

# UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY

## Daň z příjmů

### 395/27.03.13 Odpočet službových darů

*Předkládají: Aleš Zídek, daňový poradce, č. osvědčení 3016  
David Krch, daňový poradce, č. osvědčení 3560*

#### **Příspěvek je uzavřen s částečným rozporem ve stanovení hodnoty odčitatelné položky**

#### 1. Úvod

V praxi vznikají pochybnosti, jakou hodnotu lze uplatnit jako položku snižující základ daně z příjmů právnických osob dle § 20 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů („ZDP“) v případě bezplatného poskytnutí služby.

Příspěvek se nezabývá daní z přidané hodnoty ani daní darovací.

#### 2. Rozbor problematiky

Darovací smlouvou dárce něco bezplatně přenechává nebo slibuje obdarovanému, a ten dar nebo slib přijímá (§ 628 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů). Základními pojmovými znaky daru jsou bezúplatnost resp. jednostrannost plnění dárce a zároveň dobrovolnost plnění. Na této definici daru se v zásadě nic nezmění ani od 1. ledna 2014, kdy vstoupí v účinnost nový občanský zákoník (§ 2055 a související zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník).

V případě, kdy poskytovatel pro příjemce dobrovolně a bezplatně vykoná službu, aniž by od něj obdržel jakékoli protiplnění (tj. bezplatné poskytnutí služby není nijak vázáno na jiné úplatné realizované dodávky), je naplněna podstata daru. Za splnění ostatních podmínek stanovených v § 20 odst. 8 ZDP je možné toto bezplatné poskytnutí služby pro daňové účely kvalifikovat jako dar a uplatnit jej jako položku snižující základ daně. I když §20 odst. 8 ZDP explicitně uplatnění bezplatně poskytnutých služeb jako odčitatelných položek neupravuje (tj. ani neobsahuje ani nevylučuje), dle našeho názoru lze pro tento postup najít oporu hned v několika bodech:

1. ZDP na mnoha místech a mnoha souvislostech pracuje s pojmem dar, přitom za dar není výlučně pro účely ZDP považováno plnění poskytnuté výhradně na základě darovací smlouvy uzavřené dle občanského zákoníku.
2. ZDP v ustanovení §25 odst. 1 písm. t) ZDP explicitně uvádí, co pro účely daně z příjmů není považováno za dary, citujeme: „*Za dar se nepovažuje reklamní*“

*nebo propagační předmět, který je opatřen obchodní firmou nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby, jehož hodnota bez daně z přidané hodnoty nepřesahuje 500 Kč a který není s výjimkou tichého vína předmětem spotřební daně,*“ Toto ustanovení nevylučuje z darů pro účely ZDP bezplatně poskytnuté služby. Dovožujeme tedy, že pokud by bývalo bylo záměrem zákonodárce bezplatné poskytnutí služeb vyloučit z darů pro účely ZDP, zcela jistě by tak zákonodárce učinil a explicitně toto v ZDP upravil.

3. Dle §15 odst. 1 ZDP je možné jako dar odečíst rovněž darovanou krev, ZDP stanovuje pro tento případ ocenění jednoho odběru. Tato položka je uvedena zákonem mezi dary jako položka odčitatelná od základu bez ohledu na skutečnost, že krev není ze strany dárců darována na základě darovací smlouvy uzavřené mezi dárcem a zdravotnickým zařízením dle občanského zákoníku.
4. Dle metodického pokynu GFŘ D-6 („**Pokyn**“) lze u fyzických osob uplatnit dle ustanovení §15 odst. 1 ZDP jako dar také bezplatně poskytnutou službu, tato explicitní úprava nicméně v metodickém pokynu pro ustanovení §20 odst. 8 ZDP chybí. Protože struktura ustanovení §15 odst. 1 ZDP a ustanovení §20 odst. 8 ZDP jsou v podstatě totožné, dovozujeme, že záměrem zákonodárce nebylo stanovit odlišnou úpravu odpočtu bezplatně poskytnutých služeb pro fyzické a právnické osoby. Tento záměr zákonodárce dovozujeme mj. např. i z důvodové zprávy k zákonu č. 575/2002 Sb. (tzv. povodňová novela ZDP doplňující §15 a §20 ZDP o odpočet darů pro povodněmi poskytnuté osoby), která společně pro bod 4 (tj. doplnění §15) a bod 5 (tj. doplnění §20) novely uvádí, že ZDP by měl být v těchto ustanoveních doplněn o poskytnutí bezplatné pomoci ve formě nepeněžitých plnění (tj. služeb).
5. V návaznosti na bod 4 výše dále dovozujeme, že pro bezplatné poskytnutí služeb fyzickou osobou vs. právnickou osobou a možnost odpočtu odčitatelné položky od základu daně nemá být dle současného znění ZDP rozdílný přístup. S ohledem na znění §15 odst. 1 ZDP a §20 odst. 8 ZDP je rozdílný přístup pro právnické a fyzické osoby neodůvodněným. Shodný postup při uplatnění bezplatně poskytnutých služeb jako darů dle ustanovení §15 a §20 ZDP dále dovozujeme z ustanovení §24 odst. 2 písm. zp) ZDP, které dává poplatníkům možnost výdaje na bezplatně poskytnutá nepeněžitá plnění (tj. služby) uplatnit jako daňově účinný náklad. V takovém případě ZDP logicky vylučuje možnost současného uplatnění odčitatelné položky od základu daně, a to opět shodně pro právnické i fyzické osoby, neboť ustanovení §24 odst. 2 písm. zp) ZDP explicitně odkazuje na ustanovení §15 odst. 1 ZDP i §20 odst. 8 ZDP. Pokud by tedy záměrem zákonodárce nebylo umožnit odpočet bezplatně poskytnutých služeb pro právnické osoby dle ustanovení §20 odst. 8 ZDP, odkaz na toto ustanovení uvedený v poslední větě §24 odst. 2 písm. zp) ZDP by byl nadbytečný.

