

**Masarykova univerzita, Ekonomicko – správní fakulta**

# **Přímé daně**

**Jaroslav Sedláček, Petr Valouch**

**Brno 2010**

Přímé daně

Jednotlivé části zpracovali:

Doc. Ing. Jaroslav Sedláček, CSc.

Ing. Petr Valouch, Ph.D.

Kapitoly 1, 3, 5, 10

Kapitoly 2, 3, 4, 6 – 9, 10

## Obsah

Předmluva .....	4
1. Poplatníci a předmět daně z příjmů .....	5
1.1 Fyzické osoby .....	5
1.2 Právnícké osoby .....	7
1.3 Zdaňovací období .....	8
2. Osvobození od daně z příjmů .....	10
2.1 Osvobození od daně z příjmů fyzických osob .....	10
2.2 Osvobození od daně z příjmů právnických osob .....	14
3. Stanovení základu daně z příjmů .....	16
3.1 Základ daně z příjmů fyzických osob .....	16
3.2 Základ daně z příjmů právnických osob .....	25
3.3 Daňově uznatelné výdaje (náklady) .....	29
3.4 Daňově neuznatelné výdaje (náklady) .....	38
4. Zdaňování příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků .....	41
4.1 Vymezení příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků .....	41
4.2 Příjmy, které nejsou předmětem daně ze závislé činnosti a příjmy od daně osvobozené .....	41
4.3 Základ daně z příjmů ze závislé činnosti .....	44
4.4 Výpočet daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků .....	46
4.5 Roční zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků .....	52
5. Příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti .....	55
5.1 Předmět a cíl daňové evidence .....	55
5.2 Forma a obsah daňové evidence .....	57
5.3 Evidence příjmů a výdajů .....	62
5.4 Daňová evidence pohledávek .....	65
5.5 Daňová evidence závazků .....	67
5.6 Evidence daně z přidané hodnoty .....	71
5.7 Evidence dlouhodobého majetku .....	74
5.8 Evidence najatého majetku .....	83
5.9 Zásoby a jejich evidence .....	87
5.10 Krátkodobý finanční majetek .....	92
5.11 Mzdová evidence .....	94
5.12 Rezervy a jejich evidence .....	95
5.13 Evidence jízd a ostatních skutečností .....	97
5.14 Vedení deníku příjmů a výdajů .....	101
5.15 Uplatnění paušálních výdajů .....	111
6. Daň z příjmů fyzických osob z kapitálového majetku .....	113
6.1 Příjmy z kapitálového majetku .....	113
7. Daň z příjmů fyzických osob z pronájmu .....	117
7.1 Dílčí základ daně z příjmů z pronájmu .....	117
8. Daň z příjmů fyzických osob z tzv. ostatních příjmů .....	121
8.1 Ostatní příjmy osvobozené od daně z příjmů .....	122
8.2 Dílčí základ daně z příjmů z ostatních příjmů .....	122
9. Odpisy dlouhodobého majetku .....	127
9.1 Účetní odpisy .....	128
9.2 Postupy účetního odpisování .....	129
9.3 Daňové odpisy .....	137
9.4 Daňové odpisy hmotného majetku .....	138
9.5 Daňové odpisy nehmotného majetku .....	149
10. Vybírání daně z příjmů a daňové přiznání .....	151
10.1 Povinnost podat daňové přiznání .....	151
10.2 Lhůty pro podání daňového přiznání .....	152
10.3 Výběr daně z příjmů .....	153
10.4 Přiznání k dani z příjmů fyzických osob – zadání příkladu .....	154
10.5 Přiznání k dani z příjmů právnických osob – zadání příkladu .....	156
11. Použité zdroje .....	157

## **Předmluva**

Skriptum je určeno studentům Ekonomicko-správní fakulty Masarykovy univerzity v Brně pro výuku předmětu Přímé daně vyučovaného jako povinně volitelný kurz v 8. semestru pro magisterský studijní obor Finanční podnikání a navazující magisterský obor Finance. Obsahem publikace jsou teoretické poznatky týkající se daňové problematiky (zejména daně z příjmů) fyzických i právnických osob, stejně jako řešené příklady týkající se vykládané problematiky.

V prvních třech kapitolách se studenti seznámí s předmětem daně z příjmů a jejími poplatníky. Ve druhé kapitole budou vysvětleny příjmy osvobozené od daně z příjmů fyzických i právnických osob. Ve třetí kapitole je podrobně rozebráno stanovení základu daně z příjmů fyzických a právnických osob včetně daňově uznatelných a neuznatelných nákladů (výdajů). V kapitolách následujících je pozornost věnována jednotlivým složkám základu daně z příjmů fyzických osob (zdaňování příjmů dle § 6 - § 10 zákona o daních z příjmů). Samostatná pozornost je pak věnována dani z příjmů právnických osob a daňovým odpisům. V poslední kapitole jsou pak zadány příklady k sestavení daňového přiznání k dani z příjmů fyzických i právnických osob.

Skriptum může být užitečné i pro ostatní zájemce, kteří se zabývají účetnictvím a daňovou problematikou v podnikatelské praxi a chtějí si rozšířit, respektive ověřit své znalosti. Autoři jsou přesvědčeni, že studiem a řešením příkladů ze skript budou vytvořeny předpoklady, které usnadní studentům řešení skutečných účetních a daňových problémů v budoucnosti. Současně uvítají jakékoliv připomínky k publikaci a náměty na její zdokonalení.

V Brně dne 12. ledna 2010

Autoři

# 1. Poplatníci a předmět daně z příjmů

Zákon o daních z příjmů<sup>1</sup> upravuje zdanění jak fyzických tak i právnických osob. Společně řeší problematiku výdajů (nákladů) zahrnovaných do základu daně včetně odpisů hmotného i nehmotného majetku, uplatňování ztráty z minulých let, slev na dani apod. Zásadní odlišnosti se vyskytují zejména v konstrukci základu daně a v uplatnění daňové sazby.

## 1.1 Fyzické osoby

Podle teritoriálního vymezení rozlišuje zákon o daních z příjmů **dvě kategorie daňových poplatníků**:

- 1. s neomezenou daňovou povinností**, tj. poplatník, jehož daňová povinnost se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí (daňový tuzemec, rezident). Rezidentem je fyzická osoba, která má na území ČR bydliště nebo se zde obvykle zdržuje tzn., že na území ČR pobývá alespoň 183 dní v kalendářním roce a to souvisle nebo v několika obdobích. Do lhůty 183 dní se započítává každý započatý den pobytu včetně dne příletu, odjezdu, soboty, neděle, svátku apod.,
- 2. s omezenou daňovou povinností**, tj. poplatník jehož daňová povinnost se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR (daňový cizozemec, nonrezident, nerezident). Nerezident nemá na území ČR bydliště, obvykle se zde nezdržuje nebo zdržuje méně než 183 dní v roce, příp. i déle avšak z důvodu studia nebo léčení. Patří sem i fyzické osoby, které jsou podle mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění považovány za daňové cizozemce (i když splňují jedno z kritérií pro daňové tuzemce).

**Předmětem daně** z příjmů fyzických osob jsou jednotlivé druhy příjmů, které jsou v zákoně o daních z příjmů rozděleny do 5 skupin:

- příjmy za závislé činnosti a z funkčních požitků (§ 6),
- příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7),
- příjmy z kapitálového majetku (§ 8),
- příjmy z pronájmu (§ 9),
- ostatní příjmy (§ 10).

Předmětem daně jsou nejen příjmy peněžní, ale rovněž příjmy nepeněžní (dosažené i směnou), které se oceňují podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů. Jsou-li ceny sjednány mezi spojenými osobami nebo jinak spojenými osobami, pak je nutno posoudit rozdíl, který by vznikl oproti ocenění sjednanému mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, za stejných nebo obdobných obchodních podmínek<sup>2</sup>. Není-li zjištěný rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Spojenými osobami se rozumí, jestliže se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby (více osob) a tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv této osoby (osob). Jinak spojenými osobami se rozumí osoby kdy jedna osoba se podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby, ovládající a ovládané osoby, osoby ovládané stejnou ovládající

<sup>1</sup> Pokud se v textu odvoláváme na tento zákon, máme na mysli zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>2</sup> Nelze-li určit cenu mezi nezávislými osobami, použije se cena stanovené podle zákona o oceňování majetku.

osobou, osoby blízké a osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

Předmětem daně nejsou:

- příjmy získané nabytím akcií nebo podílových listů podle zvláštního právního předpisu, který upravuje podmínky převodu majetku státu na jiné osoby (zákon č. 92/191 Sb.),
- příjmy získané zděděním majetku,
- příjmy získané darováním nemovitosti, movité věci nebo majetkového práva, s výjimkou příjmů z nich plynoucích,
- příjmy získané vydáním majetku (restituce, rehabilitace),
- příjmy získané fyzickou osobou nabytím daru v souvislosti s provozováním školských nebo zdravotnických zařízení, zařízení na ochranu opuštěných nebo ohrožených zvířat,
- úvěry a půjčky s výjimkou:
  - příjmů, které věřitel nabyl z vrácené půjčky nebo úvěru úplatným postoupením pohledávky vzniklé na základě této půjčky nebo úvěru, a to ve výši rovnající se rozdílu mezi příjmem plynoucím z vrácené půjčky nebo úvěru a cenou, za kterou byla pohledávka postoupena,
  - příjmu plynoucího poplatníkovi, který vede daňovou evidenci, z eskontního úvěru ze směnky, kterou je hrazena pohledávka,
- příjmy z rozšíření nebo zúžení společného jmění manželů (podle § 143a občanského zákoníku),
- příjmy plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou je Česká republika povinna uhradit, nebo z titulu smírného urovnání záležitosti před tímto soudem ve výši, kterou se Česká republika zavázala uhradit,
- příjem plynoucí fyzické osobě (rezidentu ČR), který vypomáhá domácími pracemi v zahraničí nebo příjmy plynoucí nerezidentu (zahraniční osobě), který vypomáhá domácími pracemi v ČR, a to za stravu a ubytování, jde-li o příjem k uspokojování základních sociálních, kulturních nebo vzdělávacích potřeb (au-pair),
- příjmy získané:
  - darováním nemovitostí nebo ostatního majetku,
  - převodem nemovitostí nebo ostatního majetku, mezi osobami blízkými v souvislosti s předčasným ukončením provozování zemědělské činnosti zemědělského podnikatele,
- příjem plynoucí z vypořádání mezi podílovými spoluvlastníky rozdělením majetku podle velikosti jejich podílů, příjmy z vypořádání společného jmění manželů<sup>3</sup>,
- částka uhrazená zdravotní pojišťovnou, o kterou byl překročen limit regulačních poplatků a doplatků na léčiva nebo potraviny podle zvláštních právních předpisů upravujících limity regulačních poplatků a doplatků na léčiva a potraviny.

---

<sup>3</sup> Blíže viz § 149 a následující občanského zákoníku.

*Příklad 1.1: Má-li fyzická osoba (podnikatel) příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti potom se stává poplatníkem, který má za povinnost stanovit a odvést daň z příjmů. Jakým způsobem bude prokazovat výši svých příjmů a výdajů vůči správci daně?*

*Řešení: Musí doložit veškeré zdanitelné příjmy a daňové výdaje. K tomu účelu lze využít některou ze tří možností:*

- *povede účetnictví a stane se tzv. účetní jednotkou. Podmínky, za kterých se stává podnikatel (fyzická osoba) účetní jednotkou stanoví zejména § 1 odst. 2, písm. e) zákona o účetnictví,*
- *povede daňovou evidenci (a nikoliv účetnictví). Podnikatel, který není účetní jednotkou se může rozhodnout zda hodlá prokazovat své výdaje podle zákona o daních z příjmů a v tom případě musí vést daňovou evidenci podle § 7b zákona o daních z příjmů. Nehodlá-li prokazovat své výdaje ani vést účetnictví pak mu zbývá třetí možnost,*
- *nepovede účetnictví ani daňovou evidenci, výdaje stanoví procentem z příjmů a povede záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činností.*

## 1.2 Právnícké osoby

**Poplatníky daně z příjmů právníckých osob** jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami, a i organizační složky státu podle zvláštního předpisu<sup>4</sup>. Od daně je osvobozena ústřední banka České republiky. Poplatníci mající své sídlo nebo místo svého vedení<sup>5</sup> na území ČR, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Daňová povinnost poplatníků, kteří nemají své sídlo na území ČR se pak vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR. Od daně jsou osvobozena veřejná nezisková ústavní a zdravotnická zařízení zřízená podle zvláštního právního předpisu.

**Předmětem daně** jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání veškerým majetkem.

Předmětem daně z příjmů právníckých osob nejsou:

- příjmy získané nabytím akcií podle zvláštního zákona<sup>6</sup>, zděděním nebo darováním nemovitosti nebo movité věci anebo majetkového práva s výjimkou z nich plynoucích příjmů,
- u poplatníků, kteří mají postavení oprávněné osoby na základě zvláštního zákona<sup>7</sup>, příjmy získané s vydáním pohledávky a to do výše náhrad podle zvláštních zákonů, do výše nároků na vydání základního podílu a příjmy z vydání dalšího podílu v nepeněžní formě<sup>8</sup>,
- příjmy z vlastní činnosti Správy úložišť radioaktivního odpadu, s výjimkou příjmů podléhajících zvláštní sazbě daně podle § 36 zákona o daních z příjmů,
- příjmy plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění přiznaného před Evropským soudem pro lidská práva, nebo z titulu smírného urovnání záležitostí před tímto soudem, kterou je ČR povinna nebo se zavázala uhradit, atd. (blíže viz § 18 zákona č. 586/1992 Sb. O daních z příjmů (ZDP).

<sup>4</sup> Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích.

<sup>5</sup> Sídlem se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen.

<sup>6</sup> Zákon č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>7</sup> Zákon č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku.

<sup>8</sup> Podle zákona č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech.

U poplatníků, kteří nejsou zřízeni nebo založeni za účelem podnikání jsou předmětem daně vždy příjmy z reklam, z členských příspěvků a z nájemného (s výjimkami povolenými zákonem o daních z příjmů). Předmětem daně u poplatníků, majících své sídlo nebo místo svého vedení v ČR, nejsou příjmy z činnosti vyplývajících z jejich poslání pokud jsou nižší než vynaložené náklady, příjmy z dotací a jiných podpor (od státu, krajů, obcí atd.), z úroků z vkladů na běžném účtu, z úplatných převodů a úplatného užívání státního majetku z prodeje a pronájmu státního majetku, které jsou podle zvláštního právního předpisu příjmem státního rozpočtu. Mezi tyto poplatníky patří zejména zájmové sdružení právnických osob, občanská sdružení včetně odborových organizací, politické strany a politická hnutí, registrované církve a náboženské společnosti, nadace, nadační fondy, obecně prospěšné společnosti, veřejné vysoké školy, školské právnické osoby, obce, organizační složky státu, kraje, příspěvkové organizace, státní fondy a subjekty.

*Příklad 1.2: Jaké podklady potřebují právnické osoby ke stanovení daně z příjmů?*

*Řešení: Právnické osoby jsou účetní jednotkou podle zákona o účetnictví tzn., že účtují o nákladech a výnosech bez ohledu na s nimi spojené peněžní toky. Výsledek hospodaření na konci zdaňovacího období zjišťují jako rozdíl mezi výnosy a náklady a ten je pak výchozí položkou pro stanovení základu daně z příjmů.*

### 1.3 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím **právnických osob** je:

- kalendářní rok,
- hospodářský rok,
- období od rozhodného dne fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva do konce kalendářního (hospodářského) roku, v němž byly tyto přeměny společností zapsány do obchodního rejstříku, nebo
- účetní období, pokud je toto období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců.

Zdaňovacím obdobím **fyzických osob** je kalendářní rok. Mohou například vést evidenci zdanitelných příjmů a daňových výdajů za tzv. hospodářský rok<sup>9</sup> podobně jako právnické osoby (účetní jednotky), ale do daňového přiznání se uvede rozdíl mezi příjmy a výdaji za ten hospodářský rok, který končí v příslušném kalendářním roce.

Při změně kalendářního roku na hospodářský rok je dílčím základem daně nebo daňovou ztrátou rozdíl mezi příjmy a výdaji do posledního dne měsíce, kterým poplatník ukončil evidenci v kalendářním roce. Při přechodu z hospodářského roku na kalendářní je dílčím základem daně nebo daňovou ztrátou součet rozdílu mezi příjmy a výdaji do doby ukončení hospodářského roku a rozdílu do konce kalendářního roku. Dílčí základ daně se zahrne do daňového přiznání za kalendářní rok, ve kterém končí hospodářský rok.

Měnit kalendářní rok na hospodářský nesmějí poplatníci, kteří mají:

- výdaje uplatňované procentem z příjmů (§ 7),
- stanovenou paušální daň správcem daně podle § 7a,
- příjmy z titulu účastníka sdružení fyzických osob (§ 12),
- příjmy dosažené za spolupráce druhého z manželů či ostatních osob žijících s poplatníkem v domácnosti (§ 13),

<sup>9</sup> Hospodářským rokem se rozumí podle § 3 zákona o účetnictví období 12 po sobě jdoucích měsíců, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce než je leden.

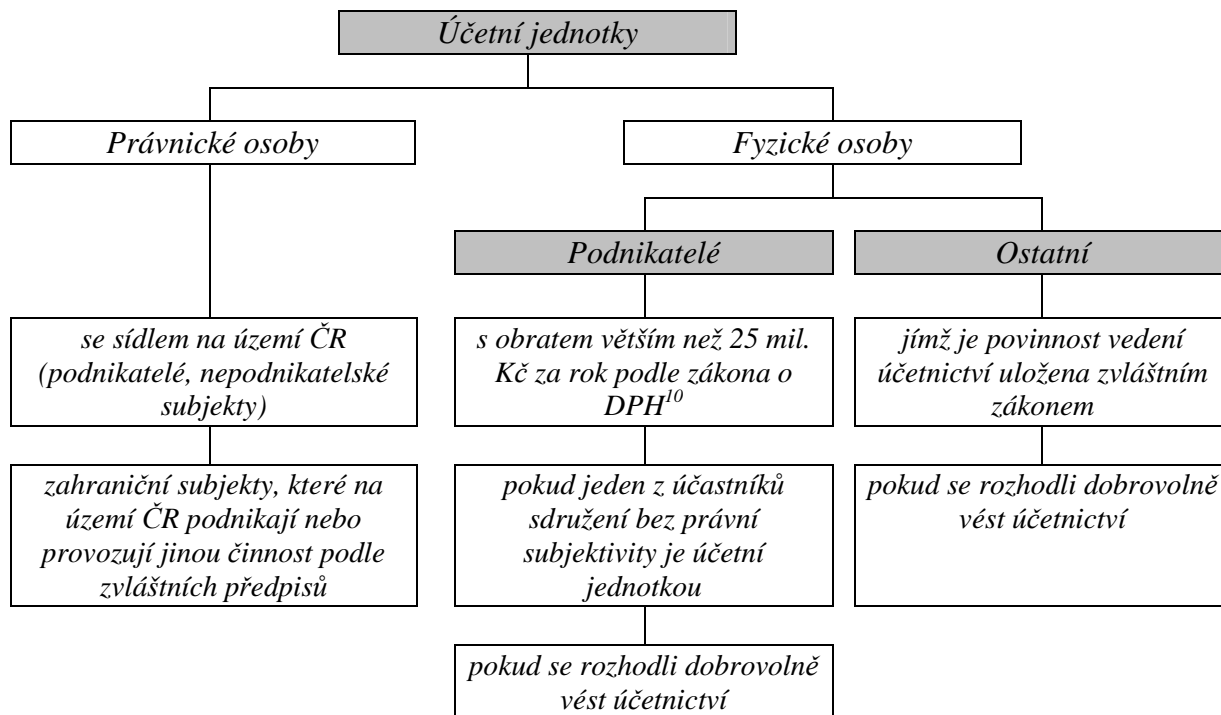


- příjmy ve formě podílů společníků v.o.s. a komplementářů k.s. (§ 7),
- příjmy z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, autorských práv a to včetně příjmů z rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem,
- příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů,
- příjmy znalce, tlumočnicka, zprostředkovatele kolektivních sporů, kolektivních a hromadných smluv podle autorského zákona, rozhodce za činnost podle zvláštních předpisů,
- příjmy z činnosti správce konkursní podstaty, včetně příjmů z činnosti předběžného správce, zvláštního správce, zástupce správce a vyrovnávacího správce, které nejsou živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů.

Vede-li poplatník evidenci za hospodářský rok a bude uplatňovat výše uvedené příjmy nebo výdaje musí změnit období na kalendářní rok.

*Příklad 1.3: Pokuste se vyjmenovat subjekty, které jsou účetní jednotkou ve smyslu zákona o účetnictví.*

*Řešení: Podle § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, musí vést účetnictví především právnické osoby, ale také fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku. Povinnost vést účetnictví ukládá zákon i ostatním fyzickým osobám, které jsou podnikateli pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně plnění osvobozených od této daně, přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 mil. Kč a to od prvního dne kalendářního roku. Subjekty, které jsou podle zákona o účetnictví účetní jednotkou jsou schématicky znázorněny na obrázku 1.1.*



Obr. 1.1 Subjekty, které jsou účetní jednotkou ve smyslu zákona o účetnictví.

<sup>10</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

## 2. Osvobození od daně z příjmů

Ne všechny příjmy dosažené fyzickými nebo právnickými osobami, které jsou předmětem daně, jsou zdaňovány. Zákon o daních z příjmů taxativně vymezuje příjmy, které jsou od daně z příjmů osvobozeny. Tyto příjmy jsou vymezeny z hlediska fyzických osob zejména v § 4 a z hlediska právnických osob zejména v § 19.

