

Daňové riaditeľstvo SR
Banská Bystrica

Oddelenie metodiky priamych daní
Vybavuje: Ing. Ferienčíková
Číslo: I/241/ 1013-3271/2009
Dňa: 21.1.2009

Všetkým pracoviskám DR SR
Banská Bystrica
Daňový úrad pre VDS Bratislava

Metodický pokyn č. 6/2/2009
k zdaňovaniu daňovníkov nezaložených alebo nezriadených na podnikanie
po 1.1.2004

1. Vymedzenie daňovníkov nezaložených alebo nezriadených na podnikanie

Podľa § 12 ods. 3 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) medzi daňovníkov, na účely zákona o dani z príjmov považovaných za daňovníkov ktorí nie sú založení alebo zriadení na podnikanie patria:

- **záujmové združenia právnických osôb** /§20f až §20j zákona č. 40/1964 Zb. *Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov*/,
- **profesijné komory**,
- **občianske združenia vrátane odborových organizácií** /Zákon č. 83/1990 Zb. *o združovaní občanov v znení neskorších predpisov*/,
- **politické strany a politické hnutia** /Zákon č. 85/2005 Z. z. *o politických stranách a politických hnutiach*/
- **štátom uznané cirkvi a náboženské spoločnosti** /Zákon č. 308/1991 Zb. *o slobode náboženskej viery a postavení cirkví a náboženských spoločností*, Zákon č. 218/1949 Zb. *o hospodárskom zabezpečení cirkví a náboženských spoločností štátom v znení neskorších predpisov*/
- **spoločenstvá vlastníkov bytov a nebytových priestorov** /Zákon č. 182/1993 Z. z. *o vlastníctve bytov a nebytových priestorov v znení neskorších predpisov*/,
- **pozemkové spoločenstvá** /Zákon č.181/1995 Z. z. *o pozemkových spoločenstvách v znení neskorších predpisov*/. Toto zaradenie platí do 31.12.2007, od 1.1.2008 boli pozemkové spoločenstvá vypustené z § 12 ods. 3 zákona o dani z príjmov/
- **obce** /Zákon č. 369/1990 Zb. v znení neskorších predpisov/,
- **vyššie územné celky**,⁶⁸⁾
68) Zákon č. 302/2001 Z. z. o samospráve vyšších územných celkov v znení zákona č. 445/2001 Z. z.
- **rozpočtové a príspevkové organizácie** /Zákon č. 523/2004 Z. z. *o rozpočtových pravidlách verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov*/,
- **štátne fondy**,⁶⁹⁾
69) Napríklad zákon NR SR č. 254/1994 Z. z. o Štátnom fonde likvidácie jadrovej energetickej zariadení a nakladania s vyhoreným jadrovým palivom a rádioaktívnymi odpadmi v znení neskorších predpisov, zákon č. 607/2003 Z. z. o štátnom fonde rozvoja bývania.
- **vysoké školy**,⁷⁰⁾
70) Zákon č. 131/2002 Z. z. o vysokých školách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 455/2004 Z. z.

- **Úrad pre dohľad nad zdravotnou starostlivosťou** /zákon č. 581/2004 Z. z. o zdravotných poisťovniach, dohľade nad zdravotnou starostlivosťou a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov/
- **Sociálna poisťovňa**, /Zákon č. 461/2003 Z. z. o sociálnom poistení v znení neskorších predpisov/
- **Národný úrad práce**, /od 1.1.2004 zrušený zákonom č. 453/2003 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti sociálnych vecí, rodiny a služieb zamestnanosti a o zmene a doplnení niektorých zákonov, jeho nástupcom je Ústredie práce, sociálnych vecí a rodiny/
- **Fond ochrany vkladov**, /Zákon č. 18/1996 Z. z. o ochrane vkladov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov/
- **Slovenská kancelária poisťovateľov**, /Zákon č. 381/2001 Z. z. o povinnom zmluvnom poistení zodpovednosti za škodu spôsobenú prevádzkou motorového vozidla a o zmene a doplnení niektorých zákonov/
- **Slovenský pozemkový fond**, /zriadený zákonom č. 330/1991 Zb. o pozemkových úpravách, usporiadaní pozemkového vlastníctva, pozemkových úradoch, pozemkovom fonde a o pozemkových spoločenstvách/
- **Slovenský rozhlas** /Zákon č. 619/2003 Z. z. o Slovenskom rozhlase/,
- **Slovenská televízia** /Zákon č. 16/2004 Z. z. o Slovenskej televízii v znení neskorších predpisov/
- **Fond na podporu zahraničného obchodu**, /zriadený zákonom č. 379/1996 Z. z./
- **Garančný fond investícií**,⁵⁹
59) Zákon č. 566/2001 Z. z. o cenných papieroch a investičných službách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov
- **neinvestičné fondy** /Zákon č. 147/1997 Z. z. o neinvestičných fondoch/,
- **nadácie** /Zákon č. 34/2002 Z. z. o nadáciách a o zmene Občianskeho zákonníka v znení neskorších predpisov/ ,
- **neziskové organizácie poskytujúce všeobecne prospešné služby** /Zákon č. 213/1997 Z. z. v znení zákona č. 35/2002 Z. z./,
- **d'alsie organizácie, ktorých nezisková činnosť vyplýva z osobitného predpisu, na ktorého základe vznikli**

Opatrenia Ministerstva financií SR upravujúce postupy účtovania u daňovníkov nezaložených alebo nezriadených na podnikanie

- Opatrenie MF SR č. MF/16786/2007-31 z 8. augusta 2007, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, štátne fondy, obce a vyššie územné celky
- Opatrenie MF SR č. 24 501/2003-92 z 11. decembra 2003, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre rozpočtové organizácie, štátne fondy, príspevkové organizácie, obce a vyššie územné celky v znení neskorších opatrení platné do 31.12.2007
- Opatrenie MF SR č. 22 602/2002-92 zo 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a podrobnosti o usporiadaní, označovaní položiek účtovnej závierky, obsahovom vymedzení niektorých položiek a rozsahu údajov určených z účtovnej závierky na zverejnenie pre účtovné jednotky účtujúce v sústave jednoduchého účtovníctva, ktoré nie sú založené alebo zriadené za účelom podnikania, v znení neskorších opatrení

- Opatrenie MF SR č. MF/24342/2007-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a účtovej osnove pre účtovné jednotky, ktoré nie sú založené alebo zriadené na účel podnikania
- Opatrenie MF SR č. 22502/2002-92 z 10. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a účtovej osnove, pre účtovné jednotky, ktoré nie sú založené alebo zriadené za účelom podnikania platné do 31.12.2007.

Obchodné spoločnosti nezaložené za účelom podnikania sa nepovažujú za daňovníkov, ktorí nie sú založení alebo zriadení za účelom podnikania v zmysle § 12 ods. 3 zákona o dani z príjmov.

V súlade s § 221 Obchodného zákonníka družstvo môže vzniknúť aj na iný účel ako podnikanie; **bytové družstvá** sú posudzované podľa účelu vzniku a ich činnosti. Družstvá, ktoré nevznikli na účely podnikania podľa § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka, ani túto činnosť nevykonávajú, sú zdaňované rovnako ako daňovníci nezaložení alebo nezriadení na podnikanie. /Uvedené platí od 1.1.2002 – zmena v § 18 ods. 5 zákona č. 366/1999 Z. z. v znení neskorších predpisov, aj po 1.1.2004 za účinnosti zákona o dani z príjmov/.

