

SIGNIFICANT IMPACTS FORMING THE ECONOMY OF STATE-FUNDED INSTITUTIONS

[Významné vlivy formující hospodaření příspěvkové organizace]

Michaela Strzelecká¹

¹ Slezská univerzita, Obchodně podnikatelská fakulta, Univerzitní nám. 1934/3, 733 40 Karviná
Email: o102207@opf.slu.cz

Abstract: The objective of the paper is to assess the impacts of the significant factors that shape the existence and economy of a state-funded institution. State-funded institutions are the most frequent units of the public sector and they are established to secure state services. These entities can be found, in particular, in the area of healthcare, social services, culture and education. The paper focuses on the basic elements that influence the existence, operation and economy of state-funded institutions in the area of education. In spite of the fact that these entities are largely subsidised and they are placed in the area of the non-profit sector, they need to respect basic elements of market economy for their effective and economical operation. An increased attention also needs to be paid to the possibilities of multi-source funding, obtaining out-of-the-budget resources and taxation, above all in relation to the value added tax. The relations between individual elements, their connection and mutual influence are of no less importance.

Keywords: coefficient, non-profit sector, out-of-the budget resources, state-funded institution, subsidy, value added tax.

JEL classification: H25

Doručeno redakci: 1.12.2015; Recenzováno: 7.12.2015; 21.12.2015; Schváleno k publikování: 23.3.2016

Úvod

Téma článku Významné vlivy formující hospodaření příspěvkové organizace nás zavede do oblasti neziskového prostředí. V první části článku bude provedena analýza a legislativní vymezení příspěvkových organizací, jejich charakteristika, hospodaření a hlavní principy fungování. Následně bude provedena analýza vlivů, které se významně podílejí na jejich hospodaření a fungování. Problematika bude zasazena do oblasti příspěvkových organizací působících v oblasti vzdělávání ve vazbě na aplikaci daně z přidané hodnoty. Cílem článku je nastínit vlivy, které mají zásadní dopad na celkové hospodaření příspěvkové organizace. V článku budou použity metody deskripce, analýzy a komparace. Výsledky dotazníkového šetření budou vyhodnoceny pomocí matematicko-statistických metod a testem dobré shody.

1 Příspěvkové organizace

Příspěvkové organizace jsou nejčtenějšími jednotkami veřejného sektoru a zajišťují významné funkce státu, především v oblastech zdravotnictví, sociálních služeb, kultury a školství. V české právní úpravě se vyskytují dva druhy příspěvkových organizací. Dle typu zřizovatele jsou rozlišovány následující skupiny těchto subjektů:

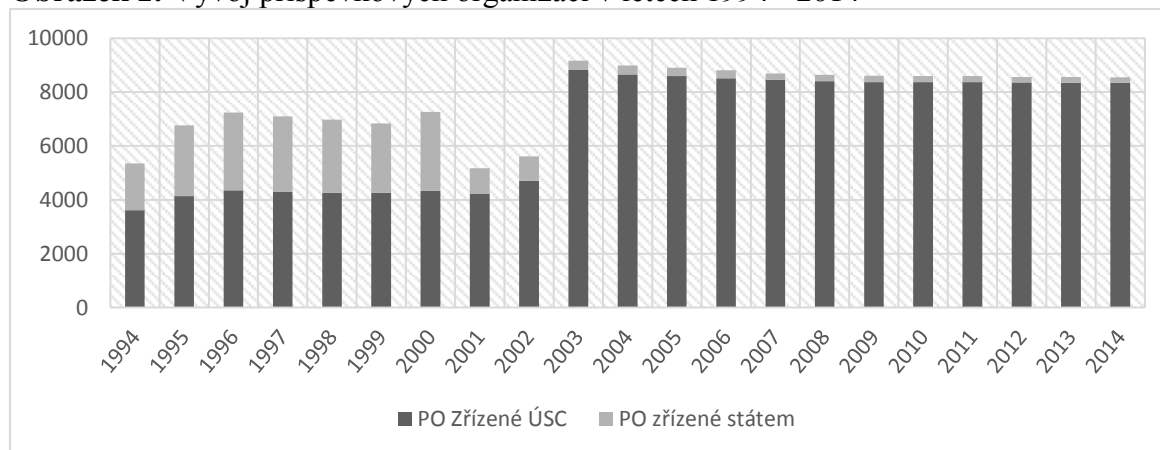
- příspěvkové organizace zřízené organizační složkou státu,¹
- příspěvkové organizace zřízené územními samosprávnými celky.²

¹ Dle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), upravuje hospodaření příspěvkových organizací zřízených státem a dle zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích

² Dle zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, umožňuje ÚSC (obce, kraje) zřizovat vlastní příspěvkové organizace, dále v souvislosti se zákonem č. 129/2000 Sb., o krajích, ve znění pozdějších předpisů a zákonem č. 128/2000 Sb., o obcích, ve znění pozdějších předpisů

Systém příspěvkových organizací, jak je znám v dnešní podobě, platí od roku 2003. Do tohoto data existovaly kromě příspěvkových organizací zřízených obcemi a kraji také státní příspěvkové organizace a státní rozpočtové organizace. Tyto byly v rámci reformy veřejné správy v období let 2000- 2002 transformovány na organizační složky státu. Státní příspěvkové organizace byly v rámci zmíněné reformy převedeny na obce nebo kraje a fungují jako subjekty zřízené územními samosprávnými celky. V téže době byly také veškeré zálohové organizace (organizační složky) měst a obcí transformovány na příspěvkové organizace. Zlom ve vývoji absolutního počtu příspěvkových organizací a jejich členění z hlediska zřizovatele je zřejmý na obrázku 1.

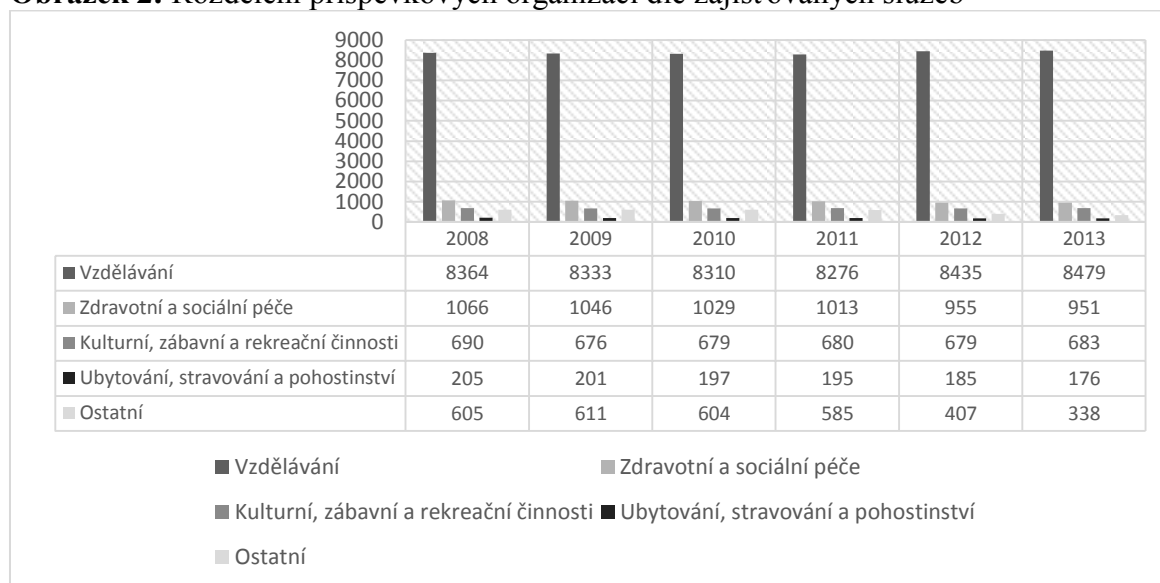
Obrázek 1: Vývoj příspěvkových organizací v letech 1994 - 2014



