

Daňové výdaje

- Skutečně vynaložené výdaje jako daňové v prokázané výši uplatňují právnické osoby a v případě fyzických osob ty s příjmy podle § 7 a 9 ZDP, které neuplatňují výdaje paušální podle § 7 odst. 9 a 10 ZDP nebo § 9 odst. 4 ZDP nebo nemají stanovenou paušální daň podle § 7a ZDP,
- Daňové výdaje obecně a následně demonstrativně vymezuje § 24 ZDP, a dále se uplatňují daňové odpisy podle § 26 – 33 ZDP,
- Stěžejní je zejména ustanovení § 24 odst. 1 ZDP:

„Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.“

- Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy,
- Demonstrativní výčet daňových výdajů (nákladů) potom vymezuje § 24 odst. 2 ZDP, dále potom rozváděné v následujících odstavcích tohoto paragrafu.

Daňové odpisy

- V případě dlouhodobého hmotného majetku nelze nikdy uplatnit jako daňový výdaj jeho pořizovací cenu v roce pořízení, v případě neodpisovaného majetku (zejména § 27 ZDP a také pozemky, jejichž pořizovací cena může být jako daňový výdaj uplatněna jen za podmínek § 24 odst. 2 písm. t) ZDP) lze určitým způsobem vypořádávat daňově vstupní cenu až při jeho vyřazování,
- Za podmínek § 32a ZDP se daňově odpisuje také nehmotný majetek.

- Pojem hmotný majetek pro účely daně z příjmů definuje § 26 odst. 2 a 3 ZDP. Z hlediska nehmotného majetku se ZDP v § 32a odvolává při vymezení pojmu (dlouhodobý) nehmotný majetek na účetní předpisy (zákon o účetnictví a na něj navazující právní předpisy), dále však pro daňové účely zpřísňuje identifikaci nehmotného majetku,
- Často vznikají pochybnosti, jakým způsobem posuzovat z daňového hlediska majetek, který je pevně spojen s budovou. Jedná se zejména o určení skutečnosti, zda se v daném případě jedná o součást budovy nebo zda jde o samostatnou movitou věc ve smyslu § 26 odst. 2 písm. a) ZDP. Náповědu lze v těchto případech najít v ustanovení pokynu Ministerstva financí D – 190.

Daňové odpisy hmotného majetku

- Odpisovatelný hmotný majetek je nutno v souladu s § 30 odst. 1 ZDP v prvním roce odpisování zařadit do jedné z odpisových skupin podle přílohy č. 1 k ZDP,
- Následně je možné zahájit daňové odpisování, a to buď:
 - ◆ Rovnoměrné podle § 31 ZDP,
 - ◆ Zrychlené podle § 32 ZDP,
 - ◆ Leasingové podle § 30 odst. 4 ZDP (ty lze použít pouze u hmotného majetku pronajatého formou finančního leasingu s následnou koupí,
 - ◆ Některé složky hmotného majetku mají speciální postup odpisování (§ 30 odst. 6 – 8 ZDP).

Nejčastější chyby při odpisování

- § 30 odst. 5 ZDP: je – li určitý majetek ve spoluvlastnictví více osob, pro účely odpisování u jednotlivých osob z hlediska překročení limitu ocenění uvedeného v § 26 ZDP (40 000 Kč) je nutno sledovat celkovou výši ocenění majetku, nikoliv pouze poměrnou výši ocenění u jednotlivých spoluvlastníků,
- § 28 odst. 6 ZDP: je – li odpisovaný majetek používán pouze z části k zajištění příjmů, je možno do daňových výdajů zahrnout pouze poměrnou část odpisů, tato poměrná část se počítá podle míry využití k činnostem zajišťujícím příjmy.

- § 29 odst. 1 ZDP: Pokud je na určitém majetku dokončeno a uvedeno do užívání technické zhodnocení již v prvním roce odpisování, vstupuje přímo do vstupní ceny majetku a odpisy se počítají bez použití ročních odpisových sazeb a koeficientů pro zvýšenou vstupní cenu,
- § 27 odst. 2 ZDP: Pro účely daňového odpisování technické zhodnocení provedené nájemcem na osobním automobilu kategorie M₁ najatém podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí, s výjimkou automobilu, který je využíván provozovatelem silniční motorové dopravy nebo provozovatelem taxislužby na základě vydané koncese, a automobilu druh sanitní a druh pohřební, a dále výdaje související s jeho pořízením podle § 26 odst. 3 písm. c) ZDP vynaložené nájemcem, pokud celkové nájemné je počínaje 1.1.2005 rovno nebo vyšší než **1 500 000 Kč** V případě, kdy je celkové nájemné nižší než 1 500 000 Kč, avšak v úhrnu s technickým zhodnocením provedeným nájemcem a s výdaji podle § 26 odst. 3 písm. c) ZDP vynaloženými nájemcem převyšší 1 500 000 Kč, je z odpisování vyloučen rozdíl, o který součet nájemného, technického zhodnocení a výdajů podle § 26 odst. 3 písm. c) ZDP převyšuje 1 500 000 Kč.

