

Dar odborové organizaci – obvyklá praxe? Daňové souvislosti s ohledem na tzv. konsolidační balíček

V rámci kolektivního vyjednávání se zaměstnavatelé často setkávají s požadavkem či prosbou odborové organizace, aby ji byl poskytnut dar, a to na různé účely. Ať je to podpora vlastní činnosti, podpora akcí, které odborová organizace pro zaměstnance organizuje, či přímo podpora samotných zaměstnanců, kdy odborová organizace zaměstnance oceňuje například za pracovní výročí, poskytuje jim dárek k významnému životnímu výročí atd. Jak je takovýto dar vlastně právně upraven a jaké má daňové dopady, zejména s ohledem na nově účinný konsolidační balíček?

JUDr. Nataša
Randlová, Ph.D

Randl Partners, advokátní
kancelář, s.r.o., člen aliance
Ius Laboris

právní část

Mgr. Lucie Brázdová

Randl Partners, advokátní
kancelář, s.r.o., člen aliance
Ius Laboris

právní část

Ing. Ditta Hlaváčková,
MBA

HLB PROXY, daňová
a auditní společnost

daňová část

Právní úprava a obvyklá praxe

Zákoník práce se problematice darů mezi odborovou organizací a zaměstnavatelem prakticky nijak nevěnuje, a proto se na něj použije obecná úprava darovací smlouvy dle § 2055 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Zákonodárci totiž rozumně předpokládají, že si veškerá specifická související práva a povinnosti zaměstnavatel a odborová organizace spolu dohodnou sami.

Zákonná povinnost zaměstnavatele poskytnout odborové organizaci finanční příspěvek na její činnost jako taková v České republice rovněž neexistuje. Nejblíže této problematice je ustanovení § 277 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce (dále jen „zákoník práce“), podle kterého je zaměstnavatel povinen „na svůj náklad vytvořit zástupcům zaměstnanců podmínky pro řádný výkon jejich činnosti, zejména jim poskytovat podle svých provozních možností v přiměřeném rozsahu místnosti s nezbytným vybavením, hradit nezbytné náklady na údržbu a technický provoz a náklady na potřebné podklady.“ Jak je zřejmé již ze samotného textu tohoto ustanovení (které zřejmě předpokládá bližší specifikaci dohodou, např. v kolektivní smlouvě), jeho cílem je spíše poskytnutí konkrétní místnosti, uzamykatelné

skříňky, případně přístupu k internetu atd.¹ Sociální partneři si však mohou místo toho sjednat, že zaměstnavatel bude odborové organizaci poskytovat finanční příspěvek/dar na její činnost, a tedy ve prospěch jí zastupovaných zaměstnanců. Jak popíšeme dále, nejedná se však v praxi o jediný účel poskytnutí daru odborové organizaci.

Zaměstnavatelé a odborové organizace si poskytnutí daru často dohodnou již v kolektivní smlouvě, někdy dokonce v kolektivní smlouvě vyššího stupně uzavřené na úrovni organizací zaměstnavatelů a odborových svazů². Výše daru přitom není v kolektivní smlouvě vždy pevně stanovena. Někdy bývá dohodnuté pouze minimum či maximum, někdy se částka odvíjí od počtu členů odborové organizace nebo počtu zaměstnanců u zaměstnavatele (např. 100 Kč/kalendářní rok jeden člen/zaměstnanec).

1 Stanovisko CzELA k některým otázkám fungování tzv. anonymních odborových organizací, publikováno dne 18. 2. 2020, epravo.cz, dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/aktualne/stanovisko-czela-k-nekterym-otazkam-fungovani-tzv-anonymnich-odborovych-organizaci-110708.html>.

2 Např. hlava II čl. 7 odst. 3 Kolektivní smlouvy vyššího stupně uzavřené na rok 2022 mezi Zemědělským svazem České republiky a Odborovým svazem pracovníků zemědělství a výživy – Asociace svobodných odborů České republiky.

Nejsou-li související práva a povinnosti dostatečně specifikovány, případně pokud žádná kolektivní smlouva mezi sociálními partnery uzavřena vůbec není nebo žádný dar nezmiňuje, uzavírají spolu zaměstnavatel a odborová organizace (pokud zaměstnavatel chce dar poskytnout) samostatnou písemnou darovací smlouvu, která upravuje především:

- konkrétní darovanou částku,
- účelové určení daru (je-li dohodnuto – určitě doporučujeme),
- možnost kontroly ze strany zaměstnavatele (je-li dohodnuta – určitě doporučujeme),
- povinnost dar vyúčtovat do určitého data (rovněž je velmi doporučováno),
- povinnost dar vrátit v případě porušení určité dohodnuté povinnosti (typicky použití v rozporu s dohodnutým účelem nebo neposkytnutí dohodnutého vyúčtování zaměstnavateli).