Zdroj: MFČR (online), vlastní zpracování

Příspěvkové organizace zajišťují služby státu v mnoha oblastech. Dle obrázku 2 je patrné, že největší zastoupení mají subjekty v oblasti vzdělávání. V období let 2008 – 2011 je tato oblast zastoupena ve výši 77 %, v roce 2012 činí 79 % a v roce 2013 činí 80 % z celkového počtu.

Obrázek 2: Rozdělení příspěvkových organizací dle zajišťovaných služeb



Zdroj: Škrabelová (2014), vlastní zpracování

Dle Škrabelové (2014) je dlouhodobě nejvyšší počet příspěvkových organizací v krajích Středočeský (1418 organizací), Jihomoravský (1255 organizací) a Moravskoslezský (1014 organizací). Počty jsou uvedeny za rok 2013. Celkový počet příspěvkových organizací v roce 2013 činil 10 627 subjektů. Údaje odrážejí demografické rozložení obyvatelstva a hustotu obyvatel jednotlivých krajů.

1.1 Hospodaření příspěvkových organizací

Příspěvková organizace je svým zřizovatelem založena za účelem vykonávání nerentabilních, a často ztrátových činností. Finančně a majetkově jsou tyto organizace plně závislé na svém zřizovateli, který v souladu s rozpočtovými pravidly vydává další konkrétní pravidla pro hospodaření.

Bez ohledu na typ zřizovatele vykazují příspěvkové organizace v souvislosti s hospodařením některé společné rysy:

- organizace mají svou právní subjektivitu a přidělené identifikační číslo, příspěvkové organizace zřízené územními správními celky jsou zapisovány do obchodního rejstříku,
- vymezení jejich hlavní činnosti je definováno ve zřizovací listině,
- organizace hospodaří se svěřeným majetkem svého zřizovatele,
- finančně jsou tyto subjekty napojeny na svého zřizovatele formou stanovených rozpočtů,
- příspěvkové organizace tvoří a hospodaří se svými finančními fondy,
- v souladu se zřizovací listinou může příspěvková organizace vykonávat také vedlejší³ nebo doplňkovou⁴ činnost.

Zřizovatel příspěvkové organizace (dále jen příspěvková organizace zřízená ÚSC) vymezuje veškerá práva a povinnosti organizace, podrobně definuje podmínky nakládání s majetkem, stanovuje finanční plán a závazné ukazatele pro hospodaření a rozsah hlavní a doplňkové činnosti. Doplňková činnost by měla navazovat na činnost hlavní a jejím cílem je hospodárné využití majetku a lidských zdrojů, přičemž nesmí narušovat výkon hlavní činnosti.

*Hospodaření příspěvkové organizace zřízené územním celkem se primárně řídí zákonem o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.*⁵

Hlavní a doplňková činnost příspěvkové organizace je definována ve zřizovací listině. Kromě náplně hlavní činnosti, pro kterou byla organizace zřízena, určuje zřizovatel také okruhy činnosti doplňkové, která na činnost hlavní navazuje. Prostředky získané doplňkovou činností jsou využívány ke zkvalitnění činnosti hlavní. V účetním systému jsou obě činnosti sledovány odděleně.

Rozpočet organizace je nástroj, jehož prostřednictvím získávají příspěvkové organizace finanční prostředky ze státního rozpočtu nebo z rozpočtu svého zřizovatele k zajištění své činnosti. Rozpočet je schvalován zřizovatelem a měl by být vyrovnaný. Pro vyrovnaní výdajové a příjmové složky rozpočtu dostává příspěvková organizace od svého zřizovatele příspěvek na zajištění své činnosti.

³ Definováno u příspěvkových organizací zřízených organizačními složkami státu

⁴ Definováno u příspěvkových organizací zřízených územními správními celky

⁵ Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů

Príspevek na provoz poskytuje zřizovatel obvykle v návaznosti na výkony nebo dle jiných individuálních potřeb organizace. Příspěvková organizace hospodaří zpravidla s peněžními prostředky získanými vlastní činností, přijatými z rozpočtu zřizovatele, s peněžními dary, s prostředky získanými ze zahraničí a s prostředky svých fondů (Hošáková, Musilová, 2015).

Peněžní fondy příspěvkové organizace vytváří a používá v souladu s platnými předpisy. Peněžní fondy příspěvkové organizace zřízené územním samosprávným celkem jsou:

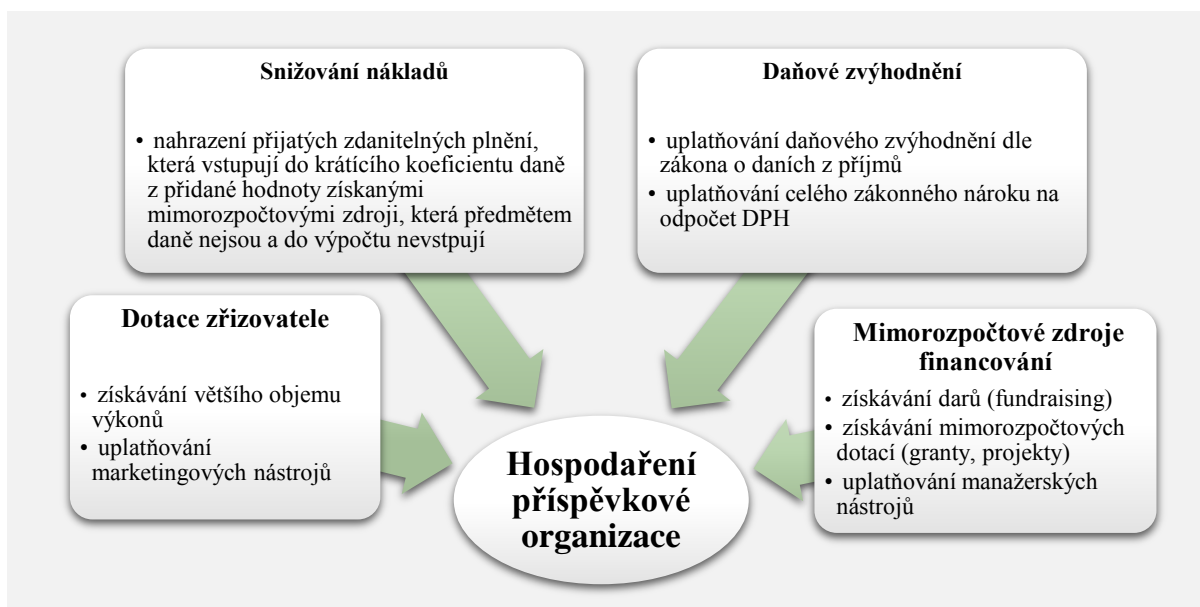
- rezervní fond,
- investiční fond,
- fond odměn,
- fond kulturních a sociálních potřeb.

