

## DARY V DANÍCH Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB

[Účetnictví](#) | 14.4.2008 | rubrika: Praxe | strana: 48 | autor: PhDr. JOSEF DRBOHLAV

Jak vyplývá z § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů, poskytnutý dar až na výjimky není daňovým výdajem. Přesto může snížit daňovou povinnost podnikatele - fyzické osoby, a to formou odpočtu od základu daně podle § 15 odst. 1 ZDP. Snížení základu daně má však v zákoně svá pevná pravidla a jejich podcenění či opomenutí může odpočet zaměnit za daňový doměrek a penále. Následující příspěvek by se chtěl pokusit o detailnější pohled na tuto problematiku.

### Vymezení pojmu „dar“

Podstatou daru je jeho bezúplatnost. Jestliže podnikatel poskytne dar, nikdy od obdarovaného nemůže očekávat protiplnění, a to ani peněžní, ani nepeněžní formou (například poskytnutím služby).

Finanční úřady se při kontrolách či vytýkacích řízeních setkávají v některých případech s otevřenými podvůdky či s případy oscilujícími na hraně zákona, při nichž si poplatníci snižují základ daně o částky, které deklarují jako dar. Ve skutečnosti jde o případy, jimiž jsou uhrazovány platby vztahující se k osobní potřebě poplatníka. Často peníze poukazují různým občanským sdružením, jimiž jsou členy, a takto „darované“ peníze si pak následně v nějaké formě vyberou.

#### Příklad 1:

Podnikatelka má syna na soukromé střední škole. Část zaplaceného školného si odečítá od svého daňového základu jako dar škole. Jiný poplatník si odečítá jako údajný dar škole výdaje na lyžařský výcvikový kurz dcery. Pro tento účel oba poplatníci na škole vyloučí potvrzení o přijatém daru. Příklad 2: Podnikatel je členem tenisového oddílu. Podle stanov musí každý člen ročně odpracovat bezplatně 15 hodin na úpravách kurtů, nebo zaplatit za každou neodpracovanou hodinu 300 Kč. Poplatník tyto práce neprováděl a uhrazenou částku 4 500 Kč si uplatnil v přiznání jako dar.

V obou příkladech se nejedná o dary a základ daně byl snížen v rozporu s § 15 zákona o daních z příjmů.

### Komu může fyzická osoba poskytnout dar

Zákon o daních z příjmů umožňuje fyzickým osobám odečíst od základu daně hodnotu darů poskytnutých: \* právnickým osobám se sídlem na území České republiky (obecně všem, i když především tzv. neziskovým subjektům), \* obcím, \* krajům, \* organizačním složkám státu (k nim patří především ministerstva, ale také Ústavní soud, soudy, státní **zastupitelství**, Nejvyšší kontrolní **úřad**, Kancelář prezidenta republiky, **Úřad vlády České republiky**, kancelář Veřejného ochránce práv, Akademie věd České republiky), \* právnickým osobám, které jsou pořadateli veřejných sbírek podle zákona č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách na tyto vymezené účely: \* na financování vědy a vzdělání, \* na výzkumné a vývojové účely, \* na kulturu, školství, policii, na požární ochranu, \* na podporu a ochranu mládeže, \* na ochranu zvířat a jejich zdraví, \* na účely sociální, zdravotnické a ekologické, humanitární, charitativní, tělovýchovné a sportovní, \* na účely náboženské pro registrované církve a náboženské společnosti, \* politickým stranám a politickým hnutím na jejich činnost. Dary je

možno dále poskytnout fyzickým osobám s bydlištěm na území České republiky: \* provozujícím školská a zdravotnická zařízení, \* zařízení na ochranu opuštěných zvířat nebo ohrožených druhů zvířat, na financování těchto zařízení, \* které jsou poživateli částečného nebo plného invalidního důchodu, anebo jsou nezletilými dětmi závislémi na péči jiné osoby podle zákona o sociálních službách, a to na zdravotnické prostředky nejvýše do částky nehrazené zdravotními pojišťovnami, nebo na rehabilitační a kompenzační pomůcky, nejvýše do částky nehrazené příspěvkem ze státního rozpočtu, a na majetek usnadňující těmto osobám vzdělání a zařazení do zaměstnání. Převedeme-li text zákona do srozumitelné řeči, tyto dary jsou určeny na pomůcky, které pomáhají postiženým osobám vyrovnat fyzický handicap, a dále mají těmto lidem usnadnit vzdělání (většinou rekvalifikaci) a zařazení do zaměstnání. Může jít o peněžní dar (například peněžní částka na koupi počítače) nebo i o nepeněžní dar (například fyzicky předaný počítač či software).

