací se tyto daně týkají jen ve výjimečných případech, a to pouze u doplňkových činností.

„**Spotřební daně** jsou upraveny zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Speciální úpravu pro neziskové organizace zákon neobsahuje.“ (Jurajdová, 2004 str. 94) Konkrétně se jedná o daň z minerálních olejů, daň z lihu a lihovin, z piva, z vína a meziproduktů a daň z tabáku a tabákových výrobků.

Daň k ochraně životního prostředí

V souvislosti s harmonizací daní s Evropskou unií a návrhům ekologické daňové reformy v zemích Evropské unie, byla v České republice roku 2008 uzákoněna ekologická daň zákonem č. 261/2007 Sb., o ekologické dani. Mezi její položky patří daň z elektřiny, daň z tuhých paliv a ze zemního plynu a některých dalších plynů.

4 ÚČETNICTVÍ A DANĚ KONKRÉTNÍ MUNICIPÁLNÍ PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE

4.1 Povinnosti zřizovatele

Město Kravaře, jako územně samosprávný celek, se rozhodlo zřídit příspěvkovou organizaci v oblasti školství, konkrétně základní školu. Zřizovatel – zastupitelstvo města tak svým usnesením muselo zrušit svou organizační složku a následně založit příspěvkovou organizaci. Současně se zřízením příspěvkové organizace musí zastupitelstvo města vydat a schválit zřizovací listinu, která musí obsahovat všechny náležitosti popsané v kapitole 1.3.1 této práce. Se zřízením jsou spojeny povinnosti pro zřizovatele:

- Musí potvrdit jmenovací dekret statutárního zástupce. V našem případě potvrdil ve funkci statutárního zástupce původního ředitele školy.
- Musí požádat Český statistický úřad o přidělení identifikačního čísla pro zřízenou příspěvkovou organizaci. Po přidělení identifikačního čísla jej zapíše do zřizovací listiny, kterou pak podepisuje za zřizovatele starosta nebo místostarosta.
- Musí podat návrh na zápis příspěvkové organizace do obchodního rejstříku. Krajský soud, který vede obchodní rejstřík, následně po zapsání vydá rozhodnutí o zápisu.
- Vzhledem k tomu, že se jedná o školskou organizaci, musí zřizovatel podat žádost o změnu zařazení do sítě škol. Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy svým rozhodnutím změní zařazení do sítě škol.
- Poslední povinností je oznámení v Ústředním věstníku České republiky o zřízení příspěvkové organizace.
- Svým usnesením rozhodl zřizovatel o vedení účetnictví, a to ve zjednodušeném rozsahu.
- Další povinností zřizovatele je stanovit plat statutárnímu zástupci příspěvkové organizace. Tato povinnost je v kompetenci rady města, nikoli zastupitelstva.
- Následně musí zřizovatel vydat vnitropodnikovou směrnici, která se týká poskytování příplatků statutárním zástupcům školských příspěvkových organizací.

4.2 Povinnosti nově vzniklé příspěvkové organizace

Prvním úkolem nově zřízené příspěvkové organizace je založení bankovního účtu. V naší organizace jde o založení hned dvou účtům a to běžného účtu a účtu pro potřeby FKSP. Dále registrace u příslušného finančního úřadu, kterým je Finanční úřad Opava.

Statutární zástupce si musí řádně promyslet, ke kterým daním je nutná prvotní registrace. U naší nově vzniklé příspěvkové organizace je nutná tato registrace:

- Jako plátce daně z příjmu právnických osob.
- Jako plátce daně z příjmu ze závislé činnosti a funkčních požitků.
- Jako plátce srážkové daně.

Následně potřeba přihlášení právnické osoby – příspěvkové organizace jako plátce odvodů sociálního pojištění u Okresní správy sociálního pojištění.

Na základě údajů z personální agendy je nutno provést přihlášení pracovníků a organizace jako takové na uvedené zdravotní pojišťovny.

Statutární zástupce je povinen zajistit sepsání pracovních a dodavatelských smluv. Jde o dodavatelské vztahy na odběr elektřiny, vody, plynu, telekomunikace a další.

Statutární zástupce předloží organizační schéma příspěvkové organizace a finanční plán, od kterého se bude následně odvíjet příspěvek na provoz. V předloženém organizačním schématu je příspěvková organizace rozdělena do čtyř středisek, která budou mít samostatná účtování, aby bylo možno kdykoliv zjistit hospodaření jednotlivých středisek. Jde o tato střediska: školní jídelna, základní škola, elokované pracoviště školní družiny a elokované pracoviště základní škola Bezručova. Rovněž finanční plán je zpracován na jednotlivá střediska a následně zpracován sumář za celou příspěvkovou organizaci. Zřizovatel tak chce získat přehled o tom, jaké částky finančních prostředků potřebují jednotlivá střediska a jak efektivně s nimi střediska zacházejí.

