

Sponzoring, propagace a dary z účetního a daňového hlediska aneb vše není tak, jak se tváří

Ing. Petr Koubovský, daňový poradce, č. osv. 3891 – Rödl & Partner Tax, k. s.

Podnikání je velmi rozmanité. Kromě standardních transakcí typu prodeje zboží a poskytování služeb se v praxi lze běžně setkat i s výdaji na propagaci či reklamu nebo tzv. sponzoring a v neposlední řadě i s poskytnutím bezúplatných plnění, tedy zjednodušeně řečeno darů. Přestože všechny výše uvedené kategorie plnění se mohou zdát více či méně jasné, při jejich bližším zkoumání, na které se v tomto příspěvku zaměřím, již vše tak jednoznačné být nemusí. Dokonce si troufale dovoluji tvrdit, že některé níže uvedené implikace mohou být pro čtenáře i negativním překvapením. Cílem tohoto článku tedy bude základní vymezení výše uvedených plnění, jejich možné účetní zachycení a konečně i možné daňové dopady pro poskytovatele i příjemce, a to vše na základě konkrétních příkladů z mé praxe.

Při svém posouzení jsem primárně vycházel z těchto níže uvedených právních předpisů:

- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“),
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“),
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“),
- zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoOM“),
- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „NOZ“),
- zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „KZ“),
- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“),
- vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „VPÚ“),
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášek č. 500/2002 Sb., č. 501/2002 Sb., č. 502/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ČÚS“).

Pojďme se tedy blíže podívat na jednotlivá výše uvedená plnění:

- 1) výdaje na reklamu a propagaci,
- 2) výdaje na sponzoring,
- 3) výdaje na bezúplatná plnění (dary):

- a) peněžní dary,
- b) nepeněžní dary,
- c) propagační předměty,
- d) výdaje na reprezentaci.

Z obsahového hlediska jsou reklama, propagace, reprezentace a sponzoring spolu velmi úzce související činnosti. Hranice mezi reklamou a reprezentací je mnohdy velmi neopatrná tak, že v konečném důsledku jejich obsah může být na jedné straně zdánlivě podobný, ale na druhé straně může mít daňový dopad, jak si dále ukážeme, naopak velice rozdílný.

VÝDAJE NA REKLAMU A PROPAGACI

Hned úvodem je namístě konstatovat, že problematika daňové uznatelnosti nákladů vynaložených v souvislosti s reklamou a sponzoringem patří k těm nejsložitějším, což je zejména z toho důvodu, že tyto náklady nejsou přímo specificky upraveny v § 24 odst. 2 ZDP, a proto je nutné dále vycházet z obecné úpravy § 24 odst. 1 ZDP. Bohužel dle mých praktických zkušeností právě tyto výdaje patří mezi ty, na které správci daně upírají rádi svou pozornost. Je tedy rozhodně vhodné počítat s tím, že daňový subjekt by měl být schopen dobře a dostatečně prokázat, že se jedná o výdaje na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů, a zejména to, že se příslušná reklama opravdu uskutečnila.

Dle mého názoru je velmi důležité si nejdříve vymezit definičně, co se rozumí reklamou a co třeba sponzoringem. Oba pojmy jsou definovány v zákoně č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy, ve znění pozdějších předpisů.

Reklamou se rozumí: „oznámení, předvedení či jiná prezentace šířená zejména komunikačními médii, mající za cíl podporu podnikatelské činnosti, zejména podporu spotřeby nebo prodeje zboží, výstavby, pronájmu nebo prodeje nemovitostí, prodeje nebo využití práv nebo závazků, podporu

poskytování služeb, propagaci ochranné známky, pokud tento zákon nestanoví jinak.¹

Daňová uznatelnost nákladů na reklamu se posuzuje primárně dle § 24 odst. 1 ZDP, a proto je v tomto ohledu nutné

řešit vztah mezi těmito náklady a zdanitelnými příjmy. Tato otázka je stále a i nadále bude věčným tématem jak pro správce daně, tak i pro naše soudy. Jen namátkou lze upozornit třeba na tyto zajímavé rozsudky:

