

Daň z příjmů

424/29.05.14 Bezúplatné plnění podle § 20 odst. 8 ZDP poskytnuté spojenou osobou

*Předkládá: Ing. Lucie Říhová, daňový poradce, č. osvědčení 3678
Ing. Hana Cicvářková, daňový poradce, č. osvědčení 4415*

Příspěvek uzavřen

1. Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je potvrzení následujícího:

- Úprava základu daně dle ustanovení § 23 odst. 7 ZDP³ ve znění účinném od 1. ledna 2014 se neuplatní na bezúplatná plnění poskytnutá mezi spojenými osobami na účely splňující požadavky ustanovení § 15 odst. 1, resp. v § 20 odst. 8 ZDP.
- Toto bezúplatné plnění může být na straně poskytovatele položkou odčitatelnou od základu daně podle § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 ZDP (za splnění příslušných podmínek).
- Osvobození bezúplatného příjmu podle § 19b odst. 2 písm. b) ZDP se uplatní i na veřejně prospěšné poplatníky, jejichž činnost je zaměřena výhradně na podporu jiných veřejně prospěšných poplatníků.

2. Úprava základu daně dle ustanovení § 23 odst. 7 ZDP

2.1. Shrnutí problému

S účinností od 1. ledna 2014 se ustanovení § 23 odst. 7 ZDP aplikuje na ceny sjednané mezi spojenými osobami i v případě, kdy je cena mezi poplatníky daně z příjmů právnických osob rovna nule.

V důvodové zprávě⁴ je uvedeno, že „[u]stanovení obecně dopadá na situace, kdy jsou mezi sdruženými osobami sjednány ceny „neobvyklé“. V návaznosti na zrušení zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí bude ustanovení dopadat také na situace, kdy cena mezi sdruženými osobami je sjednána v nulové výši.“

V praxi existují poplatníci vykonávající veřejně prospěšnou činnost (např. nadace), kteří jsou různými způsoby podporováni spojenými osobami – spojené osoby jim např. zdarma zajišťují administrativu, vedou účetnictví, věnují jim auto či jiný majetek určený k zabezpečování jejich činnosti, apod.

Poskytovatelem bezúplatného plnění a tedy spojenou osobou může být jak fyzická osoba, obchodní korporace, tak i jiný veřejně prospěšný poplatník.

³ Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁴ Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb., bod 315 k § 23 odst. 7 ZDP

Podle novelizovaného ZDP jsou tato plnění označována jako bezúplatná plnění. Z podstaty bezúplatného plnění je zřejmé, že cena za plnění je rovna nule. Vzhledem k tomu, že se jedná o spojené osoby podle ZDP, lze dovodit použití ustanovení § 23 odst. 7 ZDP i na tato bezúplatná plnění.

Pro úplnost uvádíme, že do nabytí účinnosti předmětné novely ZDP nebylo obdobné bezúplatné nabytí majetku předmětem daně z příjmů, ale bylo předmětem daně darovací, od které však bylo osvobozeno.

2.2. Argumentace

Úprava základu daně dle ustanovení § 23 odst. 7 ZDP by se neměla vztahovat na bezúplatná plnění poskytnutá v souladu a na účely vymezené v § 15 odst. 1 a § 20 odst. 8 ZDP, protože v těchto případech nedochází ke vzniku rozdílu mezi použitou nulovou cenou a cenou, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, neboť i mezi nespojenými osobami by toto plnění bylo bezúplatné.

2.3. Návrh řešení

Navrhujeme přijmout závěr, že úprava základu daně dle ustanovení § 23 odst. 7 ZDP se nepoužije na bezúplatná plnění poskytnutá mezi spojenými osobami při splnění podmínek uvedených v ustanovení § 15 odst. 1, resp. v § 20 odst. 8 ZDP.

3. Položka snižující základ daně

3.1. Shrnutí problému

V minulosti neexistovala a ani nyní neexistuje pochybnost, že předmětem ustanovení § 15 odst. 1, resp. § 20 odst. 8 ZDP je majetek. Na koordinačním výboru č. 395/27.03.13 vyjádřilo GFŘ pochybnosti o tom, zda předmětem darovací smlouvy může být služba.

V souladu s novelou ZDP účinnou od 1. ledna 2014 je nyní bezpochyby, že i služby mohou plnit účel stanovený v § 15 odst. 1, resp. § 20 odst. 8 ZDP.