### 2.1 Osvobození od daně z příjmů fyzických osob

Taxativní výčet příjmů osvobozených od daně z příjmů fyzických osob vymezuje zejména § 4 ZDP (ovšem další příjmy osvobozené od daně z příjmů fyzických osob obsahuje také § 6 ZDP a § 10 ZDP). Mezi nejdůležitější příjmy osvobozené od daně z příjmů fyzických osob patří:

- a) příjmy z prodeje rodinného domu, bytu, včetně podílu na společných částech domu nebo spoluvlastnického podílu, včetně souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem. Obdobně se postupuje také u příjmů z prodeje rodinného domu, bytu, včetně podílu na společných částech domu nebo spoluvlastnického podílu, včetně souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště bezprostředně před prodejem po dobu kratší dvou let a použije-li získané prostředky na uspokojení bytové potřeby (a to v období nejpozději jeden rok po roce, v němž byl tento příjem získán, a další možností je, že ekvivalentní prostředky byly vynaloženy i v době jednoho roku před přijetím kupní ceny). Pro osvobození příjmů plynoucích manželům z jejich společného jmění postačí, aby podmínky pro jeho osvobození splnil jen jeden z manželů, pokud majetek, kterého se osvobození týká, není nebo nebyl zařazen do obchodního majetku jednoho z manželů. Osvobození se nevztahuje na příjmy z prodeje tohoto bytu nebo domu, pokud je nebo byl zahrnut do obchodního majetku pro výkon podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, a to do 2 let od jeho vyřazení z obchodního majetku. Osvobození se dále nevztahuje na příjmy, které plynou poplatníkovi z budoucího prodeje rodinného domu, bytu, včetně podílu na společných částech domu nebo spoluvlastnického podílu na tomto majetku, včetně souvisejícího pozemku, uskutečněného v době do 2 let od nabytí, a z budoucího prodeje rodinného domu, bytu, včetně podílu na společných částech domu nebo spoluvlastnického podílu na tomto majetku, včetně souvisejících pozemků, uskutečněného v době do 2 let od jeho vyřazení z obchodního majetku, i když kupní smlouva bude uzavřena až po 2 letech od nabytí nebo po 2 letech od vyřazení z obchodního majetku, v případě ostatních nemovitostí, bytů a nebytových prostor platí obecně lhůty 5 let,
- b) příjmy z prodeje movitých věcí. Osvobození se však nevztahuje na příjmy z prodeje motorových vozidel, letadel a lodí, nepřesahuje-li doba mezi nabytím a prodejem dobu jednoho roku. Osvobození se nevztahuje rovněž na příjmy z prodeje movitých věcí, včetně příjmů z prodeje movitých věcí vrácených poplatníkovi v rámci restituce a rehabilitace, pokud jsou nebo byly zahrnuty do obchodního majetku pro výkon podnikatelské a jiné samostatné výdělečné činnosti poplatníka, a to do pěti let od jejich vyřazení z obchodního majetku,
- c) přijatá náhrada škody, náhrada nemajetkové újmy, plnění z pojištění majetku a plnění z pojištění odpovědnosti za škody, kromě plateb přijatých náhradou za ztrátu příjmu a plateb přijatých jako náhrada za škody způsobené na majetku, který byl zahrnut do obchodního majetku pro výkon podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti v době vzniku škody, nebo přijatých jako náhrada za škody způsobené na majetku sloužícího v době vzniku škody k pronájmu a kromě plnění z pojištění odpovědnosti

za škodu způsobenou v souvislosti s podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činností poplatníka a za škodu způsobenou poplatníkem v souvislosti s pronájmem,

- d) příjem získaný ve formě dávek a služeb z nemocenského pojištění, důchodového pojištění podle zákona o důchodovém pojištění, státní sociální podpory, peněžní pomoci obětem trestné činnosti podle zvláštního zákona, sociálního zabezpečení, plnění z uplatnění nástrojů státní politiky zaměstnanosti a všeobecného zdravotního pojištění, a plnění ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu; jde-li však o příjmy ve formě pravidelně vyplácených důchodů nebo penzí, je od daně osvobozena z úhrnu těchto příjmů pouze částka ve výši 36násobku minimální mzdy, která je platná k 1. lednu kalendářního roku ročně, do níž se však nezahrnuje výše příplatku nebo příspěvku k důchodu podle zvláštních právních předpisů,
- e) dávky sociální péče, sociální služby, dávky pomoci v hmotné nouzi, dávky státní sociální podpory, příspěvky z veřejných rozpočtů a státní dávky (příspěvky) upravené zvláštními předpisy nebo obdobná plnění poskytovaná ze zahraničí, příjem plynoucí z důvodu péče o blízkou nebo jinou osobu, která má nárok na příspěvek na péči podle zákona o sociálních službách, a to do výše poskytovaného příspěvku, je-li tato péče vykonávána fyzickou osobou, u níž se nevyžaduje registrace podle zákona o sociálních službách,
- f) stipendia ze státního rozpočtu, z rozpočtu kraje, z prostředků vysoké školy, stipendia z prostředků právnické osoby, která vykonává činnost střední školy nebo vyšší odborné školy, anebo obdobná plnění ze zahraničí, podpory a příspěvky z prostředků nadací, nadačních fondů a občanských sdružení včetně obdobných plnění poskytovaných ze zahraničí a nepeněžního plnění,
- g) příjmy z převodu členských práv družstva, z převodu majetkových podílů na transformovaném družstvu nebo z převodu účasti na obchodních společnostech, nejde-li o prodej cenných papírů, přesahuje-li doba mezi nabytím a převodem dobu pěti let. Doba 5 let mezi nabytím a převodem členských práv družstva, majetkových podílů na transformovaném družstvu nebo účasti na obchodní společnosti, nejde-li o prodej cenných papírů, se zkracuje o dobu, po kterou poplatník byl společníkem obchodní společnosti nebo členem družstva před přeměnou této společnosti nebo družstva. Jsou-li splněny podmínky uvedené v § 23b nebo § 23c ZDP, doba 5 let mezi nabytím a převodem se nepřerušuje při výměně podílů, fúzi společností nebo rozdělení společnosti. Osvobození se nevztahuje na příjmy z převodu členských práv družstva nebo z převodu účasti na obchodních společnostech, pokud byly pořízeny z obchodního majetku poplatníka, a to do pěti let po ukončení jeho podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti. Osvobození se dále nevztahuje na příjmy, které plynou poplatníkovi z budoucího převodu členských práv družstva, z převodu dalšího podílu na transformovaném družstvu nebo z převodu účasti na obchodních společnostech v době do pěti let od nabytí a z budoucího převodu členských práv družstva nebo z převodu účasti na obchodních společnostech pořízených z jeho obchodního majetku, pokud příjmy z tohoto převodu plynou v době do pěti let od ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti poplatníka, i když smlouva o převodu bude uzavřena až po pěti letech od nabytí nebo od ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti,
- h) úroky z vkladů ze stavebního spoření, včetně úroků ze státní podpory,
- i) příjmy z prodeje cenných papírů, přesáhne-li doba mezi nabytím a převodem těchto cenných papírů při jejich prodeji dobu 6 měsíců, a dále příjmy z podílu připadající na podílový list při zrušení podílového fondu, přesáhne-li doba mezi nabytím podílového listu a dnem vyplacení podílu dobu 6 měsíců. Osvobození se vztahuje pouze na osoby,

jejichž celkový přímý podíl na základním kapitálu nebo hlasovacích právech společnosti nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů 5 %. Doba 6 měsíců mezi nabytím a převodem cenného papíru u téhož poplatníka se nepřerušuje při sloučení nebo splynutí podílových fondů nebo při přeměně uzavřeného podílového fondu na otevřený podílový fond. Osvobození se nevztahuje na příjmy z prodeje cenných papírů, které jsou nebo byly zahrnuty do obchodního majetku, a to do 6 měsíců od ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, a na příjmy z kapitálového majetku. Osvobození se nevztahuje na příjmy z podílu připadající na podílový list při zrušení podílového fondu, který byl nebo je zahrnut do obchodního majetku, a to do 6 měsíců od ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti. Při výměně akcií emitentem za jiné akcie o celkové stejné jmenovité hodnotě se doba 6 měsíců mezi nabytím a převodem cenných papírů u téhož poplatníka nepřerušuje; obdobně se postupuje i při výměně podílů, fúzi společností nebo rozdělení společnosti, jsou-li splněny podmínky uvedené v § 23b nebo 23c. Osvobození se nevztahuje na příjmy, které plynou poplatníkovi z budoucího prodeje cenných papírů, uskutečněného v době do 6 měsíců od nabytí, a z budoucího prodeje cenných papírů, které jsou nebo byly zahrnuty do obchodního majetku, a to do 6 měsíců od ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, i když kupní smlouva bude uzavřena až po 6 měsících od nabytí nebo po 6 měsících od ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti. Obdobně se postupuje u příjmů plynoucích jako protiplnění menšinovým akcionářům při uplatnění práva hlavního akcionáře na výkup účastnických cenných papírů podle zvláštního právního předpisu

- j) příjmy plynoucí ve formě daru přijatého v souvislosti s podnikáním nebo jinou samostatnou výdělečnou činností jako reklamního předmětu opatřeného obchodním jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto daru, jehož hodnota nepřesahuje 500 Kč,
- k) příjem plynoucí ve formě daňového bonusu (§ 35c ZDP (daňový bonus na vyživované dítě)), atd. (kompletní výčet viz § 4 ZDP).

*Příklad 2.1: Pan Hloupý si koupil dne 16.12.2009 osobní automobil za 400 000 Kč. Dne 27.4.2010 se mu tento automobil porouchal a pan Hloupý za jeho opravu uhradil 10 000 Kč. Dne 14.12.2010 tento automobil prodal panu Chytrolínovi za 500 000 Kč (tuto částku také vyinkasoval). Co udělal pan Hloupý hloupě a co z této situace nyní vyplývá?*

*Řešení: Pan Hloupý měl s prodejem vozu počkat do 17.12.2010, neboť za stávajících podmínek nebyl dodržen časový test 1 roku uplynulšího mezi nákupem a prodejem osobního automobilu nutný pro osvobození příjmu z prodeje osobního automobilu od daně z příjmů. Příjem z prodeje automobilu musí být za uvedených podmínek zdaněn. V tomto případě se jedná o tzv. ostatní příjem zdaňovaný dle § 10 ZDP. Jako daňový příjem uvede pan Hloupý do svého daňového přiznání k dani z příjmů prodejní cenu 500 000 Kč, jako daňové výdaje uplatní kupní cenu ve výši 400 000 Kč a výdaje na opravu automobilu ve výši 10 000 Kč.*

*Příklad 2.2. Pan Chytrý (nepodnikatel) si koupil dne 2.4.2010 podílové listy za 100 000 Kč. Dne 3.11.2010 tyto podílové listy prodal za 130 000 Kč. Jakým způsobem bude tato situace vyřešena z hlediska daně z příjmů fyzických osob?*

*Řešení: V tomto případě je příjem z prodeje podílových listů osvobozen od daně z příjmů fyzických osob (v souladu s § 4 odst. 1 písm. w) ZDP), neboť mezi nákupem a prodejem podílových listů uplynulo delší období než 6 měsíců.*

*Příklad 2.3. Manželé Filutové si dne 27.6.2010 koupili do svého osobního vlastnictví dvoupokojový byt v kupní ceně 800 000 Kč, ve kterém začali bydlet. Dne 28.8.2010 však tento*

byt prodali za 900 000 Kč a z těchto peněz a dodatečných úspor zakoupili dne 30. 11. 2010 rodinný dům, do kterého se přestěhovali a v němž budou bydlet. Jakým způsobem bude tato situace vyřešena z hlediska daně z příjmů?

Řešení: Příjem z prodeje bytu je za uvedených podmínek od daně z příjmů osvobozen a to v souladu s § 4 odst. 1 písm. a) ZDP a dále dle § 4 odst. 1 písm. u) ZDP, neboť příjem z prodeje bytu byl využit k zajištění bytových potřeb dle § 15 ZDP a to dříve, než uplynul jeden rok po skončení roku, v němž manželé příjem z prodeje bytu obdrželi. V souladu s § 4 odst. 1 písm. u) ZDP by však manželé měli správci daně oznámit přijetí úhrady do konce zdaňovacího období, ve kterém k přijetí došlo.

Příklad 2.4. Co by se stalo v situaci, kdy manželé Filutové v předchozím příkladě uplatní za rok 2010 nárok na osvobození od daně z příjmů na příjmy z prodeje bytu, neboť očekávají, že v roce 2011 zakoupí rodinný dům pro své bydlení, avšak v roce 2011 se tak nestane a tento rodinný dům bude koupen až v roce 2012?

Řešení: V tomto případě je nutno postupovat podle pokynu Ministerstva financí D - 300, který v bodě 11 týkajícím se § 4 odst. 1 ZDP říká, že v takovém případě je nutno zahrnout příjem z prodeje bytu do zdanitelných příjmů za to zdaňovací období, ve kterém uplynula lhůta pro osvobození od daně z příjmů (tj. za rok 2011). Za toto období by bylo nutno považovat prodejní cenu 900 000 Kč jako zdanitelný příjem, jako daňový výdaj by byla uplatněna kupní cena bytu a příp. další výdaje (např. opravy, apod.) hrazené manželky v době, kdy byli vlastníky bytu.

Příklad 2.5. Manželé Neznalí si ke dni 26.5.2007 koupili do svého vlastnictví rodinný dům v hodnotě 1 000 000 Kč, ve kterém bydleli až do září roku 2009, kdy tento dům prodali za 1 500 000 Kč. Pan Neznalý od roku 2004 podniká jako OSVČ - automechanik a v průběhu roku 2007 vložil rodinný dům do svého obchodního majetku. V průběhu roku 2009 však tento dům opět z obchodního majetku vyjmul. Manželé Neznalí s odvoláním na skutečnost, že v rodinném domě bydleli déle než 2 roky před prodejem uplatnili na příjem z prodeje domu nárok na osvobození od daně z příjmů fyzických osob za rok 2009. Neporušili tím ZDP?

Řešení: Bohužel porušili. Jelikož byl dům vložen do obchodního majetku pana Neznalého, nárok na osvobození od daně z příjmů by vznikl až po uplynutí 2 let od vyřazení domu z obchodního majetku, tj. v roce 2011.

Příklad 2.6. Pan Spekulant podnikal jako OSVČ (oční optik) a vedl daňovou evidenci dle § 7b ZDP. Jelikož se mu jeho podnikání příliš nedařilo, rozhodl se k 31.10.2009 svoji podnikatelskou aktivitu ukončit. Ještě před ukončením své podnikatelské činnosti však nakoupil 2 nové notebooky v ceně 50 000 Kč (za každý), z nichž uplatnil ke konci podnikání jako daňový výdaj poloviční daňový odpis ve smyslu § 26 odst. 7 ZDP (ve výši 7 500 Kč). Faktickým úmyslem pana Spekulanta však bylo po skončení podnikatelské činnosti jeden z notebooků prodat panu Dobrémukamarádovi za 50 000 Kč (což se také v lednu roku 2010 stalo), neboť se domnívá, že příjmy z prodeje movitých věcí jsou od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny, čímž získá zpět plnou kupní cenu a navíc si uplatní jako daňový výdaj 7 500 Kč formou daňového odpisu. Má pravdu?

Řešení: Samozřejmě, že nikoliv. Na tyto situace ZDP pamatuje a příjem z prodeje movitých věcí zařazených do obchodního majetku je osvobozen až po uplynutí 5 let od vyřazení movitého majetku z obchodního majetku podnikatele (§ 4 odst. 1 písm. c) ZDP). V uvedeném případě tedy oněch 50 000 Kč bude daňovým příjmem pana Spekulanta za rok 2010, jelikož již v rámci své podnikatelské činnosti uplatnil daňový odpis ve výši 7 500 Kč, jako daňový výdaj teď již může uplatnit pouze zůstatkovou cenu notebooku ve výši 42 500 Kč.

## 2.2 Osvobození od daně z příjmů právnických osob

Příjmů osvobozených od daně z příjmů právnických osob je mnohem méně než v případě daně z příjmů fyzických osob (a to zejména v případě právnických osob založených pro účely podnikání). Příjmy osvobozené od daně z příjmů právnických osob vymezuje ZDP v § 19. Mezi nejdůležitější příjmy osvobozené od daně z příjmů právnických osob patří:

- a) členské příspěvky podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin, přijaté zájmovými sdruženími právnických osob, profesními komorami s nepovinným členstvím, občanskými sdruženími včetně odborových organizací, politickými stranami a politickými hnutími,
- b) výnosy kostelních sbírek, příjmy za církevní úkony a příspěvky členů u registrovaných církví a náboženských společností,
- c) příjmy z provozu malých vodních elektráren do výkonu 1 MW, větrných elektráren, tepelných čerpadel, solárních zařízení, zařízení na výrobu a energetické využití bioplynu a dřevoplynu, zařízení na výrobu elektřiny nebo tepla z biomasy, zařízení na výrobu biologicky degradovatelných látek stanovených zvláštním předpisem, zařízení na využití geotermální energie (dále jen "zařízení"), a to v kalendářním roce, v němž byly poprvé uvedeny do provozu, a v bezprostředně následujících pěti letech. Za první uvedení do provozu se považuje i uvedení zařízení do zkušebního provozu, na základě něhož plynou nebo plynou poplatníkovi příjmy, a dále případy, kdy malá vodní elektrárna do výkonu 1 MW byla rekonstruována, pokud příjmy z této malé vodní elektrárny do výkonu 1 MW nebyly již osvobozeny. Doba osvobození se nepřerušuje ani v případě odstávky v důsledku technického zhodnocení nebo oprav a udržování (za stejných podmínek jsou tyto příjmy osvobozeny i od daně z příjmů fyzických osob) (tohoto osvobození se však lze i vzdát),
- d) příjmy ze všech vsazených částek ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her, u nichž bylo povolení k provozování vydáno podle § 4 odst. 2 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů,
- e) příjmy spořitelních a úvěrních družstev z úroků a jiných výnosů z vkladů u bank,
- f) příjmy z úroků z přeplatků zaviněných správcem daně a z úroků z přeplatků zaviněných orgánem správy sociálního zabezpečení,
- g) příjmy plynoucí z pronájmu nemovitostí, které jsou součástí nadačního jmění a jsou zapsány v nadačním rejstříku, příjmy plynoucí z pronájmu uměleckých děl, která jsou součástí nadačního jmění a jsou zapsána v nadačním rejstříku, úrokové příjmy a jiné výnosy plynoucí z cenných papírů, které jsou součástí nadačního jmění a jsou zapsány v nadačním rejstříku, a příjmy z jejich prodeje, příjmy plynoucí z úroků z peněžních prostředků, které jsou součástí nadačního jmění, za podmínky, že jsou uloženy na zvláštním účtu u banky nebo pobočky zahraniční banky působící na území České republiky a číslo tohoto účtu je zapsáno v nadačním rejstříku, a veškeré výnosy z cenných papírů, které jsou součástí nadačního jmění a které jsou smlouvou o správě cenných papírů podle zvláštního zákona<sup>11</sup> spravovány k tomu oprávněnou osobou, a za podmínky, že údaje o této smlouvě jsou zapsány v nadačním rejstříku, příjmy plynoucí z autorských a patentových práv, která jsou součástí nadačního jmění a jsou zapsána v nadačním rejstříku; osvobození se nevztahuje na příjmy, které byly nadací použity v rozporu se zvláštním zákonem<sup>12</sup>.

<sup>11</sup> Tímto předpisem je zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění zákona č. 362/2000 Sb.

<sup>12</sup> Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů (zákon o nadacích a nadačních fondech).

h) příjmy z

1. dividend a jiných podílů na zisku, vyplácené dceřinou společností, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 ZDP (tuzemský rezident), mateřské společnosti,
2. převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti plynoucí poplatníkovi uvedenému v § 17 odst. 3 ZDP nebo stálé provozovně společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, umístěné na území České republiky.

Toto se nevztahuje na dividendy a jiné podíly na zisku vyplácené dceřinou společností a příjmy z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti, plynoucí poplatníkovi uvedenému v § 17 odst. 3 ZDP nebo stálé provozovně společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, pokud je dceřiná společnost poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 ZDP a je v likvidaci,

- i) příjmy mateřské společnosti při snížení základního kapitálu dceřiné společnosti, a to nejvýše do částky, o kterou byl zvýšen vklad společníka nebo jmenovitá hodnota akcie při zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů společnosti podle obchodního zákoníku, byl-li zdrojem tohoto zvýšení zisk společnosti nebo fond vytvořený ze zisku,
- j) zisk převáděný řídicí nebo ovládající osobě na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy, jedná-li se o příjmy plynoucí od dceřiné společnosti mateřské společnosti, atd.

Zpřesnění některých osvobození a okruh osob, které je mohou využít je nutno také hledat v § 19 ZDP.

*Příklad 2.7. Společnost Vítr a.s. zprovoznila v průběhu roku 2004 novou větrnou elektrárnu. V roce 2006 a 2007 tuto větrnou elektrárnu odstavila v důsledku provedení její modernizace (technické zhodnocení ve smyslu § 33 ZDP). Do provozu byla tato elektrárna znovu uvedena až v roce 2008. Lze uplatňovat za rok 2010 nárok na osvobození příjmů z provozu větrné elektrárny od daně z příjmů právnických osob?*

*Řešení: Nikoliv. Od daně z příjmů jsou osvobozeny příjmy z provozu větrné elektrárny v roce uvedení do provozu a v bezprostředně následujících 5 letech. Na běh této lhůty nemá odstávka větrné elektrárny žádný vliv. Posledním rokem, ve kterém jsou příjmy z provozu větrné elektrárny osvobozeny od daně z příjmů, je rok 2009. Příjmy z provozu větrné elektrárny za rok 2010 tedy již budou podléhat dani z příjmů právnických osob.*

### 3. Stanovení základu daně z příjmů

Poplatníci daní z příjmů vědí, že objektivní stanovení základu daně je tou nejobtížnější činností při výpočtu daně. Proto existuje profese daňových poradců, kteří ovládají poměrně složitou daňovou legislativu a sestavují za poplatníky daňová přiznání. Na přiznání k dani z příjmů se pak zjišťuje základ daně, z něhož se pomocí sazby daně z příjmů zjistí vlastní daňová povinnost poplatníka.

U daní z příjmů existují dva postupy stanovení daňového základu, které se liší podle toho zda jde o fyzickou nebo právnickou osobu.

#### 3.1 Základ daně z příjmů fyzických osob

Základem daně z příjmů je částka, o kterou **příjmy** plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují **výdaje** prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Souhrnný základ daně je součtem dílčích základů daně zjištěných u jednotlivých druhů příjmů podle § 6 až 10 zákona o daních z příjmů. Od souhrnu dílčích základů daně se odečítají nárokové nezdanitelné části a odečitatelné položky.

Přesahují-li naopak výdaje příjmy uvedené v § 7 a 9 zákona o daních z příjmů je rozdíl ztrátou, která se upraví podle § 23 zákona na tzv. daňovou ztrátu. O daňovou ztrátu se sníží úhrn dílčích základů daně, zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů uvedených v § 7 až 10. Nelze-li uplatnit daňovou ztrátu při zdanění příjmů ve zdaňovacím období, ve kterém vznikla, lze ji odečíst od úhrnu dílčích základů v následujících pěti zdaňovacích obdobích<sup>13</sup>.

Do základu daně (díličního základu daně) se nezahrnují příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou ze samostatného základu daně (podle § 36 ZDP). Nezahrnují se sem ani příjmy osvobozené od daně podle § 4, 6 a 10 ZDP.

Existuje-li právní důvod pro vrácení příjmů, které byly zahrnuty do díličního základu daně v předchozích zdaňovacích obdobích, sníží se o tento příjem příjmy anebo se zvýší výdaje ve zdaňovacím období, ve kterém k jeho vrácení došlo podle daňové evidence. Obdobně se postupuje v případě daňových výdajů dříve uplatněných v základu daně, pokud odpadl důvod pro jejich uplatnění.

*Příklad 3.1: Poplatník vykázal na konci zdaňovacího období následující výdaje:*

- *vyplacené mzdy zaměstnancům*
- *uhrazené nájemné*
- *spotřebu energie*
- *pojistné na zdravotní a sociální zabezpečení hrazené za zaměstnance*
- *proplacené faktury za přepravu*
- *spotřebu materiálu a surovin*
- *náhrady cestovních výdajů*
- *odpisy hmotného a nehmotného majetku*

---

<sup>13</sup> U ztráty vzniklé a vyměřené za zdaňovací období před rokem 2004 pak v sedmi zdaňovacích obdobích. Daňovou ztrátu nebo její část může odečíst i dědic bude-li pokračovat nejpozději do 6 měsíců po smrti zůstavitele v jeho činnosti a to v 5 zdaňovacích obdobích, následujících bezprostředně po období, ve kterém byla daňová ztráta vyměřena.