Reklama v judikatuře

sp. zn. Rozsudku	Stručný závěr
1 Afs 132/2008-82 ze dne 19. 2. 2009	Stejně tak není reálné, aby se náklady a z nich poté přitékající příjmy střetly v témže zdaňovacím období. Je totiž věcí podnikatelského záměru či strategie, jak daňový subjekt svoje příjmy hodlá načasovat. Vždyť náklad vynaložený v jednom zdaňovacím období může přinést příjem až v časově vzdálenější době, nebo dokonce příjem nemusí přinést vůbec. Bylo by tedy nerozumné a neodpovídající pravidlům obchodní a podnikatelské strategie daňově zohledňovat pouze náklady, které se v totožném (či bezprostředně následujícím) zdaňovacím období ukáží jako takticky perfektní a přinesou zisky. Konečně právě i z takových důvodů lze daňově zohlednit i ztráty z podnikání; podle § 5 ZDP lze totiž snížit úhrn dílčích základů daně právě o ztrátu z podnikání, a to i v následujících zdaňovacích obdobích, v nichž daňový subjekt vykáže základ daně...
2 Afs 13/2005-60 ze dne 4. 8. 2005	Jedná se o argumentaci, která je v judikatuře již ustálená a jednoznačně z ní vyplývá, že konkrétní reklama nemusí nutně přinést konkrétní příjmy. To ani z její povahy není možné a nelze to od ní očekávat. Důležité je, že tato reklama mohla objektivně sloužit, či bylo možné se alespoň rozumně domnívat, že bude sloužit ke zvýšení příjmů z podnikání. Z hlediska daňové uznatelnosti těchto nákladů je to ale záležitost zcela zásadní.
7 Afs 112/2008-64 ze dne 11. 12. 2008	V daném případě daňový subjekt předložil formálně bezvadné doklady, fotodokumentaci o uskutečněné reklamní činnosti, navrhl svědky i další důkazy, ale přesto neuspěl. Problém byl zejména v tom, že dodavatelé jako svědci svá plnění popírali nebo byli nekontaktní, pro správce daně tak bylo zjevně jednodušší doměřit daň a sankcionovat daňový subjekt, který byl kontaktní a navíc disponoval majetkem, ze kterého bylo možné doměřenou daň uhradit. Daňový subjekt nakonec neuspěl ani v soudním řízení, a to zejména z důvodu neunesení důkazního břemene, a to i přes výše uvedené bezvadné doklady, smlouvy a fotodokumentaci, ze které vyplývalo, že reklamní služby byly skutečně provedeny.
5 Afs 147/2004-89 ze dne 28. 4. 2005	Pokud zástupci dodavatelů popřou uskutečnění poskytované služby, případně sdělí, že si nic nepamatují, potom daňovému subjektu nebude nic platný ani bezvadný doklad, pokud nebude jinak prokázáno, že je tento dodavatel skutečně vystavil a službu poskytl. Pak na základě takového dokladu není možné uplatnit přijaté reklamní služby (a obecně jakékoli náklady) jako daňově uznatelné, i když ostatní podmínky, tedy zejména souvislost se zdanitelnými příjmy, budou splněny.
1 Afs 90/2007-64 ze dne 13. 2. 2008	Velmi častým trendem v praxi je reklama a prezentace na internetu. I v tomto případě je nutné počítat s tím, že poplatník musí výdaje na tuto reklamu a propagaci prokázat, resp. prokázat, za co byly vynaloženy. To může být v případě internetu problematické, protože předmětné internetové stránky a související webové aplikace již v době daňové kontroly nemusí existovat, čímž se ale daňový subjekt důkazního břemene nezabývá. Je tedy vhodné doporučit jako důkazní prostředek dané aplikace zálohovat na vhodné medium či jinak zajistit doložení jejich existence pro případ následného daňového řízení.
6 Afs 129/2018-29 ze dne 18. 7. 2018	V této souvislosti NSS zdůraznil, že jelikož internetové stránky se v čase mění, je nezbytné, pokud mají být použity jako důkaz, zachytit jejich stav, ať již tiskem nebo uložením na elektronický nosič dat. V opačném případě je takovýto důkaz nepoužitelný a nelze z něj vycházet (daňový subjekt uváděl, že uvedený odkaz je v tuto chvíli nefunkční). Z prostého odkazu na internetové stránky ve zprávě o daňové kontrole tedy nelze žádným způsobem vycházet, neboť nelze obsah těchto stránek k danému jakkoli přezkoumat.
3 Afs 12/2015-45 ze dne 9. 9. 2015	NSS v souvislosti s prokázáním odvysílání reklamy zdůraznil, že daňový subjekt nemusí prokázat každé jednotlivé odvysílání reklamní prezentace během určitého časového období. Podle judikatury je dostačující, aby stěžovatel prokázal, že sjednaná prezentace jako reklamní spot existovala a že v podstatných parametrech byla také odvysílána ve sjednaném rozsahu. To je možné prokázat například „playlistem“ dodavatele reklamy, svědeckými výpověďmi zaměstnanců daňového subjektu, kteří by poskytování reklamy průběžně kontrolovali v namátkou určených intervalech na různých místech, na kterých měla být reklama poskytována, fotografiemi reklamy, z nichž by však bylo patrné, že byly skutečně pořízeny v různých měsících a na různých, konkrétně identifikovatelných místech, svědecké výpovědi pracovníků dodavatele nebo jeho subdodavatelů.
8 Ca 205/2003-46 vs. 15 Ca 100/2005	Cílem reklamy je upozornit uživatele reklamy na určité zboží a službu a na to, že předložená nabídka je pro něho výhodná. Pouhé prezentování loga společnosti k naplnění tohoto cíle samo o sobě nevede. Závěr druhého rozsudku je zcela opačný, a to že uvedení loga je postačující.

1 Čl. 1 § 1 bod 2 zákona č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy.

VÝDAJE NA SPONZORING (ANGLICKY SPONSORSHIP)

Sponzoring se, jak již bylo výše naznačeno, odlišuje od reklamy. Zatímco reklama má ambice přimět jejího příjemce ke změně chování, sponzoring „toliko jen“ propojuje obchodní značku s hodnotami sponzorovaného subjektu. Sponzorováním se rozumí příspěvek poskytnutý s cílem podporovat výrobu nebo prodej zboží, poskytování služeb nebo jiné výkony sponzora.²

Sponzorství rozhodně není charita, neboť sponzor za své peníze dostává protihodnotu (obdobně tedy jako reklama). Je tedy nástrojem public relations, přičemž protihodnota bývá většinou úzce spojena s událostí (sponzoři uvedení na plakátu koncertu), jménem sportovního týmu (titulární sponzor: např. FC SELLIER & BELLOT VLAŠIM a. s.). V praxi se tak lze setkat s generálním, exkluzivním, titulárním a dalším typem sponzorství. Sponzor na rozdíl od klasického mecenáše klade velký důraz na marketingový přínos, především pokud jde o jeho zviditelnění s cílem následného využití potenciálu v podnikání. Sponzoring, který slouží hlavně k posilování známosti dané značky, je navíc

na rozdíl od reklamy veřejností vnímán mnohem pozitivněji. V praxi se lze nejčastěji setkat se sponzoringem:

- ve vysílání, jehož prostřednictvím lze sponzorovat různé sportovní programy, předpovědi počasí, znělky atd.,
- v různých transakcích, kde sponzor poskytne určité finanční prostředky na dobročinné účely pokaždé, kdy si spotřebitel zakoupí jeho produkt,
- tzv. ambush sponzoring, při němž se sponzor snaží pomocí finanční podpory spojit s nějakou významnou událostí s cílem získat uznání a přínos z toho, že je oficiálním sponzorem.

I v případě sponzoringu nezbyvá než vycházet z obecné úpravy § 24 odst. 1 ZDP. Také zde je velmi důležitým faktorem schopnost sponzora dostatečně prokázat, že se jedná o výdaje na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů, a dále samozřejmě i skutečnost, že se příslušná sponzorská aktivita včetně reciprocity opravdu uskutečnila.

