

STIMULAČNÍ MOŽNOSTI STÁTU PŘI FINANCOVÁNÍ NEZISKOVÉHO SEKTORU DAŇOVÝMI A DOTAČNÍMI NÁSTROJI¹

HANA MARKOVÁ²

Abstract: **Stimulus Possibilities of the State in Financing the Non-profit Sector with Tax and Subsidy Instruments**

The mission of non-business entities is to provide publicly beneficial services. The possibilities of financial support of these entities originate from the system of public finances (subsidies), monetary non-public sources (donations), own resources, and indirect support. All the above-mentioned financial supplies belong to basic streams that can furnish non-profit organizations. In some countries the financial sources are broadened by tax rebates. Taxpayers redirect a share of paid income tax to a selected organization that is not business-based. A State is able to respond to these situations, for instance it can expand or narrow donations either in general or to certain entities. The overall consideration on the effectiveness of the use of individual monetary instruments might differ from the point of view of a State as well as from non-profit organizations.

Keywords: nonprofit organization / non-business entity; subsidy; tax; tax rebate; public support

Klíčová slova: nezisková organizace; dotace; daň; daňová asigance; veřejná podpora

DOI: 10.14712/23366478.2022.47

1. ÚVOD

Zpracovaný příspěvek se zaměřuje na základní možnosti financování neziskových organizací ze strany státu a přístupu dalších subjektů k řešení zajištění finančních zdrojů pro vymezený okruh subjektů. K posouzení stanovených otázek využívá primárně analytický přístup ke zkoumané problematice, který je v některých ohledech doplněn o přístup normativní. Poznatky získané aplikací těchto metod ve vztahu k obec-

¹ Tento článek byl vytvořen v rámci programu Cooperatio/Laws realizovaného na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v roce 2022. (This paper has been elaborated by the author within the programme Cooperatio/LAWS which is realized in 2022 at the Faculty of Law of the Charles University.)

² Prof. JUDr. Hana Marková, CSc., působí na Právnické fakultě Univerzity Karlovy na katedře finančního práva a finanční vědy a ve své vědecké práci se zabývá zejména otázkami rozpočtového a daňového práva. Je členkou Legislativní rady vlády České republiky a v roce 2020 byla jmenována členkou Rady Národního akreditačního úřadu. Je autorkou či spoluautorkou více než 200 monografií a článků.

né koncepci a právní úpravě financování neziskového sektoru jsou následně prostřednictvím dedukce vztaženy k problematice rozpočtových dopadů zvolených přístupů financování. Analytická metoda představuje vhodný nástroj pro zkoumání dotčené problematiky a dosažení výše stanoveného cíle, jelikož umožňuje vymezit argumenty na podporu závěru, zda je stávající právní úprava českých pravidel v souladu s jinými soubory právních norem, či nikoli. Normativní přístup je použit pro účely vystavení argumentů, které podporují závěr o tom, zda by určité opatření mělo být zakotveno v podobě právně závazné normy, či nikoli. V případech zdrojů, které příspěvek využívá pro účely vystavení argumentace nezbytné pro posouzení výše stanovených otázek, se sleduje obecný doktrinální přístup, využití oficiálních pramenů práva, právně nezávazných dokumentů i prací jiných autorů, kteří se zabývají problematikou rozpočtu, zdanění a financování neziskového sektoru.

Neziskové organizace³ lze teoreticky financovat několika způsoby, z nichž tři můžeme označit za základní způsoby:

- dotace či jiná přímá podpora z veřejných rozpočtů
- dary
- daňové asigance.

Konkrétní dopad volby jednotlivých způsobů závisí nejen na tradicích, ale také na možnostech státu v daném období, a posuzovat se musí nejen z pohledu státu, ale také z pohledu dalších poskytovatelů – fyzických a právnických osob. Také pohled příjemců na různé formy podpory může být významný. Cílem tohoto příspěvku je ukázat na možnosti financování zkoumaného sektoru a hledat odpověď na otázku, které cesty mohou být považovány za vhodnější z pohledu financujícího i financovaného subjektu.

2. PRINCIPY FINANCOVÁNÍ NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ

Specifika nestátních neziskových organizací (dále jen NNO) při získávání zdrojů se dají shrnout do několika bodů.

NNO získávají prostředky na svoji činnost od různých subjektů, jako jsou státní a samosprávné orgány, nadace tuzemské a zahraniční, jednotliví občané. Získávání různých zdrojů je ovlivněno i tím, že nabízejí produkty, které mají charakter veřejného anebo smíšeného statku. Obecně se v naší legislativě uznává veřejná prospěšnost činnosti těchto organizací. Ve struktuře zdrojů organizací jsou s poměrně nízkým podílem na příjmech zastoupeny příspěvky vlastních členů. Samofinancování organizací je možné realizovat pouze v některých oblastech s tím, že při takovém způsobu financování mohou organizace vykonávat doplňkové činnosti. Přebytky z těchto činností však mohou

³ Neziskové orgánice jsou právnickými osobami soukromého práva a patří mezi formalizované struktury občanské společnosti. Aktuálně existují v České republice následující typy neziskových organizací:

- (a) spolky a pobočné spolky
- (b) nadace a nadační fondy
- (c) účelová zařízení církví, zřizovaná církvemi a náboženskými společnostmi
- (d) obecně prospěšné společnosti
- (e) ústavy
- (f) školské právnické osoby.

jít do základu daně z příjmů. Celá filozofie daňového zákonodárství ve vztahu k těmto subjektům je vedena k tomu, že posláním uvedených organizací není tvorba zisku, ale poskytování veřejně prospěšných služeb, a tak se odchylka od poslání projeví ve sféře zdanění příjmů.⁴

V oblasti finančních ukazatelů a díky zvláštní tvorbě zdrojů nemají organizace problémy s likviditou, mohou platit a dovolují si nakupovat jen, mají-li peníze na účtu, což patří ke znakům těchto organizací.

NNO využívají ve velkém dobrovolnou práci, což je možné považovat také za ekonomický zdroj, který jim umožňuje konkurovat v některých oblastech i obchodním organizacím.⁵ V souladu s § 17a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP), „je veřejně prospěšným poplatníkem takový 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“. U těchto poplatníků je také zákonem specifikováno, co u nich není předmětem daně (§ 18a odst. 1). Zákon o veřejné prospěšnosti nebyl dosud přijat, což znamená i oddálení možného zvýhodnění těch, kdo se do činnosti v tomto sektoru chtějí více zapojit, více přispět.⁶

Podstatou činnosti rozebíraných organizací je zajištění činnosti, která je přínosná pro veřejnost a není provozována za účelem zisku. Zisk vytvořený z vedlejší či doplňkové činnosti, respektive z podnikání, je použit k dalšímu naplňování poslání organizace. Získávání prostředků na činnost těchto organizací je jednou ze zásadních činností každé neziskové organizace – zejména těch, které nemají zákonný nárok na příspěvky z veřejných rozpočtů.

