

K možnosti příspěvkové organizace odpisovat majetek ve vlastnictví zřizovatele

Mgr. Květoslava Coufová, daňová poradkyně, č. osvědčení 2772
 RNDr. Mgr. Petr Couf, daňový poradce, č. osvědčení 2398



Při změně daňových zákonů v souvislosti s přijetím nového soukromoprávního kodexu ožil problém, zda příspěvková organizace zřízená územním samosprávným celkem (dále jen „ÚSC“) může daňově odpisovat majetek, jehož vlastníkem je její zřizovatel. Územním samosprávným celkem se rozumí obec či kraj, příspěvkovou organizací organizace zřízená podle § 27 a násl. zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů (dále jen „zákon č. 250/2000 Sb.“).

Mezi změnami zákona č. 586/1992, o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“), které MF ČR navrhlo a Senát ve formě zákonného opatření schválil, je i přepracovaný § 28. Nové znění nestanoví pro příspěvkové organizace zřízené ÚSC žádné speciální pravidlo pro odpisování majetku, tyto organizace tedy nemohou daňově odpisovat majetek, který vlastní jejich zřizovatel, i když takový majetek užívají a podle účetních předpisů ve svém účetnictví evidují.

Podle některých názorů dosavadní znění zákona o daních z příjmů umožňuje příspěvkové organizaci zřízené ÚSC uplatnit daňové odpisy z majetku, který užívá, ale jehož vlastníkem je její zřizovatel. Zastánci tohoto názoru tvrdí, že vstupem zákonného opatření v účinnost by se těmto organizacím zhoršilo jejich postavení oproti současnému stavu, protože odpisy majetku jejich zřizovatele by již nadále nesnižovaly jejich základ daně z příjmů právnických osob. V připomínkovém řízení takový názor předestřel Pardubický kraj, jeho připomínka v tomto směru byla ovšem předkladatelem zamítnuta. Hovoří se i o tom, že nemožností daňově odpisovat majetek zřizovatele budou příspěvkové organizace zřízené ÚSC diskriminovány.

Zastáváme názor, že k popisovanému domnělému zhoršení možnosti příspěvkových organizací zřízených ÚSC daňově odpisovat majetek ve vlastnictví svého zřizovatele nedojde, protože takovou možnost ani dnes tyto organizace nemají. Pokusíme se zde vysvětlit proč.

Ustanovení § 28 ZDP upravuje, který subjekt (přesněji který poplatník daně z příjmů) je oprávněn majetek odpisovat, tj. zahrnovat do výdajů snižujících základ daně z příjmů odpisy majetku. Pro odlišení tohoto práva majetek odpisovat při stanovení základu daně z příjmů od povinnosti majetek odpisovat v účetnictví se někdy užívá adjektivum „daňové“ odpisy. Daňově odpisovat může

- poplatník, který má k majetku vlastnické právo,
- organizační složka státu, státní podnik, národní podnik a státní organizace příslušná hospodařit s majetkem státu podle zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích (dále jen „zákon č. 219/2000 Sb.“),
- organizace zřízená ÚSC příslušná hospodařit s majetkem svého zřizovatele.

V následujících odstavcích 2 až 5 téhož paragrafu je několik výjimek z tohoto obecného pravidla, jež však nejsou pro další úvahy významné. Klíčový je rozbor případů uvedených pod písmeny b) a c).

1 „Příslušnost hospodařit“ s majetkem státu

Pro účely odpisování se na organizační složku státu a na státní organizaci příslušnou hospodařit s majetkem státu hledí stejně jako na vlastníka.

Současné znění ustanovení § 28 odst. 1 pro poplatníky příslušné hospodařit s majetkem státu bylo do zákona

včleněno po přijetí zákona č. 219/2000 Sb. Přijetím zákona č. 219/2000 Sb. se zákonodárce vyrovnal se situací, kdy se v souladu s § 21 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (shodně i § 21 zákona č. 89/2012, občanský zákoník), na stát pohlíží jako na jednu právnickou osobu, pokud vystupuje v soukromoprávních vztazích – tedy i v případě majetkových práv, přitom však právní úkony na rozdíl od všech ostatních právnických osob nečiní svým statutárním orgánem (neb žádný nemá), ale „distribuovaně“ prostřednictvím řady svých organizačních složek a dalších státních organizací.