Daňovníci uvedení v § 12 ods. 3 zákona o dani z príjmov sú zriadení osobitnými zákonmi alebo podľa osobitných predpisov, ktoré upravujú účel ich zriadenia (vzniku), zrušenie (zánik), hospodárenie a kontrolu ich činnosti a s ňou súvisiaceho hospodárenia. Tieto činnosti sú bližšie vymedzené v ich zakladateľskej (zriaďovacej) listine, v štatúte alebo stanovách.

Ide o skupinu daňovníkov, pre ktorých zákon o dani z príjmov osobitne vymedzuje:

- predmet dane - § 2 a § 12 ods. 2
- vymedzenie daňovníkov - § 12 ods. 3
- vymedzenie čo nie je predmetom dane - § 12 ods. 7
- príjmy oslobodené od dane - § 13,
- zdanenie príjmu pri predaji majetku v § 17 ods. 16,
- vstupnú cenu pri začatí používania majetku na činnosť, z ktorej príjmy sú predmetom dane v § 25 ods. 1 písm. d),
- povinnosť podania daňového priznania v 41 ods. 1
- daň vyberaná zrážkou- príjem fondu prevádzky, údržby a opráv - § 43 ods. 3 písm. g)
- daň vyberaná zrážkou- výnos z dlhopisov a pokladničných poukážok - § 43 ods. 3 písm. i)
- daň vyberaná zrážkou - odvod dane vyberanej zrážkou u spoločenstiev vlastníkov bytov a nebytových priestorov, ktoré sú súčasťou fondu prevádzky, údržby a opráv-§ 43 ods. 14
- použitie podielu zaplatenej dane týmito daňovými subjektmi - § 50
- splnenie daňovej povinnosti pri vyberaní dane zrážkou v § 43 ods. 6 zákona o dani z príjmov

Zmeny vo vymedzení daňovníkov nezriadených alebo nezaložených na podnikanie po 1.1.2004:

- Zákomom č. 659/2004 boli s účinnosťou od 1.1.2005 z § 12 ods. 3 zákona o dani z príjmov, v ktorom sú vymedzení daňovníci nezriadení alebo nezaložení na podnikanie, vypustené doplňkové dôchodkové poisťovne, vzniknuté podľa zákona č. 123/1996 Z. z. o doplnkovom dôchodkovom poistení. Zákomom č. 650/2004 Z. z. o doplnkovom dôchodkovom sporení bola zriadená doplnková dôchodková spoločnosť ako akciová spoločnosť. Doplnková dôchodková poisťovňa zaniká dňom vzniku doplnkovej dôchodkovej spoločnosti, ktorá je jej právnym nástupcom. Doplnková dôchodková

poisťovňa nie je na účely dane z príjmov počnúc 1.1.2005 považovaná za nepodnikateľský subjekt podľa § 12 ods. 3 zákona o dani z príjmov, a to napriek tej skutočnosti, že k transformácii poisťovní dochádzalo až po 1.1.2005.

Zákonom 660/2005 Z. z. , ktorým sa v čl. V. zmenil a doplnil zákon o dani z príjmov, boli s účinnosťou od 1.1.2006 z ustanovenia § 12 ods. 3 vypustené zdravotné poisťovne a doplnený bol Úrad pre dohľad nad zdravotnou starostlivosťou. V súlade so zákonom č. 581/2004 Z. z. o zdravotných poisťovniach, dohľade nad zdravotnou starostlivosťou a o zmene a doplnení niektorých zákonov sa doterajšie zdravotné poisťovne mohli počnúc 1.11.2004 pretransformovať na akciové spoločnosti, ktoré vyčísl'ovali základ dane rovnako ako iné obchodné spoločnosti. Zdaňovacie obdobie zdravotnej poisťovne pred transformáciou vymedzuje § 52 ods. 50 zákona o dani z príjmov tak, že doba jeho trvania je ukončená dňom predchádzajúcim dňu zániku doterajšej zdravotnej poisťovne. Pri podaní daňového priznania sa použijú ustanovenia § 41 ods. 1 týkajúce sa daňovníkov nezaložených alebo nezriadených na podnikanie a § 49 ods. 2 zákona o dani z príjmov (lehota na podanie daňového priznania troch mesiacov po uplynutí zdaňovacieho obdobia).

➤ Nahradenie Úradu pre finančný trh Garančným fondom investícií

Úrad pre finančný trh bol k 31.12.2005 zrušený, jeho činnosť dohľadu nad finančným trhom prevzala Národná banka Slovenska. Namiesto neho bol zákonom č. 688/2006 Z. z. s účinnosťou od 29.12.2006 medzi nepodnikateľské právnické osoby vzhľadom na svoju činnosť zaradený Garančný fond investícií*

*Garančný fond investícií sústreďuje peňažné príspevky obchodníkov s cennými papiermi na poskytovanie náhrad za nedostupný klientský majetok /§ 80-98 zákona č. 566/2001 Z. z. o cenných papieroch a investičných službách v znení neskorších predpisov/.

➤ Pozemkové spoločenstvá s právnou subjektivitou

Od 1.1.2008 sa tieto právnické osoby nepovažujú za daňovníkov nezaložených alebo nezriadených na podnikanie, zákonom č. 621/2007 Z. z. boli vypustené z § 12 ods. 3 zákona o dani z príjmov.

Pozemkové spoločenstvo s právnou subjektivitou je podľa § 3 ods. 1 zákona č. 181/1995 Z. z. o pozemkových spoločenstvách priamo oprávnené na podnikateľskú činnosť (hospodárenie v lesoch a na vodných plochách v súlade s osobitnými predpismi), predaj vyťaženej drevnej hmoty je podnikateľskou činnosťou podľa § 3 ods. 1 zákona o pozemkových spoločenstvách v znení neskorších predpisov.

Pozemkové spoločenstvá s právnou subjektivitou do 31.12.2007 sa na účely zákona o dani z príjmov zarad'ovali medzi daňovníkov, ktorí nie sú založení alebo zriadení na podnikanie.

2. Predmet dane

Podľa § 12 ods. 2 zákona o dani z príjmov, predmetom dane daňovníkov, ktorí nie sú zriadení alebo založení za účelom podnikania sú **príjmy z činností, ktorými dosahujú zisk alebo ktorými sa dá zisk dosiahnuť, a to vrátane**

- príjmov z predaja majetku,
- príjmov z nájomného,
- príjmov z reklám,
- príjmov z členských príspevkov a
- príjmov z ktorých sa daň vyberá osobitnou sadzbou podľa § 43.

Posúdenie finančných prostriedkov plynúcich z grantov po 1.1.2008

Finančné prostriedky plynúce z grantov, účelovo poskytované na základe medzinárodných zmlúv, ktorými je SR viazaná sú predmetom dane, pričom v súlade s § 13 ods. 1 písm. a) zákona o dani z príjmov sú tieto príjmy oslobodené od dane, pokiaľ ide o príjmy plynúce z činnosti, ktorá je základnou činnosťou týchto daňovníkov, vymedzenou osobitným predpisom.

Dotácie

Ak ide o dotácie poskytované na základnú (nezdaňovanú) činnosť daňovníkov nezaložených alebo nezriadených na podnikanie tieto prostriedky sú predmetom dane, pričom v súlade s § 13 ods. 1 písm. a) zákona o dani z príjmov sú tieto príjmy oslobodené od dane, pokiaľ ide o príjmy plynúce z činnosti, ktorá je základnou činnosťou týchto daňovníkov, vymedzenou osobitným predpisom.