Pro účely daní se obvykle po odborové organizaci následně požaduje i písemné potvrzení o přijetí daru.

Z hlediska účelu poskytnutého daru se v praxi setkáváme s následujícími typy darů:

- 1) **Zaměstnavatel poskytuje odborové organizaci finanční příspěvek na její činnost (viz výše).** Takový příspěvek lze dle naší praxe nalézt spíše ve starších kolektivních smlouvách. V současnosti totiž posiluje trend o větší kontrolu ze strany zaměstnavatele, tj. odborové organizaci je v rámci § 277 zákoníku práce poskytována konkrétní místnost/konkrétní vybavení, jako je nábytek a technika atd.
- 2) **Zaměstnavatel daruje odborové organizaci finanční obnos na obecně formulovaný účel.**

Jedná se např. o financování vzdělávání, kultury a sportovní činnosti zaměstnanců. Zaměstnavatel může naopak vyloučit, na jaké konkrétní záležitosti v rámci těchto účelů tyto prostředky nemají být využity (například proto, aby se zabránilo souběhu/zbytečné konkurenci, pokud něco zaměstnancům poskytuje již sám zaměstnavatel). Například zaměstnavatel každoročně pořádá den dětí a nechce, aby jej pořádala i odborová organizace a zbytečně se partneři přetahovali o to, čí akce bude hezčí. Z tohoto důvodu vyloučí použití darovaných prostředků za tímto účelem. Obecně nelze zaměstnavatelům doporučit si sjednat velmi obecný účel daru – například podpora činnosti odborové organizace. Zbytečně pak může dojít ke střetům, kdy představa stran, jak má být dar využit, může být jiná.

- 3) **Zaměstnavatel se zaváže darovat odborové organizaci určitý finanční obnos na projekty, které během sjednaného období bude chtít odborová organizace organizovat.**

Tato podoba poskytnutí daru vyžaduje užší spolupráci mezi sociálními partnery. Ačkoliv se strany domluví na konkrétní částce, která by mohla být v příslušném období odborové organizaci darována, vlastní dar je poskytován až po předložení projektu odborové organizace zaměstnavateli a jeho případném schválení. Postup bývá následující – odborová organizace připraví projekt pro zaměstnance, který (včetně finanční náročnosti) představi zaměstnavateli např. výlet zaměstnanců, sportovní den pro zaměstnance, účast zaměstnanců na koncertu apod. Zaměstnavatel projekt posoudí a pokud jej schválí, poskytne odborové organizaci za tímto účelem dar. Odborová organizace následně celý projekt zorganizuje a zaměstnavateli dar vyúčtuje. Takto se postupuje až do vyčerpání sjednané maximální částky na projekty odborové organizace.

- 4) **Dar je poskytován na zcela konkrétní účel/plnění.**

Například na organizaci dětského dne pro děti zaměstnanců zaměstnavatele dohodnutého dne v konkrétní lokalitě, provoz odborové chaty za účelem rekreace zaměstnanců, vstupenky pro zaměstnance na mistrovství světa v hokeji atd. Oproti výše uvedenému v tomto případě účel specifikuje více zaměstnavatel a odborová organizace se podílí spíše na detailech a související organizaci.

Kromě účelového určení lze dary dále rozlišit dle úrovně kontroly ze strany zaměstnavatele. Někteří zaměstnavatelé odborové organizaci pouze poskytnou dar a dále již od něj tzv. dávají „ruce pryč“. Zcela typicky se tak děje při obecném příspěvku na činnost odborové organizace. U účelově vázanějších darů je častější snaha o větší kontrolu, sjednaná přímo v darovací smlouvě (nebo již v kolektivní smlouvě). Zaměstnavateli je ze strany odborové organizace typicky poskytováno vyúčtování, na co konkrétně byla finanční částka využita. Děje se tak buď pouze na jeho žádost (zde doporučujeme si předem dohodnout lhůty), či na základě dohody automaticky k předem dohodnutému datu.

Poskytnutí daru ze strany zaměstnavatele bývá často předmětem kolektivního vyjednávání. Záleží na smluvních stranách a jejich vzájemném vztahu, jak se o daru dohodnou, povinnost zaměstnavatele poskytnout dar není. V praxi se s dary odborové organizaci často setkáváme především u sociálních partnerů, kteří spolu vzájemně dobře komunikují, plní své právní povinnosti a v zájmu zaměstnanců jsou schopni kompromisů i bližší spolupráce.