- spotřebu materiálu
- spotřeba pohonných hmot
- pojištění majetku
- opravy a údržba

*Pokuste se odhadnout, které z uvedených výdajů lze považovat za výdaje (náklady) na dosažení, které na zajištění a které na udržení příjmů.*

*Řešení:*

*Výdaje na dosažení příjmů: spotřeba materiálu, surovin, energie, pohonných hmot, náhrady cestovních výdajů, nájemné, přepravné, pojistné na zdravotní a sociální pojištění hrazené za zaměstnance a mzdové výdaje.*

*Výdaje na zajištění příjmů: pojištění majetku.*

*Výdaje na udržení příjmů: výdaje na opravy a údržbu, odpisy.*

### 3.1.1 Postup stanovení základu daně fyzické osoby

Na daňovém priznání se nejprve stanoví dílčí základy daně (DZD), které vychází z jednotlivých druhů příjmů a jejichž souhrn se pak dále upravuje podle následujícího postupu:

1. Dílčí základ daně ze závislé činnosti a z funkčních požitků

$$\mathbf{DZD}_{\S 6} = \mathbf{P}_C + \mathbf{P}_Z, (\mathbf{DZD}_{\S 6} > \mathbf{0})$$

kde  $P_C$  je celkový příjem zaměstnance (hrubý příjem, hrubá mzda)

$P_Z$  je pojistné (zdravotní a sociální pojištění) hrazené zaměstnavatelem z příjmů zaměstnance

2. Dílčí základ daně z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti

$$\mathbf{DZD}_{\S 7} = \mathbf{P} - \mathbf{V}_{DZU}, (\mathbf{DZD}_{\S 7} = \mathbf{0}, > \mathbf{0}, < \mathbf{0})$$

kde  $P$  jsou příjmy plynoucí poplatníkovi v kalendářním roce (ve zdaňovacím období)

$V_{DZU}$  jsou výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů

3. Dílčí základ daně z kapitálového majetku

$$\mathbf{DZD}_{\S 8} = \mathbf{P}, (\mathbf{DZD}_{\S 8} > \mathbf{0}, = \mathbf{0})$$

kde  $P$  jsou příjmy plynoucí poplatníkovi v kalendářním roce<sup>14</sup>

4. Dílčí základ daně z pronájmu

$$\mathbf{DZD}_{\S 9} = \mathbf{P} - \mathbf{V}_{DZU}, (\mathbf{DZD}_{\S 9} = \mathbf{0}, > \mathbf{0}, < \mathbf{0})$$

kde  $P$

$V_{DZU}$  jsou výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů

5. Dílčí základ daně z ostatních příjmů

$$\mathbf{DZD}_{\S 10} = \mathbf{P} - \mathbf{V}_D, (\mathbf{DZD}_{\S 10} > \mathbf{0}, = \mathbf{0})$$

kde  $P$  jsou příjmy plynoucí poplatníkovi v kalendářním roce

---

<sup>14</sup> Pouze v případě příjmů z prodeje předkupního práva na cenné papíry se příjmy snižují o cenu pořízení předkupního práva. Tento výdaj je akceptován pouze do výše příjmů a tedy nemůže vzniknout záporný dílčí základ daně (ztráta).

$V_D$  jsou výdaje na dosažení příjmů

Stanoví se souhrnný základ daně, který se upraví podle následujícího vzorce na základ daně z příjmů fyzických osob:

$$ZD = (DZD_{\S 6} + DZD_{\S 7} + DZD_{\S 8} + DZD_{\S 9} + DZD_{\S 10}) - N\check{C} - PO$$

kde  $N\check{C}$  je nezdanitelná část základu daně podle § 15 ZDP

$PO$  jsou odčitatelné položky podle § 34 ZDP<sup>15</sup>

Základ daně se na daňovém přiznání zaokrouhluje na celé stokoruny dolů. Daňovou ztrátu, která může vzniknout pouze u příjmů z podnikání a z jiné samostatné činnosti (podle § 7) a příjmů z pronájmu (podle § 9), lze kompenzovat s příjmy podle § 8 a § 10 ZDP nebo uplatnit v následujících letech. U ostatních příjmů nelze uplatňovat výdaje na zajištění a udržení příjmů a ani nelze tvořit zákonné rezervy.

*Příklad 3.2: Stanovte souhrnný základ daně z příjmů poplatníka, který měl za rok 2009 následující dílčí základy daně:*

$$DZD_{\S 6} = 100\,000 \text{ Kč}$$

$$DZD_{\S 7} = -30\,000 \text{ Kč}$$

$$DZD_{\S 8} = 20\,000 \text{ Kč}$$

$$DZD_{\S 9} = -10\,000 \text{ Kč}$$

$$DZD_{\S 10} = 35\,000 \text{ Kč}$$

*Řešení: Od součtu dílčích základů daně z příjmů podle § 8 a 10 lze odečíst ztrátu podle § 7 a 9. Souhrn dílčích základů tedy činí  $20\,000 + 35\,000 - 30\,000 - 10\,000 + 100\,000 = 115\,000$  Kč.*

### 3.1.2 Nezdanitelná část základu daně

O nezdanitelnou část základu daně snižuje poplatník základ daně. Ve zdaňovacím období 2010 lze od základu daně z příjmů odečíst tyto nezdanitelné části:

- hodnotu darů poskytnutých poplatníkem v souladu s ustanovením § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Musí jít o dary poskytnuté fyzickým osobám s bydlištěm na území ČR, obcím, krajům, organizačním složkám státu a právnickým osobám se sídlem na území ČR na zákonem stanovené účely. Úhrnná hodnota darů musí být vyšší než 1 tis. Kč nebo musí přesáhnout 2 % ze souhrnu dílčích základů daně, avšak maximálně lze uplatnit hodnotu darů ve výši 10 % tohoto souhrnu<sup>16</sup>
- úroky zaplacené z úvěru ze stavebního spoření a z hypotéčního úvěru použitých poplatníkem na financování bytových potřeb. Úhrnná částka úroků, o které se snižuje základ daně ze všech úvěrů u poplatníků v téže domácnosti, nesmí překročit 300 tis. Kč za rok nebo 1/12 za každý měsíc placení úroků
- platby příspěvků na penzijní připojištění se státním příspěvkem, které poplatník zaplatil podle smlouvy o penzijním připojištění, přičemž zaplacenou částku příspěvku na penzijní připojištění musí snížit o 6 tis. Kč, nejvýše však lze odečíst 12 tis. Kč za rok

<sup>15</sup> Např. výdaje na realizaci projektů výzkumu a vývoje, daňová ztráta z minulých let, atd.

<sup>16</sup> Jako dar na zdravotnické účely se oceňuje hodnota 1 odběru krve bezpříspěvkového dárce částkou 2 tis. Kč.

- pojistné zaplacené poplatníkem na jeho soukromé životní pojištění podle pojistné smlouvy. Maximálně lze snížit základ daně o částku 12 tis. Kč ročně, a to i v případě, že poplatník má uzavřeno více smluv s více pojišťovny<sup>17</sup>
- členské příspěvky zaplacené odborové organizaci, přičemž lze odečíst částku do výše 1,5 % příjmů podle § 6 ZDP, s výjimkou příjmů zdanitelných srážkovou daní, maximálně však do výše 3 tis. Kč za zdaňovací období,
- úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání podle zákona o ověřování a uznávání dalšího vzdělávání, pokud nebyly hrazeny zaměstnavatelem ani nebyly uplatněny jako výdaj podle § 24 poplatníkem s příjmy podle § 7, nejvýše však 10 000 Kč. U poplatníka, který je osobou se zdravotním postižením, lze uplatnit odečet až 13 000 Kč, a u poplatníka s těžším zdravotním postižením až 15 000 Kč.

### 3.1.3 Položky upravující základ daně

Ve smyslu § 23 zákona o daních z příjmů se u poplatníků, kteří nevedou účetnictví zvyšuje rozdíl mezi příjmy a výdaji o:

- částky, které podle zákona o daních z příjmů nelze zahrnout do výdajů (nedaňové výdaje, daňově neuznatelné, neúčinné nebo neakceptovatelné výdaje),
- částky neoprávněně zkracující příjmy,
- výdaje v podobě náhrady za uvolnění bytu při porušení podmínek stanovených v zákoně o daních z příjmů,
- částku zrušené rezervy, jejíž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní předpis<sup>18</sup>, atd..

Rozdíl mezi příjmy a výdaji lze snížit např. o:

- částky, o které byly nesprávně zvýšeny příjmy,
- částky nezahrnuté do výdajů, které lze podle zákona o daních z příjmů do výdajů zahrnout, atd..

Do základu daně se nezahrnují např.:

- u rezidentů ČR a u stálé provozovny příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou podle § 36 zákona o daních z příjmů,
- částky, které již byly zdaněny podle zákona o daních z příjmů u téhož poplatníka nebo u poplatníka zaniklého bez likvidace v případě, kdy jsou příjmem u jeho právního nástupce,
- podíl na likvidačním zůstatku nebo vypořádací podíl společníka v.o.s. a komplementáře k.s.,
- částka vyplacená společníkovi obchodní společnosti (družstva) z titulu účasti v obchodní společnosti (družstvu) při snížení základního kapitálu, která snižuje nabývací cenu podílu,

*Příklad 3.3: Jak stanoví základ daně poplatník (fyzická osoba), který má příjmy z podnikání a z jiné výdělečné činnosti podle § 7 ZDP a neuplatňuje výdaje v prokazatelně vynaložené výši za rok 2010?*

<sup>17</sup> Musí však jít o pojišťovnu, která je oprávněna k provozování pojišťovací činnosti na území ČR podle zákona o pojišťovnictví.

<sup>18</sup> Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

*Řešení:*

*Výpočet základu daně provede v příloze č. 1 daňového přiznání, v níž může uplatnit výdaje procentem z dosažených příjmů ve výši:*

*80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,*

*80 % z příjmů ze živností řemeslných,*

*60 % z příjmů ze živností s výjimkou příjmů ze živností řemeslných,*

*40 % z příjmů v ostatních případech.*

*Ostatními případy se rozumí příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů a o příjmy z jiné samostatně výdělečné činnosti jako např. příjmy z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému s výjimkou příjmů za příspěvky do novin, časopisů, rozhlasu a televize, které jsou samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně pokud úhrn těchto příjmů od téhož plátce nepřesáhne v daném měsíci 7 tis. Kč. Dále sem patří příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů a příjmy znalce, tlumočníka, zprostředkovatele kolektivních sporů, zprostředkovatele kolektivních a hromadných smluv podle autorského zákona, rozhodce za činnosti podle zvláštních právních předpisů, příjmy z činností insolventního správce, zástupce insolventního správce, odděleného insolventního správce a zvláštního insolventního správce.*

Pokud fyzická osoba, která vede daňovou evidenci **ukončuje** podnikatelskou nebo samostatnou výdělečnou činnost, pronájem nebo **zahajuje likvidaci**, upraví rozdíl mezi příjmy a výdaji o výši pohledávek<sup>19</sup> a závazků s výjimkou přijatých a zaplacených záloh, o cenu nespotřebovaných zásob a o zůstatky vytvořených rezerv. Nájemné u finančního leasingu se do základu daně zahrne pouze v poměrné výši připadající za sjednané doby na příslušné zdaňovací období do ukončení podnikatelské činnosti či pronájmu (viz § 23 odst. 8 ZDP). Při dalším prodeji nespotřebovaných zásob již zahrnutých do základu daně, se zahrne pouze rozdíl, o který převyšuje tržba z prodeje cenu nespotřebovaných zásob zahrnutých do základu daně.

Obdobně se postupuje u poplatníků, kteří měli příjmy z pronájmu a uplatňují nebo uplatňovali daňové výdaje v prokázané výši. U poplatníků, kteří nevedou účetnictví ani daňovou evidenci se v tomto případě zahrne do základu daně cena nespotřebovaných zásob, výše pohledávek a zaplacených záloh.

Stejným způsobem postupují fyzické osoby pokud v průběhu zdaňovacího období přerušily podnikatelskou činnost nebo pronájem a tuto opět nezahájili v termínu pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, v němž došlo k přerušení.

Obdobně postupují poplatníci při změně způsobu uplatňování výdajů podle § 24 zákona o daních z příjmů na způsob podle § 7 anebo § 9 anebo při zahájení účtování či daňové evidence. Základ daně se upraví za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo.

### **3.1.4 Položky odčitatelné od základu daně**

Odčitatelné položky snižují základ daně z příjmů fyzické osoby. Poplatník tak může od daňového základu odečíst:

---

<sup>19</sup> S výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y).

- daňovou ztrátu, která vznikla za předchozí zdaňovací období a nebo jeho část, uvedenou v daňovém přiznání za podmínek uvedených v kap. 3.1 tohoto skriptu. U společníka v.o.s. nebo komplementáře k.s. se daňová ztráta upraví o část základu daně nebo část daňové ztráty společnosti, určené ve stejném poměru, v jakém je rozdělován zisk nebo ztráta podle společenské smlouvy, jinak rovným dílem. U komanditní společnosti se snižuje daňová ztráta o částku připadající komplementářům.
- 100 % výdajů, které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období, při realizaci projektů výzkumu a vývoje<sup>20</sup>. Nelze-li odpočet uplatnit v roce kdy vznikl nárok z důvodu nedostatečného základu daně, může být uplatněn (částečně uplatněn) v nejbližším zdaňovacím období, ve kterém bude vykázán základ daně,<sup>21</sup> nejvýše však ve třech zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet vznikl.
- 50 % částky, kterou vypořádal v peněžní, případně v nepeněžní formě v období mezi roky 1993-2005 oprávněným osobám jejich majetkový podíl podle zákona č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech, nebo kterou poplatník v období 1993-2005 uhradil oprávněným osobám za postoupení jejich pohledávky na vypořádání jejich majetkového podílu. Odpočet lze uplatnit v jednom zdaňovacím období nebo postupně, nejpozději však do konce zdaňovacího období, které započalo v roce 2009.
- 50 % částky, kterou ve zdaňovacím období vypořádá v peněžní, případně v nepeněžní formě oprávněným osobám jejich majetkový podíl nebo kterou poplatník v průběhu zdaňovacího období uhradí jako postupník oprávněným osobám za postoupení jejich pohledávky na vypořádání jejich majetkového podílu. To se nevztahuje na postupníka, který pohledávku vzniklou z titulu majetkového podílu dále postoupil. Takto lze postupovat naposledy za zdaňovací období, které započalo v roce 2009.

Odečet výdajů (nákladů) na projekty výzkumu a vývoje lze uplatnit za následujících podmínek:

- od základu daně lze odečíst pouze výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů,
- výdaje (náklady) musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka,
- výdaje (náklady) z jejichž hodnoty se odpočet odvozuje, musí splňovat znaky nákladů na výzkum a vývoj,<sup>22</sup>
- souvisejí-li vynaložené výdaje (náklady) s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze z části, lze odečíst od základu daně z příjmů pouze tuto část,
- k uplatnění tohoto odečtu se přikládá obdobný projekt jako při žádosti o poskytnutí podpory z veřejných zdrojů,
- odečet nelze uplatnit na služby, licenční poplatky (§ 19 odst. 7), na nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů) vydaných za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje a dále na výdaje (náklady), na které již byla i jen z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.

Poplatník může požádat příslušného správce daně o posouzení skutečnosti, zda se u výdajů (nákladů), u nichž má pochybnost, jedná v výdaje (náklady) vynaložené v daném zdaňovacím

<sup>20</sup> Jde o experimentální nebo teoretické práce, projekční či konstrukční práce, výpočty, návrhy technologií, výrobu funkčního vzorku či prototypu nebo jeho částí a certifikace vývojových nebo výzkumných výsledků.

<sup>21</sup> Sniženy o nezdanitelné částky podle § 15 ZDP a o daňovou ztrátu.

<sup>22</sup> Blíže viz. zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků.

období při realizaci výzkumu a vývoje, které lze odečíst od základu daně podle § 34 odst. 4 a 6.

### 3.1.5 Slevy na dani a daňové zvýhodnění

Slevy na dani a daňová zvýhodnění jsou konstruovány na principu solidarity, neboť zohledňují rodinnou, sociální a zdravotní situaci poplatníka. Zaměstnanec uplatňuje většinu slev již v průběhu zdaňovacího období (při stanovení měsíčních záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti). Z vypočtené daňové povinnosti mohou poplatníci (fyzické osoby) uplatnit slevy na dani, daňové bonusy nebo kombinaci slevy a bonusu.

Zákon o daních z příjmů umožňuje fyzickým osobám v § 35 uplatnit následující **slevy na dani**:

- 18 000 Kč za každého zaměstnance se změněnou pracovní schopností (rozhodný je průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců se zdravotním postižením),<sup>23</sup>
- 60 000 Kč za každého zaměstnance se změněnou pracovní schopností s těžším zdravotním postižením (rozhodný je průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců s těžším zdravotním postižením)<sup>19</sup>,
- 5 let slevy na dani, kterou využívají poplatníci s příslibem investiční pobídky podle zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, za podmínek uvedených v § 35a,b ZDP.<sup>24</sup>

*Příklad 3.4: Fyzická osoba zaměstnávala v roce 2010 zaměstnance s průkazem ZP (pana Kováře, Bauera a Nováka) i s průkazem ZTP (pana Sedláře a Černého). Pan Kovář má zkrácenou pracovní dobu na 25 hodin týdně, pan Sedlár na 20 hodin a pan Černý na 30 hodin týdně. Zjistěte slevu na dani, kterou uplatní podnikatel za rok 2010, když pracovní doba činí 40 hodin týdně a údaje o krácení za neodpracovanou dobu jsou uvedeny v následující tabulce.*

Zaměstnanec	Kovář	Bauer	Novák	Sedlár	Černý
Alikvotní část pracovní doby (hod.)	1 265	2 024	2 024	1 012	1 518
Krácení za neodpracovanou dobu	10	0	8	12	6
Celkem hodiny	1 255	2 024	2 016	1 000	1 512
Celkový roční fond pracovní doby	2 024	2 024	2 024	2 024	2 024

**Řešení:**

*Přepočtený průměrný roční počet zaměstnanců se změněnou pracovní schopností se určí jako podíl celkových hodin po krácení a celkového ročního fondu pracovní doby připadajícího na plnou pracovní dobu tj.*

$$(1\,255 + 2\,024 + 2\,016) : 2\,024 = 2,616 \text{ po zaokrouhlení } 2,62 \text{ zaměstnance}$$

*Přepočtený průměrný počet zaměstnanců se změněnou pracovní schopností s těžším zdravotním postižením pak činí*

$$(1\,000 + 1\,512) : 2\,024 = 1,241 \text{ po zaokrouhlení } 1,24 \text{ zaměstnance}$$

*Sleva na dani u zaměstnanců se ZP pak činí  $2,62 \times 18\,000 = 47\,160$  Kč a*

*Sleva na dani u zaměstnanců se ZTP činí  $1,24 \times 60\,000 = 74\,400$  Kč*

<sup>23</sup>Ten se vypočítá pro každou skupinu zaměstnanců jako podíl celkového počtu hodin sníženého o neodpracované hodiny v důsledku neomluvené nepřítomnosti v práci, nenapracovaného pracovní volna poskytnutého zaměstnavatelem bez náhrady mzdy a pracovní neschopnosti, za kterou nejsou poskytovány dávky nemocenského pojištění a celkového ročního fondu pracovní doby připadající na jednoho zaměstnance pracujícího na plnou pracovní dobu podle zákoníku práce. Vypočtený podíl se zaokrouhluje na 2 desetinná místa podle § 46a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>24</sup> Jde o tzv. daňové prázdniny.

*Celková sleva na dani, kterou podnikatel uplatní za rok 2010 činí  $47\,160 + 74\,400 = 121\,560$  Kč.*

S účinností od 1. 1. 2006 zavedl zákon o daních z příjmů místo nezdanitelné části slevy, které umožňují snížit daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2010 o tyto částky:

- a) 24 840 Kč – na poplatníka (tzv. základní sleva)<sup>25</sup>
- b) 24 840 Kč – na manželku (manžela), žijící(ho) s poplatníkem v domácnosti<sup>25</sup>, nemá-li vlastní příjmy přesahující za zdaňovací období částku 68 000 Kč. Odečet se zvyšuje na dvojnásobek, je-li manželka (manžel) držitelkou (držitelem) průkazu ZTP/P
- c) 2 520 Kč – pobírá-li poplatník částečný invalidní důchod nebo došlo-li k souběhu nároku na starobní a částečný invalidní důchod
- d) 5 040 Kč - pobírá-li poplatník plný invalidní důchod nebo došlo-li k souběhu nároku na starobní a plný invalidní důchod
- e) 16 140 Kč – je-li poplatník držitelem průkazu ZTP/P
- f) 4 020 Kč – u poplatníka, který se soustavně připravuje na budoucí povolání studiem nebo předepsaným výcvikem a to až do dovršení věku 26 let, nebo 28 let při prezenční formě studie v doktorském studijním programu na vysoké škole

**Nonresident** sníží daň o slevy na manželku (manžela) a na invaliditu, pokud úhrn jeho příjmů ze zdrojů na území ČR činí nejméně 90 % všech jeho příjmů s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně podle § 3 a 6 ZDP nebo jsou od daně osvobozeny podle § 4, 6 a 10 ZDP, nebo příjmů, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně.

Za každé vyživované dítě, žijící s ním v domácnosti náleží poplatníkovi podle § 35c, 35d zákona o daních z příjmů tzv. **daňové zvýhodnění** ve výši 11 604 Kč za rok<sup>26</sup>. Je-li dítě poplatníka držitelem průkazu ZTP/P, zvyšuje se částka daňového zvýhodnění na dvojnásobek, částka měsíčního bonusu činí maximálně 4 350 Kč. Daňové zvýhodnění může poplatník uplatnit formou:

- slevy na dani, až do výše daňové povinnosti vypočtené podle zákona o daních z příjmů za příslušné zdaňovací období,
- daňového bonusu, který vzniká když daňové zvýhodnění převyšuje daňovou povinnost. Daňový bonus může uplatnit poplatník, který měl ve zdaňovacím období příjmy podle § 6, 7, 8 nebo 9<sup>27</sup> alespoň ve výši šestinásobku minimální mzdy.<sup>28</sup> Výše bonusu musí činit alespoň 100 Kč, maximálně však 52 200 Kč ročně,
- slevy na dani a daňového bonusu, podle výše vypočtené daňové povinnosti za příslušné zdaňovací období.

Za vyživované dítě poplatníka se považuje dítě vlastní, osvojené, dítě v péči, která nahrazuje péči rodičů, dítě druhého z manželů a vnuk (vnučka) pokud jejich rodiče nemají příjmy, z nichž by mohli daňové zvýhodnění uplatnit. Musí jít o dítě nezletilé nebo zletilé až do dovršení 26 let, jestliže nepobírá plný invalidní důchod a soustavně se připravuje na budoucí povolání nebo se nemůže připravovat na budoucí povolání či vykonávat výdělečnou činnost z důvodu nemoci, úrazu nebo dlouhodobě nepříznivého zdravotního stavu.

Na uplatnění daňového zvýhodnění nemá vliv přechodný pobyt dítěte mimo domácnost např. v lázních, v nemocnici, na koleji, v internátě apod. Druh a družka mohou uplatnit daňové zvýhodnění na dítě žijící v domácnosti obdobným způsobem jako manželé.

<sup>25</sup> Za zdaňovací období 2009 tato částka činila 10 680 Kč.

<sup>26</sup> Měsíční daňové zvýhodnění činí 1/12 roční částky tj. 967 Kč.

<sup>27</sup> U poplatníka, který má příjmy pouze podle § 9 nesmí výdaje převýšit tyto příjmy.

<sup>28</sup> Ta činí podle nařízení vlády č. 567/2006 Sb., o minimální mzdě 8 000 Kč od 1. 1. 2007.

*Příklad 3.5: Vypočtete zálohu na daň z příjmů poplatníka, který má měsíční příjem ze závislé činnosti 15 tis. Kč, uplatňuje základní nezdanitelnou částku, v domácnosti s ním žijí 4 vyživované děti a podepsal prohlášení k dani. O jakou formu daňového zvýhodnění se jedná?*

*Řešení:*

	Částka Kč
+ měsíční příjem	15 000
+ zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem	1 350
+ sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem	3 750
= dílčí základ daně § 6	20 100
= základ daně pro výpočet zálohy	20 100
= záloha na daň z příjmu dle § 38h zákona	3 015
- měsíční daňové zvýhodnění na poplatníka	2 070
- sleva na dani na vyživované děti	945
= záloha na daň sražená poplatníkovi	0
= daňový bonus (4 x 967) – 945 =	2 923

*Jde o kombinovanou formu slevy na dani ve výši 945 Kč a daňového bonusu v částce 2 923 Kč, který obdrží poplatník při výplatě měsíční mzdy.*

Nárok na daňové zvýhodnění na dítě v domácnosti prokazuje plátce daně prohlášením k dani a předložením následujících dokladů:

- rodným listem nebo občanským průkazem dítěte,
- rozhodnutím o svěřeni dítěte do výchovy,
- potvrzením od druhého z manželů (druha), že u svého zaměstnavatele neuplatňuje na totéž dítě nárok na daňové zvýhodnění, přičemž toto potvrzení platí až do změny,
- u zletilých dětí potvrzením o studiu, potvrzením finančního úřadu, že poplatník vyživuje ve společné domácnosti dítě, které nepobírá plný invalidní důchod a nemůže se soustavně připravovat na budoucí povolání nebo vykonávat výdělečnou činnost pro nemoc, průkazem ZTP/P pro zvýšenou částku daňového zvýhodnění.