Poznámka:

Pri posúdení grantov a dotácií do 31.12.2007 je potrebné akceptovať postup podľa bodu 20 Usmernenia MF SR č. 2634/2004-72 k zákonu č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov a k zákonu o dani z príjmov k niektorým problematickým oblastiam pri posudzovaní vyčíslenia výšky základu dane z príjmov vo FS č.2/2004, podľa ktorého „Počnúc 1. januárom 2004 pri platnosti zákona o dani z príjmov, prijaté granty sú súčasťou základu dane a rovnako aj výdavky k nim prislúchajúce sú uznané za daňové výdavky. Ak je príjemcom grantu daňovník nezaložený alebo nezriadený na podnikanie, prijatý grant nie je predmetom dane“, pričom podobne boli posudzované aj dotácie.

Príklad

Obci boli v rámci hlavnej činnosti v roku 2007 poskytnuté dotácie zo ŠR a medzinárodné granty so zameraním na podporu rozvoja vidieka a agroturistiku.

Finančné prostriedky, poskytnuté obci na jej základnú činnosť z príslušnej kapitoly ŠR alebo medzinárodného grantu sú predmetom dane podľa § 12 ods. 2 zákona o dani z príjmov, pričom v súlade s § 13 ods. 1 písm. a) zákona o dani z príjmov sú tieto príjmy oslobodené od dane, nakoľko ide o príjmy plynúce z činnosti, ktorá je jej základnou činnosťou vymedzenou osobitným predpisom /zákon č. 369/1990 Zb. o obecnom zriadení v znení neskorších predpisov/.

Príspevky odborovej organizácii zo sociálneho fondu

Od 1.1.2008 je účinný zákon č. 591/2007 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 152/1994 Z. z. o sociálnom fonde v znení neskorších predpisov. Podľa § 7 ods. 3 v kolektívnej zmluve je možné dohodnúť príspevok z fondu (do výšky 0,05 % zo základu určeného v § 4 ods. 1 tohto zákona) na úhradu nákladov odborovej organizácie vynaložených na spracovanie analýz a expertíz alebo iných služieb nevyhnutných na realizáciu kolektívneho vyjednávania medzi príslušným odborovým orgánom a zamestnávateľom.

Príspevok poskytnutý odborovej organizácii z prostriedkov sociálneho fondu je príspevkom podľa osobitného zákona (zákon č. 152/1994 Z. z. o sociálnom poistení a o zmene a doplnení zákona č. 286/1992 Zb. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov) poskytovaným na základnú činnosť odborovej organizácie a je od dane oslobodený podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona o dani z príjmov.

Predmetom dane, v súlade s § 12 ods. 7 zákona o dani z príjmov, nie je (nie sú):

- prijatý podiel zaplatenej dane prijímateľom podľa § 50,
- príjmy získané dedením vecí a práv /§ 460 až 487 Občianskeho zákonníka/,
- príjmy získané darovaním /§ 628 až 630 Občianskeho zákonníka/

Príklad:

Nadácia na svoju charitatívnu činnosť v r. 2007 prijala dary v hodnote 50 000 Sk a 2 % podiel zaplatenej dane vo výške 15 250 Sk.

Uvedené príjmy nie sú predmetom dane, nadácia ich nezdaňuje. Ak sú tieto príjmy súčasťou výsledku hospodárenia pred zdanením alebo rozdielu medzi príjmami a výdavkami uvedeného na r. 100 daňového priznania, vykážu sa na r. 210 resp. na r. 220 daňového priznania ako položky znižujúce výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami.

3. Oslobodenie od dane

Príjmy, ktoré sú u právnických osôb oslobodené od dane sú uvedené v § 13 zákona o dani z príjmov. Oslobodený od dane môže byť len ten príjem, ktorý je predmetom dane podľa § 2 a § 12 ods. 2 zákona o dani z príjmov.

- V súlade s § 13 ods. 1 písm. a) zákona o dani z príjmov, u daňovníkov, ktorí neboli zriadení alebo založení za účelom podnikania sú oslobodené od dane príjmy plynúce z činností, na ktorej účel títo daňovníci vznikli alebo ktorá je ich základnou činnosťou vymedzenou osobitným predpisom okrem príjmov z činností, ktoré sú podnikaním (§ 2 Obchodného zákonníka) *, a príjmov, z ktorých sa daň vyberá podľa § 43 (zrážkou); Ide o príjmy z činností, ktoré sú základným poslaním týchto daňovníkov alebo vyplývajú z osobitných predpisov na základe ktorých vznikli, konkretizované ďalej štatútom, stanovami, zriaďovacími a zakladateľskými listinami.

**)Podľa § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka, podnikaním sa rozumie sústavná činnosť vykonávaná samostatne podnikateľom vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť za účelom dosiahnutia zisku.*

Príklad:

Rybársky spolok je občianskym združením podľa zákona č. 83/1990 Zb. o združovaní občanov, ktoré na účely zákona o dani z príjmov je zaradené medzi daňovníkov nezaložených alebo nezriadených na podnikanie. Príjmy rybárskeho spolku z predaja vylovených rýb sú predmetom dane, v súlade s § 12 ods. 2 zákona o dani z príjmov ide o príjem z činnosti združenia, ktorou sa dosahuje alebo dá dosiahnuť zisk.

Činnosť rybárskych spolkov je upravená zákonom č. 139/2002 Zb. o rybárstve v znení neskorších predpisov. Podľa § 4 ods. 1 uvedeného zákona, rybárske právo je oprávnenie chrániť, chovať a loviť ryby vo vodách určených ako rybárske revíry a ulovené ryby si privlastňovať ako aj oprávnenie užívať na to v nevyhnutnej miere pobrežné pozemky.

Základné poslanie rybárskeho spolku je totožné s definíciou rybárskeho práva. Vzhľadom k tomu, že predaj ulovenej zveri nie je výkonom rybárskeho práva, nemožno túto činnosť považovať za základnú činnosť rybárskeho spolku, to znamená, že na príjmy z predaja vylovených rýb nie je možné uplatniť oslobodenie od dane podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona o dani z príjmov.

- V rozpočtových organizáciách je oslobodenie rozšírené aj na príjmy z činností, ktoré vymedzí zriaďovateľ v zriaďovacej listine na plnenie ich základného účelu vymedzeného

zákonom č. 523/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, ako aj na príjmy z prenájmu, a z predaja majetku vo výške zahrnutej v rozpočte zriaďovateľa a zároveň zohľadnenej vo vzťahu k rozpočtu zriaďovateľa s výnimkou príjmov, z ktorých sa daň vyberá osobitnou sadzbou (§ 43 zákona o dani z príjmov).

- Podľa § 13 ods. 1 písm. b) zákona o dani z príjmov u obcí a vyšších územných celkov sú od dane oslobodené príjmy prenájmu a predaja ich majetku.

Príklad:

Obec podľa zákona č. 92/1991 Zb. o podmienkach prevodu majetku štátu na iné osoby v znení neskorších predpisov a na základe Zmluvy o bezodplatnom prevode akcií s FNM získala majetkovú účasť vo vodárenských spoločnostiach v podobe akcií. Ako zdaňovať predaj týchto akcií? Posudzovať ich predaj ako predaj majetku obce t.j. príjem oslobodený od dane alebo použiť ustanovenie o predaji cenných papierov? Čo možno uplatniť ako daňový výdavok ?