- § 29 odst. 10 ZDP: u osobního automobilu kategorie M₁, s výjimkou automobilu, který je využíván provozovatelem silniční motorové dopravy nebo provozovatelem taxislužby na základě vydané koncese, a automobilu druh sanitní a druh pohřební, může být pro účely daňových odpisů vstupní cena nebo zvýšená vstupní cena maximálně ve výši **1 500 000 Kč** (s účinností od 1.1.2005). U osobních automobilů zaevidovaných počínaje datem 18.12.2003 činil limit vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny do konce roku 2004 **900 000 Kč** (k tomu viz také přechodná ustanovení k zákonu č. 438/2003 Sb., bod 22)
- § 26 odst. 7 ZDP: Vymezení situací, kdy lze uplatnit odpis pouze v poloviční výši,

- § 30 odst. 12 ZDP: Vymezení situací, kdy musí poplatník pokračovat v odpisování majetku ze vstupní ceny, ze které odpisoval původní vlastník, při současném zachování způsobu odpisování,
- § 23 odst. 9 ZDP: Ve zdaňovacím období, v němž dojde ke zrušení smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí hmotného movitého majetku a předmět pronájmu byl odpisován leasingovým odpisováním, upraví pronajímatel nebo jeho postupník [§ 30 odst. 12 písm. g) ZDP] základ daně o rozdíl mezi uplatněnými odpisy vypočtenými podle § 31 (rovnoměrné daňové odpisy) nebo § 32 (zrychlené daňové odpisy). Toto ustanovení se nepoužije v případě, kdy bude pronajímatelem bezprostředně uzavřena nová smlouva o finančním pronájmu tohoto majetku, a v případech, kdy byl předmět finančního pronájmu prokazatelně zničen nebo odcizen.

Odpisové vychytávky a hrozby

- Odpisuje – li poplatník hmotný majetek podle § 31 ZDP (rovnoměrně), může použít i nižší roční odpisové sazby, než zde uvedené, což je vhodné zejména v případě, že není vykázán dostatečný daňový základ, příp. by nemohly být uplatněny veškeré slevy na daních,
- Daňové odpisování lze i přerušit (a dokonce ani nemusí být zahájeno), po přerušení je však nutno postupovat, jako by k přerušení nedošlo (§ 26 odst. 7 ZDP),
- **ALE POZOR:** Problém může nastat v případě FO s příjmy podle § 7 a 9 ZDP, pokud při přerušení odpisování uplatní paušální výdaje dle § 7 odst. 9 a § 9 odst. 4 ZDP!!!!

- V čem je problém?
- § 26 odst. 7 ZDP: Pokud poplatník s příjmy podle § 7 a 9 ZDP (vlastník nebo nájemce) uplatní výdaje paušální částkou, nelze za toto zdaňovací období uplatnit odpisy v prokázané výši, ani o tuto dobu prodloužit odpisování pro daňové účely. Po dobu uplatňování výdajů paušální částkou vede poplatník (vlastník nebo nájemce) odpisy pouze evidenčně,
- V tomto případě se tedy sice budou odpisy daňové počítat, ale pouze evidenčně bez uplatnění v daňovém přiznání,
- A dále při rovnoměrném odpisování dle § 31 odst. 7 ZDP nelze uplatnit nižší roční odpisové sazby při evidenčním vedení odpisů (a také, pokud je majetek využíván pouze z části k podnikání)!!!

Odpisy účetní

- Kromě odpisů daňových existují odpisy účetní,
- Ty se vztahují na účetní jednotky (viz § 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví),
- Povinnost účetních jednotek odpisovat dlouhodobý hmotný a nehmotný (odpisovatelný) majetek vyplývá z ustanovení § 25 odst. 2 zákona o účetnictví, podle něhož je nutno, aby účetní jednotka ke konci rozvahového dne brala mj. v úvahu všechna snížení hodnoty majetku a to bez ohledu na skutečnost, zda výsledkem hospodaření účetního období bude zisk nebo ztráta,

- Dle § 26 odst. 3 zákona o účetnictví vyjadřují snížení hodnoty majetku mj. také odpisy majetku, které vyjadřují **trvalé** snížení hodnoty majetku. Povinnost účetně odpisovat majetek mají jak účetní jednotky vedoucí účetnictví v plném rozsahu tak i účetní jednotky vedoucí účetnictví v zjednodušeném rozsahu,
- Účetní jednotky mají obecně povinnost sestavovat odpisový plán, na jehož podkladě provádějí účetní odpisování majetku v průběhu jeho používání,
- Na základě § 39 odst. 5 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb. má účetní jednotka povinnost zveřejnit informace o způsobech odpisování, jejichž znalost je významná pro posouzení finanční, majetkové situace a výsledku hospodaření v příloze k účetní závěrce.

Účetní odpisy jako daňový náklad

- Účetní odpisy obecně jsou nákladem **nedaňovým**
- Účetní odpisy vyjadřují skutečné opotřebení majetku, daňové jsou určeny ZDP odlišně bez ohledu na skutečné opotřebování, z tohoto důvodu obvykle účetní odpisy nejsou daňově uznatelné,
- Výjimku popisuje § 24 odst. 2 písm. v) ZDP (jak pro účetní odpisy hmotného majetku, tak i majetku nehmotného).

Daňové odpisy nehmotného majetku

- Řídí se § 32a ZDP,
- Daňově se odpisují za podmínek § 32a ZDP zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený účetními předpisy,
- Z toho plyne, že povinnost daňového odpisování se týká jen účetních jednotek, což dále potvrzuje § 24 odst. 2 písm. zn) ZDP, podle něhož platí, že u FO s příjmy podle § 7 a 9 ZDP nevedoucích účetnictví, se považují výdaje na pořízení nehmotného majetku za daňové výdaje v tom zdaňovacím období, ve kterém byly vynaloženy.

