

Povinnost evidence tržeb z činnosti poplatníků spadajících do neziskového sektoru

Tento materiál je souhrnem vzorových příkladů vysvětlujících pravidla stanovená v Metodickém pokynu k aplikaci zákona o evidenci tržeb (verze 1.0). Slouží jako pomůcka pro poplatníky, kteří spadají do neziskového sektoru, týká se tedy těch právnických osob, které nebyly založeny či zřízeny za účelem dosahování zisku. Tyto subjekty mohou v rámci své vedlejší výdělečné činnosti generovat zisk, který lze v určitých případech považovat za příjem z podnikání. Níže jsou uvedena pravidla, za jakých jsou tito poplatníci podle zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb (dále jen „ZoET“), povinni evidovat tržby z této činnosti.

Povinnost evidovat tržby dle ZoET:

Povinnost evidovat tržby dle ZoET má poplatník daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob. Příjmy poplatníka podléhají evidenci tržeb pouze v případech, kdy naplňují tzv. formální a materiální znaky evidované tržby. Pokud jsou naplněny současně oba tyto znaky, je poplatník povinen tuto tržbu evidovat, a to za předpokladu, že se na ni nevztahuje výjimka dle ustanovení § 12 ZoET.¹

- **Formální znaky evidované tržby** splňují platby uskutečněné způsobem uvedeným v § 5 ZoET. Především se jedná o platby (bez ohledu na jejich výši) v hotovosti, platby provedené prostřednictvím platebních karet (debetních i kreditních), šekem, směnkou a jinými obdobnými platebními prostředky jako jsou např. stravenky, dárkové poukázky nebo i virtuální měny. Evidenci tržeb naopak nepodléhají platby realizované přímo převodem z účtu na účet nebo inkasem.
 - **Materiální znaky evidované tržby** jsou splněny v případě, že se jedná o příjem z činnosti, která je podnikáním, s výjimkou příjmu, který není předmětem daně z příjmů nebo je z hlediska obvykle přijímaných tržeb ojedinělý nebo podléhá dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně nebo podléhá dani ze samostatného základu daně (blíže viz § 6 ZoET).
- Za ojedinělý příjem lze považovat příjem, který je jednorázový či svou povahou zcela výjimečný.

Příklad č. 1: Nezisková organizace zabývající se podporou vzdělávání menšin prodá vyřazený majetek. Jedná se svou povahou o ojedinělý příjem z činnosti, která je pro danou organizaci zcela výjimečná (nejedná se o situaci, kdy by k prodeji vyřazeného majetku docházelo pravidelně, např. každý rok).

Příklad č. 2: Spolek rybářů prodává 1x ročně vždy v sezóně před Vánoci kapry. Zisk z prodeje kaprů používá k zajištění chodu spolku. Jedná se o pravidelnou sezónní činnost a příjem z této činnosti nelze klasifikovat jako ojedinělý.

Příklad č. 3: Nezisková organizace přijímá platby pouze přímým převodem z účtu na účet, na přijetí platby v hotovosti není vůbec připravena a nepočítá s ním. Přes tuto skutečnost obdrží např. splátku dluhu v hotovosti, ačkoliv měla být tato platba původně dlužníkem bezhotovostně zaslána na bankovní účet neziskové organizace. Takovýto příjem lze

¹ Toto ustanovení obsahuje systémové výjimky z povinnosti evidence tržeb. Týká se např. takových podnikatelských segmentů, u nichž již jsou zavedeny mechanismy, které jsou považovány za dostatečné k uskutečnění transparentní kontroly pro účely správy daně i bez uvalení režimu evidence tržeb. Dále se jedná o subjekty se zvláštním veřejnoprávním statutem, u nichž je z povahy věci vyloučeno obcházení zákonem uloženého režimu daňových povinností. Z evidenční povinnosti jsou dále vyňaty také takové tržby, jejichž evidence, ať už běžným či zjednodušeným způsobem, by znemožňovala či zásadně ztěžovala plynulý a hospodárný výkon činnosti (jejich taxativní výčet je uveden v § 12 odst. 3 ZoET). K vybraným aspektům daného ustanovení viz níže.

považovat z hlediska formální realizace platby za jednorázový a svou povahou zcela výjimečný – tedy za ojedinělý.

- Některé příjmy poplatníka nelze považovat za příjmy z činnosti, která je podnikáním (tyto příjmy nemají původ v činnosti poplatníka). Do této kategorie příjmů spadají např. různé příspěvky na činnost poplatníka (dotace či dary, ale též členské příspěvky). Za příjem z podnikání nelze považovat např. také výnos z veřejné sbírky dle zákona č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Subjekty spadající do neziskového sektoru:

Jedná se o subjekty, které na rozdíl od komerčních a ziskových subjektů **jsou založeny či zřízeny nikoli za účelem podnikání, nýbrž za účelem vykonávání prospěšné činnosti.** Primárně se tyto subjekty zabývají přímým generováním užitku (pro určitou zájmovou skupinu či pro společnost jako celek) a získáváním a přerozdělováním finančních prostředků pro účely dobročinné, sociální, kulturní, vzdělávací a další společensky prospěšně účely. Neziskové subjekty lze rozlišovat podle charakteru zřizovatele na:

- **Státní neziskové subjekty** - jsou zřizovány státem² nebo územními samosprávnými celky (kraji, obcemi); jedná se typicky o organizační složky či příspěvkové organizace, které primárně zabezpečují výkon státní správy resp. samosprávy a zajištění veřejných služeb (zdravotních, sociálních, vzdělávacích apod.). Může se jednat o různé veřejnoprávní instituce (např. veřejná výzkumná instituce), státní fondy a další subjekty, o kterých to stanoví zákon. Některé činnosti mohou zabezpečovat přímo územní samosprávné celky (kraje, obce příp. svazky obcí).
- **Nestátní neziskové subjekty** – jsou zřizovány fyzickými osobami či právnickými osobami odlišnými od státu; jedná se o právnické osoby fungující jako zájmové soukromoprávní organizace zabezpečující dosažení účelu, pro který byly zřízeny.

Přehled vybraných soukromoprávních neziskových subjektů

Právní forma	Právní úprava
Spolek (dříve občanské sdružení)	Zák. č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (§ 214 an.); dříve zák. č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů
Ústav	Zák. č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (§ 402 an.)
Nadace	Zák. č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (§ 306 an.)
Nadační fond	Zák. č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (§ 394 an.)
Politické strany a politická hnutí	Zák. č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích
Círky a náboženské společnosti	Zák. č. 3/2002 Sb., o církvích a náboženských společnostech
Obecně prospěšná společnost (po 1. 1. 2014 již nelze založit)	Zák. č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů zrušen bez náhrady
Zájmové sdružení právnických osob (po 1. 1. 2014 již nelze založit)	Zák. č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, příslušný paragraf byl zrušen bez náhrady
Odborová organizace	Zák. č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, obdobné užití ustanovení o spolku
Profesní a jiné komory	Jednotlivé zvláštní právní předpisy
Společenství vlastníků jednotek	Zák. č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (§ 1194 an.)
Honební společenstvo	Zák. č. 449/2001 Sb., o myslivosti

² Některé veřejnoprávní subjekty nejsou zřizovány přímo státem nebo jeho organizační složkou, nýbrž jsou zřizovány zákonem (např. veřejná vysoká škola). Tyto subjekty jsou však zakládány rovněž ve veřejném zájmu k plnění státem požadovaných úloh.

Hlavní a vedlejší činnost neziskových subjektů:

Hlavní činností se rozumí soubor aktivit, jimiž subjekt směřuje k naplňování účelu, pro který byl zřízen/založen. Účel existence tohoto subjektu a náplň jeho činnosti jsou zakotveny v zakladatelském právním jednání. Její limity vyplývají kromě omezení vyplývajících z ustanovení o zakázaném účelu právnických osob především ze základního principu fungování neziskového subjektu, tedy že hlavní činnost nesmí být prováděna soustavně za účelem dosažení zisku. Hlavní činnost tedy nesmí být činností podnikatelskou. Za předpokladu, že je dodrženo toto základní pravidlo, pak platí, že případné **příjmy z hlavní činnosti evidenci tržeb nepodléhají (není naplněn materiální znak evidované tržby)**. Dosahuje-li nezisková organizace z hlavní činnosti zisk, který je spíše nahodilý, není plánovaný/kalkulovaný, a činnost, ze které je zisk dosahován, nemá znak soustavnosti, pak se nejedná o příjem z podnikání (podrobněji viz níže).

Neziskový subjekt může vedle své hlavní činnosti provozovat i vedlejší (hospodářskou) činnost. Tato vedlejší činnost může být činností výdělečnou, není tedy vyloučeno, aby neziskový subjekt v rámci této vedlejší činnosti provozoval též podnikatelskou činnost³. Zisk plynoucí z této činnosti však může být použit pouze k zajištění dosažení účelu, pro který byl tento subjekt zřízen. **V případě příjmů z vedlejší podnikatelské činnosti je materiální znak evidované tržby naplněn. Pro mnohé neziskové subjekty bude tedy klíčové posouzení, zda v rámci své činnosti provozují činnost, která je podnikáním.**

Pro účely určení základních znaků podnikání je nutné vycházet z definice pojmu „podnikatel“ obsažené v § 420 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „OZ“). Za podnikatele je považován ten, kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku. Aby se jednalo o podnikání, musí být splněny **všechny** výše uvedené podmínky. Zvláště důležitý je zejména **prvek soustavnosti a záměr vykonávat činnost za účelem dosažení zisku**.

- **Prvek soustavnosti** je jedním ze základních znaků podnikání. Za soustavnou činnost lze považovat i činnost sezónní či činnost provozovanou v určitých, byť nepravidelných intervalech. V případě, že neziskový subjekt v rámci své hlavní činnosti vyvíjí mimo jiné tzv. **příležitostnou výdělečnou činnost**, pak se i přesto, že tak tento subjekt činí za účelem dosažení zisku, nejedná o podnikání, neboť není naplněn prvek soustavnosti.