4.3 Rozvaha a finanční plán

Tabulka 5 Rozvaha k 31. 12. (v tis. Kč)

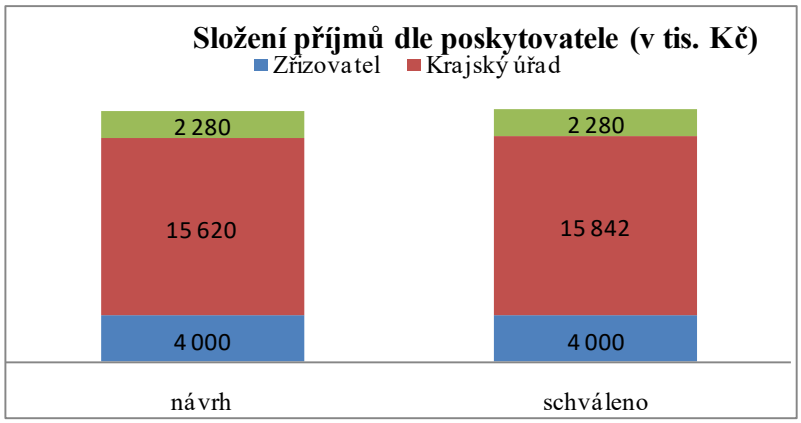
Aktiva		Pasiva	
A. Stálá aktiva	248,15	C. Vlastní zdroje	610,68
1. DNM		1. Majetkové fondy	
Účet 18	112,06	Účet 901	248,15
2. Oprávky k DNM		Účet 902	97,8
Účet 78	-112,06	2. Finanční a peněžní fondy	
3. DHM		Účet 912	79,12
Účet 22	833,91	Účet 914	108,03
Účet 28	4942,02	Účet 916	62,7
4. Oprávky k DHM		Účet 918	8,07
Účet 82	-585,76	3. Zvláštní fondy OS státu	
Účet 88	-4942,02	4. Zdroje krytí	
5. DFM		5. Výsledek hospodaření	
6. Majetek převzatý k privatizaci		Účet 963	6,81
B. Oběžná aktiva	1897,03	D. Cizí zdroje	1534,5
1. Zásoby		1. Rezervy	
Účet 112	56,25	2. Dlouhodobé závazky	
2. Pohledávky		3. Krátkodobé závazky	
Účet 311	22,20	Účet 321	6,18
3. Finanční majetek		Účet 324	45,6
Účet 263	7,04	Účet 331	928,33
Účet 241	1733,83	Účet 336	412,6
Účet 243	77,71	Účet 342	106,13
4. Účty r.h.		Účet 379	24,56
5. PÚA		4. Bankovní úvěry a půjčky	
celkem	2145,18	5. PÚP	
		Účet 389	11,1
		celkem	2145,18

Pramen: Autor na základě interních podkladů MÚ Kravaře

Na základě rozpočtu ZŠ Kravaře, příspěvková organizace na roku 2008 sestavíme finanční plán. Rozpočet se stanovuje na základě potřeb žáků školy a provozních potřeb, kterými se zajišťuje plynulý chod, správa a údržba budov jako školy, tak i školní družiny a jídelny.