Kontrola hospodaření příspěvkové organizace zřizovatelem je prováděna v souladu se zákonem o rozpočtových pravidlech a dále dle zákona o finanční kontrole⁶, který ukládá za povinnost zřizovateli kontrolovat hospodaření s veřejnými prostředky u svých zřízených příspěvkových organizací.

Zásadní aspekty, které mají významný vliv na hospodaření příspěvkové organizace lze shrnout do následujících bodů, graficky je ilustrováno v obrázku 3:

- financování dle rozpočtu zřizovatele,
- získávání mimorozpočtových zdrojů,
- snižování nákladů,
- daňové zvýhodnění.

Obrázek 3: Základní vlivy na hospodaření příspěvkové organizace



Zdroj: vlastní zpracování

Financování příspěvkové organizace je rozsáhlou problematikou, která je podrobně rozvedena v následující podkapitole. Příspěvková organizace hospodaří s peněžními prostředky přijatými z rozpočtu svého zřizovatele. Ke své činnosti také získává prostředky z vlastní činnosti a z povolené doplňkové činnosti. Vzhledem k normativnímu stanovení

⁶ Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole, ve znění pozdějších předpisů

objemu dotace či příspěvku, má zásadní význam počet výkonů, v případě školského zařízení se jedná o počet žáků. Z uvedeného vyplývá, že je v nejvyšším zájmu příspěvkové organizace využít veškerých nástrojů k získání co nejvyššího počtu žáků, do své maximální povolené kapacity.

Získávání mimorozpočtových zdrojů je dalším významným aspektem formujícím hospodaření příspěvkové organizace. Veškeré aktivity spojené s činností získávání dalších mimorozpočtových finančních zdrojů pro činnost organizace mají za následek zvyšování atraktivity a konkurenceschopnosti subjektu. Školská zařízení vyhledávají možnosti zapojení se do projektů, oslovují dárce a sponzory. Pestrá škála aktivit a dostatečné nadnormativní finanční zázemí jsou nedílnou součástí marketingových aktivit, jež si kladou za cíl získat co nejvyšší počet žáků. Vzhledem k tomu, že žák je jednotkou výkonu pro výpočet normativní dotace zajišťující běžnou činnost, mají výše uvedené aktivity jednoznačně pozitivní dopad na celkové hospodaření organizace. Podrobná analýza možností získávání mimorozpočtových zdrojů pro příspěvkové organizace, školská zařízení, je rozvedena v následující kapitole.

Snižování nákladů příspěvkové organizace lze provádět mnoha způsoby. Předpokládá se, že organizace hospodaří se svěřenými a vlastními prostředky s péčí řádného hospodáře. V souladu se zaměřením tohoto článku je sledován dodatečný náklad, který vzniká v souvislosti s aplikací daně z přidané hodnoty v příspěvkových organizacích. Problematika dopadu kráceného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu je předmětem analýzy v kapitole 2.

Daňové zvýhodnění příspěvkové organizace je rozsáhlou problematikou, která zasahuje především oblast zdanění příjmů a daň z přidané hodnoty. Systém zdaňování neziskových subjektů vykazuje diametrální odlišnosti od zdaňování obchodních korporací. *Aplikace daně z příjmů* v příspěvkové organizaci klade na subjekt vysoké nároky v oblasti účetní evidence, kdy je nutno odděleně sledovat náklady a výnosy dle jednotlivých akcí a činností za účelem správného stanovení základu daně. Organizace je ve vazbě na patřičná ustanovení zákona⁷ povinna odděleně sledovat jednotlivé druhy příjmů a k nim vynaložené výdaje. Nemalým problémem v praxi se často stává klíčování režijních nákladů dle středisek. Ustanovení *zákonu o dani z přidané hodnoty* a jeho dopady na hospodaření příspěvkové organizace se odrážejí především v aplikaci kráceného nároku na odpočet daně na vstupu. Nesprávným výpočtem či neuplatňováním nároku vůbec může docházet k neopodstatněnému zvyšování nákladů organizace, snižování výsledku hospodaření a neoprávněnému čerpání příspěvku ze strany zřizovatele.

Hospodaření příspěvkové organizace je ve finančním vyjádření zachyceno v účetnictví organizace, jež slouží jako rozsáhlý informační systém. Základní legislativní rámec pro vedení účetnictví v příspěvkové organizaci zahrnuje:

- zákon o účetnictví,⁸
- prováděcí vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro některé vybrané účetní jednotky,⁹
- české účetní standardy.¹⁰

⁷ § 18a a § 19b zákona o daních z příjmů

⁸ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

⁹ Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů

¹⁰ ČÚS č. 701 – č. 710

1.2 Financování příspěvkových organizací

Podobně jako u ostatních subjektů neziskového sektoru je činnost příspěvkových organizací zajišťována vícezdrojovým financováním. Vzhledem k dalšímu zaměření článku bude pozornost věnována příspěvkovým organizacím zřízeným územně samosprávným celkem fungujícím v oblasti vzdělávání. Tento typ subjektů je zajištěn následujícími zdroji:

- dotace ze státního rozpočtu a příspěvek zřizovatele,
- výnosy z doplňkové činnosti,
- ostatní zdroje získané z projektů a grantů,
- ostatní výnosy, např. dary,
- prostředky vlastních fondů.

Výše finančního příspěvku zřizovatele na zajištění provozu organizace a dotace ze státního rozpočtu na zajištění hlavní činnosti se odvíjí dle objemu výkonů. Významným zdrojem příjmů jsou také výnosy z doplňkové činnosti, která musí být definována ve zřizovacím dokumentu a musí navazovat na hlavní činnost (Máče, 2006). Kromě základních příjmů mohou příspěvkové organizace získat i prostředky z jiných zdrojů, tzv. mimorozpočtové zdroje. Jedná se především o prostředky získané z dotačních titulů a grantů ze všech úrovní rozpočtů. Školská právnická osoba, příspěvková organizace zřízená obcí nebo krajem, může takto čerpat prostředky v rámci projektů a grantů územních rozpočtů obcí a krajů, a také z vybraných kapitol státního rozpočtu. Dalším významným zdrojem jsou finanční prostředky z fondu Evropské unie. Prostředky lze také získat z alternativních zdrojů, například z nadací (Strzelecká, Janoušková, 2014).

V rámci výzkumu provedeného v oblasti financování a dopadu aplikace daňových zákonů na příspěvkové organizace byla provedena analýza financování školských právnických osob, příspěvkových organizací, zřízených městem Karviná. V analýze byla zpracována data dvanácti základních škol za období let 2009 – 2013. Data byla převzata z účetních výkazů a rozborů hospodaření jednotlivých škol, viz tabulka 1.