Výplata měsíčního daňového bonusu je u poplatníka s příjmy z nezávislé činnosti podmíněna výší jeho příjmů v jednotlivých kalendářních měsících zdaňovacího období. O částky vyplacených daňových bonusů snižuje plátce daně odvod záloh na daň z příjmů za příslušný kalendářní měsíc. Přesáhnou-li částky vyplacených bonusů jednotlivým poplatníkům, celkovou částku záloh na daň sražených plátcem, musí plátce daně částky bonusů vyplatit jednotlivým poplatníkům ze svého. O vrácení této částky pak požádá finanční úřad příslušným tiskopisem.

*Příklad 3.6: Jaký čistý měsíční příjem bude poplatníkovi podle zadání předchozího příkladu skutečně vyplacen?*

*Řešení:*

	Částka Kč
+ hrubý měsíční příjem zaměstnance	15 000
- zdravotní pojištění	675
- sociální pojištění	975
- záloha na daň z příjmu	0
+ daňový bonus na vyživované děti	2 923
= čistý příjem zaměstnance	16 273

*Vzhledem k daňovému bonusu na vyživované děti bude čistý příjem poplatníka vyšší než jeho hrubá mzda.*



### 3.2 Základ daně z příjmů právnických osob

Při stanovení základu daně právnických osob se vychází z účetního výsledku hospodaření (zisku nebo ztráty) a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů (IAS/IFRS), který se dále transformuje na základ daně tak, že se zvyšuje o připočitatelné položky a snižuje o odčitatelné položky a položky upravující základ daně<sup>29</sup>. Pro zjištění základu daně veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti se vychází z výsledku hospodaření upraveného o převod podílů na výsledku hospodaření společníkům v.o.s. nebo komplementářům k.s.

V případě poplatníků, u kterých dochází ke **zrušení s likvidací**, je základem daně v průběhu likvidace i po jejím ukončení výsledek hospodaření upravený podle § 23 až 33 zákona o daních z příjmů. U **investiční společnosti** vytvářející podílové fondy se základ daně stanoví samostatně za investiční společnost a odděleně za jednotlivé podílové fondy.

Schématicky je transformace účetního výsledku hospodaření na daňový základ právnických osob znázorněna na obr. 3.1.

Daňový systém	Účetní systém
	výnosy za účetní období
	– náklady za účetní období
hrubý účetní zisk ←	= <b>hrubý výsledek hospodaření (účetní zisk)</b>
+ náklady neuznané daňově	
– výnosy nezahrnované do základu daně	
= <b>základ daně (ZD)</b>	
– odpočet daňové ztráty	
= snížený základ daně	
– odpočet darů	
= upravený daňový základ	
x sazba daně	
= <b>daň z příjmů právnických osob</b> →	– daň z příjmů
	= <b>čistý (disponibilní) zisk</b>

Obr. 3.1 Schéma transformace účetního výsledku hospodaření na daňový základ

Pro stanovení základu daně právnické osoby platí ustanovení zákona o daních z příjmů v § 20 odst. 2 až 6 a dále v § 23 až 33. Postup transformace účetního výsledku na daňový základ upravuje § 23 odst. 3, ve kterém jsou vymezeny položky zvyšující, snižující a upravující účetní zisk nebo ztrátu.

#### 3.2.1 Položky zvyšující výsledek hospodaření

Účetní výsledek hospodaření se zvyšuje o

- částky neoprávněně zkracující příjmy,
- částky, které nelze podle zákona o daních z příjmů zahrnout do nákladů,
- náklady uplatněné podle § 24 odst. 2 písm. za) při porušení podmínek stanovených zákonem o daních z příjmů,
- o částky nesprávně zvýšených výnosů nebo nezahrnutých nákladů v minulých obdobích, o které byl snížen výsledek hospodaření běžného období,

<sup>29</sup> Poplatník, který sestavuje účetní závěrku podle IAS/IFRS použije ke zjištění výsledku hospodaření, pro účely základu daně, vyhlášku č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli.

- částky pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení, které je povinen platit zaměstnanec a byly zaměstnavatelem (účetní jednotkou) strženy, avšak neodvedeny do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období nebo jeho části,
- přijaté úhrady smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů u věřitele (účetní jednotky), pokud byly položkou snižující výsledek hospodaření v předchozích zdaňovacích obdobích. Za přijetí úhrady se považuje i vzájemné započtení pohledávky a závazku podle zvláštního právního předpisu,
- rozdíl mezi oceněním nepeněžitěho vkladu a výší vkladu vyplácený obchodní společností společníkovi (družstvem členovi družstva) nebo část tohoto rozdílu, o který nebyla snížena nabývací cena podílu a to ke dni vzniku nové obchodní společnosti (družstva), v ostatních případech ke dni splacení vkladu,
- kladný rozdíl mezi vzájemnými závazky a pohledávkami zúčastněných a nástupnických obchodních společností (družstev), u nichž dochází k zániku v důsledku přeměny splynutím osoby dlužníka a věřitele, vyloučený v zahajovací rozvaze ve prospěch vlastního kapitálu a to v nástupnické společnosti (družstvu) v období za něž je nástupnická společnost povinna podat daňové přiznání, přičemž se tento rozdíl stanoví bez vlivu ocenění reálnou hodnotou pro účely přeměny. Rozdíl se snižuje o tu část pohledávky zanikající v důsledku splynutí, která byla u věřitele odepsána do daňově neuznatelných nákladů. Toto ustanovení se nevztahuje na pohledávky a závazky z titulu závazkových pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze smluvních vztahů,
- kladný rozdíl mezi oceněním majetku podle zvláštního právního předpisu a výší jeho hodnoty zachycené v účetnictví společnosti (družstva) při zániku účasti společníka (člena družstva), pokud je podíl na likvidačním zůstatku nebo vypořádací podíl vyplácen v nepeněžní formě. Vznikne-li společníkovi (členovi družstva) vedle práva na vypořádací podíl i závazek vůči obchodní společnosti (družstvu), sníží se tento kladný rozdíl o částku závazku,
- částku závazku zachyceného v účetnictví dlužník odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo se promlčela a dále závazku, který zanikl jinak než jeho splněním, započtením, dohodou o nahrazení jiným závazkem, narovnáním podle zvláštního právního předpisu, pokud nebyla zaúčtována ve prospěch výnosů. Toto se nevztahuje na závazky ze smluvních pokut, úroků z prodlení a jiných sankcí ze závazkových vztahů a dále na závazky z jejichž titulu vznikl daňový náklad, jen pokud byl zaplacen. Za závazky se pro účely tohoto ustanovení nepovažují dohadné položky pasivní nebo rezervy zachycené v účetnictví poplatníka podle zákona o účetnictví.
- Částku, o kterou byl snížen základ daně podle § 34 odst. 9 a 10 v předchozích zdaňovacích obdobích, pokud poplatník pohledávku vzniklou z titulu postoupení majetkového podílu dále postoupil.

### **3.2.2 Položky snižující výsledek hospodaření**

Účetní výsledek hospodaření se snižuje o:

- rozdíl, o který smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů zúčtované ve prospěch výnosů podle zákona o účetnictví převyšují přijaté částky v tomto zdaňovacím období. Do tohoto rozdílu nelze zahrnout částky pohledávek z těchto sankcí, které zanikly v průběhu nebo k poslednímu dni zdaňovacího období,
- částky zdravotního pojištění a sociálního zabezpečení, o které byl zvýšen výsledek hospodaření účetní jednotky, dojde-li k jeho odvedení. Obdobně to platí pro právního nástupce poplatníka zaniklého bez likvidace,

- částky dalších daňově uznatelných nákladů jen pokud byly zaplacený, dojde-li k jejich zaplacení v jiném zdaňovacím období, než ve kterém tyto náklady ovlivnily výsledek hospodaření. Obdobně to platí pro právního nástupce poplatníka zaniklého bez provedení likvidace. Základ daně nelze snížit o zaplacené úroky, které nabyly nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů z důvodů uvedených v § 25 odst. 1 písm. w) ZDP,
- částky zaúčtované podle zákona o účetnictví ve prospěch výnosů nebo nákladů v účetnictví společníka při nabytí akcií nebo obchodního podílu v rámci přeměny podle obchodního zákoníku, pokud v této souvislosti nedojde ke zvýšení nabývací ceny (§ 24 odst. 7),
- částky zaúčtované podle zákona o účetnictví ve prospěch výnosů nebo nákladů v účetnictví společníka při nabytí akcií tímto společníkem, pokud tyto akcie byly nově emitovány na základě zvýšení základního kapitálu podle obchodního zákoníku, byl-li zdrojem tohoto zvýšení zisk společnosti, fond vytvořený ze zisku či jiné složky vlastního kapitálu, pokud v této souvislosti nedojde ke zvýšení nabývací ceny (§ 24 odst. 7).

### **3.2.3 Položky upravující základ daně**

Účetní výsledek lze snížit o:

- částky, o které byly nesprávně zvýšeny příjmy,
- částky nezahrnuté do nákladů, které lze podle zákona o daních z příjmů do nákladů zahrnout,
- částky související s rozpouštěním rezerv a opravných položek, jejichž tvorba nebyla daňově uznatelným nákladem, pokud jsou zaúčtovány ve prospěch nákladů podle zákona o účetnictví,
- oceňovací rozdíl vzniklý jinak než koupí majetku, není-li v zákoně o daních z příjmů dále stanoveno jinak,
- částky ve výši záporného rozdílu mezi oceněním podniku nebo jeho části při nabytí vkladem nebo přeměnou a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky (goodwill), pokud jsou podle zákona o účetnictví zaúčtovány ve prospěch výnosů,
- hodnotu splněného nebo započteného závazku nebo jeho části, o kterou byl zvýšen základ daně podle § 23 písmene a) bodu 12.

### **3.2.4 Položky odčitatelné od základu daně**

Podobně jako u fyzické osoby lze i u právnické osoby snížit základ daně o:

- výši vyměřené daňové ztráty z předcházejících let (nebo její část), a to nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po období, za které se daňová ztráta vyměřuje,
- hodnotu darů (od základu daně sníženého o daňovou ztrátu), jsou-li dodrženy následující podmínky:
  - dary mohou být poskytnuty obcím, krajům, organizačním složkám státu a právnickým osobám na území ČR, i právnickým osobám, které jsou pořadateli veřejných sbírek, na účely financování vědy a vzdělání, výzkumu a vývoje, kultury, školství, na policii, na požární ochranu, na podporu a ochranu mládeže, na ochranu zvířat a jejich zdraví, na účely sociální, zdravotnické a ekologické, humanitní, charitativní, náboženské, tělovýchovné a sportovní, politickým stranám a politickým hnutím na jejich činnosti,

- fyzickým osobám s bydlištěm na území ČR lze poskytnout dar pokud provozující školská a zdravotnická zařízení a zařízení na ochranu opuštěných zvířat nebo ohrožených druhů zvířat, na financování těchto zařízení,
- fyzickým osobám s bydlištěm na území České republiky, které jsou poživateli invalidního důchodu a nebo jsou nezletilými dětmi závislými na péči jiné osoby podle zvláštního právního předpisu, na zdravotnické prostředky nejvýše do částky nehrazené zdravotními pojišťovnami nebo na rehabilitační a kompenzační pomůcky uvedené ve zvláštním právním předpise nejvýše do částky nehrazené příspěvkem ze státního rozpočtu a na majetek usnadňující těmto osobám vzdělání a zařazení do zaměstnání,
- hodnota každého daru musí být minimálně 2 000 Kč,
- maximálně lze odečíst úhrnnou hodnotu darů do výše 5 % ze sníženého základu daně,
- odpočet hodnoty daru nemohou uplatnit poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízení za účelem podnikání,
- u společníka v.o.s. je součástí hodnoty darů odečítané od základu daně i část hodnoty darů poskytnutých v.o.s. na vymezené účely, stanovená ve stejném poměru, jako se rozděluje základ daně nebo ztráta (obdobně se postupuje u komplementáře k.s.).

### 3.2.5 Samostatný základ daně

Právnická osoba může část svých příjmů zdanit v rámci samostatného základu daně podle § 20b zákona o daních z příjmů, pokud jde o příjmy ze zdrojů v zahraničí, plynoucí rezidentu ČR. Takto lze zdanit příjmy z:

- dividend,
- podílů na zisku,
- vypořádacích podílů,
- podílů na likvidačním zůstatku,
- nebo jim podobná plnění.

Zdaňuje se příjem ve výši včetně daně sražené v zahraničí, přičemž jednotlivý příjem z vypořádacího podílu nebo podílu na likvidačním zůstatku anebo z obdobného plnění zahrnovaného do samostatného základu daně se snižuje o nabývací cenu podílu na obchodní společnosti nebo družstvu.

U poplatníka, který je společníkem v.o.s. nebo komplementářem k.s., je součástí samostatného základu daně i část příjmů v.o.s. nebo k.s., přičemž tato část se určí:

- u společníka v.o.s. ve stejném poměru, jakým je rozdělován zisk podle společenské smlouvy, jinak rovným dílem,
- u komplementáře ve stejném poměru, jakým je rozdělován zisk nebo ztráta komanditní společnosti na tohoto komplementáře podle obchodního zákoníku.

Samostatný základ daně je podle § 21 odst. 4 zákona o daních z příjmů zdaňován sazbou ve výši 15 %, která je nižší než sazba daně z příjmů právnických osob, která je stanovena pro zdaňovací období započaté v roce 2010 ve výši 19 % (pro investiční, podílové a penzijní fondy však sazba činí 5 %).

### 3.2.6 Snížení základu daně nepodnikající právnické osoby

Na rozdíl od podnikatelů si mohou poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání snížit základ daně<sup>30</sup> o 30 %, maximálně však o 1 mil. Kč (u veřejných vysokých škol a veřejných výzkumných institucí činí tato částka 3 mil. Kč), pokud prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti použijí ke krytí nákladů souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně. Prostředky je nutno použít nejpozději ve třech bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích. U poplatníků zřízených k poskytování veřejné služby v televizním nebo rozhlasovém vysílání pouze tehdy, použijí-li takto získané prostředky v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů spojených s poskytováním veřejné služby. U společenství vlastníků jednotek pouze tehdy použijí-li takto získané prostředky v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů spojených se správou domu. Obdobně musí veřejné vysoké školy získané prostředky použít ke krytí nákladů na vzdělávací, vědeckou, výzkumnou, vývojovou nebo uměleckou činnost v následujícím zdaňovacím období.

V případě, že 30 % snížení činí méně než 300 000 Kč (veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce 1 000 000 Kč), lze odečíst částku ve výši 300 000 Kč (1 000 000 Kč), maximálně však do výše základu daně.

*Příklad 3.7: Společenství vlastníků jednotek, veřejná vysoká škola a občanské sdružení vykázaly za zdaňovací období 2009 snížený základ daně podle tabulky. Doplňte do tabulky daňovou výhodu, základ daně po snížení a daň (sazba DPPO pro rok 2009 činila 20 %).*

*Řešení:*

Poplatník	Základ daně snížený	Snížení základu daně o částku	Výsledný základ daně po zaokrouhlení	Daň z příjmů právnických osob
SVJ	295 540	295 540	0	0
VVŠ	458 204	458 204	0	0
OS	3 687 431	1 000 000	2 687 000	537 400

### 3.3 Daňově uznatelné výdaje (náklady)

Základ daně z příjmů fyzických a právnických osob lze snížit především pomocí tzv. daňově uznatelných výdajů (nákladů). Tyto výdaje (náklady) vymezuje zejména § 24 ZDP. Z hlediska uplatnění výdajů (nákladů) jako položky snižující základ daně z příjmů je stěžejní skutečnost, že uvedené položky musí **jednoznačně sloužit k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů**. Tyto výdaje jsou zároveň dle § 24 odst. 1 ZDP uplatňovány **v prokázané výši**, přičemž vždy platí, že oprávněnost uplatnění daňových výdajů (nákladů) prokazuje vždy poplatník. Mezi nejvýznamnější položky snižující základ daně z příjmů patří:

- daňové odpisy hmotného majetku (blíže viz kapitola 9),
- zůstatková cena hmotného majetku (blíže opět viz kapitola 9) s výjimkou zůstatkové ceny hmotného majetku vyřazeného v důsledku většiny škod, kdy daňovým nákladem (výdajem) je pouze část zůstatkové ceny do výše náhrad škody (např. pojištění). Škody v plné výši jsou daňově uznatelné, pokud vzniknou v důsledku živelních pohrom, nebo jsou způsobeny podle potvrzení policie neznámým pachatelem. Zůstatková cena hmotného (ale i nehmotného) majetku naopak nikdy není daňovým nákladem v situaci,

<sup>30</sup> Snížená podle § 34 zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

kdy dochází k vyřazení majetku v důsledku dobrovolného darování (dary v určité výši a za podmínek stanovených ZDP lze odečíst až po stanovení základu daně jako položku odčitatelnou od základu daně),

- pojistné hrazené poplatníkem, pokud souvisí s příjmem, který je předmětem daně a není od daně osvobozen, a dále pojistné hrazené zaměstnavatelem pojišťovně za pojištění rizika placení náhrady mzdy, platu nebo odměny nebo sníženého platu (snížení odměny) za dobu dočasně pracovní neschopnosti (karantény) podle zvláštního právního předpisu (například § 192 až 194 zákoníku práce),
- pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem podle zvláštních právních předpisů. Toto pojistné a příspěvek jsou u poplatníků, kteří vedou účetnictví, výdajem (nákladem), jen pokud byly zaplacený, a to nejpozději do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období nebo jeho části. Pokud je daňový subjekt povinen podat podle tohoto zákona nebo zvláštního právního předpisu daňové přiznání v průběhu zdaňovacího období, jsou toto pojistné a příspěvek výdajem (nákladem) pouze tehdy, budou-li zaplacený do termínu pro podání daňového přiznání. Toto pojistné a příspěvek zaplacené po uvedeném termínu jsou výdajem (nákladem) toho zdaňovacího období, ve kterém byly zaplacený, pokud však již neovlivnily základ daně v předchozích zdaňovacích obdobích. Obdobně to platí pro právního nástupce poplatníka zaniklého bez provedení likvidace, pokud toto pojistné a příspěvek zaplatí za poplatníka zaniklého bez provedení likvidace,
- nájemné u operativního pronájmu s výjimkou nájemného za umělecká díla, která nejsou součástí staveb a budov, a to u poplatníků, u nichž není výstavní, muzejní a galerijní činnost předmětem činnosti, přičemž zároveň platí, že uplatňuje-li odpisy nájemce z hmotného majetku a nehmotného majetku najatého podle smlouvy o nájmu podniku nebo části podniku, tvořící samostatnou organizační složku, podle obchodního zákoníku je výdajem (nákladem) pouze část nájemného, která převyšuje nájemcem uplatňované odpisy,
- nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí movitého hmotného majetku, u něhož vstupní cena nepřevyšuje 40 000 Kč,
- nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, který lze podle zákona odpisovat, ve výši a za podmínek uvedených dále; 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. Podmínky, za nichž je nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku daňovým nákladem (výdajem) specifikuje § 24 odst. 4 a 15 ZDP. Dle těchto ustanovení platí, že uvedené nájemné se uzná jako daňová položka pouze při splnění následujících podmínek:
  - a) doba nájmu hmotného movitého majetku zařazeného podle přílohy č. 1 k zákonu v odpisové skupině 1 trvá nejméně 36 měsíců, v odpisové skupině 2 nejméně 54 měsíců a v odpisové skupině 3 nejméně 114 měsíců. U nemovitostí musí doba nájmu trvat nejméně 30 let. Doba nájmu se počítá ode dne, kdy byla věc nájemci přenechána ve stavu způsobilém obvyklému užívání, a
  - 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,

- 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,

Pokud by ke dni koupě najatá věc byla při rovnoměrném odpisování (§ 31 ZDP) již odepsána ve výši 100 % vstupní ceny, neplatí podmínka uvedená v písmenu b). Při změně doby odpisování (§ 30 ZDP) se pro účely stanovení minimální doby trvání finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku podle písmene a) a výše kupní ceny podle písmene b) použije doba odpisování platná v době uzavření smlouvy.

*Příklad 3.7: Ze smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci týkající se televizní kamery (odpisová skupina č. 1, minimální doba odpisování 3 roky) vyplývají tyto skutečnosti: Smlouva je uzavřena na 36 měsíců a to od 1.7.2008 do 30.6.2011. Pořizovací cena kamery činí 1 000 000 Kč, nájemné bude hrazeno v pravidelných měsíčních splátkách ve výši 30 000 Kč a to vždy k 15. dni daného kalendářního měsíce. K datu podpisu smlouvy, což je zároveň datum předání předmětu ve stavu způsobilém k obvyklému užívání, bude uhrazena první zvýšená splátka nájemného ve výši 30 % pořizovací ceny, tj. 300 000 Kč. Odkupní cena kamery po skončení pronájmu činí 10 000 Kč. Pronajímatel odepisuje kameru pomocí rovnoměrných účetních odpisů po dobu trvání pronájmu, tj. 3 roky. Jakým způsobem budou o této transakci účtovat a jaké má tento případ daňové dopady?*

*Řešení: Ze smlouvy vyplývá, že se jedná o finanční pronájem s následnou koupí najaté věci, přičemž první splátka je zvýšenou leasingovou splátkou. Tuto leasingovou splátku je nutno časově rozlišovat. Ostatní splátky jsou ve stejné výši a týkají se příslušného zdaňovacího a účetního období. Lze je tedy účtovat rovnou do nákladů jako daňový náklad u nájemce a výnos u pronajímatele. Celková výše nájemného činí  $300\,000 + 36 \times 30\,000 \text{ Kč} = 1\,380\,000 \text{ Kč}$  (u plátců DPH nárokuje odpočet v částce bez DPH). Doba nájmu činí 36 měsíců, čili na jeden měsíc připadá poměrná část nájemného  $38\,333,33 \text{ Kč}$ . Do roku 2008 spadá celkem 6 měsíců trvání smlouvy, čili za rok 2008 lze uplatnit v daňových nákladech (výnosech) celkem  $38\,333,33 \times 6 = 230\,000 \text{ Kč}$ , v letech 2009 a 2010 potom  $460\,000 \text{ Kč}$  a v roce 2011 opět  $230\,000 \text{ Kč}$ . V roce 2008 bude v řádných splátkách uhrazeno na nájemném celkem  $6 \times 30\,000 \text{ Kč} = 180\,000 \text{ Kč}$ , z první mimořádné splátky se tak tohoto období týká  $50\,000 \text{ Kč}$ , v letech 2009 a 2010 dojdeme podobným výpočtem k částce  $100\,000 \text{ Kč}$  a pro rok 2011 opět  $50\,000 \text{ Kč}$ . V součtu je tak v průběhu trvání leasingové smlouvy nakonec do nákladů (výnosů) převedena plná výše první zvýšené splátky (pro časové rozlišování mimořádné splátky je vhodné vést speciální inventurní kartu). Účtování pak bude vypadat u nájemce takto<sup>31</sup> (pro účtování je využít běžně používaný účtový rozvrh pro podnikatele):*

Datum	Popis operace	Peněžní částka	MD	D
1.7.2008	Zaučtování automobilu do podrozvahové evidence <sup>32</sup>	1 000 000	75x	
1.7.2008	Úhrada zvýšené splátky z BÚ	300 000	381	221
15.x.2008	Úhrada řádných splátek (v roce 2008 6x)	30 000	518	221
31.12.2008	Převod poměrné části zvýšené splátky do nákladů	50 000	518	381

<sup>31</sup> Splátky se dějí na základě splátkového kalendáře, nejsou zaslány zvláštní faktury. Pokud by byly zaslány faktury, účtuje se nejprve předpis nájemného jako závazek u nájemce a pohledávka u pronajímatele a až poté dojde k jejich úhradě z BÚ. Toto je již nicméně triviální operace, která nepůsobí v praxi větší problémy.

<sup>32</sup> Pozor, na tuto operaci se často zapomíná.