Majetok obce upravuje ustanovenie § 8 ods. 1 zákona č. 369/1990 Zb. o obecnom zriadení v znení neskorších predpisov, v zmysle ktorého majetkom obce sú veci vo vlastníctve obce a majetkové práva obce, pričom podľa ods. 2 toho istého ustanovenia majetok obce slúži na plnenie úloh obce. Príjem z predaja majetku je podľa § 12 ods. 2 zákona o dani z príjmov u daňovníkov nezaložených alebo nezriadených na podnikanie, ku ktorým patria aj obce, predmetom dane. Podľa § 13 ods. 1 písm. b) zákona o dani z príjmov sú príjmy obcí z predaja a prenájmu ich majetku od dane oslobodené, tzn. pokiaľ sa pri predaji majetkového podielu účtuje ako o predaji majetku (vrátane finančného majetku - cenných papierov), tento príjem je podľa uvedeného ustanovenia od dane oslobodený. Vzhľadom k tomu, že predmetný príjem nebude zahrnutý do základu dane, na základe § 21 ods. 1 písm. j) uvedeného zákona nie je možné k tomuto príjmu uplatniť ani súvisiace daňové výdavky. Ustanovenie o uplatnení výdavkov pri predaji cenných papierov /§ 19 ods. 2 písm. f) zákona o dani z príjmov/ sa v tomto prípade nepoužije.

- Podľa § 13 ods. 1 písm. c) od dane sú oslobodené príjmy štátnych fondov, príjmy Garančného fondu investícií a príjmy Fondu ochrany vkladov okrem príjmov, z ktorých sa daň vyberá podľa § 43.
- Podľa § 13 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov u cirkevných organizácií sú od dane oslobodené výnosy z kostolných zbierok, cirkevných úkonov a príspevky plynúce registrovaným cirkvám a náboženským spoločnostiam.
- Podľa § 13 ods. 2 písm. b) zákona o dani z príjmov sú od dane oslobodené členské príspevky podľa stanov, štatútu, zriaďovacích listín alebo zakladateľských listín, prijaté záujmovými združeniami právnických osôb, profesijnými komorami, občianskymi združeniami vrátane odborových organizácií, politickými stranami a politickými hnutiami.
- Podľa § 13 ods. 2 písm. d) zákona o dani z príjmov sú oslobodené od dane úhrady za výkon správy bytov vo vlastníctve bytových družstiev spravovaných týmito*) bytovými družstvami a za výkon správy bytov spoločenstvami vlastníkov bytov.

* Bytové družstvo má oslobodený len príjem z úhrad za správu vlastných bytov, ak spravuje aj byty iných vlastníkov, táto úhrada sa zdaňuje. Za účelom spresnenia podmienok pri zdanení úhrady za výkon správy bytov, ktoré nie sú vo vlastníctve bytových družstiev s podmienkami uplatňovanými u iných podnikateľských

subjektov bol zákonom č. 621/2007 Z. z. s účinnosťou od 1.1.2008 doplnený výraz „týmto“. V predchádzajúcom období, do účinnosti tejto zmeny sa postupuje rovnako.

Príklad:

Bytové družstvo v r. 2007 vykonávalo správu vlastných bytov a zároveň za úhradu na základe uzatvorených zmlúv spravovalo bytové domy, v ktorých nemá byty vo svojom vlastníctve. Môže si bytové družstvo za zdaňovacie obdobie r. 2007 a v nasledujúcom období uplatniť oslobodenie na príjem (úhrady) zo správy všetkých bytov, alebo len bytov, ktoré má vo svojom vlastníctve?

Podľa § 13 ods. 2 písm. d) zákona o dani z príjmov oslobodenie sa vzťahuje len na príjem, ktorý bytovému družstvu plynie zo správy bytov, ktoré sú v jeho vlastníctve.

- podľa § 13 ods. 2 písm. e) zákona o dani z príjmov sú oslobodené úroky z účtov vyplácané Štátnej pokladnici, vzhľadom na osobitné postavenie Štátnej pokladnice a jej napojenie na štátny rozpočet a príjmy z finančných operácií vykonávané Agentúrou pre riadenie dlhu a likvidity, rovnako vzhľadom na jej osobitné postavenie a plnenie úloh v oblasti štátnych financií podľa osobitného predpisu*)

*§ 17 zákona č. 291/2002 Z. z. o Štátnej pokladnici a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ktorý vymedzuje pôsobnosť agentúry.

Uplatnenie výdavkov k príjmom zo zdaňovanej činnosti

Pri uplatnení oslobodenia od dane je zároveň potrebné vzhľadom na ustanovenie § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov zo základu dane vylúčiť výdavky, ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom a výdavky vynaložené na príjmy nezahŕňané do základu dane podľa § 21 ods. 1 písm. j) zákona o dani z príjmov (príjmy, ktoré nie sú predmetom dane a príjmy oslobodené od dane).

Príklad:

Združenie rodičov pri Základnej umeleckej škole (občianske združenie) vlastní budovu, v ktorej organizovalo koncertné vystúpenia a vystavovalo práce svojich žiakov, pričom v r. 2007 na vstupnom z týchto akcií zinkasovalo sumu 25 000 Sk. Zároveň tie isté priestory budovy prenajímalo verejnosti, za rok 2007 príjem z prenájmu predstavuje sumu 75 000 Sk. Výdavky na prevádzku a údržbu týchto priestorov boli vo výške 20 000 Sk a vypočítaný daňový odpis budovy je 50 000 Sk. Priestory boli využívané na základnú a zdaňovanú činnosť v rovnakom pomere. Ako sa uvedené položky zahrnú do základu dane?

Vstupné vo výške 25 000 Sk na akcie na ktorých sa podieľali žiaci tejto školy je príjmom oslobodeným od dane, pretože ide o základnú činnosť združenia. Príjem z prenájmu budovy vo výške 75 000 Sk je predmetom dane a podlieha zdaneniu. Z výdavkov na prevádzku a údržbu budovy sa do základu dane zahrnú prevádzkové výdavky vo výške 10 000 Sk, tzn. polovicu celkových výdavkov. Zostávajúca časť výdavkov sa do základu dane nezahrnie (ak je táto suma súčasťou výsledku hospodárenia na r. 100 daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby, vylúči sa ako položka zvyšujúca výsledok hospodárenia na r. 130 v nadväznosti na r. 13 tabuľky A daňového priznania). Pri odpisovaní budovy, ktorej priestory sa používajú na zabezpečenie zdaniteľného príjmu v rovnakom pomere ako na základnú činnosť občianskeho združenia sa ako daňový výdavok môže uplatniť polovica z vypočítaného daňového odpisu, tzn. 25 000 Sk /§ 24 ods. 4 zákona o dani z príjmov/.

Poznámka:

Podľa § 13 ods. 1 písm. e) zákona o dani z príjmov, účinného do 31.12.2006 boli daňovníci nezaložení alebo nezriadení na podnikanie zvýhodnení ďalším oslobodením dosiahnutých príjmov do

výšky 300 000 Sk za zdaňovacie obdobie. Príjmy, ktoré presiahli 300 000 Sk sa zahrnovali do základu dane a podliehali zdaneniu, pričom do limitu 300 000 Sk príjmov sa nezapočítavali príjmy z ktorých bola daň vybraná podľa osobitnej sadzby (§ 43 zákona o daniach z príjmov), a príjmy oslobodené od dane podľa iných ustanovení § 13 zákona o daniach z príjmov. Pri predaji majetku, ktorý bol daňovníkom využívaný na výkon jeho činnosti sa do limitu 300 000,- Sk započítaval len rozdiel, o ktorý príjem z predaja tohto majetku prevyšoval výdavok na jeho obstaranie, tzn. zisk z realizovaného predaja. S účinnosťou od 1.1.2007 bolo toto ustanovenie zákonom č. 688/2006 Z. z. vypustené.