Tato pro stát specifická úprava výkonu majetkových práv je charakterizována pojmem „příslušnost hospodařit“ pro každou jednotlivou položku státního majetku s tím, že nositelem „příslušnosti hospodařit“ mohou být organizační složky státu a úzký okruh státních právnických osob (státní příspěvkové organizace, státní podniky). Zejména pro státní příspěvkové organizace je charakteristické, že nemají vlastní majetek, protože majetek nabývají pro stát (§ 55 zákona č. 219/2000 Sb.), mají však vlastní závazky, které se za závazky státu nepovažují. Stát ovšem za závazky státních příspěvkových organizací, vzniklé při plnění jejich poslání, ručí (§ 74 zákona č. 218/2000 Sb.). Státní organizace s vlastními závazky a bez vlastního majetku by podle obecných ustanovení insolvenčního zákona (zákon č. 182/2006 Sb.) byla trvale v úpadku, proto § 56 odst. 6 zákona č. 219/2000 Sb. vylučuje, aby se majetek, se kterým je organizace příslušná hospodařit, stal předmětem insolvenčního řízení.

Institut „příslušnost hospodařit“ stanoví i aktivní a pasivní legitimaci v majetkových sporech, které se týkají konkrétního majetku či závazku. Přijetím zákona č. 219/2000 Sb. tak skončilo období, kdy soudní moc složitě a *ad hoc* dovozovala právní subjektivitu a procesní způsobilost (či naopak nezpůsobilost) a aktivní či pasivní legitimaci různých státních orgánů a složek zejména v majetkových sporech.

Stát sám není poplatníkem daně z příjmů právnických osob. Poplatníky daně z příjmů jsou jeho jednotlivé organizační složky (ač nejsou právnickými osobami). Mají i procesní způsobilost být účastníky daňového řízení. Podobně je řešeno například plnění povinností státu jako zaměstnavatele na úseku sociálního zabezpečení – také je plní jednotlivé organizační složky.

Ustanovení § 28 odst. 1 ZDP v případě majetku státu odráží skutečnost, že stát sám jako celek není poplatníkem daně z příjmů právnických osob. Stát proto nemůže daňově odpisovat majetek, jehož je vlastníkem. Poplatníky daně z příjmů jsou jednotlivé organizační složky a další státní organizace (§ 17 odst. 1 ZDP). Ustanovení § 28 odst. 1 ZDP v těsné vazbě na zákon č. 219/2000 Sb. přiznává výkon práva vlastníka daňově odepisovat státní majetek těm, kdo jsou poplatníky daně z příjmů a zároveň jsou příslušní s majetkem státu hospodařit. Odráží se zde ona výše zmíněná „distribuovanost“ ve výkonu majetkových práv k majetku státu.

Majetková evidence státu je rovněž „distribuovaná“ – každá organizační složka je samostatnou účetní jednotkou. Ve své rozvaze eviduje majetek a závazky státu, s nimiž je příslušná hospodařit.

2 „Svěření“ majetku územním samosprávným celkem

Územní samosprávné celky jsou ve srovnání se státem v odlišném postavení. Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích, a zákon č. 129/2000 Sb., o krajích, a zákon č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze, upravují tvorbu vůle právnické osoby, která je územním samosprávným celkem, s tím, že navenek právní úkony činí starosta/hejtman/primátor. V tomto smyslu jde o standardní „unitární“ právnickou osobu, se svým statutárním orgánem a s jednotnou majetkovou evidencí (ÚSC je jednou účetní jednotkou). V případě obcí a krajů proto nelze pozorovat onu „distribuovanost“, charakteristickou pro stát. Z tohoto důvodu obce ani kraje nemají zákon o majetku a o vystupování v právních vztazích obdobný zákonu č. 219/2000 Sb. Pojem „příslušnost hospodařit“ není v souvislosti s majetkem územních samosprávných celků definován ani užíván a eventuální analogie se zákonem č. 219/2000 Sb. v případě ÚSC tu postrádá význam.

Obec i kraj jsou poplatníky daně z příjmů právnických osob a mají právo daňově odpisovat svůj majetek podle § 28 odst. 1 ZDP. Právo odpisovat majetek mohou vykonávat ve svém daňovém přiznání, které jako poplatníci daně z příjmů podávají.