Je také doporučením hodné správně formulovat jednotlivé body smlouvy a neuvádět problémové pojmy, jako je např. „sponzorský dar“.

Příklad 1

Společnost BETA s. r. o. daruje místnímu hokejovému klubu (veřejně prospěšný poplatník) nové hokejové dresy v hodnotě 20 000 Kč.

Společnost nepožaduje a není jí poskytnuto za tento dar žádné protiplnění:

Výdej hokejových dresů - dar	MD 543	/ D 132	20 000 Kč
DPH u darovaných dresů	MD 543	/ D 343	4 200 Kč (20 000 * 21 %)

Dar představuje daňově neuznatelný náklad. Společnost si však může při splnění podmínek uvedených v § 20 odst. 8 ZDP odečíst hodnotu daru od základu daně, a to až do výše 10 % základu daně. Pro hokejový klub se nejedná o zdanitelný příjem.

Na dresech je logo společnosti jako sponzora:

Výdej hokejových dresů	MD 501	/ D 132	20 000 Kč
------------------------	--------	---------	-----------

Poskytnutí dresů s logem představuje daňově uznatelný náklad. Hokejový klub je naopak povinen zahrnout hodnotu dresů ve výši 20 000 Kč do svých zdanitelných příjmů.

VÝDAJE NA BEZÚPLATNÁ PLNĚNÍ (DARY)

Ve světle již výše uvedeného bych rád upozornil, že poskytnutí bezúplatného plnění (daru) ve své podstatě předpokládá, že je ze strany poskytovatele skutečně poskytnuto bez úplaty, a to jak v peněžní, či nepeněžní podobě, tj. např. i protiplněním.

Nový občanský zákoník ve svém ustanovení § 2055 uvádí, že dárce darovací smlouvou **bezúplatně** převádí vlastnické právo k věci nebo se zavazuje obdarovanému věc bezúplatně převést do vlastnictví a obdarovaný dar nebo nabídku přijímá. Darovat lze peněžní prostředky, jakoukoli movitou či nemovitou věc, pohledávky, převoditelná majetková práva (například licence) či jiné majetkové hodnoty.

² Čl. 1 § 1 odst. 4 zákona č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy.

Bezúplatné plnění představuje v obecné rovině daňově neuznatelný náklad.³ Aby to však, jak už v daních bývá, nebylo tak jednoduché, existují z výše uvedeného obecného pravidla výjimky. Poskytnutí či přijetí daru v podnikání je tak ovlivněno několika daňovými aspekty, a je tedy namístě se nejdříve pečlivě zamyslet, která forma daru je pro obě strany nejvhodnější, resp. kterou formou lze dosáhnout optimalizace daňové povinnosti.

Pro daňové posouzení bychom si dary mohli rozdělit do těchto skupin:

- reklamní a propagační předměty,
- peněžní dary,
- nepeněžní dary,
- dary přijaté v souvislosti s výkonem závislé činnosti,
- výdaje na reprezentaci.

Reklamní a propagační předměty

Jak již bylo výše naznačeno, výjimkou z daňové neuznatelnosti je právě poskytnutí reklamních a propagačních

předmětů. Pokud jsou tyto opatřeny jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby a jejich hodnota nepřesáhne částku 500 Kč bez DPH, přičemž se zároveň v případě darovaného předmětu nejedná o předmět spotřební daně (zde s výjimkou tichého vína), lze s přihlédnutím k věcné a zejména časové souvislosti s daným zdaňovacím obdobím tyto náklady posoudit jako daňově účinné.

Jako typické příklady propagačních předmětů lze zmínit např. dárkové koše, láhve tichého vína, USB disky, kalendáře, psací potřeby, diáře apod.

V tomto ohledu je však nutné zdůraznit primární funkci propagačního, resp. reklamního předmětu, a tou je propagace výrobků, služeb a obchodního jména jejich poskytovatele. Je tedy zřejmé, že přenechání takovýchto předmětů zaměstnancům společnosti tuto funkci plnit zcela nebude, a proto by se v tomto případě jednalo o daňově neúčinné náklady i při splnění dalších výše ZDP uvedených podmínek.

Příklad 2

Společnost Gama, s. r. o., (plátce DPH) se rozhodla obdarovat ke konci roku své současné i potenciální klienty dárkovými předměty. Jedná se konkrétně o menší dárkový balíček v hodnotě 450 Kč bez DPH, který obsahuje psací potřeby, diář a blok a další kancelářské potřeby, a dále větší dárkový balíček obsahující navíc ještě láhev tichého vína v hodnotě 250 Kč, tedy jeho celková hodnota je ve výši 700 Kč bez DPH. Jak budou tyto výdaje na dárkové balíčky zachyceny v účetnictví a posouzeny z hlediska daní?

Ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) ZDP jednoznačně stanoví, že je-li obchodním partnerům poskytnut dárek, jehož hodnota přesahuje 500 Kč bez DPH, nelze tyto výdaje zahrnout do daňových nákladů, a to bohužel ani jejich poměrnou část. Pro účely následného prokázání daňové uznatelnosti předmětných nákladů je doporučením hodné pořízení např. fotografie těchto předmětů. Analogický postup bude proveden i z hlediska DPH, za dodání zboží se totiž považuje poskytnutí dárku s pořizovací cenou nepřesahující 500 Kč bez DPH (společnost tedy má nárok na odpočet DPH na vstupu). Na rozdíl od ZDP pro ZDPH není podstatné označení takového předmětu obchodní známkou, či zda je předmětem spotřební daně,⁴ na druhou stranu i zde platí, že poskytnutí darů v nadlimitní hodnotě bude mít za následek nemožnost uplatnění nároku na odpočet podle § 72 odst. 4 ZDPH.

Výdej dárkových balíčků

MD 501

/ D 132

450 Kč

V souladu s účetními předpisy⁵ je doporučením hodné analytické členění na daňově uznatelné, resp. neuznatelné náklady.

