

Podklady pro jednání pracovní skupiny k veřejným sbírkám (za Ministerstvo financí)

Z pohledu **zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla)** je v § 58 odst. 1 písm. d) uvedeno, že výnosy povolených veřejných sbírek určených na pořízení a technické zhodnocení hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku jsou zdrojem fondu reprodukce majetku státní příspěvkové organizace.

Z pohledu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále „ZDP“), obsahuje v oblasti **daně z příjmů fyzických osob** tato ustanovení týkající se veřejné sbírky, a to v souvislosti s daňovými úlevami:

§ 4a Osvobození bezúplatných příjmů

Od daně z příjmů fyzických osob se osvobozuje bezúplatný příjem

k) na humanitární nebo charitativní účel **nebo z veřejné sbírky**.

Osvobození bezúplatných příjmů bylo převzato z úpravy platné do konce roku 2013 v zákoně č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.

§ 15 Nezdánitelná část základu daně

(1) Od základu daně lze odečíst hodnotu bezúplatného plnění poskytnutého obcím, krajům, organizačním složkám státu, právníkům osobám se sídlem na území České republiky, jakož i **právníkům osobám, které jsou pořadateli veřejných sbírek** podle zvláštního zákona ^{14e)}, a to na vědu a vzdělávání, (...).

^{14e)}Zákon č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách a o změně některých zákonů (zákon o veřejných sbírkách).

Nezdánitelná část základu daně (§ 15 ZDP) je institutem, který umožňuje fyzickým osobám snížení daňového základu mimo jiné o bezúplatné plnění poskytnuté právníkům osobám, které jsou pořadateli veřejných sbírek, za podmínek stanovených ZDP.

§ 38I

Způsob prokazování nároku na odečet nezdánitelné části základu daně, slevy na dani podle § 35ba a daňového zvýhodnění z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti u plátce daně

(1) Nárok na nezdánitelnou část základu daně prokazuje poplatník plátcí daně

a) potvrzením příjemce bezúplatného plnění nebo jeho zákonného zástupce anebo **pořadatele veřejné sbírky** o výši a účelu bezúplatného plnění.

V oblasti **daně z příjmů právnických osob** obsahuje ZDP následující ustanovení:

§ 19 (Osvobození od daně)

Ustanovení § 19 odst. 1 písm. y) ZDP stanoví, že od daně jsou osvobozeny úrokové příjmy plynoucí z prostředků veřejné sbírky (podle zvláštního zákona) pořádané k účelům vymezeným v § 15 odst. 1 a § 20 odst. 8, tj., na tzv. veřejně prospěšné činnosti, mezi které patří např. věda a vzdělávání, výzkumné a vývojové účely, kultura, školství, požární ochrana, podpora a ochrana mládeže, ochrana zvířat a jejich zdraví, účely sociální, zdravotnické, ekologické, humanitární, charitativní aj.

§ 19b (Osvobození bezúplatných příjmů)

Podle ustanovení § 19b odst. 2 písm. c) ZDP se osvobozuje od daně z příjmů právnických osob bezúplatný příjem plynoucí do veřejné sbírky, na humanitární nebo charitativní účel.

Podle ustanovení § 19b odst. 2 písm. d) se osvobozuje bezúplatný příjem právnické osoby přijatý z veřejné sbírky.

§ 20 odst. 8

Od základu daně sníženého podle § 34 lze odečíst hodnotu bezúplatného plnění mj. i právnickým osobám, které jsou pořadateli veřejných sbírek podle zvláštního zákona, a to na v tomto ustanovení vyjmenované účely.

Z pohledu **účetních předpisů** pro podnikatelské účetní jednotky a účetních předpisů pro nestátní neziskové účetní jednotky.

Vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, pro nestátní neziskové účetní jednotky neobsahuje žádnou specifickou úpravu veřejných sbírek a to ani z pohledu financí, daní nebo praní špinavých peněz. Vyhláška stanoví pouze povinnost, aby účetní jednotka v příloze v účetní závěrce sestavené v plném rozsahu (podle § 30 odst. 1 písm. w) vyhlášky) nebo v příloze v účetní závěrce sestavené ve zkráceném rozsahu (podle § 30 odst. 7 vyhlášky) zveřejnila informace stran přehledu o veřejných sbírkách podle zákona upravujícího veřejné sbírky s uvedením účelu a výši vybraných částek.

Doplnění Nebuželské: ve vyhlášce 504 je ještě úprava, že veřejná sbírka musí být účtována jako účelový zdroj do fondu (vlastních zdrojů), viz §18 odst 2, což u darů neplatí.