Výdavky nezahrňované do základu dane (vylúčené výdavky) priradované k sume oslobodených príjmov sa podľa § 13 ods. 1 písm. e) zákona o daniach z príjmov určovali v rovnakom pomere, v akom je suma oslobodených príjmov k celkovým príjmom zahrňovaným do základu dane.

Pri vylúčení výdavkov nezahrňovaných do základu dane, priradovaných k oslobodeným príjmom podľa § 13 ods. 1 písm. e) zákona o dani z príjmov, ak súčasťou zdaňovaných príjmov bol aj príjem z predaja majetku, za účinnosti zákona o dani z príjmov platného od 1.1.2004 do 31.12.2006 sa postupuje spôsobom uvedeným v bode 3.2.1. metodického pokynu č. 10/PD/2001.

Tento prepočet sa nepoužije pri uplatnení oslobodenia príjmov z predaja majetku obcí a VÚC podľa § 13 ods. 1 písm. b) zákona o dani z príjmov.

4. Predaj majetku

Pri predaji majetku daňovníkom nezaloženým alebo nezriadeným na podnikanie dochádza k realizácii príjmu, ktorý je podľa § 12 ods. 2 zákona o dani z príjmov predmetom dane. Postup daňovníka nezaloženého alebo nezriadeného na podnikanie pri predaji majetku od 1.1. 2005 upravuje § 17 ods. 16 zákona o dani z príjmov. Podľa tohto ustanovenia sa pri predaji majetku ako výdavok vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov môže uplatniť cena, v ktorej bol majetok ocenený v účtovníctve pri jeho nadobudnutí v súlade s účtovnými predpismi, tzn. obstarávacia cena v niektorých prípadoch reprodukčná obstarávacia cena, s výnimkou darovaného a vloženého majetku, kedy sa na účely zákona o dani z príjmov postupuje podľa § 25 ods. 1 písm. a), f), g) zákona o dani z príjmov. Súčasťou ocenenia majetku sú náklady na technické zhodnotenie vymedzené v § 29 zákona o dani z príjmov.

4.1. Predaj majetku používaného na činnosť, príjmy z ktorej sú predmetom dane

Ak daňovník nezaložený alebo nezriadený na podnikanie predáva majetok, ktorý bol využívaný na dosahovanie príjmov, ktoré sú predmetom dane podľa § 12 a nie sú oslobodené od dane (§ 13) /zdaňovanú činnosť/, pri jeho predaji sa do základu dane zahrnie rozdiel medzi príjmom z predaja tohto majetku a vstupnou cenou podľa § 25 zákona o dani z príjmov, ktorou bol majetok ocenený pri jeho nadobudnutí (obstarávacia cena, reprodukčná obstarávacia cena, vlastné náklady), zníženou o odpisy uplatnené ako daňový výdavok. To znamená, zdaní sa rozdiel medzi predajnou cenou a daňovou zostatkovou cenou.

Príklad:

Zväz záhradkárov mal v r. 2007 príjem z predaja motorovej kosačky vo výške 18 000 Sk. Kosačka bola nadobudnutá za 31 000 Sk, v predchádzajúcich rokoch ju združenie príležitostne prenajímalo a k príjmu z prenájmu uplatňovalo v pomernej výške aj daňové odpisy, celkom vo výške 15 000 Sk. V akej výške je možné uplatniť výdavok k príjmu z predaja tohto majetku ?

Pokiaľ daňovník predáva majetok, ktorý bol daňovo odpisovaný, pri predaji sa do základu dane zahrnie daňový výdavok vo výške rozdielu medzi cenou tohto majetku pri nadobudnutí a uplatnenými daňovými odpismi /31 000 Sk - 15 000 Sk = 16 000 Sk/. Zdaneniu podlieha základ dane je vo výške 2 000 Sk /18 000 Sk – 16 000 Sk/.

4.2 Predaj majetku používaného na základnú (hlavnú) činnosť

Ak majetok nebol používaný na činnosť, z ktorej príjmy by boli predmetom dane (zdaňovaná činnosť), daňovník neuplatňoval daňové odpisy z tohto majetku. V tomto prípade sa do základu dane zahrnie rozdiel, o ktorý príjem z predaja prevyšuje cenu, v ktorej bol majetok ocenený v účtovníctve pri jeho nadobudnutí, prípadne zvýšenú o náklady preukázateľne vynaložené na jeho technické zhodnotenie (nadstavba, prístavba, stavebná úprava, rekonštrukcia a modernizácia).

Príklad:

Nadácia v r. 2007 predala budovu, ktorú využívala na účely svojej základnej činnosti (neuplatňovala daňové odpisy) za 1 000 000 Sk. Pri nadobudnutí bola budova v účtovníctve ocenená vo výške 200 000 Sk. Pred predajom boli na budove vykonané stavebné úpravy charakteru technického zhodnotenia v hodnote 500 000 Sk. Môže sa stavebná úprava realizovaná v predchádzajúcom roku považovať za výdavok daňovníka? Aká suma v tomto prípade podlieha zdaneniu?

Daňovým výdavkom na účely zistenia základu dane je suma, v ktorej bola budova zaevidovaná v účtovníctve nadácie, vrátane sumy vykonaného technického zhodnotenia, t. j. 700 000 Sk. Zdaneniu podlieha suma 300 000 Sk /1 000 000-700 000/.

Poznámka:

Do 31.12.2006 sa pri predaji majetku, ktorý bol daňovníkom využívaný na výkon jeho činnosti*) súčasne uplatňovalo oslobodenie podľa § 13 ods. 1 písm. e) zákona o dani z príjmov. Podľa tohto ustanovenia rozdiel, o ktorý príjem z predaja tohto majetku prevyšoval výdavok na jeho obstaranie, tzn. zisk z realizovaného predaja, ktorý sa započítaval do limitu 300 000,- Sk nepodliehal zdaneniu.

*pod vymedzením „majetok, ktorý bol daňovníkom využívaný na výkon jeho činnosti“ sa rozumie majetok, ktorý bol používaný na činnosť, ktorá je predmetom dane z príjmov, ale aj činnosť, z ktorej príjmy sú od dane oslobodené (napr. majetok charakteru umeleckých diel a pod), ktoré nadobudne nepodnikateľská právnická osoba v rámci svojho poslania (účelu vzniku), pričom predajom týchto predmetov získa peňažnú hotovosť na účely ďalšieho zabezpečovania výkonu svojej činnosti. /Usmernenie MF SR č. 3181/2002-72, uverejnené vo Finančnom spravodajcovi 5/2002/.

4.3 Predaj majetku oceneného reprodukčnou obstarávacou cenou

U daňovníkov nezaložených alebo nezriadených na podnikanie sa v praxi často vyskytujú problémy s určením výdavku pri predaji majetku, tzn. s preukázaním ceny majetku v závislosti od spôsobu jeho obstarania. Ide o majetok nadobudnutý bezodplatne, majetok vydaný na základe reštitúcie, alebo ide o novo zistený majetok, v účtovníctve doteraz nezachytený a daňový subjekt nemá k dispozícii žiadne účtovné doklady, ktorými by preukázal jeho cenu pri nadobudnutí.

Ustanovenie § 25 zákona o dani z príjmov definuje vstupnú cenu majetku na daňové účely v nadväznosti na účtovné predpisy, a to § 25 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“), v ktorom je upravený spôsob oceňovania jednotlivých zložiek majetku a záväzkov. Podľa § 25 ods. 1 písm. d) bod 5 zákona o účtovníctve, nehmotný a hmotný majetok novo zistený pri inventarizácii a v účtovníctve doteraz nezachytený sa oceňuje reprodukčnou obstarávacou cenou (cena, za ktorú by sa majetok obstaral v čase, keď sa o ňom účtuje).