Je-li příjemcem daru podnikající fyzická osoba, tento její příjem ve formě daru přijatého v souvislosti s činností je od daně z příjmů fyzických osob osvobozen, pokud se jedná právě o reklamní předmět opatřený jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto daru a jeho hodnota nepřesahuje částku 500 Kč bez DPH.

Pro případné dokazování při daňovém řízení je doporučením hodné vést například evidenci obdarovaných partnerů či přinejmenším uložit odpovídající fotodokumentaci poskytnutých předmětů. Je také namístě upozornit, že do limitní částky ve výši 500 Kč se zahrnují i náklady na potisk, obaly (tj. i dárková taštička) či případná přeprava. Pokud by nebyla limitní výše splněna, nebylo by možné uznat takové náklady jako daňově účinné, jednalo by se o tzv. náklady na reprezentaci.⁶

³ § 25 odst. 1 písm. t) ZDP.

⁴ § 13 odst. 7 písm. c) ZDPH novely platné od 1. 1. 2009.

⁵ ČÚS č. 19 bod 3.1.2.

⁶ § 25 odst. 1 písm. t) ZDP.

Dary (bezúplatná plnění)

Dary jakožto bezúplatně poskytnutá plnění představují v zásadě daňově neúčinné náklady dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP. V podstatě proto, že, jak si níže ukážeme, existuje jedna výjimka, kterou je poskytnutí nepeněžních plnění v souvislosti s odstraňováním následků živelních pohrom.

Daňovou neúčinnost lze v rámci daňového přiznání daně z příjmů fyzických i právnických osob za splnění určitých podmínek kompenzovat uplatněním darů jako tzv. odčitatelné položky od základu daně. Tyto podmínky jsou definovány ustanovením § 15 odst. 1 ZDP pro fyzické osoby, resp. § 20 odst. 8 ZDP pro osoby právnické a jsou z hlediska účelu následující:

- obcím, krajům, organizačním složkám státu, právnickým osobám se sídlem na území České republiky, jakož i právnickým osobám, které jsou pořadateli veřejných sbírek podle zvláštního zákona,
- na vědu a vzdělávání, výzkumné a vývojové účely, kulturu, školství, na policii, na požární ochranu, na podporu a ochranu mládeže, na ochranu zvířat a jejich zdraví, na účely sociální, zdravotnické a ekologické, humanitární, charitativní, náboženské pro registrované církve a náboženské společnosti, tělovýchovné a sportovní a politickým stranám a politickým hnutím na jejich činnost,
- fyzickým osobám s bydlištěm na území České republiky, které jsou poskytovateli zdravotních služeb nebo provozují školy a školská zařízení a zařízení pro péči o toulavá nebo opuštěná zvířata nebo pro péči o jedince ohrožených druhů živočichů, na financování těchto zařízení,
- fyzickým osobám s bydlištěm na území České republiky, které jsou poživateli invalidního důchodu nebo byly poživateli invalidního důchodu ke dni přiznání starobního důchodu nebo jsou nezletilými dětmi závislými na péči jiné osoby podle zvláštního právního předpisu,⁷ na zdravotnické prostředky nejvýše do částky nehrzené zdravotními pojišťovnami nebo na zvláštní pomůcky podle zákona upravujícího poskytování dávek osobám se zdravotním postižením nejvýše do částky nehrzené příspěvkem ze státního rozpočtu⁸ a na majetek usnadňující těmto osobám vzdělání a zařazení do zaměstnání, přičemž věcná podmínka je shodná pro oba dárce (fyzickou i právnickou osobu).

Hodnotová podmínka se však již pro dárce liší. U fyzických osob lze v úhrnu odečíst nejvýše 15 % ze základu daně, což však neplatí pro zdaňovací období kalendářních let 2020 a 2021, za která lze v úhrnu odečíst vždy nejvýše 30 % základu daně.⁹ Ustanovení tohoto odstavce se použije i pro bezúplatné plnění poskytnuté právnickým nebo fyzickým osobám se sídlem nebo bydlištěm na území jiného členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor než České republiky, pokud příjemce bezúplatného plnění a účel bezúplatného plnění splňují podmínky stanovené tímto zákonem. Poskytnou-li bezúplatné plnění manželé ze společného jmění manželů, může odpočet uplatnit jeden z nich, nebo oba poměrnou částí. Úhrnná hodnota bezúplatných plnění ve zdaňovacím období musí u fyzických osob poskytujících dar přesáhnout 2 % základu daně, anebo činit alespoň 1 000 Kč.¹⁰

Hodnotu poskytnutých bezúplatných plnění (darů) je fyzická osoba oprávněna si odečíst v tom zdaňovacím období, ve kterém byly dary prokazatelně poskytnuty, přičemž dle výkladu v pokynu GFR D-22 k prokázání daru mohou sloužit tyto dokumenty:

- kdo je příjemcem bezúplatného plnění,
- hodnota bezúplatného plnění,
- předmět bezúplatného plnění,
- účel, na který bylo bezúplatné plnění poskytnuto, a
- datum poskytnutí.

V případě právnických osob musí hodnota jednotlivého bezúplatného plnění činit alespoň 2 000 Kč. V úhrnu lze odečíst nejvýše 10 % ze základu daně sníženého podle § 34 ZDP, což opět neplatí pro zdaňovací období, která skončila v období od 1. 3. 2020 do 28. 2. 2022, za která lze v úhrnu odečíst vždy nejvýše 30 % základu daně sníženého podle § 34 ZDP.¹¹

Z hlediska prokazování pak lze samozřejmě primárně vycházet z uzavřené darovací smlouvy, tuto lze však uzavřít i ústní formou (pokud se tedy nejedná o darování věci zapsané do veřejného seznamu). Osobně však jednoznačně doporučuji formu písemnou. Právnická osoba jakožto poplatník má před správcem daně obecně povinnost prokázat jakékoli údaje, které v rámci daňového přiznání uvádí, a v případě pochybností je samozřejmě oprávněn v rámci vytýkácího řízení dárce k doložení nároku vyzvat.

