

Královéhradecký kraj
Pivovarské náměstí 1245/2
500 03 Hradec Králové

Odbor sociálních věcí a zdravotnictví

naše značka: KHK V 03

Věc:

Dotaz 26/S – výkaz zisku a ztrát

Vážení,

k dotazu 26/S ze dne 16. února 2010: *„Je pro poskytovatele sociálních služeb služba (provedená v rámci smlouvy) hlavní nebo hospodářská činnost?“* uvádíme následující:

Pro potřeby konkrétní odpovědi bychom potřebovali znát bližší specifikaci subjektu, ke kterému se dotaz vztahuje. S ohledem na skutečnost, že však tento dotaz z největší pravděpodobností lze vztáhnout na více subjektů poskytujících služby dle Smlouvy o uzavření sociální služby (dále také jen „Smlouva“), předkládáme níže právní rozbor zabývající se tímto dotazem v obecné rovině.

Mezi subjekty, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání patří dle dílce zákona č. 586/1992 Sb, o daních z příjmů (dále jen „ZoDP“) zejména subjekty

uvedené v jeho § 18 odst. 8, a sice **zájmová sdružení právnických osob**, pokud mají tato sdružení právní subjektivitu a nejsou zřízena za účelem výdělečné činnosti, občanská sdružení včetně odborových organizací, politické strany a politická hnutí, registrované církve a náboženské společnosti, nadace, nadační fondy, obecně prospěšné společnosti, veřejné vysoké školy, veřejné výzkumné instituce, školské právnické osoby, obce, organizační složky státu, kraje, příspěvkové organizace, státní fondy a subjekty, o nichž tak stanoví zvláštní zákon. Dále se bude rozbor vztahovat na nejdůležitější subjekty, kterými beze sporu jsou obecně prospěšné společnosti, sdružení právnických osob za účelem jiné než výdělečné činnosti, nadace a nadační fondy.

1) Obecně prospěšné společnosti (dále jen „o.p.s.“)

a) Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech (dále jen „ZoOPS“)

Činnost o.p.s. je vymezena zvláštním zákonem. Hlavním definičním znakem o.p.s. je její neziskovost, a to v tom smyslu, že případný zisk nesmí být použit ve prospěch zakladatelů, členů jejích orgánů či zaměstnanců. Naopak musí být případný dosažený zisk reinvestován do hlavní činnosti, pro niž byla o.p.s. založena.

O.p.s. vykonává **hlavní činnost** a může dle ZoOPS vykonávat také činnost doplňkovou (§ 17). Činnost hlavní, tj. druh obecně prospěšných služeb, musí být stanovena v Zakladací smlouvě (listině) (§4 odst. 2 písm. c) ZoOPS). Činnost doplňková nebo také *vedlejší* nebo *hospodářská*, přičemž tyto pojmy označují totéž, a sice činnost odlišnou od hlavní činnosti (dále jen „doplňková činnost“), je-li provozována, se zapisuje povinně do rejstříku obecně prospěšných společností. Zápis však není podmínkou jejího oprávněného výkonu.

Činnost doplňková může být jakákoli jiná činnost (zákon alespoň blíže možnou povahu doplňkové činnosti nevymezuje), tato činnost může tedy mít i charakter podnikatelské činnosti, a to za podmínky, že

- a) doplňkovou činností bude dosaženo **účinnějšího využití majetku**, a zároveň
- b) **nebude ohrožena kvalita, rozsah a dostupnost obecně prospěšných služeb**
- c) o.p.s. se nesmí účastnit na podnikání jiných osob.

O předmětu a rozsahu doplňkových činností o.p.s. nad rámec hlavní činnosti rozhoduje správní rada (statutární orgán). Ta také uděluje souhlas ke zcizení či

zastavení nemovitosti náležející o.p.s. nebo s pronájmem na dobu delší jednoho roku, pokud statut o.p.s. nestanoví dobu kratší.

Provozování doplňkové činnosti nesmí ohrozit kvalitu rozsahu a dostupnosti obecně prospěšných služeb. Pokud by k tomu opakovaně docházelo, bylo by to důvodem, kdy soud může takovou o.p.s. na návrh zrušit (§ 8 odst. 4 ZoOPS).