Podle zákona č. 250/2000 Sb. mohou ÚSC zřizovat příspěvkové organizace. Navzdory stejnému názvu jde o odlišnou právní formu právnické osoby než v případě státních příspěvkových organizací. Právní subjektivita příspěvkových organizací zřízených ÚSC (zejména jejich schopnost nabývat majetek) nebyla od okamžiku přijetí zákona č. 250/2000 Sb. omezena. Takové omezení způsobilosti nabývat práv by totiž muselo být provedeno jedine zákonem (§ 19a občanského zákoníku). Žádný takový zákon tu nepůsobil a nepůsobí. Zákon pouze stanoví, že příspěvkové organizace zřízené ÚSC mohou nabyt majetek do svého vlastnictví jen s předchozím souhlasem zřizovatele. Je na zřizovateli, zda k nabytí (popř. k pravidelnému nabývání) majetku souhlas dá.

ÚSC, který je zřizovatelem příspěvkové organizace, může této organizaci „svěřit“ svůj majetek, aby ho využívala (§ 27 odst. 2 zákona č. 250/2000 Sb.). „Svěřením“ majetku příspěvkové organizaci zřizovatel nepřestává být jeho vlastníkem, nezbavuje se možnosti vykonávat vlastnická práva k němu, „svěřením“ se zřizovatel ani nemůže zprostit povinností souvisejících s tímto majetkem (například uzavřít zákonné pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou provozem motorového vozidla nebo přiznat a platit daň z nemovitostí, jde-li o nemovitý majetek na území jiného ÚSC). „Svěřením“ majetku ÚSC tyto povinnosti vlastníka nepřevádí na organizaci, kterou zřídil. „Svěřením“ rovněž ÚSC nepřevéde na jinou organizaci aktivní

legitimaci, ani se nezprostí pasivní legitimace v eventuelních majetkových sporech.

V praxi zřizovatelé (ÚSC) vymezují majetek, který „svěřují“ podle § 27 zákona č. 250/2000 Sb. k využití svým příspěvkovým organizacím, i tak, že nejde o samostatné věci či samostatná majetková práva. Příkladem budiž „svěření druhého až pátého nadzemního podlaží v domě č. p. 767“. Takové „svěření“ je v kontextu § 27 zákona č. 250/2000 Sb. možné – znamená to, že ostatní podlaží bude využívat zřizovatel sám, nebo je „svěřit“ jiné své organizaci. Takto vymezený „svěřený“ majetek (2. až 5. nadzemní podlaží domu) není samostatnou věcí, ani není hmotným majetkem ve smyslu zákona o daních z příjmů. Samostatnou věcí i hmotným majetkem schopným daňového odpisování by byla typicky celá budova. Celé budovy (pokud by byla ve vlastnictví státu) by se také týkala příslušnost hospodařit.

„Svěření“ ve smyslu zákona č. 250/2000 Sb. se zásadně odlišuje od institutu „příslušnost hospodařit“ ve smyslu zákona č. 219/2000 Sb. Zatímco při svěření majetku ÚSC zůstává svrchovaným pánem svého majetku a pouze jako zřizovatel vymezuje, která vlastnická práva a v jakém rozsahu dovolí vykonávat své příspěvkové organizaci, organizační složka státu či státní organizace příslušná hospodařit s majetkem státu je automaticky (ze zákona) nadána všemi právy a všemi povinnostmi vlastníka, v nakládání s majetkem je omezena pouze zákonem [srov. § 27 odst. 2 písm. f) zákona č. 250/2000 Sb. a § 19 a § 14 zákona č. 219/2000 Sb.].

3 Význam slov „organizace zřízená ÚSC příslušná hospodařit s majetkem svého zřizovatele“ v § 28 odst. 1 ZDP

Pojem „příslušnost hospodařit s majetkem ÚSC“ není v právním řádu ČR definován. Pojem „příslušnost hospodařit“ je užíván v souvislosti s majetkem státu a jeho obsah je dán zákonem č. 219/2000 Sb. Vyložit pojem „příslušnost hospodařit s majetkem ÚSC“ s použitím analogie je pro řadu zásadních odlišností v postavení ÚSC oproti postavení státu nereálné.