Z hlediska zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále „ZDPH“), který neobsahuje speciální úpravu, která by se týkala veřejných sbírek, se na danou činnost uplatňuje standardní režim DPH s tím, že některé činnosti mohou budou zdanitelnými plněními (např. prodej předmětů), jiné mohou spadat pod osvobození podle § 61 písm. f) ZDPH, podle kterého je osvobozeno poskytování služeb a dodání zboží osobami, jejichž činnosti jsou osvobozeny od daně podle § 61 písm. a), b), c), d) a e) a podle § 57, 58 a 59 ZDPH za podmínky, že se jedná pouze o dodání zboží nebo poskytnutí služeb při příležitostných akcích pořádaných výlučně za účelem získání finančních prostředků k činnostem, pro které jsou tyto osoby založeny nebo zřízeny. Podmínkou rovněž je, že tímto osvobozením nesmí dojít k narušení hospodářské soutěže. V případě, že se na danou činnost vztáhne dané osvobození, nevzniká nárok na odpočet daně. Pokud by se jednalo o zdanitelné plnění, je zachován nárok na odpočet daně v souladu s § 72 a 73 ZDPH. Nicméně v daném případě se jedná o povinnou evropskou implementaci (směrnice Rady 2006/112/ES).

Z hlediska **působnosti Finančního analytického úřadu** konstatujeme, že neexistuje specifická úprava veřejných sbírek (zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu a zákon č. 69/2006 Sb., o provádění mezinárodních sankcí).

Z pohledu zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů "příspěvky" do veřejné sbírky nejsou evidovanou tržbou ve smyslu zákona o evidenci tržeb, jelikož se nejedná o příjem z podnikání (dle ust. § 420 občanského zákoníku se podnikáním rozumí výdělečná činnost vykonávaná poplatníkem na vlastní účet a odpovědnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku. Ačkoliv je realizace sbírky soustavnou výdělečnou činností vykonávanou poplatníkem na vlastní účet živnostenským způsobem, není jejím účelem v souladu s ust. § 1 zákona č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách zisk, nýbrž veřejná prospěšnost, zejména humanitární nebo charitativní, rozvoj vzdělání, tělovýchovy nebo sportu, nebo ochrana kulturních památek, tradic nebo životního prostředí) - není naplněn materiální znak evidované tržby a tudíž evidenci tržeb vybírání "příspěvků" do veřejné sbírky nepodléhá.

Pokud by se však jednalo např. o prodej předmětů, vstupenek na veřejná kulturní nebo sportovní vystoupení či jiné všeobecně přístupné akce (kde je příspěvek zahrnut v jejich ceně) pořádané za účelem získání prostředků k financování např. provozu spolku, vztahuje se na tyto tržby zákon o evidenci tržeb, přičemž platí, že evidovanou

tržbou nejsou tržby dle § 12 odst. 3 písm. h) zákona o evidenci tržeb, tj. tržby z drobné vedlejší podnikatelské činnosti veřejně prospěšných poplatníků.

Evidence tržeb byla odložena až do 31. prosince 2022, a to na základě zákona č. 449/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 137/2020 Sb., o některých úpravách v oblasti evidence tržeb v souvislosti s vyhlášením nouzového stavu, ve znění pozdějších předpisů, který nabyl účinnosti ke dni 3. listopadu 2020.

Doplnění M. Nebuželské: prodej předmětů a vstupenek v rámci sbírky není nikdy předmětem evidence tržeb, ani na veřejné akce. Tato tržba totiž nesplňuje podmínku §4 a §6, který definuje rozhodný příjem u PO jako "příjem z činnosti, která je podnikáním". Domnívám se, že prodej předmětů a vstupenek v rámci sbírky se rozhodně za podnikání nedá považovat, nesplňuje definici podnikání dle NOZ. Není totiž prováděn za účelem zisku, ale za účelem výběru příspěvku do veřejné sbírky. Organizace žádný zisk z prodeje nerealizuje ani nevykazuje.

Doplněné vyjádření odboru 73 MF jako reakce na názor paní auditorky Nebuželské ve věci prodeje předmětů a vstupenek v rámci sbírky:

Jak jsme uváděli v předešlé korespondenci, ačkoliv je realizace sbírky soustavnou výdělečnou činností vykonávanou poplatníkem na vlastní účet živnostenským způsobem, jejím účelem v souladu s ustanovením § 1 zákona č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách a o změně některých zákonů (zákon o veřejných sbírkách), ve znění pozdějších předpisů, není dosažení zisku, nýbrž veřejná prospěšnost.