Majetok vydaný (nadobudnutý) na základe reštitučných zákonov*) sa oceňuje reprodukčnou obstarávacou cenou. V súlade s § 25 ods. 1 písm. c) zákona o dani z príjmov ako daňový

výdavok je možné uplatniť reprodukčnú obstarávaciu cenu, t.j. cenu stanovenú podľa platného cenového predpisu, ktorou sa pozemky ocenili v čase ich vydania (nadobudnutia) /stanovisko MF SR – list č. MF/017012/2005-721 zo dňa 24.6.2005/

*)napr. zákon č. 229/1991 Zb. o úprave vlastníckych vzťahov k pôde a k inému poľnohospodárskemu majetku v znení neskorších predpisov, zákon č. 298/1990 Zb. o úprave niektorých majetkových vzťahov rehoľných rádov a kongregácií v znení neskorších predpisov. Na ocenenie vydávanej nehnuteľnosti sa použije osobitný predpis, a to do 31.08.2004 vyhláška č. 465/1991 Zb. v znení platnom v čase nadobudnutia vlastníctva, od 1.9.2004 vyhláška Ministerstva spravodlivosti SR č. 492/2004 Z. z. o stanovení všeobecnej hodnoty majetku.

Hmotný a nehmotný majetok novo zistený, doteraz v evidencii nezachytený

V súlade s príslušnými postupmi účtovania*) takýto majetok sa oceňuje reprodukčnou obstarávacou cenou, pričom toto ocenenie majetku možno považovať za vstupnú cenu (daňový výdavok pri predaji) aj na účely zákona o dani z príjmov.

*) Podľa Opatrenia MF SR č. MF/24342/2007-74, ktorým sa od 1.1.2008 ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a účtovej osnove pre účtovné jednotky, ktoré nie sú založené alebo zriadené na podnikanie (ďalej len „Postupy účtovania“), reprodukčnou obstarávacou cenou sa oceňuje dlhodobý nehmotný majetok a odpisovaný dlhodobý hmotný majetok ново nájdены a v účtovníctve doteraz nezachytený, napr. inventarizačný prebytok; účtuje sa na ľarchu príslušného účtu majetku so súvzťažným zápisom na príslušný účet oprávok /§ 18 ods. 2 cit. Postupov účtovania/

Podľa Opatrenia MF SR č. MF/16786/2007-31 z 8. augusta 2007, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, štátne fondy, obce a vyššie územné celky (ďalej „Postupy účtovania“):

- všetky účtovné jednotky účtujúce podľa uvedených Postupov účtovania účtujú o prebytku dlhodobého nehmotného majetku a odpisovaného dlhodobého hmotného majetku, tzn. o novo zistenom majetku, na ľarchu príslušného účtu majetku účtovej skupiny 01 alebo 02 a v prospech účtu 384 v reprodukčnej obstarávacej cene /§ 13 ods. 2 písm. c) Postupov účtovania/,
- prebytok neodpisovaného dlhodobého majetku, tzn. novo zistený majetok sa účtuje na ľarchu účtovej skupiny 03 a v prospech účtu 648 v účtovej jednotke, ktorou je obec, vyšší územný celok, príspevková organizácia, MF SR a v štátnej rozpočtovej organizácii na účet 353, v samosprávnej rozpočtovej organizácii na účet 355 /§ 19 ods. 8 Postupov účtovania/;

5. Vstupná cena majetku pri začatí jeho používania na činnosť, z ktorej príjmy sú predmetom dane

Ak právnická osoba nezaložená alebo nezriadená za účelom podnikania majetok používa na zabezpečenie zdaniteľných príjmov, môže z tohto majetku uplatňovať daňové odpisy. Postup pri preradení majetku do majetku určeného na zabezpečenie zdaniteľného príjmu a začatí odpisovania je od 1.1.2004*) upravený v § 24 ods. 5 a § 25 ods. 1 písm. d) zákona o dani z príjmov. Vstupnou cenou hmotného a nehmotného majetku pri začatí používania majetku na činnosť, z ktorej príjmy sú predmetom dane u daňovníka nezaloženého alebo nezriadeného na podnikanie je cena určená podľa § 25 písmen a) až c), pričom za roky nevyužívania hmotného a nehmotného majetku na zabezpečenie zdaniteľného príjmu sa odpisy neuplatňujú.

To znamená, že:

- v závislosti od spôsobu nadobudnutia majetku (kúpa, vlastná činnosť, dedenie, darovanie) je vstupnou cenou obstarávací cena, suma vo výške vlastných nákladov alebo reprodukčná obstarávací cena zistená podľa osobitných predpisov,
- lehota určená na odpisovanie plynie od dátumu nadobudnutia majetku alebo preukázateľného uvedenia majetku do užívania v rámci zdaňovanej alebo nezdaňovanej (základnej, hlavnej) činnosti,

- za roky, v ktorých sa majetok nepoužíval na zabezpečenie zdaniteľných príjmov nemožno uplatňovať daňové odpisy a tieto odpisy nemožno ani presunúť do nasledujúcich rokov,
- ak sa majetok využíval v nezdaňovanej činnosti, a súčasne aj na zabezpečenie zdaniteľného príjmu podľa § 24 ods. 4 zákona o dani z príjmov, možno uplatniť odpisy v pomernej výške v závislosti od jeho využitia v týchto činnostiach,
- v roku, v ktorom sa majetok začne evidovať v zdaňovanej činnosti, sa uplatní odpis v plnej alebo pomernej výške v súlade s § 27 alebo § 28 zákona o dani z príjmov ako v ďalších rokoch odpisovania.

*) Za účinnosti zákona č. 366/1999 Z. z. MF SR k postupu pri preradení majetku vydalo Usmernenie č. 25 398/2000-72 k uplatňovaniu § 29 ods. 1 písm. a) zákona č. 366/1999 Z. z., ktoré bolo uverejnené vo Finančnom spravodajcovi č. 16/2000.

Príklad

Občianske združenie v r. 2005 obstaralo starší dodávkový automobil v cene 400 000 Sk, ktorým prepravovalo svojich členov (hudobníkov folklórneho súboru) na rôzne vystúpenia. Automobil sa do konca roku 2006 využíval len v rámci základnej činnosti občianskeho združenia, daňové odpisy združenie neuplatňovalo ako daňový výdavok. V r. 2007 sa toto vozidlo poskytovalo aj na rôzne príležitosti, napr. firemné akcie, pričom príjmy z tejto činnosti podliehajú dani. Podľa prepočtu najazdených km príjmy z činností, ktoré podliehajú dani predstavujú 40 % z celkového využitia vozidla. V akej výške si občianske združenie môže uplatniť odpisy z uvedeného vozidla v r. 2007 ?

Pri výpočte daňových odpisov združenie vychádza z obstarávacej ceny vozidla vo výške 400 000 Sk. Podľa Prílohy č.1 k zákonu o dani z príjmov je automobil zaradený v 1. odpisovej skupine. Ďalší postup závisí od spôsobu odpisovania, ktorý si daňovník zvolí, tzn. rovnomerné alebo zrýchlené odpisovanie tohto majetku. Rovnomerný odpis vypočíta podľa tab. v § 27 zákona o dani z príjmov vo výške 1/4 zo vstupnej (obstarávacej) ceny v 3. roku odpisovania), v prípade zrýchleného odpisovania sa použije koeficient pre zrýchlené odpisovanie uvedený v tabuľke v § 28 zákona o dani z príjmov ako v ďalších rokoch odpisovania. Pretože automobil sa iba z časti používa na zabezpečenie zdaniteľného príjmu, do daňových výdavkov sa zahrnie pomerná časť (40 %) z vypočítaného odpisu. Obdobne bude postupovať aj v nasledujúcom zdaňovacom období (4. rok odpisovania).

