



Generální finanční ředitelství

Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



GFR06391821
ESS

**Sekce metodiky a výkonu daní
Odbor daní z příjmů I
Oddělení daně z příjmů fyzických osob**

č. j.: 63388/21/7100-10111-702407

Vyřizuje: Ing. Klaška Jindřich
Tel.: 542192014
E-mail: podatelna@fs.mfcr.cz
ID datové schránky: p9iwj4f

Mgr.
Zuzana Zajícová
Hovorany 865
696 12
e-mail: zuzana.zajicova@gmail.com

Možnost odpočtu bezúplatného plnění od základu daně spočívajícího v dobrovolnické činnosti

Generální finanční ředitelství obdrželo Vaše podání, ve kterém se dotazuje na možnost odečtu dobrovolnické činnosti jako daru, za předpokladu správného vyčíslení. K podaným daňovým příznáním za rok 2020 byl nemálo členům proveden odečet daru od základu daně. Podkladem pro výpočet výše daru byla metodika evidence a stanovení hodnoty dobrovolnické práce (<http://crdm.cz/download/projekty/SAFE-OP-LZZ-Metodika-evidence-a-stanoveni-hodnoty-dobrovolnicke-prace-v-CR.pdf>). Uvádíte, že někteří správci daně však dárce neformálně vyzvali k opravě daňového příznání a odmítli odečet daru daňovému subjektu přiznat. Odkazovali se na dřívější vyjádření pro organizaci Junák, které dle Vašeho názoru, již výše uvedené metodice neodpovídá. Závěrem dotazu se tedy ptáte, zda je odpočet daru (dobrovolnické činnosti) pro neziskovou organizaci, nezdanitelnou částí základu daně, zda je výše uvedená metodika aktuální a zda Vámi přiložený vzor potvrzení je pro případné prokázání poskytnutého daru dostačující.

K Vašemu podání ze dne 15. srpna 2021 Generální finanční ředitelství sděluje:

Podle ust. § 15 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), lze uplatnit nezdanitelnou část základu daně za následujících podmínek.

(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, a to 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, politickým hnutím, evropským politickým stranám nebo evropským politickým nadacím na jejich činnost, dále 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, dále 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 závislémi na péči jiné osoby podle zvláštního právního předpisu, 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 rozpočtu, a na majetek usnadňující těmto osobám vzdělání a zařazení do zaměstnání, pokud úhrnná hodnota bezúplatných plnění ve zdaňovacím období přesáhne 2 % ze základu daně anebo činí alespoň 1000 Kč. Obdobně se postupuje u bezúplatných plnění na financování odstraňování následků živelní pohromy, ke které došlo na území členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor. V úhrnu lze odečíst nejvýše 15 % ze základu daně; to neplatí pro zdaňovací období kalendářních let 2020 a 2021, za která lze v úhrnu odečíst vždy nejvýše 30 % základu daně. Jako bezúplatné plnění na zdravotnické účely se hodnota jednoho odběru krve nebo jejích složek dárce, kterému nebyla poskytnuta finanční úhrada výdajů spojených s odběrem krve nebo jejích složek podle zákona upravujícího specifické zdravotní služby, s výjimkou úhrady prokázaných cestovních nákladů spojených s odběrem, oceňuje částkou 3 000 Kč, hodnota odběru orgánu od žijícího dárce se oceňuje částkou 20 000 Kč a hodnota jednoho odběru krvetvorných buněk, s výjimkou úhrady prokázaných cestovních nákladů spojených s odběrem, se oceňuje částkou 20 000 Kč. 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.

Pokud tedy daňový subjekt splní podmínky stanovené zákonem lze bezúplatné plnění uplatnit. Z výše uvedeného vyplývá, že poskytnuté bezúplatné plnění musí být stanoveno v konkrétní hodnotě, protože výše uvedené ustanovení stanoví minimální a maximální částku, kterou lze v úhrnu od základu daně odečíst. Důkazní břemeno k prokázání dodržení splnění zákonných podmínek leží plně na daňovém subjektu. Bezúplatnost je charakterizována tím, že osoba, která majetek (službu) bezúplatně poskytuje, nemá za takové poskytnutí obdržet nic, co by mělo majetkovou hodnotu.