Hlavní zdroje, ze kterých NNO mohou být financovány, jsou zejména granty a dotace, které poskytuje státní správa a samospráva, strukturální fondy a některé další subjekty. V České republice se setkáváme s podporou státu ve formě dotací a daňových odpočtů od základu daně z příjmů, které souvisejí s dary. Pokud jde o dary, jsou těmi, kdož mohou prostředky poskytnout, firemní dárci, individuální dárci, ale mohou to být i prostředky z veřejných sbírek apod. Další příjmy NNO mohou být tvořeny příjmy z vlastní činnosti, prodeje vlastních produktů, z využití majetku, dividendy z investic, úroky z bankovních účtů, členské příspěvky či poplatky či nepeněžní příjmy např. z dobrovolné práce členů.⁷ Vícezdrojovost na straně příjmů NNO představuje

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu, ve znění pozdějších předpisů, rozlišuje hlavní a doplňkové činnosti takového subjektu. Je-li v hlavní činnosti dosaženo přebytku, může tento vstupovat do základu daně z příjmu. Do 300 tis. Kč jsou organizace osvobozeny od daně, maximálně to může být až 1 mil. Kč a za podmínky, že takto získaná část je zpětně do tří let použita pro činnost NNO.

⁵ MARKOVÁ, H. Daňové povinnosti veřejně prospěšných poplatníků. *Všehrd* [online]. 2014 [cit. 2022-08-26]. Dostupné na: https://www.vshehrd.cz/clanek/danove-povinnosti-verejne-prospesnych-poplatniku_203732fb-81a5-41eb-ae73-6b50b05d8ec8.

⁶ MARKOVÁ, H. Podpora osob se zdravotním postižením cestou úlev na daních a poplatcích. In: SCHEU, H. CH. – DURAJOVÁ, Z. (eds.). *Lidé s postižením jako „nová menšina“: právní výzvy a souvislosti*. Praha: Kancelář veřejného ochránce práv, Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2021, s. 199–215.

⁷ Podrobněji např. PAŘÍZKOVÁ, I. – TOMÁŠKOVÁ, E. – BARTES, R. – BUZKOVÁ, R. *Právní a ekonomické aspekty financování neziskových organizací*. Brno: Masarykova univerzita, 2018. Spisy MU. Edice Scientia, řada teoretická, 643, s. 119 a násled.

kombinaci různých zdrojů financování, což umožňuje eliminovat, respektive zmírnit rizika ohrožení existence organizace z důvodu nedostatku financí.

Jako jedno z hledisek členění zdrojů financování NNO může být charakter plnění (peněžité a nepeněžité zdroje), další členění může být podle geografického původu (zahraniční a domácí zdroje) či z pohledu zdroje organizace (jde-li o prostředky z vlastní činnosti či z externích zdrojů). Členění zdrojů může charakterizovat způsob nabytí prostředků (přímé a nepřímé zdroje) nebo typ zdroje (veřejné nebo soukromé zdroje).

Způsob financování určuje vztah mezi poskytovateli a příjemci zdrojů:

- účelové (finanční prostředky se vynakládají pouze na to, co je obsahem schváleného rozpočtu, na konci období proběhne vyúčtování a je sestavena závěrečná zpráva),
- výkonové (financování realizováno až po výkonu),
- globální (předem je poskytnuta finanční částka, která je určena ke komplexní úhradě),
- kombinované.

Základní typy financování neziskových organizací proto můžeme rozlišovat podle toho, zda jsou financovány pouze z veřejných prostředků státu, nebo částečně z veřejných prostředků nebo z vlastních či z cizích zdrojů. Mezi principy, se kterými je možné se setkat u neziskových organizací, se řadí samofinancování, fundraising, neziskovost, daňové úlevy, veřejné zdroje. Veřejné podpory, nesmí zvýhodnit určité odvětví v rámci hospodářské soutěže, ale existují i takové podpory, které jsou slučitelné se Smlouvou o fungování EU, např. ty, které mají podporovat zaměstnanost, ochranu životního prostředí, vědecký a technický pokrok apod. – i tam mohou najít svoje místo NNO.

2. ZÁKLADNÍ FORMY FINANCOVÁNÍ NEZISKOVÉHO SEKTORU

Institucionální financování je forma financování, která se uplatňuje plně u organizačních složek zřízených státem nebo samosprávami, částečně u příspěvkových organizací tam, kde je zřizovatelem stát nebo samospráva. Peníze jsou poskytnuty na zabezpečení fungování celé instituce v rozpočtovém období. Výdaje na fungování jsou plně pokryty přidělenými penězi.⁸

Další formou je forma účelového financování. Jde o případy, kdy jsou prostředky určeny na přesně vymezený účel, často vypisovaný jako program. Uplatňuje se nejčastěji u nestátních neziskových organizací, je charakterizována i tím, že je vyžadována spoluúčast organizace. Skutečné výdaje na zabezpečení programu jsou většinou pokryty donátorem. V českých podmínkách je tato forma nejčastěji využívána u občanských sdružení a obecně prospěšných společností.

Finance z neveřejných zdrojů znamenají podporu např. od různých firemních dárců – formou sponzorství nebo dárcovství. Tyto formy poskytnutí prostředků je však třeba odlišovat. Sponzorství souvisí většinou s určitou protislužbou, kdy nezisková organizace na oplátku za poskytnutý dar či pomoc propaguje dánce, jeho jméno, případně logo.

⁸ MARKOVÁ, H. Ekonomická východiska rozpočtových vztahů a jejich odraz v rozpočtovém právu. In: TOMÁŠKOVÁ, E. – CZUDEK, D. – VALDHANS, J. (eds.). *Dny práva 2018. Část V., Interakce práva a ekonomie*. Brno: Masarykova univerzita, 2019, s. 199–210.

Dárcovství znamená poskytnutí finanční či jiné hmotné pomoci neziskové organizaci bez požadavku čehokoli na oplátku (hlavní motivací pro poskytovatele je odpočet daru od základu daně – viz dále).

V České republice si daňoví poplatníci mohou dar na vymezený účel a určenému subjektu odečíst ze základu daně z příjmu. Mezi další formy podpory neziskového sektoru ze strany sektoru veřejného patří především různé způsoby daňových úlev (osvobození od daně, preferenční režimy, daňové odpočty a daňové slevy), primárním zdrojem podpory však zůstávají dotace. Rozdíl mezi dotací, nějakou formou daňové úlevy, eventuálně daňovou asignací, je možné nalézt v různé míře vlivu státu či v různé míře zainteresovanosti a daňové stimulaci poplatníka.