Tabulka 1: Zapojení mimorozpočtových zdrojů v letech 2009-2013

Typ dotace/příspěvku	2009		2010		2011		2012		2013	
	tis. Kč	% podíl	tis. Kč	% podíl	tis. Kč	% podíl	tis. Kč	% podíl	tis. Kč	% podíl
ÚSC obce	705	34,68%	796	27,79%	1256	13,91%	892	7,26%	441	5,49%
ÚSC kraje	509	25,04%	0	0,00%	113	1,25%	80	0,65%	206	2,56%
MŠMT ČR	0	0,00%	0	0,00%	583	6,46%	470	3,82%	359	4,47%
SFŽP, MŽP	0	0,00%	0	0,00%	137	1,52%	0	0,00%	193	2,40%
EU Peníze školám	0	0,00%	983	34,32%	6674	73,93%	10047	81,76%	6495	80,82%
NAEP COMENIUS	180	8,85%	253	8,83%	165	1,83%	0	0,00%	210	2,61%
EUROREGIONY	0	0,00%	558	19,48%	0	0,00%	478	3,89%	0	0,00%
ESF MPSV ÚP Karviná	96	4,72%	115	4,02%	100	1,11%	37	0,30%	117	1,46%
Nadace OKD, ČEZ	543	26,71%	159	5,55%	0	0,00%	285	2,32%	15	0,19%
Celkem	2033	100%	2864	100%	9028	100%	12289	100%	8036	100%

Zdroj: finanční výkazy příspěvkových organizací, vlastní zpracování

Veškeré aktivity organizace v oblasti zajišťování mimorozpočtových zdrojů, jejich pestrost a rozmanitost, mají kromě finančního přínosu také za cíl zvýšení atraktivity subjektu a jeho konkurenceschopnosti. V této souvislosti je nutno v příspěvkových organizacích uplatňovat moderní manažerské a marketingové přístupy.

Vyhledávání a zapojování dalších mimorozpočtových zdrojů je významným aspektem při aplikaci daně z přidané hodnoty u neziskových subjektů, kdy v celkovém důsledku objem mimorozpočtových zdrojů přímo ovlivňuje celkovou výši nákladů organizace.

1.3 Zdaňování příspěvkové organizace

Dle výsledků provedené studie Klufta et al. (2014) bylo zjištěno několik přístupů ke zdaňování neziskového sektoru v rámci Evropské unie, počínaje stejným systémem zdaňování neziskového i podnikatelského prostředí v Portugalsku, přes střídavé a zvýhodněné režimy uplatňované například v České republice a Belgii, až po plné osvobození od zdaňování v Německu a Nizozemí.

V České republice se příspěvkové organizace mohou v rámci svého působení setkat s několika druhy daní. Základní legislativní rámec zdaňování tvoří následující daňové předpisy:

- zákon o daních z příjmů,¹¹
- zákon o dani z přidané hodnoty,¹²
- zákon o dani silniční,¹³
- zákon o dani z nemovitých věcí.¹⁴

Zcela zásadní pro fungování příspěvkových organizací jsou daň z příjmů a daň z přidané hodnoty. U daně z příjmů se jedná o dva významné aspekty: zákon nejblíže definuje tzv. „veřejně prospěšného poplatníka“ a také obsahuje ustanovení o 30 % odpočtu daně¹⁵, jež je důležitým daňovým zvýhodněním neziskových organizací.

Příspěvkové organizace se také v rámci působnosti své ekonomické činnosti mohou ocitnout v roli plátců daně z přidané hodnoty. Dle Gendrona (2010) se uplatňování daně v neziskovém sektoru v různých ekonomikách výrazně liší. Dále ve svém textu uvádí tři základní modely režimu daně z přidané hodnoty:

- Tradiční model typický pro Evropskou unii,
- Moderní model uplatňovaný v Austrálii a Novém Zélandu,
- Model tzv. středního přístupu kombinující předchozí dva modely (Kanada).

Daň z přidané hodnoty je daní nepřímou, všeobecnou. Z hlediska své konstrukce se daň z přidané hodnoty řadí mezi nejsložitější. Charakteristické konstrukční prvky této daně jsou daň na vstupu, daň na výstupu, přenesená daňová povinnost, reverse-charge (Sobotovičová, 2014). Systém daně z přidané hodnoty lze obecně rozčlenit na dva režimy:

- základní režim daně z přidané hodnoty – dodavatel realizující plnění daň odvádí a odběratel má možnost daňového odpočtu daně na vstupu (daňová korekce),
- zvláštní režimy – systém revers-charge, přenesená daňová povinnost, kdy dodavatel nepřiznává daň, ale přenáší tuto povinnost na odběratele.

V současné době se také zákonná úprava daně z přidané hodnoty zaměřuje na tituly ručení za nezaplacenou daň a nespolehlivý plátec. Jedná se o neustále se zpřisňující pravidla pro průběh a placení daně. V této souvislosti zavedený systém reverse-charge slouží jako nástroj proti daňovým únikům a proti existenci tzv. daňové mezery (Majerová, 2015).

¹¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

¹² Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

¹³ Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů

¹⁴ Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů

¹⁵ Dle § 20, odst. 7, zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

2 Vyhodnocení aplikace daně z přidané hodnoty u příspěvkových organizací

Dle zákona o dani z přidané hodnoty je osobou povinnou k dani i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. Plátcem daně z přidané hodnoty se mohou osoby povinné k dani stát v těchto případech:

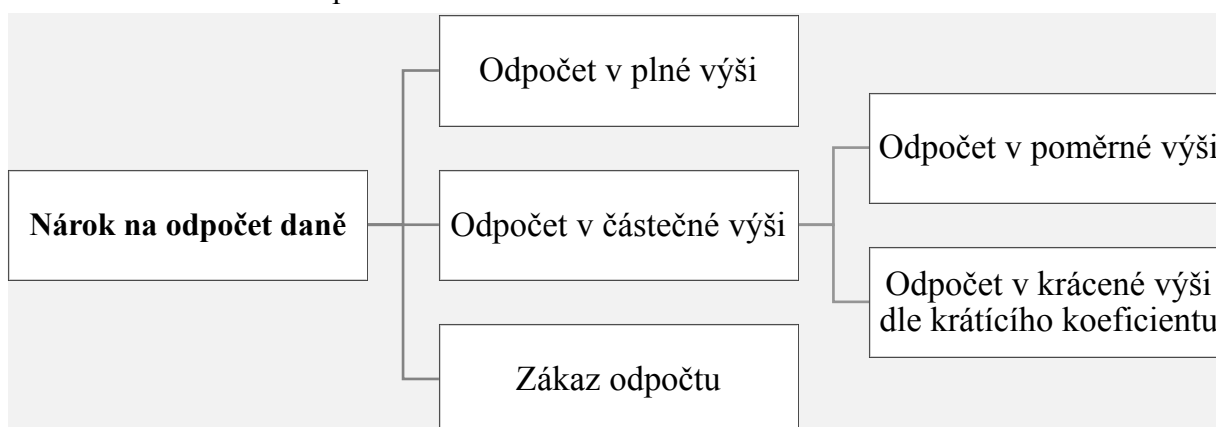
- překročení limitu obratu – osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 milion Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně,
- splněním specifických podmínek,
- dobrovolnou registrací.