3.2. Argumentace

S účinností od 1. ledna 2014 byl pojem dar nahrazen v celém ZDP pojmem bezúplatné plnění.

Pojem bezúplatné plnění není definován ani v novém Občanském zákoníku⁵, ani v ZDP, ale obecně je za bezúplatné plnění považováno cokoli, co je poskytnuto bezúplatně, tj. nejen majetek, ale i služba.

3.3. Návrh řešení

Navrhujeme potvrdit, že bezúplatná plnění zahrnují jak majetek, tak služby a jsou při splnění ostatních podmínek uvedených v § 15 odst. 1, resp. § 20 odst. 8 ZDP položkou snižující základ daně u poskytovatele plnění.

Co se týká stanovení hodnoty bezúplatného plnění, chápeme, že v této věci nedošlo na straně GFŘ ke změně závěrů uvedených v koordinačním výboru č. 395/27.03.13.

⁵ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

4. Osvobození bezúplatného příjmu veřejně prospěšného poplatníka, jehož činnost je zaměřena výhradně na podporu jiného veřejně prospěšného poplatníka

4.1. Shrnutí problému

Podle ustanovení § 19b odst. 2 písm. b) ZDP se od daně z příjmů osvobozuje bezúplatný příjem poplatníka, který je veřejně prospěšným poplatníkem, pokud je nebo bude využit pro účely vymezené v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 ZDP nebo jeho kapitálové dovybavení.

Tato část příspěvku se věnuje pouze prvnímu účelu, tj. účelu vymezenému v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 ZDP. Pokud je veřejně prospěšný poplatník jak příjemcem, tak poskytovatelem bezúplatného plnění a je tedy zřízen výhradně k podporování činnosti jiného veřejně prospěšného poplatníka, je otázka, zda je splněna podmínka, že jeho bezúplatný příjem je použit na účely vymezené v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 ZDP. Jinými slovy, zda se osvobození podle § 19b odst. 2 písm. b) ZDP uplatní i na případy, kdy veřejně prospěšný poplatník přijme bezúplatný příjem a použije jej nikoli na přímé financování účelů zmíněných v § 20 odst. 8 ZDP, ale poskytne přijaté prostředky jinému veřejně prospěšnému poplatníkovi, který je přímo použije na stanovené účely.

Pro lepší přehlednost uvádíme příklad:

Obchodní korporace A založí dva veřejně prospěšné poplatníky. Veřejně prospěšný poplatník V1 je zřízen výhradně pro účely stanovené v § 20 odst. 8 ZDP. Veřejně prospěšný poplatník V2 je zřízen výhradně pro účely administrativní podpory V1. Pouze V2 má zaměstnance, kteří svoji veškerou činnost vykonávají ve prospěch V1 (např. vedení účetnictví, zpracování daňových přiznání, řízení jednotlivých dárcovských projektů, přerozdělování peněžních prostředků, shánění dárců, apod.). V1 nemá žádné zaměstnance ani nevykonává žádnou činnost, pouze přijímá darované peněžní prostředky, které jsou dále použity na stanovený účel. Společnost A financuje peněžními dary V2, který z nich pokrývá veškeré své náklady, tj. zejména náklady související s činnostmi pro V1 a související drobné náklady na svůj vlastní provoz.

Z uvedeného příkladu je zřejmé, že společnost A poskytuje bezúplatné plnění ve formě peněžních prostředků V2 a V2 poskytuje bezúplatná plnění V1 ve formě služeb.

4.2. Argumentace

Podle našeho názoru je u veřejně prospěšného poplatníka, který svou činností výhradně podporuje jiného veřejně prospěšného poplatníka, splněn účel § 15 odst. 1, resp. § 20 odst. 8 ZDP. Bezúplatný příjem V2 je použit na financování služeb, které jsou využívány ve prospěch V1, jejíž veřejně prospěšný účel je zcela zřejmý.

ZDP nikde neuvádí, jakou formou má být účel z předmětných ustanovení naplněn. Lze tak uzavřít, že pokud je přijaté bezúplatné plnění v konečném důsledku využito na stanovené účely, jsou podmínky pro osvobození u obou veřejně prospěšných poplatníků splněny.