Prímé daně

15.x.2009	Úhrady řádných splátek (v roce 2009 12x)	30 000	518	221
31.12.2009	Převod poměrné části zvýšené splátky do nákladů	100 000	518	381
15.x.2010	Úhrady řádných splátek (v roce 2010 12x)	30 000	518	221
31.12.2010	Převod poměrné části zvýšené splátky do nákladů	100 000	518	381
15.x.2011	Úhrada řádných splátek (v roce 2011 6x)	30 000	518	221
1.7.2011	Nákup kamery	10 000	501 <sup>33</sup>	321
1.7.2011	Vyřazení kamery z podrozvahové evidence	1 000 000		75x
31.12.2011	Převod poměrné části zvýšené splátky do nákladů	50 000	518	381

Pronajímatel navíc počítá rovnoměrné účetní odpisy (spočtou se jako poměr vstupní ceny a doby životnosti) za 3 roky, roku 2008 se týká 6 měsíců, takže účetní odpisy v roce 2008 činí  $1\,000\,000 / 3 \times 6/12 = 166\,667$  Kč, v letech 2009 a 2010 pak  $1\,000\,000 / 3 = 333\,334$  Kč a v roce 2011  $166\,665$  Kč<sup>34</sup>. Účtování u pronajímatele pak bude vypadat takto:

Datum	Popis operace	Peněžní částka	MD	D
x.x.2008	Nákup kamery na fakturu	1 000 000	042	321
x.x.2008	Převzetí kamery do účetní evidence	1 000 000	022	042
1.7.2008	Příjem zvýšené splátky na BÚ	300 000	221	384
15.x.2008	Příjem řádných splátek (v roce 2008 6x)	30 000	221	602
31.12.2008	Účetní odpis kamery za rok 2008	166 667	551	082
31.12.2008	Převod poměrné části zvýšené splátky do výnosů	50 000	384	602
15.x.2009	Příjem řádných splátek (v roce 2009 12x)	30 000	221	602
31.12.2009	Účetní odpis kamery za rok 2009	333 334	551	082
31.12.2009	Převod poměrné části zvýšené splátky do výnosů	100 000	384	602
15.x.2010	Příjem řádných splátek (v roce 2010 12x)	30 000	221	602
31.12.2010	Účetní odpis kamery za rok 2010	333 334	551	082
31.12.2010	Převod poměrné části zvýšené splátky do výnosů	100 000	384	602
15.x.2011	Příjem řádných splátek (v roce 2011 6x)	30 000	221	602
1.7.2011 <sup>35</sup>	Účetní odpis kamery za rok 2011	166 665	551	082

<sup>33</sup> Pokud nedosahuje kupní cena limitu pro ocenění DM stanoveného účetní jednotkou (nejčastěji ve vazbě na ZDP se u DHM (samostatných movitých věcí) jedná o částku 40 000 Kč), lze účtovat o takovém majetku jako o krátkodobém, resp. rovnou do spotřeby (lze využít i účtování přes „sklad“, tedy nejprve 112/221, potom teprve spotřebu 501/112). Je možno ovšem také stanovit, že majetek bude postupně odepisován ve více letech. Pokud by hodnota tohoto majetku přesáhla 40 000 Kč, je nutno tento majetek povinně daňově odepisovat podle ZDP.

<sup>34</sup> Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. V posledním roce je nutno si uvědomit, že nelze odepsat více, než činí vstupní cena majetku. Ještě jednou zdůrazňuji, že se jedná o odpisy účetní, nikoliv daňové, o daňových odpisech se neúčtuje.

<sup>35</sup> Před vyřazením z majetku z účetní evidence je nutno, aby byl majetek plně odepsán. Pokud by majetek plně odepsán nebyl, je nutno provést jednorázový odpis zůstatkové ceny.



1.7.2011	Prodej kamery	10 000	311	641
1.7.2011	Vyřazení kamery z účetní evidence	1 000 000	082	022
31.12.2011	Převod poměrné části zvýšené splátky do výnosů	50 000	384	602

Výše uvedený způsob účtování časového rozlišení nájemného není jediný možný. Pokud např. podnik potřebuje sledovat své měsíční hospodaření, může provádět časové rozlišení i měsíčně a nikoliv až na konci roku.

V průběhu roku 2009 byl v souvislosti s řešeními dopadů finanční krize na podnikatelské subjekty do ustanovení § 24 ZDP vložen nový odstavec 15, který umožňuje u některého majetku pronajatého formou finančního leasingu výhodnější daňový režim pro nájemce. Toto nové ustanovení zní:

*Nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku odpisovaného podle § 30a (tzv. mimořádné odpisy (blíže viz kapitola č. 9)) se uznává jako výdaj (náklad) podle odstavce 1 za podmínky, že*

- a) doba nájmu u hmotného majetku odpisovaného vlastníkem (pronajímatelem) podle § 30a odst. 1 trvá nejméně 12 měsíců a u hmotného majetku odpisovaného podle § 30a odst. 2 trvá doba nájmu nejméně 24 měsíců; doba nájmu se počítá ode dne, kdy byla věc nájemci přenechána ve stavu způsobilém obvyklému užívání,*
- b) po ukončení doby nájmu následuje bezprostředně převod vlastnických práv k předmětu nájmu mezi vlastníkem (pronajímatelem) a nájemcem a*
- c) po ukončení finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku zahrne poplatník uvedený v § 2 odkoupený majetek do svého obchodního majetku.*

*Dalšími daňově uznatelnými náklady (výdaji) jsou např:*

- *daň z převodu nemovitostí a daň z nemovitostí, pokud byly zaplacený a dále ostatní daně s výjimkou daní hrazených za jiného poplatníka (s drobnými výjimkami uvedenými v § 24 odst. 2 písm. ch) a u) ZDP a dále kromě daně dědické, darovací a daně z příjmů fyzických osob a právnických osob a také kromě odložené daně podle zákona o účetnictví,*
- *rezervy a opravné položky vytvořené v souladu se zákonem č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů,*
- *výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na:*
  - 1. bezpečnost a ochranu zdraví při práci a hygienické vybavení pracovišť,*
  - 2. závodní preventivní péči poskytovanou zařízením závodní preventivní péče v rozsahu stanoveném zvláštními předpisy<sup>36</sup> a nehraněným zdravotní pojišťovnou<sup>37</sup>, na lékařské prohlídky a lékařská vyšetření stanovené zvláštními předpisy,*
  - 3. provoz vlastních vzdělávacích zařízení nebo výdaje (náklady) spojené s odborným rozvojem zaměstnanců podle jiného právního předpisu a rekvalifikací zaměstnanců podle jiného právního předpisu upravujícího zaměstnanost, pokud souvisejí s předmětem činnosti zaměstnavatele,*

<sup>36</sup> § 18 odst. 1 písm. a) zákona č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu, ve znění zákona ČNR č. 548/1991 Sb.

<sup>37</sup> § 8 nařízení vlády ČR č. 216/1992 Sb., kterým se vydává Zdravotní řád a provádějí některá ustanovení zákona České národní rady č. 550/1991 Sb., o všeobecném zdravotním pojištění (úplné znění č. 117/1993 Sb.). Vyhláška Ministerstva zdravotnictví ČR č. 467/1992 Sb., o zdravotní péči poskytované za úhradu, ve znění vyhlášky č. 155/1993 Sb.

4. *provoz vlastního stravovacího zařízení, kromě hodnoty potravin, nebo příspěvky na stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů a poskytované až do výše 55 % ceny jednoho jídla za jednu směnu, maximálně však do výše 70 % stravného vymezeného pro zaměstnance v § 6 odst. 7 písm. a) ZDP při trvání pracovní cesty 5 až 12 hodin. Příspěvek na stravování lze uplatnit jako výdaj (náklad), pokud přítomnost zaměstnance v práci během této stanovené směny trvá aspoň 3 hodiny. Příspěvek na stravování lze uplatnit jako výdaj (náklad) na další jedno jídlo za zaměstnance, pokud délka jeho směny v úhrnu s povinnou přestávkou v práci, kterou je zaměstnavatel povinen poskytnout zaměstnanci podle zákoníku práce, bude delší než 11 hodin. Příspěvek nelze uplatnit na stravování za zaměstnance, kterému v průběhu směny vznikl nárok na stravné podle zákoníku práce. Za stravování ve vlastním stravovacím zařízení se považuje i stravování zabezpečené ve vlastním stravovacím zařízení prostřednictvím jiných subjektů,*
5. *práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy, pokud ZDP nebo zvláštní zákon nestanoví jinak.*

*Příklad 3.8: Společnost BUFET, s.r.o. (plátce DPH) umožňuje svým zaměstnancům stravování ve své jídelně. V této jídelně zaměstnává 5 kuchařek. V průběhu roku 2010 společnost zakoupila potraviny v hodnotě 1 000 000 Kč (skutečně provalila 950 000 Kč, zbytek zůstal do konce zdaňovacího období nespotřebován), za provoz jídelny uhradila jako náklady na energie 400 000 Kč (bez DPH), zakoupila 5 myček na nádobí ve vstupních cenách 30 000 Kč, dále zakoupila 2 moderní elektrické velkokapacitní sporáky v individuálních vstupních cenách 200 000 Kč, na mzdových nákladech kuchařek vynaložila 500 000 Kč (včetně ZP a SP hrazeného zaměstnavatelem za zaměstnance), 300 000 Kč bylo vynaloženo na zakoupení táciů, talířů a příborů. Kalkulovaná cena oběda činí 50 Kč, zaměstnanci hradí 40 Kč a 10 Kč jim přispívá zaměstnavatel ze sociálního fondu. Jakým způsobem bude tento příklad řešen z hlediska daně z příjmů i DPH?*

*Řešení: V daném příkladě platí, že za daňové náklady lze považovat veškeré výdaje související s provozem jídelny (náklady na energie, myčky, daňové odpisy sporáků, náklady na příbory, mzdové náklady kuchařek, atd.) s výjimkou nákladů na potraviny. Hodnota spotřebovaných potravin bude daňově účinná pouze do výše příjmů z obědů vybraných od zaměstnanců. Daňovým nákladem by byl i daňový odpis samotné budovy jídelny. Z hlediska daňových výnosů společnosti je nutno se zaměřit na cenu oběda hrazenou zaměstnanci. Ta činí 40 Kč. Jelikož je však společnost plátcem DPH, platí, že z této částky je nutno vypočítat DPH, a to v tomto případě standardně tzv. metodou shora dle § 37 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH. Pokud zaměstnavatel umožňuje zároveň zaměstnancům stravování na místě (nejde tedy o prodej tzv. „do ešusu“, bude uplatněna základní sazba DPH 20 %) a DPH bude vypočtena takto:  $40 \times 20/120$  (zaokrouhleno na 4 desetinná místa) =  $40 \times 0,1667 = 7$  Kč (po zaokrouhlení na nejbližší měnovou jednotku). Daňovým výnosem společnosti pak je 33 Kč z jednoho oběda (a tato částka také bude ovlivňovat výši daňových nákladů plynoucích ze spotřeby potravin). Zároveň pochopitelně platí, že si společnost může uplatňovat nárok na odpočet DPH u potravin, zařízení, atd.*

*Příklad 3.9: Pan Nechcisepřilíštarat řeší stravování svých zaměstnanců tím způsobem, že jim přispívá na stravenky. Tyto stravenky nakupuje v hodnotě 50 Kč za kus (což je dle interní směrnice také hodnota hlavního jídla a prodává je svým zaměstnancům za 10 Kč, přičemž 40 Kč jim přispívá. Je tento příspěvek daňově uznatelný? A dá se nějak zařídit, aby daňově uznatelný byl?*

*Řešení: Aby byl příspěvek zaměstnavatele daňově účinný, musí být splněny 2 podmínky. Jednak příspěvek zaměstnavatele nesmí přesáhnout 55 % hodnoty jednoho jídla a dále nesmí*

přesáhnout 70 % stravného pro zaměstnance podle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP při trvání pracovní cesty 5 až 12 hodin (pro rok 2010 je tato částka 51,10 Kč). V našem případě činí 55 % hodnoty jednoho jídla  $0,55 \times 50 = 27,50$  Kč. Toto je daňově uznatelná výše příspěvku. Zbývajících 12,50 Kč je daňově neuznatelných. Jakým způsobem zajistit, aby bylo daňově uznatelných celých 40 Kč? V případě stravenek platí, že v zásadě neexistuje jednoznačně určená výše hodnoty jednoho jídla, neboť stravenka je využitelná na více místech a více způsoby. Tuto cenu si tedy stanoví sám podnikatel ve svém interním předpisu vzhledem k přihlídnutí k místním podmínkám. Zřejmě v dnešní době nebude příliš náročné najít stravovací zařízení, u něž dosáhne hodnota jídla částky  $40 / 55 \times 100 = 72,73$  Kč. Při této částce je celkový příspěvek zaměstnavatele ve výši 40 Kč daňově uznatelný<sup>38</sup>. Pro úplnost jen dodejme, že z hlediska DPH si nemusí podnikatel dělat starosti, neboť stravenky (ceniny) nepodléhají DPH.

Daňovými náklady dále jsou:

- výdaje (náklady) na pracovní cesty podnikatele, 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 zákoníku práce, pokud není ZDP 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. zvýšené stravovací výdaje (stravné) při tuzemských pracovních cestách delších než 12 hodin v kalendářním dnu, zahraniční stravné a kapesné při zahraničních pracovních cestách pro poplatníky s příjmy podle § 7 ZDP, a to maximálně do výše náhrad vymezených pro zaměstnance v § 6 odst. 7 písm. a) ZDP; pravidelným pracovištěm pro poplatníky s příjmy podle § 7 ZDP 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 a to maximálně do výše sazby základní náhrady vymezené pro zaměstnance v § 6 odst. 7 písm. a) ZDP (3,90 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 ceny stanovené zvláštním právním předpisem vydaným pro účely poskytování cestovních náhrad zaměstnancům v pracovním poměru<sup>5</sup>, který je účinný v době konání cesty. 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 a to maximálně do výše sazby základní náhrady vymezené pro zaměstnance v § 6 odst. 7 písm. a) ZDP,
  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

<sup>38</sup> Korektní je však poznamenat, že tento postup odporuje pokynu MF D-300, podle kterého se cenou hlavního jídla rozumí hodnota stravenky včetně poplatku za zprostředkování jejího prodeje. Jelikož však pokyny řady D jsou právně nezávazné, lze zvolit i navržený postup, avšak zde již hrozí spory s finančními úřady.

*pohonné hmoty nelze prokázat, a to s použitím tuzemských cen pohonných hmot platných v době použití vozidla.*

*Prříklad 3.10: Pan Cestovatel podniká jako OSVČ a vede daňovou evidenci. Dle ŽL je místem jeho podnikání Brno. Dne 6.5.2010 podnikl služební cestu do Vyškova, a to svým osobním automobilem, který má zařazen do obchodního majetku. Dle vystaveného cestovního příkazu vyjel v 6.00 hod. ráno a vrátil se v 19.30 hod. Ve stejný den zakoupil pohonné hmoty v ceně 500 Kč a dálniční známku. V průběhu pracovní cesty došlo k defektu pneumatiky, za jejíž opravu zaplatil autoservis 400 Kč. Co lze v souvislosti s touto pracovní cestou považovat za daňově uznatelné výdaje?*

*Řešení: Za daňově uznatelné výdaje lze považovat výdaje na spotřebované pohonné hmoty, výdaje na dálniční známku, výdaje na opravu defektu a to vše v prokázané výši a za podmínky, že bude prokázáno, že pracovní cesta byla nezbytná k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Jelikož pracovní cesta trvala déle než 12 hodin, může být daňově uznatelné také stravné pro tuzemskou pracovní cestu při délce jejího trvání 12 – 18 hodin.*

Poprvé za zdaňovací období roku 2009 může být využito také zcela nové ustanovení § 24 odst. 2 písm. z) ZDP, které umožňuje uplatnit tzv. „paušální výdaje“ na provoz až tří vozidel pro podnikání:

*paušální výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem (dále jen „paušální výdaj na dopravu“), pokud nebyl uplatněn výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem podle písmene k) bodu 4 tohoto odstavce (výše uvedený bod 4), ve výši 5 000 Kč za každý celý kalendářní měsíc zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém poplatník využíval příslušné silniční motorové vozidlo k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů, s výjimkou příjmů podle § 10, a současně toto silniční motorové vozidlo nepřenechal ani po část příslušného kalendářního měsíce k užívání jiné osobě. Používá-li poplatník některé silniční motorové vozidlo, u něhož uplatňuje paušální výdaj na dopravu, pouze zčásti k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu, lze na takové silniční motorové vozidlo uplatnit pouze část paušálního výdaje na dopravu stanoveného dle předchozí věty ve výši 80 % této částky (dále jen „krácený paušální výdaj na dopravu“). Pokud poplatník u některého vozidla uplatní v souladu s předchozí větou krácený paušální výdaj na dopravu, potom pro účely tohoto zákona platí, že ostatní vozidla, u nichž poplatník v souladu s tímto ustanovením uplatní paušální výdaje na dopravu, užívá výlučně k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pro účely tohoto zákona se má za to, že poplatník užívá silniční motorové vozidlo, u kterého uplatňuje paušální výdaj na dopravu, výlučně k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů, pokud tak prohlásí, není-li prokázáno jinak. Paušální výdaj na dopravu možno uplatnit nejvýše za 3 vlastní silniční motorová vozidla zahrnutá nebo nezahrnutá do obchodního majetku nebo v nájmu za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání.*

- náhrady cestovních výdajů (zaměstnanců) do maximální výše stanovené zákoníkem práce,
- výdaje (náklady) na zabezpečení požární ochrany,
- u poplatníků, kteří vedou daňovou evidenci pořizovací cena u pohledávky nabyté postoupením, a to jen do výše příjmů plynoucích z jejich úhrady dlužníkem nebo postupníkem při jejím následném postoupení,
- výdaje (náklady), k jejichž úhradě je poplatník povinen podle zvláštních zákonů,
- hodnota cenného papíru při prodeji zachycená v účetnictví ke dni jeho prodeje (s výjimkami),
- u poplatníka, který vede účetnictví

1. jmenovitá hodnota pohledávky při jejím postoupení, a to do výše příjmu plynoucího z jejího postoupení,
2. pořizovací cena u pohledávky nabyté postoupením, a to do výše příjmu plynoucího z její úhrady dlužníkem nebo postupníkem při jejím následném postoupení,
3. hrazená daň darovací u pohledávky nabyté bezúplatně, a to do výše příjmu plynoucího z jejího postoupení.

*Příjmy uvedené v bodech 1 a 3 lze zvýšit o vytvořenou opravnou položku nebo rezervu (její část) podle zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů a u pohledávky postoupené před lhůtou splatnosti o diskont připadající na zbývající dobu do lhůty splatnosti.*

- účetní odpisy majetku za podmínek stanovených v § 24 odst. 2 písm. v) ZDP (fakticky tedy zejména u toho nehmotného a hmotného majetku, který nemusí být daňově odpisován),
- výdaje (náklady) na dokončenou nástavbu, přístavbu a stavební úpravy, rekonstrukci a modernizaci jednotlivého majetku, které nejsou technickým zhodnocením,
- výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 ZDP výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících (s výjimkami uvedenými v § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP,
- smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů, jen pokud byly zaplacený; a dále úroky z půjček a úroky z úvěrů v případě, kdy věřitelem je poplatník uvedený v § 2 ZDP, který nevede účetnictví, jen pokud byly zaplacený,
- výdaje (náklady) vzniklé v důsledku prokazatelně provedené likvidace zásob materiálu, zboží, nedokončené výroby, polotovaru a hotových výrobků; u léků, léčiv či potravinářských výrobků pouze, pokud doba použitelnosti těchto léků, léčiv či potravinářských výrobků prošla a nelze je dle zvláštních právních předpisů uvádět dále do oběhu. K prokázání likvidace je poplatník povinen vypracovat protokol, kde uvede důvody likvidace, způsob, čas a místo provedení likvidace, specifikaci předmětů likvidace a způsob naložení se zlikvidovanými předměty, a dále uvede pracovníky zodpovědné za provedení likvidace,
- výdaje na pořízení nehmotného majetku a jeho technického zhodnocení u poplatníků s příjmy podle § 7 ZDP nebo § 9 ZDP, pokud nevedou účetnictví, atd.

*V souvislosti s prodejem pozemků, příp. jiného majetku vyloučeného z odpisování (např. sbírky, apod.), je nutno věnovat pozornost ustanovení § 24 odst. 2 písm. t) ZDP, dle něhož lze za daňově uznatelný náklad (výdaj) považovat pouze část vstupní ceny a to do výše příjmů z prodeje tohoto majetku (podobně se postupuje u nehmotného majetku, jenž není daňově odpisován a také účetní odpisy tohoto majetku nejsou daňovými náklady).*

*Příklad 3.11: Společnost Velké plány, s.r.o. se rozhodla postavit novou provozní halu. Pro tento účel zakoupila v roce 2009 stavební pozemek v pořizovací ceně 1 000 000 Kč. Posléze však společnost zjistila, že nemá pro výstavbu haly dostatek volných finančních prostředků a z tohoto důvodu v roce 2010 uvedený pozemek prodala za 900 000 Kč. Jak bude tato skutečnost vyřešena z hlediska daně z příjmů v jednotlivých letech a jak bude o tomto nákupu a prodeji účtováno?*

*Řešení: Pořizovací cena pozemku 1 000 000 Kč vynaložená v roce 2009 je daňově neuznatelná. V roce 2010 je daňově uznatelným nákladem část pořizovací ceny pozemku do*

výše příjmu z jeho prodeje, tj. 900 000 Kč. Zbývajících 100 000 Kč je daňově neuznatelných. Účtování o nákupu a prodeji pozemku pak proběhne takto:

<i>Popis operace</i>	<i>Peněžní částka</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
<b>Rok 2009</b>			
<i>Nákup pozemku<sup>39</sup> (faktura)</i>	1 000 000	042	321
<i>Převod pozemku do užívání</i>	1 000 000	031	042
<b>Rok 2010</b>			
<i>Prodej pozemku (faktura)</i>	900 000	311	641
<i>Vyřazení pozemku z účetní evidence, z toho:</i>	1 000 000		031
<i>- daňově účinná část</i>	900 000	541.1	
<i>- daňově neúčinná část</i>	100 000	541.2	

*Kompletní výčet daňově uznatelných nákladů (výdajů) je pochopitelně mnohem rozsáhlejší, než obsahuje tato kapitola. Konkrétní daňovou uznatelnost či neuznatelnost určitého nákladu (výdaje) je nutno vždy posoudit dle aktuálního znění ZDP, a to zejména § 24.*

### **3.4 Daňově neuznatelné výdaje (náklady)**

Výdaje (náklady), které nelze uznat za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů vymezuje zejména § 25 ZDP. Mezi takové výdaje dle tohoto ustanovení patří zejména:

- výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku a nehmotného majetku, který je nutno povinně daňově odpisovat (daňovým výdajem jsou pak tyto daňové odpisy),
- výdaje na zvýšení základního kapitálu včetně splácení půjček,
- odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob, pojistné hrazené za člena statutárního orgánu a dalšího orgánu právnické osoby a za jednatele společnosti s ručením omezeným z titulu odpovědnosti za škodu způsobenou společností při výkonu funkce,
- vyplácené podíly na zisku,
- penále, úroky z prodlení a pokuty s výjimkou smluvních pokut a penále ze závazkových vztahů, pokud byly zaplaceny,
- pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění hrazené veřejnou obchodní společností za společníky této společnosti, komanditní společností za komplementáře, poplatníkem majícím příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, poplatníkem majícím příjmy z pronájmu a pojistné hrazené osobami samostatně výdělečně činnými, které nejsou nemocensky pojištěny a pojistí se na denní dávku při dočasné pracovní neschopnosti u soukromé pojišťovny, s výjimkou uvedenou v § 24 ZDP,
- nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě
  1. příspěvku na kulturní pořady, zájezdy a sportovní akce,

<sup>39</sup> Nákup i prodej pozemku podléhá DPH podle § 56 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH.

2. možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení, s výjimkou zařízení uvedených v § 24 odst. 2 písm. j) bodech 1 až 3 ZDP, nebo
- úroky z úvěrů a půjček za podmínek stanovených v § 25 odst. 1 písm. w) ZDP,
  - výdaje (náklady) vynaložené na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně,
  - hodnota nealkoholických nápojů poskytovaných jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti,
  - výdaje nad limity stanovené ZDP nebo zvláštními předpisy,
  - tvorba rezervních a ostatních účelových fondů, pokud ZDP nebo zvláštní předpis nestanoví jinak,
  - manka a škody přesahující náhrady s výjimkou uvedenou v předchozí kapitole,
  - zůstatková cena hmotného majetku a nehmotného majetku vyřazeného v důsledku darování nebo bezúplatného převodu, ke kterému není poplatník povinen podle zvláštního právního předpisu,
  - technické zhodnocení,
  - daně zaplacené za jiného poplatníka (s drobnými výjimkami uvedeným v § 24 ZDP),
  - daň dědická, darovací, daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob a obdobné daně zaplacené v zahraničí s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP a dále odložená daň,
  - výdaje na reprezentaci, kterými jsou zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dary. Za dar se nepovažuje reklamní nebo propagační předmět, který je opatřen obchodní firmou nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby, jehož hodnota bez daně z přidané hodnoty nepřesahuje 500 Kč a který není s výjimkou tichého vína předmětem spotřební daně,
  - výdaje na osobní potřebu poplatníka; včetně výdajů vynaložených na opravu, údržbu nebo technické zhodnocení majetku sloužícího k podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, který fyzická osoba nezařadí do obchodního majetku,
  - tvorba opravných položek na vrub nákladů, která není tvořena v souladu se zákonem o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů,
  - úroky a jiné výnosy poskytované zaměstnavatelem z vkladů přesahující průměrnou výši obvyklých úroků za příslušné zdaňovací období. Průměrná výše obvyklých úroků se určí srovnáním s úroky za úvěry požadovanými bankou, u které má zaměstnavatel zřízen běžný účet, nebo s bankami v místě bydliště nebo sídla zaměstnavatele. Pokud je uzavírána smlouva na více let, vychází se z průměrné výše úroků v době uzavření smlouvy,
  - rozdíl, o který částka hrazená postupníkem (ten, jemuž je postupováno) postupiteli (ten, jenž postupuje) při změně osoby nájemce podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku převyšuje částku nájemného připadajícího u postupníka na zbývající dobu nájmu sníženou o nájemné jím hrazené pronajímateli v souladu se smlouvou.

Kompletní výčet daňově neuznatelných výdajů (nákladů) obsahuje § 25 ZDP.

*Příklad č. 3.12: Společnost Pařba, a.s. uspořádala pro své obchodní partnery pohoštění s rautem, v rámci něhož s partnery jednala o budoucích obchodních kontraktech. Přímo v rámci tohoto jednání uzavřela s jedním obchodním partnerem smlouvu o dodávce 3 000 tun kaviáru v prodejní ceně 1 000 000 Kč, přičemž kupní cena tohoto kaviáru činila 500 000 Kč. V průběhu následujících týdnů po rautu byly podepsány další kontrakty s obchodními partnery na dodávku dalších 5 000 tun kaviáru v prodejní ceně 20 000 000 Kč (kupní cena*

*kaviáru činila 12 000 000 Kč). Za raut společnost Pařba, a.s. uhradila celkem 270 000 Kč. Je možné považovat náklady za raut za daňově uznatelné?*

*Řešení: Náklady na raut bezpochyby splňují charakter nákladů na reprezentaci, které jsou výslovně jmenovány v § 25 ZDP jako daňově neuznatelné náklady. Nicméně dle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP platí, že se i náklady vyjmenované v § 25 ZDP mohou stát náklady daňově uznatelnými (avšak maximálně do výše výnosů s nimi přímo souvisejících a to za podmínky, že tyto výnosy ovlivní výsledek hospodaření nejpozději ve stejném zdaňovacím období, ve kterém byly zaúčtovány náklady). V daném případě by tedy teoreticky bylo možné považovat náklady na raut za daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, avšak na společnosti bude ležet důkazní břemeno prokázat správci daně, že tyto výdaje byly nezbytné k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V opačném případě hrozí, že při zahrnutí nákladů na raut do základu daně z příjmů bude při případné kontrole správcem daně tento náklad jako daňový neuznán, s čímž je spojeno riziko sankcí. Navíc běžná praxe je u správců daně náklady na reprezentaci vylučovat ze základu daně a výše zmíněný způsob jejich změny na výdaje daňové spíše neuznávat.*



## **4. Zdaňování příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků**

Kompletní výčet možností zdaňování příjmů ze závislé činnosti by vydal na samostatnou publikaci. V této kapitole budou identifikovány nejčastější případy zdaňování příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků, se kterými je možno se v praxi setkat a to podle aktuální právní úpravy platné od počátku roku 2010. K posouzení méně typických situací je potom nezbytné důsledně analyzovat platné znění ZDP a na základě platné právní úpravy potom posoudit každou takovou situaci zvlášť.

### **4.1 Vymezení příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků**

Zdaňování příjmů ze závislé činnosti (a funkčních požitků) vychází z § 6 ZDP, v němž jsou tyto příjmy definovány. Příjmy ze závislé činnosti se rozumí:

- a) příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce. Těmito příjmy se rozumějí i příjmy za práci žáků a studentů z praktického výcviku,
- b) příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro družstvo nebo společnost dbát příkazů plátce a příjmy za práci likvidátorů,
- c) odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob,
- d) příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti podle písmen a) až c) nebo funkce bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává závislou činnost nebo funkci, nebo od plátce, u kterého poplatník závislou činnost nebo funkci nevykonává.

Funkčními požitky se potom rozumí:

- a) funkční platy členů vlády, poslanců a senátorů Parlamentu České republiky a poslanců Evropského parlamentu, zvolených na území České republiky a platy vedoucích ústředních úřadů státní správy,
- b) odměny za výkon funkce v orgánech obcí, v jiných orgánech územní samosprávy, státních orgánech, občanských a zájmových sdruženích, komorách a v jiných orgánech a institucích.

### **4.2 Příjmy, které nejsou předmětem daně ze závislé činnosti a příjmy od daně osvobozené**

Příjmy, které se nepovažují za příjmy ze závislé činnosti a které tudíž nejsou předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti definuje § 6 odst. 7 ZDP takto:

- a) náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti do výše stanovené nebo umožněné zákoníkem práce pro zaměstnance zaměstnavatele, který je uveden v § 109 odst. 3 zákoníku práce (tzv. státní zaměstnanec) jakož i hodnota bezplatného stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách; jiné a vyšší náhrady, než stanoví tento zvláštní právní předpis, jsou zdanitelným příjmem,

- b) hodnota osobních ochranných pracovních prostředků, mycích, čisticích a dezinfekčních prostředků poskytovaných v rozsahu stanoveném zvláštním předpisem (zejména zákoníkem práce), včetně nákladů na udržování osobních ochranných a pracovních prostředků, jakož i hodnota poskytovaných stejnokrojů, včetně příspěvků na jejich udržování, dále hodnota pracovního oblečení, určeného zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání, včetně příspěvku na jeho udržování,
- c) částky přijaté zaměstnancem zálohově od zaměstnavatele, aby je jeho jménem vydal, nebo částky, kterými zaměstnavatel hradí zaměstnanci prokázané výdaje, které za zaměstnavatele vynaložil ze svého tak, jako by je vynaložil přímo zaměstnavatel,
- d) náhrady za opotřebení vlastního náradí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce poskytované zaměstnanci podle zákoníku práce.

Kromě těchto příjmů, které vůbec nejsou předmětem daně z příjmů, definuje ZDP v § 6 odst. 9 příjmy, které jsou od daně z příjmů ze závislé činnosti osvobozeny (kromě těch, které jsou osvobozeny v § 4 ZDP). Těmito příjmy se rozumí:

- a) nepeněžní plnění vynaložená zaměstnavatelem na odborný rozvoj zaměstnanců související s předmětem činnosti zaměstnavatele nebo nepeněžní plnění vynaložená zaměstnavatelem na rekvalifikaci zaměstnanců podle jiného právního předpisu upravujícího zaměstnanost<sup>133</sup>); toto osvobození se nevztahuje na příjmy plynoucí zaměstnancům v této souvislosti jako mzda, plat, odměna nebo jako náhrada za ušlý příjem, jakož i na další peněžní plnění poskytovaná v této souvislosti zaměstnancům,
- b) hodnota stravování poskytovaného jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti nebo v rámci závodního stravování zajišťovaného prostřednictvím jiných subjektů,
- c) hodnota nealkoholických nápojů poskytovaných jako nepeněžní plnění ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti,
- d) nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ve formě možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení nebo ve formě příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce; jde-li však o poskytnutí rekreace včetně zájezdů, je u zaměstnance z hodnoty nepeněžního plnění od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 20 000 Kč za kalendářní rok. Jako plnění zaměstnavatele zaměstnanci se posuzuje i plnění poskytnuté pro rodinné příslušníky zaměstnance,
- e) zvýhodnění poskytovaná zaměstnavatelem provozujícím veřejnou dopravu osob svým zaměstnancům a jejich rodinným příslušníkům ve formě bezplatných nebo zlevněných jízdenek,
- f) příjmy ze závislé činnosti vykonávané na území České republiky, plynoucí poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 3 ZDP od zaměstnavatelů se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí, pokud časové období související s výkonem této činnosti nepřesáhne 183 dnů v jakémkoliv období 12 měsíců po sobě jdoucích; osvobození se nevztahuje na příjmy z osobně vykonávané činnosti umělců, sportovců, artistů a spoluúčinkujících osob vystupujících na veřejnosti a na příjmy z činností vykonávaných ve stálé provozovně (§ 22 odst. 2 ZDP),
- g) hodnota nepeněžních darů poskytovaných z fondu kulturních a sociálních potřeb podle vyhlášky č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb v platném

znění, a u zaměstnavatelů, na které se tento předpis nevztahuje, hodnota nepeněžních darů poskytovaných za obdobných podmínek ze sociálních fondů nebo ze zisku (příjmu) po jeho zdanění, anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to až do úhrnné výše 2 000 Kč ročně u každého zaměstnance,

- h) peněžní plnění za výstrojní a proviantní náležitosti poskytované příslušníkům ozbrojených sil a naturální náležitosti poskytované příslušníkům bezpečnostních sborů podle zvláštních právních předpisů, zvláštní požitky poskytované příslušníkům bezpečnostních sborů podle zvláštního právního předpisu a úhrada majetkové újmy podle zvláštního právního předpisu,
- i) náhrady za ztrátu na služebním příjmu (platu) poskytované příslušníkům ozbrojených sil a sborů podle zvláštních předpisů účinných do 31.12.2005 (zákon č. 361/2003 Sb.),
- j) hodnota přechodného ubytování, nejde-li o ubytování při pracovní cestě, poskytovaná jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům v souvislosti s výkonem práce, pokud obec přechodného ubytování není shodná s obcí, kde má zaměstnanec bydliště a to maximálně do výše 3 500 Kč měsíčně,
- k) mzdové vyrovnání vyplácené podle vyhlášky č. 19/1991 Sb., o pracovním uplatnění a hmotném zabezpečení pracovníků v hornictví dlouhodobě nezpůsobilých k dosavadní práci, ve výši rozdílu mezi dávkami nemocenského pojištění,
- l) náhrada za ztrátu na důchodu přiznaná podle zákoníku práce za dobu před 1. lednem 1989 a vyplácená po 31. prosinci 1992,
- m) peněžní zvýhodnění plynoucí zaměstnancům v souvislosti s poskytováním bezúročných půjček nebo půjček s úrokem nižším, než je obvyklá výše úroku, zaměstnavatelem z fondu kulturních a sociálních potřeb a u zaměstnavatelů, na které se předpis o tomto fondu nevztahuje, ze sociálního fondu nebo ze zisku (příjmu) po jeho zdanění, jedná-li se o návratné půjčky poskytnuté zaměstnanci na bytové účely do výše 100 000 Kč nebo k překlenutí tíživé finanční situace do výše 20 000 Kč a u zaměstnance postiženého živelní pohromou do výše 1 000 000 Kč na bytové účely a do výše 200 000 Kč k překlenutí tíživé finanční situace,
- n) zvláštní příplatek nebo příplatek za službu v zahraničí poskytovaný v cizí měně podle zvláštních právních předpisů vojákům a příslušníkům bezpečnostních sborů vyslaným v rámci jednotky mnohonárodních sil nebo mezinárodních bezpečnostních sborů mimo území České republiky po dobu působení v zahraničí,
- o) příjmy do výše 500 000 Kč poskytnuté zaměstnavatelem jako sociální výpomoc zaměstnanci v přímé souvislosti s překlenutím jeho mimořádně obtížných poměrů v důsledku živelní pohromy, ekologické nebo průmyslové havárie na územích, na kterých byl vyhlášen nouzový stav, za předpokladu, že tyto příjmy jsou vypláceny z fondu kulturních a sociálních potřeb nebo ze sociálního fondu za obdobných podmínek u zaměstnavatelů, na které se předpis o fondu kulturních a sociálních potřeb nevztahuje nebo ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo, na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů,
- p) odstupné podle vyhlášky č. 19/1991 Sb., o pracovním uplatnění a hmotném zabezpečení pracovníků v hornictví dlouhodobě nezpůsobilých k dosavadní práci, vyplácené pracovníkům přeřazeným nebo uvolněným ze zdravotních důvodů pro pracovní riziko, nemoc z povolání, pracovní úraz nebo onemocnění vznikající nebo se zhoršující vlivem pracovního prostředí,
- q) příspěvek zaměstnavatele na penzijní připojištění se státním příspěvkem poukázaný na účet jeho zaměstnance u penzijního fondu, částky pojistného, které hradí zaměstnavatel pojišťovně za zaměstnance na pojištění pro případ dožití nebo pro

případ smrti nebo dožití nebo na důchodové pojištění, a to i při sjednání dřívějšího plnění v případě vzniku nároku na starobní důchod nebo invalidní důchod pro invaliditu třetího stupně, nebo v případě, stane-li se zaměstnanec invalidním ve třetím stupni podle zákona o důchodovém pojištění, nebo v případě smrti, 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, nebo jinou pojišťovnou usazenou na území členského státu Evropské unie nebo Evropského hospodářského prostoru, za podmínky, že ve smlouvě byla sjednána výplata pojistného plnění až po 60 kalendářních měsících a současně nejdříve v roce dosažení věku 60 let, v úhrnu však maximálně do výše 24 000 Kč ročně od téhož zaměstnavatele. Toto platí v případech, kdy má právo na plnění z pojistných smluv soukromého životního pojištění pojištěný zaměstnanec, a je-li pojistnou událostí smrt pojištěného, osoba určená podle zvláštního právního předpisu o pojistné smlouvě, kromě zaměstnavatele, který hradil pojistné,

- r) příjem získaný ve formě náhrady mzdy, platu nebo odměny nebo sníženého platu nebo snížené odměny za dobu dočasné pracovní neschopnosti nebo karantény podle zákoníku práce, do výše minimálního nároku určeného zákoníkem práce,
- s) naturální plnění a náhrada výdajů ve výši peněžité hodnoty naturálního plnění poskytovaná podle zvláštních právních předpisů představitelům státní moci a některých státních orgánů a soudcům a poslancům Evropského parlamentu, zvoleným na území České republiky,
- t) částky vynaložené zaměstnavatelem na úhradu výdajů spojených s výplatou mzdy a se srážkami ze mzdy zaměstnanci, s placením příspěvku na pojistné (připojištění) ve prospěch zaměstnance, jakož i částky vynaložené zaměstnavatelem na úhradu výdajů spojených s poskytováním nepeněžitého plnění zaměstnanci.

*Příklad 4.1: Zaměstnavatel společnost Starost, a.s. přispívá svému zaměstnanci měsíčními příspěvky na penzijní připojištění. Hrubá mzda zaměstnance činí v každém měsíci 20 000 Kč, přičemž příspěvek zaměstnavatele na penzijní připojištění zaměstnance činí 2 000 Kč měsíčně. Jakým způsobem bude z hlediska ZDP tato situace posouzena z hlediska zaměstnance i zaměstnavatele?*

*Řešení: Dle § 6 odst. 9 písm. p) ZDP je spolu se soukromým životním pojištěním od daně z příjmů z hlediska zaměstnance osvobozen příspěvek zaměstnavatele na penzijní připojištění do výše 24 000 Kč ročně od téhož zaměstnavatele. Pokud tedy bude zaměstnavatel svému zaměstnanci po celý rok přispívat na penzijní připojištění 2 000 Kč, ročně bude dosažen právě limit 24 000 Kč, takže na straně zaměstnance bude celoročně tento příspěvek osvobozen od daně z příjmů.*

*Z hlediska zaměstnavatele je nutno z hlediska daňové uznatelnosti příspěvků postupovat v souladu s § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP. Pokud bude nárok zaměstnance na příspěvek zaměstnavatele sjednán v souladu s uvedeným ustanovením, bude se na straně zaměstnavatele jednat o daňový náklad v plné výši.*

### **4.3 Základ daně z příjmů ze závislé činnosti**

Základ daně z příjmů ze závislé činnosti vymezuje § 6 odst. 13 ZDP. Dle tohoto ustanovení platí, že základem daně (resp. dílčím základem daně) jsou příjmy ze závislé činnosti nebo funkční požitky, s výjimkou uvedenou v § 6 odstavcích 4 a 5 ZDP, zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních

právních předpisů povinen platit zaměstnavatel, částka odpovídající povinnému pojistnému se při výpočtu základu daně připočte k příjmu ze závislé činnosti nebo funkčnímu požitku i u zaměstnance, u kterého povinnost platit povinné pojistné zaměstnavatel nemá. Povinné pojistné se zaokrouhluje na celé koruny směrem nahoru. Při výpočtu základu daně se při stanovení částky povinného pojistného nepřihlíží ke slevám nebo k mimořádným slevám na pojistném u zaměstnavatele a ani k jiným částkám, o které si zaměstnavatel snižuje odvody povinného pojistného.

V případě příjmů, které u zaměstnavatele, u něhož nemá zaměstnanec podepsáno prohlášení, nepřesáhnou za měsíc 5 000 Kč a to před zvýšením o zdravotní a sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance, platí, že tyto příjmy jsou po zvýšení o pojistné samostatným základem pro zdanění tzv. srážkovou daní ve výši 15 %, a pokud tyto příjmy plynou ze zahraničí, potom jsou základem daně dle § 5 odst. 2 ZDP (tzn., že jsou uváděny v daňovém přiznání).

Z hlediska určení zdanitelných příjmů podléhajících dani z příjmů ze závislé činnosti je nutno věnovat pozornost (kromě již výše naznačených případů, kdy se zdanitelným příjmem zaměstnance může stát např. část příspěvku zaměstnavatele na penzijní připojištění, stravné vyplácené zaměstnanci v souvislosti s pracovní cestou v nadlimitní výši, atd.) také ustanovení § 6 odst. 6 ZDP, který upravuje situace, kdy zaměstnavatel poskytne zaměstnanci k užívání pro soukromé účely motorové vozidlo. V takovém případě se za zdanitelný příjem zaměstnance považuje částka ve výši 1 % vstupní ceny (dle § 29 ZDP) vozidla za každý i započatý kalendářní měsíc poskytnutí vozidla. Jde-li o najaté vozidlo, vychází se ze vstupní ceny vozidla u původního vlastníka, a to i v případě, že dojde k následné koupi vozidla. Pokud ve vstupní ceně není zahrnuta daň z přidané hodnoty, pro účely tohoto ustanovení se o tuto daň zvýší. Je-li částka, která se posuzuje jako příjem zaměstnance za každý i započatý kalendářní měsíc poskytnutí vozidla, nižší než 1 000 Kč, považuje se za příjem zaměstnance částka ve výši 1 000 Kč. Poskytne-li zaměstnavatel zaměstnanci bezplatně v průběhu kalendářního měsíce postupně za sebou více motorových vozidel k používání pro služební i soukromé účely, považuje se za příjem zaměstnance částka ve výši 1 % z nejvyšší vstupní ceny motorového vozidla. Poskytne-li zaměstnavatel zaměstnanci bezplatně v průběhu kalendářního měsíce více motorových vozidel současně, považuje se za příjem zaměstnance částka ve výši 1 % z úhrnu vstupních cen všech motorových vozidel používaných pro služební i soukromé účely.

*Příklad 4.2: Společnost Jedeto, s.r.o. pořídila v průběhu roku 2009 osobní automobil Škoda Octavia combi v provedení lehký užitkový vůz kategorie N<sub>1</sub> v pořizovací ceně 400 000 Kč bez DPH, DPH dle tehdejších sazby činila 76 000 Kč, přičemž v souladu se zákonem o DPH byl uplatněn nárok na odpočet této DPH. V měsíci březnu roku 2010 poskytla společnost Jedeto tento osobní automobil svému zaměstnanci panu Šironovi k služebním i soukromým účelům. Hrubá mzda pana Širona v tomto měsíci činila 30 000 Kč. Jakým způsobem bude vypočten základ daně z příjmů ze závislé činnosti pana Širona za měsíc březen 2010 a jaké další srážky zaměstnavatel z příjmu zaměstnance provede?*

*Řešení: Z hrubé mzdy pana Širona bude sraženo zaměstnavatelem zdravotní a sociální pojištění ve výši 4,5 % a 6,5 %. Od počátku roku 2008 se do vyměřovacího základu pro výpočet pojistného zahrne i 1 % z ceny vozidla a to včetně DPH. Výpočet zdravotního a sociálního pojištění sraženého ze mzdy pana Širona tedy proběhne takto:*

*Hrubá mzda = 30 000 Kč,*

*Zvýšení o 1 % z ceny vozidla (vč. DPH) = 0,01 x 476 000 = 4 760 Kč*

*Srážka zdravotního pojištění = 0,045 x 34 760 = 1 565 Kč,*

*Srážka sociálního pojištění =  $0,065 \times 34\,760 = 2\,260$  Kč,  
Základem daně z příjmů ze závislé činnosti pana Širona bude jeho hrubá mzda zvýšená o zdravotní (9 %) a sociální (25 %) pojištění hrazené zaměstnavatelem za pana Širona, tj.:*

*$ZP = 34\,760 \times 0,09 = 3\,129$  Kč,*

*$SP = 34\,760 \times 0,26 = 8\,690$  Kč.*

*Základ daně =  $34\,760 + 3\,129 + 8\,690 = 46\,579$  Kč.*

*Tato částka bude následně využita k výpočtu zálohy na daň z příjmů, a to podle postupu popsaného v následující kapitole.*

#### **4.4 Výpočet daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků**

Z hlediska výpočtu daňové povinnosti k dani z příjmů ze závislé činnosti přinesl zásadní změny rok 2008. Od počátku roku 2008 došlo především ke zrušení doposud uplatňovaného systému progresivního zdanění fyzických osob a nahrazení tohoto systému jednotnou sazbou daně ve výši 15 %. Nová je také konstrukce základu daně se zahrnutím ZP a SP placeného zaměstnavatelem za zaměstnance (tzv. superhrubá mzda). K významným změnám došlo také u slev na dani podle § 35ba ZDP. Další změny potom nastaly v roce 2009 a drobné změny přináší i rok 2010. Vlastní výpočet daňové povinnosti přináší nepřeberné množství možných variant, záviselých zejména na těchto faktorech:

1. Zda má zaměstnanec u zaměstnavatele podepsáno prohlášení poplatníka daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků (dle § 38k ZDP), či nikoliv,
2. Jakou formou je u zaměstnavatele „zaměstnán“ (pracovní poměr, dohody o pracích konaných mimo zaměstnanecký poměr, mandátní smlouva, atd.),
3. Výše dosažených příjmů.