Osoby povinné k dani, které dosud nejsou registrovány jako plátcí daně, jsou povinny respektovat vybraná ustanovení zákona, především povinnost sledovat výši obratu pro účely registrace. Složení testu obratu vychází ze zákona. Samostatným okruhem jsou i tzv. identifikované osoby, které pořizují zboží či službu z jiného členského státu. Tyto osoby mají pouze povinnost přiznat daň a nemají právo na odpočet.

Nárok na odpočet daně (Fitříková, Musilová, 2013) představuje základní právo plátce, nikoliv však jeho povinnost. Pravidla pro odpočet daně jsou stanovena zákonem, neuplatnění nároku nepředstavuje jeho porušení. Není-li však daňovým subjektem tento nárok využít, připravuje se tak o finanční prostředky ve výši možného odpočtu. Konkrétně u příspěvkových organizací se v takovém případě jedná o neoprávněné čerpání dotací a může být negativně hodnoceno zřizovatelem. Základní podmínkou pro oprávněné použití odpočtu daně je použití přijatých zdanitelných plnění k uskutečnění v rámci ekonomické činnosti plátce. Přijatá zdanitelná plnění lze z hlediska nároku na odpočet daně rozdělit do následujících skupin, viz obrázek 4:

- nárok na odpočet daně v plné výši,
- nárok na odpočet daně v částečné výši,
- plnění se zákazem odpočtu.

Obrázek 4: Nárok na odpočet daně



Zdroj: vlastní zpracování

Nárok na odpočet v poměrné výši je používán v situacích, kdy daňový subjekt vykonává kromě ekonomických činností i činnosti nesouvisející, například výkon veřejné správy. Tento postup často uplatňují organizační složky státu, obce a kraje. Příspěvkové organizace pouze ve výjimečných případech, kdy je na ně zřizovatelem převedena některá z činností výkonu veřejné správy.

Nárok na odpočet v krácené výši je nejčastějším případem uplatňování nároku na odpočet daně u příspěvkových organizací. Tento postup se používá v případech, kdy subjekt uskutečňuje také plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně. Pro výpočet nároku na odpočet v krácené výši se používá tzv. kráticí koeficient.

Koeficient lze ve vazbě na strukturu daňového přiznání vyjádřit následovně:

$$K = \frac{\sum DAP \text{ ř.1+2} + (\sum DAP \text{ ř.20...26}) + \sum DAP \text{ ř.31}}{[\sum DAP \text{ ř.1+2} + (\sum DAP \text{ ř.20...26}) + \sum DAP \text{ ř.31}] + \sum DAP \text{ ř.50}} \quad (1)$$

Konstrukce kráticího koeficientu je v zákoně stanovena takto:

- čitatel představuje hodnotu součtu částek základů daně nebo hodnot plnění plátcem uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně uvedených v § 72, odst. 1 ZDPH, dle uvedených řádků daňového přiznání,
- jmenovatel činí celkový součet hodnoty v čitateli a součet hodnot plnění plátcem uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně.

Problematiku nadměrného finančního zatížení hospodaření způsobuje především *konstrukce kráticího koeficientu*, kde do hodnoty jmenovatele vstupují i hodnoty plnění, která s činnostmi spadajícími do výpočtu DPH zcela nesouvisí. Jedná se o uskutečněná plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. V praxi příspěvkových školských organizací se jedná o platby žáků na různé školské aktivity, například platby za lyžařské kurzy, školy v přírodě, školní výlety, apod. Zahrnutí těchto plnění do výpočtu koeficientu snižují procentní podíl možnosti odpočtu daně na vstupu. Výše kráticího koeficientu v procentech určuje možnou výši nároku na odpočet daně na vstupu a zbylý neuznaný odpočet daně se přesouvá zpět do nákladů organizace. Výše koeficientu tak přímo ovlivňuje výši nákladů organizace.

S cílem maximálního snižování nákladů organizace lze v této souvislosti navrhnout dva způsoby řešení:

- nahradit uskutečněná plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet *získanými mimorozpočtovými zdroji*, jež představují dotace, které ze své podstaty do výpočtu kráticího koeficientu nespádají,
- usilovat o legislativní změnu v oblasti výpočtu koeficientu s cílem odstranění jmenovaných položek z jeho výpočtu.

2.1 Dotazníkové šetření

Pro zjištění připravenosti a informovanosti příspěvkových organizací na možnost plátce daně z přidané hodnoty a s tím spojené povinnosti registrace plátce bylo provedeno dotazníkové šetření. Dotazník byl rozeslán příspěvkovým organizacím zřízeným územně správním celkem v okresech Středočeský, Ústecký, Jihomoravský, Moravskoslezský a Olomoucký.

Výzkumné šetření probíhalo v několika fázích:

- vymezení teoretických východisek problematiky uplatňování DPH v příspěvkových organizacích v oblasti vzdělávání,
- stanovení statistických hypotéz,
- sestavení dotazníku,
- výběr vzorku respondentů,
- distribuce dotazníků,
- vyhodnocení dotazníků,
- ověření stanovených hypotéz,
- sumarizace výsledků výzkumu.

Sestavení dotazníku. Po teoretickém vymezení problematiky a stanovení statistických hypotéz byly formulovány otázky dotazníkového šetření. Použity byly dotazy uzavřené s volbou z několika nabídnutých odpovědí. Dotazník byl rozčleněn do tří na sebe navazujících bloků:

- vymezení organizací z hlediska jejich sídla a typu zařízení, posouzení výše obrátu a zjištění, zda jsou plátcí daně z přidané hodnoty,
- zjištění znalosti položek testu obrátu a četnost jeho provádění,
- pořizování zboží a služeb za zahraničí.