Jak je to s daňovou uznatelností zůstatkové ceny?

- Zůstatkovou cenu majetku (§ 29 odst. 2 ZDP) je možno zahrnout do daňových výdajů za podmínek § 24 odst. 2 písm. b), c) a l) ZDP,
- Vždy představuje daňový náklad zůstatková cena prodaného majetku, zvířat, pěstitelských celků a trvalých porostů,
- V případě likvidovaného majetku za podmínky, že není likvidován pouze částečně (pak poměrná část) a nebo v případě likvidace stavebního díla v souvislosti s výstavbou nové stavby (pak ZC vstupuje do VC nové stavby),

- ZC majetku vyřazovaného v důsledku škody (definice škody viz § 25 odst. 2 ZDP) jen do výše náhrad s výjimkou škody vzniklé v důsledku živelní pohromy, způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem nebo vzniklé jako zvýšené výdaje v důsledku opatření podle zvláštních předpisů,
- Za daňový výdaj nelze ZC majetku považovat podle § 25 odst. 1 písm. o) ZDP v případě vyřazení majetku v důsledku darování nebo v důsledku bezúplatného převodu, k němuž není poplatník povinen podle zvláštních právních předpisů.

Daňová uznatelnost majetku vyloučeného z odpisování

- Řídí se § 24 odst. 2 písm. t) ZDP:
 - ◆ vstupní cena hmotného majetku vyloučeného z odpisování, vstupní cena hmotného majetku využívaného k dosahování příjmů osvobozených od daně podle § 19 odst. 1 písm. g) ZDP, pořizovací cena (vlastní náklady nebo reprodukční pořizovací cena) nehmotného majetku zjištěná podle zákona o účetnictví, jehož účetní odpisy nejsou výdajem (nákladem) podle § 24 odst. 2 písm. v) ZDP, a pořizovací cena pozemku, s výjimkou pozemku nabytého vkladem nebo přeměnou, a to jen do výše příjmů z prodeje jednotlivého majetku.

Zdravotní a sociální pojištění jako daňový výdaj

- Daňová uznatelnost ZP a SP se řídí ustanovením § 24 odst. 2 písm. f) ZDP,
- Důležité je, že je ho možno uznat pouze do maximální výše pojistného vypočteného podle zákonů č. 592/1992 Sb. a 589/1992 Sb, a hlavně toto pojistné musí být skutečně poplatníkem vedoucím účetnictví uhrazeno nejpozději do konce měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období (u FO nevedoucích účetnictví v průběhu zdaňovacího období),
- Pokud nejsou tyto podmínky splněny, je nutno upravit základ daně podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 5 ZDP (to znamená zvýšit).

Sociální daňové náklady

- Sociálními náklady mám na mysli náklady (výdaje) spojené se zaměstnanci podnikatelů,
- Daňově lze uznat:
- Podle § 24 odst. 2 písm. j) ZDP:
 - ◆ výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na
 - ★ bezpečnost a ochranu zdraví při práci a hygienické vybavení pracovišť,
 - ★ závodní preventivní péči poskytovanou zařízením závodní preventivní péče v rozsahu stanoveném zvláštními předpisy a nehrazeném zdravotní pojišťovnou, na lékařské prohlídky a lékařská vyšetření stanovené zvláštními předpisy,

- ★ provoz středních odborných učilišť a vzdělávacích zařízení, pokud je není povinen hradit příslušný orgán státní správy, nebo výdaje na výchovu žáků učilišť, vzdělávání a rekvalifikaci pracovníků zabezpečovanou jinými subjekty,
- ★ provoz vlastních zařízení závodního stravování kromě hodnoty potravin nebo příspěvky na závodní stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů a poskytované až do výše 55% ceny jednoho hlavního jídla v průběhu jedné pracovní směny, maximálně však do výše 70% stravného při trvání pracovní cesty 5 až 12 hodin podle zvláštního předpisu. Příspěvek na druhé jídlo lze uznat, pokud zaměstnancova směna trvá i s povinnou přestávkou v práci alespoň 11 hodin. Příspěvek nelze uplatnit, pokud zaměstnanci vznikne nárok na stravné. Za závodní stravování ve vlastním zařízení se považuje i závodní stravování zabezpečované ve vlastním zařízení prostřednictvím jiných subjektů,

★ pracovněprávní nároky zaměstnanců umožněné kolektivní smlouvou nebo vnitřním předpisem, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak,

■ Podle § 24 odst. 2 písm. x) ZDP:

◆ paušální částky hrazené zaměstnavatelem zaměstnanci podle § 6 odst. 8,

■ Podle § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP:

◆ výdaje (náklady) na dopravu zaměstnanců z a do zaměstnání zajišťované zaměstnavatelem nebo dopravními prostředky (pro 10 a více osob) smluvního dopravce (ale pozor, tento nepeněžní příjem není z hlediska zaměstnance osvobozen od daně podle § 6 odst. 9 ZDP),

■ Podle § 24 odst. 2 písm. zj) ZDP:

◆ příspěvek zaměstnavatele na penzijní připojištění se státním příspěvkem poukázaný na účet jeho zaměstnance u penzijního fondu, maximálně však do výše 3 % úhrnu vyměřovacích základů zaměstnance pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti za zdaňovací období nebo jeho část,