Výpočet odpisov /v Sk/:

Obstarávacia cena majetku ... 400 000

Doba odpisovania ... 4 roky

Rovnomerné odpisovanie:

*Výpočet ročného odpisu (za roky 2005-2008) ... 400 000 Sk * 1/4 = 100 000 ročne*

Daňový odpis, ktorý môže byť zahrnutý do základu dane

v r. 2007: 100 000 Sk * 40 % = **40 000 Sk**

v r. 2008: 100 000 Sk * 40 % = 40 000 Sk.

Zrýchlené odpisovanie:

Rok	Výpočet odpisu:	Daňová zostatková cena
2005	$400\ 000 : 4 = 100\ 000$	300 000
2006	$(300\ 000 \times 2) : (5-1) = 150\ 000$	150 000
2007	$(150\ 000 \times 2) : (5-2) = 100\ 000$	50 000
2008	$(50\ 000 \times 2) : (5-3) = 50\ 000$	0

Daňový odpis, ktorý môže byť zahrnutý do základu dane

za r. 2007: 100 000 * 40% = **40 000 Sk**

za r. 2008: $50\,000 * 40\% = 20\,000$ Sk

Za zdaňovacie obdobie roka 2007 môže daňovník uplatniť daňový odpis vo výške 40 000 Sk pri rovnomernom aj zrýchlenom odpisovaní, za rok 2008 môže uplatniť pri zvolení rovnomerného spôsobu odpisovania vyšší odpis (40 000 Sk), v porovnaní s výškou odpisu v prípade zrýchleného odpisovania (20 000 Sk).

6. Povinnosť podania daňového priznania

Podľa § 41 ods. 1 zákona o dani z príjmov daňové priznanie za predchádzajúce zdaňovacie obdobie je povinný podať každý daňovník v stanovenej lehote (§ 49 zákona o dani z príjmov).

Výnimku z tejto povinnosti majú:

Daňovníci, ktorí nie sú založení alebo zriadení na podnikanie, uvedení v § 12 ods. 3 zákona o dani z príjmov, Národná banka Slovenska a Fond národného majetku SR, ktorí nemusia podať daňové priznanie, ak majú iba príjmy, ktoré nie sú predmetom dane a príjmy, z ktorých sa daň vyberá zrážkou podľa § 43.

Občianske združenia nemusia podať daňové priznanie, ak majú iba:

- príjmy, ktoré nie sú predmetom dane,
- príjmy, z ktorých sa daň vyberá zrážkou podľa § 43 zákona o dani z príjmov
- príjmy z členských príspevkov oslobodené od dane podľa § 13 ods. 2 písm. b) zákona o dani z príjmov

Rozpočtové organizácie a príspevkové organizácie nemusia podať daňové priznanie ak majú okrem príjmov, z ktorých sa daň vyberá zrážkou podľa § 43 len príjmy oslobodené do dane podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona o dani z príjmov.

Ak nie je možné uplatniť výnimku z podania daňového priznania podľa § 41 ods. 1 zákona o dani z príjmov, tieto subjekty podávajú daňové priznanie. Túto povinnosť majú aj vtedy, ak dosiahnu príjem z vykonávania činnosti, na ktorú boli zriadené, ktorý je oslobodený od dane podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona o dani z príjmov.

Príklad

Občianske združenie pôsobiace v oblasti ochrany životného prostredia malo za zdaňovacie obdobie r. 2007 príjem z finančných príspevkov, ktoré mu uhradili členovia združenia v zmysle stanov tohto združenia celkom vo výške 10 000 Sk. Okrem tohto príjmu plynuli združeniu aj príjmy z poradenskej a konzultačnej činnosti pre členov, súvisiacej s činnosťou, na ktorú bolo zriadené. Má občianske združenie povinnosť podať daňové priznanie?

Ak by občianske združenie dosiahlo v r. 2007 iba príjem z členských príspevkov, tzn. nemalo iné príjmy, ktoré by boli predmetom dane, a povinnosť úhrady členských príspevkov pre členov vyplýva zo stanov tohto združenia na základe § 3 ods. 3 zákona č.83/1990 Zb. o združovaní občanov, pričom ide o príjem, ktorý je podľa § 13 ods. 2 písm. b) zákona o dani z príjmov od dane oslobodený, nie je povinné podať daňové priznanie.

Vzhľadom k tomu, že združeniu v r. 2007 plynuli aj iné príjmy súvisiace s jeho poslaním, je povinné podať daňové priznanie napriek tomu, že tieto príjmy sú podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona o dani z príjmov oslobodené od dane.

Príklad

Farský úrad s právnou subjektivitou (štátom registrovaná cirkev) dosiahol v r. 2007 príjmy z kostolných zbierok (dobrovoľné zbierky pri bohoslužbách), príjmy za cirkevné úkony

(sobášne pohreby, krsty), príjmy z príspevkov členov cirkvi a príjmy z úrokov na bežnom účte v banke. Všetky príjmy sú od dane oslobodené. Výnos na bežnom účte bol zdanený zrážkou bankou, jej vybraním je podľa § 43 ods. 6 daňová povinnosť splnená. Má tento daňovník povinnosť podať daňové priznanie?

Napriek tomu, že farský úrad za rok 2007 dosiahol len príjmy, ktoré sú v súlade s § 13 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov oslobodené od dane, tieto príjmy sú predmetom dane, farský úrad má povinnosť podať daňové priznanie k dani z príjmov PO. /Pokiaľ by daňovník dosiahol len príjem (úrok) na bežnom účte v banke, daňová povinnosť je vykonaním zrážky splnená, z tohto titulu by daňovník daňové priznanie nemusel podať/.

Poznámka:

V súlade s § 38 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, daňové priznanie alebo hlásenie je povinný podať každý, komu vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo hlásenie podľa osobitného zákona, alebo ten, koho na to správca dane vyzve. Na základe výzvy správcu dane je daňový subjekt povinný v lehote uvedenej vo výzve podať daňové priznanie aj v prípade, že mu nevznikla daňová povinnosť (podá nulové daňové priznanie).

7. Osobitosti zdanenia daňovníkov vymedzených v § 12 ods. 3 zákona o dani z príjmov

Daň vyberaná zrážkou

Podľa § 43 ods. 6 zákona o dani z príjmov vybraním dane zrážkou platiteľom dane za daňovníka, ktorým je daňovník nezaložený alebo nezriadený na podnikanie je daňová povinnosť splnená.

Príjmy podliehajúce dani vyberanej zrážkou podľa § 43 zákona, ak boli súčasťou r. 100 daňového priznania sa na základe § 17 ods. 3 písm. a) zákona o dani z príjmov vylúčia zo základu dane na r. 240 daňového priznania.

Ak ide o daňovníkov nezaložených alebo nezriadených na podnikanie, podľa § 43 ods. 3 písm. i) zákona o dani z príjmov, dani vyberanej zrážkou podlieha aj výnos z dlhopisov a pokladničných poukázok (u týchto daňovníkov sa neuplatňuje § 17 ods. 4 zákona o dani z príjmov).