### **Jakou částku lze odečíst od základu daně**

U fyzických osob musí hodnota darů ve zdaňovacím období přesáhnout 2 % ze základu daně nebo musí činit alespoň 1 000 Kč. Celkem lze odečíst nejvýše 10 % ze základu daně.

Příklad: Podnikatel Matouš poskytl v průběhu roku 2007 psímu útulku 5 x 500 Kč. Jeho základ daně činí 150 000 Kč. Dary budou u pana Matouše uznány. Nesplňují sice hranici minimálně 2 % ze základu daně (3 000 Kč), jednotlivý dar nečiní ani 1 000 Kč. Rozhodující je, že dary v úhrnu přesáhly hranici 1 000 Kč.

Příklad 2: Pan Zajíc měl v roce 2007 rovněž základ daně 150 000 Kč. jako náruživý sportovní fanoušek poskytl místnímu florbalovému oddílu peněžní dar 18 000 Kč. Vzhledem k tomu, že poskytnutý dar přesáhl limit 10 % ze základu daně, bude mu uznán odpočet pouze v částce 15 000 Kč.

Příklad 3: Pan Banýr začal v roce 2007 podnikat. Jeho podnikání nezačalo příliš úspěšně a skončilo v prvním roce ztrátou. Jako bývalý aktivní nohejbalista daroval nohejbalovému klubu 3 000 Kč. Dar nemůže v roce 2007 odečíst od základu daně, protože mu žádný nevznikl. Nemůže ho odečíst ani v následujících letech, protože od základu daně lze hodnotu poskytnutých darů odečíst pouze v tom zdaňovacím období, ve kterém byly prokazatelně poskytnuty.

### **Forma daru**

Darem může být jak finanční částka, tak i nepeněžní plnění. Při tom nemusí jít jen o movité věci (materiál, výrobky), ale i o poskytnuté služby. Jako dar na zdravotnické účely se hodnota jednoho odběru krve bezpříspěvkového dárce oceňuje částkou 2 000 Kč. Jedním odběrem se rozumí odběr krve a jejích složek (např. plazmy, krevních destiček, kostní dřeně a jiných složek) provedený v jednom dni, a to i v případě odběru více složek krve. V daňové evidenci nelze zapomenout na jednu důležitou skutečnost, která se týká nepeněžního daru. Pokud poplatník daruje nějakou movitou věc (materiál, zboží), kterou už před tím dal do daňových výdajů, musí ji z výdajů vyjmout. Jestliže byla ve výdajích už v minulém roce, v roce darování musí podle zákona o hodnotu daru snížit výdaje, popřípadě zvýšit příjmy. Příklad: Pan Brázda podniká ve stavebnictví a vede daňovou evidenci. V roce 2007 věnoval místnímu hasičskému sboru stavební materiál na opravu požární zbrojnice. Tento materiál nakoupil v roce 2006. V tomto roce výdaje spojené s pořízením zásob zahrnul do svých daňových výdajů. Vzhledem k tomu, že výdaje vynaložené na darované zásoby nejsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů, musí pan Brázda v roce 2007 zvýšit základ daně o cenu darovaných zásob. Splňuje-li podmínky §15 ZDP, může si hodnotu daru ve zdaňovacím

období 2007 odečíst od základu daně.

## **Nepeněžní dar a DPH**

Podnikatelé, kteří jsou plátcí daně z přidané hodnoty a poskytnou dar jako naturální plnění, si někdy neuvědomí, že se za dodání zboží (a tedy za zdanitelné plnění) považuje i použití majetku (zásoby, dlouhodobý hmotný majetek) pro účely, které nesouvisejí s podnikáním plátce, tedy například darů. Pokud plátce DPH daruje starší počítač, stavební materiál apod., u něhož uplatnil nárok na odpočet, jedná se o zdanitelné plnění, z něhož musí odvést daň. Obdobně bude postupovat v situaci, kdy poskytl nepeněžní formou dar - službu (například v mateřské školce bezplatně vymaluje dětem třídy). Poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomické činnosti je zdanitelným plněním. I z tohoto daru musí odvést daň.

