AKADEMIE MÚZICKÝCH UMĚNÍ V PRAZE
DIVADELNÍ FAKULTA

Katedra produkce

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

DOPLŇKOVÁ ČINNOST V DIVADLECH

Jakub Philipp

Vedoucí práce: Ing. Jaroslava Součková

Oponent práce: Mgr. et MgA. Doubravka Svobodová

Datum obhajoby: 18.6.2021

Přidělovaný akademický titul: BcA.

Praha, 2021

THE ACADEMY OF PERFORMING ARTS IN PRAGUE
THEATRE FACULTY

Department of Arts Management

BACHELOR'S THESIS

ADDITIONAL ACTIVITES IN THEATRES

Jakub Philipp

Supervisor of thesis: Ing. Jaroslava Součková

Reviewer: Mgr. et MgA. Doubravka Svobodová

Date of defense: 18.6.2021

Degree granted: BcA.

Prague, 2021

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma

Doplňková činnost v divadlech

vypracoval samostatně pod odborným vedením vedoucího práce a s použitím uvedené literatury a pramenů.

Praha, dne ....

podpis diplomant

Upozornění

Využití a společenské uplatnění výsledků diplomové práce, nebo jakékoliv nakládání s nimi je možné pouze na základě licenční smlouvy tj. souhlasu autora a AMU v Praze.

Evidenční list

Uživatel stvrzuje svým podpisem, že tuto práci použil pouze ke studijním účelům a prohlašuje, že jí vždy řádně uvede mezi použitými prameny.

Jméno	Instituce	Datum	Podpis

Poděkování

Nejprve bych rád poděkoval svým rodičům, kteří mě s láskou podporovali po celou dobu mého studia a poskytli mi skvělé zázemí i spoustu cenných rad. Také dědovi Jiřímu Mikotovi, který v hodině nejtěžší oprášil svoji červenou propisku a neváhal ji použít.

Dále bych chtěl poděkovat Madlence, Judit, Adince, Dejvovi, Damče, Ondrovi, Prokopovi, Kátě, Terce, Vee, Stázce, Dominikovi, Josefovi a Honzovi za to, že jsme vytvořili tu nejlepší partu bláznů a mohli prožít ty hezké i nehezké chvíle společně.

Také chci poděkovat Denise Václavové, Doubravce Svobodové a Evě Kyselové za podporu v rámci bakalářského semináře, a i všem dalším pedagogům, kteří si našli čas na mé zvídavé dotazy. Moc děkuji všem zaměstnancům divadel, kteří si na mě udělali čas a odpovídali na mé ne vždy dokonale formulované otázky a měli trpělivost při řešení tohoto tématu. A Aleně Součkové za korekturu seznamu literatury

Dále Hansi Zimmerovi za spoustu skvělé hudby, která mě motivovala do psaní práce, a Sebastianu Šiklovi, jehož humorná videa mi pomáhala udržet veselou mysl.

Nejvíce bych ale chtěl poděkovat paní Jaroslavě Součkové za vedení mé práce, neuvěřitelně lidský přístup a ochotu pomoci a poradit bez ohledu na čas, i ve 2 ráno. Jsem rád, že jsem mohl tvořit právě pod jejím vedením.

Abstrakt

Bakalářská práce se zabývá doplňkovou činností v divadlech. Shrnuje legislativní vymezení doplňkové činnosti u jednotlivých druhů neziskových organizací, jejichž forma je vhodná k divadelnímu provozu. Dále se práce zabývá doplňkovou činností z pohledu zákonů o dani z příjmů a dani z přidané hodnoty. Také se věnuje doplňkové činnosti organizace provozované jako obchodní závod.

V druhé části pak zkoumá praxi provozování doplňkové činnosti u vybraných divadelních organizací. Zaměřuje se na srovnání obsahu jejich zřizovacích či obdobných listin se skutečností a zkoumá, jak se jednotlivé organizace s legislativou vyrovnávají v praxi z provozního i finančního hlediska.

Na závěr jsou pak veškeré poznatky shrnuty s cílem poukázat na nesjednocenost legislativy a dále na různé způsoby, kterými se organizace s touto neprovázaností vyrovnávají.

Abstract

The bachelor's thesis deals with additional activities in theaters. It summarizes the legislative definition of additional activities for individual forms of non-profit organizations, the form of which is suitable for theatrical operation. Furthermore, the work deals with additional activities from the perspective of the laws on income tax and value added tax. He also deals with additional activities of the organization operated as a business plant.

The second part examines the practice of conducting of additional activities at selected theater organizations. It focuses on comparing the content of their establishement deeds or similar documents with reality and examines how individual organizations deal with legislation in practice from an operational and financial point of view.

Finally, all the findings are summarized in order to point out the inconsistency of legislation and the various ways in which organizations deal with this incoherence.

Obsah

Seznam příloh **9**

Seznam použitích zkratek **10**

Úvod **11**

1 Teoretická část **12**
1.1 Historie doplňkové činnosti 12
1.2 Vymezení pojmu hlavní a doplňková činnost v rámci současné legislativy 13
1.2.1 Vymezení pojmu hlavní činnost 14
1.2.2 Vymezení pojmu doplňková činnost 15
1.3 Hlavní a doplňková činnost u jednotlivých forem neziskových organizací 17
1.3.1 Doplňková činnost u příspěvkových organizací zřizovaných státem 17
1.3.2 Doplňková činnost u p. o. zřizované územním samosprávným celkem 19
1.3.3 Doplňková činnost u obecně prospěšných společností 21
1.3.3 Doplňková činnost u spolků 22
1.3.4 Doplňková činnost zapsaných ústavů 23
1.4 Problematika obchodního závodu 24
1.5 Problematika doplňkové činnosti z hlediska daně z příjmů a daně z přidané hodnoty 26
1.5.1 Daň z příjmů 26
1.5.2 Daň z přidané hodnoty 28

2 Výzkumná část **30**
2.1 Divadlo Archa o. p. s. 30
2.1.1 Doplňková činnost v praktickém provozu Divadla Archa 31
2.1.2 Doplňková činnost v Divadle Archa z účetního pohledu 32
2.2 Činoherní klub, o. p. s. 32
2.2.1 Doplňková činnost v praktickém provozu Činoherního klubu 33
2.2.2 Doplňková činnost v Činoherním klubu z finančního pohledu 34
2.3 Minor 35
2.3.1 Doplňková činnost v praktickém provozu divadla Minor 36
2.3.2 Doplňková činnost v divadle Minor z účetního pohledu. 36
2.4 Divadlo ALFA, příspěvková organizace 37
2.4.1 Doplňková činnost v praktickém provozu Divadla Alfa 38
2.4.2 Doplňková činnost v Divadle Alfa z finančního pohledu 38
2.5 Národní divadlo 39
2.5.1 Doplňková činnost v praktickém provozu Národního divadla 41
2.5.2 Doplňková činnost Národního divadla z finančního pohledu 42
2. 6. Buchty a loutky, spolek 43
2.6.1 Doplňková činnost v praktickém provozu souboru Buchty a loutky 43
2.6.2. Doplňková činnost v souboru Buchty a loutky z finančního pohledu 44

3 Shrnutí výzkumu **45**
3.1 Shrnutí legislativní úpravy doplňkové činnosti 45
3.2 Shrnutí praktického provozu doplňkové činnosti v divadlech 46

4 Závěr **49**

Seznam použitých zdrojů a literatury **51**
Literatura 51

Webové zdroje 51
Legislativa 52
Osobní rozhovory, konzultace a mailová korespondence 53
Zřizovací, nebo obdobné listiny divadel a další související dokumenty 53

Příloha 1 54

Seznam příloh

Příloha č. 1: směrnice pro klíčování nákladů v divadle Minor

Seznam použitích zkratek

FO – fyzická osoba
MHMP – magistrát hlavního města Prahy
NNO – nevládní nezisková organizace
NOZ – nový občanský zákoník
o. p. s. – obecně prospěšná společnost
p. o. – příspěvková organizace
PO – právnická osoba
s. p. o. – státní příspěvková organizace
s. r. o. – společnost s ručením omezeným
SP – sociální pojištění
ZDP – zákon o daních z příjmů
ZDHP – zákon o DPH
ZP – zdravotní pojištění
z. s. – zapsaný spolek
z. ú. – zapsaný ústav

Úvod

Ve svojí bakalářské práci jsem se rozhodl věnovat problematice doplňkové činnosti u divadel. Jedním z cílů mé práce je shrnout současnou právní úpravu provozování doplňkové činnosti u těch forem neziskových organizací, které jsou vhodné k divadelnímu provozu, tedy příspěvkových organizací, zapsaných spolků, zapsaných ústavů a obecně prospěšných společností, a poukázat tím na nejednotnost legislativy, ve které není sjednocené ani názvosloví, a zároveň neexistuje jednoznačný výklad toho, co se přesně doplňkovou činností rozumí. Problematice se budu částečně věnovat i z pohledu daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, nicméně vzhledem k tomu, že tato témata již byla zpracována v diplomových pracích kolegyně Marie Kolářové, nebudu se jimi zabývat příliš podrobně. V teoretické části ještě věnuji kapitolu tzv. obchodním závodům, jejichž podstata je podle mého názoru napříč odbornou veřejností ne zcela vyjasněna a budu se zabývat tím, zda je provoz obchodního závodu vhodný pro doplňkovou činnost.

Dále poté průzkumem u několika vybraných divadelních subjektů představím, jak se divadla v praxi s danou legislativou vyrovnávají. Vzhledem k nejednoznačnému vymezení pak v praxi různá divadla mohou stejnou činnost řadit někde mezi hlavní, někde mezi doplňkovou činnost, stejně tak mohou ke stejné činnosti přistupovat odlišně. Na problém poukážu porovnáním zakládacích či obdobných listin se skutečností, a to i napříč jednotlivými zkoumanými divadly. Dále chci na tomto zkoumaném vzorku pojmenovat nejčastěji provozované okruhy doplňkové činnosti a otevřít otázku, zda by se v některých případech nemohlo jednat o činnost hlavní, byť je běžná praxe jiná. Mezi jednotlivými subjekty chci také porovnat jejich způsob rozúčtovávání nákladů mezi hlavní a doplňkovou činnost, zvláštní pozornost pak věnuji účtování mzdových nákladů mezi hlavní a doplňkovou činností, resp. jaké postupy (a zda vůbec) divadla v praxi volí.

Vzhledem k tomu, že rok 2020 byl poznamenán pandemií nemoci Covid19 jsem se rozhodl ekonomické údaje z provozu doplňkové činnosti brát z roku 2019, který ještě proběhl ve standardním režimu.

Jsem si vědom toho, že v legislativě není pojem *doplňková činnost* jednotně používán a lze se setkat i s jinými pojmy. Vzhledem ke sjednocení práce vždy u daného zákonu nebo předpisu zmíním, jaký termín je v dané oblasti používán, ale dále budu jednotně využívat termín *doplňková činnosti*, považuji jej totiž za nejpřesnější označení.

1 Teoretická část

1.1 Historie doplňkové činnosti

Doplňková neboli hospodářská činnost byla poprvé legislativně upravena v hospodářském zákoníku (109/1964sb.). Ve zmíněném zákoně se v § 60 čl. 1 píše že:

„Rozpočtové organizace se zřizují k plnění úkolů zejména na úseku státní správy a řízení hospodářství, na úseku kultury a zdravotnictví. Tyto organizace vykonávají hospodářskou *činnost jen v rozsahu nezbytném pro plnění svých úkolů*. Pouze výjimečně lze zřídit rozpočtové organizace k plnění hospodářských úkolů, jde-li o činnosti, které vzhledem k jejich rozsahu nebo charakteru není účelné zajišťovat formou státních hospodářských organizací."

§ 61 pak specifikuje, že rozpočtové organizace mohou v hospodářských vztazích svým jménem nabývat práv a zavazovat se ode dne zřízení., dále pak ve čl. 2 umožňuje (zvláštním předpisem) rozpočtovým organizacím ve všech, nebo jen v některých hospodářských vztazích vystupovat jménem státu, nebo jiné rozpočtové organizace.

V roce 1991 byl hospodářský zákoník nahrazen vyhláškou MFCR č. 205/1991 Sb., o hospodaření s rozpočtovými prostředky státního rozpočtu ČR a o finančním hospodaření rozpočtových a příspěvkových organizací. Ten již podmínky pro provoz hospodářské (doplňkové) činnosti specifikoval podrobněji, konkrétně v § 29.

„(1) Příspěvková organizace může provozovat hospodářskou činnost mimo svoji hlavní činnost, pro kterou byla zřízena za předpokladu, že ve své hlavní činnosti plní úkoly stanovené zřizovatelem a že prostředky získané hospodářskou činností *využívá též ke zkvalitňování své hlavní* činnosti.

(2) Hospodářská činnost *je v účetnictví sledována odděleně* od běžného hospodaření příspěvkové organizace.

(3) Rozsah a podmínky hospodářské činnosti stanoví obecně závazný právní předpis. V případě, že rozsah a podmínky nejsou takto stanoveny, stanoví je pro příspěvkové organizace zřízené ústředním orgánem tento ústřední orgán. Pro příspěvkové organizace zřízené okresním úřadem nebo obcí může rozsah a podmínky stanovit pouze zřizovatel.

(4) Výrobky, výkony, práce a služby produkované v rámci hospodářské činnosti se realizují podle obecně platných cenových předpisů."[1]

Pojem „Doplňková činnost" se pak poprvé objevil v legislativě v roce 1995 v zákoně č. 248/1995 Sb. (zákon o Obecně prospěšných společnostech), zároveň s tím byl označován jako „jiná činnost".

[1] § 29 vyhlášky č. 205/1991 Sb. ministerstva financí České republiky o hospodaření s rozpočtovými prostředky státního rozpočtu České republiky a o finančním hospodaření rozpočtových a příspěvkových organizací

„§17 *(1)* Kromě obecně prospěšných služeb, k jejichž poskytování byla založena, obecně prospěšná společnost může vykonávat i jiné činnosti ("doplňková činnost") za podmínky, že doplňkovou činností bude dosaženo účinnějšího využití majetku a zároveň tím nebude ohrožena kvalita, rozsah a dostupnost obecně prospěšných služeb.“[2]

Dále tento zákon stanovuje povinnost vést podvojné účetnictví, pokud organizace provozuje doplňkovou činnost, a zároveň účetně oddělovat náklady a výnosy, které souvisí s doplňkovou činností[3], konkrétně se o. p. s. budu věnovat v příslušné kapitole níže.

V roce 2000 pak vešly v účinnost dva důležité zákony, které podrobně upravily vznik a fungování příspěvkových organizací. Co z nich vyplývá pro příspěvkové organizace z hlediska doplňkové činnosti, rozvedu v kapitole 1.3.

1) 250/2000 Sb. – zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů (rozumí se tím příspěvkové organizace zřizované územními samosprávnými celky – města, obce etc.)

2) 218/2000 Sb. – Zákon o rozpočtových pravidlech a o změně souvisejících zákonů (příspěvkové organizace zřizované státem, jako divadelní instituce pouze Národní divadlo zřizované ministerstvem kultury)

1.2 Vymezení pojmu hlavní a doplňková činnost v rámci současné legislativy

S pojmy hlavní a doplňková činnost se lze setkat u úprav jednotlivých právních forem, nebo u daňových zákonů (Zákon o daních z příjmů, Zákon o dani z přidané hodnoty, Zákon o účetnictví), případně v souvisejících vyhláškách. Legislativa však není v této problematice jednotná. Sjednocené není pak ani názvosloví, jednotlivé formy neziskových organizací používají termíny *doplňková/vedlejší/jiná činnost*. Při zakládání a provozu neziskové organizace je tak potřeba spoléhat na výklad příslušných institucí, tedy v případě příspěvkových organizací jejich zřizovatele, nebo obecně na finanční úřady. Ani to však neznamená, že jsou předpisy vykládány jednotně. Jednotlivé divadelní instituce pracují s rozdělováním své činnosti mezi hlavní a doplňkovou různě, někdy i v rámci jedné právní formy zcela odlišným způsobem.

Jednoznačný je pouze požadavek na oddělení hlavní a doplňkové činnosti, především z účetního hlediska, kdy organizace musí sledovat náklady a výnosy související s hlavní a doplňkovou činností jak kvůli stanovení řádného základu pro výpočet daně z příjmů nebo DPH, tak kvůli různým pravidlům pro nakládání se ziskem z doplňkové činnosti. Nicméně i zde není zcela jednoznačné určené, do jaké míry je potřeba náklady a výnosy oddělovat.

[2] § 17 odst. 1 zákona č. 248/1995 Sb. o obecně prospěšných společnostech
[3] § 19 odst. 1 zákona č. 248/1995 Sb. o obecně prospěšných společnostech

1.2.1 Vymezení pojmu hlavní činnost

Hlavní činností se rozumí činnost taková, kvůli které byla organizace zřízena, a která je v podstatě smyslem její existence. Pojem hlavní činnost je zmíněn ve více zákonech (např. 218/2000 Sb. – p. o. zřizované státem, Občanský zákoník – spolky). V zákoně č. 250/2000 Sb. je poté zachycen jako *předmět činnosti odpovídající vymezenému hlavnímu účelu*[4], nicméně v tomto zákoně lze najít i pojem *hlavní činnost* a to v § 28 týkajícího se finančního hospodaření p. o[5], a v § 33b který upravuje stravování a stravovací služby[6]. U obecně prospěšných společností se pak hlavní činností rozumí tzv. obecně prospěšné služby a v případě ústavu je použit pojem *hlavní předmět činnosti*.[7]

Jednoznačné vymezení toho, co konkrétně může být hlavní činností však nenajdeme. U organizací, které účtují podvojným způsobem, můžeme vycházet z vyhlášek č. 504/2002 Sb. pro ústavy, spolky a obecně prospěšné společnosti [8], a vyhlášky č. 410/2009 Sb. pro příspěvkové organizace zřizované státem a územními samosprávnými celky.[9]

Vyhláška č. 504/2002 Sb. pak určuje, že „Hlavní činností se pro účely této vyhlášky rozumí veškerá činnost, pro kterou byla účetní jednotka založena nebo zřízena zvláštním právním předpisem, zřizovací listinou nebo jiným dokumentem."[10]

Vyhláška 410/2009 Sb. pak hlavní činnost definuje následovně*:* „Hlavní činností se pro účely této vyhlášky rozumí veškeré činnosti, pro které byla účetní jednotka zřízena jiným právním předpisem, zřizovací listinou nebo jiným dokumentem."[11]

Úprava hlavní činnosti v těchto vyhláškách je tedy v podstatě shodná, nicméně ani jedna z nich neurčuje, co konkrétně potom může nebo nemůže být považováno za hlavní činnost organizace, resp. vyhláška předpokládá, že hlavní činností se rozumí to, co má daná organizace uvedeno ve své zakládací (či obdobné) listině, nebo jí je určeno jiným právním předpisem. Dále je tedy potřeba spoléhat na úpravu příslušných neziskových organizací. Obě vyhlášky

---

[4] § 27 odst. 2 písm. c) zákona č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů
[5] § 28 odst. 8 zákona č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů
[6] § 33b odst. 4 zákona č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů
[7] § 405 odst. 1 písm. b) zákona č. 89/2012 Sb. občanský zákoník (nový)
[8] Vyhláška, 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
[9] Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky
[10] § 5a odst. 1 vyhlášky č. 504/2002 Sb. prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví pro nepodnikatelské subjekty
[11] § 5 odst. 3 vyhlášky č. 410/2009 Sb. prováděcí vyhláška k účetnictví pro některé vybrané účetní jednotky

však dále upozorňují na povinnost vést účetně oddělené náklady a výnosy související s hlavní a doplňkovou činností.[12][13]

Pro divadelní prostředí se pak hlavní činností obvykle rozumí především divadelní činnost. Jako divadelní činnost pak lze chápat především pořádání představení na vlastní scéně případně pořádání představení v rámci zájezdů, dále pak koprodukce divadelních představení. Jako hlavní činnost lze brát i některé z dalších aktivit, které úzce souvisí s hlavním předmětem činnosti a které zajišťují propagaci a rozšíření hlavního předmětu činnosti, tedy např. pořádání divadelních workshopů, prohlídek divadelních prostor, prodej programů k představením.

Právě prodej programů je však typickou ukázkou činnosti, která může, ale nemusí spadat do hlavní činnosti. Divadelní program jako takový je doplňková služba divákovi, která ale zároveň velmi úzce souvisí s naplňováním posláním divadla a podílí se na divákově zážitku, nicméně zároveň její prodej může být podnikatelského charakteru. Zde potom záleží na schopnosti divadla zdůvodnit zařazení prodeje programů do hlavní činnosti před finančním úřadem, případně auditorem nebo zřizovatelem. V praxi jej pak divadla do hlavní činnosti ve většině případů řadí.

1.2.2 Vymezení pojmu doplňková činnost

Doplňková činnost je pak činnost taková, kterou organizace provozuje vedle činnosti hlavní, přičemž obvykle neslouží primárně k naplnění hlavního účelu organizace. Bývá vykonávána jako činnost podnikatelská – činnost soustavně provozovaná za účelem dosažení zisku.[14] Podnikatelskou činnost pak obvykle divadla provozují kvůli efektivnějšímu využití svého majetku nebo kapacit, případně pro získání dalších finančních příjmů pro pokrytí výdajů divadla.

Doplňková činnost však může být i pouze marketingového charakteru, zde není primárním účelem vykonávání činnosti zisk, nýbrž podpora činnosti hlavní v oblasti propagace aktivit organizace, byť samozřejmě provoz takové činnosti (mluvím zde především o prodeji propagačních materiálů) je ziskový.

Stejně jako v případě hlavní činnosti, neexistuje sjednocená definice toho, které konkrétní činnosti mohou být považovány za doplňkovou činnost a může se tak stát, že činnost, která je u jednoho divadla zařazena mezi hlavní činnost, může být u jiného divadla brána jako činnost doplňková[15]. Můžeme zde ale opět vycházet ze dvou výše zmíněných vyhlášek, byť se obě vážou pouze na

[12] § 6 odst. 1 vyhlášky č. 504/2002 Sb. prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví pro nepodnikatelské subjekty
[13] § 5 odst. 2 vyhlášky č. 410/2009 Sb. prováděcí vyhláška k účetnictví pro některé vybrané účetní jednotky
[14] § 420 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb. občanský zákoník (nový)
[15] Bohumil Nekolný et al. *Kontext provozování divadla v ČR*. Produkce a management divadla v ČR. Praha: Akademie múzických umění v Praze, 2018. ISBN 978-80-7331-501-6

organizace, které účtují podvojným způsobem. Obě využívají širší pojem „hospodářská činnost".

Vyhláška č. 504/2002 Sb. říká, že: „Hospodářskou činností se pro účely této vyhlášky rozumí hospodářská činnost stanovená zvláštním právním předpisem nebo činnosti stanovené ve zřizovací listině, statutu, zakládací listině nebo zapsané v příslušném rejstříku, zejména činnost doplňková, vedlejší, podnikatelská nebo jiná činnost."[16]

Vyhláška č. 410/2009 Sb. pak říká, že: „Hospodářskou činností se pro účely této vyhlášky rozumí činnosti stanovené jiným právním předpisem, nebo činnosti stanovené zřizovatelem ve zřizovací listině, například činnost doplňková, vedlejší, podnikatelská nebo jiná činnost."[17]

V obou případech je pojem hospodářská činnost chápán jako širší pojem, lze ji brát jako podnikatelskou činnost podle živnostenského zákona, nebo jako doplňkovou (resp. jinou, vedlejší) činnost organizace, která jí byla vymezena ve zřizovací listině.[18] Tedy i v tomto případě vyhlášky spoléhá na úpravu dalších právních předpisů a přesně nevymezují, které činnosti mají být do doplňkové činnosti zahrnuty. Určují však, že podnikatelská činnost podle živnostenského zákona by měla být odděleně od hlavní činnosti sledována vždy. Zároveň obě vyhlášky dobře ilustrují nejednotnost názvosloví, kdy používají termíny *doplňková*, *vedlejší* nebo *jiná činnost*.

S pojmem *doplňková činnost* pracují pouze obecně prospěšné společnosti a příspěvkové organizace zřizované územními samosprávnými celky. Příspěvkové organizace používají termín *jiná činnost*, a spolky a ústavy pracují s pojmem *vedlejší činnost*.

Jednou ze základních charakteristik doplňkové činnosti je kromě jejího hospodářského charakteru to, že organizace k využití doplňkové činnosti přistupuje kvůli efektivnějšímu a hospodárnějšímu využití svého majetku a kapacit, a v kontextu provozu organizace je skutečně *doplňkem* běžných činností organizace. Většině lidí se velmi pravděpodobně jako první při vyslovení doplňkové činnosti v divadlech vybaví hostinská činnost ve formě divadelní kavárny. Velká řada divadel ale nechce být přímo provozovatelem, protože to s sebou nese celou řadu nároků (živnostenské oprávnění, naplnění hygienických norem, DPH) a často se pak uchylují k pronájmu prostor externí firmě, která činnost kavárny zajistí.

Mezi doplňkovou činnost spadá také prodej propagačních materiálů divadla (*merchandise*), který využívá valná většina divadelních subjektů. Prodej propagačních materiálů je sice činnost podnikatelského charakteru, subjekty jej

[16] § 5a odst. 2 vyhlášky č. 504/2002 Sb. prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví pro nepodnikatelské subjekty

[17] § 5 odst. 4 vyhlášky č. 410/2009 Sb. prováděcí vyhláška k účetnictví pro některé vybrané účetní jednotky

[18] [online]. Hospodářská činnost ve výkazu zisku a ztráty – Knihovna. [cit. 3.5.2021] Dostupné z: http://knihovna.oseminare.cz/index.php?title=Hospod%C3%A1%C5%99sk%C3%A1_%C4%8Dinnost_ve_v%C3%BDkazu_zisku_a_ztr%C3%A1ty

však obvykle nevyužívají primárně pro jeho ekonomický přínos, který je v kontextu obratu v podstatě jakékoli organizace minimální, ale spíše pro přínos propagaci divadla a audience developmentu. Nicméně vzhledem právě ke komerční povaze prodeje propagačních předmětů je v současné době potřeba řadit tuto činnost mezi doplňkovou.

Dále pak divadla mohou v rámci efektivnějšího využití svých kapacit v rámci doplňkové činnosti pronajímat prostory cizím subjektům, pronajímat techniku, kostýmy či rekvizity. Divadla, která disponují vlastními dílnami, je pak rovněž mohou pronajímat nebo přímo svými zaměstnanci vyrábět kulisy/kostýmy pro cizí subjekty.

I když je tedy doplňková činnost provozována jako činnost podnikatelská, tedy provozována „za účelem dosažení zisku", ne u všech okruhů činností je finanční stránka primární motivací, to platí zejména pro marketingové, propagační aktivity jako je prodej propagačních materiálů nebo provozování (či pronájem prostor za účelem provozování) divadelní kavárny, kdy je hlavním přínosem zvýšení komfortu diváků před a po představení.

1.3 Hlavní a doplňková činnost u jednotlivých forem neziskových organizací

1.3.1 Doplňková činnost u příspěvkových organizací zřizovaných státem

Tyto p. o. se řídí výše zmíněným zákonem č. 218/2000 Sb. Zákon uvádí (Hlava XII, § 53, odst. 1):

„Příspěvková organizace hospodaří s peněžními prostředky získanými hlavní činností a s peněžními prostředky přijatými ze státního rozpočtu pouze v rámci finančních vztahů stanovených zřizovatelem. Dále příspěvková organizace hospodaří s prostředky svých fondů, s prostředky získanými jinou činností, s peněžitými dary od fyzických a právnických osob, s peněžními prostředky poskytnutými ze zahraničí a s peněžními prostředky poskytnutými z rozpočtů územních samosprávných celků a státních fondů, včetně prostředků poskytnutých České republice z rozpočtu Evropské unie, z finančních mechanismů a přijatých příspěvkovými organizacemi z Národního fondu. Hlavní činností je činnost vymezená zřizovateli příspěvkové organizace zvláštním zákonem."[19]

Pro divadelní prostředí však žádný specifický zákon, který by rozsah hlavní činnosti vymezoval, neexistuje. Výše zmíněné ustanovení se týká např. zákona č. 2/1969 (kompetenční zákon) Sb., nebo zákon č. 114/1993 Sb. (zákon o Kanceláři prezidenta republiky). V kontextu Národního divadla (jediné divadlo provozované touto formou) jej pak v tomto ohledu nahrazuje jeho zřizovací listina.

Dle § 63 musí příspěvková organizace sledovat doplňkovou činnost (účetně) odděleně od hlavní a musí jí být zřizovatelem rozsah činnosti vymezen ve

[19] § 53 odst. 1 zákona č. 218/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech

zřizovací listině, a to před započetím činnosti. Tato část zákona je velmi důležitá, implikuje totiž (společně s ustanovením ohledně předmětu hlavní činnosti), že příspěvková organizace zřizovaná státem může jako hlavní i doplňkovou činnost provozovat v podstatě jakoukoli činnost, kterou jí zřizovatel vymezí, její předmět pak musí být uveden ve zřizovací listině. Organizace tedy nemůže bez souhlasu zřizovatele měnit podstatu provozované činnosti.

Dále zákon uvádí, že pokud je „hospodářským výsledkem jiné činnosti k 30. září ztráta, je statutární orgán organizace povinen zajistit, aby byla do konce rozpočtového roku vyrovnána, pokud toho schopen není, je potřeba učinit opatření k ukončení jiné činnosti tak, aby v této činnosti nebylo pokračováno po skončení rozpočtového roku".[20] Tedy p. o. zřizovaná státem musí skutečně důsledně dodržovat zásadu ziskovosti doplňkové činnosti.

V případě zlepšeného hospodářského výsledku (rozumí se tím kladný rozdíl mezi skutečnými výnosy organizace spolu s provozním příspěvkem organizace oproti jejím provozním nákladům v hlavní činnosti, a ziskem vytvořeným jinou činností po zdanění)[21] může organizace použít ve prospěch svých (zákonem stanovených) fondů. V případě, že v minulých obdobích dosáhla organizace zhoršeného hospodářského výsledku, má nejprve povinnost prostředky použít na jeho úhradu. Pokud takový závazek nemá, může peníze rozdělovat do fondů, nicméně zákon upravuje poměr, v jakém může prostředky rozdělit. Do rezervního fondu může převádět prostředky bez omezení (právě rezervní fond slouží především ke krytí zhoršeného hospodářského výsledku, případně sankcí). Až 80 % zlepšeného hospodářského výsledku je možné převést do fondu odměn (nejvýše však do výše 80 % limitu prostředků na platy nebo přípustného objemu prostředků na platy). Do fondu reprodukce majetku pak organizace může vložit maximálně 25 % zlepšeného hospodářského výsledku. Ten se využívá k pořízení, případně k technickému zhodnocení hmotného či nehmotného dlouhodobého majetku, případně jako jeden ze zdrojů financování oprav a udržování hmotného i nehmotného majetku.

Úprava této právní formy z hlediska vymezení hlavní a doplňkové činnosti je nejednoznačná. Je jí sice uložena povinnost sledovat hlavní i doplňkovou činnost účetně odděleně, má povinnost vykazovat v doplňkové činnosti zisk, a to již k třetímu účetnímu kvartálu, zákon také podrobně upravuje, jak smí naložit s případným ziskem. Zároveň však zákon zřizovatele nijak neomezuje v tom, které konkrétní činnosti může zahrnout mezi hlavní nebo doplňkovou činnost, nebo do jaké míry musí být počítána ziskovost v doplňkové činnosti, zda je potřeba ziskovost v jednotlivých oblastech, nebo za doplňkovou činnost jako celek. S. p. o. se také může dostat do situace, kdy může na základě rozhodnutí zřizovatele provozovat v hlavní činnosti i aktivitu, kterou lze označit za podnikatelskou, nicméně vyhláška 410/2009 Sb. zároveň říká, že i *„například činnost podnikatelská*[22]" musí být jako hospodářská činnost sledována

[20] § 63 odst. 2 zákona č. 218/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech
[21] § 55 odst. 2 písm. c) zákona č. 218/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech
[22] § 5 odst. 4 vyhlášky č. 410/2009 Sb. prováděcí vyhláška k účetnictví pro některé vybrané účetní jednotky

odděleně[23]. V tomto případě pak záleží na výkladu zřizovatele a schopnosti obhájit řešení před finančním úřadem.

1.3.2 Doplňková činnost u p. o. zřizované územním samosprávným celkem

Tyto p. o. jsou zřizovány územními samosprávnými celky (obce, kraje) na základě zákona č. 250/2000 Sb. §27 pak upravuje náležitosti zřizování těchto organizací:

„(1) Územní samosprávný celek zřizuje příspěvkové organizace pro takové činnosti ve své působnosti, které jsou zpravidla neziskové a jejichž rozsah, struktura a složitost vyžadují samostatnou právní subjektivitu.[24]

(2) Zřizovatel vydá o vzniku příspěvkové organizace zřizovací listinu, která musí obsahovat

a) úplný název zřizovatele, je-li jím obec, uvede se také její zařazení do okresu,

b) název, sídlo příspěvkové organizace a identifikační číslo osoby poskytnuté správcem základního registru právnických osob, podnikajících fyzických osob a orgánů veřejné moci osoby poskytnuté správcem základního registru osob); název musí vylučovat možnost záměny s názvy jiných příspěvkových organizací,

c) vymezení hlavního účelu a tomu odpovídajícího předmětu činnosti,

d) označení statutárních orgánů a způsob, jakým vystupují jménem organizace,

e) vymezení majetku ve vlastnictví zřizovatele, který se příspěvkové organizaci předává k hospodaření (dále jen „svěřený majetek"),

f) vymezení práv, která organizaci umožní, aby se svěřeným majetkem mohla plnit hlavní účel k němuž byla zřízena; zejména se uvedou práva a povinnosti spojené *s jeho plným efektivním a ekonomicky účelným využitím*, s péčí o jeho ochranu, *rozvoj* a *zvelebení*, podmínky pro jeho případnou další investiční výstavbu, dále pravidla pro výrobu a prodej zboží, pokud jsou předmětem činnosti organizace, práva a povinnosti spojená s případným pronajímáním svěřeného majetku jiným subjektům a podobně,

g) okruhy doplňkové činnosti *navazující na hlavní účel příspěvkové organizace*, kterou jí zřizovatel *povolí* k tomu, aby mohla lépe využívat všechny své hospodářské možnosti a odbornost svých zaměstnanců; tato činnost nesmí narušovat plnění hlavního účelu organizace a sleduje se odděleně,

h) vymezení doby, na kterou je organizace zřízena."[25]

V případě p. o. zřizovaných územními samosprávnými celky je tedy právní úprava ohledně obsahu zřizovací listiny konkrétnější, stejně tak přesněji

---

[23] Tato vyhláška nahrazuje vyhlášku č. 505/2002 Sb., která však problematiku upravovala stejně.
[24] § 27 odst. 1 zákona č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů
[25] § 27 odst. 2 zákona č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů

vymezuje rámec doplňkové činnosti, a konkrétněji upravuje podmínky pro její provozování. P. o. musí k provozu doplňkové činnosti získat souhlas zřizovatele, činnost musí provozovat k efektivnějšímu využití hospodářských možností a odbornosti zaměstnanců, přičemž doplňková činnost nesmí narušovat plnění hlavního účelu organizace a měla by na něj navazovat[26].

Zákon upravuje také možnosti organizace při vytvoření zisku z doplňkové činnosti. Je tomu tak v § 28 odstavec 8, který říká:

„(8) Pokud příspěvková organizace vytváří ve své doplňkové činnosti zisk, může jej použít jen ve prospěch své hlavní činnosti, zřizovatel může organizaci povolit jiné využití tohoto zdroje." [27]

Tato formulace implikuje možnost, že p. o. nemusí dosáhnout v doplňkové činnosti zisku, na rozdíl od p. o. zřizovaných státem, které mají povinnost dosahovat minimálně vyrovnaného rozpočtu. Navíc u s. p. o. se situace kontroluje již k 30. září. V praxi však tato situace téměř nikdy nenastává. Pokud by organizace vykázala v oblasti doplňkové činnosti ztrátu, zřizovatel by musel ztrátu pokrýt z vlastních zdrojů a může rozhodnout o nepokračování v dané činnosti v následujícím roce. Zároveň je tím p. o. umožněno provozovat takovou doplňkovou činnost, která bude v prvních obdobích svého fungování ztrátová plánovaně. V takovém případě se ale musí organizace domluvit se zřizovatelem na způsobu financování ztráty.

Zlepšený výsledek hospodaření a zisk z doplňkové činnosti pak může organizace převádět do svých fondů. Je to *rezervní fond*[28], který slouží k dalšímu rozvoji činnosti organizace, časovému překlenutí dočasného nesouladu mezi výnosy a náklady, úhradě sankcí za porušení rozpočtové kázně nebo k úhradě ztráty za předchozí léta. Dále pak *fond investic*[29]**,** kam může organizace se souhlasem zřizovatele přemístit část prostředků z rezervního fondu, a *fond odměn*[30], který je tvořen přímo prostředky zlepšeného hospodářského výsledku, maximálně však do výše 80 % a nejvíce 80 % objemu prostředků na platy stanoveného zřizovatelem, nebo zvláštním právním předpisem, případně finančními dary účelově určenými na platy.

Právní úprava těchto p. o. je tedy velmi podobná předchozí formě, liší se ale v několika podstatných detailech. Jak již bylo zmíněno, tyto p. o. nemusejí nutně dosahovat ve své doplňkové činnosti zisku, a zároveň zákon podrobněji upravuje náležitosti provozu doplňkové činnosti. Organizace je ale stále velmi úzce navázána na svého zřizovatele, který jí jednotlivé okruhy doplňkové činnosti musí vymezit ve zřizovací listině a zodpovídá za hospodářský výsledek organizace.

---

[26] § 27 odst. 2 písm. g) zákona č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů
[27] § 28 odst. 8 zákona č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů
[28] § 30 zákona č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů
[29] § 31 zákona č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů
[30] § 32 zákona č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů

1.3.3 Doplňková činnost u obecně prospěšných společností

O. p. s. od roku 2014 již není možné zakládat. O. p. s. se mohou na základě § 3050 občanského zákoníku transformovat v ústav, nadaci či nadační fond. Není však stanovená žádná lhůta, dokdy by se měly jednotlivé o. p. s. transformovat, stejně tak nejsou uvedeny žádné sankce, pokud tak neučiní. NOZ stanovuje, že „Práva a povinnosti obecně prospěšných společnosti se i nadále řídí dosavadními právními předpisy"[31]. Zároveň však zrušil zákon o obecně prospěšných společnostech (č. 248/1995 Sb.), tím pádem se o. p. s. musejí řídit posledním stavem tohoto zákona z roku 2011, tento zákon již nelze dále novelizovat.

O. p. s. vznikaly zápisem do rejstříku, přičemž zákon jim ukládal povinnost zapsat „[…] druh obecně prospěšných služeb, k jejichž poskytování byla obecně prospěšná společnost založena, a *předmět doplňkové činnosti*, bude-li provozována*[32].* Zákon dále ukládá, že pokud by o. p. s. chtěla provozovat činnost, k jejímuž výkonu se vyžadují zvláštní podmínky, popř. způsob jejich provádění, je zakladatel povinen splnění těchto skutečností prokázat, má tedy povinnost si např. zřídit živnostenské oprávnění pro činnosti, na které je třeba.[33]

O. p. s. jsou zřizovány za účelem poskytování obecně prospěšných služeb, které jsou předem stanovené a přístupné všem uživatelům za stejných podmínek. § 17 pak konkrétně upravuje podmínky provozování doplňkové činnosti:

„(1) Kromě obecně prospěšných služeb, k jejichž poskytování byla založena, obecně prospěšná společnost může vykonávat i jiné činnosti ("doplňková činnost") za podmínky, že doplňkovou činností bude dosaženo účinnějšího využití prostředků obecně prospěšné společnosti a zároveň tím nebude ohrožena kvalita, rozsah a dostupnost obecně prospěšných služeb".[34]

V případě, že by v šesti po sobě jdoucích měsících došlo opakovaně k ohrožení kvality, rozsahu a dostupnosti prospěšných služeb, k jejichž provozování byla o. p. s. založena, může soud rozhodnout na základě návrhu státního orgánu, zakladatele nebo osoby, která osvědčí právní zájem rozhodnout o zrušení o. p. s.[35] § 19 pak o. p. s. ukládá povinnost v účetnictví důsledně oddělovat náklady a výnosy spojené s doplňkovou a hlavní činností, tyto skutečnosti pak musí uvádět ve své výroční zprávě. I když již není o. p. s. možné zakládat, je jim stále umožněno přidávat či ubírat provozované okruhy doplňkové činnosti, a to rozhodnutím správní rady.

Veškerý zisk může o. p. s. použít pouze k poskytování obecně prospěšných služeb, pro které byla společnost založena.[36]

---

[31] § 3050 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb. občanský zákoník (nový)
[32] § 5 odst. 3 písm. e) zákona č. 248/1995 Sb. o obecně prospěšných společnostech
[33] § 5 odst. 4 zákona č. 248/1995 Sb. o obecně prospěšných společnostech
[34] § 17 odst. 1 zákona č. 248/1995 Sb. o obecně prospěšných společnostech
[35] § 8 odst. 4 písm. d) zákona č. 248/1995 Sb. o obecně prospěšných společnostech
[36] § 2 odst. 1 písm. c) zákona č. 248/1995 Sb. o obecně prospěšných společnostech

1.3.3 Doplňková činnost u spolků

Zapsané spolky (dále z. s. nebo *spolek*) mohou vznikat od nabytí účinnosti zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Spolek zakládají alespoň tři osoby se společným zájmem, k jehož naplňování spolek zřizují.

Základní ustanovení ohledně hlavní a doplňkové *(v zákoně „vedlejší hospodářské")* činnosti upravuje § 217 výše zmíněného zákona - „(1) Hlavní činností spolku může být jen uspokojování a ochrana těch zájmů, k jejichž naplňování je spolek založen. *Podnikání nebo jiná výdělečná činnost hlavní činností spolku být nemůže*.

(2) Vedle hlavní činnosti může spolek vyvíjet též vedlejší hospodářskou činnost spočívající v podnikání nebo jiné výdělečné činnosti, je-li její účel v podpoře hlavní činnosti nebo v hospodárném využití spolkového majetku."

Účel spolku, jehož naplňování je dosahováno hlavní činností, je vymezen ve stanovách spolku. Veškerá hlavní činnost spolku by však měla přímo souviset s účelem jeho založení a nesmí být provozována za účelem dosažení zisku.

Spolku je ale umožněno vyvíjet v rámci hlavní činnosti i výdělečnou činnost, nicméně se nesmí jednat o činnost, která by mohla být označena za podnikatelskou. Aby tedy mohla být výdělečná činnost součástí hlavní činnosti spolku, musí být kumulativně naplněny tyto podmínky:

„1) Tato výdělečná činnost je prostředkem dosahování statutárního účelu spolku, ke kterému byl založen.

2) Tato výdělečná činnost *nedosahuje takové úrovně*, aby ji bylo možné považovat za činnost „srovnatelnou s podnikáním", tedy za soustavnou činnost provozovanou za účelem dosažení zisku."[37]

„Doplňková činnost spolku pak může spočívat i v hospodářské činnosti, tedy v:

1) Podnikání, například živnostenském podnikání, kdy spolek má ve vztahu k této činnosti soukromoprávní postavení (status) podnikatele (§ 420 odst. 1 NOZ) a kdy je spolek podroben stejnému podnikatelskému režimu včetně režimu veřejnoprávního jako kterýkoliv jiný podnikatel, nebo v

2) jiné výdělečné činnosti nežli podnikání, jíž se rozumí kupříkladu pronájem spolkových místností apod., pakliže s ním nejsou spojeny jiné než základní služby a kdy se nejedná o živnostenské podnikání, např. pronájem nemovitostí, apod."[38]

Spolek by měl provozovat doplňkovou činnost především proto, aby zisk z ní sloužil k hospodárnému využití spolkového majetku nebo kapacit. Spolek má

---

[37] *Výkladové stanovisko č. 8 Expertní skupiny Komise pro aplikaci nové civilní legislativy při Ministerstvu spravedlnosti ze dne 7. 6. 2013 - k výdělečné činnosti spolku*. [online] [cit. 12.05.2021]. Dostupné z: http://obcanskyzakonik.justice.cz/images/pdf/Stanovisko-08.pdf

[38] Tamtéž str. 2

povinnost sledovat účetně odděleně hlavní a doplňkovou činnost. Veškerý zisk musí využít pouze pro podporu spolkové činnosti.

1.3.4 Doplňková činnost zapsaných ústavů

Zapsané ústavy lze stejně jako spolky zakládat od roku 2014, kdy vešel v účinnost NOZ. Z. ú. jsou přímou náhradou za o. p. s., a zároveň jsou jednou z možností pro jejich transformaci. Smysl jejich existence je velmi podobný o. p. s. Konkrétně je upraven v § 402:

„Ústav je právnická osoba ustavená za účelem provozování činnosti užitečné společensky nebo hospodářsky s využitím své osobní a majetkové složky. Ústav provozuje činnost, jejíž výsledky jsou každému rovnocenně dostupné za podmínek předem stanovených."[39]

Podobná je i úprava pro doplňkovou činnost, která se v případě úpravy z. ú. nazývá *vedlejší*, a stejně jako u o. p. s. je cílem úpravy jasně určit nadřazenost hlavní činnosti nad vedlejší. NOZ pak dále upravuje podmínky pro provoz doplňkové činnosti.

„§ 403 Provozuje-li ústav obchodní závod nebo jinou vedlejší činnost, nesmí být provoz na újmu jakosti, rozsahu a dostupnosti služeb poskytovaných v rámci hlavní činnosti ústavu. Zisk může ústav použít jen k podpoře činnosti, pro niž byl založen, a k úhradě nákladů na vlastní správu."[40]

§ 405 upravuje náležitosti založení z. ú., ty se zakládají zakládací listinou, případně pořízením pro případ smrti. Zakladatelské právní jednání musí obsahovat alespoň:

„a) název ústavu a jeho sídlo,

b) účel ústavu vymezením předmětu jeho činnosti, popřípadě i předmět jeho podnikání,

c) údaj o výši vkladu, popřípadě o jeho nepeněžitém předmětu,

d) počet členů správní rady i jména a bydliště jejích prvních členů a

e) podrobnosti o vnitřní organizaci ústavu, nevyhradí-li se její úprava statutu ústavu."[41]

Z. ú. má tedy povinnost vymezit okruh doplňkové činnosti ve své zakládací listině. Později se může rozhodnout o rozšíření nebo zúžení využívaných okruhů doplňkové činnosti, v takovém případě na základě odstavce 2 § 411 rozhoduje o zahájení provozu obchodního závodu doplňkové činnosti, změně jejího předmětu, pokud zakladatelské právní jednání neurčilo jinak.[42]

Stejně jako ostatní formy neziskových organizací musí i z. ú. účtovat odděleně o nákladech a výnosech spojených s hlavním předmětem činnosti a doplňkovou

[39] § 402 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb. občanský zákoník (nový)
[40] § 403 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb. občanský zákoník (nový)
[41] § 405 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb. občanský zákoník (nový)
[42] § 411 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb. občanský zákoník (nový)

činností, případně provozem obchodního závodu[43]. Z. ú. je jediná z mnou uvedených právních forem, jejíž právní úprava se dotýká také obchodního závodu. Obchodnímu závodu se budu věnovat v následující části (1.4).

Zapsané ústavy jsou tedy velmi podobné obecně prospěšným společnostem. Část divadel, která pod formou o. p. s. existují se v něj již transformovala, nebo tuto transformaci plánuje, na rozdíl od o. p. s. totiž mohou být podmínky pro jejich provoz aktualizovány. Zajímavostí také je, že v případě z. ú. se veškeré právní poměry, které neupravuje NOZ v částech věnovaných přímo ústavu, vztahují k ustanovení o nadaci.[44]

1.4 Problematika obchodního závodu

Zajímalo mě, zda je provoz doplňkové činnosti v rámci obchodního závodu jakýmkoli způsobem pro organizaci výhodný. Při zkoumání problematiky obchodních závodů, jejichž podstata není v legislativě zcela jednoznačně vymezena, jsem oslovil s žádostí o konzultaci pana Mgr. et BcA. Viktora Košuta. Dále jsem čerpal především z NOZ a komentáře k NOZ.

Obchodní závody jsou upraveny v NOZ, který v § 502 říká, že:

„Obchodní závod (dále jen „závod") je organizovaný soubor jmění, který podnikatel vytvořil a který z jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti. Má se za to, že závod tvoří vše, co zpravidla slouží k jeho provozu."[45]

Obchodní závod je tedy věc hromadná.

A „jakožto soubor jmění zahrnuje veškerý majetek a veškeré dluhy, které mají souvislost s provozováním podnikání. Závod mohou tvořit hmotné věci (výrobní zařízení, pozemky a budovy, zásoby hotových výrobků) i nehmotné věci (práva a závazky), movité i nemovité, osobní složky podnikání (zaměstnanci, jejich struktura, kvalifikace i úroveň zkušeností) i jiné majetkové hodnoty (databáze zákazníků, know-how)."[46]

Dále platí, že závod by měl být skutečně funkčním celkem, který musí být vnitřně uspořádán tak, aby byl objektivně schopen sloužit provozování podnikatelské činnosti.[47] Obchodní závod přitom ale nemá žádnou vlastní právní formu, nevzniká žádným právním úkonem ani jej není potřeba nikde registrovat, existuje sám o sobě, pokud jsou naplněny znaky jeho existence. Jedná se o tzv. *předmět* práva, nikoli *subjekt* práva. V praxi se pak obchodního závodu využívá v případě, že je třeba prodat nebo převést skupinu věcí na třetí osobu, pokud jsou sdruženy do obchodního závodu, lze pak prodej nebo převod vyřešit jedinou smlouvou, přičemž předmětem smlouvy se rozumí obchodní závod jako celek.

---

[43] § 415 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb. občanský zákoník (nový)
[44] § 418 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb. občanský zákoník (nový)
[45] § 502 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb. občanský zákoník (nový)
[46] Jan Petrov – Michal Výtisk – Vladimír Beran. *Občanský zákoník: komentář*. Praha: C.H. Beck, 2017. ISBN 978-80-7400-653-1

[47] Tamtéž

Z obchodního závodu je pak možné vyjmout tzv. *obchodní pobočku*. Pobočka je taková část závodu, která vykazuje hospodářskou a funkční samostatnost a o které podnikatel rozhodl, že bude pobočkou.[48] Pobočka pak může být zapsána v obchodním rejstříku, v tu chvíli se jedná o *odštěpný závod.* Pro tento odštěpný závod pak může být jmenován vedoucí, který je oprávněn zastupovat podnikatele (v našem případě právnickou osobu - z. ú., která závod provozuje) v civilněprávních a správních řízeních (ne ale v rámci daňového řízení), pokud se daná věc týká daného odštěpného závodu[49].

V divadelním prostředí se tedy např. z. ú. může rozhodnout, že jako obchodní závod označí svoji divadelní kavárnu. Ta je samostatnou jednotkou a lze jednoduše oddělovat náklady a výnosy spojené s jejím provozem, může ji i tedy vést v obchodním rejstříku jako odštěpný závod a jmenovat provozního jako jeho vedoucího. Kavárna však stále spadá pod původní organizaci ústavu, veškerý zisk musí využívat v jeho prospěch, navíc v případě ztráty je provozovatel povinen tuto ztrátu doplatit. Teoretickou výhodu však představuje pro odštěpný závod jeho evidence v rejstříku. Je tím pádem možné chránit název závodu. V praxi však podle mého názoru šance, že by došlo na situaci, kdy by soukromý podnikatel otevřel stejnojmenný podnik vedle divadelní kavárny a došlo by k soudnímu sporu, je téměř zanedbatelná.

Obchodní závod jako takový tedy může provozovat jakákoli právní forma NO, stejně tak může i jakákoli další NO vyčlenit pobočku obchodního závodu a následně odštěpný závod. Pro z. ú. je v zákoně upravena podmínka, že jeho provoz nesmí být na újmu jakosti, dostupnosti a rozsahu služeb, v praxi by však taková podmínka platila i pro ostatní formy NO, protože mohou vykonávat doplňkovou činnost pouze k podpoře činnosti hlavní.

Provoz obchodního závodu jako takového nepředstavuje v oblasti doplňkové činnosti žádnou zvláštní výhodu, protože už ve chvíli, kdy je naplněna podstata jeho existence, funguje účetně odděleně od hlavní činnosti organizace. Jistou výhodu pak představuje možnost zaregistrovat pobočku obchodního závodu jako odštěpný závod, a jmenovat vedoucího závodu. Stejného efektu ale lze dosáhnout sepsáním plné moci s provozním kavárny – zaměstnancem ústavu. Stejně tak oddělené účetní sledování[50] je prováděno už před registrací odštěpného závodu, protože jinak by nemohla být naplněna podstata jeho existence.

Na základě výše uvedeného tedy považuji řešení doplňkové činnosti v rámci obchodního závodu, pobočky nebo odštěpného závodu za zbytečné.

---

[48] § 503 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb. občanský zákoník (nový)

[49] Zastoupení podnikatele [online] BusinessInfo.cz [cit. 12.05.2021]. Dostupné z: https://www.businessinfo.cz/clanky/zastoupeni-podnikatele-ppbi/4/

[50] Např. pomocí analytických účtů

1.5 Problematika doplňkové činnosti z hlediska daně z příjmů a daně z přidané hodnoty

V následující kapitole se budu věnovat problematice daní. Vzhledem k zaměření své práce se budu orientovat především na právní úpravu pro neziskové organizace.

1.5.1 Daň z příjmů

Daň z příjmů je tzv. přímou daní, tedy daní, pro kterou je daňovým poplatníkem a plátcem stejná osoba (fyzická či právnická). Daň je odváděna přímo státu prostřednictvím příslušného finančního úřadu. Daň z příjmů upravuje zákon č. 586/1992 Sb. (Zákon České národní rady o daních z příjmů).

V obecné rovině jsou předmětem DPPO výnosy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, pokud zákon o dani z příjmů neurčí jinak, výnosy se počítají za účetní období (obvykle hospodářský rok, tedy od 1. ledna do 31. prosince). Poplatníkem DPPO jsou právnické osoby, organizační složky státu, podílové fondy, fondy penzijních společností a fondy ve správě Garančního systému finančního trhu. Základem daně je pak rozdíl, o který příjmy (výnosy) převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Sazba daně je 19 %.

U neziskových organizací je situace o něco složitější. Nejprve je potřeba určit, zda daný subjekt je či není tzv. *veřejně prospěšným poplatníkem*. Tím je podle *§17 zákona o dani z příjmu* „[…] 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". Zákon dále určuje, že veřejně prospěšným poplatníkem nikdy není obchodní korporace, 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, dále pak zdravotní pojišťovny, společenství vlastníků jednotek a rodinné fundace (kterými se pro účely ZDP rozumí nadace nebo nadační fondy), které podle svého zakladatelského jednání slouží k podpoře zakladatele nebo osob blízkých zakladateli, nebo jejichž činnost směřuje k podpoře zakladatele nebo osob blízkých zakladateli.

§18a ZDP pak upravuje zvláštní ustanovení o předmětu daně veřejně prospěšných poplatníků.

Podle odstavce (1) nejsou předmětem daně:

„a) příjmy z nepodnikatelské činnosti za podmínky, že výdaje (náklady) vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním této činnosti jsou vyšší,

b) dotace, příspěvek, podpora nebo jiná obdobná plnění z veřejných rozpočtů,

c) podpora od Vinařského fondu,

d) výnos daně, poplatku nebo jiného obdobného peněžitého plnění, které plynou obci nebo kraji,

e) úplata, která je příjmem státního rozpočtu za

1. převod nebo užívání státního majetku mezi organizačními složkami státu a státními organizacemi,

2. nájem a prodej státního majetku,

f) příjmy z bezúplatného nabytí věci podle zákona o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi."[51]

V odstavci (2) potom zákon stanoví, které příjmy jsou předmětem daně u Veřejně prospěšného poplatníka vždy:

„a) z reklamy,

b) z členského příspěvku

c) v podobě úroku,

d) z nájemného s výjimkou nájmu státního majetku."[52]

Pro veřejně prospěšného poplatníka tedy nejsou předmětem daně (dle §18a odst. 1, písm. a) příjmy z nepodnikatelské činnosti, ale pouze v případě, že výdaje na tyto činnosti převyšují příjmy (tedy že je daná činnost ztrátová).

Zákon dále specifikuje, jakým způsobem se tato skutečnost zjišťuje. Poplatník musí pro splnění podmínky rozdělit svojí hlavní činnost na jednotlivé druhy činností a ty sledovat účetně zvlášť, předmětem daně jsou pak pouze příjmy z těch jednotlivých činností, kde příjmy za celé zdaňovací období převýšily výdaje, to se netýká výše zmíněných výjimek. Zákon veřejně prospěšnému poplatníkovi také výslovně ukládá povinnost vést účetnictví tak, aby nejpozději ke dni účetní závěrky (obvykle 31. 12.) vedl příjmy (výnosy), které jsou předmětem daně z příjmů, odděleně od příjmů, které předmětem daně nejsou, nebo předmětem jsou, ale jsou od daně osvobozeny. Obdobně musí vést odděleně i výdaje (náklady).

Zákon však dále upravuje (odst. 5) výjimky. Pro veřejné vysoké školy, veřejné výzkumné instituce, poskytovatele zdravotních služeb (s příslušným oprávněním), obecně prospěšné společnosti a ústavy jsou předmětem daně z příjmů všechny příjmy s výjimkou investičních dotací. Pro divadelní prostředí jsou relevantní poslední dvě zmíněné právní formy. Tito veřejně prospěšní poplatníci pracují s tzv. širokým základem daně, ostatní pak s tzv. úzkým základem daně. Zdanění u veřejně prospěšných poplatníků se širokým základem daně tedy probíhá stejným způsobem jako u obchodních korporací.

Pro doplňkovou činnost pak ve všech případech platí, že (vzhledem k jejímu hospodářskému charakteru) je vždy předmětem DPPO. Příjmy z doplňkové činnosti pak není potřeba rozdělovat na jednotlivé druhy činností jako v případě *nepodnikatelské* činnosti.

---

[51] § 18a odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů
[52] § 18a odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů

Pro správné sestavení základu daně je tedy potřeba důsledně oddělovat příjmy (výnosy) a výdaje (náklady), které se týkají nepodnikatelské (hlavní) a podnikatelské (doplňkové) činnosti. V některých případech však subjekt dosahuje nákladů, které jsou součástí jak nepodnikatelské, tak podnikatelské činnosti. Jedná se např. o spotřebu el. energie, mzdy (nebo platy) zaměstnanců ekonomického sektoru nebo opotřebení podnikového vozidla. I v těchto případech však lze náklady rozdělovat (např. odpočet energií pro chvíle, kdy jsou prostory užívány pro doplňkovou činnost, počet ujetých kilometrů vozidla pro provoz doplňkové a hlavní činnosti, stanovení mzdového úvazku pro doplňkovou činnost). Pro praktické provedení tohoto rozdělení neexistuje žádný předpis. Záleží na zvoleném postupu dané organizace a její schopnosti tento postup obhájit před finančním úřadem.[53]

Bez ohledu na to, zda veřejně prospěšný poplatník uplatňuje široký nebo úzký základ daně, má možnost na základě zákona o dani z příjmů snížit základ daně o 30 % (maximálně však o 1 000 000,- Kč) a pokud základ daně dosahuje maximálně 300 000,- Kč, umožňuje odečíst celý tento základ. [54]

Dále se této problematice věnuje MgA. Marie Kolářová ve své diplomové práci *Problematika daní u divadel* (2013), kde problematiku detailně vykresluje.

1.5.2 Daň z přidané hodnoty

DPH řadíme mezi nepřímé daně, tedy poplatník a plátce daně jsou rozdílné osoby (fyzické či právnické). Plátci daně se registrují na finančním úřadě, kterému také daň odvádějí. Daň z přidané hodnoty se řídí zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů.

Osobou povinnou k dani je každá osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, nebo skupina. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.[55] Ekonomickou činností se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu. Za ekonomickou činnost se považuje zejména činnost spočívající ve využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu.[56] U neziskových organizací je důležité zmínit, že i ony vykonávají ekonomickou činnost, i když není zisk jejich primárním cílem.

---

[53] *Daň z příjmů příspěvkových organizací [*online]. *Účetnictví Nevýdělečné organizace,* 19. 4. 2021 [cit. 22. 4. 2021]. Dostupné z: https://www.ucetnictvino.cz/33/dan-z-prijmu-prispevkovych-organizaci-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Eh-eYv2i0sX2KBHSYJPjG_A/?query=dopl%F2kov%E1%20%E8innost%20p%F8%EDsp%ECvkov%E9%20organizace&serp=1

[54] § 20 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů
[55] § 5 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty
[56] § 5 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty

Plátcem daně se pak stává osoba povinná k dani, jejíž obrat za 12 po sobě jdoucích měsíců přesáhl 1 000 000,- Kč nebo se dobrovolně rozhodla plátcem DPH stát. Registraci je možné i zrušit, nicméně je potřeba dodržet podmínku, že obrat nesmí překročit částku 1 000 000,- Kč (za 12 po sobě jdoucích měsíců) a nejdříve jeden rok poté, co se subjekt plátcem stal. Pro divadelní sektor je důležité, že poskytnutí kulturních služeb a dodání zboží s nimi úzce souvisejícího krajem, obcí, právnickou osobou zřízenou zákonem, právnickou osobou zřízenou ministerstev kultury nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, je od daně osvobozeno (bez nároku na odpočet).[57]

V praxi hlavní činnost divadel splňuje podmínku pro naplnění této výjimky, doplňková činnost však vzhledem ke svému podnikatelskému charakteru nikoli, a v případě provozování doplňkové činnosti musí daný subjekt pečlivě sledovat obrat, a v případě překročení výše uvedeného limitu, je povinen se registrovat v zákonné lhůtě jako plátce DPH.

Dále se této problematice věnuje MgA. Marie Kolářová ve své diplomové práci DPH u divadel (2015), kde problematiku DPH detailně popisuje.

[57] § 61 písm. e) zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty

2 Výzkumná část

Ve výzkumné části se zaměřím na praktický provoz doplňkové činnosti u vybraných divadelních subjektů. Do své práce jsem zahrnul 2 divadla fungující jako obecně prospěšné společnosti (Divadlo Archa a Činoherní klub), 2 divadla, která jsou zřizována municipalitami jako příspěvkové organizace (divadlo Minor a Divadlo Alfa), státní příspěvkovou organizaci (Národní divadlo) a zapsaný spolek (Buchty a loutky). Původně jsem do své práce plánoval zahrnout i divadlo fungující jako zapsaný ústav, v ČR již taková divadla existují (např. Jatka 78 nebo Divadlo Bolka Polívky[58]), ale žádné z nich nevykazovalo k roku 2019 žádnou aktivitu v doplňkové činnosti, proto jsem se jimi v práci podrobněji nezabýval.

2.1 Divadlo Archa o. p. s.

Divadlo Archa bylo původně zřizováno HMP jako p. o., od roku 2002 je o. p. s., jejímž zakladatelem je HMP. Tato změna proběhla v rámci transformace pražské divadelní sítě. V současnosti se tedy Divadlo Archa řídí zákonem o o. p. s. Nejdůležitější dokumenty, kterými se divadlo řídí, jsou pak zakládací smlouva (rok 2002) a statut Divadla Archa (poslední aktualizace v roce 2018). Jak zakládací smlouva, tak statut divadlu zdůrazňují zákonnou povinnost účtovat odděleně o výnosech a nákladech spojených s doplňkovými činnostmi a obecně prospěšnými službami.

Účelem existence je dle zakládací smlouvy „[…] vykonávání umělecké a divadelní činnosti, přičemž dosažení zisku není účelem této obecně prospěšné společnosti"[59]. K naplnění tohoto účelu Divadlo Archa poskytuje následující služby (tyto služby pak lze nazvat „okruhy hlavní činnosti"):

„a) veřejné scénické předvádění dramatických či jiných děl výkonnými umělci

b) pořádání a tvorba divadelních představení a tvorba jednorázových divadelních projektů či jiných uměleckých děl a jejich uvádění na vlastní scéně či pohostinsky pro jiné pořadatele v tuzemsku či zahraničí, včetně zajišťování veškerých služeb a činností souvisejících s realizací uvedených uměleckých projektů

c) pořádání stáží, seminářů a uměleckých dílen

d) poradenská činnost v oblasti scénografie a divadelního managementu

e) pořádání výstav v prostorách divadla

f) vydavatelská a nakladatelská činnost

g) zajišťování audiovizuálních nahrávek a vytváření webových stránek

h) zajišťování propagačních materiálů týkajících se činnosti Divadla

i) pronájem a půjčování věcí movitých souvisejících s divadelní činností

j) agenturní činnost v oblasti kultury a umění

[58] Které ale jako ústav provozuje pouze část své činnosti, i nadále funguje i jako DBP s. r. o.

[59] Zakládací smlouva Divadla Archa, o. p. s., Praha, 2011, str. 4

k) propagace činností souvisejících s plněním obecně prospěšných služeb"[60]

Podmínky provozování jednotlivých služeb jsou obsaženy v zakládací smlouvě. Divadlo Archa může také provozovat určité okruhy doplňkové činnosti, ty jsou stejně jako služby vedoucí k naplnění účelu organizace uvedeny v zakládací smlouvě v článku IV. Jsou to:

„a) propagační a reklamní služby

b) hostinská činnost

c) specializovaný maloobchod." [61]

Článek IV. dále upřesňuje, co přesně se rozumí jednotlivými okruhy doplňkové činnosti.

„1) Propagačními a reklamními službami je v podmínkách Divadla spolupráce se sponzory, uzavírání smluv o sponzorské podpoře aktivit Divadla a o propagaci sponzora v rámci podporovaných aktivit. Hostinskou činností je v podmínkách Divadla provozování kavárny v prostorách divadla, a to v době představení i mimo ně. Specializovaným maloobchodem je prodej propagačních materiálů, knih, plakátů a AV nosičů"

2.1.1 Doplňková činnost v praktickém provozu Divadla Archa

Informace o praktickém chodu Divadla Archa a jeho aktivitách při provozu doplňkové činnosti mi poskytl v telefonickém rozhovoru a e-mailové komunikaci zástupce ředitele a finanční manažer divadla, pan Zbyněk Ondřich.

Divadlo Archa v současné době neprovozuje všechny okruhy doplňkové činnosti, které má uvedené ve zřizovací listině. Konkrétně se jedná o hostinskou činnost. Služby divadelní kavárny divadlo poskytuje skrze pronájem prostor externímu dodavateli (kavárna Plavky). V minulosti kavárnu divadlo zajišťovalo prostřednictvím s. r. o., jednatelem kavárny byla její zaměstnankyně, nejednalo se zároveň o zaměstnankyni Divadla Archa.

Divadlo Archa zároveň do doplňkové činnosti účetně zahrnuje některé z činností, které v zakládací smlouvě zařadila mezi obecně prospěšné služby, nicméně jejich reálné provozování je komerčního charakteru. Jedná se zejména o pronájmy prostor a věcí movitých. Tým Divadla Archa zajišťuje kulturní a jiné akce „na klíč" pro odběratele, které poté spadají účetně do doplňkové činnosti. Specifické postavení mezi těmito akcemi má natáčení talk show *Show Jana Krause*, kterou divadlo provozuje koprodukčně v rámci hlavní činnosti. Na show Jana Krause je možné zakoupit vstupenky a tím pádem je poskytování služby veřejně dostupné, což v případě soukromých akcí není.

Z. Ondřich považuje v praxi provozu o. p. s. za nejdůležitější ukazatel pro oddělení hlavní a doplňkové činnosti právě ziskovost dané činnosti a s tím související správné stanovení základu pro výpočet daně. Například při prodeji

[60] Zakládací smlouva Divadla Archa, o. p. s., Praha, 2011, str. 5
[61] *tamtéž str. 6*

divadelních programů tuto činnost řadí mezi obecně prospěšné služby, protože slouží k naplnění účelu společnosti, a zároveň při jejich prodeji společnost nedosahuje zisku. V případě, že zisku dosáhne, zahrne příjem z této činnosti mezi doplňkovou činnost a stane se předmětem daně z příjmů.

2.1.2 Doplňková činnost v Divadle Archa z účetního pohledu

Příjmy z doplňkové činnosti Divadla Archa dosáhly v roce 2019 1 546 tis. Kč a náklady 899 tis. Kč. Zisk po zdanění pak činil 509 tis. Kč. V hlavní činnosti pak Divadlo Archa vykázalo ztrátu 80 tis. Kč. Zisk z doplňkové činnosti byl použit k pokrytí ztráty.

V rámci účtování o nákladech na doplňkovou činnost Divadlo Archa vykázalo jako osobní náklady 183 710,- Kč. Jedná se o odměny pro zaměstnance zajišťující pořádání kulturních a jiných akcí. Mezi tyto akce počítá Divadlo Archa všechny akce komerčního charakteru, jejichž realizace se neslučuje s naplňováním hlavního účelu organizace. Honoráře vyplácí na základě externích smluv (DPP) případně na základě fakturace externích pracovníků, případně umělecké smlouvy. Do úvazků zaměstnanců divadla Archa se to nepromítá. Divadlo Archa žádným způsobem neúčtuje o osobních nákladech na zajištění provozu dalších okruhů doplňkové činnosti (propagační a reklamní služby). Zajištění těchto služeb tvoří u zaměstnanců jen velmi malý zlomek úvazku, proto mzdy neúčtují zvlášť. Auditor s tímto postupem souhlasí.

2.2 Činoherní klub, o. p. s.

U zrodu Činoherního klubu stáli v roce 1965 Ladislav Smoček a Jaroslav Vostrý. Činoherní klub byl součástí Státního divadelního studia, po jeho zrušení byl pak přiřazen pod Divadlo na Vinohradech. Od roku 1990 pak existoval již samostatně pod vedením Jaroslava Vostrého. Do svojí současné právní formy se transformoval v roce 2002. Zakladateli jsou Hlavní město Praha a Činoherní klub, příspěvková organizace[62]. Divadlo sídlí v ulici Ve Smečkách přiléhající k Václavskému náměstí.

V současné době Činoherní klub usiluje o transformaci v z. ú.

Dle zakládací smlouvy se „Divadlo zakládá za účelem vykonávání umělecké a divadelní činnosti, přičemž dosažení zisku není účelem této obecně prospěšné společnosti“[63].

K naplnění tohoto účelu divadlo může poskytovat následující obecně prospěšné služby (hlavní činnost):

„a. Veřejné scénické předvádění dramatických či jiných uměleckých děl výkonnými umělci, a to formou pořádání či spolupořádání divadelních představení nebo jiných kulturních produkcí nebo pohostinskými představeními pro jiné pořadatele v tuzemsku či zahraničí, včetně zajišťování veškerých služeb

[62] Která byla po založení obecně prospěšné společnosti zrušena
[63] Zakládací smlouva Činoherního klubu, Praha, 2002, str. 2

a činností souvisejících s realizací uvedených divadelních představení a jiných kulturních produkcí,

b. pořádání výstav v prostorách divadla,

c. nakladatelská a vydavatelská činnost,

d. propagace činností související s plněním obecně prospěšných služeb."[64]

V článku III. zakládací smlouvy jsou dále upraveny podmínky provozování obecně prospěšných služeb. Kromě toho může provozovat Činoherní klub i následující doplňkovou činnost:

„a) realitní činnost,

b) propagační a reklamní služby,

c) výroba, rozmnožování a nahrávání zvukových a zvukově obrazových záznamů,

d) agenturní a zprostředkovatelská činnost v oblasti kultury"[65]

odst. 2 článku IV. pak specifikuje provoz jednotlivých okruhů,

„2. Realitní činností je v podmínkách Divadla především pronájem prostor za účelem realizace dalších kulturních akcí včetně služeb s tím souvisejících, propagační a reklamní činností, spolupráce se sponzory, uzavírání smluv o sponzorské podpoře aktivit divadla a o propagaci sponzora v rámci podporovaných aktivit, výroba, rozmnožování a nahrávání zvukových a zvukově obrazových záznamů bude zaměřena na pořizování záznamů vlastních divadelních představení a dalších kulturních produkcí Divadla a výrobu a rozmnožování těchto záznamů a agenturní a zprostředkovatelská činnost v oblasti kultury bude určena pro vlastní i jiné umělecké subjekty."[66]

2.2.1 Doplňková činnost v praktickém provozu Činoherního klubu

Pro získání informací ohledně praktického provozování doplňkové činnosti v Činoherním klubu jsem oslovil s žádostí o poskytnutí informací pana Ing. Jiřího Pokorného, ekonomického ředitele Činoherního klubu.

Činoherní klub neprovozuje všechny okruhy, které uvádí v zakládací listině. Pro tyto konkrétní okruhy se rozhodli v době založení o. p. s. a z tehdejšího pohledu se jednalo o okruhy, které by divadlo pravděpodobně v budoucnu mohlo provozovat. Zvolili je tak vzhledem k případné nutnosti změny zakládací smlouvy v případě, kdy by se k provozu některé z těchto činností rozhodli, výjimku tvoří hostinská činnost, u které tehdejší vedení divadla nepředpokládalo, že by ji v budoucnu divadlo provozovalo. V praxi však divadlo využívá pouze propagačních a reklamních služeb a velmi minoritně realitní činnosti, resp. pronájmů divadelních prostor.

---

[64] Zakládací smlouva Činoherního klubu, Praha 2002, str. 2
[65] *Tamtéž*
[66] *Tamtéž*

Součástí prostor pronajatých MČ Praha 1 Činohernímu klubu je i divadelní kavárna, která slouží jak divákům ke zpříjemnění návštěvy Činoherního klubu, tak k umělecké produkci uskutečňované přímo v prostorách kavárny. Prostory Činoherní kavárny v minulosti provozovaly různé firmy, které se zabývaly čistě hostinskou činností bez jakéhokoli přesahu do kulturních aktivit. V roce 2015 oslovila MČ Praha 1 vedení Činoherního klubu s nabídkou nájmu prostor Činoherní kavárny, která v té době ještě nenesla tento název. Nabídka byla pro vedení divadla zajímavá, avšak zákon o obecně prospěšných společnostech neumožňuje podnikání neziskové organizaci v této oblasti. Z tohoto důvodu založili zástupci Činoherního klubu společnost s ručením omezeným s názvem Činoherní kavárna s.r.o. a získali souhlas MČ Prahy 1 jako vlastníka nemovitosti k uzavření smlouvy o podnájmu mezi Činoherním klubem o.p.s. a Činoherní kavárnou s.r.o. Kavárna je tak fakticky v rukách vedení divadla, nicméně divadlo nijak nezodpovídá za její ekonomické výsledky. Případný zisk či ztráta z provozu kavárny pak divadlu nenáleží, je mu však vyplácen nájem za prostory a služby. Po transformaci na z. ú. je v plánu provoz kavárny přesunout pod Činoherní klub. Po transformaci však hodlá i v rámci provozu kavárny oddělovat jednotlivé činnosti. Do doplňkové činnosti bude účtovat pouze ty příjmy a výdaje, které souvisejí přímo s hostinskou činností, nikoli případnou uměleckou produkci v kavárně.

V současné době doplňková činnost nemá v Činoherním klubu velký rozsah, divadlo se soustřeďuje především na naplňování svého hlavního účelu a své prostory pronajímá pouze minimálně, stejně tak aktivně nevyhledává možnosti získávání prostředků skrze reklamní činnost, byť i tuto činnost provozuje. Ing. Pokorný řadí např. i tzv. zadaná představení mezi hlavní činnost divadla. Zadaná představení tvoří jen malý zlomek celé produkce divadla a neohrožují tedy podmínku dostupnosti obecně prospěšných služeb. Činoherní klub mezi doplňkovou činnost řadí skutečně pouze komerční pronájmy prostor třetím subjektům. Činí tak i na základě názoru, že pro o. p. s. je kromě zákona nejdůležitějším dokumentem pro provoz její zakládací smlouva a statut, které podléhají schválení soudem. Pokud soud listinu bez výhrad schválil, společnost by se jí pak měla řídit, a to platí i v případě oddělování hlavní a doplňkové činnosti. Hlavní pro Ing. Pokorného je, aby organizace naplňovala svůj hlavní účel a naplnila výkonové ukazatele, které si vytyčuje.

2.2.2 Doplňková činnost v Činoherním klubu z finančního pohledu

V roce 2019 vykázal Činoherní klub na straně výnosů 439 tis. Kč a jako náklady na doplňkovou činnost 145 tis. Kč. Výsledkem je tedy zisk 294 tis. Kč, v hlavní činnosti pak Činoherní klub vykázal ztrátu ve výši 47 tis. Kč. Zisk byl použit ke krytí ztráty a zbytek byl určen pro provoz divadla v dalších obdobích.

Pokud nahlédneme do starších výročních zpráv, je možné zjistit, že v některých letech Činoherní klub nevykázal žádné náklady v rámci doplňkové činnosti. Toto Ing. Pokorný zdůvodňuje nízkými příjmy z této činnosti. Je třeba upozornit na skutečnost, že zákon o dani z příjmů u neziskových organizací sleduje celkové náklady a výnosy organizace včetně daňově uznatelných či neuznatelných nákladů a výnosů. Pokud vypočtený základ daně zahrnující hlavní i doplňkovou činnost představuje částku do 300 tisíc včetně, tato částka se od základu daně

odečte a základ daně je nulový (§20 odst. 7 zákona o daních z příjmů). V případě, že divadlo náklady neúčtuje do doplňkové činnosti, tyto náklady jsou samozřejmě zahrnuty v rámci činnosti hlavní. V případě roku 2019, kdy Činoherní klub pronajal část svých prostor pro komerční natáčení dokumentárního filmu (což se projevilo vyšším příjmem v doplňkové činnosti), byly náklady bezprostředně související s tímto pronájmem (energie, úklid, poměrná část nájmu prostor divadla a služeb hrazených MČ Praha 1) zahrnuty do doplňkové činnosti. Tuto praxi akceptují všechny orgány, které mohou kontrolovat hospodaření Činoherního klubu. Jedná se i o zástupce MHMP ve správní i dozorčí radě organizace. MHMP jako poskytovatel grantu může oficiálně kontrolovat pouze využití přidělených finančních prostředků Činohernímu klubu. Avšak prostřednictvím svého zástupce ve správní a dozorčí radě může kontrolovat celkové hospodaření společnosti a zasahovat i do provozu divadla.

V případě mezd je pak aplikován stejný postup. Pro doplňkovou činnost nevykázal Činoherní klub v roce 2019 žádné náklady na mzdy. Činoherní klub nemá žádnou vlastní interní směrnici, která by definovala poměr mezi úvazky pro hlavní a doplňkovou činnost. Podle Ing. Pokorného je to proto, že doplňková činnost v rámci běžného provozu divadla má jen nepatrný rozsah. Pokud se na akci, kterou pořádá Činoherní klub v rámci doplňkové činnosti, podílí i zaměstnanci divadla, je jejich odměna účtována v rámci hlavní činnosti právě vzhledem k nepatrnému rozsahu. Ing. Pokorný uvedl, že v případě, kdyby divadlo mělo uskutečnit akci v rámci doplňkové činnosti ve velkém rozsahu, na které by se značným způsobem podíleli zaměstnanci divadla, rozúčtování nákladů na mzdy a ostatních nákladů bezprostředně souvisejících s touto akcí by bylo samozřejmě provedeno. Tento postup je v souladu se stávající legislativou.

2.3 Minor

Divadlo Minor je divadlo sídlící v Praze, které se zaměřuje na dětského diváka. Jeho historie sahá do roku 1950, kdy začalo fungovat jako Ústřední loutkové divadlo, tehdy se jeho budova nacházela na Senovážném náměstí. Svůj současný název má pak divadlo Minor od roku 1991. Od roku 1998 (do současnosti) je ředitelem divadla Ing. Zdeněk Pecháček. Za jeho vedení se divadlo přestěhovalo do svého současného sídla ve Vodičkově ulici. Divadlo Minor je v příspěvkovou organizací HMP, v roce 2002 získalo kromě ocenění Stavba roku 2002 také Cenu primátora hlavního města Prahy za vytvoření ojedinělého prostoru pro kulturní aktivity dětí.

Hlavním účelem organizace je podle zřizovací listiny divadla *„[...] umělecká a divadelní činnost zaměřená na děti a mládež vymezená předmětem činnosti*"[67]. Jako předmět činnosti neboli hlavní činnost organizace zřizovací listina uvádí:

„1. Veřejné scénické předvádění dramatických či jiných děl výkonnými umělci, a to formou pořádání či spolupořádání divadelních představení nebo jiných kulturních produkcí nebo pohostinskými představeními pro jiné pořadatele v tuzemsku či zahraničí

[67] Zřizovací listina divadla Minor, Praha, 2001, str. 1

2. Pořádání výstav v prostorách divadla

3. Poskytování dalších služeb v souvislosti s plněním předmětu činnosti

4. Propagace činností souvisejících s plněním předmětu činnosti organizace."[68]

Dále zřizovací listina vymezuje okruhy doplňkové činnosti vykonávané divadlem Minor:

„1. Specializovaný maloobchod

2. Agenturní činnost v oblasti kultury a umění

3. Vydavatelské a nakladatelské činnosti

4. Pořádání odborných kurzů, školení a jiných vzdělávacích akcí, včetně lektorské činnosti

5. Reklamní činnost a marketing,

6. Výroba her, hraček a dětských kočárků

1. Výroba oděvů a oděvních doplňků

2. Hostinská činnost

3.[69] Pronájem a půjčování věcí movitých"[70]

2.3.1 Doplňková činnost v praktickém provozu divadla Minor

Divadlo Minor provozuje všechny výše zmíněné okruhy doplňkové činnosti kromě agenturní činnosti v oblasti kultury a umění, i když mají i pro tuto činnost zřízené živnostenské oprávnění. Tuto činnost divadlo Minor neprovozovalo ani v minulosti. I když divadlo Minor ve své zřizovací listině řadí „pořádání odborných kurzů, školení a jiných vzdělávacích akcí, včetně lektorské činnosti" mezi doplňkovou činnost, příjmy z ní počítá v současnosti (2019) mezi „ostatní výnosy z hlavní činnosti". Divadlo má však zároveň v hlavní činnosti vymezené *poskytování dalších služeb v souvislosti s plněním předmětu* činnosti. Minor tak může workshopy i přehlídky řadit do doplňkové i hlavní činnosti, přičemž vzhledem k tomu, že se nejedná o výrazně ziskovou aktivitu, divadlo rozhodlo řadit workshopy mezi hlavní činnost. Pro divadlo je hlavním kritériem ziskovost dané činnosti a to, zda činnost souvisí s naplňováním účelu divadla, což workshopy naplňují. Stejně tak divadlo rozhoduje např. u divadelních programů, které by sice mohly spadat do „vydavatelské a nakladatelské činnosti", ale jejich cena se odvíjí od pořizovacích nákladů a jejich prodej tak není ziskový, navíc prodej programů úzce souvisí s naplňováním účelu organizace.

2.3.2 Doplňková činnost v divadle Minor z účetního pohledu.

Výnosy z doplňkové činnosti za rok 2019 v divadle Minor činily 803 tis. Kč náklady potom 533,5 tis. Kč, tedy vykázalo zisk v doplňkové činnosti ve výši

[68] Zřizovací listina divadla Minor, Praha, 2001, str. 2
[69]Chybu v číslování obsahuje již původní dokument.
[70] Tamtéž. Str. 3

269,5 tis. Kč. Divadlo využilo tento zisk ke krytí záporného hospodářského výsledku v hlavní činnosti, který činil Kč -268,9 tis Kč.

Minor má pro rozúčtování společných nákladů mezi hlavní a doplňkovou činnost sestavenou směrnici, která stanovuje, v jakém poměru budou náklady (pokud je doplňková činnost provozována) rozpočítány. Tuto směrnici jsem jako příklad tohoto typu dokumentu dokumentu přiložil do *přílohy 1*.

V komentáři k výsledku hospodaření (2019) divadlo uvádí jako prostředky vynaložené na platy v souvislosti s doplňkovou činností 178,2 tis. Kč ročně (resp. 248,1 tis. Kč po započtení odvodů zdravotního a sociálního pojištění), což tvoří 0,5 pracovního úvazku. Tato kvóta tvoří součet dílčích úvazků spojených s prodejem propagačních předmětů, reklamních činností a pronájmů. Tato kvóta se pravidelně neaktualizuje.

2.4 Divadlo ALFA, příspěvková organizace

Divadlo Alfa je divadlo provozované jako příspěvková organizace statutárního města Plzeň. Zaměřuje se především na dětského diváka, hraje ale i pro dospělé publikum.

Dle zřizovací listiny divadla je základním účelem zřízení divadelní činnost. K naplnění tohoto účelu vymezil zřizovatel divadlu Alfa následující okruhy hlavní činnosti:

„Pořádání veřejných divadelních představení pro děti a mládež (ev. pro dospělé publikum) v budově divadla i v jiných kulturních institucích

Pořádání i poskytování jiných kulturních, vzdělávacích, osvětových a veřejně prospěšných akcí i služeb vč. výstav a festivalů“[71]

Dále může divadlo Alfa provozovat následující doplňkovou činnost:

„Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona

Obory činností:

- realitní činnost, správa a údržba nemovitostí,

- ubytovací služby (provozování ubytovacích zařízení s tím, že tyto budou přednostně využívány pro zaměstnance),

- pronájem a půjčování věci movitých (pronájem a půjčování předmětů divadelních výprav, reklamních stojek, vozidel atd.),

- vydavatelské činnosti, polygrafická výroba, knihařské a kopírovací práce (vydávání periodických a neperiodických tiskovin),

- zprostředkování obchodu a služeb (zejména zprostředkování dopravy dětských diváků na přestavení)

- reklamní činnost, marketing, mediální zastoupení

[71] Zřizovací listina divadla Alfa, Plzeň, 2018, tamtéž str.1

- velkoobchod – maloobchod

- pořádání kurzů a školení"[72]

2.4.1 Doplňková činnost v praktickém provozu Divadla Alfa

Divadlo Alfa v současnosti provozuje všechny okruhy doplňkové činnosti, které má vymezené ve zřizovací listině. Zvláštností je zařazení ubytovacích služeb pro zaměstnance mezi doplňkovou činnost. Provoz této činnosti však nesouvisí s hlavní činností, a tak jej organizace mezi doplňkovou činnost řadí, zároveň jsou v této činnosti plátci DPH. Divadlo Alfa zároveň poskytuje zprostředkování dopravy diváků na dětská představení. Tato činnost byla původně zařazená mezi hlavní činnost organizace, nicméně na základě rozhodnutí zřizovatele byla tato činnost přesunuta pod doplňkovou, je tedy předmětem DPH i daně z příjmů.

2.4.2. Doplňková činnost v Divadle Alfa z finančního pohledu

Divadlo Alfa vykázalo v oblasti nákladů za rok 2019 v hlavní činnosti 27 765 tis. Kč a v doplňkové 1 567 tis. Kč. Na straně výnosů potom 30 237 tis. Kč v hlavní činnosti a 1 767 tis. Kč v doplňkové. Z toho plyne, že Divadlo Alfa dosáhlo zlepšeného hospodářského výsledku jak v doplňkové (200 tis. Kč), tak i v hlavní (2 471 tis. Kč) činnosti. Celkový zlepšený hospodářský výsledek organizace rozdělila mezi fond odměn a rezervní fond organizace. To, že organizace dosahuje v hlavní činnosti zisku (resp. zlepšeného výsledku hospodaření) negativně neovlivňuje jeho provoz ve smyslu vztahu se zřizovatelem. Většinu dotací divadlo získává na konkrétní projekty[73] a ty následně nemají kladný hospodářský výsledek. Pokud se tak, stane divadlo nevyčerpanou část dotace vrací.

Náklady pro doplňkovou činnost Divadlo Alfa rozúčtovává na základě směrnice pro účtování nákladů. Některé ze společných nákladů mohou rozpočítat podle spotřeby (pokud mají k dispozici samostatné odběrné místo), u energií v případě pronájmu sálu nebo klubu vycházejí z počtu hodin pronájmu a stanové kvóty pro spotřebu energie při provozním zatížení. Mzdové náklady pak zúčtovávají podle hodinových sazeb, přičemž zohledňují i odvody ZP a SP.

Na mzdové náklady pro doplňkovou činnost vykázalo Divadlo Alfa v roce 2019 505 tis. Kč. Divadlo nemá žádné zaměstnance, kteří by se věnovali čistě doplňkové činnosti, ale u vybraných zaměstnanců, kteří se doplňkovou činností zabývají, účtují stanovenou část úvazku do doplňkové činnosti.

[72] Tamtéž, str. 1
[73] Zahraniční zájezdy, bienále Skupova Plzeň etc.

2.5 Národní divadlo

„Národní divadlo je reprezentativní scénou České republiky. Je jedním ze symbolů národní identity a součástí evropského kulturního prostoru.

Je nositelem národního kulturního dědictví a zároveň prostorem pro svobodnou uměleckou tvorbu.

Je živým uměleckým organismem, který chápe tradici jako úkol ke stále novému řešení a jako úsilí o nejvyšší uměleckou kvalitu.“[74]

Národní divadlo je čtyřsouborovým divadlem (Opera, Činohra, Balet a Laterna Magika) které obývá čtyři pražské scény – Národní divadlo, Státní operu, Stavovské divadlo a Novou scénu. Je jediným divadlem v České republice, které je zřizováno přímo státem, resp. Ministerstvem kultury České republiky.

Národní divadlo se řídí zákonem č. 218/2000 Sb. Ten, jak jsem již popsal výše, sice ukládá, že „[…] Hlavní činností je činnost vymezená zřizovateli příspěvkové organizace zvláštním zákonem a vykonávaná příspěvkovou organizací. V případě příspěvkové organizace zřízené zvláštním zákonem je hlavní činností činnost vymezená zvláštním zákonem.“[75]. Pro Národní divadlo však žádný takový zákon neexistuje. Předpokládám, že tento účel (vymezení hlavní činnosti) v tomto případě supluje zřizovací listina, resp. její poslední aktualizace z března roku 2021[76]. Zřizovací listina dále slouží jako tzv. Statut Národního divadla.

„(1) Posláním Národního divadla je provozování divadelní, výstavní, vzdělávací a výchovné činnosti spočívající zejména:

a) v nastudování a veřejném scénickém předvádění děl z oblasti divadelního, hudebně-dramatického a baletního umění výkonnými umělci, a to formou pořádání a spolupořádání divadelních představení a jiných kulturních produkcí nebo pohostinskými vystoupeními pro jiné pořadatele v tuzemsku a v zahraničí, včetně sdělování těchto produkcí a vystoupení veřejnosti v nehmotné podobě, živě i ze záznamu a to všemi formami a způsoby, včetně vysílání a jeho přenosu a zpřístupňování veřejnosti způsobem umožňujícím dálkový přístup (elektronické sítě), včetně zpřístupňování na vyžádání.

b) pořádání uměleckých soutěží, odborných konferencí, výstav, seminářů a sympozií v tuzemsku i v zahraničí.“[77]

K naplnění tohoto poslání může divadlo na základě své zřizovací listiny provozovat následující hlavní činnost:

„a) tvoří a provozuje divadelní inscenace,

b) zřizuje a provozuje umělecké soubory Národního divadla včetně uměleckých studií

[74] Preambule statutu Národního divadla
[75] § 53 odst. 1 zákona č. 218/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech
[76] Rozhodnutí ministra kultury č. 1/2021
[77] Zřizovací listina Národního divadla, ministerstvo kultury, 2021, str. 2

c) vykonává kulturní, výchovnou a vzdělávací činnost, v jejímž rámci zejména vytváří a veřejnosti zpřístupňuje kulturně-vzdělávací pořady, včetně pořadů zvukových či zvukově obrazových, souvisejících s inscenační a jinou činností Národního divadla. Pořádá kulturní akce, koncerty, výstavy, festivaly, umělecké soutěže, svatební, smuteční a jiné obřady, odborné konference, semináře a sympozia, včetně jejich technického zajištění i zajištění jejich zpřístupňování uživatelům prostřednictvím elektronických sítí a poskytuje další služby uživatelům a návštěvníkům; dále zajišťuje praktickou výuku učňů a provozuje dětské baletní studio,

d) pořizuje, vyrábí, vydává, rozšiřuje a zpřístupňuje veřejnosti zvukové a zvukově obrazové záznamy umělecké činnosti Národního divadla a jiné umělecké činnosti pořádané nebo spolupořádané Národním divadlem na všech druzích nosičů i způsobem umožňujícím dálkový přístup (elektronické sítě),

e) zpřístupňuje umělecká díla a jejich rozmnoženiny a vydává a zpřístupňuje veřejnosti periodický tisk a neperiodické publikace související s jeho posláním a činností,

f) provozuje agenturní činnost v tuzemsku i zahraničí a v jejím rámci organizuje a sjednává vystoupení Národního divadla a hostování tuzemských i zahraničních umělců a uměleckých těles,

g) zabezpečuje propagaci své činnosti, přičemž poskytuje reklamní a propagační služby a využívá médií, elektronických platforem a reklamních a propagačních nástrojů, včetně nástrojů umožňujících dálkový přístup (elektronické sítě),

h) poskytuje bezúplatně i za úplatu informační a výchovně-vzdělávací služby veřejnosti, a to i způsobem umožňujícím dálkový přístup,

i) pořizuje, vytěžuje a zužitkovává databáze,

j) zajišťuje prodej a předprodej vstupenek a vybírá platby za fotografování, filmování, pořizování a zpřístupňování veřejnosti produkcí a vystoupení a užití zvukových a zvukově obrazových záznamů a poskytování fotografií, negativů, notových partů a dalších dokumentů a jejich kopií,

k) zajišťuje prohlídky budov a zařízení Národního divadla pro veřejnost,

l) provozuje ubytovací zařízení,

m) zajišťuje závodní stravování,“[78]

Národní divadlo může kromě těchto činností vykonávat i jinou (doplňkovou) činnost. Může tak činit v případě, že doplňková činnost slouží k lepšímu využití majetku, se kterým Národní divadlo hospodaří, maximálně v rozsahu volné kapacity divadla. Zřizovací listina dále připomíná povinnost sledovat hlavní a doplňkovou činnost divadla odděleně. Předmětem doplňkové činnosti Národního divadla je:

„a) reklamní činnost,

[78] Zřizovací listina Národního divadla, ministerstvo kultury Čr, 2021, str. 2

b) prodej materiálů propagujících jeho činnost,

c) provozování parkoviště,

d) provozování silniční motorové dopravy nákladní a spedičních služeb v tuzemsku i v zahraničí,

e) poskytování služeb pro osobní hygienu a služeb souvisejících s péčí o vzhled osob,

f) hostinská činnost,

g) výroba elektřiny,

h) výroba tepelné energie,

i) rozvod tepelné energie,

j) výroba a prodej výrobků všech profesí divadelní výroby a scénografie."[79]

2.5.1 Doplňková činnost v praktickém provozu Národního divadla

Informace o praktickém provozu doplňkové činnosti Národního divadla jsem získal od vedoucího odboru účetnictví ND, pana Ing. Martina Dvořáka. Při zkoumání provozování doplňkové činnosti je potřeba mít na paměti postavení Národního divadla. Divadlo disponuje bohatým zázemím, které může využívat k hospodářské činnosti, jejíž zisk poté slouží k podpoře hlavní činnosti. Divadlo ale také provozuje činnosti, které podle jejího statutu spadají pod hlavní činnost, mají však podnikatelský charakter (např. pronájmy prostor).

V tomto případě je potřeba si připomenout specifikum Národního divadla – jeho právní formu. V tomto případě zřizovatel (stát) tyto činnosti jako součást naplňování hlavního poslání organizace uznává. Divadlo navíc pronájmy využívá především k zefektivnění využití majetku, který je mu svěřený. Primárním využitím je vždy hlavní činnost organizace, v případě, že divadlo pronajímá svěřené prostory, účtuje stále v rámci hlavní činnosti. Národní divadlo řadilo do roku 2002 veškeré své aktivity mezi hlavní činnost. V roce 2002 byl z doplňkové činnosti vyjmut provoz parkoviště a v dalších letech i některé z dalších činností divadla (zejména kvůli nárůstu objemů daných aktivit)[80]. Národní divadlo ale za všech okolností může stále veškerý případný zisk využívat pouze k podpoře vlastních aktivit.

Národní divadlo v současnosti provozuje následující doplňkovou činnost: Provozování parkovacích prostor pro veřejnost, výroba a rozvod tepelné energie, reklamní činnost, prodej materiálů a předmětů propagujících činnost ND, výroba a prodej výrobků všech profesí divadelní výroby a scénografie.

---

[79] *Tamtéž*

[80] Marie Anna Hostomská*. Hospodaření Národního divadla v letech 2013–2017*. Diplomová práce. Praha: AMBIS vysoká škola, a.s. 2009, str. 58

Zdaleka nejvýznamnějšími jsou pro doplňkovou činnost příjmy z reklamy a příjmy z pronájmu parkoviště pro veřejnost[81]. U ostatních okruhů jsou sice příjmy v porovnání s jinými divadelními institucemi vysoké, nicméně v kontextu rozpočtu Národního divadla se nejedná o významné příjmy. To ale neplatí pro výrobu a rozvod tepelné energie, což zároveň představuje unikátní okruh doplňkové činnosti. Národní divadlo totiž disponuje fotovoltaickými elektrárnami umístěnými na střechách svých budov, navíc má v podzemí vlastní tepelné čerpadlo. To celé je součástí projektu Národního divadla, který měl snížit spotřebu energií a také využít obnovitelné zdroje. Podstatné je, že divadlo ve výsledku vyprodukuje více energie, než je samo schopno spotřebovat. Energii pak prodává sousedícím budovám za úplatu[82]. Toto využití však naplňuje definici doplňkové činnosti, a skutečně slouží pouze k efektivnějšímu využití volných kapacit, pokud by divadlo energii neprodávalo dále a zároveň by ji nevyužilo, mohlo by se jednat o nehospodárné využití majetku.

Stejně tak již zmíněné parkoviště umístěné pod provozní budovou Národního divadla slouží zaměstnancům a hostům divadla, a protože jeho kapacity převyšují poptávku divadla, tak jej nabízí za úplatu veřejnosti. Vzhledem k výhodné poloze je tak tato činnost velmi výnosná.

2.5.2 Doplňková činnost Národního divadla z finančního pohledu

Národní divadlo hospodaří s obrovským rozpočtem. V roce 2019 jeho obrat činil 1 313 343 tis. Kč náklady potom 1 304 848 tis. Kč, obě čísla jsou součtem hospodaření v hlavní i doplňkové činnosti. V doplňkové činnosti pak divadlo dosáhlo na straně výnosů 48 845 tis. Kč a na straně nákladů 40 350 tis. Kč. Celkem pak divadlo vykázalo v doplňkové činnosti zisk 8 495 tis. Kč, v hlavní činnosti pak hospodařilo s vyrovnaným výsledkem.

I když divadlo dosáhlo v oblasti doplňkové činnosti zisku, je tento zisk nižší než v předchozích letech, a to kvůli nárůstu společných nákladů pro doplňkovou činnost. Jako společné náklady označuje Národní divadlo ty, které nelze jednoznačně přiřadit k jednotlivým činnostem. Divadlo také účetně přeúčtovává na vedlejší činnost odpisy z majetku, který slouží i k doplňkové činnosti, v současnosti se vzhledem k zavřenému parkovišti jedná pouze o zařízení k výrobě tepla a chladu. V oblasti výroby dekorací vykázalo divadlo v rámci doplňkové činnosti ztrátu ve výši 63 927 tis. Kč a ztrátu divadlo zaznamenávalo v tomto okruhu i v minulých letech. Tato ztráta je způsobena nastaveným střediskovým členěním a na to navázanou automatickou alokací mzdových nákladů mezi hlavní a vedlejší činností. Zákon však divadlu přímo neurčuje,

---

[81] Parkoviště je v současnosti uzavřeno z důvodu rekonstrukce, tvrzení se opírá o jeho hospodářský význam v minulých letech.

[82] *Nejznámější projekt energetických úspor slaví 10 let. Národní divadlo během nich ušetřilo 93 milionů korun* [online]. Skupina ČEZ, 25.5.2018 [cit. 25.4.2021] Dostupné z: https://www.cez.cz/cs/pro-media/tiskove-zpravy/nejznamejsi-projekt-energetickych-uspor-slavi-10-let.-narodni-divadlo-behem-nich-usetrilo-93-milionu-korun-43829

v jakém detailu musí divadlo činnosti vykazovat, v kontextu celého provozu doplňkové činnosti vykazuje organizace zisk.

Divadlo v roce 2019 zaměstnávalo 81 zaměstnanců, kteří byli plně či částečně placeni z prostředků získaných doplňkovou činností (jedná se např. o 7 zaměstnanců parkingu, 3 zaměstnance oddělení vnějších vztahů, 6 zaměstnanců sekce energie, pracovníci správní sekce). Celkové náklady na mzdy v doplňkové činnosti dosáhly v roce 2019 11 250 tis. Kč

Divadlo veškerý zisk převedlo do rezervního fondu.

2. 6. Buchty a loutky, spolek

Buchty a loutky jsou nezávislým alternativním loutkovým divadlem, které se zaměřuje na dětské i dospělé diváky. Jeho historie sahá do roku 1991, do současnosti uvedl na 60 premiér pro dětské i dospělé diváky. V současnosti jsou stálým hostem ve Švandově divadle na Smíchově.[83]

Buchty a loutky jsou od roku 2015 zapsaným spolkem, účel organizace a předmět hlavní i doplňkové činnosti je tak zachycen ve stanovách spolku:

„2. Účelem a posláním spolku je pořádání divadelních představení a dalších kulturních akcí.

3. Naplňování výše uvedeného účelu je předmětem činnosti spolu;[84] ten tak zahrnuje mimo jiné přípravu a realizaci vlastních divadelních představení a dalších kulturních a uměleckých akcí; organizaci divadelních představení jiných divadelních souborů a jednotlivců; […]"[85]

Kromě toho může k naplnění svého poslání spolek provozovat i následující doplňkovou činnost:

„[…] zajišťování různých doplňkových činností spojených s divadelním provozem, a to zejména výrobu loutek, kostýmů a scénografie, výtvarné návrhy loutek, kostýmů, scénografie a plakátů, prodej propagačních materiálů, odborných divadelních tiskovin, loutek, zajištění občerstvení při divadelních představeních a akcích pořádaných spolkem; spolupráci s jinými divadelními soubory a jednotlivci, hudebníky, výtvarníky atd. a s dalšími kulturními, uměleckými a divadelními organizacemi."[86]

2.6.1 Doplňková činnost v praktickém provozu souboru Buchty a loutky

Na začátku je potřeba upozornit, že na rozdíl od ostatních zkoumaných subjektů jsou Buchty a loutky pouze divadelním souborem, který nedisponuje vlastními prostory a širším zázemím.

---

[83] Buchty a loutky. Buchty a loutky [online]. Dostupné z: http://www.buchtyaloutky.cz/o-divadle
[84] Chybu obsahuje původní znění stanov
[85] Stanovy spolku Buchty a loutky, Praha, 2021, str. 1
[86] Stanovy spolku Buchty a loutky, Praha, 2021, str. 1

I když mají Buchty a loutky vymezeny rozsáhlé okruhy doplňkové činnosti, nemyslí výše zmíněnými okruhy doplňkovou činnost ve smyslu *vedlejší hospodářské činnosti*. Tyto činnosti (např. oprava loutek, návrhy plakátů) soubor provozuje především pro svoji vnitřní potřebu, neposkytuje tyto služby dalším subjektům. V případě „spolupráce s jinými divadelními soubory" využívá soubor příležitostně pro zpestření své tvorby spoluprací s jinými soubory nebo hudebníky, nicméně i to je účtováno v rámci hlavní činnosti. Jako skutečně *doplňkovou činnost* provozují pouze příležitostně hostinskou činnost (a to navíc ve velmi malé míře, omezují se pouze na prodej balených potravin, nemají živnostenské oprávnění).

Divadlo také prodává propagační předměty (merchandise), příjmy z jeho prodeje pak obvykle tvoří nejvýznamnější příjmy z doplňkové činnosti.

2.6.2. Doplňková činnost v souboru Buchty a loutky z finančního pohledu

V roce 2019 činil obrat souboru Buchty v hlavní i doplňkové činnosti 3 194 tis. Kč, přičemž v doplňkové činnosti dosáhli výnosů 6 tis. Kč. V hlavní činnosti pak činila ztráta právě 6 tis. Kč, celý zisk z doplňkové činnosti tak sloužil k úhradě ztráty.

Oproti výnosům v doplňkové činnosti nevykázal soubor žádné náklady. „Doplňková činnost je v rámci celého rozpočtu okrajová. Mzdové náklady v rámci doplňkové činnosti jsme neřešili. Většina nákladů je řešena fakturací nebo smlouvami o dílo"[87] Nedochází zde tedy k rozdělení nákladů pro doplňkovou činnost, nicméně v kontextu hospodaření organizace by se v případě mezd jednalo o tak malou částku, že by to na výsledek hospodaření mělo minimální vliv.

[87] SCHENK Daniel, produkční souboru Buchty a loutky, [online], e-mailová korespondence ze dne 10. 5. 2021

3 Shrnutí výzkumu

3.1 Shrnutí legislativní úpravy doplňkové činnosti

Nesjednocenost legislativního vymezení oblasti hlavní a doplňkové činnosti u neziskových organizací vychází především z neprovázanosti jednotlivých zákonů a předpisů, které vznikaly v různém čase, a nebyla zde snaha o to sjednotit alespoň názvosloví, jak jsem nastínil v kapitole 1.2.2. Ve chvíli, kdy je pak třeba upravit neziskové organizace společnými ustanoveními, dochází pak k tomu, že příslušné předpisy musejí zahrnovat všechny použité termíny, a přitom jimi rozumí to samé. To se týká např. vyhlášek č. 504/2002 Sb. a 410/2009 Sb., které pro účely zákona o účetnictví všechny pojmy shrnují pod další označení *hospodářská činnost.*

Neexistuje také jednoznačný výklad toho, které činnosti mohou organizace řadit mezi hlavní a doplňkovou činnost. Vymezení je tak potřeba hledat v právních úpravách jednotlivých NO. U p. o. určuje vymezení hlavní a doplňkové činnosti jejich zřizovatel, v případě obecně prospěšných společností je potřeba uvést jednotlivé činnosti v zakládací smlouvě a tu následně obhájit před rejstříkovým soudem, zapsaný ústav musí uvést předmět své doplňkové činnosti v zakládací listině a spolek ve svých stanovách.

Neprovázanost se projevuje i u daňových zákonů (ZDP a ZDPH), které s pojmem doplňková činnost nepracují vůbec, přitom právě zákon o dani z příjmů klade na neziskové organizace zvýšené nároky na rozúčtování nákladů ve své hlavní činnosti, kde navíc zákon používá pouze pojem *podnikatelská* a *nepodnikatelská* činnost, přičemž klade důraz na ziskovost dané aktivity. Neziskové organizace zde mohou využívat jisté výhody, kterou jim přináší statut *veřejně prospěšného poplatníka*, nicméně i zde nemají neziskové organizace jednotné podmínky, protože u veřejně prospěšného poplatníka se odlišuje úzký a široký základ daně.

Nelze jednoznačně určit, který z těchto způsobů výpočtu základu daně představuje větší výhodu. Obecně prospěšné společnosti a ústavy daň stanovují ze širokého základu. Zde je zajímavé zmínit, že i přesto, že ústavy mají na základě NOZ částečně shodnou úpravu s nadacemi, uplatňují široký základ, zatímco nadace úzký. V případě širokého základu daně jsou předmětem všechny příjmy organizace, a tedy lze uplatnit i ztrátu v hlavní činnosti, čímž se pak celkový základ daně sníží. Při uplatnění úzkého základu daně, který se týká příspěvkových organizací a spolků, nejsou předmětem daně ztrátové aktivity v rámci nepodnikatelské (hlavní) činnosti organizace, a organizace tak zdaňuje pouze ziskovou (z pohledu zákona podnikatelskou) aktivitu, zároveň nejsou předmětem daně příspěvky z veřejných rozpočtů. Pro veřejně prospěšného poplatníka uplatňujícího úzký základ daně jsou navíc zvýšeny nároky na oddělení hlavní a doplňkové činnosti, protože pro správný výpočet základu daně je potřeba precizně rozdělit společné náklady (např. mzdy, energie, ujeté kilometry), organizace k tomu však v praxi ne vždy přistupují zcela odpovědně, a pro rozpočítání nákladů stanovují kvóty, které ale nemusejí odpovídat skutečnosti, pokud je pravidelně neaktualizují. Tyto nároky na rozpočítání jednotlivých nákladů u poplatníka s širokým základem daně nejsou.

Zákon o DPH se pak na tuto problematiku dívá opět jinak. Pracuje s pojmem *ekonomická činnost*, která se neslučuje s pojmem *podnikatelská činnost*, divadla jsou ve své hlavní činnosti (poskytování kulturních služeb a dodávání zboží s nimi úzce souvisejícího prostřednictvím neziskové organizace) osvobozeny. Toto se netýká doplňkové činnosti a divadla musejí sledovat obrat (v DČ) kvůli stanovenému limitu pro plátcovství DPH. V této souvislosti je pak zajímavé, že z tohoto pohledu by mohl být např. prodej propagačních předmětů divadla součástí hlavní činnosti, protože jeho prodej lze vyložit jako prodej zboží úzce související s poskytováním kulturních služeb, divadla jej však do doplňkové činnosti řadí, především kvůli zákonu o dani z příjmů. Na provoz divadelní kavárny by se však tato logika uplatnit nedala, jedná se o službu, navíc je tato činnost provozována soustavně a mohlo by dojít k narušení hospodářské soutěže.[88]

V kapitole 1.3.6 jsem shrnul problematiku fungování obchodních závodů. Došel jsem k závěru, že obchodní závod jako předmět práva nepředstavuje pro provoz doplňkové činnosti žádnou zvláštní výhodu. Možnost zapsat obchodní pobočku do rejstříku a získat tím vedoucího závodu představuje sice pro organizaci možnou výhodu, nicméně stejného efektu lze dosáhnout i prostým sepsáním plné moci s provozním kavárny. Dále bych rád zmínil, že provoz obchodního závodu není specifikum zapsaného ústavu, ten je pouze jedinou právní formou neziskové organizace, u které je problematika provozu obchodního závodu specificky upravena. Obchodní závod jako takový ale mohou provozovat i všechny ostatní formy neziskových organizací.

3.2 Shrnutí praktického provozu doplňkové činnosti v divadlech

Nejprve se zaměřím na vymezení hlavní a doplňkové činnosti ve zřizovacích nebo obdobných listinách. Vzhledem k tomu, že legislativa úplně přesně neurčuje, jaké činnosti mají patřit mezi hlavní a doplňkové, vzniká pro organizace, resp. jejich zřizovatele (zakladatele) určitý prostor, kde může docházet k nesouladu v rozřazení činností napříč organizacemi.

Nejprve však uvedu takové okruhy činností, které se vyskytují u všech divadel, které jsem podrobil zkoumání. Všechna tato divadla prodávají propagační předměty divadla, a příjmy z této činnosti pak účtují do doplňkové činnosti. Zisk z této činnosti však v žádném divadle netvoří po odečtení nákladů významný příjem. Prodej propagačních materiálů je jednou z činností, kterou organizace řadí kvůli jejímu podnikatelskému charakteru mezi doplňkovou činnost, nicméně její ekonomický význam není velký.[89] Všechna divadla dále do doplňkové činnosti řadí tzv. reklamní činnost, tedy příjem z pronájmů reklamních ploch. Toto je činnost čistě ziskového charakteru, byť jí samozřejmě subjekty nevyužívají ve stejné míře. Dále s výjimkou Divadla Alfa a Činoherního klubu řadí do doplňkové činnosti všechny ostatní subjekty hostinskou činnost (nutno připomenout, že Činoherní klub kavárnu provozuje nepřímo skrze s. r. o., kterou na vlastní účet

[88] § 61 písm. f) zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty

[89] výjimku tvoří divadlo Minor, kde má tato činnost díky převážně dětskému publiku velký význam, v Divadle Alfa ale stejně jako u dalších organizací netvoří prodej propagačních materiálů významnou část činnosti

provozují někteří zaměstnanci divadla), nicméně ne všechny organizace ji skutečně provozují, Divadlo Archa např. využívá služeb externího dodavatele. Provoz hostinské činnosti totiž sebou nese celou řadu potřebných oprávnění, které nejsou vždy organizace schopny získat. Pokud ale divadla tuto činnost provozují, řadí ji jednotně mezi doplňkovou činnost.

Další činností, kterou provozují všechna divadla (s výjimkou souboru Buchty a loutky, který nemá své zázemí), je realitní činnost, resp. pronájmy prostor. Zde už se však divadla rozcházejí v tom, kam takovou činnost řadit. V případě Národního divadla jsou veškeré pronájmy součástí hlavní činnosti. Divadlo Archa také řadí pronájmy mezi hlavní činnost, nicméně v praxi je účtují do doplňkové činnosti (v případě pronájmů nebo akcí „na klíč", které nesouvisejí s hlavním účelem organizace a jsou ziskové). U ostatních organizací jsou pronájmy řazeny do doplňkové činnosti. U pronájmů je přitom možný obojí výklad. Organizace k němu totiž přistupují skutečně *doplňkově* a využívají jej především v případě, že dané prostory nevyužijí pro svoji hlavní činnost. Zároveň však nelze odepřít podnikatelský charakter této činnosti, a záleží potom na schopnosti organizace si způsob, jak o pronájmech účtuje, obhájit.

Právě to, že neexistuje jeden orgán, který by posuzoval všechny organizace[90], je důvodem, že různí zřizovatelé/úředníci z finančního nebo daňového úřadu mohou způsobit, že organizace provozují stejné činnosti, ale v jiných kategoriích. Divadlo Alfa i Národní divadlo provozují ubytovací služby, přičemž tyto služby poskytuje primárně vlastním zaměstnancům, případně hostujícím umělcům. Národní divadlo řadí provoz tohoto zařízení mezi hlavní činnost, v Divadle Alfa však muselo dojít na základě rozhodnutí zřizovatele k přesunutí této činnosti do doplňkové, v této činnosti jsou i plátci DPH. Stejně tak zřizovatel nařídil Divadlu Alfa provozovat zájezdovou dopravu dětských diváků na vlastní představení v rámci doplňkové činnosti, i když ji původně řadili mezi hlavní, dle mého názoru oprávněně, protože tato činnost úzce souvisí s naplňováním poslání organizace.

Další činností, kterou divadla interpretují různým způsobem, jsou vydavatelské a nakladatelské služby, tedy vydávání periodického a neperiodického tisku. Činoherní klub, Divadlo Archa a Národní divadlo je řadí do své hlavní činnosti, Divadlo Alfa i divadlo Minor do doplňkové. Nicméně v případě Činoherního klubu je potřeba doplnit, že se této činnosti fakticky nevěnují, nicméně pokud by činnosti provozovali, budou se řídit svojí zakládací smlouvou.

Stává se tedy, že si divadla vymezí některou z aktivit jako hlavní nebo doplňkovou, v praxi o ní ale účtují jinak. Např. Činoherní klub má ve své zakládací smlouvě uveden jako okruh doplňkové činnosti výrobu zvukových záznamů (zatímco Národní divadlo stejnou činnost řadí pod hlavní), nicméně tuto činnost provozují pouze pro vlastní potřebu, náklady s ní spojené pak účtují do hlavní činnosti.

Mezi mnou sledovanými divadly má doplňková činnost největší rozsah v Národním divadle. To kromě okruhů, které mají divadla obvykle společná, provozuje i (v divadelním prostředí) unikátní činnosti, jako je výroba a rozvod

[90] Což osobně nepovažuji za možné.

tepelné energie nebo pronájem parkoviště. I když tyto činnosti na první pohled nesouvisí s divadelním provozem, skutečně slouží jako doplňkové využití volných kapacit. Parkoviště, které divadlo provozuje, slouží i hostům divadla, čímž zkvalitňuje poskytované služby. V případě výroby energie opět divadlo primárně pokrývá své vlastní potřeby a hospodářská aktivita je provozována za účelnějším využitím majetku. Stejně tak divadlo poskytuje služby svých dílen dalším subjektům.

Opakem Národního divadla, co se rozsahu doplňkové činnosti týče, je spolek Buchty a loutky. Tyto organizace samozřejmě nelze přímo porovnávat, rád bych ale uvedl, že i tento soubor doplňkovou činnost provozuje, omezuje se však především na marketingové aktivity a tato činnost nemá velký rozsah.

V případě účtování mezd a dalších společných nákladů se pak podle mého názoru nejvíce projevuje nejednoznačnost legislativy. Ta sice u všech organizací vyžaduje rozdělení nákladů pro hlavní i doplňkovou činnost, nicméně předpisy už podrobně nestanovují, do jaké míry je potřeba náklady rozdělovat a jakým způsobem. Divadla tak volí různé postupy, obvykle úměrné rozsahu činnosti. V případě organizací, kde je doplňková činnost malého rozsahu, někdy dochází i k tomu, že společné náklady pro doplňkovou činnost nerozdělují a řadí vše pod hlavní činnost, jako například v Činoherním klubu[91] nebo u souboru Buchty a loutky. Divadlo Archa společné náklady rozděluje, v případě mezd zaměstnanců Archy, kteří se doplňkové činnosti věnují, ale žádnému zaměstnanci úvazek nerozdělují, jednalo by se o příliš malý zlomek úvazku (v případě komerčních akcí na klíč uzavírají další smlouvy s externími pracovníky). V Národním divadle, Divadle Alfa a divadle Minor využívají pro rozdělení nákladů na mzdy mezi hlavní i doplňkovou činnost interní směrnici, která u konkrétních zaměstnanců stanovuje podíl úvazku pro hlavní i doplňkovou činnost. V Národním divadle jsou pak navíc 4 zaměstnanci, kteří se v rámci celého svého úvazku věnují čistě doplňkové činnosti, celkem má divadlo 81 zaměstnanců, kteří jsou v DČ zaměstnáni alespoň částečně. Tyto směrnice však nejsou často aktualizovány, může tak tedy časem dojít k odchýlení od reality.

I když doplňkovou činnost provozují všechna zkoumaná divadla v různě velkém rozsahu, v žádném z nich nemá v kontextu celé organizace příliš velký význam a rozsah doplňkové činnosti neohrožuje význam nebo kvalitu hlavní činnosti. S výjimkou Divadla Alfa, které dosahuje zisku i ve své hlavní činnosti, pak všechny organizace používají v souladu s legislativou zisk z doplňkové činnosti ke krytí ztráty organizace, případně jej používají k tvorbě zákonem stanovených fondů.

[91] Podrobnosti v kapitole 2.2.2

4 Závěr

Prvním cílem mé práce bylo zmapovat legislativní úpravu doplňkové činnosti u jednotlivých právních forem neziskových organizací, přičemž jsem do práce zahrnul i to, jak s danou problematikou pracuje zákon o daních z příjmů a zákon o dani z přidané hodnoty. Srovnáním všeho výše zmíněného jsem poukázal na to, že legislativa je neprovázaná a vzniká poměrně široký prostor pro její interpretaci.

Dalším cílem bylo porovnat několik divadelních subjektů a popsat, jak se divadla fungující jako neziskové organizace vyrovnávají s danou legislativou v praxi. Poukázal jsem na několik případů, kdy organizace přistupují k různým aktivitám odlišným způsobem, v tomto případě se projevuje nejednoznačnost legislativy a pro organizace je důležité umět svůj úmysl obhájit, což ale v některých případech nemusí stačit. Divadlo Alfa muselo několik svých činností přeřadit do doplňkové činnosti, i když by podle mého názoru mohly naplnit podstatu hlavní činnosti.

Osobně bych doplňkovou činnost rozdělil na dvě skupiny. Tou první jsou takové činnosti, které divadlo provozuje vedle své hlavní činnosti čistě za účelem dosažení zisku, mezi takové činnosti patří pronájem reklamních ploch, pronájem prostor divadla nebo zakázková výroba v dílnách.

Druhou skupinu pak představují činnosti, které jsou sice podnikatelského charakteru, nicméně divadla je neprovozují primárně za účelem dosažení zisku (byť jej v těch činnostech dosahují), ale spíše za účelem poskytnutí zvláštního servisu zákazníkovi – divákovi, jako je např. provoz divadelní kavárny, nebo prodej propagačních předmětů divadla. Divadlo tyto činnosti provozuje, aby divákovi zkvalitnilo jeho zážitek, ať už tím, že může během přestávky a po představení posedět v divadelní kavárně, nebo že si může domů odnést památku na představení. Do této skupiny řadím i např. provoz parkoviště v případě Národního divadla, nebo již zmíněnou dopravu diváků na přestavení v Divadle Alfa.

Zvláštní pozornost chci na tomto místě věnovat prodeji propagačních předmětů divadla. Divadla musejí řadit náklady na vlastní propagaci do hlavní činnosti, nicméně prodej propagačních předmětů je takřka všude řazen mezi doplňkovou činnost, především kvůli podnikatelské podstatě jeho prodeje. V praxi však jen v málokterém divadle tvoří příjmy z *merchandaisingu* významnou částku a podle mého názoru výrazně převažuje jeho propagační charakter. Pokud se náklady na propagaci divadla počítají mezi hlavní činnost, proč by tam nemohly patřit i příjmy z ní? Zde však velmi pravděpodobně nedojde k pochopení ze strany finančního úřadu, který v této problematice hledí pouze na charakter činnosti, nikoli na její skutečný význam.

Svoji práci nechci uzavřít tvrzením, že podnikatelské aktivity divadel by měly převážit nad jejich hlavním posláním – divadelní činností. Divadla by si ale měla všímat svých volných kapacit, a pokud je mají, využít je, přeci jen často hospodaří se svěřeným majetkem, a o ten by se měla starat *s péčí řádného hospodáře*. Některé činnosti tak mohou divadlům přinést navíc prostředky do

rozpočtu, které následně využijí ke zkvalitnění své činnosti, nebo povedou ke zvýšení atraktivity daného divadla skrze zvláštní služby divákům.

Zároveň se bohužel nedomnívám, že by v dohledné době došlo k úpravě legislativy týkající se rozdělení hlavní a doplňkové činnosti. Bylo by potřeba upravit velké množství předpisů. Kromě toho je doplňkové činnosti věnována skutečně jen okrajová pozornost. To podle mého názoru dostatečně dokládá i fakt, že i když některá divadla s oddělováním hlavní a doplňkové činnosti nepracují úplně precizně, kontrolní orgány nebo úřady se o to příliš nezajímají. Zároveň většina divadel proti současnému stavu neprotestuje, doplňkovou činnost vnímají jako okrajovou záležitost a věnují se především své hlavní, divadelní činnosti.

Seznam použitých zdrojů a literatury

Literatura

Bohumil Nekolný et al. *Kontext provozování divadla v ČR*. Produkce a management divadla v ČR. Praha: Akademie múzických umění v Praze, 2018. ISBN 978-80-7331-501-6

Jan Petrov – Michal Výtisk – Vladimír Beran. *Občanský zákoník: komentář*. Praha: C.H. Beck, 2017. ISBN 978-80-7400-653-1

Marie Anna Hostomská*. Hospodaření Národního divadla v letech 2013–2017*. Diplomová práce. Praha: AMBIS vysoká škola, a.s. 2009

Jitka Michálková. *Podnikání nepodnikatelů.* Diplomová práce. Brno: Právnická fakulta Masarykovy univerzity, 2018

Markéta Janková. *Doplňková činnost Divadel.* Diplomová práce. Praha: Akademie múzických umění v Praze, 2007

Marie Kolářová. *Problematika daní u divadel.* Diplomová práce. Praha: Akademie múzických umění v Praze, 2013

Marie Kolářová. *DPH u divadel*. Diplomová práce. Praha: Akademie múzických umění v Praze, 2015

Webové zdroje

Hospodářská činnost ve výkazu zisku a ztráty – Knihovna [online], 1.1.2013 [cit. 3.5.2021] Dostupné z: http://knihovna.oseminare.cz/index.php?title=Hospod%C3%A1%C5%99sk%C3%A1_%C4%8Dinnost_ve_v%C3%BDkazu_zisku_a_ztr%C3%A1ty

Výkladové stanovisko č. 8 Expertní skupiny Komise pro aplikaci nové civilní legislativy při Ministerstvu spravedlnosti ze dne 7. 6. 2013 - k výdělečné činnosti spolku. [online] [cit. 12.05.2021]. Dostupné z: http://obcanskyzakonik.justice.cz/images/pdf/Stanovisko-08.pdf

Zastoupení podnikatele [online] BusinessInfo.cz [cit. 12.05.2021]. Dostupné z: https://www.businessinfo.cz/clanky/zastoupeni-podnikatele-ppbi/4/

*Daň z příjmů příspěvkových organizací [*online]. *Účetnictví Nevýdělečné organizace,* 19. 4. 2021 [cit. 22. 4. 2021]. Dostupné z: https://www.ucetnictvino.cz/33/dan-z-prijmu-prispevkovych-organizaci-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Eh-eYv2i0sX2KBHSYJPjG_A/?query=dopl%F2kov%E1%20%E8innost%20p%F8%EDsp%ECvkov%E9%20organizace&serp=1

Nejznámější projekt energetických úspor slaví 10 let. Národní divadlo během nich ušetřilo 93 milionů korun [online]. Skupina ČEZ, 25.5.2018 [cit. 25.4.2021] Dostupné z: https://www.cez.cz/cs/pro-media/tiskove-zpravy/nejznamejsi-projekt-energetickych-uspor-slavi-10-let.-narodni-divadlo-behem-nich-usetrilo-93-milionu-korun-43829

Legislativa

Československo. Zákon č. 109/1964 Sb., Hospodářský zákoník*. In Sbírka zákonů Československé socialistické republiky*. 1964, částka 47

Československo. Ministerstvo financí. Vyhláška č. 205/1991, Vyhláška ministerstva financí České republiky o hospodaření s rozpočtovými prostředky státního rozpočtu České republiky a o finančním hospodaření rozpočtových a příspěvkových organizací. *In Sbírka zákonů České a Slovenské federativní republiky. 1991, částka 98*

Česko. Zákon č. 248/1995 Sb., Zákon o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů. *In Sbírka zákonů, Česká republika*, 1995, částka 65

Česko. Zákon č. 250/2000 Sb., Zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů*. In Sbírka zákonů, Česká republika*. 2000, částka 73

Česko. Zákon č. 218/2000 Sb., Zákon o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla). *In Sbírka zákonů, Česká republika*. 2000, částka 65

Česko. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (nový). In Sbírka zákonů, Česká republika. 2012, částka 33

Československo. Zákon č. 455/1991 Sb., Zákon o živnostenském podnikání (živnostenský zákon). *In Sbírka zákonů České a Slovenské federativní republiky*. 1991, částka 87

Česko. Vyhláška 504/2002 Sb., Vyhláška, 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. *In Sbírka zákonů, Česká republika*. 2002, částka 174

Česko. Vyhláška č. 505/2002 Sb., Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu. *In Sbírka zákonů, Česká republika*. 2002, částka 174

Česko. Vyhláška č. 410/2009 Sb., Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky. *In Sbírka zákonů*, Česká republika. 2009, částka 133

Česko. Zákon č. 563/1991 Sb., Zákon o účetnictví. In Sbírka zákonů České a *Slovenské federativní republiky*. 1991, částka 107

Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., Zákon o daních z příjmů. In Sbírka zákonů *České a Slovenské federativní republiky*. 1992, částka 117

Česko. Zákon č. 235/2004 Sb., Zákon o dani z přidané hodnoty*. In Sbírka zákonů, Česká republika*, částka 78

Česko. Ministerstvo kultury. Rozhodnutí ministra kultury č 1/2021 ze dne 16. 2. 2021, kterým se mění zřizovací listina Národního divadla […], 2021

Osobní rozhovory, konzultace a mailová korespondence

Zbyněk Ondřich – finanční manager a zástupce ředitele divadla Archa

Ing. Růžena Benýrová – provozně-ekonomický náměstek divadla Alfa

Ing. Jiří Pokorný – ekonom Činoherního klubu

Petra Maškova – zaměstnankyně účetního oddělení divadla Minor

Ing. Martin Dvořák – vedoucí odboru účetnictví Národního divadla

Daniel Schenk – produkční souboru Buchty a loutky

Mgr. et. MgA. Viktor Košut – konzultace v oblasti obchodního závodu

Zřizovací, nebo obdobné listiny divadel a další související dokumenty

Zakládací smlouva Činoherního klubu, o. p. s., Praha, 2002

Zakládací smlouva Divadla Archa, o. p. s., Praha, 2011

Zřizovací listina Národního divadla, ministerstvo kultury Čr, 2011

Zřizovací listina divadla Minor, Praha, 2001

Zřizovací listina divadla Alfa, Plzeň, 2018

Stanovy spolku Buchty a loutky, Praha, 2021

Příloha 1

Směrnice divadla Minor pro klíčování nákladů mezi hlavní a doplňkovou činnost.

28. Směrnice ke klíčování nákladů

Klíčování nákladů z hlavní činnosti na doplňkovou probíhá čtvrtletně, pokud je některá z položek stanovující koeficient přepočtu nulová, proběhne přepočet v následujících čtvrtletích.

Druhy doplňkové činnosti divadla Minor:

- specializovaný maloobchod
- agenturní činnost v oblasti kultury a umění
- vydavatelské a nakladatelské činnosti
- pořádání odborných kurzů, školení a jiných vzdělávacích akcí
- reklamní činnost a marketing
- výroba her, hraček a dětských kočárků
- výroba oděvů a oděvních doplňků
- hostinská činnost
- pronájem a půjčování věcí movitých

Spojeno s pronájmy:

a) pronájem baru a kavárny (90m^2) – přepočet nákladů na plochu (celková plocha divadla 1621,2m^2)

Elektrická energie
Vodné/stočné
Teplo
Teplá voda

Odpad – 1/3 (1 popelnice ze 3 do doplňkové činnosti)
Internet - 1/12 (1 připojení z 12 připojení na internetové síti – měsíční poplatky Omnet)

b) ostatní pronájmy
stanovení % - podíl tržby z pronájmů/tržby za představení (vlastní, spolupoř., hostování)
Elektrická energie
Vodné/stočné
Teplo
Teplá voda

Spojeno s reklamní činností:

a) stanovení % - podíl tržby z reklamy/tržby za představení (vlastní, spolupoř., hostování)
Měsíční programy
Materiál na propagaci

1/3

b) stanovení % - podíl tržby z doplňkové činnosti/tržby z hlavní činnosti
Telefony
Poštovné
Kancelářské potřeby

Osobní náklady

(mzdy, OON, SZ, ZP, příděl do FKSP)

a) prodej propagačních předmětů – inspektor hlediště – úvazek 0,05; referent pro nábor – úvazek 0,05
b) reklamní činnost – divadelní produkční (kontakty, smlouvy) – úvazek 0,1; vedoucí marketingu (propagační materiál) – úvazek 0,1; správce sítě (úprava www stránek)– úvazek 0,05
c) pronájem inscenací – garderobiérka – úvazek 0,1; evidence majetku – 10% z roční dohody

Nedílnou součástí této směrnice je 1 příloha
Platnost směrnice od 1.1.2004
Razítko a podpis statutárního zástupce organizace:

2/3

Příloha č. 1 Směrnice ke klíčování nákladů

Se směrnicí byli seznámeni:

Jméno a příjmení	Funkce	Datum	Podpis
Ing. Zdenek Pecháček	ředitel	1.1.2004	
Ing. Petra Mašková	hlavní účetní-pers.	1.1.2004	
Ing. TOMÁŠ ZÁMEČNÍK	HLAVŠ. – REŽIS.	1.9.2006	

3/3