



**Generální finanční ředitelství**  
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



GFR02568616  
ESS

**Sekce metodiky a výkonu daní**

Č. j.: 25596/16/7100-10110-013031

## **Sdělení Generálního finančního ředitelství k vybraným problémům v oblasti zdaňování bezúplatných příjmů**

V souvislosti s implementací daně darovací a daně dědické do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), zaznamenala finanční správa zvýšené množství dotazů laické i odborné veřejnosti na zdaňování bezúplatných příjmů daní z příjmů právnických osob.

Nejvíce výkladových problémů bylo zaznamenáno v oblasti zdaňování bezúplatných příjmů příspěvkových organizací zřizovaných územními samosprávnými celky.

K vyjasnění vybraných problematických okruhů vydává Generální finanční ředitelství následující sdělení:

### **I. Bezúplatný příjem pro účely zdaňování příjmů**

Podle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou předmětem daně příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Z toho vyplývá, že předmětem daně z příjmů jsou také bezúplatné příjmy. Základním charakteristickým znakem bezúplatných příjmů pro účely zákona o daních z příjmů je absence jakéhokoliv protiplnění.

V daňovém řízení obecně platí, že správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu a každý případ je nutné posuzovat individuálně s přihlédnutím ke všem specifickým dané situace. Proto je třeba vždy nejprve určit, zda konkrétní plnění je příjmem ve smyslu zákona o daních z příjmů. Pokud daný příjem naplňuje podmínky § 18 zákona o daních z příjmů, je třeba následně s ohledem ke všem okolnostem konkrétního případu posoudit, zda se jedná o bezúplatný příjem či nikoliv.

Pokud však naopak transakce vůbec příjmem není, není třeba žádného dalšího posuzování.

### **II. Vklady a jiná plnění ve prospěch právnické osoby**

Vklady společníka do společnosti a obdobné přesuny majetku od společníka obchodní korporace, zakladatele nadace, zřizovatele příspěvkové organizace apod. do majetku právnické osoby nepředstavují pro účely daně z příjmů právnických osob zdanitelný příjem.

#### **1. Podnikatelské subjekty**

Podle § 24 odst. 7 zákona o daních z příjmů se pro účely tohoto zákona vkladem rozumí vklad do základního kapitálu včetně jiného plnění ve prospěch vlastního kapitálu. Jinými slovy se jedná o přesun majetku v peněžní či nepeněžní formě od vkladatele

do právnické osoby, na které se vkladatel majetkově podílí. Vkladatel tak své společnosti poskytuje majetek či jiné zdroje k jejich ekonomickému využití, ze kterých může později plynout vkladateli určitý přínos.

## 2. Veřejně prospěšní poplatníci

V zásadě lze obdobně jako na vklady nahlížet také například na přesuny majetku

- zakladatele do nadační jistiny,
- zakladatele do jiných fondací a ústavů, člena ve prospěch spolku.

Toto se nevztahuje na členské příspěvky.

Bez ohledu na závěry uvedené v bodech 1. a 2. však nelze ve specifických případech vyloučit darování mezi osobou zúčastněnou na subjektu a subjektem. Bude se jednat o situace, které naplňují základní charakteristiky darování a mají např. charitativní charakter. Jako konkrétní příklad lze uvést:

- dar člena právnické osoby této právnické osobě na odstranění následků živelné pohromy, kterou byla postižena,
- příspěvek zakladatele nadace do veřejné sbírky na charitativní účel, kterou pořádá tato nadace.

## **III. Převody majetku na příspěvkové organizace zřizované územními samosprávnými celky**

### 1. Svěření majetku podle zákona č. 250/2000 Sb.

Podle § 23 odst. 1 písm. b) zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 250/2000 Sb.“), může územní samosprávný celek ve své pravomoci k plnění svých úkolů zřizovat příspěvkové organizace. Za tímto účelem zakladatel může přesunout na jím zřízenou příspěvkovou organizaci majetek, který bude sloužit pro výkon činnosti zřizovatele. Daný případ lze z pohledu zákona o daních z příjmů posuzovat obdobně jako vklad (viz část II. Vklady a jiná plnění ve prospěch právnické osoby).

Svěření majetku zřizovatele k hospodaření podle § 27 odst. 2 písm. e) zákona č. 250/2000 Sb. proto nepředstavuje z pohledu zákona o daních z příjmů pro příspěvkovou organizaci zřízenou územním samosprávným celkem příjem.

### 2. Výpůjčka

Při použití institutu výpůjčky podle zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve vztahu zřizovatel (územní samosprávný celek) a jím zřízená příspěvková organizace, vzniká příspěvkové organizaci majetkový prospěch z bezúplatného užívání, který je jako bezúplatný příjem předmětem daně z příjmů právnických osob.

Výjimku představují situace, kdy zřizovatel využije institutu výpůjčky zejména z důvodu, že nemůže svůj majetek svěřit k hospodaření příspěvkové organizaci podle § 27 odst. 2 písm. e) zákona č. 250/2000 Sb. V těchto případech se bude postupovat pro účely zákona o daních z příjmů stejně jako při svěření majetku k hospodaření podle § 27 odst. 2 písm. e) zákona č. 250/2000 Sb. (viz bod 1. Svěření majetku podle zákona č. 250/2000 Sb.).

Pokud však majetkový prospěch z titulu výpůjčky majetku vzniká, ocení se podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku (zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů).

Je-li vypůjčený majetek využíván výhradně pro účely uvedené v § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů (např. kultura, školství, věda, vzdělávání, sociální, zdravotnické, charitativní účely a podobně), lze aplikovat u příspěvkové organizace osvobození příjmů podle § 19b odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů a příspěvkové organizaci tak nevznikne z titulu výpůjčky daňová zátěž. Ustanovení § 19b odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů se v tomto případě nepoužije.

Nebude-li majetek v plné míře využíván pro činnost, která svou povahou odpovídá výše zmíněné podmínce § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů, nelze osvobodit celý bezúplatný příjem, ale pouze jeho poměrnou část, která odpovídá účelům osvobození příjmů podmiňujícím.

### 3. Převody majetku do vlastnictví dle § 27 odst. 5 písm. a) zákona č. 250/2000 Sb.

Převod majetku zřizovatele do vlastnictví jím zřízené příspěvkové organizace podle § 27 odst. 5 písm. a) zákona č. 250/2000 Sb. se bude obecně řídit stejnými pravidly jako obdobné jednání společníka vůči společnosti, tj. nebude se jednat o příjem ve smyslu zákona o daních z příjmů.

Ve specifických situacích nelze vyloučit, že může vzniknout bezúplatný příjem. Ten bude podléhat standardnímu režimu zdanění bezúplatných příjmů u veřejně prospěšných poplatníků.

Ing. Jiří Fojtík  
ředitel sekce