Existuje ještě řada dalších možností, jak může nezisková organizace získat finanční prostředky pro svou činnost. Jednou z těchto možností je veřejná sbírka pořádaná podle zákona č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách a o změně některých zákonů (zákon o veřejných sbírkách). Jedná se o získávání peněžních prostředků pro předem stanovený veřejně prospěšný účel. Veřejnou sbírku může organizovat pouze právnická osoba, a to několika způsoby, např. zřízením bankovního účtu speciálně pro účely sbírky, pokladničkami, prodejem symbolických předmětů. Za sbírku se však nepovažuje např. shromáždění finančních prostředků, které konají politické strany nebo politická hnutí, spolky, společnosti, svazy, hnutí, jakož i odborové organizace, registrované podle zvláštních právních předpisů, mezi svými členy za účelem dosažení prostředků k plnění svých úkolů obdobně. Sbírkou může konat obec nebo kraj, v hlavním městě Praze rovněž městská část nebo jiná právnická osoba – ta v případě, že má na území České republiky sídlo, nebo, jde-li o právnickou osobu, jejíž sídlo je na území jiného členského státu Evropské unie, jiného smluvního státu Dohody o Evropském hospodářském prostoru nebo Švýcarské konfederace, má-li na území České republiky umístěnou organizační složku. Sbírkou se konají jedním nebo více ze způsobů, které vymezuje zákon.⁹ Podle § 9 odst. 1 písmene f) citovaného zákona mohou být jednou z forem veřejné sbírky tzv. dárcovské SMS, které jsou formou, kterou může dárcé přispět poměrně malou částkou i na činnost neziskové organizace. U tohoto způsobu dárcovství se však jen těžko uplatňuje odpočet daru od základu daně – jde o anonymní způsob dárcovství a ani zákon o daních z příjmů s touto formou poskytování darů speciálně nepočítá.

Do oblasti vlastních příjmů NNO se řadí zejména příjmy z vlastní hospodářské činnosti, prodej vlastních výrobků (např. z chráněné dílny) a jiná hospodářská činnost organizace (poradenství, kurzy...). Jako další možnosti příjmů uvedených organizací je možné uvést členské příspěvky, které se však týkají organizací založených na členském

⁹ Zákon č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách a o změně některých zákonů (zákon o veřejných sbírkách), ve znění pozdějších předpisů – § 9 odst. 1:

- „a) shromážděním příspěvků na předem vyhlášeném zvláštním bankovním účtu zřízeném pro tento účel u banky, a to po dobu uvedenou v oznámení o konání sbírky,*
- b) sběracími listinami,*
- c) pokladničkami,*
- d) prodejem předmětů, jestliže je příspěvek zahrnut v jejich ceně,*
- e) prodejem vstupenek na veřejná kulturní nebo sportovní vystoupení anebo jiné všeobecně přístupné akce pořádané za účelem získání příspěvku, jestliže je příspěvek zahrnut v ceně vstupenek,*
- f) dárcovskými textovými zprávami prostřednictvím telekomunikačního koncového zařízení, nebo*
- g) složením hotovosti do pokladny zřízené právnickou osobou“.*

základě (občanská sdružení, profesní komory apod.). Jedná se o pravidelný a dopředu známý finanční zdroj.

Možností nepřímé podpory jsou daňová a poplatková zvýhodnění určitých činností nebo rovněž dobrovolná práce pro NNO bez nároku na odměnu.¹⁰

3. POZITIVA A NEGATIVA JEDNOTLIVÝCH NÁSTROJŮ Z POHLEDU ÚČASTNÍKŮ PŘEROZDĚLOVACÍCH VZTAHŮ

3.1 POHLED STÁTU NA DOTACE, DARY A DAŇOVÉ ASIGNACE

Systém veřejného financování je spojen s financováním ze státního a ostatních veřejných rozpočtů. Mezi základní legislativu patří zákon č. 218/200 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, či zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. Finanční zdroje z rozpočtů putují do neziskového sektoru většinou v podobě grantů, na základě grantových programů, které vyhláší jednotlivá ministerstva. Při snaze státu stimulovat určitou oblast, určité subjekty, poskytovatel porovnává význam určité oblasti pro společnost s tím, kolik finančních prostředků ze státního rozpočtu uvolní, jaké bude mít dopady na celkové finanční hospodaření státu uplatnění daňových úlev apod.

Stát může ze státního rozpočtu (stejně tak může jednat kraj či obec v rámci svých rozpočtových zdrojů) poskytnout dotaci určitému subjektu na stanovený účel – tj. finanční prostředky mohou přímo směřovat k neziskovým organizacím.

Dotací systém¹¹ má obecně silný vliv na chování těch, kteří dotace dostávají, a proto je třeba hledat jejich optimální výši. Z pohledu státu jsou to nenávratně poskytnuté prostředky ze státního rozpočtu. Pokud příjemce splní podmínky, za kterých mu byly prostředky poskytnuty, nevzniká mu vůči státnímu rozpočtu žádný závazek. O účelu dotace se tak rozhoduje při jejím poskytnutí a poskytovatel i příjemce uzavírají dohodu o tom, kde a s jakým cílem budou prostředky využity. Dotace tak jsou určitým protipólem daní, které jsou také charakterizovány jako nenávratné platby do veřejného rozpočtu. Ale zatímco u daní jde vždy o příjmy veřejného rozpočtu – u dotací jde zpravidla o označení pro výdaje.

Dotací se proto rozumí peněžní transfery uvnitř i vně rozpočtové soustavy. Jedná se o peněžní prostředky, které jsou v důsledku procesu přerozdělování zároveň výdaji ze státního rozpočtu (event. z rozpočtů dalších veřejných rozpočtů), ale mohou být zároveň příjmy jiných veřejných rozpočtů či jiných subjektů.¹² Jsou to peněžní prostředky z veřejného rozpočtu poskytnuté právníckým nebo fyzickým osobám na stanovený účel. Prostředky mohou poskytovat také obce a kraje ze svých rozpočtů, avšak převážná část

¹⁰ MARKOVÁ, H. Integrace menšin z pohledu finančních výdajů státu. *Daně a finance*. 2018, roč. 13, č. 3, s. 22–27.

¹¹ MARKOVÁ, H. Dotací právo – mělo by existovat? *Acta Universitatis Carolinae Iuridica*. 2018, Vol. LXIV, č. 1, s. 21–26.

¹² MARKOVÁ, H. Dotací právo. In: KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 171 a násled.

prostředků je přerozdělována do neziskových organizací ze státního rozpočtu, jen menší část z rozpočtů územních samosprávných celků.¹³

Dotace mají svoji významnou pozici na straně výdajů veřejného rozpočtu. Jsou to nenávratné přesuny finančních prostředků v tom smyslu, že pokud příjemce splní podmínky, za kterých mu byly prostředky poskytnuty, nevzniká mu vůči veřejnému rozpočtu žádný závazek.

Základní principy poskytování dotací vycházejí z dlouhodobých priorit a znamenají vyloučení střetu zájmů, rovný přístup ke všem příjemcům (např. poskytovatelům sociálních služeb) bez ohledu na jejich právní formu. Výpočet finanční podpory musí být stanovený jednotným nediskriminujícím způsobem. Dotace jsou tak ze své podstaty nenárokové, jsou přidělovány na dobu 1 roku, ve kterém musí být tyto finance spotřebovány a vykázány, což je často problémem u dlouhodobějších projektů, kdy musí neziskové organizace žádat opakovaně o dotace na každý rok zvlášť. Tento aspekt s sebou nese zvýšené administrativní zatížení pro jednotlivé organizace.