Příklad 3

Česká podnikající fyzická osoba poskytla v roce 2021 dar ve formě finančních prostředků na zakoupení pomůcky pro zdravotně postiženého chlapce v celkové hodnotě 50 000 Kč. Základ daně podnikatele za příslušné zdaňovací období roku 2021 je 250 000 Kč.

⁷ Zákon č. 108/2006 Sb., o sociálních službách.

⁸ Vymezené v § 2 zákona č. 268/2014 Sb., o diagnostických zdravotnických prostředcích in vitro, a dále zákonem č. 329/2011 Sb., upravujícím poskytování dávek osobám se zdravotním postižením.

⁹ Zákon č. 39/2021 Sb., novela ZDP.

¹⁰ § 15 odst. 1 ZDP.

¹¹ § 20 odst. 8 ZDP.

Podnikatel může v rámci daňového přiznání uplatnit odčitatelnou položku za poskytnuté bezúplatné plnění v obecné rovině maximálně ve výši 15 % ze základu daně, tzn. 37 500 Kč, avšak v roce 2021 až ve výši 30 % základu daně, tj. 75 000 Kč. Na druhé straně u postiženého chlapce se bude jednat o bezúplatný příjem osvobozený od daně z příjmů fyzických osob,¹² jestliže tento jej nejpozději do konce kalendářního roku následujícího po roce jeho přijetí prokazatelně použije na zakoupení předmětné pomůcky pro zdravotně postižené.

Příklad 4

Společnost ALFA, s. r. o., poskytla útluk pro opuštěná zvířata ve zdaňovacím období peněžní plnění ve výši 10 000 Kč, dále obecně prospěšné společnosti Pomocná ruka, o. p. s., zabývající se charitativní činností 4 000 Kč a předala sportovnímu klubu 2 fotbalové míče v celkové hodnotě 6 000 Kč, kdy v dané darovací smlouvě je stanovena povinnost sportovního klubu zveřejnit logo společnosti na propagačních materiálech klubu, webových stránkách atd.

Společnost s ručením omezeným si může odečíst hodnotu darů ve výši 14 000 Kč za peněžní plnění pro útluk pro opuštěná zvířata a na charitativní činnost (tedy samozřejmě pokud dosáhla kýžený základ daně alespoň 140 000 Kč). V případě daru sportovnímu klubu však ze smluvních ujednání jednoznačně vyplývá poskytnutí protislužby, zde konkrétně reklamy. Za těchto okolností se tak bude jednat o daňově uznatelný náklad, který si ale sportovní klub zahrne do svých zdanitelných příjmů. Bohužel tento text smlouvy je dle mého názoru přinejmenším zavádějící a neodpovídá reálnému stavu (viz dar vs. sponzoring).

Nepeněžní dary

Hned na úvod se zde vypořádáme s výše zmíněnou výjimkou z obecného pravidla daňové neuznatelnosti. Nepeněžní plnění v souvislosti s odstraňováním následků živelných pohrom (označovaných také jako povodňové dary), ke kterým došlo na území České republiky nebo jiného členského státu Evropské unie, Norska nebo Islandu, totiž nelze současně uplatnit jako nezdanitelnou část dle § 15 odst. 1 nebo položku snižující základ daně dle § 20 odst. 8 a zároveň jako daňově uznatelné náklady.¹³ V tomto případě se jedná právě o výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, tj. tyto se považují za daňově uznatelné.

Pro účely ZDP se za živelní pohromu považují nezaviněný požár a výbuch, blesk, vichřice s rychlostí větru nad 75

km/h, povodeň, záplava, krupobití, sesouvání půdy, sesuvy půdy a skalní zřícení, pokud k nim nedošlo v souvislosti s průmyslovým nebo stavebním provozem, sesouvání nebo zřícení lavin a zemětřesení dosahující alespoň 4. stupně mezinárodní stupnice udávající makroseismické účinky zemětřesení.¹⁴

Od 1. 3. 2020 do 31. 12. 2020 byly rovněž daňově účinným nákladem i bezúplatná nepeněžitá plnění poskytnutá v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2, a to na stejné účely, např. zdravotnické účely. Náklad bude daňovým ve zdaňovacím období, ve kterém byl vynaložen, přičemž zákon č. 609/2020 Sb. neuvádí žádnou podmínku pro obdávajícího ani žádný minimální či maximální limit pro takové dary.

Příklad 5

Společnost vyrábějící stavební materiál (cihly, tvárnice apod.), která je plátcem DPH, darovala rodinám postiženým tornádem na Moravě z léta 2021 různé druhy svých výrobků. Jejich výrobní cena činila 500 000 Kč bez DPH, avšak obvyklá prodejní cena je 800 000 Kč bez DPH. Jedné z rodin dále bezúplatně poskytla finanční prostředky ve výši 50 000 Kč na pořízení nové kuchyně.

V případě daru v podobě výrobků stavebního charakteru se jedná o nepeněžní plnění poskytnuté v souvislosti s odstraňováním následků živelných pohrom, a společnost si tedy může uplatnit jako daňově uznatelné náklady vlastní výrobní náklady ve výši 500 000 Kč. S odkazem na ustanovení § 36 odst. 6 písm. a) ZDPH musí z tohoto plnění ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (tedy ke dni darování výrobků) odvést daň na výstupu, přičemž základem daně je cena zboží, za kterou by bylo možné zboží pořídit, tedy ta prodejní. V našem případě odvede plátec daň na výstupu 21 % ve výši 168 000 Kč (základ daně je 800 000 Kč). Takto odvedená DPH zachycená na vrub nákladů (MD 543) představuje také daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP, resp. dle pokynu D-22. Naopak v případě peněžního daru se nejedná o daňově uznatelný výdaj (náklad), jelikož podmínkou uvedenou v ustanovení § 24 odst. 2 písm. zp) ZDP je poskytnutí daru formou nepeněžního plnění, naopak jde o daňově neúčinný náklad dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP, který si však společnost může odečíst od základu daně dle § 20 odst. 8 ZDP.

¹² § 4a ZDP.

¹³ § 24 odst. 1 písm. zp) ZDP.