Pokyn k § 20 ZDP upravuje pouze stanovení hodnoty daru, jehož předmět je majetek. V případě nepeněžitých darů hodnotou daru zůstatková cena hmotného majetku a nehmotného majetku zjištěná podle ZDP a u ostatního majetku účetní hodnota. Bezplatné poskytnutí služby je sice nepeněžitým darem, není ovšem majetkem v daňovém, účetním ani právním smyslu (srov. např. § 1 odst. 1 zákona č.

151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů („**zákon o oceňování**“), který rozlišuje mezi majetkem a službou). Dle § 2 odst. 1 zákona o oceňování se služby oceňují cenou obvyklou.

Přímý odkaz na zákon o oceňování je zakotven hned v několika ustanoveních ZDP, např. v § 3 odst. 3 a § 23 odst. 6 ZDP upravujících ocenění nepeněžitěho příjmu. Kromě odkazu na zákon o oceňování uvedený v Pokynu přímý odkaz na tento zákon v souvislosti s ustanoveními § 15 a § 20 ZDP chybí. Ústavní soud uvedl ve svém nálezu sp. zn. Pl. 54/05 ze dne 22. ledna 2008, že zákon o oceňování majetku nevyžaduje, aby zvláštní právní předpis obsahoval přímý (explicitní) odkaz na zákon o oceňování majetku, nýbrž může obsahovat odkaz nepřímý. Dle našeho názoru ustanovení § 15 odst. 1 a § 20 odst. 8 ZDP nepřímo na zákon o oceňování odkazují. Tuto vazbu lze nepřímo dovodit i z platné účetní legislativy, která – na rozdíl od jiných zemí – neumožňuje v účetnictví poskytovatele služby zachytit službu resp. její hodnotu.

Dar v podobě služby lze totiž uplatnit jako položku snižující základ daně také v případě daně z příjmů fyzických osob, přičemž se tento dar má ocenit cenou služby zjištěnou podle zákona o oceňování, pokud není cena služby známá (§ 15 odst. 1 ZDP a Pokyn k § 15 ZDP).

Dle našeho názoru lze při stanovení hodnoty darované služby pro účely § 20 odst. 8 ZDP postupovat analogicky s Pokynem k § 15 odst. 1 ZDP a v souladu s obecným výkladem aplikace zákona o oceňování.

### 3. **Závěr**

Hodnota darované služby se pro účely odpočtu dle § 20 odst. 8 ZDP stanoví v souladu se zákonem o oceňování obvyklou cenou. Touto cenou může být např. obvyklá cena služby dle platného ceníku poskytovatele služby. Náklady dárce na bezplatné poskytnuté služby je nutné vyloučit z daňově uznatelných nákladů.

### 4. **Návrh opatření**

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí k závěru vhodným způsobem publikovat. Rovněž dáváme ke zvážení, zda by se tato problematika neměla s cílem zajištění jednotného postupu řešit doplněním Pokynu.

#### **Stanovisko GFŘ:**

Na úvod je nutné zdůraznit, že podle názoru GFŘ z textu občanského zákoníku nevyplývá, že by bezplatně poskytnutá služba mohla být předmětem darování na základě darovací smlouvy uzavřené podle zmíněného zákona, protože nenaplnuje základní definiční znaky této smlouvy.

Za situace dobrovolně bezúplatného poskytnutí služby na základě nepojmenované smlouvy, které nebude ze strany příjemce vázáno na žádné protiplnění, a zároveň přijetí takového plnění bude u příjemce generovat majetkový prospěch, by bylo možné ve smyslu zákona o daních z příjmů postupovat takto:

- na straně poskytovatele budou náklady vynaložené na bezplatně poskytnutou službu vyloučeny ze základu daně z příjmů jako náklady daňově neuznatelné,
- zároveň 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).

Dle názoru GFR nelze z ustanovení § 20 odst. 8 ZDP ani z platné účetní legislativy primárně dovodit přímá ani nepřímá vazba na zákon o oceňování.

Pro úplnost dodáváme, že nelze souhlasit s názorem předkladatele, že účetnictví neumožňuje na straně poskytovatele zachytit službu, resp. její hodnotu. S ohledem na výše uvedené (kdy bude částka položky snižující základ daně vycházet s vlastních vynaložených nákladů), musí být jejich částky vždy zachyceny v účetnictví nebo daňové evidenci poskytovatele.

Závěrem je třeba zdůraznit, že pokud poskytovatel uplatní zmíněné částky v daňovém priznání, stíhá jej ve smyslu zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, důkazní břemeno.