Dotací systém má silný vliv na chování těch, kteří dotace dostávají, a proto je třeba hledat jejich optimální výši. Příjemce získává příjmy bez většího vlastního přičinění – stačí zdůvodnit potřebu. Stát posuzuje, zda jsou takto vynaložené prostředky vydány na potřebný účel a je možné zkontrolovat jejich účelnost a efektivnost. Ve své podstatě to jsou veřejné výdaje, které ve svém důsledku zpravidla nevedou ke snížení daňového břemene poskytovatelů, a proto jsou chápány jako nenávratně poskytnuté prostředky, jako určitý protipól daní. V případě dotací stát či jiný poskytovatel rozhoduje, komu je poukáže, rozhoduje o neúčelových výdajích veřejného rozpočtu. Dojde-li ke snížení rozpočtových příjmů, může stát řešit tuto situaci např. snížením státních dotací (pro zachování určitého objemu výdajů ze státního rozpočtu). Dotace jsou však často primárním zdrojem příjmů pro řadu neziskových organizací a změna systému např. na daňovou asignaci by pro ně mohla znamenat značný prvek nejistoty (nebudou vědět, kolik z asignovaných prostředků k nim doputuje).

Stát získává finanční prostředky zejména z daní a může také u daní umožnit určité úlevy, slevy, které mohou mít vliv na rozhodování daňových subjektů, zda a kam věnují vlastní prostředky. V České republice byla zrušena darovací daň, zdanění darů probíhá jako součást daně z příjmů. Bylo však ponecháno daňové zvýhodnění u daně z příjmů pro ty poplatníky, kteří na zákonem stanovený účel poskytnou prostředky ve formě daru. U fyzických osob je možné uplatnit odpočet ze základu daně z příjmů – minimálně pokud úhrnná hodnota darů ve zdaňovacím období přesáhne 2 % ze základu daně nebo činí alespoň 1 000 Kč, maximálně lze odečíst v úhrnu nejvýše 10 % ze základu daně. V úhrnu lze odečíst nejvýše 15 % ze základu daně; to neplatí pro zdaňovací období kalendářních let 2020 a 2021, za která lze v úhrnu odečíst vždy nejvýše 30 % základu

¹³ Ze státního rozpočtu mohou být (podle zvláštního právního předpisu) poskytnuty účelové dotace k financování běžných výdajů souvisejících s poskytováním sociálních služeb např.

- na podporu sociálních služeb, které mají celostátní či nadregionální charakter
- na činnosti, které mají rozvojovou povahu, zejména na vzdělávání pracovníků v sociálních službách, na podporu kvality sociálních služeb a na zpracování střednědobých plánů krajů a plánů obcí v oblasti sociálních služeb,
- v případě mimořádných situací (mimořádnou situací se rozumí zejména živelní pohroma, požár, ekologická nebo průmyslová havárie).

daně. U právnických osob je možné uplatnit odpočet ze základu daně z příjmů minimálně 2 000 Kč (jde o minimální hodnotu jednoho daru) sníženého o odčitatelné položky. V úhrnu lze odečíst nejvýše 10 % ze základu daně sníženého podle § 34; to neplatí pro zdaňovací období, která skončila v období od 1. 3. 2020 do 28. 2. 2022, za která lze v úhrnu odečíst vždy nejvýše 30 % základu daně sníženého podle § 34. Tento odpočet nemohou uplatnit veřejně prospěšní poplatníci.

Využití možnosti daňového odpočtu je tak v rukou poplatníka, stát vymezuje pouze hranice možného uplatnění – co do výše a co do účelu, na který může být daňově uznatelný odpočet daru realizován. Rozšíření odpočtů bylo pro daň z příjmů za rok 2021 realizováno v návaznosti na covidová opatření, pro daň za rok 2022 to je dárcovství v souvislosti s válkou na Ukrajině. Materiální pomoc na vymezené oblasti tak prostřednictvím neziskových organizací dostala další vyjádření v úpravě daně z příjmů.

Stát může výpadek daňových či jiných příjmů ve státním rozpočtu kompenzovat i zrušením daňových výhod při poskytnutí darů (např. daňových slev nebo odpočtů), což by mělo také značný dopad do rozpočtů NNO.

Daně jsou charakterizovány jako nenávratné platby, na rozdíl od dotací objevující se na straně příjmů veřejných rozpočtů. Daň, která je definována jako povinná, zákonem uložená platba, která plyne do veřejného rozpočtu, tj. prostředky takto získané jsou určeny k hrazení potřeb, které vznikají společnosti jako celku. Mohou plnit mnoho funkcí – jako primární se zpravidla uvádí fiskální funkce – schopnost naplnit veřejný rozpočet. Alokovat získané prostředky tam, kde si stát myslí, že je to potřeba, je další z funkcí daní (funkce alokační), kdy prostřednictvím daňových úlev lze usměrnit preference spotřebitelů a jejich chování. Přerozdělovací funkce daní je nástrojem pro zmírnění rozdílů v důchodech jednotlivých subjektů.

Daně jsou povinnými subjekty ale vnímány jako újma a ti, na které dopadají, jsou ochotni udělat hodně proto, aby svou daňovou povinnost omezili. V daném okamžiku je na státu, aby se snažil poskytnout subjektům různé formy daňových úlev směřující k tomu, že budou mít možnost určitým způsobem svoje chování ovlivnit (např. tím, že se vytvoří vztah směřující k podpoře určitého okruhu financování společenských potřeb, u kterých to stát považuje za vhodné). Vzniká otázka, zda může stát prostřednictvím daní stimulovat veřejnost k podpoře neziskového sektoru, zda jsou stávající nástroje dostatečné, či nikoliv.

V odborné literatuře se uvádějí tři 3 typy daňových zvýhodněných režimů, které se označují jako:

- *tax deduction* (odčitatelné položky) – jedná se o nejrozšířenější způsob podpory neziskových organizací z neveřejných zdrojů. Konkrétně se jedná o dar, který je daňově uznatelnou a odečitatelnou položkou od základu daně. V převážné většině zemí je stanoven jasný limit pro zmíněné zvýhodnění.
- *tax credit* (odpočet od konečné daně) – jedná se o jakýsi mezistupeň mezi *tax deduction* a *tax rebate*, který není příliš rozšířen. Daňový poplatník není sice poskytnutím určité částky dále zatížen, ale neexistuje zde ani přímá vazba mezi občanem a neziskovou organizací. Může mít podobu vratnou, nevratnou či částečně vratnou.

- *tax rebate* (daňová sleva, daňový bonus) – může se jednat také o daňovou asignaci, tj. možnost poukázat část daňové povinnosti přímo konkrétní neziskové organizaci nebo vrácení přeplatku daně s ponecháním na poplatníkově, jak s částkou naloží.