Z hlediska vlastního zdaňování příjmů ze závislé činnosti přichází obecně v úvahu zdaňování buď tzv. srážkovou daní a nebo daní zálohovou, počítanou v průběhu kalendářního roku a na závěr roku zúčtovávanou buď pomocí tzv. ročního zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků a daňového zvýhodnění nebo v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob.

A nyní si analyzujeme základní možnosti (bez nároku na jejich kompletní výčet), které mohou z hlediska zdaňování příjmů ze závislé činnosti nastat.

##### **4.4.1 Zaměstnanecký poměr s podepsaným prohlášením**

Každý z poplatníků daně z příjmů ze závislé činnosti má právo podepsat u jednoho zaměstnavatele (čili nikoliv u více zaměstnavatelů zároveň) tzv. prohlášení poplatníka daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků (dle § 38k odst. 4 ZDP). Podepsáním tohoto prohlášení získává zaměstnanec nárok na uplatnění tzv. slev na dani dle § 35ba ZDP (tyto slevy nahradily počínaje rokem 2006 tzv. odčitatelné položky od základu daně) a tzv. daňového zvýhodnění na vyživované dítě žijící s ním v domácnosti. Pokud zaměstnanec toto prohlášení nepodepíše, nemá v průběhu zdaňovacího období na uplatnění těchto slev a daňového zvýhodnění nárok a navíc mu nemůže zaměstnavatel ani provést tzv. roční zúčtování daně. Zaměstnanec si pak může tyto slevy a zvýhodnění uplatnit maximálně v podaném daňovém přiznání.

Jednotlivé slevy (roční) na dani uplatnitelné při podepsaném prohlášení vymezuje § 35ba ZDP takto (výše částek je platná od počátku roku 2008 s drobnými úpravami v letech 2009 a 2010):

- a) 24 840 Kč na poplatníka, počínaje rokem 2008 mohou tuto slevu uplatňovat dokonce i starobní důchodci,
- b) 24 840 Kč na manželku (manžela) žijící s poplatníkem v domácnosti, pokud nemá vlastní příjem přesahující za zdaňovací období 68 000 Kč; je-li manželka (manžel) držitelkou průkazu mimořádných výhod III. stupně (zvláště těžké postižení s potřebou průvodce) – průkaz ZTP/P, zvyšuje se částka 24 840 Kč na dvojnásobek. Do vlastního příjmu manželky (manžela) se nezahrnuje zvýšení důchodu pro bezmocnost, dávky státní sociální podpory, dávky a služby sociální péče, státní příspěvky na penzijní připojištění se státním příspěvkem, státní příspěvky podle zákona o stavebním spoření a o státní podpoře stavebního spoření a stipendium poskytované studujícím soustavně se připravujícím na budoucí povolání. U manželů, kteří mají majetek ve společném jmění manželů, se do vlastního příjmu manželky (manžela) nezahrnuje příjem, který plyne druhému z manželů nebo se pro účely daně z příjmů považuje za příjem druhého z manželů,
- c) 2 520 Kč, pobírá-li poplatník invalidní důchod pro invaliditu prvního nebo druhého stupně z důchodového pojištění podle zákona o důchodovém pojištění nebo zanikl-li nárok na invalidní důchod pro invaliditu prvního nebo druhého stupně z důvodu souběhu nároku na výplatu tohoto invalidního důchodu a starobního důchodu,
- d) 5 040 Kč, pobírá-li poplatník invalidní důchod pro invaliditu třetího stupně nebo jiný důchod z důchodového pojištění podle zákona o důchodovém pojištění, u něhož jednou z podmínek přiznání je, že je invalidní ve třetím stupně, zanikl-li nárok na invalidní důchod pro invaliditu třetího stupně z důvodu souběhu nároku na výplatu invalidního důchodu pro invaliditu třetího stupně a starobního důchodu nebo je poplatník podle zvláštních předpisů invalidní ve třetím stupni, avšak jeho žádost o invalidní důchod pro invaliditu třetího stupně byla zamítnuta z jiných důvodů než proto, že není invalidní ve třetím stupni,
- e) 16 140 Kč, je-li poplatník držitelem průkazu ZTP/P,
- f) 4 020 Kč u poplatníka po dobu, po kterou se soustavně připravuje na budoucí povolání studiem nebo předepsaným výcvikem, a to až do dovršení věku 26 let nebo po dobu prezenční formy studia v doktorském studijním programu, který poskytuje vysokoškolské vzdělání až do dovršení věku 28 let.

Slevu na dani na poplatníka ve výši 1/12 roční slevy lze při výpočtu měsíčních záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti uplatnit při podepsaném prohlášení měsíčně libovolně, ostatní slevy lze měsíčně uplatnit ve výši 1/12 roční slevy za každý kalendářní měsíc, na jehož počátku byly podmínky pro uplatnění nároku na snížení daně splněny (s výjimkou slevy na manželku (manžela, k níž se přihlíží až při ročním zúčtování záloh příp. při podání daňového přiznání). U daňových nerezidentů navíc pouze v souladu s § 35ba odst. 2 ZDP.

Kromě nároku na slevy na dani umožňuje prohlášení uplatňovat také v průběhu roku nárok na tzv. daňové zvýhodnění na vyživované dítě žijící se zaměstnancem ve společné domácnosti a to podle § 35c ZDP. Toto daňové zvýhodnění představuje v roce 2010 roční výši 11 604 Kč (pro rok 2009 tato částka činila 10 680 Kč) na jedno dítě (tzn. 967 Kč (890 Kč za rok 2009) měsíčně) a může nabýt formy slevy na dani, daňového bonusu (fakticky tedy doplatku od státu k čisté mzdě zaměstnance) nebo kombinace slevy na dani a daňového bonusu. Zatímco výše uplatněné slevy na dani není žádným způsobem omezena (čili má-li zaměstnanec dostatečně vysokou vypočtenou daň před uplatněním slevy na dani na vyživované dítě, může uplatnit slevu na dani na libovolný počet dětí), výše samotného daňového bonusu již omezena

je, a to maximální roční částkou 52 200 Kč (resp. měsíčně 4 350 Kč). Přitom dále platí, že měsíční daňový bonus na dítě lze uplatnit jen tehdy, pokud činí alespoň 50 Kč (roční potom minimálně 100 Kč). Z hlediska možnosti uplatnění ročního daňového bonusu potom platí další podmínka, a sice, že roční příjem poplatníka dle § 6 – 9 ZDP dosáhne alespoň šestinásobku minimální mzdy stanovené pro zaměstnance odměňovaného měsíční mzdou k počátku příslušného zdaňovacího období a neupravené s ohledem na odpracovanou dobu a další okolnosti, podle § 111 zákoníku práce upravujícího výši minimální mzdy, přitom pokud má tento poplatník pouze příjmy z pronájmu podle § 9 ZDP, nesmí u něj výdaje převýšit tyto příjmy. Z hlediska uplatnění měsíčního nároku na daňový bonus při zúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti platí, že tento daňový bonus bude vyplacen, pokud zaměstnanec dosáhne z hlediska svých příjmů ze závislé činnosti alespoň poloviny minimální mzdy.

Postup vlastního výpočtu zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti při podepsaném prohlášení se potom řídí § 38h ZDP. Zaměstnavatel vypočte zálohu z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků ze základu pro výpočet zálohy, jímž se rozumí úhrn příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků zúčtovaný nebo vyplacený poplatníkovi za kalendářní měsíc nebo za zdaňovací období, vyjma příjmů zdanitelných daní vybíranou srážkou sazbou daně podle § 36 ZDP a příjmů, které nejsou předmětem daně

- a) snížený o částky, které jsou od daně osvobozeny, a
- b) zvýšený o povinné pojistné

Záloha ze základu pro výpočet zálohy, zaokrouhleného do 100 Kč na celé koruny nahoru a nad 100 Kč na celé stokoruny nahoru, za kalendářní měsíc činí 15 %.

Takto vypočtenou zálohu potom zaměstnavatel u zaměstnance s podepsaným prohlášením nejprve sníží o prokázanou částku měsíční slevy na dani podle § 35ba ZDP (opět s výjimkou slevy na manželku) a následně o prokázanou částku měsíčního daňového zvýhodnění.

*Příklad 4.3: Společnost Najmutě, a.s. zaměstnává v průběhu roku 2010 pana Pracujícího. Jeho hrubá mzda v průběhu měsíce července 2010 činila 20 200 Kč. Pan Pracující podepsal na počátku roku 2010 u zaměstnavatele prohlášení k dani. Pan Pracující je invalidní ve druhém stupni a v domácnosti vyživuje jedno nezletilé dítě. Jakým způsobem bude vypočtena a zdaněna jeho mzda za měsíc červenec 2010?*

*Řešení: Z hrubé mzdy bude nejprve sraženo zdravotní pojištění ve výši 4,5 % a sociální pojištění ve výši 6,5 %:*

*Hrubá mzda: 20 200 Kč*

*Srážka zdravotního pojištění = 0,045 x 20 200 = 909 Kč*

*Srážka sociálního pojištění = 0,065 x 20 200 = 1 313 Kč*

*Základ daně pro výpočet zálohy (zaokrouhlený na celé 100 Kč nahoru) = Hrubá mzda zvýšená o ZP a SP hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance = 20 200 + 6 868 = 27 068 Kč a po zaokrouhlení na celé stokoruny nahoru = 27 100 Kč.*

*Záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti = 27 100 x 0,15 = 4 065 Kč.*

*V tento okamžik uplatní zaměstnavatel nárok na měsíční slevy na dani zaměstnance (v našem případě na poplatníka a na invaliditu ve druhém stupni) a nárok na daňové zvýhodnění na dítě (v našem případě ve formě další slevy na dani), takže záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti po slevě bude činit: 4 065 – 2 070 – 210 - 967 = 818 Kč.*



*Mzda zaměstnance po srážkách zdravotního a sociálního pojištění a po srážce zálohy na daň tedy bude činit:  $20\,200 - 909 - 1\,313 - 818 = 17\,160$  Kč.*

#### **4.4.2 Zaměstnanecký poměr bez podepsaného prohlášení převyšuje-li výše měsíčního příjmu zaměstnance 5 000 Kč**

Nepodepíše-li zaměstnanec u zaměstnavatele prohlášení k dani (prakticky se tak děje zejména v situaci, kdy se jedná o druhý souběžný pracovní poměr zaměstnance), a převyší-li výše měsíčního příjmu zaměstnance částku 5 000 Kč u tohoto zaměstnavatele, nemůže zaměstnavatel při výpočtu zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti zohledňovat nároky zaměstnance na slevy na dani a na daňové zvýhodnění na dítě. Výpočet zálohy na daň z příjmů probíhá potom obdobným způsobem jako u zaměstnance s podepsaným prohlášením, tedy od počátku roku 2008 s využitím daňové sazby 15 %, avšak bez uplatnění slev na dani a daňového zvýhodnění na dítě. V tomto okamžiku je důležité, že i přes nepodepsané prohlášení k dani je mzda zaměstnance zdaňována pomocí daně **zálohové**, kterou je potom možno vyúčtovat v ročním zúčtování daně, příp. v daňovém přiznání, pokud roční zúčtování daně nelze provést.

*Příklad 4.4: Pan Úderník pracuje jako vysokoškolský pedagog, přičemž má dva souběžné pracovní poměry na dvou vysokých školách. Na jedné z těchto škol má podepsáno prohlášení k dani, na druhé pochopitelně nikoliv. Na škole, na které nemá prohlášení podepsáno, mu byla v měsíci říjnu 2010 přiznána mzda ve výši 20 000 Kč. Pan Úderník vyživuje v domácnosti 2 nezletilé děti. Jakým způsobem bude jeho mzda zdaněna?*

*Řešení: Jelikož pan Úderník nepodepsal u zaměstnavatele prohlášení k dani, nemůže jeho zaměstnavatel zohlednit daňové zvýhodnění na dítě ani slevu na dani. Výpočet mzdy po srážkách zdravotního a sociálního pojištění a po srážce zálohy na daň proběhne tedy takto:*

*Hrubá mzda = 20 000 Kč*

*Srážka zdravotního pojištění =  $0,045 \times 20\,000 = 900$  Kč*

*Srážka sociálního pojištění =  $0,65 \times 20\,000 = 1\,300$  Kč*

*Základ daně pro výpočet zálohy =  $20\,000 \times 1,34 = 26\,800$  Kč<sup>40</sup>*

*Výpočet zálohy na daň =  $26\,800 \times 0,15 = 4\,020$  Kč.*

*Jako záloha na daň z příjmů bude zaměstnanci tedy sražena částka 4 020 Kč.*

*Mzda, která tedy bude panu Úderníkovi vyplacena, bude činit:  $20\,000 - 900 - 1\,300 - 4\,020 = 13\,780$  Kč.*

#### **4.4.3 Zaměstnanecký poměr bez podepsaného prohlášení nepřevyšuje-li výše měsíčního příjmu zaměstnance 5 000 Kč**

Nepodepíše-li zaměstnanec u zaměstnavatele prohlášení k dani a výše jeho měsíčního příjmu u tohoto zaměstnavatele nepřevyší částku 5 000 Kč, dochází ke zdanění těchto příjmů

<sup>40</sup> Přesný výpočet je takový, že je nutno samostatně vypočíst ZP a SP hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance, ZP i SP se zaokrouhlí na celé koruny nahoru. V tomto případě je však výsledek stejný i tímto způsobem.

prostřednictvím srážkové daně ve výši 15 % a to dle § 36 odst. 2 písm. p) ZDP (a to ve smyslu § 6 odst. 4 ZDP)<sup>41</sup>. Jelikož se v tomto případě jedná o zdanění **srážkovou** daní, fakticky platí, že zdaněním je daňová povinnost poplatníka (zaměstnanec) vyrovnána, a tato daň již tedy není zahrnována do ročního zúčtování daně či do daňového přiznání. Základ daně se v tomto případě zaokrouhluje na celé koruny dolů, stejně tak i vypočtená daň. Zaměstnavatel opět pochopitelně nepřihledne k nárokům na slevy na dani.

*Příklad 4.5: Student Vomáčka si přivydělává u pana Kropáčka, který podniká jako OSVČ, přičemž má podepsanu řádnou pracovní smlouvu a dle mzdového výměru činí jeho měsíční hrubá mzda 2 754 Kč. Student Vomáčka si nepodepsal u zaměstnavatele prohlášení k dani. Jakým způsobem bude vypočtena čistá mzda?*

*Řešení: V daném případě platí, že se jedná o situaci popsanou v § 6 odst. 4 ZDP, při níž bude zdaňována mzda srážkovou daní ve výši 15 %. Výpočet čisté mzdy proběhne takto:*

*Hrubá mzda = 2 754 Kč*

*Srážka zdravotního pojištění = 0,045 x 2 754 = 124 Kč<sup>42</sup> (po zaokrouhlení na celé Kč nahoru)*

*Srážka sociálního pojištění = 0,065 x 2 754 = 180 Kč (po zaokrouhlení na celé Kč nahoru)*

*Základ daně = 2 754 + 248 + 689 = 3 691 Kč*

*Výpočet srážkové daně = 3 691 x 0,15 = 553 Kč (po zaokrouhlení na celé Kč dolů)*

*Čistá mzda = 2 754 – 124 – 180 – 553 = 1 897 Kč.*

*Srážkou daně je daňová povinnost studenta vyrovnána, ledaže by podepsal dodatečně u zaměstnavatele prohlášení k dani. Ten by pak mohl přehodnotit uvedenou daň na daň zálohovou a zohlednit v ročním zúčtování daně také nároky studenta na slevy na dani, příp. položky odčitatelné od základu daně dle § 15 ZDP.*

#### **4.4.4 Dohody o pracích konaných mimo zaměstnanecký poměr s podepsaným prohlášením**

Zaměstnavatelé mají obecně dle zákoníku práce povinnost zajišťovat plnění svých úkolů pomocí zaměstnanců v pracovním poměru. Výjimečně však mohou uzavírat také tzv. dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr. Těmito dohodami se rozumí dohoda o provedení práce a dohoda o pracovní činnosti. Výhodou dohody o provedení práce je skutečnost, že nezakládá účast na zdravotním a sociálním pojištění, čili se ze mzdy dosažené pomocí dohody o provedení práce toto pojistné nesráží. Dohoda o pracovní činnosti obecně účast na zdravotním a sociálním pojištění zakládá, s výjimkou dohody o pracovní činnosti za podmínky, že příjem z této dohody nedosáhne částky 2 000 Kč za kalendářní měsíc. Z hlediska daně z příjmů při podepsaném prohlášení platí obdobný postup jako u řádného

<sup>41</sup> Ale pozor, to platí pouze pro příjmy podle § 6 odst. 1 písm. a) a d) a odst. 10 ZDP.

<sup>42</sup> Pozor, pokud by nešlo o zaměstnance uvedeného v § 3 odst. 8 zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění (což studenti jsou (do věku 26 let)), platilo by, že zaměstnanec bude muset prostřednictvím zaměstnavatele doplatit zdravotní pojištění ve výši 13,5 % z rozdílu mezi minimální mzdou a skutečně dosaženým příjmem, neboť minimálním vyměřovacím základem pro výpočet zdravotního pojištění je obecně minimální mzda. V praxi v současnosti platí, že zaměstnavatelé v situaci, kdy nedosáhne příjem zaměstnance minimální mzdy si vyžadují potvrzení např. od druhého zaměstnavatele, že v tomto pracovním poměru je odváděno zdravotní pojištění alespoň z minimální mzdy. V našem případě by student zaměstnavateli musel doložit potvrzení ze školy, že je studentem a tím pádem za něj platí pojistné na zdravotní pojištění i stát.

zaměstnaneckého poměru s podepsaným prohlášením, tzn. bude počítána zálohová daň z příjmů dle § 38h odst. 2 ZDP.

*Příklad 4.6: Student Chudý si při studiu na vysoké škole během prázdnin přivydělává jako prodavač v hypermarketu Mámeúplněvšechnoaskorozadarmo, a.s. Se zaměstnavatelem uzavřel dohodu o provedení práce v rozsahu 80 hodin při hodinové mzdě 60 Kč. Celá mzda mu byla zúčtována za měsíc srpen 2010. Student doložil zaměstnavateli potvrzení o studiu. Jakým způsobem bude jeho mzda zúčtována?*

*Řešení: Jelikož se jedná o dohodu o provedení práce, nebude ze mzdy studenta sráženo zdravotní a sociální pojištění. Student navíc podepsal prohlášení k dani, čili může nárokovat slevy na dani na poplatníka a na studenta. Výpočet jeho čisté mzdy tedy proběhne takto:*

$$\text{Hrubá mzda} = 80 \times 60 = 4\,800 \text{ Kč}$$

$$\text{Záloha na daň z příjmů před uplatněním slev} = 4\,800 \times 0,15 = 720 \text{ Kč.}$$

*Uplatnitelné měsíční slevy na dani činí 2 070 Kč na poplatníka a 335 Kč na studenta. Po jejich odečtu bychom dostali záporné číslo. V tomto případě nelze využít daňový bonus (jako u daňového zvýhodnění na dítě), čili záloha na daň bude činit 0 Kč a student tak dostane vyplaceno plných 4 800 Kč.*

*Příklad 4.7: Paní Náročná je starobní důchodkyně, avšak po večerech si ještě přivydělává k důchodu tím, že uklízí ordinaci paní doktorky Zdravé, na což uzavřeli dohodu o pracovní činnosti v rozsahu 15 hodin týdně při hodinové mzdě 80 Kč. V průběhu měsíce března 2010 paní Náročná odpracovala celkem 60 hodin, přičemž podepsala u paní doktorky Zdravé prohlášení k dani. Jak proběhne výpočet její čisté mzdy?*

*Řešení: Dohoda o pracovní činnosti obecně zakládá účast na zdravotním a sociálním pojištění. Od počátku roku 2008 mohou i starobní důchodci uplatňovat slevu na dani na poplatníka, takže výpočet čisté mzdy paní Náročné proběhne takto:*

$$\text{Hrubá mzda} = 60 \times 80 = 4\,800 \text{ Kč}$$

$$\text{Srážka zdravotního pojištění} = 0,045 \times 4\,800 = 216 \text{ Kč}$$

$$\text{Srážka sociálního pojištění} = 0,065 \times 4\,800 = 312 \text{ Kč}$$

$$\text{Základ daně} = 4\,800 + 1\,632 = 6\,432 \text{ Kč}$$

$$\text{Záloha na daň} = 6\,500 \times 0,15 = 975 \text{ Kč}$$

*Od této částky však může být odečtena sleva na dani na poplatníka ve výši 2 070 Kč, takže výsledná daň bude činit 0 Kč.*

$$\text{Čistá mzda} = 4\,800 - 216 - 312 = 4\,272 \text{ Kč.}$$

#### **4.4.5 Dohody o pracích konaných mimo zaměstnanecký poměr bez podepsaného prohlášení**

V případě, že zaměstnanec nepodepíše prohlášení k dani při uzavřené dohodě o provedení práce, zdaňuje se jeho příjem v závislosti na dosažené výši buď srážkovou daní ve výši 15 % (pokud jeho příjem v měsíci nepřesáhne 5 000 Kč) nebo zálohovou daní ve výši 15 %, pokud

výše jeho příjmů v měsíci převyšší 5 000 Kč, a to samozřejmě bez možnosti využití slev na dani a daňového zvýhodnění na vyživované dítě. Obdobně se postupuje u dohody o pracovní činnosti, pouze s tím rozdílem, že se u většiny těchto dohod sráží také zdravotní a sociální pojištění.

*Příklad 4.8: Pan Hlad si kromě svého hlavního zaměstnaneckého poměru přivydělává jako hlídač skladu u firmy Kanóny, a.s. S touto společností má uzavřenu dohodu o pracovní činnosti v rozsahu 20 hodin týdně při hodinové mzdě 70 Kč. V průběhu měsíce května 20010 odpracoval celkem 70 hodin. Jakým způsobem bude vypočtena jeho čistá mzda, jestliže pan Hlad nepodepsal u zaměstnavatele prohlášení k dani?*

*Řešení: Jelikož výše příjmu pana Hlada nepřevyšila 5 000 Kč, bude jeho mzda zdaněna srážkovou daní ve výši 15 %. Výpočet čisté mzdy proběhne takto:*

$$\text{Hrubá mzda} = 70 \times 70 = 4\,900 \text{ Kč}$$

$$\text{Srážka zdravotního pojištění} = 0,045 \times 4\,900 = 221 \text{ Kč (po zaokrouhlení na celé Kč nahoru),}$$

$$\text{Srážka sociálního pojištění} = 0,065 \times 4\,900 = 319 \text{ Kč (po zaokrouhlení na celé Kč nahoru),}$$

$$\text{Základ pro výpočet daně} = 4\,900 + 1\,666 = 6\,566 \text{ Kč}$$

$$\text{Srážková daň} = 6\,566 \times 0,15 = 984 \text{ Kč (po zaokrouhlení na celé Kč dolů)}$$

$$\text{Čistá mzda} = 4\,900 - 221 - 319 - 984 = 3\,376 \text{ Kč.}$$

#### **4.4.6 Příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů s.r.o. a komanditistů komanditní společnosti, likvidátorů a odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob při podepsaném a nepodepsaném prohlášení**

Příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností, likvidátorů a odměny členů statutárních a jiných orgánů právnických osob jsou také příjmy ze závislé činnosti. Při podepsaném prohlášení se postupuje při výpočtu klasicky s možností využití slev na dani výpočtem zálohové daně, v případě, že uvedené osoby prohlášení k dani nepodepíšou, platí, že bez ohledu na výši takového příjmu (čili zde neplatí hraniční částka 5 000 Kč) se sráží zálohová daň 15 % ze základu daně, přičemž v případě, kdy je vyplácena mzda za více kalendářních měsíců téhož zdaňovacího období najednou (a zde nezáleží na tom, jestli je či není podepsáno prohlášení), vypočte se tato záloha, jako by byla mzda vyplácena v jednotlivých měsících, pokud je to pro poplatníka výhodnější (v souladu s § 38h odst. 7 ZDP).