Příklad č. 4: Spolek myslivců prodává vstupenky na myslivecký bál pro veřejnost pořádaný 2x ročně (při zahájení a ukončení sezóny). Zisk z prodeje vstupenek a tomboly hodlá použít na opravu krmelců. Jedná se o příležitostnou výdělečnou činnost, která úzce souvisí s hlavní činností spolku – nejedná se o podnikání.⁴

Příklad č. 5: Spolek hasičů pořádá 1x ročně soutěž o nejlepšího hasiče, v rámci níž je vybíráno vstupné a je zajištěno občerstvení pro veřejnost formou stánků. Případný výtěžek z akce bude použit na rozvoj hlavní činnosti tohoto spolku. Jedná se o příležitostnou výdělečnou činnost, která úzce souvisí s hlavní činností spolku – nejedná se o podnikání.

Příklad č. 6: Taneční spolek pořádá každý týden taneční hodiny pro veřejnost. Příjem z této činnosti využívá na pokrytí nákladů na zahraniční zájezdy a vystoupení. Nejedná se o příležitostnou výdělečnou činnost, ale o soustavnou činnost, jejímž účelem je dosažení

³ Z tohoto pravidla mohou existovat výjimky, např. dle § 1194 zák. č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, společenství vlastníků nesmí podnikat ani se přímo či nepřímo podílet na podnikání nebo jiné činnosti podnikatelů nebo být jejich společníkem nebo členem. Už z tohoto důvodu je vyloučeno, aby příjmy z činnosti tohoto subjektu podléhaly evidenci tržeb (není naplněn materiální znak evidované tržby).

⁴ Blíže viz Výkladové stanovisko č. 8 Expertní skupiny Komise pro aplikace nové civilní legislativy nový občanský zákoník - k výdělečné činnosti spolku. K dispozici na <http://obcanskyzakonik.justice.cz/images/pdf/Stanovisko-08.pdf>.

zisku, který slouží k pokrytí nákladů na provozování hlavní činnosti spolku – jedná se o podnikání.

Příklad č. 7: Fotbalový klub (spolek) zajišťuje při svých nedělních utkáních občerstvení pro fanoušky formou stánkového prodeje. Ze zisku z tohoto prodeje hradí klub část nákladů na údržbu hřiště. Nejedná se o příležitostnou výdělečnou činnost, ale o soustavnou činnost, jejímž účelem je dosažení zisku – jedná se o podnikání.

• Pro posouzení, zda je **účelem činnosti, kterou poplatník soustavně vykonává, dosažení zisku**, není rozhodující skutečný výsledek hospodaření, ale účel, k němuž výkon činnosti směřuje. To, zda poplatník měl záměr vykonávat činnost za účelem zisku, či nikoli, **vyplývá např. z předběžné kalkulace příjmů a nákladů** (poplatník by měl být schopen svůj záměr správci daně doložit). Z kalkulace ceny lze jednoduše a průkazně zjistit, zda subjekt předpokládá dosažení zisku, nebo zda chce službu či zboží poskytovat neziskovým způsobem.

- V situaci, kdy poplatník nastaví cenu za poskytnutí zboží či služby se záměrem dosáhnout zisku, jedná se o výdělečnou činnost (podnikání). To, že vlivem okolností ve výsledku není předpokládaný zisk generován, samo o sobě nepostačuje k tomu, aby byla činnost překlasifikována na nepodnikatelskou. V některých případech může být plánování dosažení/nedosažení zisku v daném konkrétním časovém období součástí podnikatelské strategie.

Příklad č. 8: Spolek založený na podporu sportovních a jiných podobných aktivit svých členů (tělovýchovná jednota) poskytuje svým členům občerstvení. Ceny pro členy jsou nastaveny tak, že pokryjí náklady na pořízení zboží. V případě, že se akce tělovýchovné jednoty účastní veřejnost, je občerstvení poskytováno i jí, ovšem za ceny vyšší, tedy na komerční bázi (zisk z této činnosti je použit na podporu hlavní činnosti). Dané činnosti je třeba rozlišit. Provozování občerstvení pro členy, byť je činěno soustavně, není podnikáním. Provozování občerstvení pro nečleny je vykonáváno soustavně za účelem dosažení zisku – jedná se o podnikání.

Příklad č. 9: Spolek založený na podporu sportovních a jiných podobných aktivit svých členů (tělovýchovná jednota) provozuje v domě jemu patřícím hospodu pouze pro občerstvení svých členů. Členem spolku se může stát každý, kdo o to požádá. Ceny jsou nastaveny tak, že spolek dosahuje zisk, tato činnost je provozována soustavně – jedná se o podnikání. Obecně u spolků tohoto typu je nutný velice obezřetný postup při ověřování činnosti spolku. Je třeba vzít v úvahu i skutečnost, že se může jednat o skrytou formu podnikání, ne o provozování bohulibé činnosti ve smyslu § 146 a § 217 OZ.