Definici pojmu asignace uvádí např. Slovník cizích slov: „*Asignace = poukázka; příkaz daný nějakou osobou osobě jiné, aby za ni platila osoba třetí.*“¹⁴

Daňová asignace je jeden ze způsobů financování neziskového sektoru, který byl původně zaveden v zemích jižní Evropy, jako způsob financování katolické církve. Jako forma financování neziskového sektoru byl zaveden a zpopularizován v zemích střední a východní Evropy v době, kdy se v těchto zemích začínal neziskový sektor rozvíjet. Nejedná se tedy o daňové úlevy (dary) nebo o další daň (např. tzv. církevní daň v Německu nebo Rakousku), ale přímo o věnování části již zaplacené daně. Daňový výnos státu je v tomto případě nižší než před jejím zavedením. Daňové asignace se v tomhle ohledu podobají dotacím, ale s tím rozdílem, že o využití finančních prostředků rozhodují sami daňoví poplatníci – to jsou fakticky poskytovatelé této „dotace“.

Konkrétní podoba asignací se v jednotlivých zemích liší.¹⁵

Je třeba uvést, že asignace není filantropie, jedná se o daňovou redistribuci, při které se na rozhodování podílejí samotní daňoví poplatníci. Zavádí do systému zastupitelské demokracie prvky přímého rozhodování občanů. Konkrétně se jedná o možnost v daňovém přiznání věnovat stanovené procento daně – z roční výše zaplacené daně z příjmů – konkrétní organizaci. Nejedná se tedy o daňové úlevy nebo o další daň, ale přímo o věnování části již zaplacené daně určitému subjektu, na určitý účel. Daňový výnos u daně z příjmů, u které jediné je možná asignace, je v takovém případě u státu na straně příjmů nižší a rozpočet musí na tuto situaci reagovat úpravou výdajů. Daňové asignace se v tomto ohledu podobají dotacím s tím, že o jejich využití rozhodují sami daňoví poplatníci. Nakládání s asignovanými prostředky rovněž podléhá kontrole ze strany státu. Na rozdíl od dotace nemusí být však tyto prostředky využity na konkrétní účel.

Česká republika je jednou ze zemí, která tento nástroj zaveden nemá, i když již bylo zaznamenáno několik pokusů o jeho zavedení a nadále přicházejí se svými návrhy jednotlivé politické strany – názory se liší zejména v tom, kam by peníze měly odcházet a proč vlastně.¹⁶ Na rozdíl od dotací nemá daňová asignace předepsaný účel, tudíž tyto prostředky může organizace využít jakýmkoliv způsobem, což je pro ni určitě výhodou. Na druhou stranu podléhá daňová asignace kontrole, tedy příjemce musí uvést, jak využil tyto prostředky, což zvyšuje transparentnost a důvěryhodnost neziskového sektoru.¹⁷ Zároveň může mít daňová asignace již zmíněný negativní dopad na příjem

¹⁴ Assignace. In: *ABZ.cz: slovník cizích slov* [online]. 2005–2022 [cit. 2022-08-26]. Dostupné na: <http://slovník-cizich-slov.abz.cz/web.php/slovo/assignace>.

¹⁵ Daňovou asignaci zavedly především některé země střední a východní Evropy. Mají ji zavedenou v Maďarsku (1+1 %)7, Litvě (2+1 %)8, Polsku (1 %), Rumunsku (2 %) a na Slovensku (1 % / 2 % / 3 %). Tři z těchto pěti zemí zavedly daňové asignace jako náhradu za daňové úlevy na dary (jež ve výsledku mohly přinést neziskovému sektoru více peněz) – citováno dle SMETANKOVÁ, D. – KRČEK, T. Daňová asignace jako nástroj na financování neziskového sektoru. *Srovnávací studie* [online]. 2018, č. 2.106 [cit. 2022-08-26]. Dostupné na: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=81923>.

¹⁶ MARKOVÁ, H. Dary a daňová asignace – stimulace státu v oblasti zdaňování. In: BABČÁK, V. – POPOVIČ, A. – SÁBO, J. (eds.). *Pozitivní a negativní stimulácia štátu v oblasti zdaňovania*. Košice: Právnická fakulta UPJŠ, 2019, s. 275–284.

¹⁷ OTAVOVÁ, M. Daňové asignace. *Daně a právo v praxi*. 2017, roč. 22, č. 4, s. 32–34.

veřejných rozpočtů a stát s jejím zavedením přichází o část rozhodovací pravomoci. Jako nevýhoda se u daňové asignace poukazuje také na to, že je to cizorodý nesystémový prvek v daňovém systému a v případě České republiky by mohlo její zavedení ještě více zkomplikovat již tak komplikovaný daňový systém a také zvýšit administrativní náklady.

Asignace je cesta, která umožňuje daňovému poplatníkovi postoupit zákonem stanovené procento daně z příjmu neziskovému sektoru. Daňový poplatník poskytne ze zaplacené daně z příjmů její část nadaci, občanskému sdružení, neziskové organizaci (v některých státech také církvi nebo politické straně). Assignace činí zpravidla jedno až dvě procenta a zákonem je přesně stanoveno, kterým subjektům může daňový poplatník daň poukázat. Nejedná se tak o další daň či dodatečné zdanění, ale pouze redistribuci daně z příjmu. Státu je odvedeno méně. Předpokládá se, že asignace by měla být dodatečným zdrojem příjmů pro neziskové organizace či církve a stát by již neměl na tuto oblast vynakládat další prostředky. O tom, komu půjde část peněz, rozhoduje daňový poplatník – nikoliv stát. Assignace je tak možnost daňového poplatníka rozhodnout o směřování části své daňové povinnosti (tj. určitého podílu jím odváděné daně) jiným příjemcům než státu, přičemž okruh těchto jiných příjemců stát vymezuje. Daňové asignace však znamenají přerozdělení pro poplatníka již cizích prostředků – daň byla odvedena státu, a již se proto nejedná o prostředky poplatníka, ale jedná se o přerozdělení cizích prostředků. Také zainteresovanost poplatníka je zpravidla u této formy podpory nižší než v případě poskytnutí přímého daru, kdy musí sám ze svých peněz organizaci podpořit, tudíž musí opravdu považovat danou organizaci za prospěšnou.

Při daňové asignaci má stát vyšší kontrolní pravomoc než při daňové úlevě z titulu darů, více méně stejnou jako v případě dotací, avšak u dotací stát rozhoduje, komu je poukáže. Stát může u tohoto způsobu financování určit podmínky využití poukázaných peněz např. stanovením lhůt pro jejich využití, stanovením okruhu příjemců apod. Jedná se však o prostředky pro určitou právnickou osobu. Fyzické osoby přes tento nástroj podporu nemohou získat, pokud se ocitnou v nouzi, mohou být následně podpořeny prostřednictvím neziskových organizací a dalších právnických subjektů, které finanční prostředky formou daňové asignace získají. Rozhodnutí, jakou formu podpory neziskových organizací v daném státě využít, je politickým rozhodnutím s ohledem ke sledovaným cílům. Z jiného pohledu může být asignace také považována za určitý druh nepřímé veřejné dotace, jelikož se ve své podstatě jedná o veřejné finance, vybrané na daních a následně, dle preferencí občanů přerozdělené mezi neziskové organizace.