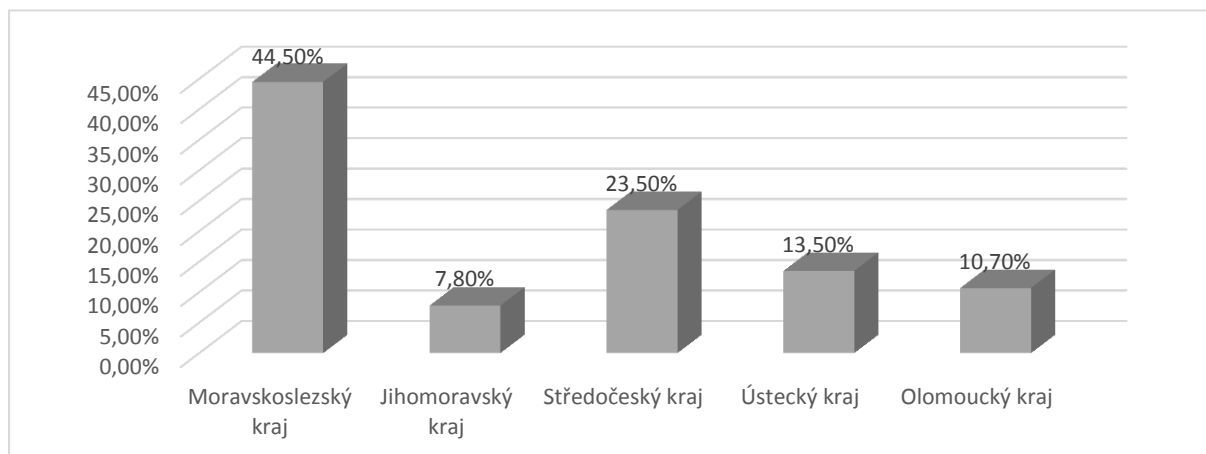
Výběr vzorku respondentů. Dle dostupných údajů Českého statistického úřadu byla provedena sumarizace školských organizací na stupních preprimárního, primárního a sekundárního vzdělávání. Celkový počet těchto subjektů činí 10 755. Pro výběr vzorku byly vybrány kraje s nejvyšší četností příspěvkových organizací. Výběrový soubor představuje 2 700 subjektů z pěti krajů České republiky. Osloveny byly příspěvkové organizace – školská zařízení z krajů Středočeského, Ústeckého, Jihomoravského, Olomouckého a Moravskoslezského. V rámci výzkumu odpovědělo celkem 286 subjektů, což představuje návratnost ve výši 10,6 %.

Distribuce dotazníků. Dotazník byl sestaven v prostředí Google, webový odkaz na dotazník byl respondentům zaslán formou elektronické pošty. Tento způsob distribuce byl vyhodnocen jako nejrychlejší a nejefektivnější.

Dotazník obsahoval dotazy týkající se provádění testu obrátu, znalostí položek zahrnovaných do testu, nákup zboží a služeb ze zahraničí, roční obrát a registrace k dani z přidané hodnoty.

Rozložení subjektů dle krajů dokládá obrázek 5.

Obrázek 5: Umístění dotazovaných subjektů dle krajů

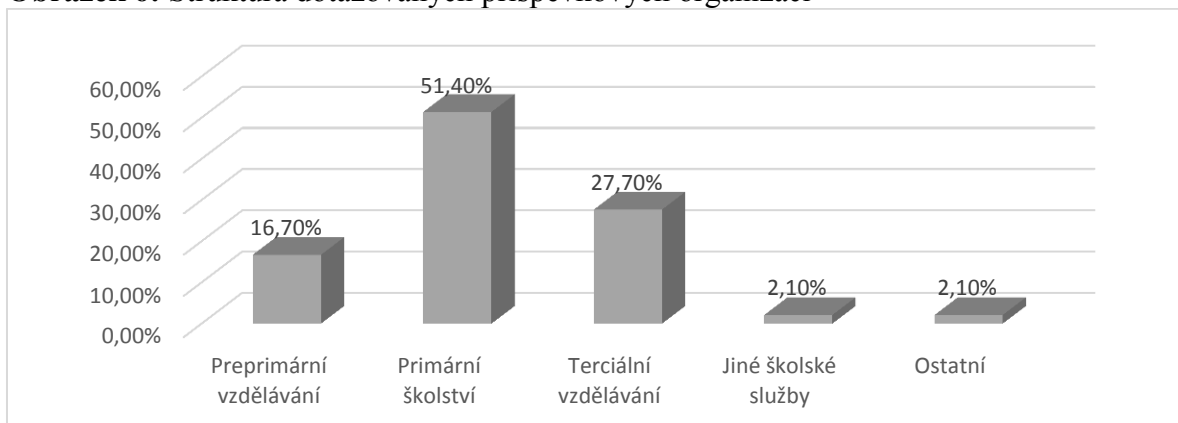


Zdroj: dotazníkové šetření, vlastní zpracování

Největší návratnost dotazníku byla z Moravskoslezského kraje (44,50 %), následuje Středočeský kraj (23,5 %), kraje Ústecký, Olomoucký a Jihomoravský mají hodnotu pod 20 %.

Následně byla zjišťována struktura jednotlivých typů školských organizací, viz obrázek 6. Nejvýrazněji byly zastoupeny organizace primárního školství (51,4 %), terciálního (27,7 %) a preprimárního školství (16,7 %).

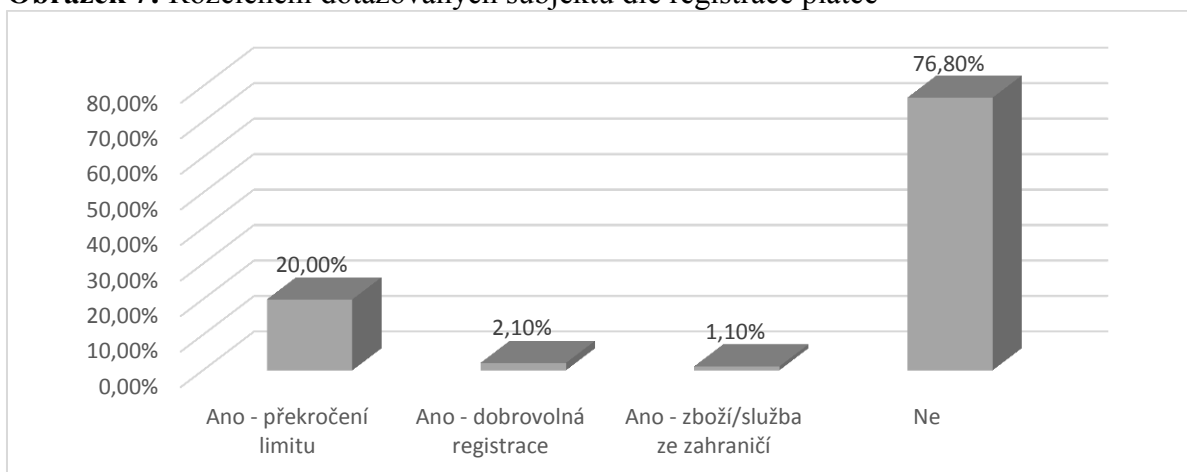
Obrázek 6: Struktura dotazovaných příspěvkových organizací



Zdroj: dotazníkové šetření, vlastní zpracování

Dalším dotazováním bylo zjišťováno, kolik subjektů je již registrováno k dani z přidané hodnoty a zároveň z jakého titulu. Výsledky v obrázku 7 poukazují na vysoký počet subjektů dosud k dani neregistrovaných (76,8 %), z důvodu překročení zákonného limitu je k dani registrováno 20 % respondentů, z důvodu dobrovolné registrace (2,1 %). Vlivem přijetí zboží/služby ze zahraničí pouze 1,1 % dotazovaných.