¹⁴ § 24 odst. 10 ZDP.

DAŇOVÁ PRAXE

Výdej stavebního materiálu – dar	MD 543	/ D 132	500 000 Kč
DPH u stavebního materiálu	MD 543	/ D 343	168 000 Kč
Poskytnutí finančních prostředků	MD 543	/ D 221	50 000 Kč

Příklad 6

Společnost Textil, a. s., věnovala obyvatelům Kanárských ostrovů postiženým zemětřesením deky a další pokrývky. Celkem předala 500 ks pokrývek ve skladové ceně 1 000 Kč/kus. Prodejní cena je 1 500 Kč/ks.

Výdej pokrývek – dar	MD 543	/ D 132	500 000 Kč
DPH u darovaných pokrývek	MD 543	/ D 343	157 500 Kč (1 500 * 500 * 21 %)

DPH je počítána z ceny obvyklé, tedy z prodejní ceny.¹⁵ Přesto, že je účetně zachycena na vrub účtu nákladů 543, jedná se o výdaj daňově účinný.¹⁶ Dárce o něm bude účtovat přímo do nákladů a nebude muset o něj upravovat základ daně z příjmu v daňovém přiznání.

Příklad 7

Provozovatel letního kina pan Novotný (OSVČ) přijal dar v podobě videoprojektoru. V darovací smlouvě však není uvedena hodnota daru (to je bohužel v praxi celkem frekventované).

Bezúplatná plnění (dary) jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, jestliže jsou přijata v souvislosti se samostatnou ekonomickou činností. Osvobození od daně z příjmů na straně pana Novotného nelze z těchto důvodů uplatnit, neboť dar byl přijat v souvislosti s ekonomickou činností, a tento bezúplatný příjem bude zdaňován dle § 7 ZDP a bude vstupovat i do vyměřovacího základu pro sociální a zdravotní pojištění.

Cena tohoto daru musí být stanovena podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku,¹⁷ tzn. stanovena znaleckým postupem nebo reprodukční pořizovací cenou.

Pokud právnická osoba poskytne bezúplatné plnění v nepeněžní formě, pak se pro daňové účely rozumí jeho hodnotou daňová zůstatková cena odpisovaného hmotného a nehmotného majetku¹⁸ a účetní hodnota ostatního majetku, a to včetně případné povinné odváděné DPH.¹⁹

Fyzické osoby mohou vycházet při ocenění nepeněžních darů z ceny, je-li tato známa (např. pořizovací cena daru prokázaná dokladem o pořízení), nebo z ceny zjištěné dle ZoOM jakožto ceny obvyklé.²⁰

Příklad 8

Střecha, s. r. o., (plátce DPH) společnost zabývající se výrobou různých forem krytin se rozhodla v roce 2021 poskytnout:

- střešní krytinu pro dětský domov (ocenění dle vlastních nákladů ve výši 50 000 Kč bez DPH; obvyklá prodejní cena ve výši 70 000 Kč + DPH 14 700 Kč),
- dále poskytla dřevo, střešní izolaci a opět střešní krytinu obyvatelům/obětím pustošivého tornáda na Moravě v celkové výši 100 000 Kč bez DPH skladových cen (prodejní cena 150 000 Kč + 31 500 Kč DPH),
- dar ve formě finančních prostředků ve výši 1 500 Kč základní škole na vybavení učebny pracovní výchovy,
- stolní počítač fakultní nemocnici v účetní zůstatkové ceně 10 000 Kč, daňová zůstatková cena činí 5 000 Kč (uplatněné odpisy v 1/2 roční výši), jehož aktuální tržní cena je 25 000 Kč + DPH 5 250 Kč,
- sportovnímu klubu Tenisák, o. p. s., peněžní dar ve výši 10 000 Kč.

¹⁵ § 36 odst. 6 písm. a) ZDPH.

¹⁶ § 24 odst. 1 písm. zp) ZDP a § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP a pokyn D-22.

¹⁷ ZoOM.

¹⁸ § 29 odst. 2 ZDP.

¹⁹ § 20 odst. 8 ZDP.

²⁰ Viz pokyn GFR D-22 k § 15 odst. 1.

Základ daně společnosti po uplatnění odpočitatelných položek od základu daně dle § 34 ZDP činí 1 700 000 Kč.

Celkem poskytnuto 70 000 + 14 700 + 150 000 + 31 500 + 1 500 + 5 000 + 10 000 Kč.

Vyskladnění střešní krytiny	MD 543	/ D 123	70 000 Kč	(§ 25/1t) ZDP + § 20/8 ZDP)
DPH	MD 543	/ D 123	14 700 Kč	(§ 25/1t) ZDP + § 20/8 ZDP
Vyskladnění dřeva, střešní izolace a krytiny	MD 543	/ D 123	150 000 Kč	(§ 24/2zp) ZDP + nelze § 20/8 ZDP)
DPH	MD 543	/ D 123	31 500 Kč	(§ 24/2zp) ZDP + nelze § 20/8 ZDP)
Oprávký – stolní počítače	MD 543	/ D 123	10 000 Kč	(§ 25/1t) ZDP + § 20/8 ZDP)
DPH	MD 543	/ D 343	5 250 Kč	(§ 25/1t) ZDP + § 20/8 ZDP)
Dar sportovnímu klubu	MD 543	/ D 211	10 000 Kč	(§ 25/1t) ZDP + § 20/8 ZDP)

Dar přijatý v souvislosti s výkonem závislé činnosti

V praxi se lze také celkem často setkat s případy, kdy zaměstnavatelé poskytnou dárek svým zaměstnancům, a to například ve formě propagačního předmětu.