- Podle § 24 odst. 2 písm. zo) ZDP:
 - ◆ pojistné, které hradí zaměstnavatel pojišťovně za zaměstnance na soukromé životní pojištění na základě pojistné smlouvy uzavřené mezi zaměstnancem jako pojistníkem a pojišťovnou, která je oprávněna k provozování pojišťovací činnosti na území České republiky podle zvláštního právního předpisu, maximálně však v úhrnu za jednoho zaměstnance do výše 8 000 Kč za zdaňovací období nebo jeho část za podmínky, že ve smlouvě byla sjednána výplata pojistného plnění až po 60 kalendářních měsících a současně nejdříve v roce dosažení věku 60 let,
- Podle § 24 odst. 2 písm. zr) ZDP (toto ale jen v případě poplatníků nezaložených za účelem podnikání):
 - ◆ výdaje (náklady) na tvorbu fondu kulturních a sociálních potřeb a to až do výše 2 % úhrnu vyměřovacích základů zaměstnance pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti za zdaňovací období, v jakém lze mzdu zaměstnance uplatnit jako výdaj související s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů,

- Podle § 24 odst. 2 písm. zu) ZDP:
 - ◆ výdaje (náklady) na přechodné ubytování zaměstnance (ale nesmí být v rodinném domě nebo bytě) max. do výše 3 500 Kč měsíčně, nejde – li o ubytování při pracovní cestě poskytované jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnanci v souvislosti s výkonem práce (obec ubytování nesmí být stejná jako obec, v níž má zaměstnanec bydliště).

Pracovní cesty

- Při pracovních cestách mohou vzniknout daňově uznatelné náklady při pracovních cestách podnikaných přímo podnikatelem (§ 24 odst. 2 písm. k) ZDP) nebo jeho zaměstnanci (§ 24 odst. 2 písm. zh) ZDP),
- ZDP se z hlediska pracovních cest odvolává na zvláštní zákon, kterým je zákon č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, který je dále rozváděn a doplňován každoročně vyhláškami aktualizujícími výši sazeb stravného, cen pohonných hmot, atd.

- § 24 odst. 2 písm. k) ZDP:
 - ◆ výdaje (náklady) na pracovní cesty, včetně výdajů (nákladů) na pracovní cestu spolupracujících osob (§ 13 ZDP) a společníků veřejných obchodních společností a komplementářů komanditních společností, a to maximálně ve výši podle zvláštních předpisů, pokud není dále stanoveno jinak, přitom
 1. na ubytování, na dopravu hromadnými dopravními prostředky, na pohonné hmoty spotřebované silničním motorovým vozidlem zahrnutým v obchodním majetku poplatníka nebo v nájmu (s výjimkou uvedenou v bodě 4) a na nezbytné výdaje spojené s pracovní cestou v prokázané výši,
 2. stravné při tuzemských pracovních cestách delších než 12 hodin v kalendářním dnu, pro poplatníky s příjmy podle § 7 ZDP; pravidelným pracovištěm pro poplatníky s příjmy podle § 7 se také rozumí místo podnikání uvedené v živnostenském nebo jiném obdobném povolení k podnikání,

3. na dopravu vlastním silničním motorovým vozidlem nezahrnutým do obchodního majetku poplatníka, ve výši sazby základní náhrady (3,80 Kč) a náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty. Na dopravu vlastním silničním motorovým vozidlem, které není zahrnuto do obchodního majetku poplatníka, ale v obchodním majetku poplatníka zahrnuto bylo, nebo bylo u poplatníka předmětem finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci a nájemné (jeho část) uplatnil (uplatňuje) jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a u silničního motorového vozidla vypůjčeného, ve výši náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty. Pro stanovení výdajů za spotřebované pohonné hmoty lze použít průměrné ceny uplatňované ve zdaňovacím období jejich rozhodujícími prodejci v České republice, které zveřejní Ministerstvo financí ve Finančním zpravodaji po uplynutí zdaňovacího období. Pokud poplatník podává přiznání v průběhu roku za uplynulou část zdaňovacího období, poskytne mu informaci o průměrných cenách správce daně. Použije-li poplatník ceny vyšší, je povinen je doložit doklady o jejich nákupu. U nákladních automobilů a autobusů se použije sazba základní náhrady pro osobní silniční motorová vozidla,

4. na dopravu silničním motorovým vozidlem zahrnutým do obchodního majetku poplatníka nebo v nájmu v prokázané výši a ve výši náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty u zahraničních pracovních cest, při kterých výdaje (náklady) na pohonné hmoty nelze prokázat, a to s použitím tuzemských cen pohonných hmot platných v době použití vozidla,
- ◆ Výší základní sazby 3,80 Kč platí za km, celková výše náhrady tedy závisí na počtu kilometrů ujetých automobilem v průběhu pracovní cesty.