ZoOPS stanoví, ve kterých případech musí mít o.p.s. roční účetní závěrku ověřenou auditorem. Součástí výroční zprávy je také zpráva o hospodaření společnosti. Charakteristickým rysem hospodaření o.p.s. je zákonem stanovená povinnost hospodářský výsledek po zdanění, vykázaný ke konci účetního období, převést v celé výši do rezervního fondu.

Výroční zpráva o.p.s. obsahuje mimo jiné také přehled rozsahu příjmů v členění podle zdrojů.

Ve svém účetnictví o.p.s. rozlišují původ výnosů:

- i) výnosy spojené s obecně prospěšnými službami
- ii) výnosy spojené s doplňkovými činnostmi
- iii) výnosy spojené se správou o.p.s.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „Z o účetnictví“), uvádí, že o.p.s. mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.

Z hlediska daňového (daně z příjmů, z nemovitostí, dědická, darovací, z převodu nemovitostí) mají o.p.s. v zásadě stejný režim jako jiné nepodnikatelské právnické osoby vyjmenované výše. Jsou obdobně daňově zvýhodněny. Toto daňové zvýhodnění však dle § 22 ZoOPS pro příslušný rok ztrácejí, jestliže poruší ustanovení § 2, § 17 nebo § 20 ZoOPS.

b) Zákon č. 586/1992 Sb, o daních z příjmů (dále jen „ZoDP“)

ZoDP rozlišuje příjmy neziskových organizací, a tedy i o.p.s., na příjmy, které nejsou předmětem daně, na příjmy, které jsou od daně osvobozené a na příjmy, které se vždy zdaňují.

Příjmy, které nejsou předmětem daně, definuje ZoDP v § 18 odst. 4:

U poplatníků uvedených v odstavci 3 (o.p.s.) nejsou předmětem daně příjmy

a) z činností vyplývajících z jejich poslání za podmínky, že náklady (výdaje) vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší; činnosti, které jsou posláním těchto poplatníků, jsou stanoveny zvláštními předpisy, statutem, stanovami, zřizovacími a zakladatelskými listinami,

b) z dotací, příspěvků na provoz a jiných podpor ze státního rozpočtu, rozpočtu kraje a rozpočtu obce poskytnutých podle zvláštních právních předpisů, z prostředků poskytnutých státními fondy, z podpory poskytnuté regionální radou regionu soudržnosti podle zvláštního právního předpisu, z podpory od Vinařského fondu, z prostředků poskytnutých z rozpočtu Evropské unie nebo veřejných rozpočtů cizích států, a dále příjmy krajů a obcí plynoucí z výnosu daní nebo podílu na nich, výnosu poplatků a peněžních odvodů, které jsou podle zvláštních zákonů příjmem kraje a obce,

c) z úroků z vkladů na běžném účtu,

d) z úplatných převodů a úplatného užívání státního majetku mezi organizačními složkami státu a státními organizacemi a z pronájmů a prodeje státního majetku, které jsou podle zvláštního právního předpisu příjmem státního rozpočtu.

Ve smyslu § 18 ZoDP jsou o.p.s. zdaňovány pouze pozitivní výsledky jejich hlavní činnosti (§18 odst. 4) písm. a) ZoDP). V případě, že příjmy z hlavní činnosti o.p.s. jsou vyšší než náklady na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů, je rozdíl mezi příjmy a výdaji zdanitelným základem daně. ZoDP nijak konkrétně neupravuje definici konkrétních jednotlivých hlavních činností, za které je nutno poměr příjmů a výdajů sledovat. Definice činností, u kterých se výše příjmů a výdajů sleduje, vyplývá vždy z vnitřního uspořádání každé jednotlivé organizace a je třeba vnitřní metodikou určit, za které činnosti se poměr příjmů a výdajů sleduje. Každá organizace má právo se obrátit na svého správce daně se žádostí o závazné posouzení této metodiky sledování příjmů a výdajů za jednotlivé činnosti.