Odhadnout záměr, který zákonodárce sledoval vložení tohoto slovního spojení do § 28 odst. 1 ZDP, provedeným zákonem č. 216/2009 Sb., by bylo čirou spekulací. Vládní předloha zákona toto ustanovení neobsahovala, předmětné ustanovení bylo předneseno poslancem Karlem Černým ve druhém čtení v rámci rozpravy jako pozměňovací návrh bez jakéhokoli vysvětlení či zdůvodnění. K návrhu se ministr financí bez dalšího vyjádřil zamítavě, Parlamentem byl návrh přijat.

V jiných předpisech zákonodárce oba pojmy „příslušnost hospodařit“ a „svěření“ důsledně odlišuje. Například v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který upravuje veřejnoprávní povinnost oborově blízkou daňovému zákonu, v § 25 odst. 6 zákonodárce důsledně užívá každý z pojmů ve svém specifickém významu. Pokud by snad

zákonodárce zamýšlel vyjádřit „svěření“ majetku, nic mu nebránilo v § 28 odst. 1 ZDP použít pojem, který je pro ÚSC přílehlavý, jako to učinil jinde.

Výkladem slov „organizace zřízená ÚSC příslušná hospodařit s majetkem svého zřizovatele“ v § 28 odst. 1 ZDP jako „organizace zřízená ÚSC, jíž zřizovatel svěřil svůj majetek podle § 27 zákona č. 250/2000 Sb.“ bychom došli k důsledkům, které se přiči stávajícím zásadám pro daňové odpisování majetku: každý majetek, který je hmotným majetkem podle zákona o daních z příjmů, může odpisovat jediný poplatník. V případě státu, který sám poplatníkem daně z příjmů není, může takový majetek odpisovat jedině poplatník, který je s tímto majetkem příslušný hospodařit. V případech uvedených v § 28 odstavcích 2 až 5, které představují výjimku z obecného pravidla a umožňují odpisovat majetek nevlastníku, je vždy zajištěno, že vlastníci tento majetek odpisovat nebude. Výkladem, že by majetek „svěřený“ k využití příspěvkové organizaci ÚSC mohla tato organizace odpisovat, by tento princip porušen – odpisy z tohoto majetku by podle platného znění zákona o daních z příjmů mohli současně uplatnit zřizovatel (ÚSC) i jím zřízená organizace.

4 Diskriminace – koho?

Zazněly i názory, že nemožností daňově odpisovat svěřený majetek jsou příspěvkové organizace ÚSC diskriminovány. Je-li někdo diskriminován, znamená to, že je oproti jiným subjektům za obdobných podmínek znevýhodněn, resp. v případě pozitivní diskriminace zvýhodněn. Je tedy otázkou, zda a vůči komu jsou příspěvkové organizace znevýhodněny či zvýhodněny.

Úvahy budeme demonstrovat na příkladě.

Příklad č. 1

Představme si obec (město), které zřídilo tři zdravotní střediska. První středisko má právní formu příspěvkové organizace, druhé právní formu o. p. s. a třetí právní formu společnosti s ručením omezeným. Každé zdravotní středisko sídlí v jiné budově, všechny tři budovy vlastní zřizovatel, jejich užívání je pro zdravotní střediska bezplatné. Každé zdravotní středisko eviduje zdanitelné příjmy (výnosy) z poskytnuté zdravotní péče (typicky hrazené pacienty či zdravotními pojišťovnami) a proti nim uplatňuje náklady, které při své činnosti vynaložilo. Budou odpisy budovy v majetku města, kterou každé středisko bezúplatně užívá, snižovat jeho základ daně z příjmů právnických osob? V případě právní formy o. p. s. či s. r. o. určitě ne. Nejsou vlastníky budov ani jim nespědí jiný právní titul dle § 28 ZDP. Pokud přijmeme názor, že příspěvková organizace územního samosprávného celku nemá právo daňově odpisovat svěřený majetek, jsou všechny tři organizace různých právních forem ve stejném postavení. Umožněním příspěvkové organizaci, aby uplatnila daňové odpisy svěřené budovy, by

jistě došlo k její diskriminaci z důvodu právní formy. K diskriminaci pozitivní, tedy ke zvýhodnění.