Hlavní rozdíl mezi státní dotací a daňovou asignací je tedy v tom, že o udělení dotace rozhodují politikové jako reprezentanti státu, v případě daňové asignace rozhoduje občan, kam bude část jeho daně směřovat a zda vůbec možnost asignace uplatní.

Daň nebo její část, o jejímž použití rozhoduje někdo jiný než stát, přestává být daní, protože neplní svůj účel, tj. financovat statky, o nichž se rozhoduje politickou volbou. Z hlediska teorie daňového systému je proto daňová asignace chápána jako postup v rozporu s podstatou daní, které jsou charakteristické svou povinností, nedobrovolností, neúčelovostí, neekvivalentností, nenávratností a pravidelností platby. Občan není povinen daňovou asignaci využít, i když by byla zavedena, jedná se tak o platbu dobrovolnou. Když už tato forma přerozdělování daňového výnosu ve státě existuje a poplat-

ník rozhoduje, kam část jeho zaplacené daně poputuje a na jaké účely, jedná se o postup, kdy tato forma podpory NNO nabývá povahy státních dotací ze strany poplatníků daně. Na rozdíl od klasického daru, který putuje od dáorce přímo k obdarované organizaci, by takto poskytnutá část peněz, putujících do neziskového sektoru přes rozhodování občanů a přerozdělovací mechanismus státu, měla více povahu financí pod kontrolou státu, než je tomu u daru. Je otázkou, zda by tento postup nevedl k postupnému omezování poskytovaných dotací státem, který se tímto způsobem může snažit kompenzovat ztrátu příjmů z asignací.

Za pozitiva daňové asignace oproti dotacím lze považovat to, že prostředky z daňové asignace se stanou dalším příjmem pro NNO. Na rozdíl od dotací, které v převážné většině plynou do velkých organizací a velkých regionů, se očekává, že by měly být prostředky z daňových asignací rovnoměrněji rozděleny. Je totiž pravděpodobné, že občané budou preferovat subjekty v blízkosti bydliště a poskytující služby, které jsou pro ně prioritní. Při rozhodování o zavedení daňových asignací se předpokládá, že dojde ke zvýšení účasti občanů na financování NNO, tj. těch, kteří jsou aktuálními nebo potenciálními klienty NNO – nejsou však k dispozici údaje, které by tento předpoklad podpořovaly.

Je možné konstatovat, že u daňových asignací jde o nástroj, který umožní větší participaci občanů na rozhodování, když budou moci rozhodnout, zda své 1 % odvedené daně z příjmů svěří státu či poukáží nějaké konkrétní NNO. Občané svým asignováním projeví své preference a tím naznačí, která část neziskového sektoru a jaké služby jsou pro ně klíčové. Je možné také uvést ten argument, že se posílí zájem občanů o dění ve společnosti, dojde k větší propojenosti občana a vybraných subjektů, které budou muset více informovat o svých činnostech a službách, aby získaly co nejvíce financí z daňových asignací. Lidé si tím uvědomí, jak moc jsou veřejně prospěšné organizace pro životaschopnost státu důležité. Za zásadní pozitivum daňových asignací bývá označováno to, že prostředky nejsou účelově vázány, což umožní neziskovým organizacím financovat z těchto zdrojů i platy zaměstnanců, školení, vlastní rozvoj. Nemusí tedy dopředu uvést, na co peníze použijí, jen musí pravdivě zveřejnit účel, pro který byly finance použity.

Hlavní výhrady vůči daňovým asignacím oproti dotacím směřují k cizorodosti prvku daňové asignace v daňové soustavě, jakož i to, že tento prvek popírá základní principy daní. Dalším negativním prvkem může být to, že se ještě u mocní složitá daňová soustava, prohloubí její komplikovanost. Existuje také reálné riziko, že stát v reakci na tento nástroj sníží poskytované dotace do NNO právě o částku, kterou ztratí v případě daňové asignace. Potom by zavedení institutu daňové asignace neznamenal nové zdroje pro NNO, ale pouze nahrazení části státních dotací, protože zpravidla dochází k zrušení nebo omezení dárcovství, které se odráží v dani z příjmů. V neposlední řadě je nutné uvést, že u daňové asignace existuje hrozba neúměrného nárůstu administrativních a časových nákladů, a to jak na straně státu, tak na straně NNO. Určitý problém by mohl nastat i v případě rozdělování prostředků z daňových asignací, kdy malé organizace zpravidla nemají tolik možností propagovat své činnosti a tím získávat nové sympatizanty – daňové poplatníky, kteří podpoří činnost dané organizace svou daňovou asignací. To by potom znamenalo, že tu bude existovat riziko, že finance nebudou sprá-

vedlivě rozděleny a polepší si jen velké a vlivné NNO. Úsilí NNO vyvíjené k získání co nejvíce prostředků z asignací by mohlo převážít snahy a energii vyvíjené na činnosti, které souvisí s jejich posláním.

Opominout nelze ani to, že problémem by mohlo být narušení horizontální spravedlnosti, která vychází ze vztahu stejný příjem = stejná daň. V situaci dvou daňových poplatníků se stejnými zdanitelnými příjmy, kdy daňovou asignaci uplatňuje pouze jeden z nich, dochází k tomu, že ten, který asignuje, přispívá na veřejné statky menší částí než ten, který daňovou asignaci neuplatňuje.

Zajímavým prvkem u daňové asignace může být to, že dává ve srovnání s dotacemi větší možnost daňovému poplatníkovi ovlivnit veřejné finance. Sám může rozhodnout o alokaci části daně, tedy o přerozdělení prostředků, které již odvedl, a jeho daňová stimulace je tudíž vyšší. Na druhou stranu, jelikož se jedná o přerozdělení fakticky cizích prostředků, je zainteresovanost poplatníka na účelu použití asignovaných prostředků nižší než v případě poskytnutí přímého daru, kdy musí sám ze svých peněz organizaci podpořit, tudíž musí opravdu považovat danou organizaci za prospěšnou. Na rozdíl od daru si u daňové asignace stát může určit podmínky při využití poukázaných peněz např. stanovením lhůt pro jejich využití, stanovením okruhu příjemců apod. Samozřejmě pozitivní či negativní dopad zavedení daňových asignací nakonec závisí na tom, jak budou upraveny a jaké další změny spolu s nimi by byly zavedeny.