Příklad č. 10: Veřejná vysoká škola provádí rozbory vzorků pro podnikatelské subjekty, přičemž z této činnosti je generován pravidelný zisk. Z tohoto zisku financuje nekomerční výzkum, který provádí v rámci své hlavní činnosti. Jedná se o činnost, která je vykonávána soustavně za účelem dosažení zisku – jedná se o podnikání.

Příklad č. 11: Chráněná dílna má na tržišti stánek, ve kterém prodává hrnčířské výrobky lidí se zdravotním postižením. Z příjmů financuje např. údržbu hrnčířského kruhu, nákup materiálu pro výuku zdravotně postižených (nepodnikatelská činnost vykonávaná v rámci hlavní činnosti). V případě prodeje hrnčířských výrobků se jedná o činnost, která je vykonávána soustavně za účelem dosažení zisku – jedná se o podnikání.

- V situaci, kdy není záměrem poplatníka dosahovat zisk, a poplatník proto nastaví cenu za poskytnutí zboží či služby tak, aby výnos nepřesahoval náklady, jedná se o činnost neziskovou (nepodnikatelskou). Pokud by došlo k tomu, že by byl ve výsledku přesto zisk dosažen a jednalo by se o ojedinělý případ, lze takovýto příjem považovat za příjem z nepodnikatelské činnosti. Pokud by však docházelo k soustavnému překračování kalkulace, je nutné činnost, z níž je zisk dosahován,

překlasifikovat na činnost podnikatelskou. Vždy je třeba upřednostňovat obsah nad formou.

Příklad č. 12: Výzkumná instituce pořádá vědeckou konferenci za účelem šíření osvěty v oblasti výzkumu a vědy. Výše poplatku za vstup je odvozena od předpokládané výše nákladů na zajištění této akce a není očekáván žádný zisk. Tato činnost je vykonávána za účelem podpory hlavní činnosti poplatníka bez záměru dosáhnout zisku - nejedná se o podnikání. To platí i v případě, že byl navzdory předpokladům zisk dosažen, neboť akce se zúčastnilo více účastníků, než bylo původně očekáváno.

Příklad č. 13: Junáci pořádají letní dětský tábor. Jedná se o dobrovolnou činnost, jejímž účelem je rozvoj osobnosti dítěte a jeho mravních, intelektuálních, tělesných a sociálních schopností, vytvoření kladného vztahu k přírodě a k základním zásadám ekologie. Cena za pobyt je přizpůsobena tak, aby alespoň z části pokryla náklady na provoz tábora, zbytek je hrazen z dotace. Nejedná se o podnikání.

Pro účely posouzení, zda se jedná o podnikatelskou, či nepodnikatelskou činnost, je vždy nutné **vycházet z materiálního pojetí**, tedy z toho, zda činnost, která je poplatníkem fakticky vykonávána, splňuje výše uvedená kritéria. Výsledek tohoto posouzení by **měl korespondovat s údaji uvedenými ve statutu** (zejména co do vymezení rozsahu hlavní činnosti).

Příklad č. 14: Zájmové sdružení provozuje kavárnu, která je zaměřena na trénink pracovních dovedností lidí s mentálním postižením (sdružení je založeno za účelem pomoci při začleňování těchto osob do běžného života a zvýšení šancí na uplatnění na trhu práce). Je zde simulován běžný provoz kavárenského zařízení a tito lidé zde za podpory asistentů a terapeutů připravují kávu a drobné občerstvení, obsluhují zákazníky. Ceny v této kavárně jsou nastaveny tak, že nepokrývají náklady na provoz zařízení, velká část peněžních prostředků na provozování hlavní činnosti sdružení je získávána z dotací. Jedná se o soustavnou činnost, která však není provozována za účelem dosažení zisku – nejedná se o podnikání.

Příklad č. 15: Obecně prospěšná společnost provozuje kavárnu, ve které zaměstnává také několik pracovníků se zdravotním postižením. Ceny jsou nastaveny tak, aby kavárna dosahovala zisku. Výnosy z této činnosti jsou použity na další aktivity společnosti, zejména na vytváření skupinového programu napomáhajícího sociálnímu rozvoji osob s mentálním postižením. Provozování kavárny je výdělečnou činností, která je provozována soustavně za účelem dosažení zisku – jedná se o podnikání.

V případě, že je ve statutu uvedeno, že hlavní činností poplatníka je činnost, která je považována za podnikání, jedná se o údaj, který odporuje principům, na kterých je činnost neziskového sektoru založena. V případě, že poplatník provozuje podnikatelskou činnost, avšak tuto činnost vydává za činnost hlavní, jedná se o obcházení smyslu a účelu zákona. Vykonávání podnikání prostřednictvím hlavní činnosti může být důvodem pro zrušení daného subjektu.⁵

Příklad č. 16: Na vesnici je zřízen klub, kde se jeho členové scházejí za účelem konzumace jídla a pití. Členům je jídlo a pití nabízeno prostřednictvím jídelního a nápojového lístku a je poskytováno za úhradu tzv. členského příspěvku (ten však odpovídá tržní ceně poskytovaného zboží). Uhrazená částka převyšuje náklady na přípravu jídla a pití (provozovatel klubu tedy dosahuje zisku). Přístup do objektu, kde je tato činnost klubu provozována, je umožněn i veřejnosti. Klub, ať již deklaruje jako svou hlavní činnost např. sdružování za účelem rozvoje sociálních vazeb občanů či utužení sousedských vztahů, případně výměny politických či jiných názorů, fakticky provozuje hostinskou činnost, a to soustavně a za účelem dosažení zisku. Jedná se o podnikání. Subjekt, který tržby z této činnosti přijímá, je povinen je evidovat.