Pokud by se jednalo o veřejně prospěšného poplatníka (podle ustanovení § 17a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů), je však pro účely evidence tržeb nutné posoudit, zda se prodej předmětů a vstupenek uskutečňuje v rámci hlavní či vedlejší (hospodářské) činnosti poplatníka. Pro účely tohoto posouzení je vždy nutné vycházet z materiálního pojetí, tedy z toho, zda zisk, který plyne z činnosti, která je poplatníkem fakticky vykonávána, je použit pouze k zajištění dosažení účelu, pro který byl tento subjekt zřízen či nikoliv (k tomu může posloužit například předběžná kalkulace příjmů a výdajů na základě které by poplatník měl být schopen doložit správci daně svůj záměr). Výsledek tohoto posouzení by měl korespondovat s údaji uvedenými ve statutu dané organizace, zejména co do vymezení rozsahu hlavní činnosti.

Půjde-li o tržbu z hlavní (nepodnikatelské) činnosti, povinnost evidovat tržby podle zákona č. 112/2016 Sb. z této činnosti nevzniká, neboť se nejedná o příjem z podnikání. Pro mnohé neziskové subjekty je tedy klíčové posouzení, zda v rámci své vedlejší činnosti provozují činnost, která je podnikáním. V tomto konkrétním případě toho, zda výnos z prodeje předmětů a vstupenek v rámci sbírky je či není příjmem z vedlejší podnikatelské činnosti.

Pro účely určení základních znaků podnikání je nutné vycházet z definice pojmu „podnikatel“ obsažené v ustanovení § 420 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů. Za podnikatele je považován ten, kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku. Aby se jednalo o podnikání, musí být splněny všechny uvedené podmínky, přičemž významný je zejména prvek soustavnosti a záměr vykonávat činnost za účelem dosažení zisku.

V situaci, kdy není záměrem poplatníka dosahovat zisk, a poplatník proto nastaví cenu za poskytnutí zboží či služby tak, aby příjem nepřesahoval výdaje, jedná se o činnost neziskovou (nepodnikatelskou). Pokud by došlo k tomu, že by byl ve výsledku přesto zisk dosažen a jednalo by se o ojedinělý případ, lze takovýto příjem považovat za příjem z nepodnikatelské činnosti. Pokud by však docházelo k soustavnému překračování kalkulace (ať už například 1-2x za rok, avšak soustavně vždy každý rok po sobě), je nutné činnost, z níž je zisk dosahován, překlasifikovat na činnost podnikatelskou. Vždy je třeba upřednostňovat obsah nad formou.

Na základě výše uvedeného se domníváme, že pokud by poplatník realizoval veřejnou sbírku způsobem podle ustanovení § 9 odst. 1 písm. d) a e) zákona č. 117/2001 Sb., tj. prodával předměty a vstupenky, a v rámci platby by byl příspěvek na veřejnou sbírku zahrnut v ceně výrobku (za předpokladu, že rozdíl mezi cenou výrobku a tímto příspěvkem nezahrnuje pouze prostředky na pokrytí nákladů na prodej těchto předmětů a vstupenek, ale obsahuje navíc také plánovaný zisk), platba, kterou poplatník od zákazníka obdrží, by zakládala tomuto poplatníkovi rozhodný příjem. Jednalo-li by se o platbu v hotovosti nebo jiným obdobným způsobem, vztahovala by se na poplatníka evidenční povinnost podle zákona č. 112/2016 Sb.

Podrobné informace včetně konkrétních příkladů související s předmětnou problematikou jsou k dispozici na hlavním informačním portále Finanční správy a Ministerstva financí pod odkazem: <https://www.etrzby.cz/cs/neziskove-subjekty>

Shrnutí M. Nebuželské: stanovisko MF je správné, jen není v praxi nikdy použitelné. NNO ve veřejné sbírce mimo příspěvek do sbírky neplánují zisk. Standardně NNO spočítá svoje náklady a podle toho stanoví cenu předmětu. NNO celý rozdíl mezi náklady a tržbou vloží jako příspěvek do sbírky a tedy rozdíl mezi cenou a příspěvkem vždy pokrývá jen náklady. Pokud by si vykazovala zisk, musela by ho danit a zahrnovat do obratu pro DPH atd. NNO ho proto raději celý vloží do sbírky. V praxi se dějí spíše opačné případy, kdy rozdíl mezi cenou a příspěvkem nepokrývá ani zdaleka náklady. Z vyjádření MF lze tak usuzovat, že tím bylo potvrzeno, že pokud tedy žádný zisk v rozdílu mezi cenou a příspěvkem NNO neplánuje, tak prodej v rámci veřejné sbírky EET nepodléhá.