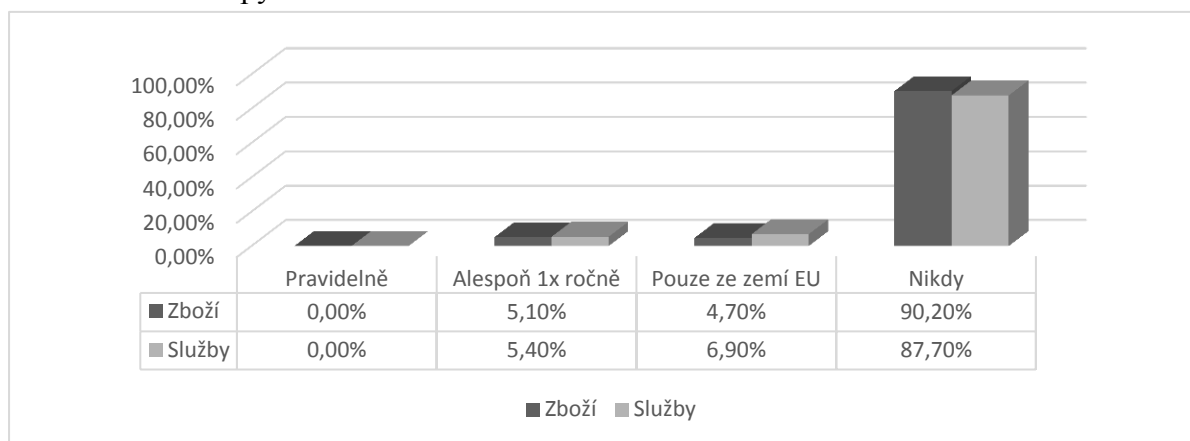
Obrázek 7: Rozčlenění dotazovaných subjektů dle registrace plátce



Zdroj: dotazníkové šetření, vlastní zpracování

Vyjádření respondentů k otázce pořízení zboží/služeb ze zahraničí je zachyceno na obrázku 8. Z uvedeného vyplývá, že neziskové subjekty tyto služby téměř nevyužívají, žádný ze subjektů neuskutečňuje pořízení zboží/služeb ze zahraničí pravidelně, alespoň 1x ročně pořídí zboží/služby 5,1 % a 5,4 % respondentů. Nákupy pouze ze zemí EU uskutečňuje v případě zboží 4,7 % a v případě služeb 6,9 % dotazovaných. Nikdy se zahraničím neobchoduje v oblasti zboží 90,2 % a v oblasti služeb 87,7 % dotazovaných.

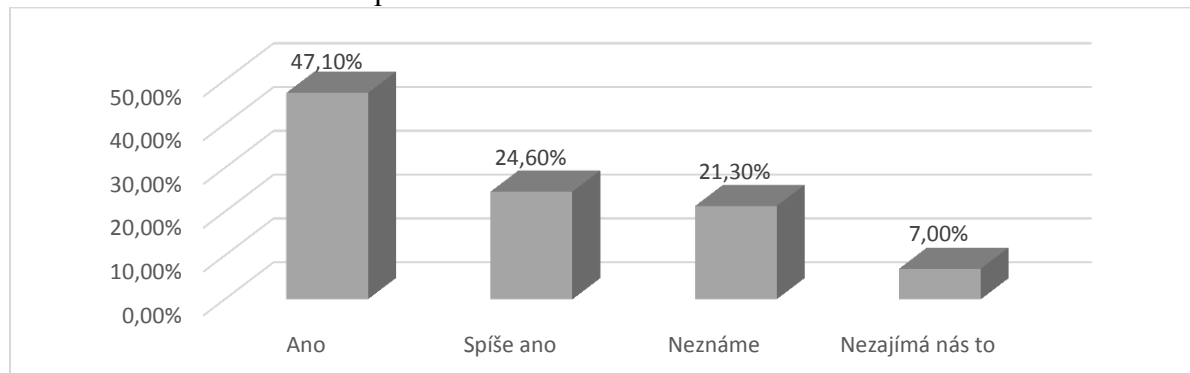
Obrázek 8: Nákupy zboží/služeb ze zahraničí



Zdroj: dotazníkové šetření, vlastní zpracování

Následujícími sledovanými jevy byla znalost struktury testu obratu a četnost jeho provádění, viz obrázky 9 a 10. Znalost složení položek testu obratu k registraci plátce potvrdilo Ano (47,1 %) odpovědí, Spíše ano (24,6 % odpovědí). 21,3 % subjektů složení položek nezná a 7 % dotazovaných tato problematika nezajímá.

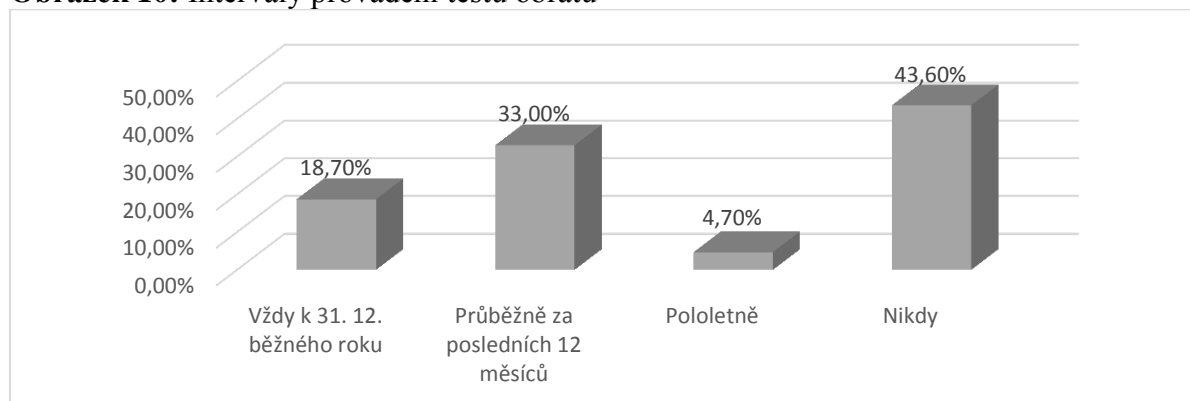
Obrázek 9: Znalost složení položek testu obratu



Zdroj: dotazníkové šetření, vlastní zpracování

Se znalostí položek testu obratu úzce souvisí i jeho samotné provádění. Zkoumána byla četnost provádění testu, obrázek 10, a zda je test subjekty správně interpretován dle zákona.

Obrázek 10: Intervaly provádění testu obratu



Zdroj: dotazníkové šetření, vlastní zpracování

Z výsledků tohoto dotazu vyplývá, že správně provádí test obratu průběžně za posledních 12 měsíců 33 % respondentů, vždy k 31. 12. běžného roku provádí test obratu 17,7 %, pololetně 4,7 % a nikdy 43,6 % dotazovaných. V tomto případě se jedná o velmi alarmující situaci. Test obratu jsou povinny sledovat všechny osoby povinné k dani, a to za správné období, průběžně za posledních 12 měsíců, nikoliv vždy k závěru roku.

Získaná data z dotazníku byla následně statisticky zpracována. S ohledem na definované hypotézy výzkumu byly tyto otázky zpracovány pomocí testu nezávislosti. Jednotlivé výsledky jsou prezentovány v přehledných tabulkách.

Hypotéza č. 1

Verifikace této hypotézy byla provedena pomocí testu nezávislosti kvalitativních znaků. Při testech nezávislosti se vychází z tabulek četností pro jednotlivé počty plátců DPH ve vztahu k typu školského zařízení.