⁵ Např. pokud spolek vyvíjí činnost v rozporu s § 217 OZ, jedná se dle § 268 OZ o jeden z důvodů, pro který soud tento spolek na návrh osoby, která na tom má oprávněný zájem, nebo i bez návrhu zruší s likvidací.

Příklad č. 17: Spolek kuchařů se sdružuje za účelem výměny svých zkušeností a kulinářských dovedností. Z vybraných členských příspěvků spolek financuje nákup surovin pro přípravu jídel. Členové spolku pořádají kulinářské večery, v rámci nichž vzájemně ochutnávají jimi připravené pokrmy. Tato činnost není provozována za účelem dosažení zisku – nejedná se o podnikatelskou činnost.

Z rozdělení činností poplatníka na hlavní (nepodnikatelskou) a vedlejší (podnikatelskou) se vychází rovněž při **vedení účetnictví**.⁶

Pokud poplatník vykonává podnikatelskou činnost, ke které je nezbytné živnostenské či jiné podnikatelské oprávnění, a poplatník takovýmto oprávněním nedisponuje, je tato činnost přesto považována za podnikání.⁷

Příklad č. 18: Veřejná vysoká škola má ve svém statutu uvedeno, že ke splnění účelu, pro který byla zřízena, provádí ubytovací činnost pro veřejnost. Náplní této činnosti je pronájem internátu veřejnosti v době prázdnin. Zisk z provozování této činnosti je určen na opravy a provoz tohoto internátu. Byť je tato činnost uvedena ve statutu jako činnost, která směřuje ke splnění účelu, pro který byla zřízena, z materiálního hlediska se jedná o činnost, která je provozována soustavně za účelem dosažení zisku – jedná se o podnikání, a to bez ohledu na skutečnost, že škola nemá příslušné podnikatelské oprávnění, ačkoliv by jej mít měla.

Příklad č. 19: Církev vykazuje jako příjmy z vedlejší podnikatelské činnosti příjmy, které zcela evidentně nejsou podnikáním. Jsou vykonávány se zcela jiným záměrem, nežli za účelem dosažení zisku (např. poskytování stravování potřebným za symbolickou částku). Poplatník je držitelem živnostenského oprávnění a na základě této skutečnosti řadí příjmy z této činnosti mezi příjmy z podnikání. Jedná se přesto o nepodnikatelskou činnost, činnost je sice provozována soustavně, ale nikoli za účelem dosažení zisku. Tržby z této činnosti tak nebudou povinně podléhat evidenci tržeb.

Plošné vyloučení tržeb vybraných veřejnoprávních subjektů neziskového sektoru

Co se týče subjektů spadajících do neziskového sektoru, **z povinnosti evidence tržeb jsou dle § 12 odst. 1 písm. a), b) a c) ZoET zcela vyňaty příjmy státu (netýká se státních podniků), územních samosprávných celků (krajů a obcí) a příspěvkových organizací, a to bez ohledu na to, zda tyto příjmy naplňují materiální a formální znaky evidované tržby.**

Toto vymezení se vztahuje pouze na vlastní příjmy výše uvedených subjektů. Pokud tyto subjekty přijímají v zastoupení nebo na základě pověření platby, které jsou příjmem jiného subjektu, pak se na ně vymezení z evidence tržeb nevztahuje (za předpokladu, že tyto příjmy splňují náležitosti pro evidovanou tržbu a nejsou vyloučeny z evidence tržeb na základě obdobné výjimky dle § 12 ZoET). Vyloučení z evidence tržeb dle výše uvedeného ustanovení

⁶ Účetní jednotky, které vedou účetnictví v plném rozsahu, nebo ve zjednodušeném rozsahu, sestavují účetní závěrku. Ve výkazu zisku a ztráty, která je součástí účetní závěrky, se uvádějí náklady a výnosy a výsledek hospodaření v rozdělení na hlavní a hospodářskou činnost (viz § 6 odst. 1 vyhlášky č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví). Účetní jednotky v jednoduchém účetnictví sestavují přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích. Přehled o příjmech a výdajích obsahuje příjmy a výdaje dle peněžního deníku, který organizace v průběhu roku vedla, a to v rozdělení na hlavní a hospodářskou činnost (viz § 2 odst. 2 vyhlášky č. 325/2015 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví).