Prodlužme tuto úvahu ještě o kousek dál. Společněkem zdravotního střediska ve formě obchodní společnosti nemusí být město, může jím být jakákoli soukromá osoba – ostatně to vůbec není výjimečný případ. V takovém případě město obvykle požaduje za užívání budovy úplatu (nájemné). Je jen otázkou času, kdy se zvýhodnění vlastní příspěvkové organizace či o. p. s. oproti soukromé s. r. o. tím, že obec vlastním organizacím poskytuje užívání budov bezplatně, stane předmětem sporu o narušení hospodářské soutěže poskytnutím nedovolené podpory. Kdo a jak je tedy diskriminován?

Oblast zdravotnictví jsme vybrali příkladmo, ve školství či v kultuře lze popisovaný stav modelovat, ba i v praxi pozorovat, neméně dobře.

5 Shrnutí

Pro...

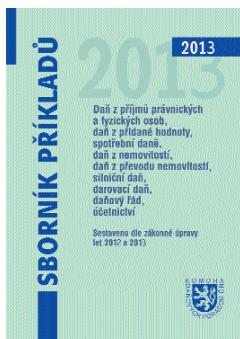
- shora vyloženou odlišnost pojmů „příslušnost hospodařit“ podle zákona č. 219/2000 Sb. a „svěření“ podle zákona č. 250/2000 Sb.,
- odlišné možnosti výkonu vlastnických práv ÚSC jakožto unitární právnickou osobou a státem jakožto osobou *sui generis*,
- zásadní odlišnost postavení státu jako ne-poplatníka daně z příjmů a ÚSC jako poplatníku daně z příjmů,
- odlišování pojmů „příslušnost hospodařit“ a „svěření“ v jiných zákonech,

- potenciální možnost duplicitního uplatnění odpisů téhož majetku ÚSC a současně jím zřízenou organizací,
 - praxi „svěrování“ jen části věci, k níž by ani analogicky nemohla vzniknout „příslušnost hospodařit“
- považujeme ztotožnění pojmů „příslušnost hospodařit“ a „svěření“ za nepřijatelné.**

K diskriminaci příspěvkových organizací zřízených ÚSC oproti jiným právním formám tím, že příspěvkové organizace nemohou svůj základ daně z příjmů právnických osob snižovat o daňové odpisy majetku zřizovatele, který bezplatně užívají, nedochází. Úplně stejně daňové odpisy nemůže uplatnit ani jiná právnická osoba, které vykonává tutéž činnost za stejných podmínek, jen má jinou právní formu.

Podle stávajícího znění § 28 odst. 1 ZDP by příspěvkové organizace zřízené ÚSC mohly daňově odpisovat majetek svého zřizovatele tehdy, pokud by byl pro ÚSC vymezen pojem „příslušnost hospodařit“. Racionálnímu uspořádání by přitom slušela jistá výlučnost takové příslušnosti, obdobně jako tomu je v případě státu. Vhodně zajištěná výlučnost by rovněž zajistila, aby současně nemohli uplatňovat daňové odpisy dva různí poplatníci – zřizovatel a jím zřízená organizace, která by byla s majetkem „příslušná hospodařit“. Taková změna výkonu majetkových práv ÚSC by mohla být racionální, jde však o zásadní změnu režimu z „unitárního“ na „distribuovaný“ a musela by se promítnout ve všech potřebných souvislostech (přínejmenším v zákoně o obcích, v zákoně o krajích a v zákoně č. 250/2000 Sb.). Od přijetí citovaných zákonů, tedy za posledních třináct let, však takovou razantní změnu režimu výkonu vlastnických práv obcí a krajů nikdo nenavrhl.

Inzerce



CD – SBORNÍK PŘÍKLADŮ 2013

Publikace je určena především těm, kteří se připravují na kvalifikační zkoušku na daňového poradce. Obsahuje příklady včetně řešení, mimo jiné i z termínů kvalifikačních zkoušek na daňového poradce, které proběhly v roce 2012.

Cena CD je 150 Kč vč. DPH + poštovné.

Sborník je možné objednat na www.kdpcr.cz, email publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, P. O. Box 121, 657 21 Brno.