Daní z přidané hodnoty nebudou zdaněny poskytnuté dary, které jsou z pohledu daně z příjmů považovány za daňové výdaje. Jedná se o výjimečné případy darování reklamních a propagačních předmětů, které jsou uvedeny na konci příspěvku.

## **Prokázání daru**

Forma dokladu, která prokazuje poskytnutí daru, není žádným závazným způsobem stanovena. Může se jednat o darovací smlouvu nebo například o pokladní doklad apod. Musí však obsahovat minimálně: \* identifikaci dárce, \* identifikaci obdarovaného, \* účel, k němuž je dar poskytnut, \* hodnotu daru, \* datum poskytnutí daru.

K daňovému přiznání se uvedené doklady automaticky nepřikládají, žádný předpis tuto povinnost nestanoví. Pokud je však konkrétní praxe na některém finančním úřadě jiná, poplatník požadavku správce daně vyjde vstříc.

V každém případě je však poplatník povinen předložit průkazné doklady o poskytnutém daru při daňové kontrole nebo vytýkáacím řízení. Nemůže spoléhat na to, že finanční **úřad** uspokojí pouhý ústřížek složenky či výpis z bankovního účtu. Správce daně nemá povinnost znát čísla účtů a předmět činnosti všech charitativních organizací. Výjimkou z tohoto pravidla byla mimořádná situace při povodních v letech 1997 a 2002, kdy pro uznání odečtu daru postačil doklad o odeslání finančních prostředků na konkrétní účet instituce, která shromažďovala peníze na odstranění následků povodní.

## **Dary v dodatečném přiznání**

Pokud poplatník objeví doklad o poskytnutém daru až po termínu pro podání daňového přiznání, hodnotu daru může uplatnit pouze v dodatečném přiznání na vyšší daňovou povinnost, a to jen v takové výši, aby rozdíl mezi nově stanoveným základem daně sníženým o dar a původně stanoveným základem daně činil alespoň 100 Kč. Tím je řečeno, že v dodatečném přiznání musí být daň alespoň symbolicky vyšší.

Uvedme si jednoduchý příklad. V přiznání za rok 2006 činil základ daně poplatníka 180 000 Kč. Ten si dodatečně uvědomil, že si mohl uplatnit odpočet 4 000 Kč za dva bezpříspěvkové odběry krve. V dodatečném přiznání za rok 2006 by tento dar mohl uplatnit pouze tehdy, pokud by například současně zjistil, že v řádném přiznání neoprávněně zahrnul do daňových výdajů částku 4 100 Kč. V dodatečném přiznání by tak celkově zvýšil základ daně o 100 Kč.

## **Dar a sdružení**

Sdružení uzavřené podle § 829 a násl. občanského zákoníku nemá právní subjektivitu.

Nemůže proto svým jménem jednat, nemá žádný majetek, a tudíž ani nemůže poskytovat dary. Věci pořízené z výsledků společné činnosti sdružení jsou spoluvlastnictvím všech účastníků. Podíly na takto získaném majetku jsou u všech účastníků stejné, pokud konkrétní smlouva o sdružení nestanoví jinak. Dar na zákonem stanovené účely může v tomto případě každý účastník poskytnout sám za sebe ze svého spoluvlastnického podílu, odpočet daru si provede ve svém daňovém přiznání. Podmínky pro uplatnění odpočtu musí splnit každý samostatně.

Pro úplnost doplňme, že dar poskytnutý z prostředků mimo rámec sdružení je výhradně darem jednotlivého účastníka, který nelze mezi ostatní účastníky rozdělit.

Příklad: Podnikatelé A a B koupili ze společně získaných prostředků v rámci sdružení dva počítače celkem za 60 000 Kč, které poskytli jako dar základní škole. Jejich podíly na sdružení jsou stejné. Každý tedy daroval 30 000 Kč. Základ daně podnikatele A je 160 000 Kč, základ daně podnikatele B je 310 000 Kč (vedle příjmů z podnikání v rámci sdružení má ještě příjmy z pronájmu). Podnikatel A si může odečíst od základu daně pouze 16 000 Kč (nejvýše 10% ze základu daně), zatímco podnikatel B celou částku 30 000 Kč.