Daňové souvislosti

Jak se chová dar odborové organizaci z hlediska daní

Již od zdaňovacího období roku 2013 došlo v České republice ke zrušení daně dědické a darovací a došlo k jejich začlenění do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“). Za tímto účelem se do ZDP dostal i nový pojem – bezúplatná plnění (dary).

Pokud poskytne zaměstnavatel, který je poplatníkem daně z příjmů právnických osob, dar vyjmenovaným poplatníkům, např. obcím, krajům, a to na vybrané účely – věda, vzdělávání, kultura, školství, ochranu mládeže atd. v souladu s dikcí § 20 odst. 8 ZDP, může si takovýto dar odečíst od svého daňového základu, který bude již snížený dle § 34 ZDP o položky odčitatelné od základu daně týkající se daňové ztráty, odpočtu na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočtu na podporu odborného vzdělávání. V úhrnu lze pak odečíst nejvýše 10 % ze základu daně. V minulých letech na základě zákona „lex Ukrajina“ byla tato výše navýšena až na 30 % základu daně. Lze očekávat, že zákon lex Ukrajina bude vzhledem k neustále probíhající válce na Ukrajině dále prodloužen i pro zdaňovací období roku 2024.

Veškeré dary jsou vždy pro zaměstnavatele ale považovány za náklady daňově neuznatelné (§ 25 odst. 1 písm. t) ZDP³.

Znamená to tedy, že nejprve zaměstnavatelé účtují o darech jako o nedaňových nákladech a až na konci zdaňovacího období, kdy zpracovávají daňové přiznání, mohou teprve testovat, zda si odečtou poskytnuté dary od daňového základu.

Jak bude postupováno, pokud zaměstnavatel poskytne dar odborové organizaci? Protože odborová organizace není vyjmenovaným subjektem v § 20 odst. 8 ZDP, nebude dle mého názoru možné dary uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně, i kdyby došlo k tomu, že dar bude poskytnut výslovně na účely vymezené ZDP.

Odborové organizace, tedy odborový svaz a jeho organizační jednotky, jsou pro účely zákona o daních z příjmů považovány za tzv. veřejně prospěšné poplatníky (§ 17a ZDP). Jedná se o zvláštní kategorii poplatníků, kteří v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci jako svou hlavní činnost vykonávají činnost, která není podnikáním.

Znamená to pro ně také to, že v souladu s § 20 odst. 8 ZDP si nemohou uplatnit odpočty od základu daně, pokud by sami dar poskytovali.

Přijaté dary odborovou organizací mohou být pro ně dle § 19b odst. 2 písm. b) ZDP osvobozenými příjmy, ale jen za podmínky, pokud budou přijaté dary využity pro účely vymezené v § 20 odst. 8 ZDP, tzn. striktní vazba 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, ekologické, humanitární, charitativní, tělovýchovné a sportovní atd.“

Pokud by takové prostředky (dary) nebyly použity k výše uvedeným účelům v daném zdaňovacím období, byly by považovány za příjem, který by byl zahrnut do základu daně z příjmů právnických osob a muselo by být podáno daňové přiznání, v němž by však organizace mohla využít § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů, podle něhož může uplatnit snížení základu daně o 30 %; v případě, že 30 % snížení činí méně než 300 000 Kč, lze odečíst částku ve výši 300 000 Kč, maximálně však do výše základu daně.

V případě odborových organizačních jednotek by zřejmě žádná daň vyměřena nebyla, neboť ve většině případů nebude základ daně vyšší než 300 000 Kč.

Můžeme tedy stručně shrnout, že pokud odborová organizace bude postupovat v případě přijatých darů dle § 19b odst. 2 písm. b) ZDP, lze pak tyto prostředky považovat za osvobozené od daně z příjmů a pokud odborová organizace nemá jiné zdanitelné příjmy, nemusí podávat ani daňové přiznání, ale musí dodržet podmínky pro osvobození těchto darů (viz § 15 odst. 1 ZDP).

Plnění poskytovaná odborovou organizací

Konsolidační balíček týkající se novely ZDP s účinností od ledna 2024 výrazně zpřísnil poskytování tzv. benefitů zaměstnavatelů svým zaměstnancům a dále i např. zrušil jakékoli osvobození poskytování darů. Znamená to tedy, že při nesplnění podmínek výše benefitů⁴ nebo poskytnutí daru zaměstnanci se bude vždy jednat o zdanitelný příjem zaměstnance, který bude podléhat i odvodům na sociální a zdravotní pojištění. Dále byla zavedena velmi přísná povinnost evidence těchto příjmů na mzdových listech zaměstnanců.