Daňová asignace je ze strany státu faktickým omezením jeho rozpočtových výdajů, protože o části daňového výnosu rozhoduje poplatník daně. Je tak omezena možnost státu rozhodovat o celém rozpočtovém příjmu (ve stanovené části). Když se ve státě daňová asignace zavádí, stát musí vymezit pravidla, jak bude postupovat. Shrnout význam daňové asignace z pohledu státu lze také tak, že se jedná o daňovou redistribuci, která představuje určitý výpadek daňových příjmů pro stát, má však také vliv na propojení občana a neziskového sektoru, tedy na vytvoření jakéhosi vztahu dané konkrétní organizace a jejích dárců. Je proto na zvážení, co je pro stát rozhodující, kterému prvku dá přednost.

3.2 POHLED PŘÍJEMCE – NEZISKOVÉHO SUBJEKTU

Pohled příjemce nelze opominout, neboť i on se může dívat na různé formy podpory různě. U dotací jde o příjmy, které získává subjekt bez většího vlastního přičinění – stačí zdůvodnit potřebu, a pokud dotaci získá, tak i plnit podmínky, za kterých mu byla poskytnuta. Vzhledem k tomu, že u dotací jde o finanční prostředky z veřejného rozpočtu, musí subjekt, který dotaci získal, respektovat právní úpravu – tj. musí se řídit rozpočtovými pravidly.¹⁸ Poskytovatel dotace stanoví, na co dotaci poskytuje, a také kontroluje, jak se s těmito prostředky hospodaří. Při porušení pravidel dochází k porušení rozpočtové kázně a nastupují sankce, které zákon pro tyto případy zná.

¹⁸ Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Na straně podpory daňových odpočtů je možné uvést, že dárcovství podporuje rozvoj společenské soudržnosti a ochoty pomáhat. Jedná se o tradiční a prověřený způsob podpory, kdy lidé jsou zvyklí tímto způsobem pomáhat NNO. Podpora je ve většině případů směřována na neziskové organizace v okolí jejich bydliště a tím dárce napomáhají rozvoji veřejně prospěšného sektoru i v menších regionech.

Argumenty proti daňovým odpočtům se vztahují např. k tomu, že jsou stanovené procentní limity, které si maximálně lze odepsat od základu daně, zákonem jsou dané minimální částky, které lze odepsat ze základu daně, či to, že je zpravidla složité oceňování věcných darů, což i komplikuje daňový systém, který by měl být co nejjednodušší. Tato skupina argumentů se dá uzavřít tím, že v současné podobě nejsou odpočty dostatečným stimulem pro dárce, příjemci je však vítají.

Dar¹⁹ je charakterizován v občanském zákoníku²⁰ jakožto bezúplatné nabytí majetku, odlišné od dědictví. Dárce má právo stanovit cíl a účel, na který jím poskytnutý dar bude použit, a obdarovaný je povinen tyto podmínky splnit. Při obdržení daru jde opět o plnění, které je vázáno na určitý účel. V tomto případě to může být dárce, který na základě darovací smlouvy může kontrolovat využití finančních prostředků (což se zpravidla neděje). Stát tuto oblast kontroluje v okamžiku, kdy dárce uplatní svůj odpočet od daňového základu v daňovém přiznání. Dárce finančnímu orgánu dokládá výši a účel poskytnutého daru a obdarovaný, který je oprávněným příjemcem, potvrzuje (zpravidla ve smlouvě), že prostředky na stanovený účel dostal. Veřejně prospěšná organizace jako příjemce daru může dárce veřejně poděkovat, avšak musí dbát na to, aby tímto poděkováním nerealizovala reklamu, jelikož pak by se jednalo o sponzorství, pro které platí jiná ustanovení. Za dárce považujeme takovou osobu, která daruje peněžní nebo věcný dar konkrétní neziskové organizaci a nic za to nežadá, tj. žádnou protislužbu. V této rovině je nutno rozlišit dar a sponzorský dar. Sponzoring je spojen s protislužbou, naopak je tomu u daru, nicméně je termín sponzorský dar běžně používán. Podstatou takového daru je poskytnutí prostředků organizaci, která na oplátku poskytne danému sponzorovi reklamu a propagaci, např. na benefiční akci, kampaň. Tento sponzoring pak může dárce-sponzor uplatnit jako uznatelný náklad v plné výši. Pro příjemce-NNO se výnos z reklamy stává předmětem daně a neplatí pro něj jakékoli osvobození či úlevy. K takovému příjmu musí organizace přiřadit odpovídající výdaje na realizaci této reklamy a propagační služby pro sponzora. Výdaje však většinou tvoří jen malou část příjmů a rozdíl těchto dvou veličin vstupuje do základu daně.

NNO v převážné většině poskytují služby určené konkrétní úzké skupině občanů (seniorům, zdravotně postiženým apod.), z čehož plyne nutnost hledat rozmanité a stále nové zdroje financování. Daňová asignace může představovat další příjem financí pro neziskový sektor, jedná se tedy o další typ příjmu tohoto subjektu.²¹ Zavedení daňové asignace by si vyžádalo změnu některého stávajícího zákona zřejmě z oblasti daní nebo rozpočtu či přijetí nového zvláštního zákona. Skutečný finanční přínos je však disku-

¹⁹ Dar je souhrn hmotných i nehmotných statků, které dárce dává a obdarovaný přijímá. Nemusí jít nezbytně o finanční dar, ale například o dovednost nebo výrobek.

²⁰ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, § 2055 a násl.; MORÁVEK, Z. Dary (bezúplatná plnění) u nestátních neziskových organizací. *Účetní a daně*. 2015, roč. 18, č. 5, s. 23–28.

²¹ SMETANKOVÁ – KRČEK, c. d.

tabilní, jelikož závisí na tom, jak bude na zavedení asignací, a tedy i způsobený výpadek příjmů do rozpočtů reagovat stát, tedy jestli dojde ke snížení dotací nebo zrušení daňových úlev spojených s dary.

Rozdíl mezi dotací, nějakou formou daňové úlevy nebo daňovou asignací je tak možné nalézt v různé míře vlivu státu, či v různé míře zainteresovanosti a daňové stimulaci poplatníka. U příjemce jde o to, jak získané prostředky využije a zda získané pomohou naplnit účel, ke kterému byla organizace zřízena. Stejně jako na straně státu, existují i pro příjemce plusy a mínusy.

Existují rozdíly v získávání prostředků příjemce a v rozhodnutí, jak může finanční prostředky využít. Daňová asignace znamená, že poplatník zákonem stanovené procento z odvedené daně z příjmu poukáže určitému subjektu, na který stát příslušnou částku převede. Na rozdíl od daru, kdy je na dobrovolném rozhodnutí osoby, zda dar poskytne, či ne, je asignace rozhodování o tom, komu bude část daně připsána.