V pokynu GFŘ č. D – 22, který jde nad rámec zákona o daních z příjmů, ale zavedl obvyklou správní praxi, je uvedeno, že za bezúplatná plnění (dary), jejichž hodnotu lze odečíst od základu daně, se považují i nepeněžní bezúplatná plnění včetně služeb, která se ocení, pokud není známa jejich cena, cenami zjištěnými podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, v platném znění, dále jen „zákon o oceňování majetku“. Bezúplatným plněním, které lze daňově uplatnit při splnění všech ostatních podmínek stanovených zákonem o daních z příjmů, může tedy být i „hodnota poskytnutého bezúplatného plnění - darování služby“.

Obvyklou cenou se pro účely § 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku rozumí cena, která by byla dosažena při prodejích stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Přitom se zvažují všechny okolnosti, které mají na cenu vliv, avšak do její výše se nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu, osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího ani vliv zvláštní obliby. Mimořádnými okolnostmi trhu se rozumějí například stav tísně prodávajícího nebo kupujícího, důsledky přírodních či jiných kalamit. Osobními poměry se rozumějí zejména vztahy majetkové, rodinné nebo jiné osobní vztahy mezi prodávajícím a kupujícím. Zvláštní oblibou se rozumí zvláštní hodnota přikládaná majetku nebo službě vyplývající z osobního vztahu k nim. Službou je dle § 2 odst. 2 zákona o oceňování majetku poskytování činností nebo hmotně zachytitelných výsledků činností. Pro stanovení obvyklé ceny v souladu s její výše uvedenou definicí se používá způsob porovnávací, založený na uskutečněných prodejích stejného, popř. obdobného majetku nebo na poskytnutých stejných nebo obdobných službách, v daném místě a čase, do kterých nevstupují mimořádné vlivy. Porovnávací způsob totiž nejlépe odráží skutečnost, že obvyklá cena je vyhodnocením skutečně realizovaných (tržních) cen, v daném místě a čase, u přiměřeného počtu případů. Obvyklá cena se stanovuje vyhodnocením vzorku zpravidla 5 ti obdobných případů, které se uskutečnily prodejem srovnatelného majetku/poskytnutím srovnatelných služeb ve stejném místě a srovnatelném čase. Dále je nutno zdůraznit, že v případě stanovení obvyklé ceny je potřeba především porovnávat porovnatelné, a to včetně zohlednění případných zvláštností.

Pro správnou aplikaci předmětného ustanovení zákona o daních z příjmů je třeba vyjít z obsahu pojmu bezúplatné plnění. Tento pojem není v zákoně o daních z příjmů definován a zákon o daních z příjmů neodkazuje v této věci na zvláštní předpis. Jedná-li se o pojem bezúplatné plnění v § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů, zahrnuje jak darování, tak i poskytnutí služby. Poplatník může na odstraňování následků živelní pohromy darovat jak finanční částku, popřípadě věcný dar, tak i může osobně pomoci při odklizení vzniklých škod, tedy poskytnou bezúplatné plnění. Bezúplatné plnění je tedy širší pojem než pojem dar. Pro daňové účely je třeba přesně definovat, pro jaký účel bylo bezúplatné plnění poskytnuto. Pojem služba, je sice definován některými zákony, ale jen pro vlastní potřebu těchto zákonů. Vymezení pojmu služba těmito zákony pro potřebu aplikace zákona o daních z příjmů nelze dost dobře použít. Z dalších veřejně dostupných zdrojů vyplývá, že pojem služba je často frekventovaným termínem a existuje celá řada různých definic a kontextů k objasnění, co tento pojem obnáší, jaký je jeho obsah a účel. V obecnější rovině lze uvést, že za službu je nejčastěji považována hospodářská činnost uspokojující určitou potřebu. Jejím výsledkem je užitečný efekt, ne hmotný statek (výrobek). Služby se rozlišují podle toho, zda uspokojují potřeby kolektivní nebo individuální, lze je dělit na základní a doplňkové nebo věcné (práce spojené s obnovením funkce výrobků, např. opravny, čistírny), osobní (obohacují duševní stránku člověka, např. knihovny, divadlo, zdravotní péče) a obchodní (maloobchody, velkoobchody, banky) aj.