V situaci, kdy by však odborová organizace poskytla ze svého obdrženého daru tato plnění přímo zaměstnanci v podobě např. vstupenky na hokej, hromadné vstupenky do ZOO, možnosti zlevněné rekreace v odborovém zařízení, pořízení zboží nebo služeb od zdravotnických zařízení, příspěvek na kulturní nebo sportovní akce, a to jak v peněžní nebo nepeněžní podobě, **lze na tato plnění aplikovat platné**

⁴ § 6 odst. 9 písm. d) ZDP týkající se nepeněžních plnění do maximální výše poloviny průměrné mzdy za zdaňovací období (pro rok 2024 činí 21 983,50 Kč).

speciální ustanovení § 4 odst. 1 písm. j) bodu 3 ZDP, které uvádí: „Od daně se osvobozuje příjem v podobě podpory nebo příspěvku z prostředků odborové organizace.“

Protože toto ustanovení neobsahuje žádné bližší podmínky a omezení osvobození, např. účel příspěvku, okruh poplatníků, na který se vztahuje, celkovou hodnotu příspěvku, to, zda se jedná o peněžní, nebo nepeněžní příspěvek, znamená to, že je benevolentnější než výše uvedená ustanovení týkající se zaměstnavatelů.

V případě, že zaměstnanec obdrží příspěvek na základě tohoto ustanovení, nebude sledován limit ani účel poskytnutého příspěvku. Lze tedy uvažovat o poskytnutí dalších benefitů, např. darů za pracovní výročí v podobě dárkového koše v souvislosti s 50. narozeninami, květiny zaměstnankyni k jejím narozeninám apod., které by na základě ustanovení § 4 odst. 1 písm. j) bodu 3 ZDP byly rovněž osvobozeny od daně u zaměstnanců.

Ustanovení nerozlišuje mezi tím, zda je zaměstnanec odborově organizován, takže je možné jej vyplácet i zaměstnancům, kteří v odborech nejsou členy, se stejným daňovým

dopadem. Jedinou podmínkou, kterou je nutno sledovat, je, že příspěvek je poskytnut z prostředků odborů.

V souvislosti s přijatou novelou ZDP se tedy jeví poskytování příspěvku odborovými organizacemi zaměstnancům jako velmi zajímavá možnost, nicméně je důležité si uvědomit, že při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání, jehož cílem je získání daňové výhody⁵, a pokud by správce daně došel při případné daňové kontrole zaměstnavatele k závěru, že vyplácení příspěvku prostřednictvím odborové organizace je motivováno pouze cílem neodvést daň a pojistné, bude se na vyplácení příspěvku vztahovat daňový režim, jako by jej vyplácel zaměstnavatel sám.

Právní předpisy citované v článku:

(předpisy jsou vždy citovány ve znění pozdějších předpisů, pokud není výslovně uvedeno jinak)

- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- pokyn GFŘ č. D-59 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

⁵ Tzv. koncept „zneužití práva“ dle § 8 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

AG VZDĚLÁVACÍ AGENTURA – POZVÁNKA NA SEMINÁŘE (WEBINÁŘE)

11. 4. 2024, webinář (on-line vysílání)

AKTUALITY ZAMĚSTNÁVÁNÍ CIZINCŮ V ČR – POSLEDNÍ LEGISLATIVNÍ ZMĚNY, POVINNOSTI ZAMĚSTNAVATELE.

Mgr. Matěj Daněk, specialista, advokát PRK Partners

16. 4. 2024, webinář (on-line vysílání)

ZDRAVOTNÍ POJIŠTĚNÍ 2024 - NOVINKY, PROBLÉMOVÉ SITUACE Z PRAXE, SPRÁVNÉ POSTUPY, VZORY ANEB CO SE JINDE NEDOZVÍTE.

Ing. Antonín Daněk, metodik veřejného zdravotního pojištění, uznávaný odborník

18. 4. 2024, webinář (on-line vysílání)

PŘEHLED POSLEDNÍCH ZMĚN V OBLASTI DŮCHODOVÉHO POJIŠTĚNÍ A EVIDENČNÍ LISTY DŮCHODOVÉHO POJIŠTĚNÍ.

Jana Dorčáková, metodik důchodového pojištění zaměstnanců ČSSZ, uznávaná odbornice

25. 4. 2024, Zlín, Interhotel Zlín

26. 4. 2024, webinář (on-line vysílání)

AKTUALITY A SOUČASNÉ PROBLÉMY Z PRACOVNĚPRÁVNÍ PRAXE. VZNIK A ZMĚNY PRACOVNÍHO POMĚRU A DOHOD.

JUDr. Petr Bukovjan, specialista na pracovní právo, člen KE AKV Praha

Více informací a možnost přihlásit se elektronicky najdete na internetových stránkách www.agseminare.cz.

Kontakt: seminare@agseminare.cz, 517 330 240, 606 072 977