Zaměstnanec na pracovní cestě

- § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP:
 - ◆ náhrady cestovních výdajů do maximální výše stanovené zákonem č. 119/1992 Sb. s výjimkou náhrad při přijetí zaměstnance do zaměstnání a při přeložení na žádost zaměstnance. Náhradami cestovních výdajů se pro účely ZDP rozumí též stravné při tuzemských pracovních cestách do výše horní hranice stravného a stravné dohodnuté v kolektivní smlouvě ve spojitosti s odchylně sjednanými podmínkami pro poskytování stravného u zaměstnanců, u nichž častá změna pracoviště vyplývá ze zvláštní povahy povolání, a při zahraničních pracovních cestách též kapesné do výše 40 % stravného, a dále úhrada jednorázového havarijního pojištění pro pracovní cestu nebo úměrná část ročního havarijního pojištění soukromých silničních motorových vozidel při pracovních cestách a pojištění léčebných výloh zaměstnanců při zahraničních pracovních cestách.

Leasing

- Z hlediska praktického leasingu se rozlišují dva základní druhy leasingu – leasing operativní a leasing finanční,
- finančním leasingem se obecně rozumí pronájem, u něhož dochází po skončení doby pronájmu k odkupu najaté věci nájemcem. Místo pojmu finanční leasing se můžeme setkat v českých daňových předpisech s pojmy **finanční pronájem** (zákon č. 235/2004 Sb., o DPH) nebo **finanční pronájem s následnou koupí najaté věci** (zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).

- Definici finančního pronájmu z hlediska zákona č. 235/2004 Sb., o DPH lze nalézt v § 4 odst. 2 písm g), uvedeného zákona. Podle tohoto ustanovení se finančním pronájmem rozumí ***přenechání zboží nebo nemovitosti za úplatu do užívání podle smlouvy o finančním pronájmu, pokud si strany v této smlouvě sjednají, že uživatel je oprávněn nebo povinen nabýt zboží nebo nemovitost, která je předmětem smlouvy, nejpozději úhradou posledního závazku ze smlouvy,***
- operativním leasingem se pak obecně rozumí všechny ostatní druhy leasingu, které nejsou leasingem finančním. Jedná se tedy zejména o takový leasing, kdy po skončení doby pronájmu dochází k vrácení pronajatého majetku pronajímateli (vlastníkovi).

- Důsledné rozlišení finančního a operativního leasingu je nutné zvláště pro účely daňového posouzení jednotlivých leasingových případů. Z praktického posuzování daňových dopadů leasingu je nutno také mít na zřeteli, že v případě, kdy je uzavřena smlouva o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku (finanční leasing hmotného majetku) a tato smlouva je předčasně ukončena, považuje se tato smlouva z hlediska daně z příjmů podle § 24 odst. 6 ZDP od počátku za smlouvu o pronájmu, kdy se po skončení nájemní smlouvy najatý majetek vrací pronajímateli (operativní leasing). To ovšem znamená, že se mění zpětně daňový pohled na celý případ, což může vést k problémům při finanční kontrole, a to zvláště u nájemce, pokud si tuto skutečnost neuvědomí.

- Z hlediska daňové uznatelnosti leasingového nájemného je nutno vycházet zejména z ustanovení § 24 odst. 2 písm. h), § 24 odst. 4 – 6 a § 25 odst. 1 písm za) ZDP,
- Z hlediska daňové uznatelnosti nájemného je nutno mít také na zřeteli zejména **zásadu časového rozlišování nájemného**,
- **Povinnost časově rozlišovat nájemné mají všechny účetní jednotky vedoucí účetnictví v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví**,
- V případě osob vedoucích daňovou evidenci podle § 7b ZDP je nutno vycházet zejména z ustanovení § 24 odst. 2 písm h) bod 2 ZDP, ve kterém je stanoveno, že nákladem (výdajem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů je *„nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, který lze podle ZDP odpisovat, a za podmínek stanovených v § 24 odst. 4 ZDP; přitom u poplatníků, kteří vedou daňovou evidenci je nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku výdajem jen v poměrné výši připadající ze sjednané doby na příslušné zdaňovací období.“*
- **Z toho plyne závěr, že z osob vedoucích daňovou evidenci musí časově rozlišovat nájemné pouze nájemce u finančního leasingu s následnou koupí najaté věci.**

- Z hlediska danové uznatelnosti nájemného u finančního leasingu je nutno věnovat pozornost především ustanovení § 24 odst. 4 ZDP:
 - ◆ *Nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, který lze podle ZDP odpisovat, se uznává jako výdaj (náklad) za podmínky, že:*
 - a) *doba nájmu pronajímané věci je delší než 20 % stanovené doby odpisování uvedené v § 30 ZDP, nejméně však 3 roky. U nemovitostí musí doba nájmu trvat nejméně 8 let. Doba nájmu se počítá ode dne, kdy byla věc nájemci přenechána ve stavu způsobilém obvyklému užívání,*
 - b) *po ukončení doby nájmu podle písmene a) následuje bezprostředně převod vlastnických práv k předmětu nájmu mezi vlastníkem (pronajímatelem) a nájemcem; přitom kupní cena najatého hmotného majetku není vyšší než zůstatková cena vypočtená ze vstupní ceny evidované u vlastníka, kterou by předmět nájmu měl při rovnoměrném odpisování podle § 31 odst. 1 písm. a) ZDP k datu prodeje (toto neplatí, pokud by ke dni koupě najatá věc byla při rovnoměrném odpisování (§ 31) již odepsána ve výši 100 % vstupní ceny),*
 - c) *po ukončení finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku zahrne poplatník uvedený v § 2 (tzn. jde o fyzické osoby) odkoupený majetek do svého obchodního majetku.*