Příjmy, které jsou od daně osvobozené, definuje ZoDP v § 19:

(1) *Od daně jsou osvobozeny*

a) členské příspěvky podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin, přijaté zájmovými sdruženími právnických osob, profesními komorami s nepovinným členstvím, občanskými sdruženími včetně odborových organizací, politickými stranami a politickými hnutími.

Ve smyslu § 25 odst. 1) písm. i) ZoDP nelze proti příjmům, které jsou od daně osvobozeny, uplatnit žádné daňové náklady.

Příjmy, které se vždy v neziskových organizacích zdaňují

Zdaňované jsou u o.p.s. vždy příjmy z reklam a příjmy z nájemného (s výjimkou z úplatných převodů a úplatného užívání státního majetku mezi organizačními jednotkami státu a státními organizacemi a z pronájmu a prodeje státního majetku, které jsou příjmem státního rozpočtu).

Do této kategorie příjmů budou také zpravidla patřit i příjmy z doplňkové, tzn. hospodářské činnosti.

Proti těmto zdaňovaným příjmům je možno uplatnit daňové výdaje na jejich dosažení, zajištění a udržení.

Shrnutí:

V neziskových organizacích, a tedy i o.p.s., se hlavní a doplňková činnost účtuje odděleně. Dále je nutno ve smyslu §18 odst. 4) písm. a) ZoDP v rámci hlavní činnosti sledovat, zda příjmy z hlavní činnosti nepřevyšují výdaje na jejich dosažení, zajištění a udržení. Pro stanovení základu daně není možné kompenzovat ztráty v hlavní činnosti se zisky z doplňkových činností.

c) Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „Z o daních“)

Dle § 20 odst. 4 písm. b) Z o daních je osvobozeno od daně darovací a daně dědické bezúplatné nabytí majetku o.p.s., má-li sídlo v tuzemsku nebo na území jiného evropského státu a bezúplatně nabytý majetek je určen na její činnost vykonávanou v souladu se ZoOPS.

d) Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí (dále jen „Z o dani z nemovitostí“)

Daň z nemovitosti je tvořena jednak daní z pozemku a jednak daní ze staveb. Od daně z pozemků jsou dle § 4 odst. 1 písm. f) Z o DN osvobozeny pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbou ve vlastnictví o.p.s., nejsou-li využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány. Totéž platí také u daně ze staveb (§9 odst. 1 písm. f) Z o DN). Poplatník daně uplatní nárok na osvobození od daně z nemovitostí v daňovém přiznání.

2) Nadace a nadační fondy

a) Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů (dále jen „Z o nadacích“)

Pro účely tohoto právního rozboru bude tam, kde zákon nečiní rozdíly mezi právní úpravou nadace a nadačním fondem, používán pouze pojem nadace s tím, že se jedná i o nadační fondy. Nadace jsou právními osobami s vlastní právní

subjektivitou. Nadace je účelovým zřízením majetku, když účelem je dosahování obecně prospěšných cílů. K dosahování tohoto účelu používá výnosů z nadačního jmění a ostatní majetek nadace. Nadační jmění tvoří peněžité i nepeněžité vklady a nadační dary, které splňují **předpoklad trvalého výnosu**. Pokud by nadační jmění nepřinášelo trvale nějaký výnos a nadace by neměla jiný majetek a nemohla by tak plnit účel, pro který byla zřízena, může osoba, která dosvědčí právní zájem, navrhnout soudu, aby nadaci zrušil. Majetek nadace je spravován správní radou (statutární orgán).

Majetek nadace smí být použit pouze v souladu s účelem a podmínkami stanovenými v nadační listině. Nadace vede odděleně od nadačních příspěvků náklady související se správou nadace.

Z o nadacích výslovně stanoví v § 23, že nadace nesmí vlastním jménem podnikat, s výjimkou pronájmu nemovitostí, pořádání loterií, tombol, veřejných sbírek, kulturních (vzdělávacích, sportovních,...) akcí. Nadace nesmí použít majetku k nabytí majetkové účasti na jiných osobách, nestanoví-li zákon jinak. S nadačním jméním lze disponovat (není-li stanoveno zřizovatelem jinak), avšak pouze v souladu s cílem nadace a s péčí řádného hospodáře. Peněžní prostředky lze uložit na zvl. účet nebo je použít například na nákup investičních nástrojů či na nákup nemovitostí, naopak je není možno půjčovat. Dle § 23 odst. 9 Z o nadacích existuje omezení pro prodej majetku nebo pronájem nemovitosti, a to v tom smyslu, že kupujícím nebo nájemcem nesmí být člen orgánu nadace ani osoby jim blízké.