### **Dar u spolupracující osoby**

Spolupracující osoba, která vypomáhá manželovi (manželce) při podnikání, může jako každý poplatník daně z příjmů uplatňovat nezdánitelné části, tedy i dary, splňuje-li podmínky stanovené ZDP. Poskytnuté dary však nelze dělit stejným způsobem jako příjmy a výdaje - dar na stanovené účely poskytuje každý poplatník sám za sebe.

### **Dar a společné zdanění manželů**

Společné zdanění manželů lze naposledy využít za zdaňovací období 2007. U manželů, kteří uplatňují společné zdanění, je hodnota daru jednou z nezdánitelných částí základu daně, kterou si mohou uplatnit. U poplatníka lze v úhrnu odečíst nejvýše 10 % ze základu daně. V tomto případě se jedná o celý základ daně manžela (manželky), nikoli jen o jeho polovinu. Pokud by činil základ daně manžela např. 250 000 Kč, mohl by odečíst hodnotu daru až do výše 25 000 Kč, i když do svého základu daně zahrne v rámci společného zdanění pouze 125 000 Kč.

### **Příjmy dosažené za více zdaňovacích období**

Tato problematika je naposledy aktuální za zdaňovací období 2007. Pokud například zemědělský podnikatel, který má příjmy z lesního hospodářství, rozděluje příjmy podle § 14 zákona až na 10 poměrných částí, aby snížil procento zdanění, vypočte vyšší daru, kterou si může odečíst, z celkového základu daně před rozdělením na tyto poměrné části. To znamená, že pro účely stanovení limitní částky přidá k základu daně na řádku 42 hodnotu uvedenou v řádku 111 přílohy č. 1 přiznání (zbývající část příjmů za více zdaňovacích období sniženou o zbývající část výdajů).

### **Kdy je dar daňovým výdajem**

Daňově ještě výhodnější než odpočet od základu daně by pochopitelně bylo uplatnění darů v daňových výdajích (nákladech), to znamená v plné výši, bez ohledu na limitovanou částku a třeba i při ztrátě z podnikání. Možnost takové volby však poplatník nemá. Dary v zásadě nejsou daňově uznatelným výdajem. Zákon o daních z příjmů obsahuje pouze dvě výjimky, kdy může být daňově uznán jako daňový výdaj i dar: 1. Jde-li o reklamní a propagační

předmět, který je opatřen obchodní firmou nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží či služby.

#### **\* účetnictví \* 4/2008**

V této souvislosti je nutno připomenout, že obchodní firma je název, pod kterým je podnikatel zapsán do obchodního rejstříku. Na podnikatele nezapsaného v obchodním rejstříku se nevztahují ustanovení obchodního zákoníku o firmě. Uvede-li proto na reklamním či propagačním předmětu své jméno a adresu, případně další dodatek nebo odlišující označení (např. na látkové tašce „Leopold Krkovička, řezník a uzenář“), nelze výdaje na takto označený předmět (dar) uznat jako daňové, neboť by nebyla splněna podmínka zákona. Aby ovšem učinil zákonu zadost, může označit reklamní předmět názvem propagovaného zboží či služby (např. „Krkovičkova krkovička -mňam“) a výdaje jsou „v suchu“.

Hodnota reklamního a propagačního předmětu bez daně z přidané hodnoty nesmí přesáhnout 500 Kč a nesmí být s výjimkou tichého vína předmětem spotřební daně. Tiché víno je termín používaný v zákoně o spotřebních daních a v podstatě jde o víno, které není šumivé. Je sice předmětem spotřební daně, ale s nulovou daňovou sazbou.

2. Jsou-li předmětem darování nepeněžní dary poskytnuté v souvislosti s odstraňováním následků živelních pohrom, k nimž došlo na území České republiky (například stavební materiál, hygienické potřeby, potraviny, poskytnutí dopravních prostředků, stavebních strojů apod.).

Platí ovšem základní zásada, že v těchto případech kromě výdajů nelze současně uplatnit poskytnuté dary jako nezdánitelnou část základu daně. V následujícím testu si můžete ověřit znalost z prvního Mezinárodního účetního standardu IAS 1 - Sestavování a zveřejňování účetní závěrky. Jeho cílem je stanovit základnu pro předkládání standardní účetní závěrky tak, aby se zajistila srovnatelnost jak mezi účetními závěrkami podniku za předchozí období, tak mezi účetními závěrkami jiných podniků. K dosažení tohoto cíle vytyčuje tento standard všeobecná ustanovení o předkládání účetní závěrky, směrnice týkající se její struktury a minimální požadavky na její obsah.