Ve prospěch splnění podmínek lze také argumentovat tím, že by se způsob zdanění bezúplatného příjmu neměl lišit podle toho, zda je příjem poskytnut jedné osobě nebo projde přes více subjektů. Pokud by v příkladu byl jen jeden veřejně prospěšný poplatník, který by zajišťoval jak svou administrativní činnosti, tak i příjem a přerozdělování prostředků od dárců, nebylo by o splnění § 19b odst. 2 písm. b) ZDP pochyb.

Podle našeho názoru tak nelze dospět k jinému daňovému režimu veřejně prospěšného poplatníka jen proto, že je administrativní činnost oddělena od samotné veřejně prospěšné činnosti.

4.3. Návrh řešení

Bezúplatný příjem obdržенý veřejně prospěšným poplatníkem, který ho použije nikoli na přímé financování účelů zmíněných v § 15 odst. 1 / § 20 odst. 8 ZDP, ale poskytne ho jinému veřejně prospěšnému poplatníkovi nebo ho použije na financování svých činností, které jsou převážně uskutečňovány ve prospěch jiného veřejně prospěšného poplatníka, který je přímo využije pro účely definované v § 15 odst. 1 / § 20 odst. 8 ZDP, splňuje podmínky pro osvobození podle 19b odst. 2 písm. b) ZDP.

Stanovisko GFŘ:

K bodu 2.

GFŘ souhlasí se závěrem, že ustanovení § 23 odst. 7 ZDP se nepoužije na bezúplatná plnění poskytnutá mezi spojenými osobami na účely uvedené v ustanovení v § 15 odst. 1 a § 20 odst. 8 ZDP.

K bodu 3.3.

Souhlasíme s názorem, že předmětem bezúplatného plnění může být majetek i poskytnutá služba. Ke stanovení hodnoty bezúplatného plnění v podobě služby uvádíme, že GFŘ i nadále trvá na svém stanovisku k příspěvku č. 395/27.03.13. , tj. „.... při splnění všech zákonem stanovených podmínek pro aplikaci § 20 odst. 8 ZDP může poskytovatel uplatnit snižující položku od základu daně ve výši vynaložených vlastních nákladů. Je tomu tak proto, že účelem aplikace § 20 odst. 8 ZDP je umožnit poplatníkovi (poskytovateli) za zákonem vymezených podmínek snížit základ daně o částku, kterou vynaložil na poskytnuté plnění a nikoliv o částku, kterou by na toto plnění vynaložil příjemce. Jinak řečeno - v dané věci je nutné zohlednit obecnou zásadu, že poskytovateli je umožněno uplatnit si jako odčitatelnou položku od základu daně pouze hodnotu plnění, kterou poskytovatel skutečně vynaložil (bez dalšího navýšení).“

K bodu 4.3.

Obecně lze uvést, že s účinností od 1.1.2014 jsou dary, včetně daru peněžitého, předmětem daně z příjmů. Přitom za splnění podmínek uvedených v § 19b odst. 2 písm. b) bod 1. ZDP jsou u veřejně prospěšných poplatníků nepeněžní příjmy - dary od daně z příjmů osvobozeny.

Dle § 19b odst. 2 písm. b) bodu 1. ZDP je od daně z příjmů právnických osob osvobozen bezúplatný příjem poplatníka, který je veřejně prospěšným poplatníkem, se sídlem na území České republiky, pokud je nebo bude využit pro účely vymezené v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 ZDP nebo jeho kapitálové dovybavení.

Tuto skutečnost je příjemce daru povinen vždy prokázat, přičemž "řetězení" bezúplatných příjmů ZDP výslovně neřeší. Lze tedy uzavřít, že pokud příjemce daru prokáže, že dar byl nakonec použit pro účely vymezené v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 ZDP nebo na jeho kapitálové dovybavení, jsou podmínky pro jeho osvobození podle § 19b odst. 2 písm. b) bodu 1. ZDP u tohoto příjemce splněny i v případě "řetězení".

K příkladu použitého předkladatelem v argumentaci bodu 4.2 nelze zaujmout stanovisko. Jedná se o posouzení konkrétního případu bez znalosti podrobných smluvních podkladů. Není zřejmá ekonomická podstata transakce, není zřejmý zejména důvod, proč podpora od dárce nesměřuje přímo na subjekt V1, ale je postupně řetězena přes společnost V2. Navíc předkladatel u společnosti V1 uvádí, že nevykonává žádnou činnost, což odporuje tvrzení, že společnost je zřízena pro účely stanovené v § 20 odst. 8 ZDP.