V takovém případě je zpravidla nepeněžitý dar poskytnutý zaměstnanci pro účely stanovené vyhláškou č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb („FKSP“), osvobozený²¹ až do výše 2 000 Kč na straně zaměstnance od daně z příjmů (daně ze závislé činnosti),²² avšak pro zaměstnavatele se jedná o nedaňový náklad (pokud tedy není dar poskytnut ze zisku).²³

Vyhláška o fondu kulturních a sociálních potřeb vymezuje příležitosti, ke kterým mohou být osvobozené nepeněžní dary poskytnuty. Jedná se o příspěvky za mimořádnou aktivitu při poskytnutí osobní pomoci při požáru, živelní události a při jiných mimořádných případech, za aktivitu humanitárního a sociálního charakteru a péči o zaměstnance a jejich rodinné příslušníky, příspěvky při pracovních výročních 20 a každých dalších 5 let trvání pracovního poměru u zaměstnavatele, při životních výročních 50 let a každých dalších 5 let věku, při odchodu do starobního nebo invalidního důchodu pro invaliditu třetího stupně. I když ustanovení vyhlášky stanovuje možnost poskytnout věcné plnění i peněžní dar, zákon o dani z příjmů umožňuje osvobodit od daně z příjmů ze závislé činnosti u zaměstnanců pouze dary nepeněžní.

Příklad 9

Zaměstnavatel poskytuje zaměstnancům z fondu kulturních a sociálních potřeb vstupenky do fitcentra nebo na kulturu v roční hodnotě 2 000 Kč.

Nákup vstupenek na fakturu	MD 213	/ D 321	2 000 Kč
Výdej vstupenek/poukazů zaměstnancům	MD 427	/ D 213	2 000 Kč (příp. právě na MD 5xx – nedaňově)

Pokud by byla zaměstnanci poskytnuta bezúplatná plnění v peněžní formě, resp. v nepeněžní, avšak nesplňující výše uvedené body FKSP, byla by jejich hodnota na straně zaměstnance vždy součástí jejich zdanitelného příjmu.

Náklady na reprezentaci

Výdaji na reprezentaci lze chápat zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dary.²⁴ Jak již bylo výše uvedeno, za dar se nepovažuje reklamní nebo propagační předmět, který je opatřen jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele

tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby, pokud jeho hodnota bez DPH nepřesahuje 500 Kč, a který není s výjimkou tichého vína předmětem spotřební daně. V praxi se nejčastěji setkáváme s výdaji na reprezentaci v podobě občerstvení či pohoštění pro obchodní partnery či zaměstnance anebo poskytování darů či propagačních předmětů, které nesplňují výše uvedené zákonné podmínky.

²¹ Vyhláška č. 263/2021 Sb., kterou se mění vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění pozdějších předpisů.

²² § 6 odst. 9 písm. g) ZDP.

²³ § 25 odst. 1 písm. h) ZDP.

²⁴ § 25 odst. 1 písm. t) ZDP.

Příklad 10

Podnikající OSVČ, který je zároveň plátcem DPH, si pronajal pro jednání s obchodními partnery salonek za 2 000 Kč bez DPH, DPH činí 420 Kč. V rámci vedeného jednání dále utratil na občerstvení částku ve výši 10 000 Kč bez DPH, DPH za občerstvení činí 2 100 Kč.

Platba občerstvení v hotovosti	MD 513	/ D 211	12 100 Kč
Pronájem salonku	MD 518	/ D 321	2 000 Kč
DPH k pronájmu salonku	MD 343	/ D 321	420 Kč

Občerstvení představuje daňově neúčinné náklady, bez možnosti uplatnění nároku na DPH na vstupu. Oproti tomu lze však další náklady související s obchodním jednáním považovat za činnost související s dosažením, zajištěním a udržením příjmů, resp. související s ekonomickou činností, náklady na pronájem prostor tedy lze uznat jako daňově uznatelné, a to s možností uplatnění odpočtu DPH na vstupu.

Závěrem bych rád ještě shrnul dopady a posouzení přijetí darů na straně jejich příjemce, tedy obdarovaného, fyzické i právnické osoby.

Dary z pohledu obdarované fyzické osoby

Od roku 2014 jsou přijaté dary již předmětem daně z příjmů (dříve daň darovací). Zákon o dani z příjmů v zásadě však převzal mechanismy možného osvobození a inkorporoval je do ustanovení § 4a ZDP. V praxi nejčastějšími jsou např.:

- osvobození daru přijatého v souvislosti se samostatnou činností (§ 7 ZDP) ve formě reklamního předmětu opatřeného jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto daru, jehož cena nepřesahuje částku 500 Kč [viz též předchozí rozbor k § 25 odst. 1 písm. t) ZDP],
- osvobození pro fyzickou osobu:
 - provozující zařízení pro péči o toulavá nebo opuštěná zvířata nebo pro péči o jedince ohrožených druhů živočichů, je-li bezúplatný příjem použit k provozu tohoto zařízení,
 - která dar nejpozději do konce kalendářního roku následujícího po roce jeho přijetí prokazatelně použije na vzdělávání, léčení, úhradu sociálních služeb nebo na zakoupení pomůcky pro zdravotně postižené (osvobozeno je i přímé poskytnutí takové pomůcky),
 - v podobě plnění poskytnutého pro provoz zoologické zahrady, jejíž provozovatel je držitelem platné licence podle zákona upravujícího zoologické zahrady,
 - v podobě plnění poskytnutého fyzickým osobám pro poskytování veřejných kulturních služeb, anebo
 - přijaté na humanitární nebo charitativní účely nebo z veřejné sbírky.

Jak již bylo výše zmíněno, dary přijaté v souvislosti s výkonem závislé činnosti jsou osvobozeny do výše 2 000 Kč ročně od jednoho zaměstnavatele, a to za podmínek v § 6 odst. 9 písm. g) ZDP.