1. Standard IAS 1 se aplikuje a) při předkládání mimořádných účetních závěrek zveřejněných v souladu s národními pravidly každého členského státu EU b) při předkládání veškerých standardních účetních závěrek

připravených a zveřejněných v souladu s IAS c) při předkládání a zveřejnění zkrácených (mezitímních)

účetních závěrek 2. Standard IAS 1 se vztahuje a) na všechny typy podniků včetně bank a pojišťoven b) na všechny typy podniků s výjimkou bank a pojišťoven c) pouze na banky a pojišťovny 3. Účetní závěrka může být označena za shodnou s IAS,

pokud a) je v souladu s veškerými požadavky všech platných standardů a všech platných interpretací b) je v souladu s veškerými požadavky všech platných standardů s výjimkou interpretací c) je v souladu s koncepčním rámcem k IAS 4. Existence konfliktních národních požadavků u závěrek

sestavovaných dle IAS a) je dostatečným ospravedlněním odklonu od některých požadavků IAS b) je možná, pokud je odklon okomentován v příloze c) není dostatečným ospravedlněním odklonu od požadavků IAS 5. Aktuální báze účetnictví znamená dle IAS 1 a) vykazování transakcí v těch obdobích, kdy dojde k peněžním tokům b) vykazování transakcí v těch obdobích, kdy nastanou bez

ohledu na peněžní toky c) vykazování transakcí pouze na rozvahových a nikoliv výsledkových účtech 6. Výjimku ze zásady konzistence vykazování povoluje

IAS 1 v případě, kdy a) nastala výrazná změna v podstatě operací a podnik překlasifikuje též

srovnávací informace b) národní úprava požaduje jiný postup a podnik změnu okomentuje v příloze c) důvodem pro změnu je posílení finanční pozice a výkonnosti účetní jednotky 7. Podle IAS 1 je informace významná, pokud a) neovlivňuje celkovou hodnotu čistých aktiv b) její nezveřejnění by mělo vliv na ekonomická rozhodování uživatelů účetní závěrky c) neovlivňuje výsledek hospodaření účetní jednotky 8. Identifikace účetní závěrky v IAS 1 uvádí, že a) IAS se aplikují pouze na účetní závěrku a ne na informace předkládané v jiných dokumentech b) IAS se aplikují na účetní závěrku a na další informace předkládané ve výroční zprávě c) IAS se aplikují pouze na účetní výkazy (rozvahu, výsledovku, cash flow, výkaz o změnách vlastního kapitálu) 9. Informace o datu splatnosti aktiv a závazků v rozvaze (členění na krátkodobá a dlouhodobá) jsou dle IAS 1 potřebné pro a) sestavení výkazu cash flow b) zachování zásady trvání podniku v dohledné budoucnosti c) odhad likvidity a solventnosti podniku 10. Výnosy a náklady ve výsledovce lze kompenzovat v souladu s IAS 1, pokud a) vyplývají ze stejné nebo podobné transakce nebo nejsou významné b) se jedná o náklady a výnosy za stejnou činnost c) se jedná o položky mimořádné povahy 11. Změny ve vlastním kapitálu ve stejnojmenném výkazu odrážejí dle IAS 1 a) zisk nebo ztrátu za sledované účetní období b) zvýšení nebo snížení čistých aktiv podniku c) vklady nebo výběry ze strany vlastníků 12. Informace z výkazu cash flow jsou dle IAS 1 pro uživatele užitečné, neboť jim poskytují informace a) o hospodaření podniku (o schopnosti dosahovat zisku nebo ztráty) b) o možných budoucích aktivitách podniku c) o schopnosti jednotlivých činností podniku generovat peníze a peněžní ekvivalenty 13. Komentář k účetním výkazům dle IAS 1 a) tvoří povinnou samostatnou část každé účetní závěrky sestavené dle IAS b) je dobrovolnou samostatnou součástí individuálních účetních závěrek c) je povinný pouze pro konsolidované účetní závěrky

Správné odpovědi: 1b), 2a), 3a), 4c), 5b), 6a), 7b), 8a), 9c), 10a), 11b), 12c), 13a).

O autorovi | PhDr. JOSEF DRBOHLAV, Autor pracuje na Finančním úřadu pro Prahu 7