Vybraním dane zrážkou je splnená daňová povinnosť aj pri príjmoch podľa odseku 3 písm. g), tzn. ak ide o príjem za prenájom nebytových priestorov, spoločných častí domu a spoločných zariadení domu vlastníkov bytov a nebytových priestorov, ktorý je podľa zákona č. 182/1993 Z. z. o vlastníctve bytov a nebytových priestorov znení neskorších predpisov príjmom fondu prevádzky, údržby a opráv. Podľa § 43 ods. 10 zákona o dani z príjmov, platiteľom dane z uvedených príjmov je *spoločenstvo vlastníkov bytov a nebytových priestorov* alebo fyzická osoba alebo právnická osoba, s ktorou vlastníci bytov a nebytových priestorov domu uzatvorili zmluvu o výkone správy. Tento platiteľ je povinný daň odvieť správcovi dane najneskôr do pätnásteho dňa po uplynutí kalendárneho roka, v ktorom boli tieto príjmy poukázané alebo pripísané v prospech účtu fondu prevádzky, údržby a opráv.

Vyplnenie daňového priznania

V súlade s § 17 ods. 1 zákona o dani z príjmov daňovníci dane z príjmov právnických osôb, vrátane daňovníkov, ktorí nie sú založení alebo zriadení na podnikanie, pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty vychádzajú:

- a) z výsledku hospodárenia /§ 17 ods. 1 písm. b)/ - ak ide o daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva, alebo
- b) z rozdielu medzi príjmami a výdavkami /§17 ods. 1 písm. a)/ - ak ide o daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva.

Vzhľadom na uvedené, aj daňovníci nezaložení alebo nezriadení na podnikanie pre účely zistenia základu dane vyplnia r. 100 daňového priznania - účtovný výsledok hospodárenia pred zdanením alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami, ktorý následne upravujú na základ dane podľa § 14 ods. 1 zákona o dani z príjmov.

Pre daňovníkov nezaložených alebo nezriadených na podnikanie sú v tlačive daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby určené predovšetkým nasledujúce riadky:

- r. 100 - účtovný výsledok hospodárenia v nadväznosti na údaje z tab. F v III. časti daňového priznania (od zdaňovacieho obdobia r. 2009 r. 1 z tabuľky C1 alebo C2 priznania)
- r.130 - výdavky (náklady), ktoré nie sú daňovými výdavkami podľa § 21 zákona; odpočet výdavkov vynaložených na príjmy oslobodené od dane alebo nezahŕňané do základu dane / prenos údajov z r. 13 tabuľky A uvedenej v III. časti tlačiva/
- r. 190 - príjmy, ktoré sú predmetom dane v prípade ak nie sú uvedené na r. 100 ako súčasť výsledku hospodárenia
- r. 210 - príjmy, ktoré nie sú predmetom dane z príjmov, ak sú súčasťou účtovného výsledku hospodárenia uvedeného na r. 100 (tieto príjmy sa tu uvedú len ak v súlade s platnými postupmi účtovania boli účtované do výnosov)
- r. 220 - príjmy, ktoré nie sú predmetom dane podľa § 12 ods. 3 zákona o dani z príjmov, ak sú súčasťou výsledku hospodárenia alebo rozdielu medzi príjmami a výdavkami na r. 100 a nie sú uvedené na r. 210
- r. 230 - všetky príjmy, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 13 zákona, ak sú tieto príjmy súčasne uvedené na r. 100, prípadne na r. 190 daňového priznania
- r. 240 - daňovníci uvedení v § 12 ods. 3 uvedú všetky príjmy, z ktorých sa daň vyberá zrážkou podľa § 43 zákona (ak o nich účtovali a sú súčasťou r. 100), pričom daňová povinnosť sa vykonaním zrážky dane považuje za splnenú, nemôžu ju uplatniť ako preddavok na dani na r. 830 daňového priznania.

Účtovníctvo daňovníkov nezaložených alebo nezriadených na podnikanie

Podľa § 9 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná účtovať v sústave podvojného účtovníctva s výnimkou podľa odseku 2.

V sústave jednoduchého účtovníctva môže účtovať

- občianske združenie, ich organizačné zložky, ktoré majú právnu subjektivitu, organizačné zložky Matice slovenskej, ktoré majú právnu subjektivitu, združenia právnických osôb, pozemkové spoločenstvá*, spoločenstvá vlastníkov bytov a nebytových priestorov, neinvestičné fondy a neziskové organizácie poskytujúce všeobecne prospešné služby; **ak nepodnikajú a ak ich príjmy nedosiahli v predchádzajúcom účtovnom období 3 000 000 Sk** /§ 9 ods. 2 písm. c) zákona o účtovníctve/
- cirkev a náboženská spoločnosť, ich orgány a cirkevné inštitúcie, ktoré majú právnu subjektivitu; **ak nepodnikajú a ak nie sú príjemcami dotácií (grantov) zo štátneho rozpočtu** /§ 9 ods. 2 písm. d) zákona o účtovníctve/.

***Pozemkové spoločenstvá s právnou subjektivitou** do 31.12.2007 v súlade s § 9 ods. 2 písm. d) zákona o účtovníctve účtovali v sústave jednoduchého účtovníctva ak nepodnikali, a ak ich príjmy nedosiahli v predchádzajúcom období 3 000 000 Sk, inak boli povinné účtovať v sústave podvojného účtovníctva. **V súlade so zákonom č. 378/2008 Z. z., ktorým sa v čl. IX počnúc 1. decembrom 2008 mení a dopĺňa zákon o účtovníctve, pozemkové spoločenstvá ak ich príjmy nedosiahli v predchádzajúcom účtovnom období 3 mil. Sk, môžu účtovať aj naďalej v sústave jednoduchého účtovníctva**, a to podľa Opatrenia MF SR č. MF/27076/2007-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek účtovnej závierky pre účtovné jednotky účtujúce v sústave jednoduchého účtovníctva, ktoré podnikajú alebo vykonávajú inú samostatnú zárobkovú činnosť, ak preukazujú

svoje výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov na účely zistenia základu dane z príjmov (postupy JÚ). Opatrenie bolo zverejnené vo FS č. 13/2007 a je účinné od 1.1.2008.

/Pozemkové spoločnosti boli vypustené z § 9 ods. 2 písm. c) zákona o účtovníctve a zaradené do doplneného § 9 ods. 2 písm. e) zákona o účtovníctve/. **Ustanovenie § 9 ods. 2 zákona o účtovníctve v znení účinnom od 1. decembra 2008 sa použije pri zostavovaní účtovnej závierky, ktorá sa zostavuje po dni účinnosti tohto zákona, tzn. aj pri účtovnej závierke za rok 2008.**

/uvedenú problematiku rieši Dodatok č. 1 k Usmerneniu DRSR Banská Bystrica k vedeniu účtovníctva pozemkových spoločností s právnou subjektivitou po 1.1.2008/

Súčasťou daňového priznania sú stanovené účtovné výkazy v súlade s vedeným účtovníctvom podľa zákona o účtovníctve a postupov účtovania vydaných na základe príslušného opatrenia MF SR.

Poznámka:

Prehľad opatrení MF SR k postupom účtovania a jednotlivým účtovným výkazom s doplnením opatrení platných po 1.1.2008 pre všetky účtovné jednotky, vrátane daňovníkov nezriadených alebo nezaložených na podnikanie je uverejnený na Intranete Daňového riaditeľstva SR Banská Bystrica /Odborné stanoviská – Daňové riaditeľstvo SR - Odbor metodiky daní – Usmernenia - oblasť účtovníctva/.

Upozornenie:

Metodický pokyn oddelenia metodiky priamych daní č. 10/PD/2001 zo dňa 7.1.2002 k zdaňovaniu subjektov nezaložených alebo nezriadených na podnikanie od 1.1.2000 sa primerane použije do 31.12.2006.

Ing. Zlatica Ondrušková
námetníčka GR pre správu daní