Návrh rozpočtu - příjmy ZŠ Kravaře, příspěvková organizace

Obrázek 1 Graf příjmů



Pramen: Autor na základě interních podkladů MÚ Kravaře

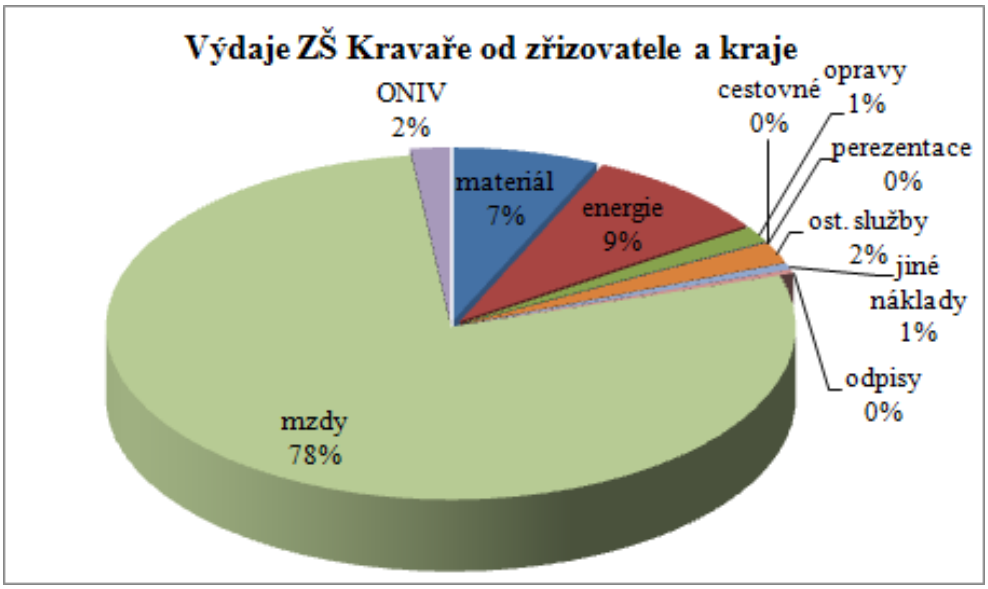
Moravskoslezský kraj poskytl dotace o 95 000 Kč více, než příspěvková organizace očekávala. Jednalo se o navýšení nenárokových složek platů pedagogům.

Příspěvek zřizovatele ve výši 4 000 000 Kč je na úhradu nákladů spojených s provozem příspěvkové organizace z pohledu daně z příjmu se jedná o příjmy, které nejsou předmětem daně.
Příspěvek Krajského úřadu Moravskoslezského kraje ve výši 15 842 000 Kč je rovněž příjmem, který není předmětem daně z příjmů. Tyto prostředky se využívají na mzdy, odvody, FKSP a nákup učebních pomůcek, učebnic, pracovních oděvů, rovněž se z něj částečně hradí plavání žáků a zákonné pojištění.

Vlastní příjmy ve výši 2 280 000 Kč tvoří příjmy školní kuchyně za prodané obědy, poplatky za umístění dětí ve školní družině a pronájem prostor základní školy (tělocvična, učebny, kantýna). Z příspěvků ze stravného jsou hrazeny především potraviny. U příspěvků za cizí strávníky je vytvářena věcná a mzdová režie, která je pak použita do drobných nákupů na provoz školní jídelny a do mezd. Prostředky za pobyt ve školní družině jsou využívány na nákup drobných dárků pro děti, pomůcek na hraní a odměny na soutěže.

Výdaje ZŠ Kravaře, příspěvková organizace

Obrázek 2 Graf výdajů



Pramen: Autor na základě interních podkladů MÚ Kravaře

Z pohledu na graf výdajů je viditelné složení výdajů, jejich velikost můžeme porovnávat pomocí velikostí jednotlivých výsečí. Je patrné, že největší část výdajů tvoří výdaje na platy a odvody, které jsou hrazeny z prostředků místně příslušného KÚ prostřednictvím zřizovatele.

4.4 Výsledek hospodaření a DPPO

Základní škola předložila zřizovateli svůj navrhovaný rozpočet. Během roku však bylo zjištěno, že některé položky rozpočtu organizace nebudu umět dodržet, proto vydala rozpočtové opatření, ve kterém žádá zřizovatel o úpravu rozpočtu. Následující tabulka zobrazuje, kolik peněz organizace předpokládala vynaložit v jednotlivých účtech, změnu během roku a pak skutečnost. Podstatné je, že škola nevyčerpala celou zřizovatelskou dotaci, úsporu musíme započítat do konečného výsledku hospodaření.

Dále můžeme sledovat, na co všechno dotace od zřizovatele jde. Spotřebou materiálu rozumíme nákup kancelářských potřeb, potřeb pro výuku, čistící potřeby apod. Do ostatních služeb jsou započítány poplatky za telefon, odpad, revize… Mezi jiné náklady patří další poplatky, úrazy, plavání žáků,… Pro daňové potřeby si povšimněme, že zřizovatel platí odpisy.