⁷ Dle Výkladového stanoviska č. 22 Expertní skupiny Komise pro aplikace nové civilní legislativy nový občanský zákoník nečiní rozdíl mezi oprávněným a neoprávněným podnikatelem. Podnikatel podnikající bez podnikatelského oprávnění, je-li zákonem vyžadováno, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele podle § 420 odst. 1 OZ.

rovněž nepřichází v úvahu v situaci, kdy se jedná o příjmy právnických osob, které byly zřízeny/založeny krajem či obcí, avšak jednají svým jménem na svůj účet, tedy zcela nezávisle na územním samosprávném celku.⁸ Výjimka dle § 12 odst. 1 písm. b) ZoET se nevztahuje ani na svazek obcí, neboť svazek obcí je samostatnou veřejnoprávní korporací odlišnou od obce⁹.

Příklad č. 20: Obec sama prostřednictvím svých zaměstnanců provozuje kino, restauraci, divadlo či vykonává jakoukoliv jinou obdobnou činnost za účelem dosažení zisku, který použije na rozvoj obce. Příjmy z této činnosti jsou inkasovány v hotovosti a jedná se o příjmy z podnikání. Tj. jsou splněny jak formální, tak materiální znaky evidované tržby, nicméně s odkazem na § 12 odst. 1 písm. b) ZoET jsou všechny tyto tržby z povinnosti evidence tržeb vyloučeny.

Příklad č. 21: Obec vlastní plavecký bazén. Bazén pronajala spol. s.r.o., která na svůj účet a svým jménem pak vybírá vstupné, které lze hradit v hotovosti, platební kartou apod. V tomto případě jsou splněny formální a materiální znaky pro evidovanou tržbu a obchodní korporace je povinna tyto tržby evidovat.

Příklad č. 22: Příspěvková organizace obce, která provozuje informační centrum v této obci, byla pověřena společností s.r.o., která vyrábí propagační a upomínkové předměty, aby svým jménem a na účet této společnosti tyto propagační a upomínkové předměty ve svém informačním centru prodávala (komisní prodej). Příjmy z prodeje těchto výrobků budou podléhat evidenci tržeb (za předpokladu, že jsou hrazeny v hotovosti nebo jiným obdobným způsobem a nejsou vyloučeny z evidence tržeb dle § 12 ZoET- např. z prodeje zboží či služeb prostřednictvím prodejního automatu), neboť pro tyto příjmy neplatí vyloučení dle § 12 odst. 1 písm. c) ZoET, jelikož se nejedná o tržby příspěvkové organizace, ale o tržby společnosti s.r.o. Případná odměna za tuto činnost, kterou příspěvková organizace přijme od společnosti s.r.o., evidenci tržeb nepodléhá (na tento příjem příspěvkové organizace se vyloučení dle daného ustanovení vztahuje).

Příklad č. 23: Příspěvková organizace prodává v rámci komisního prodeje svým jménem a na účet České pošty poštovní známky. Vzhledem k tomu, že platba, kterou příspěvková organizace přijímá, je příjmem držitele poštovní licence, jehož tržby jsou vyloučeny dle § 12 odst. 1 písm. e) ZoET, nemusí příspěvková organizace tuto platbu evidovat, byť by byla uhrazena v hotovosti. Evidenci tržeb nepodléhá ani případná odměna, kterou by přijímala tato příspěvková organizace od České pošty za jí poskytnuté služby v hotovosti, neboť příjem příspěvkové organizace je vyloučen z evidence tržeb dle § 12 odst. 1 písm. c) ZoET.

U těch neziskových subjektů, jejichž příjmy nejsou plošně vyňaty dle § 12 odst. 1 písm. a), b) a c) ZoET musí být pečlivě posouzeno, zda příjmy z jimi provozované činnosti evidenci tržeb podléhají či nikoli, a to podle výše uvedených pravidel posuzování existence příjmů z podnikatelské činnosti.

Vyloučení tržeb z drobné vedlejší podnikatelské činnosti veřejně prospěšných poplatníků dle § 12 odst. 3 písm. h) ZoET

Veřejně prospěšnou je v souladu s § 146 OZ právnická osoba, jejímž posláním je přispívat v souladu se zakladatelským právním jednáním vlastní činností k dosahování obecného blaha, pokud na rozhodování právnické osoby mají podstatný vliv jen bezúhonné osoby, pokud nabyla majetek z poctivých zdrojů a pokud hospodárně využívá své jmění k veřejně

⁸ Územní samosprávný celek může v souladu s § 23 odst. 1 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů založit obchodní společnost (s. r. o. nebo a. s.) nebo se stát spolu s jinými osobami jejím účastníkem (společníkem). Příjmy takovéto společnosti nejsou považovány za příjmy územního samosprávného celku.

⁹ Právní úprava svazku obcí je obsažena v zákoně č. 128/2000 Sb., o obcích, ve znění pozdějších předpisů.

prospěšnému účelu. Je nutné upozornit na skutečnost, že ne každý neziskový subjekt lze automaticky považovat za veřejně prospěšného poplatníka.

