

681/11
15/7/15

MINISTERSTVO FINANCÍ

Odbor 15 – Daně z příjmů

Ing. Mgr. Stanislav Kouba

Letenská 15

118 10 Praha 1

Telefon: 257 041 111 Fax: 257 042 788

ID datové schránky: xzeaauv

E-mail: podatelna@mfcf.cz

V Praze dne 9. 7. 2015

PID: MFCR5XJMLZ

Č. j.: MF-29193/2015/15-5

Počet listů: 3

Vážený pane předsedo,

z pověření paní náměstkyně ministra financí Mgr. Simony Hornochové si v návaznosti na dopis Svazu měst a obcí ze dne 5. 6. 2015 (č. j. SMO 315/15) týkající se problematiky některých typů nepeněžních příjmů, dovoluji zaslat vyjádření Ministerstva financí k dotazům k této problematice vzneseným.

Nejdříve bych však rád vyjasnil přístup daňového práva, a to zejména zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), k některým institutům, které jsou územními samosprávnými celky užívány. Obecně platí, že před rozhodnutím o tom, zda se u určité transakce aplikuje či neaplikuje osvobození od daně z příjmů (nebo vynětí či nevynětí z předmětu daně), je zapotřebí učinit úsudek o tom, zda je daná transakce považována za příjem.

Případem, kdy příjem vůbec nevzniká, je právě situace svěření majetku příspěvkové organizaci. Ekonomickou podstatou tohoto vztahu je totiž snaha zřizovatele příspěvkové organizace tuto právnickou osobu vybavit určitými zdroji, prostřednictvím kterých bude schopna naplňovat činnosti chtěné zakladatelem.

Problematičtější jsou při výše uvedeném hodnocení otázky spojené se situacemi, kdy je použit namísto svěření majetku podle zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, jiný institut, nejčastěji výpůjčka (výprosa) nebo dar.

K daňovému režimu těchto institutů je třeba uvést, že při posuzování, zda přijímající organizaci vzniká bezúplatný příjem, je nutné brát v úvahu nikoliv pouze samotnou právní formu, ale je třeba zkoumat v celkovém kontextu i ekonomické vztahy, do kterých je konkrétní transakce zasazena. Na tuto skutečnost upozorňuje i důvodová zpráva k novele ZDP provedené zákonem č. 267/2014 Sb., účinné od 1. ledna 2015.

Užívání těchto rozpočtovým právem explicitně nepředvídaných institutů tak v tomto směru přináší problémy, které se pojí zejména s aplikační a metodickou praxí, neboť je zapotřebí ad hoc posuzování každé transakce. Užívání těchto transakcí je tak vždy spojeno s rizikem nejistoty.

Dílčím posunem v této problematice by pak mohl být výstup analýzy Ministerstva financí, která zkoumá dopady zavedení daňového odpisování majetku, který byl svěřen příspěvkovým organizacím územně samosprávnými celky. Případné zavedení této možnosti by mohlo vést ke zvýšení užívání svěřování namísto daňově problematických transakcí, jakými je např. zmiňovaná výpůjčka.

K jednotlivým dotazům lze v kontextu výše uvedeného poznamenat následující:

K oblasti č. 1 - v jakých případech je možné aplikovat osvobození podle § 19b odst. 2 písm. b) bod 1. ZDP:

Tuto problematiku upravuje ZDP v ustanovení § 19b odst. 2 písm. b) bod 1, které veřejně prospěšnému poplatníkovi umožňuje osvobodit bezúplatně nabytý příjem, pokud je využit pro účely vymezené v ustanovení § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 ZDP nebo je využit na jeho kapitálové dovybavení.

Dotčené ustanovení je třeba vykládat stejně jako jiná ustanovení upravující osvobození, ve kterých platí, že pokud jedna část příjmu podmínky osvobození naplňuje a druhá ne, je příjem osvobozen dle těchto svých částí. Nebude-li tedy majetek v plné míře využíván pro činnost, která svou povahou odpovídá výše zmíněné naplní § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů, nelze osvobodit celý příjem, ale pouze jeho poměrnou část, která odpovídá účelům osvobození podmiňujícím.

Na základě výše uvedeného tedy souhlasíme s Vaší variantou interpretace č. 3 s tím, že popsany případ svěření do užívání je řešen prostřednictvím argumentace v úvodu tohoto dopisu (v daném případě nevzniká příjem).

K oblasti č. 2 - nepeněžní prospěch v souvislosti s aktivitami neuvedenými v § 20 odst. 8 ZDP, z nichž příslušný subjekt ale nemá zdaňované příjmy:

V kontextu argumentace v úvodu tohoto dopisu musí být nejprve transakce tohoto typu označeny buď jako transakce, které nejsou příjmem (tj. nebude ani docházet ke zdanění) nebo jako transakce, které příjmem jsou.

V případě, že se o příjmy bude skutečně jednat, není možné souhlasit v dané situaci s uplatněním § 18a odst. 1 písm. b). Ustanovení § 18a odst. 1 písm. b) ZDP takto širokým způsobem vykládat nelze, neboť toto ustanovení hovoří toliko o „dotaci, podpoře, příspěvku nebo obdobném plnění z veřejných rozpočtů“. Šířka v dopise navrženého výkladu by totiž vedla k závěru, že jakékoliv plnění od veřejnoprávního subjektu (tj. subjektu operujícího s veřejným rozpočtem) by bylo z předmětu daně z příjmů vyňato, což cílem daného ustanovení není.

Naopak lze souhlasit s tvrzením, že transakci nelze podřadit pod ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP, neboť ve Vámi uvedeném příkladu není tento příjem využit k dosahování příjmů, které jsou předmětem daně.

K oblasti č. 3 - otázka ocenění nepeněžních příjmů (ve vazbě na § 23 odst. 6 ZDP)

S ohledem na argumenty popsané v úvodu tohoto dopisu a také na skutečnosti, že většina těch situací, ve kterých bude konstatováno, že vznikl příjem, bude pravděpodobně osvobozena dle § 19b ZDP, je aplikace ustanovení § 23 odst. 6 písm. b) bod 2 ZDP spíše teoretickou záležitostí.

K oblasti č. 4 - Ujištění v aplikaci § 23 odst. 3 písmeno c) bod 8 ZDP

S ohledem na argumenty popsané v úvodu nebude majetkový prospěch v podobě svěření majetku do užívání příjmem, a tedy ani skutečností, která je předmětem daně. V případě výpůjčky je zapotřebí skutečnost, zda se jedná nebo nejedná o příjem, ad hoc zvážit.

K možné aplikaci ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP lze poznamenat, že jeho cílem je snížit základ daně, pokud k tomuto snížení nedošlo jiným způsobem. Obecně jsou daňové odpisy hmotného majetku, které jsou daňovým nákladem, právě tímto „jiným způsobem“, tj. ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP nelze v takovém případě aplikovat. V případě svěření do užívání nebo výpůjčky či výprosy však poplatník takový majetek dle současné právní úpravy daňově ani odpisovat není oprávněn.

S pozdravem



Ing. Mgr. Stanislav Kouba
ředitel odboru Daně z příjmů

Vážený pan
Mgr. František Lukl, MPA
předseda Svazu měst a obcí ČESKÉ REPUBLIKY
5. května 1640/65
140 00 PRAHA 4