Test je proveden na 5% hladině významnosti, tedy $\alpha = 0,05$. Jelikož tento test byl prováděn v prostředí softwaru MINITAB, je vyhodnocení provedeno pomocí tzv. hodnoty p-value.

Hypotézy	H_0 : skutečnost zdali je subjekt plátcem DPH nezávisí na typu školského zařízení
	H_1 : skutečnost zdali je subjekt plátcem DPH závisí na typu školského zařízení
Hodnota p-value	0,0001
Vyhodnocení	$p - \text{value} < \text{zvolená hladina } \alpha (0,05)$; zamítáme H_0
	Závislost mezi skutečností zdali je subjekt plátcem DPH a typem školského zařízení je statisticky významná

Hypotézy	H_0 : velikost výše obratu nezávisí na typu školského zařízení
	H_1 : velikost výše obratu závisí na typu školského zařízení
Hodnota p-value	0,286
Vyhodnocení	$p - \text{value} > \text{zvolená hladina } \alpha (0,05)$; nezamítáme H_0
	Nezávislost mezi velikostí výše obratu a typem školského zařízení je statisticky významná

Hypotézy	H_0 : velikost výše obratu nezávisí, zdali je subjekt plátcem DPH
	H_1 : velikost výše obratu závisí, zdali je subjekt plátcem DPH
Hodnota p-value	0,0001
Vyhodnocení	$p - \text{value} < \text{zvolená hladina } \alpha (0,05)$; nezamítáme H_0
	Závislost mezi skutečností zdali je subjekt plátcem DPH a velikostí výše obratu je statisticky významná

Hypotéza č. 2

Hypotézy	H ₀ : uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu nezávisí, zdali je subjekt plátcem DPH
	H ₁ : uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu závisí, zdali je subjekt plátcem DPH
Hodnota p-value	0,0200
Vyhodnocení	p - value < zvolená hladina α (0,05); zamítáme H ₀
	Závislost mezi skutečností zdali je subjekt plátcem DPH a uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu je statisticky významná

Hypotéza č. 3

Hypotézy	H ₀ : znalost testu obratu nezávisí s prováděním testu obratu
	H ₁ : znalost testu obratu závisí s prováděním testu obratu
Hodnota p-value	0,0001
Vyhodnocení	p - value < zvolená hladina α (0,05); zamítáme H ₀
	Závislost mezi znalostí testu obratu a prováděním testu obratu je statisticky významná

Sumarizace výsledků výzkumu. Ověřením stanovených statistických hypotéz byla zjišťována statistická významnost závislosti určitých kvalitativních znaků výzkumu.

Byla zjištěna statistická významnost závislosti mezi prvky:

- zdali je subjekt plátcem daně z přidané hodnoty a typem školského zařízení,
- zdali je subjekt plátcem daně z přidané hodnoty a velikostí výše obratu subjektu,
- zdali je subjekt plátcem daně z přidané hodnoty a uplatňovaným odpočtem daně na vstupu,
- znalosti testu obratu a provádění testu obratu pro registraci k dani.

Zároveň byla zjištěna statistická nevýznamnost závislosti mezi typem školského zařízení a velikostí výše obratu.

Závěr

Cílem příspěvku bylo provedení nástinu a vyhodnocení prvků, které mají významný vliv na celkové hospodaření příspěvkové organizace. V článku byla provedena deskripce stávajícího systému příspěvkových organizací, jejich nedávný historický vývoj a oblasti jejich působení. Významným aspektem pro bezproblémové fungování těchto subjektů je zajištění jejich financování. Základní funkce organizací finančně zajišťuje zřizovatel, avšak příspěvková organizace může dále získávat pro svou činnost další zdroje. Některé z možností jsou příjmy z doplňkové činnosti, získání mimorozpočtových zdrojů v podobě dotací na projekty a granty a také dary. Příspěvková organizace může své hospodaření kladně ovlivnit uplatněním daňových výhod. Dalším velmi podstatným prvkem je uplatňování zákonného nároku odpočtu daně z přidané hodnoty. Vzhledem k tomu, že se jedná o velmi specifickou záležitost, bylo k této problematice věnováno více prostoru a zpracováno dotazníkové šetření, včetně stanovení hypotéz. Z výsledku dotazníkového šetření jednoznačně vyplynula skutečnost, že subjekty, jež nejsou v současné době plátcí daně z přidané hodnoty, mají tendenci tuto problematiku podceňovat. Je nutno na tyto subjekty – osoby povinné k dani, apelovat. Pouze důsledným sledováním problematiky a včasnou registrací nezpůsobí negativní finanční dopad na své celkové hospodaření.

Literatura

- [1] FITŘÍKOVÁ, D. a L. MUSILOVÁ, 2013. *Průvodce DPH u neziskových subjektů: 2013/2014*. 2. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7263-838-8.
- [2] GENDRON, P. P., 2010. How Should the United States Treat Government Entities, Nonprofit Organizations, and Other Tax-Exempt Bodies Under a VAT? *Tax Law Review*, **63**(2), 477-508. ISSN 0040-0041.
- [3] HOŠÁKOVÁ, A. a L. MUSILOVÁ, 2015. *Praktická aplikace přímých daní v příspěvkové organizaci*. Ostrava: EconomPress. ISBN 978-80-905065-7-2.
- [4] KLUFT, J. et al., 2014. *Profit Taxation and the Public Sector: A Comparative Study within the EU and the US* [online]. [vid. 2014-02-10]. Dostupné z: www.pwc.nl/nl_NL/nl/assets/documents/profit-taxation-and-the-public-sector.pdf
- [5] MÁČE, M., 2006. *Finanční analýza obchodních a státních organizací: praktické příklady a použití*. Praha: Grada. ISBN 80-247-1558-9.
- [6] MAJEROVÁ, I., 2015. The impact of selected variables on the VAT gap in the Member States of the European Union. *Institute of Economic Research Working Papers* No. 76/2015.
- [7] SOBOTOVIČOVÁ, Š., 2014. Output Tax Correction in Receivables from Debtors in Insolvency Proceedings. *International Advances in Economic Research*, **21**(1), 129-130. ISSN 1083-0898. DOI: 10.1007/s11294-014-9499-3
- [8] STRZELECKÁ, M. a J. JANOUŠKOVÁ, 2014. Získávání finančních prostředků do primárního školství. In: *Region v rozvoji společnosti 2014*. Brno: Mendelova univerzita, s. 833-843. ISBN 978-80-7509-139-0.
- [9] ŠKRABELOVÁ, S., 2014. *Příspěvkové organizace jako konkurent nestátním neziskovým organizacím* [online]. RVNNO. [vid. 10. 5. 2015]. Dostupné z: www.vlada.cz/assets/ppov/rnno/dokumenty/studie-skarabelova-prispevkove-organizace_pro_web.pdf
- [10] Webový portál Ministerstva financí ČR [online]. [vid. 2015-10-10]. Dostupné z: www.info.mfcr.cz/cgi-bin/aris/iaris/info.pl