Tabulka 6 Dotace od zřizovatele v Kč

	Návrh rozpočtu	Rozpočtové opatření	Čerpání z rozpočtu
Spotřeba materiálu	1 200 000,00	1 352 500,00	1 352 395,11
Spotřeba energie	1 700 000,00	1 740 000,00	1 737 289,22
Opravy a údržba	490 000,00	300 000,00	300 000,00
Cestovné	20 000,00	6 500,00	6 268,00
Reperezentace	15 000,00	5 000,00	4 958,00
Ostatní služby	430 000,00	400 000,00	399 772,81
Jiné náklady	100 000,00	120 000,00	120 339,89
Odpisy	45 000,00	76 000,00	75 944,30
	4 000 000,00	4 000 000,00	3 996 967,33
	úspora z dotace od zřizovatele		**3 032,67**

Pramen: Autor na základě interních podkladů MÚ Kravaře

Druhou složkou, která tvoří výsledek hospodaření ZŠ Kravaře, je zůstatek z hlavní činnosti – stravné. Školní jídelna během roku přijala na sklad potraviny ve výši 2 561 691,55 Kč, všechny suroviny nebyly zužitkovány. Výše příjmu činí 191,45 Kč.

Celkový VH z hlavní činnosti tedy činí 3 224 Kč (po zaokrouhlení).

Tabulka 7 Zjištění VH z vedlejší činnosti (zaokr. v tis. Kč na dvě deset. místa)

TEXT	Částka MD účtu tř. 6	Částka D účtu tř. 5	Částka MD účtu 963	Částka D účtu 963
Převod účtu 501		263,18	263,18	
Převod účtu 518		143,88	143,88	
Převod účtu 521		125,8	125,8	
Převod účtu 524		36,9	36,9	
Převod účtu 527		2,11	2,11	
Převod účtu 549		1,4	1,4	
Převod účtu 602	536,93			536,93
Převod účtu 644	39,93			39,93
Celkem	576,86	573,27	573,27	576,86
Výsledek hospodaření			**3,59**	

Pramen: Autor na základě interních podkladů MÚ Kravaře

VH z vedlejší činnosti zjistíme na účtu 963 – Účet výsledku hospodaření, na který převádíme zůstatky účtové třídy 5 – Náklady a účtové tedy 6 – Výnosy. Z výše uvedené tabulky jsou známé údaje pro vytvoření výsledku hospodaření.

Výnosy celkem 576 860 Kč

Náklady celkem 573 270 Kč

Výsledek hospodaření – zisk 3 590 Kč

Z podrobných analytických účtů byl zjištěn přesný VH z vedlejší činnosti 3 985 Kč. Příspěvková organizace nedosáhla tohoto výsledku hospodaření – zisku ve své hlavní činnosti, proto nemusí podat „Přiznání k dani z příjmů právnických osob."

Zřizovatel rozhode svým usnesením v následujícím roce (2009) o rozdělení VH. Vzhledem k zákonné povinnosti přednostně pokrýt tyto ztráty, rozhodne zřizovatel převést část zisku na účet 932 – Nerozdělený zisk, neuhrazená ztráta minulých let. Zbylá část se převede do rezervního fondu.

VH k 31. 12. 2008 činí 6 809 Kč, přičemž část z něj tvoří úspora z poskytnuté dotace (dotace nejsou předmětem daně z příjmů), příjem ze stravného za hlavní činnost (zisk z hlavní činnosti také není předmětem daně) a zisk z vedlejší činnosti, který předmětem daně je.

V souvislosti s položkami odčitatelnými od daní (tzv. 30% odpočet) bude příspěvkové organizaci vyměřena daň 0 Kč.

ZÁVĚR

V období roku 2003 nastal v ČR obrovský nárůst počtu příspěvkových organizací. K tomuto jevu došlo zejména v souvislosti s platností zákona č. 564/1990 Sb., o státní správě a samosprávě ve školství, ve znění pozdějších předpisů, kterým vznikla povinnost změny právní formy u škol, předškolních zařízení nebo školských zařízení. Tyto organizace byly původně organizačními složkami ÚSC bez právní subjektivity.

Problematika účetnictví a daní neziskových organizací je velmi obsáhlá. Řešení režimů jednotlivých typů neziskových organizací by přesáhlo rámec bakalářské práce. Zaměřila jsem se výhradně jen na municipální příspěvkové organizace.