Na podkladě výše uvedeného dospělo GFR k závěru, že k pojmu služba, která má pak v podobě bezúplatného plnění odůvodňovat snížení základu daně u daně z příjmů fyzických osob, je důvodné přiřadit jen takový obsah, který je v kontextu s tímto zákonem, nikoliv obsah jiný. Pro daný účel je proto třeba ve stručnosti a zjednodušeně uvést, že zákon o daních z příjmů odráží volbu zákonodárce zdaňovat příjmy ze závislé činnosti, příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu a ostatní příjmy. Zákon o daních z příjmů evidentně pamatuje i na motivaci daňových subjektů k individuální podpoře veřejně prospěšných účelů tím, že pokud daňový subjekt na takové účely v rámci stanovených podmínek poskytne bezúplatné plnění, je mu umožněno jeho hodnotu odečíst od základu daně (do výše zákonem stanoveného limitu) a ve výsledku státu odvést nižší daň, než kdyby bezúplatné plnění neposkytl. Odpočet hodnoty bezúplatného plnění od základu daně je tedy ve své podstatě jen způsobem (technikou), kterým stát realizuje uvedenou motivaci, tj. rezignuje na zdanění části základu daně tvořeného příjmy, které jsou

předmětem daně, který byl poskytnut jako bezúplatné plnění. Pokud by bezúplatné plnění poskytnuto nebylo, byla by z jeho hodnoty odvedena daň státu. Službu jako formu bezúplatného plnění v kontextu se zákonem o daních z příjmů je třeba tedy pojímat tak, že souvisí s výše uvedeným předmětem daně a též právními tituly, od nichž se odvíjejí zdanitelné příjmy.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že dobrovolnická činnost vykonávaná za výše uvedených podmínek je službou, kterou je možné po ocenění dle zákona o oceňování majetku, uplatnit jako odečet nezdanitelné části základu daně dle § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dále GFŘ uvádí, že mu není známo, že Vámi uváděná Metodika evidence a stanovení hodnoty dobrovolnické práce v České republice byla oficiálně schválena a vydána jako předpis, který je možné využít pro ocenění hodnoty dobrovolnické práce. Z Vámi uváděného odkazu vyplývá, že se spíše jedná o pracovní návrh vytvořený v roce 2015, který ale nebyl zpracován do konečné podoby a vydán jako pomůcka, která by měla sloužit pro ocenění dobrovolnické práce. Možným způsobem ocenění dobrovolnické práce je tedy postup zvolený dle zákona o oceňování a pouze takový je možné ze strany správců daně v praxi akceptovat. Vzhledem k výše uvedenému nepovažujeme za akceptovatelný Vámi přiložený vzor potvrzení pro případné prokázání poskytnutého daru, protože se v něm odvoláváte na ocenění dle Vámi uváděné metodiky, která není použitelná pro ocenění dobrovolnické práce v České republice.

K výše uvedenému dále uvádíme, že vyjádření poskytnuté pro organizaci Junák je nadále aktuální. Stejně tak je aktuální vyjádření ve vztahu k poskytování bezúplatných plnění (darů) členy jednotky sboru dobrovolných hasičů. Toto vyjádření se týká jiné situace, než je popisována v daném dotazu. Odečet darů ve formě dobrovolnické práce není možné realizovat v případech, kdy vykonávaná činnost má charakter závislé práce, tj. vykonávaná činnost by měla být předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti dle § 6 zákona o daních z příjmů nebo se týká činnosti členů těchto organizací. V takových případech nejsou naplněny znaky bezúplatného plnění a nelze použít odečet nezdanitelné části základu daně dle § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Při posuzování Vámi předloženého dotazu vycházelo Generální finanční ředitelství výhradně z údajů uvedených ve Vašem podání bez podrobných znalostí konkrétních informací a souvislostí, které se k předmětnému problému vztahují. Dále si Vás dovoluujeme upozornit na skutečnost, že Generální finanční ředitelství není oprávněno k závaznému výkladu právních předpisů a rovněž k poskytování právního poradenství v individuálních záležitostech.

Ing. Kateřina Illetško
vedoucí oddělení a zástupkyně ředitelky odboru