Rozdíly mezi nadací a nadačním fondem - zatímco nadace používá k dosahování účelu výnosů z nadačního jmění a ne samotné jmění, nadační fond používá všechn svůj majetek, tzn. nedělí majetek na nadační jmění a ostatní majetek.

Příjmy či výnosy nadace tvoří příjmy či výnosy z nadačního jmění, příjmy či výnosy z ostatního majetku, nadační dary. Výdaje či náklady nadace tvoří nadační příspěvky třetím osobám, náklady související se správou.¹

b) ZoDP

Nadace patří stejně jako obecně prospěšná společnost mezi poplatníky, kteří nebyli založeni za účelem podnikání. Platí tady tedy obdobně totéž, co pro o.p.s. Tedy **předmětem daně jsou vždy:**

- i) příjmy z reklam, které jsou v praxi často zaměňovány se sponzorskými dary. Je však nutné upozornit, že dar je vždy jednostranný úkon. Jakmile se druhá strana smluvně zaváže k jakémukoli protiplnění, nejedná se o dar, ale o

¹ Morávek, Z. Nadace a nadační fondy z daňového a účetního hlediska, 1. část. Daně a právo v praxi. 2009, č. 6. str. 29.

- příjem, nejčastěji reklamního či obdobného charakteru;
- ii) příjmy z nájemného, a to jak movitých tak i nemovitých věcí, avšak podle § 19 odst. 1 písm. r) ZoDP jsou od daně osvobozeny příjmy plynoucí z pronájmu nemovitostí, které jsou součástí nadačního jmění a jsou zapsány v nadačním rejstříku. Osvobození se uplatní tehdy, když takto dosažené příjmy byly nadací použity v souladu se zákonem o nadacích;
 - iii) příjmy z podnikatelské činnosti;
 - iv) pořádání loterií, tombol, ale uplatní se zde osvobození dle §19 odst. 1 ZoDP.

Předmětem daně naopak nejsou:

- i) příjmy z činností vyplývajících z jejich poslání za podmínky, že náklady vynaložené v souvislosti s prováděním těchto činností, jsou vyšší. Jedná se v tomto případě o tzv. ztrátové hlavní činnosti. Jak je již uvedeno výše, v praxi bývá dost problematické správně posoudit, co všechno se řadí pod hlavní činnost. Podmínka, zda hlavní činnost je zisková nebo ztrátová se posuzuje za celé zdaňovací období podle jednotlivých druhů činnosti. Je nutno zvláště také posuzovat jednotlivé činnosti v rámci těchto druhů činností, pokud se provádějí za různé ceny. Předmětem daně jsou pouze příjmy z činností, které jsou vykonávány se ziskem. Postupovat by se mělo tak, že se nejprve v rámci hlavní činnosti vyloučí příjmy osvobozené od daně a související náklady. Zbývající příjmy budou posuzovány podle pravidel zdaňování hlavní činnosti. Toto neplatí pro příjmy z reklam, příjmy z členských příspěvků a příjmy z pronájmu, které jsou předmětem daně vždy (i když pak třeba osvobozeny – v případě členských příspěvků obecně či pronájmu u nadace).

Shrnutí:

V závěru je třeba shrnout, že nadace uplatní osvobození od daně pouze u nadačního jmění. U ostatního majetku bude postupovat podle obecných pravidel zdaňování neziskových subjektů. Nadační fond bude v celé své činnosti postupovat z hlediska zdanění podle obecných pravidel zdaňování neziskových subjektů, osvobození příjmů se ho netýká.