- *U osobního automobilu kategorie M_1 s výjimkou automobilu, který je využíván provozovatelem silniční motorové dopravy nebo provozovatelem taxislužby na základě vydané koncese, a automobilu druh sanitní a druh pohřební, přesáhne – li nájemné podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí za celou dobu nájmu částku 1 500 000 Kč, uznává se jako výdaj (náklad) za celou dobu trvání nájmu pouze nájemné ve výši 1 500 000 Kč a v jednotlivých zdaňovacích obdobích pouze poměrná část z 1 500 000 Kč připadající na příslušné zdaňovací období,*
- *Omezení maximální výše nájemného se výslovně týká osobních automobilů kategorie M_1 pronajatých formou **finančního** pronájmu. Z toho vyplývá, že u osobních automobilů pronajatých formou **operativního** leasingu maximální výše nájemného za celou dobu trvání pronájmu omezena není.*

- V praxi se stává, že v průběhu trvání finančního leasingu se nájemce a pronajímatel dohodnou, že nájemce odkoupí majetek, který měl pronajátý, ještě před skončením doby pronájmu. Z hlediska právního se v tomto případě jedná o předčasné ukončení nájemní smlouvy dohodou. Dnem ukončení smlouvy je den, na kterém se pronajímatel a nájemce dohodnou (nejčastěji den prodeje majetku). Při posuzování daňových dopadů takto předčasně ukončené leasingové smlouvy z hlediska ZDP je nutno vycházet z ustanovení § 24 odst. 5 ZDP. Dle tohoto ustanovení platí, že:
 - *Prodává – li se majetek, který byl předmětem nájemní smlouvy po jejím ukončení nájemci, uznává se nájemné do výdajů (nákladů) pouze za podmínky, že kupní cena:*

- *a) hmotného majetku, který lze odpisovat podle ZDP, nebude nižší než zůstatková cena vypočtená rovnoměrným způsobem podle § 31 odst. 1 písm. a) ZDP ze vstupní ceny evidované u vlastníka nebo pronajímatele za dobu, po kterou mohl být tento majetek odpisován; přitom při výpočtu zůstatkové ceny osobního automobilu se vždy vychází ze vstupní ceny včetně daně z přidané hodnoty. Je – li vlastníkem nebo pronajímatelem poplatník, který u pronajímaného hmotného majetku pokračoval v odpisování podle § 30 odst. 12 ZDP (jedná se o podmínky pro pokračování v odpisování po původním vlastníkovi), stanoví se zůstatková cena, jako by ke změně v osobě vlastníka nebo pronajímatele nedošlo.*

- *b) pozemku nebude nižší než cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu (jedná se o zákon č. 151/1997 Sb. o oceňování majetku) , platná ke dni nabytí pozemku. Je – li mezi nájemcem a pronajímatelem sjednána dohoda o budoucí koupi pozemku v souvislosti se smlouvou o finančním pronájmu s následnou koupí stavebního díla umístěného na tomto pozemku, uznává se nájemné do výdajů (nákladů) za podmínky, že bude kupní cena pozemku vyšší než cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu (opět se jedná o zákon č. 151/1997 Sb. o oceňování majetku) ke dni prokazatelného sjednání dohody o budoucí koupi pozemku.*

- *c) hmotného majetku vyloučeného z odpisování (§ 27 ZDP) nebude nižší než cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu (opět se jedná o zákon zákon č. 151/1997 Sb. o oceňování majetku), platná ke dni sjednání kupní smlouvy.*
- Pro zmírnění negativního dopadu na nájemce při vzniku zpětné daňové neuznatelnosti nájemného v tomto případě (ale i v případě nesplnění podmínky pro daňovou uznatelnost nájemného při ukončení nájemní smlouvy v „řádném“ termínu stanovené v § 24 odst. 4 ZDP) platí ustanovení § 29 odst. 1 písm. a) ZDP, které mimo jiné říká, že:
- *Nejsou – li při bezprostředním odkoupení hmotného majetku po ukončení nájemní smlouvy nebo smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku dodrženy podmínky uvedené v § 24 odst. 4 nebo 5, lze do vstupní ceny zahrnout veškeré nájemné uhrazené nájemcem do data ukončení smlouvy, které nebylo výdajem (nákladem) podle § 24; přitom u poplatníka, který nevede účetnictví, lze do vstupní ceny zahrnout i zálohy na nájemné uhrazené do data ukončení smlouvy.*

Finanční leasing sjednaný na dobu kratší než uvedenou v § 24 odst. 4 písm a) ZDP

- I v tomto případě musí platit podmínka stanovená v § 24 odst. 5 písm. a) ZDP (tzn. že kupní cena nebude nižší než zůstatková cena majetku vypočtená pomocí rovnoměrných daňových odpisů ze vstupní ceny evidované u vlastníka nebo pronajímatele za dobu, po kterou mohl být tento majetek odpisován,
- u fyzických osob (§ 2 ZDP) musí být navíc splněna podmínka uvedená v § 24 odst. 4 písm. c) (to znamená, že fyzická osoba musí tento majetek po ukončení smlouvy zařadit do svého obchodního majetku).

Postup podle § 24 odst. 6 ZDP

- Pokud nelze na předčasné ukončení leasingové smlouvy aplikovat ustanovení § 24 odst. 5 ZDP, postupuje se v zásadě podle § 24 odst. 6 ZDP,
- Typickou situací, kdy se aplikuje na posouzení předčasného ukončení leasingové smlouvy ustanovení § 24 odst. 6 ZDP je situace, kdy dojde k prokazatelnému odcizení předmětu pronajatého formou finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, nebo situace, kdy je takový majetek zničen např. při havárii nebo po skončení pronájmu není odkoupen.