Způsob poukázání asignace či daru je rovněž rozdílný. V případě daru je sepsána darovací smlouva se všemi náležitostmi a poté zaplacen dar v hotovosti nebo bankovním převodem. Daňová asignace by byla poukazována prostřednictvím daňových příznání, která by pro tyto účely obsahovala speciální kolonku, a teprve následně by příjemce prostředky získal. Daňové asignace by nebyly účelově vázané, na rozdíl od darů, u kterých musí být jejich účel jasně stanoven, i když i zde existuje určitá možnost, kdy dárci může nechat zapsat do darovací smlouvy, že ponechává plně na organizaci, na jakou činnost dar použije, pokud tato činnost bude v souladu s jejím posláním. V současné době příjemcem darů mohou být všechny vymezené organizace bez podmínky určité doby existence. U asignací bývá pravidlem, že příjemcem mohou být jen organizace s určitými specifiky, např. dobou existence minimálně 2 roky, prokázanou bezdlužností vůči státu apod., což v případě přijímání daru není zapotřebí. Bezdlužnost zpravidla musí být splněna i na straně toho, kdo chce asignovat.

3.3 DÁRCE ČI ASIGNUJÍCÍ SUBJEKT

V přehledu subjektů, kterých se dotýká problematika financování NNO, nelze opominout dárce nebo osoby, které mohou provádět daňovou asignaci.²²

Zatímco dotace je záležitost zpravidla veřejného rozpočtu a jeho pravidel pro poskytování finančních prostředků, u darování možnost určitého snížení daňového základu závisí na právní úpravě daně z příjmů. V rukou poplatníka je rozhodování o tom, komu a kolik prostředků (v rámci stanoveného limitu) je ochoten poskytnout. Stát vymezuje rozsah a okruh daňového zvýhodnění darů. Zda tuto možnost poplatník využije, je na jeho rozhodnutí. Vydání jeho vlastních prostředků určitému subjektu, které se projeví ve snížení daňového základu, vyžaduje aktivní přístup poplatníka, ochotu vzdát se části vlastních prostředků ve prospěch jiného subjektu.

U daňové asignace je pozice poskytovatele prostředků odlišná a záleží na přijaté koncepci v daném státě. Pokud jsou možné takové varianty, kde je dána možnost výběru poskytovatele, jak bude postupovat – např. zda zvolí dar i asignaci nebo jen

²² Dotace se této skupiny osob netýkají, jejich pozice je spojena s možností darování a jeho daňovým režimem nebo může být spojena s daňovou asignací.

jeden z těchto způsobů – může být podpora neziskového sektoru značně široká ze strany poplatníků. Pokud však není dána možnost snížit darem daňový základ, ale jen rozhodovat o tom, komu půjde část výnosu daně cestou asignace, může být situace vztahu poplatníků k neziskovým subjektům spíše oslabena. Třetí možností je nezavádět daňovou asignaci a ponechat možnost snížení základu daně pouze darem subjektu, který je vymezen zákonem, což je stávající situace v České republice.²³

4. ZÁVĚR

Cílem tohoto příspěvku bylo ukázat na možnosti financování zkoumaného sektoru a hledat odpověď na otázku, které cesty mohou být považovány za vhodnější z pohledu financujícího i financovaného subjektu.

Rozhodnutí o způsobu podpory NNO závisí na tom, v jaké míře chce stát podporovat soukromé dárcovství, rozhodovat o poskytování dotací z veřejných zdrojů či zda je ochoten přenechat rozhodování o části daňových příjmů těm, kteří daně platí. Na základě přijatých opatření je možné posoudit případný dopad na daňové poplatníky, stát a neziskové organizace. Jde tedy i o hledání politického řešení v souvislosti s ekonomickými možnostmi státu nejen v daném období, ale i o zkoumání důsledků rozhodnutí pro budoucí období. V praxi jsou různé možnosti řešení, volba různých stimulačních nástrojů státu v oblasti podpory neziskového sektoru, která povede k co nejpříjemnějšímu řešení v daném čase.

Prvním případem může být situace, kdy po zavedení daňové asignace je vše ponecháno ve stávajícím rozložení – na straně dotací, kde jde o poskytování prostředků ve stejné výši a na stanovený účel jako před zavedením asignace. Může být rovněž jen ponechána možnost daňových výhod pro dary (daňová sleva či daňový odpočet).

Další situace může být ta, že se stát může rozhodnout, že při zavedení daňových asignací omezí poskytování dotací, ale daňové zvýhodnění pro dary zachová.

Třetí variantou je při zavedení daňových asignací kompenzovat výpadek financí ve státním rozpočtu omezením nebo zrušením daňového zvýhodnění darů.

Cest k podpoře neziskového sektoru může být několik a výběr konkrétní cesty závisí nejen na státu, daňovém poplatníkovi, ale i příjemci finančních prostředků. Rozhodnutí, jakou formu podpory neziskových organizací využít, je politickým rozhodnutím vlády a zastupitelských sborů s ohledem ke sledovaným cílům.

Daňová asignace je ve světě chápána jako jedna z forem podpory pro neziskový sektor, cesta, jak podpořit neziskový sektor sektorem veřejným. Úlohou státu je v tomto případě přizpůsobit rozpočtové výdaje tak, aby umožnění asignace (je to v podstatě rozpočtová dotace), bylo společností pozitivně přijímáno. Její využití pro veřejně prospěšné účely pak sice bude státem také kontrolováno, ale nepůjde o účelovou dotaci.

²³ MARKOVÁ, H. Možnosti státu při řešení problémů veřejných rozpočtů po pandemii. In: ŠTRKOLEC, M. – VARTAŠOVÁ, A. – STOJÁKOVÁ, M. – SIMIČ, S. (eds.). *IV. Slovensko-české dni daňového práva: zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb: COVID-19 a iné aktuálne výzvy pre daňové právo* [e-kniha]. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2021, s. 235–245.

Na daňové asignace je však potřeba se také dívat jako na součást daňového systému, tedy např. ve vztahu k typu zdanění (progresivní nebo lineární). Země, které nemají zavedenou možnost daňové asignace, mohou mít také zavedeny jiné nástroje ve svém daňovém systému, pomocí kterých je financován neziskový sektor. Daňová asignace není filantropie, jedná se o daňovou redistribuci, při které se na rozhodování o využití finančních prostředků, získaných státem na základě povinnosti platit daň, podílejí samotní daňoví poplatníci. Při jejím zavedení se tak do systému zastupitelské demokracie dostávají prvky přímého rozhodování občanů. Každý stát si dle svých možností volí nástroje, pomocí kterých bude zapojovat neziskové subjekty do veřejného dění tak, aby mu tyto subjekty pomohly plnit úkoly zejména v sociální oblasti, ale nejen v ní.

Klady a záporné zkušenosti daňových asignací (jak byly výše popsány) nepovedou zřejmě v České republice k zavedení tohoto nástroje do financování neziskového sektoru, nebudou tou cestou, kterou se stát vydá. Na úseku podpory neziskových organizací tak spíše půjde o legislativní nastavení nástrojů stávajících – dotací či daňových úlev pro dary.

prof. JUDr. Hana Marková, CSc.
Právnická fakulta Univerzity Karlovy
markova@prf.cuni.cz
ORCID: 0000-0002-0204-4571