Veřejně prospěšným poplatníkem je dle ustanovení § 17a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) poplatník, který v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním. V odst. 2 tohoto ustanovení je negativně vymezeno, kdo veřejně prospěšným poplatníkem není. Jedná se o následující subjekty: Česká televize, Český rozhlas a Česká tisková kancelář, profesní komora nebo poplatník založený za účelem ochrany a hájení podnikatelských zájmů svých členů, u nichž nejsou členské příspěvky osvobozeny od daně, s výjimkou organizace zaměstnavatelů, zdravotní pojišťovna, společenství vlastníků jednotek a nadace, která dle svého zakladatelského jednání slouží k podpoře osob blízkých zakladateli nebo jejíž činnost směřuje k podpoře osob blízkých zakladateli.

Dle § 12 odst. 3 písm. h) ZoET jsou z evidence tržeb vyloučeny takové tržby veřejně prospěšných poplatníků, které plynou z jejich drobné vedlejší podnikatelské činnosti¹⁰. O příjem z drobné vedlejší činnosti se bude jednat v případě, že veřejně prospěšný poplatník v roce, jenž předchází roku, ve kterém by mu bez dalšího vznikla povinnost evidence tržeb z vedlejší podnikatelské činnosti, neměl příjmy/výnosy z této činnosti vyšší než 175 000 Kč, **nebo** tyto příjmy činily méně než 5 % z celkových příjmů/výnosů veřejně prospěšného poplatníka za sledované období. Je třeba zdůraznit, že postačí, je-li splněna pouze jedna z těchto podmínek (nejedná se o kumulativní podmínku).

Dále je nutné upozornit, že za předpokladu, že poplatník vykonává více činností splňujících kritéria vedlejší podnikatelské činnosti, je třeba pro účely provedení výše uvedeného testu příjmy/výnosy ze všech těchto podnikatelských aktivit poplatníka sčítat. Není možné tento test provádět pro každou činnost zvlášť¹¹.

Příklad č. 24: Veřejně prospěšný poplatník provozuje sportovní klub. V rámci vedlejší podnikatelské činnosti má příjmy z provozu půjčovny sportovního náčiní veřejnosti (ročně 60 000 Kč), dále příjmy z provozování stánku s občerstvením (ročně 80 000 Kč) a navíc příjem z reklamy (40 000 Kč). Pro účely provedení testu pro drobnou vedlejší podnikatelskou činnost je limit 175 000 Kč překročen, neboť se sčítají příjmy ze všech uvedených činností. Poplatník však ještě může vyhovět druhé z podmínek. Pokud by výše uvedené příjmy představovaly méně než 5% z celkových příjmů poplatníka, lze tyto příjmy považovat za příjmy z drobné vedlejší podnikatelské činnosti a platí pro ně vyloučení dle § 12 odst. 3 písm. h) ZoET. Pokud by byl limit 5% z celkových příjmů poplatníka překročen, byl by poplatník povinen evidovat tržby z těchto činností (za předpokladu, že by byly přijímány v hotovosti nebo obdobným způsobem).

Do výše uvedeného testu je nezbytné zahrnout veškeré příjmy poplatníka bez ohledu na to, zda tyto příjmy splňují znaky evidované tržby či nikoli.

Příklad č. 25: Veřejně prospěšný poplatník je vzdělávací institucí, která na svých internetových stránkách nabízí prodej odborné literatury. Nákup lze uhradit pouze převodem z účtu na účet. Příjmy z této činnosti dosahují ročně částky 150 000 Kč. Poplatník tuto literaturu nabízí také v rámci jím pořádaných konferencí. Na těchto akcích přijímá platby v hotovosti. Ty ve svém ročním souhrnu představují částku 50 000 Kč. Bez ohledu na skutečnost, že formální znaky

¹⁰ Drobná vedlejší podnikatelská činnost je neurčitým právním pojmem, který bylo nutné v zájmu předvídatelnosti, zajištění stálosti a stability rozhodovací praxe orgánů finanční správy vyložit a zabezpečit tak v souladu se základními zásadami řádného daňového i správního řízení účastníkům těchto řízení, aby ve stejných případech dosáhli stejného výsledku. Podrobný výklad k nastavení parametrů pro drobnou vedlejší podnikatelskou činnost je uveden v Metodickém pokynu k aplikaci zákona o evidenci tržeb (verze 1.0, str. 15, dostupný na <http://www.etrzby.cz/cs/dokumenty>).

¹¹ Blíže viz důvodová zpráva k zákonu č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb (k ustanovení § 12 odst. 3 písm. h)).

evidované tržby splňují pouze platby přijaté v hotovosti, je třeba pro účely provedení testu pro drobnou vedlejší podnikatelskou činnost zahrnout do příjmů/výnosů z vedlejší podnikatelské činnosti sumu 200 000 Kč. Limit 175 000 Kč by tedy nebyl splněn. Poplatník však ještě může vyhovět druhé z podmínek. Pokud by výše uvedené příjmy představovaly méně než 5% z celkových příjmů poplatníka, lze tyto příjmy považovat za příjmy z drobné vedlejší podnikatelské činnosti a platí pro ně vyloučení dle § 12 odst. 3 písm. h) ZoET. Za předpokladu, že by tato částka dosahovala 5% a více z celkových příjmů veřejně prospěšného poplatníka za sledované období, poplatník by byl povinen platby přijímané v hotovosti evidovat.