Cílem mé bakalářské práce bylo analyzovat současný účetní a daňový režim příspěvkových organizací a následně získané poznatky ověřit v praxi. Při zpracování teoretické části práce jsem převážně vycházela ze současné legislativy a literatury. Po provedené analýze jsem dospěla k závěru, že účetnictví se neřídí jen zákonem o účetnictví, resp. vyhláškou a českými účetními standardy, ale spíše jinými právními normami, zejména zákonem o daních z příjmů a zákonem o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Myslím si, že je potřeba vymezit majetková práva příspěvkových organizací a zjednodušit daňový systém, konkrétně výpočet daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty. Dále je nutné zpřesnit obsah některých zřizovacích listin, ve smyslu přesně vymezit ekonomické činnosti, u nichž se sleduje obrat podle zákona o DPH. Těmito úpravami se také sníží nadměrná administrativní náročnost, která příspěvkové organizace provází. Při zpracovávání praktické části jsem si také uvědomila nevýhodu zřizovatelů příspěvkových organizací, kterými jsou zastupitelé. Ti jsou voleni a jejich praktické i teoretické zkušenosti jsou často z jiného oboru, než o čem sami rozhodují. Domnívám se, že se mi podařilo naplnit cíl bakalářské práce.

Tato bakalářská práce může sloužit zastupitelům, resp. zřizovatelům příspěvkových organizací. Je v ní obsaženo vše, co souvisí se vznikem příspěvkových organizací, dále pak účetní a daňové jevy.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

A. Publikace

Jurajdová, H., Šelešovský, J. a kol. 2004. *Účetnictví, daně, audit a financování územních samosprávných celků a organizací neziskového sektoru.* 1. vydání. Brno : Masarykova univerzita, 2004. 80-210-3583-8.

Nováková, Š. 2004. *Účetnictví příspěvkových organizací (po novele zákona o účetnictví).* 1. vydání. Praha : INTES, 2004. 80-239-2423-0.

Peštuka, J. 2004. *Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.* Praha : Eurounion, 2004. 80-7317-030-2.

Stuchlíková, H. a Komrsková, S. 2008. *Zdaňování neziskových organizací zejména příspěvkových organizací, krajů, obcí, občanských sdružení, nadací, veřejných vysokých škol, veřejných výzkumných institucí a obecně prospěšných společností.* 6. aktualizované vydání. Olomouc : Anag, 2008. 978-80-7263-434-7.

Svobodová, J. a kolektiv. 2008a. *Abeceda účetnictví pro územní samoprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu.* 4. rozšířené vydání. Olomouc : Anag, 2008a. 978-80-7263-457-6.

Svobodová, J. a kolektiv. 2008b. *Účtová osnova, České účetní standardy pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu.* Olomouc : Anag, 2008b. 978-80-7263-443-9.

Škarabelová, S. a kol. 2002. *Když se řekne nezisková organizace.* 1. vydání. Brno : Masarykova univerzita, 2002. 80-210-3031-3.

Štěpánová, Lenka. 2008. *Bakalářská práce: Analýza zdanění neziskové organizace.* Brno : ESF MU, 2008. Vedoucí práce: Ing. Pavla Kvapilová.

B. Jiné zdroje

Hladká, M. 2009. *Prezentace na téma: Účetnictví.* 2009. Učební materiál do předmětu Ekonomika neziskových organizací.

Vyhláška č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve zěnní pozdějších předpisů.

Vyhláška MF ČR č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

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

Zákon č.128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení).

SEZNAM TABULEK A OBRÁZKŮ

Tabulka 1 Zjednodušený příklad výpočtu základu daně (ZD) 27
Tabulka 2 Daňově uznatelné a neuznatelné výdaje - příklad 29
Tabulka 3 Daňová úspora a 30% odpočet 30
Tabulka 4 Schéma výpočtu DPPO 32
Tabulka 5 Rozvaha k 31. 12. (v tis. Kč) 39
Tabulka 6 Dotace od zřizovatele v Kč 42
Tabulka 7 Zjištění VH z vedlejší činnosti (zaokr. v tis. Kč na dvě deset. místa) 42

Obrázek 1 Graf příjmů 40
Obrázek 2 Graf výdajů 41

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1 České účetní standardy 47
Příloha 2 Členění zdanitelných plnění 48