- Podle § 24 odst. 6 ZDP platí, že je – li uvedeným způsobem předčasně ukončena smlouva o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, považuje se tato smlouva od data uzavření za smlouvu o pronájmu, kdy se po skončení nájemní smlouvy najatý majetek vrací pronajímateli,
- platí, že výdaji (náklady) k dosažení, zajištění a udržení příjmů je pouze poměrná část nájemného, které je výdajem (nákladem) podle § 24 odst. 4 ZDP, připadající ze sjednané doby nájmu na skutečnou dobu nájmu nebo skutečně zaplacené nájemné, je – li nižší než poměrná část nájemného připadající na skutečnou dobu nájmu.

Technické zhodnocení

- Definice v § 33 ZDP, ale počínaje rokem 2006 v případě nehmotného majetku také v § 32a odst. 6 ZDP,
- TZ se rozumí úpravy na majetku uvedené v předmětných paragrafech od ocenění vyššího než 40 000 Kč,
- TZ nelze zahrnout do daňových nákladů jednorázově, nýbrž je nutno je odpisovat,
- Jednotlivé úpravy na majetku provedené v průběhu zdaňovacího období se sčítají,
- Pokud hodnota TZ nepřevyšší 40 000 Kč, lze je zahrnout do daňových nákladů jednorázově v souladu s § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP.

Zaměstnanecké výhody

- Mezi nejběžnější zaměstnanecké výhody poskytované zaměstnancům patří:
 - ◆ Příspěvky zaměstnavatele na penzijní připojištění, příp. životní pojištění,
 - ◆ Stravenky,
 - ◆ Poskytování příspěvků na dovolenou, sportovní, kulturní aktivity, atd.,
 - ◆ Dary – např. vánoční kolekce, příspěvky k jubileu, atd.,
 - ◆ Zajištění bezplatného ubytování v místě výkonu práce a vlastní dovoz na pracoviště,
 - ◆ Poskytnutí služebního vozidla i pro soukromé účely zaměstnance, mobilní telefony, atd.

Co je nutno zvažovat?

- V souvislosti se zaměstnaneckými benefity je nutno zvažovat vždy 2 pohledy:
 - ◆ Zdaňování těchto benefitů z pohledu zaměstnavatele (lze je uznat jako daňový náklad (výdaj) či nikoliv),
 - ◆ Zdaňování těchto benefitů z pohledu zaměstnance (nezvýší tyto benefity základ daně z příjmů ze závislé činnosti?).
- Tyto 2 pohledy spolu neodmyslitelně souvisí a ovlivňují celkovou výhodnost těchto benefitů pro zaměstnance i zaměstnavatele.

Příspěvky zaměstnavatele na penzijní připojištění

- Z hlediska zaměstnance je od daně z příjmů podle § 6 odst. 9 písm. u) ZDP osvobozen příspěvek zaměstnavatele v max. výši 5 % ze základu pro výpočet ZP a SP (posuzuje se každý měsíc zvlášť),
- Z hlediska zaměstnavatele lze uznat za daňový náklad tyto příspěvky za podmínek § 24 odst.2 písm. zj) ZDP, tj. v max. výši 3 % úhrnu vyměřovacích základů zaměstnance pro výpočet ZP a SP za zdaňovací období nebo jeho část (toto se posuzuje ročně).
- Vidíme, že tu vzniká nesoulad.

Příspěvky na životní pojištění

- U zaměstnance osvobozeny za podmínek § 6 odst. 9 písm. w) ZDP – výplata pojistného plnění musí být sjednána po uplynutí minimálně 60 měsíců, a zároveň ne dříve než v roce dosažení 60 let, max. do výše 12 000 Kč ročně od téhož zaměstnavatele,
- Z hlediska zaměstnavatele je nutno postupovat podle § 24 odst. 2 písm. zo) ZDP (z hlediska pojistného plnění stejné podmínky jako u zaměstnance, avšak v tomto případě je daňovým nákladem zaměstnavatele max. 8 000 Kč),
- Také v tomto případě vidíme tedy nesoulad.

Stravenky

- Bez ohledu na výši nominální hodnoty jsou stravenky z hlediska zaměstnance osvobozeny od zdanění daní z příjmů ve smyslu § 6 odst. 9 písm. b) ZDP,
- Z hlediska zaměstnavatele je situace složitější a je nutno postupovat v souladu s § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP – do výše 55 % hodnoty jídla max. do výše 70 % stravného při pracovní cestě tuzemské v trvání 5 – 12 hodin (tento příspěvek může činit max. 48,30 Kč). Tento příspěvek nelze uplatnit, pokud zaměstnanci vznikl v průběhu směny nárok na stravné. 2 příspěvky lze uplatnit při trvání směny alespoň 11 hodin (včetně přestávk).