- 3) Zájmová sdružení fyzických nebo právnických osob

Obecná úprava sdružení fyzických nebo právnických osob je obsažena v zákoně č. 40/1964 Sb., občanských zákoník (dále jen „Obč. Z.“). Sdružení fyzických osob je dále upraveno v zákoně č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů (dále jen „Z o sdružování“). Zásady hospodaření však nejsou blíže vymezeny nikde. Zásady hospodaření by měly vymezovat především jednotlivé druhy příjmů a výdajů sdružení. Příjmem mohou být členské příspěvky, dary, dědictví, výnosy z vlastního majetku (z pronájmu, úroky z vkladů). Výdaje mohou tvořit náklady na vlastní činnost sdružení. Sdružení vykonává hlavní činnost (k dosažení účelu pro který bylo založeno) a vedlejší činnost (doplňkovou). V rámci vedlejší činnosti může i sdružení podnikat. Zákon o občanských sdruženích nestanovuje povinnost na rozdíl od o.p.s. zřizovat rezervní či jiné fondy.²

Podmínky fungování zájmového sdružení právnických osob jsou upraveny v §20f a následujících Obč. Z. Vznikají zápisem do registru. K návrhu na registraci musí být připojeny stanovy, které mimo jiné obsahují také úpravu majetkových poměrů. Zásady hospodaření nejsou zákonem blíže vymezeny.

Závěr

Z výše uvedeného je patrné, že činnost neziskových subjektů je rozdělena do dvou rovin. Hlavní činností je vždy ta činnost, kterou neziskový subjekt vykonává za účelem dosažení cílů, k čemuž byl neziskový subjekt založen. Tato činnost pak nesmí být orientována na vytváření zisku, což je kompenzováno nejrůznějšími daňovými úlevami, ať již se jedná o daň z příjmů, daň dědickou, darovací nebo daň z nemovitosti. Naproti tomu zákon všeobecně nevylučuje, aby neziskový subjekt vykonával za určitých podmínek i činnost doplňkovou, v jejímž rámci neziskový subjekt o dosažení zisku usiluje. Na tuto činnost se však žádné výhody nevztahují. Aby nedocházelo ke zneužívání výhod, kterých neziskové subjekty požívají, mají povinnost účtovat o těchto dvou skupinách činností odděleně, přičemž ziskem, kterého dosáhnout ve doplňkové (vedlejší, hospodářské) činnosti, nemohou pro daňové účely kompenzovat ztráty činnosti hlavní.

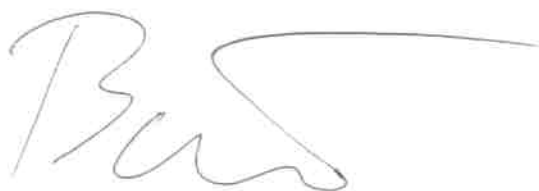
Důležité je upozornit na skutečnost týkající se nadací, u kterých zákon předpokládá, že nadační jmění přináší trvale nějaký výnos. Tento výnos však není ziskem. Jedná se o výnos použitelný pouze pro dosahování cílů nadace.

² Břeň, J., Jemelka, L. Registrace a vznik sdružení. Postup vedoucí ke vzniku sdružení. ASPI. 2007

Ačkoli nejpropracovaněji je upravena činnost obecně prospěšných společností ve zvláštním zákoně, dá se dovodit, a to především ze zákona o účetnictví a zákona o daních z příjmů, že také ostatní neziskové subjekty do určité míry podnikat mohou, pokud však podnikání negativně neovlivňuje jejich činnost hlavní a pokud naopak podnikání činnosti hlavní prospívá. Pouze v zákoně o obecně prospěšných společnostech je však výslovně uveden požadavek, aby byl celý hospodářský výsledek po zdanění převeden do speciálního rezervního fondu, který slouží pro krytí ztrát v dalších obdobích.

Jak již jsme výše uvedli – pro případ posouzení a „zařazení“ výkonu sociální služby dle Smlouvy u konkrétního subjektu by bylo nezbytné seznámit se s dalšími skutečnostmi, zejména analyzovat dokument, kterým byl daný subjekt zřízen či založen (např. zakládací listina, stanovy, nadační listina).

V Hradci Králové, dne 22.2.2010

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Baše', with a long horizontal flourish extending to the right.

Mgr. Ladislav Baše, advokát

i.s. Mgr. Lukáše Nohejla, advokáta