Ostatní bezúplatné příjmy jsou od daně z příjmů osvobozeny:²⁵

- od příbuzného v linii přímé a v linii vedlejší, pokud jde o sourozence, strýce, tetu, synovce nebo neteř,

manžela, manžela dítěte, dítě manžela, rodiče manžela nebo manžela rodičů,

- od osoby, se kterou poplatník žil nejméně po dobu jednoho roku bezprostředně před získáním bezúplatného příjmu ve společně hospodařící domácnosti a z tohoto důvodu pečoval o domácnost nebo byl na tuto osobu odkázán výživou,
- obmyšleného z jeho majetku, který do svěřenského fondu vyčlenil nebo kterým zvýšil majetek tohoto fondu, nebo z majetku, který byl do svěřenského fondu vyčleněn nebo který zvýšil majetek tohoto fondu osobou uvedenou v bodě 1 nebo 2,
- poplatníka z jeho majetku, který vložil do rodinné fundace, nebo z majetku, který byl do rodinné fundace vložen osobou uvedenou v bodě 1 nebo 2,
- nabyté příležitostně, pokud jejich úhrn od téhož poplatníka ve zdaňovacím období nepřevyšuje částku 15 000 Kč.

V případech nesplnění podmínek pro osvobození je tento příjem zdaněn jako příjem podle § 10 sazbou ve výši 15 %.

Dary z pohledu obdarované právnické osoby

V případě právnické osoby bude příjem z přijatého daru ve většině případů zdaněn. Možná osvobození lze nalézt v § 19b ZDP. Rád bych však upozornil na nutné odlišení od dalších přijatých nepeněžních příjmů, které nemají bezúplatný charakter (směnné smlouvy), a dalších specifických případů (jako např. prominutí dluhu, převzetí závazku apod.), kde případné zdanění nepeněžitého prospěchu často vyplývá zpravidla již z účetních postupů.

A právě rozsáhlá novelizace účetních předpisů účinná od 1. 1. 2016 se významně dotkla mimo jiné i metody darů (VPÚ, ZoÚ i ČUS). Stejně jako u ostatních oblastí účetnictví i vykazování darů bylo touto změnou sjednoceno s principy mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. Přijetí daru je od roku 2016 považováno za výnos běžného období. Nejedná se tedy o položku zvyšující kapitálové fondy dle pravidel platných do roku 2015.1

25 § 10 odst. 3 písm. c) ZDP.

Účtování přijatých darů u obdarovaného může vypadat například následovně:

Přijatý dlouhodobý hmotný majetek	MD 02x,03x	/ D 648
Přijatý finanční majetek	MD 06x	/ D 668
Přijatý dlouhodobý nehmotný majetek	MD 01x	/ D 648
Přijaté zásoby	MD 1x, 50x	/ D 648

Přijaté dary právnickou osobou z hlediska jejich zdanění lze členit následovně:

- dary osvobozené od daně z příjmů – např. dary plynoucí do veřejných sbírek, na humanitární či charitativní účely, dary přijaté územním samosprávním celkem, příspěvkovou organizací apod.,
- peněžní dary ve formě účelového daru na pořízení hmotného majetku či jeho technického zhodnocení,
- dary od daně z příjmů neosvobozené.

V případě, že se dar účelově poskytuje na nákup a pořízení konkrétního dlouhodobého majetku, doporučuje se snižovat pořizovací cenu pořizovaného majetku o výši přijatého daru.

Bez povšimnutí by také nemělo zůstat ustanovení § 27 písm. j) ZDP, které stanoví, že hmotným majetkem vyloučeným z odpisování je také hmotný majetek nabytý darováním, jehož nabytí bylo od daně z příjmů osvobozeno.

RESUMÉ

Doufám, že jsem výše uvedeným příspěvkem přispěl alespoň k částečnému objasnění uvedené problematiky. V praxi jsem se při poskytování či přijetí darů setkal zejména s chybným účetním zachycením na nesprávných účtech, eventuálně s neadekvátním analytickým rozlišením na příslušných účtech. Takováto pochybení bohužel automaticky zvyšují riziko i následného nesprávného daňového posouzení.

TIPY NA SEMINÁŘE

1. VOX a.s.



Vzdělávání
Otevírá
X možností

Jak na mzdy a platy v roce 2022

21. – 23. 2. 2022

JUDr. Helena Pelikánová; Ing. Monika Sušánková;
Mgr. Šárka Chotěborská... ad.

Cena: 6 360 Kč bez DPH/7 696 Kč vč. 21 % DPH

Novely zákoníku práce a zákona o nemocenském pojištění v roce 2022

24. 2. 2022

Mgr. Tomáš Liškutín

Cena: 2 590 Kč bez DPH/3 134 Kč vč. 21 % DPH

Personální a mzdová problematika v praxi roku 2022

25. 2. 2022

pí Vladislava Dvořáková, DiS.

Cena: 2 590 Kč bez DPH/3 134 Kč vč. 21 % DPH

Získejte vyšší důchod od státu – maximalizace možností pro vás i vaše kolegy

1. 3. 2022

Ing. Michael Hanzelka, Ph.D. et Ph.D., MBA

Cena: 2 590 Kč bez DPH/3 134 Kč vč. 21 % DPH

Pracovní doba, její rozvržení, pravidla a forma rovnoměrného/nerovnoměrného rozvržení pracovní doby, směnné provozy – prakticky

16. 3. 2022

Mgr. Vladimír Černý

Cena: 2 590 Kč bez DPH/3 134 Kč vč. 21 % DPH

Pracovněprávní předpisy v roce 2022

21. 3. 2022

Mgr. Vladimír Černý

Cena: 2 590 Kč bez DPH/3 134 Kč vč. 21 % DPH

Skončení pracovního poměru na praktických příkladech

30. 3. 2022

Mgr. Veronika Odrobinová

Cena: 2 590 Kč bez DPH/3 134 Kč vč. 21 % DPH

Ochrana osobních údajů a archivace dat ve mzdové a personální agendě – zkušenosti z praxe

8. 4. 2022

Ing. Růžena Klímová

Cena: 2 490 Kč bez DPH/3 013 Kč vč. 21 % DPH

Personální a mzdová problematika

v roce 2022 – zkušenosti a praktické poznatky

13. 4. 2022

p. Zdeněk Křížek

Cena: 2 590 Kč bez DPH/3 134 Kč vč. 21 % DPH

Více informací nejen o těchto seminářích a možnost přihlásit se naleznete na www.vox.cz.

V případě dotazů se na nás neváhejte obrátit:

777 741 777 | vox@vox-kurzy.cz.