Kulturní, sportovní aktivity, rekreace

- Z hlediska zaměstnance se musí jednat o nepeněžní plnění, jinak příjem nebude osvobozen od daně z příjmů podle § 6 odst. 9 ZDP,
- Rekreace osvobozena pouze do částky 20 000 Kč,
- Zaměstnavatel poskytuje tato plnění obvykle ze sociálních fondů nebo nedaňových nákladů,
- Pokud se jedná o vlastní zařízení zaměstnavatele, je nutno postupovat podle § 25 odst. 1 písm. k) ZDP, podle nějž nelze výdaje převyšující příjmy z těchto zařízení považovat za daňové (s výjimkou zařízení uvedených v § 24 odst. 2 písm. j) a zu) ZDP, příjmy a výdaje za každé zařízení je nutno posuzovat samostatně!!!

Nepeněžní dary

- Pro zaměstnance osvobozen od daně z příjmů ze závislé činnosti za podmínek § 6 odst. 9 písm. ch) ZDP, tj. do úhrnné výše 2 000 Kč na jednoho zaměstnance,
- Pro zaměstnavatele se však vždy bude jednat o náklad nedaňový.

Bezplatné ubytování a doprava na pracoviště

- Pro zaměstnance je bezplatné ubytování osvobozeno od daně za podmínek § 6 odst. 9 písm. k) ZDP,
- Z hlediska zaměstnavatele se jedná o daňový náklad za podmínek § 24 odst. 2 písm. zu) ZDP,
- Bezplatná doprava zaměstnanců na pracoviště může být z hlediska zaměstnavatele považován za daňový v souladu s § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP,
- **ALE PROBLÉM:** § 6 odst. 9 ZDP neosvobozuje z hlediska zaměstnance příspěvky zaměstnavatele na dopravu zaměstnanců od daně z příjmů ze závislé činnosti...

Školení zaměstnanců

- Z hlediska zaměstnance osvobozeno od daně z příjmů dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP za podmínky, že školení souvisí s podnikáním zaměstnavatele,
- Z hlediska zaměstnavatele se jedná o daňový náklad tehdy, pokud se školení týká podnikatelské činnosti,
- Zaměstnavatel může dokonce provozovat vlastní vzdělávací zařízení, pak se daňová uznatelnost řídí § 24 odst. 2 písm. j) bod 3 ZDP,
- Sporné otázky vznikají např. v případě jazykových kurzů – je nutno posuzovat každý případ zvlášť.

Služební automobil poskytnutý zaměstnanci i pro soukromé účely

- Z hlediska zaměstnance se postupuje (při bezúplatném poskytnutí automobilu) podle § 6 odst. 6 ZDP – platí, že za příjem zaměstnance se považuje 1 % vstupní ceny (pro účely tohoto ustanovení vždy včetně DPH) za každý měsíc využívání vozidla, nejméně však 1 000 Kč, používá – li zaměstnanec více osobních automobilů současně, sčítá se 1 % vstupní ceny všech automobilů, pokud v jednom měsíci používá více automobilů postupně, počítá se s 1 % z nejvyšší vstupní ceny,
- Zmíněná částka však nevstupuje do základu pro výpočet ZP a SP.

- A jak je to se zaměstnavatelem?
- Daňové náklady zaměstnavatele spojené s provozem uvedeného vozidla lze spojit pouze s podnikatelskými aktivitami, takže např. pohonné hmoty spotřebované v průběhu soukromých cest zaměstnance nelze považovat za daňové (pokud by je hradil zaměstnavatel),
- Pozor: V daném případě by samozřejmě nebylo možné také uplatnit nárok na odpočet DPH, neboť je porušena podmínka § 72 odst. 1 ZDPH,
- Podobně by se mělo postupovat také v případě daňových odpisů (§ 28 odst. 6 ZDP),
- Otázka zní, co např. s výdaji na dálniční známky, apod.

Prodej zboží či služeb zaměstnancům se slevami

- Z hlediska zaměstnance se v souladu s § 6 odst. 3 ZDP považuje za zdanitelný příjem rozdíl mezi tzv. cenou obvyklou (resp. cenou, kterou účtuje zaměstnavatel jiným subjektům) a cenou, za kterou zaměstnanec danou věc skutečně koupil,
- Tento rozdíl však nevstupuje do vyměřovacího základu pro ZP a SP,
- Osvobozeno od daně z příjmů ze závislé činnosti je z hlediska zaměstnanců (i pro jejich rodinné příslušníky) bezplatné či zlevněné poskytnutí jízdenek od zaměstnavatele provozujícího veřejnou dopravu – viz § 6 odst. 9 písm. f) ZDP.

Daňové výdaje spojené s telefony

- Daňová uznatelnost těchto výdajů se řídí § 24 odst. 1 ZDP,
- Důležité je tyto výdaje prokázat (jejich výši i využití pro podnikání),
- Problémy: Jak prokázat např. výdaje spojené s hovory z mobilních telefonů s předplacenými kartami, co když provede zaměstnanec hovor ze svého mobilního telefonu pro účely zaměstnavatele, co se soukromými hovory zaměstnanců z pevných linek,
- Jaké má FÚ páky na odhalení?

Reklama

- Výraz pro reklamu prý pochází z re – klamu, čili opakované klamání☺,
- Podobně jako u telefonů se daňová uznatelnost výdajů na reklamu řídí § 24 odst. 1 ZDP,
- Musí být prokázána jejich výše a především jejich spojení se zajištěním, dosažením a udržením zdanitelných příjmů,
- Průkaznost se zajišťuje kromě účetních (§ 11 zákona o účetnictví) a daňových dokladů (§ 26 – 35 ZDPH) nahrávkami, výstřižky z novin, atd.