Pro posouzení vyloučení tržeb z drobné vedlejší podnikatelské činnosti veřejně prospěšných poplatníků je potřeba vždy k 1. 1. daného roku určit z výše příjmů/výnosů¹² z předcházejícího roku, zda jsou či nejsou splněna výše uvedená kritéria pro uplatnění vyloučení tržeb dle § 12 odst. 3 písm. h) ZoET **pro tento rok**. Nově registrovaný veřejně prospěšný poplatník, který nemá pro účely stanovení uvedených kritérií údaje z předchozího roku, může provést kvalifikovaný odhad. Splnění podmínek pro vyloučení tržeb z povinnosti evidence musí být poplatník správcí daně schopen na vyžádání doložit. Co do určení výše příjmů/výnosů z podnikatelské a nepodnikatelské činnosti může veřejně prospěšný poplatník vyjít z účetních záznamů:

Veřejně prospěšný poplatník sleduje pro účely určení příjmů, které nejsou předmětem daně (viz § 18a odst. 1 ZDP) zvláště příjmy z nepodnikatelské a zvláště příjmy z podnikatelské činnosti.¹³ Tuto evidenci lze využít rovněž k určení výše výnosů z těchto činností pro účely zjištění splnění kritérií pro drobnou vedlejší podnikatelskou činnost. Veřejně prospěšní poplatníci s tzv. širokým základem daně, tedy veřejná vysoká škola, veřejná výzkumná instituce, poskytovatel zdravotních služeb, který má oprávnění k poskytování zdravotní služby podle zákona upravujícího zdravotní služby, obecně prospěšná společnost a ústav (viz § 18 odst. 5 ZDP) sice zahrnují do předmětu daně všechny své příjmy s výjimkou investičních dotací, nicméně to neznamená, že by nemuseli vůbec členit svou činnost na jednotlivé druhy činností. Stále musí být schopni vykazovat hlavní a hospodářskou činnost ve výkazu zisku a ztráty, a navíc musí být schopni prokázat, že splňují definici veřejně prospěšného poplatníka, tj. že v hlavní činnosti nevyvíjejí podnikání. To lze doložit pouze rozpočtem na jednotlivé činnosti a jasnou evidencí příjmů (výnosů) a výdajů (nákladů) vztahujících se k jednotlivým činnostem. Nepřímé, režijní náklady, které se vztahují k více či ke všem činnostem, musí poplatník pečlivě alokovat k jednotlivým činnostem na základě skutečnosti nebo za použití předem stanoveného alokačního klíče. Na základě takové evidence lze následně doložit, že se nejedná o podnikatelskou činnost - poplatník nemá záměr dosahovat zisku („nulový“ rozpočet) a v dlouhodobém horizontu v zásadě zisku nedosahuje.

Jsou-li splněny výše uvedené podmínky pro drobnou vedlejší podnikatelskou činnost, pak nemá poplatník povinnost v roce následujícím platby z této činnosti evidovat. V případě, že uvedené podmínky splněny nejsou a tržby z dané konkrétní činnosti veřejně prospěšného poplatníka tedy nelze zahrnout do kategorie tržeb z drobné vedlejší podnikatelské činnosti, nejsou naplněny zákonné podmínky pro vyloučení z evidence tržeb a poplatník je povinen takové tržby (za předpokladu, že se jedná o tržby hrazené v hotovosti či jiným obdobným

¹² Pro účely posouzení vyloučení tržeb z evidence se příjmem/výnosem rozumí příjmy nebo výnosy definované v § 27 vyhlášky č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví. V případě, že veřejně prospěšný poplatník vede jednoduché účetnictví, posuzuje se příjem dle § 5 vyhlášky č. 325/2015 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví.

¹³ Dle § 18a odst. 4 ZDP je veřejně prospěšný poplatník povinen vést účetnictví tak, aby nejpozději ke dni účetní závěrky byly vedeny odděleně příjmy, které jsou předmětem daně, od příjmů, které předmětem daně nejsou, nebo předmětem daně jsou, ale jsou od daně osvobozeny. Obdobně to platí i pro vedení výdajů (nákladů). Pokud tato povinnost nemůže být splněna organizační složkou státu nebo obcí u jejich jednorázových rozpočtových příjmů, učiní se tak mimoúčetně v daňovém přiznání.

způsobem a nevztahuje se na ně nějaká jiná obdobná výjimka dle § 12 ZoET) evidovat.

Závazné posouzení o určení evidované tržby

V případě, že má poplatník pochybnosti o tom, zda příjem z činnosti, kterou vykonává, je evidovanou tržbou či nikoli, může místně příslušného správce daně požádat o vydání rozhodnutí o závazném posouzení o určení evidované tržby dle § 32 ZoET. V žádosti poplatník uvede detailní a přesný popis platby, která má podléhat posouzení, a návrh výroku rozhodnutí o závazném posouzení. Žádost podléhá poplatkové povinnosti (je vybírán poplatek ve výši 1000 Kč).