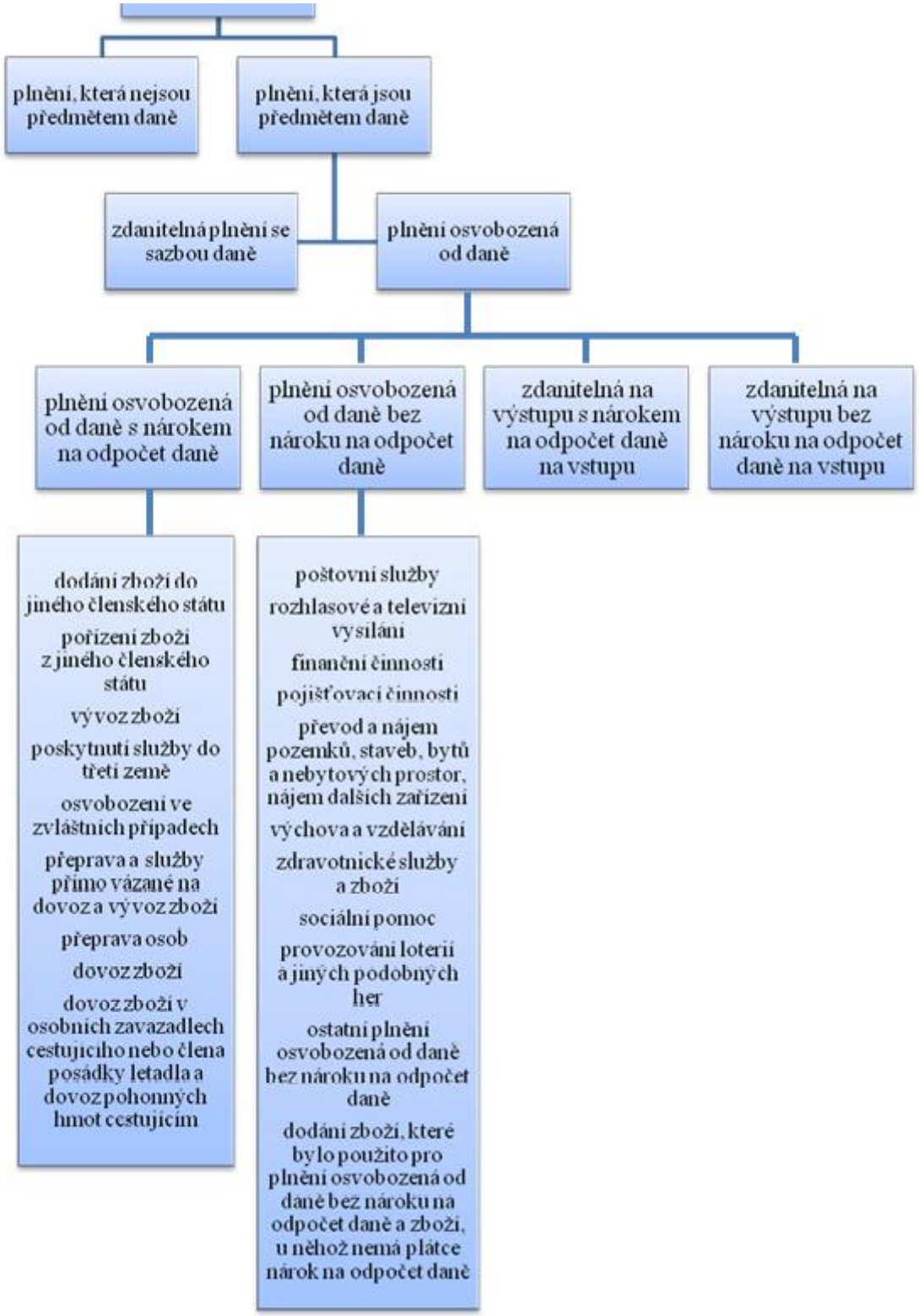
PŘÍLOHY

Příloha 1 České účetní standardy

501	Účty a zásady účtování na účtech
502	Otevírání a uzavírání účetních knih
503	Rezervy
504	Opravné položky
505	Kursové rozdíly
506	Rozdíly zjištěné při inventarizaci
507	Výsledek hospodaření v účetnictví
508	Daňová povinnost
509	Operace s cennými papíry a podíly
510	Deriváty
511	Zvláštní operace s pohledávkami
512	Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek
513	Dlouhodobý finanční majetek
514	Zásoby
515	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
516	Zúčtovací vztahy
517	Vztahy ke státnímu rozpočtu, k rozpočtu územních samosprávných celků, k rozpočtu organizačních složek státu a rozpočtové a ostatní finanční účty
518	Náklady organizačních složek státu, státních fondů a územních samosprávných celků
519	Náklady organizačních složek státu, územních samosprávných celků a příspěvkových organizací
520	Výnosy organizačních složek státu, územních samosprávných celků a příspěvkových organizací
521	Fondy
522	Dlouhodobé bankovní úvěry a půjčky a ostatní závazky

Pramen: (Svobodová, 2008b str. 158)

Příloha 2 Členění zdanitelných plnění



Pramen: Autor na základě zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty