

## Změnový list k publikaci „Praktická aplikace přímých daní v příspěvkové organizaci“

1. Z důvodu drobné výpočtové chyby v příkladu se na str. 192-193 v kapitole 4.10 se nahrazuje celý výpočet daně z příjmů, přičemž změny v příkladu jsou zvýrazněny kurzívou.

### Nahrazený text:

Nyní identifikujeme příjmy z hlavní činnosti, **které nejsou předmětem daně a k nim přiřadíme náklady, přímo související s těmito výnosy**. Celkové součty v řádcích jsou zaokrouhleny na celé Kč.

Výnosy	Částka v Kč	Řádek DAP
Úroky z běžného účtu (účet 662)	5 867,00	Ř. 130
Příspěvek na provoz (účet 672)	13 062 100,00	Ř. 101
Ostatní výnosy z hlavní činnosti, které jsou ztrátové (celkové výnosy mínus účet 648, 662, 672 a částku výnosů, které jsou předmětem daně v celkové výši <b>150 830,30</b> )	749 231,00	Ř.101
Součet ř.101	<b>13 811 331,00</b>	
<i>Osvobození bezúplatných příjmů</i>	<i>10 000,00</i>	<i>Ř. 109</i>
Náklady	částka v Kč	řádek DAP
Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku (do výše kryté účelovým příspěvkem zřizovatele)	186 000,00	Ř. 50
Náklady hlavní činnosti, do výše příjmů, které nejsou předmětem daně z příjmů	13 959 445,44	Ř. 40

Z příjmů hlavní činnosti vymezíme příjmy, **které jsou předmětem daně**.

Výnosy hlavní činnosti	částka v Kč	Související náklady	částka v Kč
Nájem kotelny (účet 603)	22 600,00	žádné	0
Prodej šrotu a papíru (účet 649)	6 787,30	žádné	0
Provize příspěvkové organizace z produktivní práce učňů (účet 602)	121 443,00	Odměna jednotlivých učňů podílejících se na produktivní práci	56 050,00
<b>Celkem</b>	<b>150 830,30</b>		<b>56050,00</b>
<b>ZD ke zdanění z HČ</b>			<b>94 780,30</b>

Následně v rámci doplňkové činnosti posoudíme jednotlivé náklady, zda splňují podmínky daňové znatelnosti z hlediska zákona o daních z příjmů a prostřednictvím ř. 50 daňového priznání vyloučíme celé odpisy ze svěřeného majetku účtované ve výši 24 960 Kč v doplňkové činnosti.

Do tabulky související s ř. 40 daňového přiznání uvedeme náklady na hlavní činnost v členění podle účetních skupin při zohlednění (snížení) daňově účinných nákladů z hlavní činnosti ve výši 56 050 Kč.

Výsledný základ daně z příjmů (ř. 200 daňového přiznání) obsahuje účetní výsledek hospodaření doplňkové činnosti ve výši 158 899,34 Kč, příjmy z hlavní činnosti, které jsou předmětem daně z příjmů v celkové výši 94 780,30 a hodnotu účetních odpisů účtovaných v nákladech doplňkové činnosti ve výši 24 960 Kč.

S ohledem na to, že sleva na dani z titulu zaměstnaná osoba se sníženou pracovní schopností by nevykryla celou daň, je nutné vypočítat základ daně po odečtu snížení daňového základu podle § 20 odst. 7 ZDP v ř. 251, tak aby se zohlednila následná sleva v ř. 300 do nulové výše základu daně.

S ohledem na rozhodnutí příspěvkové organizace osvobodit bezúplatný příjem v roce 2014, je nutno ještě zvýšit výsledek hospodaření o hodnotu nevyčerpaného bezúplatného příjmu, tj. na ř. 30 daňového přiznání uvést částku 2 000 Kč a na ř. 109 daňového příjmu uvést celou hodnotu bezúplatného příjmu osvobozeného od základu daně dle § 19b ZDP.

**V daňovém přiznání budou jednotlivé řádky vykazovat tyto hodnoty v Kč:**

Ř.10 - celkový účetní hospodářský výsledek z hlavní činnosti	-66 568
Ř. 30 – hodnota nevyčerpaného bezúplatného příjmu	2 000
Ř.40 – náklady hrazené příspěvkem na provoz, včetně účetních odpisů ze svěřeného majetku, které nebyly kryté příspěvkem, čerpání bezúplatného příjmu	13 967 445
Ř.50 – odpisy z majetku svěřeného k hospodaření z hlavní činnosti, kryté příspěvkem zřizovatele	210 960
Ř. 70 – součtový řádek	14 172 405
Ř.100 – čerpání finančních darů	0
Ř.101- <i>dotace a příspěvky, příjmy hlavní činnosti ztrátové</i>	<i>13 811 331</i>
Ř. 109 – hodnota osvobozeného bezúplatného příjmu dle § 19b ZDP	10 000
Ř. 130 – úroky	5 867
Ř.170 – součtový řádek	13 835 198
Ř.200 – <i>základ daně, nájemné, mimořádné výnosy</i>	<i>278 639</i>
Ř.251 – <i>snížení daňového základu podle § 20 odst. 7 ZDP, minimálně do výše základu daně nebo 300 000 Kč, maximálně 1 000 000 Kč (30% základu daně vykázaného na Ř.200)</i>	<i>184 000</i>
Ř.270 –základ daně zaokrouhlený na tis. Kč	94000
Ř.280 – sazba daně z příjmů právnických osob	19%

Ř.290 – daňová povinnost daně z příjmů právnických osob	17 860
Ř.300 – sleva na dani dle §35 ZDP (zaměstnanci se sníženou pracovní schopností) jen do výše daně (nelze maximální výši 18 000 Kč)	17 860
Ř.310 – daňová povinnost daně po odečtení slevy na dani	0
Ř.340 – celková daňová povinnost	0
Ř.360 – poslední známá daňová povinnost pro účely stanovení výše a periodicity záloh daně z příjmů právnických osob	0

2. Změny ke kapitole 4.11 na str. 195 – **pozitivní výkladový posun k nepeněžním příjmům zveřejněný v odpovědi MFČR**, které jsou zveřejněny na webových stránkách [www.econompress.cz](http://www.econompress.cz).

V souvislosti s novelizací zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o dani z příjmů“), s účinností od 1.1.2015 došlo ke změně daňového pohledu na nepeněžní majetkový prospěch vypůjčitele u výpůjčky (např. příspěvková organizace užívající majetek **zřizovatele** bezplatně na základě uzavřené smlouvy o výpůjčce) s tím, že v knize je na tuto novelizaci upozorněno v kapitole 4.10.

Nicméně v průběhu roku 2015 vyšlo několik sdělení Ministerstva financí ČR týkající se uvedené problematiky, které považujeme za podstatné pro řešení, jak tyto nepeněžní příjmy při sestavení daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob zahrnout do základu daně. Jedná se zejména o dopis ing. Andreje Babiše, ministra financí ČR předsedovi Asociace krajů ČR evidovaným pod č.j. MF-48224/2014/15-4 ze dne 18.11.2014 a **vyjádření ing. Mgr. Stanislava Kouby z MF ČR z pověření náměstkyně ministra finanční Mgr. Simony Hornochové ze dne 9.7.2015 čj. MF-29193/2015/15-5** v reakci na dopis Svazu měst a obcí České republiky.

**Náš komentář:**

Zásadní informací pro vypůjčitele je, že tyto nepeněžní příjmy jsou počínaje zdaňovacím obdobím 2015 nově předmětem daně z příjmů.

Pro správné sestavení daňového přiznání daně z příjmů právnických osob je však nutné posouzení způsobu a rozsahu využití majetku, který je na základě smlouvy o výpůjčce vypůjčitelem užíván.

- Je-li tento majetek zcela výhradně užíván pro hlavní činnost příspěvkové organizace (vymezenou platnou zřizovací listinou), pak je situace jednodušší. V každém případě je nutno zvýšit základ daně z příjmů v ř. 30 v daňovém přiznání o hodnotu tohoto nepeněžního příjmu z titulu bezúplatného užívání majetku formou připočitatelné položky k základu daně z příjmů. Nicméně bude uplatněno 100% osvobození od daně z příjmů v ř. 109 s odkazem na § 19b odst. 2 zákona o daních z příjmů ve vazbě na § 20 odst. 8 tohoto zákona, tj. využití pro činnosti v oblasti školství, kultury, sociální služeb, zdravotnictví, výchovy a vzdělávání aj. a tím dosaženo negativního dopadu na daň z příjmů. V případě, že se jedná o zanedbatelnou hodnotu nepeněžního příjmu, nemusí příspěvková organizace osvobození tohoto příjmu prostřednictvím ř. 109 daňového přiznání uplatnit (většinou za předpokladu, že celkový základ daně nedosáhne hranice odčitatelné položky stanovené § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tj. 300 000 Kč) a bude o hodnotu nepeněžního příjmu pouze zvyšovat základ daně vykázaný na ř. 200 daňového přiznání.

- V případě, že je majetek využíván příspěvkovou organizací **částečně i pro doplňkovou činnost**, je možno osvobození dle § 19b odst. 2 využít pouze v poměru, v jakém je předmětný majetek využíván pro hlavní činnost vymezenou ve zřizovací listině. Procentuální poměr využití majetku pro doplňkovou činnost je připočitatelnou položkou k základu daně z příjmů. Při sestavení daňového přiznání se bude postupovat obdobně, tj. nejprve se zvýší základ daně z příjmů o celou hodnotu nepeněžního bezúplatného příjmu v ř. 30 daňového přiznání a následně se formou odčitatelné položky k základu daně uplatní osvobození od daně z příjmů s odkazem na ustanovení § 19b odst. 2 zákona o daních z příjmů ve vazbě na § 20 odst. 8 ZDP v ř. 109 daňového přiznání, ale pouze v poměru využívání vypůjčeného majetku pro hlavní činnost.
- Za hodnotu nepeněžního příjmu v obvyklé ceně lze v případě odepisovaného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku považovat částku ročních odpisů účtovaných do nákladů u vypůjčitele (půjčitel majetek užívá bezplatně, nemá jej uveden v rozvaze, pouze v případě plného rozsahu účetnictví povinně v podrozvahové evidenci). V případě majetku, který není vypůjčitelem odepisován nebo se jedná o majetek užívaný na základě obchodně-dodavatelských vztahů (mimo zřizovatele) např. u kopírovacích strojů, čistících rohoží, jiného vybavení škol lze použít pro ocenění hodnoty nepeněžního příjmu cenu uvedenou v uzavřené smlouvě, případně stanovenou půjčitelem. Není-li hodnota nepeněžního příjmu žádným způsobem vyčíslena, lze využít ocenění právního předpisu upravujícího oceňování majetku (viz § 23 odst. 6 ZDP).