### **4.5 Roční zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků**

Na konci roku může za podmínek stanovených v ZDP provést zaměstnavatel zaměstnanci tzv. roční zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků a daňového zvýhodnění. O toto roční zúčtování však musí zaměstnanec zaměstnavatele písemně požádat, a to na formuláři prohlášení k dani nejpozději do 15. února následujícího roku. Pokud zaměstnanec o roční zúčtování nepožádá, zaměstnavatel jej provést

**nemůže.** Podmínky, za nichž může zaměstnavatel provést roční zúčtování daně vymezuje § 38ch ZDP. Těmito podmínkami je, aby:

1. Zaměstnanec (poplatník) pobíral v průběhu zdaňovacího období mzdu pouze od jednoho zaměstnavatele nebo postupně od více zaměstnavatelů za sebou (avšak nikoliv zároveň od více zaměstnavatelů, s výjimkou situace, kdy u ostatních souběžných zaměstnavatelů nepřevýšila měsíční mzda 5 000 Kč a byla tak zdaněna srážkovou daní),
2. Zaměstnanec podepíše prohlášení k dani (je možné i zpětně (např. na konci roku současně se žádostí o roční zúčtování daně)).

V případě, že zaměstnanec byl v průběhu roku zaměstnán postupně u více zaměstnavatelů za sebou, roční zúčtování daně může zaměstnavatel provést pouze na základě dokladů od všech předchozích zaměstnavatelů, které prokáží výši zúčtovaných nebo vyplacených mezd, částku odpovídající pojistnému, které byl povinen platit z těchto mezd zaměstnavatel, výši sražených záloh, poskytnutých měsíčních slevách na dani a vyplacených měsíčních bonusech. Tyto doklady musí zaměstnanec zaměstnavateli také předložit nejpozději do 15. února následujícího roku, jinak zaměstnavatel roční zúčtování neprovede. Zaměstnavatel potom musí provést roční zúčtování nejpozději do 31. března. Případný přeplatek na zálohách při neuplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě se vrací za podmínky, že převýší 50 Kč, a to ve mzdě za březen (tedy v dubnu). Případný nedoplatek se nesráží.

V případě, že je v průběhu roku uplatňován nárok na daňové zvýhodnění na vyživované dítě (děti), postupuje se při ročním zúčtování daně podle § 35d ZDP. V tomto případě platí, že při ročním zúčtování záloh a daňového zvýhodnění poskytne plátce daně poplatníkovi slevu na dani maximálně do výše daňové povinnosti. Je-li nárok na daňové zvýhodnění vyšší, než vypočtená daň snížená o slevu na dani podle § 35ba ZDP (tedy po uplatnění slev na dani), má poplatník nárok na vyplacení daňového bonusu, jen pokud úhrn jeho příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků od všech plátců daně v uplynulém zdaňovacím období, z nichž mu plátce daně provádí roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění dosáhl alespoň šestinásobku minimální mzdy. Jestliže u poplatníka, který vyjma příjmů osvobozených a příjmů, z nichž je vybírána daň zvláštní sazbou daně, nemá jiné příjmy podle § 7 až 10 ZDP vyšší než 6 000 Kč, úhrn příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků ve zdaňovacím období nedosáhl alespoň šestinásobku minimální mzdy, poplatník na vyplacené měsíční daňové bonusy v kalendářních měsících, v nichž úhrn jeho příjmů dosáhl alespoň výše poloviny minimální mzdy, již nárok neztrácí.

Při ročním zúčtování záloh a daňového zvýhodnění plátce daně u poplatníka nejdříve roční daň stanovenou podle § 16 ZDP sníží o slevu na dani podle § 35ba ZDP a vypočte částku slevy na dani podle § 35c a daňového bonusu. Daň sníženou o slevu na dani podle § 35ba pak sníží o slevu na dani podle § 35c, a až takto vyčíslenou daň po slevě porovná s úhrnem zálohově sražené daně.

Při výpočtu roční daně se postupuje dle § 16 ZDP s využitím sazby daně 15 %. Roční základ daně se zaokrouhluje na celé stokoruny dolů.

Při výpočtu roční daňové povinnosti je možno uplatnit kromě slev na dani také nezdanitelnou část základu daně dle § 15 ZDP a položky odčitatelné od základu daně dle § 34 ZDP. Roční základ daně se sníží o nezdanitelnou část základu daně dle § 15 ZDP a odčitatelné položky od základu daně dle § 34 ZDP, přičemž takto stanovený základ daně se zaokrouhlí na celá sta Kč dolů. Nezdanitelnými částkami daně dle § 15 ZDP jsou dary poskytnuté v souladu s § 15 odst. 1 ZDP nejvýše do výše 10 % základu daně, zaplacené úroky z úvěrů ze stavebního spoření či hypotečních úvěrů (a jim podobných úvěrů) využitých k zajištění bytových potřeb, zaplacené

penzijní připojištění snížené o 6 000 Kč a maximálně do výše 12 000 Kč, zaplacené pojistné na životní pojištění dle § 15 odst. 6 ZDP, zaplacené příspěvky odborové organizaci do výše 1,5 % zdanitelných příjmů podle § 6 ZDP, nejvýše však 3 000 Kč za zdaňovací období úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání podle zákona o ověřování a uznávání výsledků dalšího vzdělávání za podmínek stanovených v § 15 odst. 8 ZDP.

*Příklad 4.10: Pan Boháč pracoval v průběhu roku 2010 pouze u jednoho zaměstnavatele, přičemž v průběhu zdaňovacího období činila výše jeho zdanitelných příjmů (hrubá mzda) celkem 300 000 Kč. Z této částky mu bylo v průběhu roku sraženo zdravotní a sociální pojištění ve výši 33 000 Kč a zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti ve výši 15 000 Kč. Do 15. února 2011 požádal pan Boháč zaměstnavatele o provedení ročního zúčtování daně, přičemž uplatňuje slevu na dani na manželku, jejíž roční příjmy nepřesáhly 68 000 Kč, v průběhu roku si zaplatil na penzijní připojištění částku 12 000 Kč a zároveň doložil potvrzení od stavební spořitelny, že z úvěru, který využil ke koupi rodinného domku v němž bydlí, zaplatil za rok 2010 úroky ve výši 50 000 Kč. Jak proběhne roční zúčtování jeho daně?*

*Řešení: Zaměstnavatel na základě předložených dokladů vypočte roční daňovou povinnost pana Boháče, porovná ji s výší záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti stržených panu Boháči v průběhu roku a případný přeplatek mu zúčtuje v březnové výplatě roku 2011.*

*Výše roční daňové povinnosti bude stanovena takto:*

*Roční základ daně = Hrubá mzda + ZP a SP hrazené zaměstnavatelem – uhrazené úroky z úvěru ze stavebního spoření – zaplacené příspěvky na penzijní připojištění snížené o 6 000 Kč, v našem případě tedy: 300 000 + 102 000 – 50 000 – 6 000 = 346 000 Kč.*

*Z tohoto základu daně bude vypočtena celková roční daňová povinnost pana Boháče před uplatněním slev:*

*Roční daň před slevami = 346 000 x 0,15 = 51 900 Kč.*

*Tato daň bude následně snížena o roční slevy na dani na poplatníka (24 840 Kč) a na nezaopatřenou manželku (24 840 Kč), čímž se dostaneme k roční daňové povinnosti pana Boháče po slevě na dani, která činí:*

*Daňová povinnost po slevě = 51 900 – 24 840 – 24 840 = 2 220 Kč.*

*Tuto částku porovná zaměstnavatel s výší záloh sražených v průběhu roku (15 000 Kč), čímž vznikne panu Boháči přeplatek na dani ve výši:*

*Přeplatek na dani = 15 000 – 2 220 = 12 780 Kč. Tato částka bude panu Boháči vrácena ve výplatě za březen 2011.*

## 5. Příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti

Příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti zdaňují osoby, uskutečňující samostatnou výdělečnou činnost (OSVČ). Zdaňování těchto příjmů upravuje § 7 zákona o daních z příjmů.

Příjmy z podnikání zahrnují:

- příjmy ze živností (podle zákona o živnostenském podnikání),
- příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství (u osob registrovaných v evidenci samostatně hospodařících rolníků na obecních úřadech),
- příjmy z jiného podnikání (u poplatníků oprávněných k výkonu jiného podnikání zpravidla odbornou profesní organizací)
- podíly na zisku společníků v.o.s. a komplementářů k.s.

Příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti zahrnují:

- příjmy z užití a poskytnutí práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, z autorských práv a jim příbuzných práv, příjmy z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem,
- příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů,
- příjmy za činnosti podle zvláštních předpisů (znalců, tlumočnicků, zprostředkovatelů kolektivních a hromadných smluv podle autorského zákona, zprostředkovatelů kolektivních sporů a rozhodců,
- příjmy z činnosti insolvenčního správce včetně příjmů z činnosti předběžného insolventního správce, zástupce insolvenčního správce, odděleného insolvenčního správce, zvláštního insolvenčního správce, které nejsou živností ani podnikáním podle zvláštního právního předpisu.

Za příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti se považují rovněž příjmy z pronájmu majetku vloženého do obchodního majetku poplatníka a příjmy plynoucí z veškerého nakládání s majetkem vloženým do obchodního majetku poplatníka včetně prodeje cenných papírů. Za příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti jsou považovány rovněž příjmy spolupracujících osob.

Pokud poplatník s příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti

- není účetní jednotkou,
- nevede záznamy o příjmech a evidenci pohledávek a nestanovuje výdaje procentem z příjmů,
- nemá stanovenou daň paušální částkou správcem daně,

pak musí vést **daňovou evidenci**.

### 5.1 Předmět a cíl daňové evidence

Daňová evidence si klade za cíl poskytnout údaje potřebné ke zjištění základu daně z příjmů. Je určena pro ty subjekty, které nejsou účetními jednotkami ve smyslu zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Za účetní jednotky se podle § 1 tohoto zákona

považují právnické a některé fyzické osoby jak bylo znázorněno ve schématu v příkladu 1.3. Ve smyslu § 39 odst.1 „evidence stanovená obecně závaznými právními předpisy“ zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, byla zavedena od 1.1.2004 místo jednoduchého účetnictví daňová evidence v podobě záznamů pro daňové účely.

Legislativně je daňová evidence upravena v § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. I když novela zákona o účetnictví již neuvažovala v roce 2004 s jednoduchým účetnictvím byla dána fyzickým osobám, prokazujícím povinnosti pro daňové účely, možnost přechodného období tak, aby 1.1.2005 bylo jednoduché účetnictví nahrazeno daňovou evidencí. Předmětem daňové evidence jsou zdanitelné příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti a výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení.

Daňová evidence je v podstatě obdobou jednoduchého účetnictví je však mnohem méně administrativně náročná, je značně jednodušší po metodické stránce a klade podstatně nižší nároky na technické vybavení. Zachycuje podle zásady jednoduchosti pouze peněžní toky, které bezprostředně souvisejí s podnikáním a stav majetku a závazků podnikatele (firmy) na konci zdaňovacího období. Obdobně jako účetnictví vymezuje složky majetku, které podléhají evidenci a určuje metody oceňování majetku a dluhů. Výslovně není předepsána ani forma daňové evidence. Uložena je pouze povinnost uchovávat daňovou evidenci za všechna zdaňovací období, pro která neskončila lhůta pro vyměření daně stanovená zákonem o daních z příjmů (§ 7b odst. 5) nebo zvláštním předpisem<sup>43</sup>.

*Příklad 5.1: Pan Jan Marek podniká na základě živnostenského oprávnění a v roce 2009 vedl jednoduché účetnictví. Jeho příjmy za prodej zboží činily podle peněžního deníku 25 324 863 Kč. Od jakého data musí přejít na podvojně účetnictví?*

*Řešení:*

*Z pana Marka se stává od 1. 1. 2010 účetní jednotka a jestliže nechce dobrovolně zahájit vedení podvojněho účetnictví, povede v roce 2010 ještě daňovou evidenci. Od 1. 1. 2011 pak povede povinně (podvojně) účetnictví.*

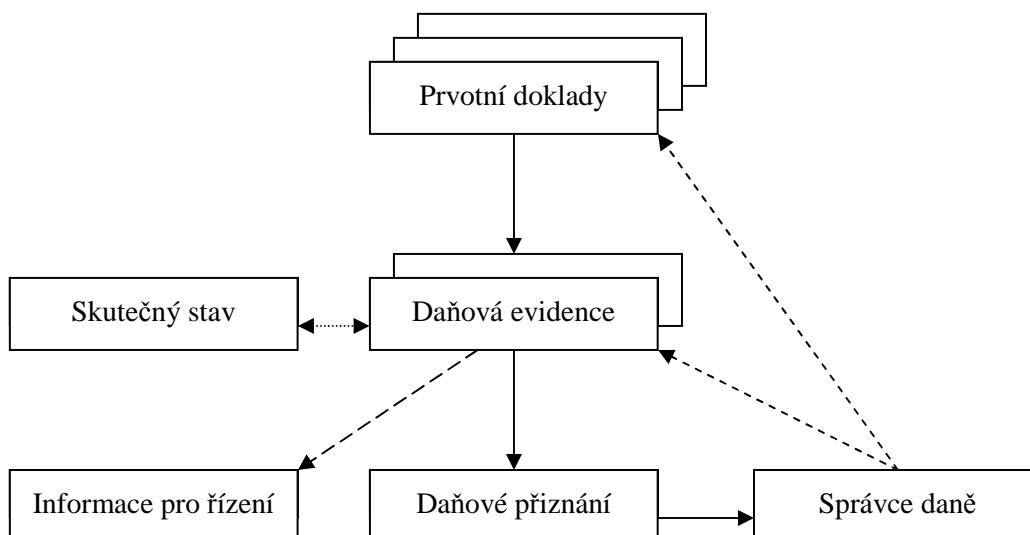
Na rozdíl od jednoduchého účetnictví slouží daňová evidence primárně ke zjištění základu daně z příjmů (je vstupní databází pro daňové přiznání), ale pokud bude průběžně vedena má i druhý užitek, neboť poskytuje přehled o stavu a pohybu majetku a dluhů podnikatele (firmy) a je tedy využitelná pro ekonomické rozhodování, pro řízení firmy. Stejně jako účetnictví se opírá o prvotní doklady, z nich provádí záznamy, které dále třídí a sumarizuje. Postup zpracování daňové evidence je schématicky znázorněn na obrázku 5.1.

Z obrázku je zřejmé, že poslední fází je zpracování daňového přiznání, které předkládá podnikatel na konci příslušného zdaňovacího období správci daně. Do daňového přiznání musí být promítnuty i případné rozdíly mezi daňovou evidencí a skutečným stavem majetku a závazků podnikatele, zjištěným na konci zdaňovacího období (tečkovaná vazba na obrázku 5.1). Zpětné (čárkované) vazby na obrázku pak znázorňují kontrolní funkci správce daně.

---

<sup>43</sup> Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.





Obr. 5.1 Postup vedení daňové evidence

Dalším úkolem daňové evidence je zajistit povinnosti plynoucí podnikateli ze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, pokud je registrovaným plátcem této daně. Daňová evidence musí poskytovat zejména údaje potřebné pro správné stanovení daňové povinnosti a musí být vedena v členění potřebném pro sestavení měsíčního nebo čtvrtletního daňového přiznání. Plátce DPH je povinen vést také evidenci uskutečněných plnění, která nejsou zdanitelná.

*Příklad 5.2: Podnikatel, který vedl jednoduché účetnictví, přešel od 1. 1. 2004 na daňovou evidenci. Musí i nadále vést evidenci veškerých příjmů (i nezdanitelných) a veškerých výdajů (i daňově neuznatelných)?*

*Řešení:*

*V právních normách pro daňovou evidenci není tato povinnost explicitně vyjádřena, avšak přijímá-li poplatník daně z příjmů fyzických osob provozující podnikatelskou a jinou samostatnou výdělečnou činnost platby, je kromě evidence stanovené obecně závaznými právními předpisy povinen vést evidenci (záznamy) denních tržeb<sup>44</sup>. Z toho plyne, že vede-li podnikatel pokladnu, musí vést pokladní deník a zajistit i jeho návaznost na bankovní účty. Jinak řečeno musí prokázat stav a pohyb veškerého peněžního majetku v pokladně i na účtech, který souvisí s podnikáním (zahrnutého v obchodním majetku).*

## 5.2 Forma a obsah daňové evidence

Daňová evidence obsahuje údaje o

- příjmů a výdajích,
- majetku a závazcích podnikatele.

<sup>44</sup> § 39 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

### 5.2.1 Obsah daňové evidence

Charakteristickým rysem evidovaných peněžních i hmotných toků je jejich příčinný vztah k podnikání tj. jsou získávány z prodeje výrobků, zboží a služeb (kladné přítoky – pozitivní cash flow) a vynakládány na dosažení, zajištění a udržení příjmů (záporné toky – negativní cash flow). Z tohoto zorného úhlu by měla daňová evidence zachytit všechny majetek a závazky podnikatele (firmy), které ovlivňují základ daně z příjmů. Jde o majetek firmy, který je třeba k její hospodářské činnosti a získané finanční zdroje (cizí kapitál), které se podílí na krytí majetku firmy. Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, označuje tento majetek jako obchodní majetek<sup>45</sup>. Strukturu obchodního majetku, který je pořizován a užíván podnikatele znázorňuje obrázek 5.2.

Závazky jsou definovány jako dluhy vůči věřitelům či dodavatelům, příp. jako povinnost provést v určité době sjednanou službu. V době kdy není nutné peněžní závazky uhradit, slouží jako zdroj peněz (tzv. obchodní úvěr). V daňové evidenci je zachycen majetek, který se podnikatel rozhodl vložit do svého obchodního majetku.



Obr. 5.2 Struktura majetku podnikatele (firmy)

### 5.2.2 Forma daňové evidence

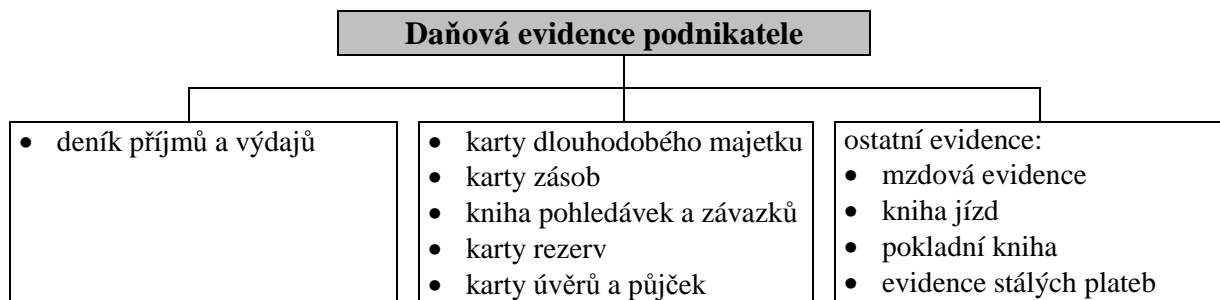
Podnikatel s příjmy z podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti může do daňové evidence zaznamenat pouze výdaje spojené s majetkem zahrnutým v obchodním majetku. Pro účely daně z příjmů fyzických osob se **obchodním majetkem** rozumí souhrn majetkových hodnot (věcí, pohledávek a jiných práv a penězi ocenitelných hodnot), které jsou ve vlastnictví podnikatele (firmy) a které byly nebo jsou obsahem daňové evidence. Nemovitosti nebo movité věci se přitom zahrnou do obchodního majetku celé a u podílového spoluvlastnictví jejich část ve výši spoluvlastnického podílu a to bez ohledu na to zda je vložená nemovitost nebo movitá věc používána pro podnikání z části nebo celá.

Dnem vyřazení majetku z obchodního majetku podnikatele se rozumí den, který je zapsán v daňové evidenci. Vyřazením majetku z obchodního majetku (např. domu, ve kterém podnikal pro jeho osobní potřebu) nevzniká podnikateli žádný zdanitelný příjem, ten by nastal

<sup>45</sup> Obchodním majetkem se rozumí souhrn majetkových hodnot (věcí, pohledávek a jiných práv a penězi ocenitelných jiných hodnot), které patří podnikateli a slouží nebo jsou určeny k jeho podnikání.

až v případě následného prodeje. Výdaje (náklady) podle § 24 zákona o daních z příjmů lze zapsat do daňové evidence pouze v prokázané výši a jen do výše stanovené zákonem.

Forma daňové evidence se bude odvíjet od jednotlivých složek obchodního majetku. Pro peněžní prostředky se přitom jeví jako vhodná evidence v deníku příjmů a výdajů a pro ostatní složky majetku a závazků pak evidenční karty, nejčastěji v elektronické podobě. Schématicky je struktura daňové evidence podnikatele znázorněna na obrázku 5.3.



Obr. 5.3 Struktura daňové evidence podnikatele

*Příklad 5.3: Musí mít podnikatel zřízen pro běžné podnikání bankovní účet?*

*Řešení:*

*Současná platná právní úprava obecně nepředepisuje tuto povinnost. Výjimkou je podnikatel, který je plátcem DPH, neboť v případě nadměrného odpočtu finanční úřad poukazuje vrácenou daň z přidané hodnoty na účet stanovený podnikatelem. Od 1. 7. 2004 vstoupil navíc v platnost zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, podle něhož musí podnikatelé hradit platby nad 15 000 eur jen bezhotovostně (ze svého běžného účtu, nikoliv z pokladny).*

### 5.2.3 Způsoby oceňování majetku a závazků

Podnikatelé oceňují a zapisují do daňové evidence majetek a závazky:

- a) k okamžiku uskutečnění hospodářské transakce,
- b) k poslednímu dni zdaňovacího období.

K oceňování v daňové evidenci se používají následující druhy cen:

- pořizovací cena, tj. cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady související s jeho pořízením,
- reprodukční pořizovací cena tj. cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se vykazuje v daňové evidenci,
- vlastní náklady, které zahrnují přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se k výrobě nebo k jiné činnosti vztahují,
- jmenovitá hodnota,
- vstupní cena hmotného majetku, kterou se rozumí pořizovací cena (je-li majetek pořízen úplatně), vlastní náklady (je-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii), hodnota nesplacené pohledávky zajištěné převodem práv (u hmotného movitého majetku, který zůstává ve vlastnictví věřitele), reprodukční pořizovací cena zjištěná podle zvláštního právního

předpisu<sup>46</sup> (v ostatních případech nabytí), cena zjištěná pro účely daně dědické a darovací (při nabytí majetku zděděním nebo darováním), hodnota technického zhodnocení<sup>47</sup>,

- zůstatková cena, která se určí jako rozdíl mezi vstupní cenou hmotného majetku a celkovou výší odpisů stanovených podle zákona o daních z příjmů a to i tehdy, když do výdajů na zajištění zdanitelných příjmů zahrnul podnikatel pouze poměrnou část odpisů (u majetku užívaného zčásti k podnikání) nebo když uplatňoval v některých zdaňovacích obdobích výdaje procentem z příjmů.

Pro účely daňové evidence se hmotný (dlouhodobý) majetek<sup>48</sup> oceňuje vstupní nebo zůstatkovou cenou. Pohledávky vstupují do daňové evidence ve jmenovité hodnotě nebo v pořizovací ceně u pohledávek nabytých postoupením, event. v ceně zjištěné pro účely daně dědické nebo darovací u pohledávek nabytých děděním nebo darováním.

Ostatní majetek se oceňuje pořizovací cenou, je-li pořízen úplatně, vlastními náklady<sup>49</sup>, je-li pořízen ve vlastní režii, nebo cenou zjištěnou pro účely daně dědické nebo darovací. Závazky se oceňují při vzniku jmenovitou hodnotou, při převzetí pořizovací cenou. Peněžní prostředky a ceniny se oceňují jejich jmenovitými hodnotami. Pořizovací cenou pozemku je cena včetně porostu, pokud se nejedná o pěstitelský celek trvalých porostů.

Do pořizovací ceny majetku pořízeného formou finančního leasingu s následnou koupí najaté věci se zahrnou výdaje související s jeho pořízením, hrazené nájemcem. V případě úplatného pořízení nemovitých a movitých věcí, majetkových práv, pohledávek a závazků, nebo části uvedeného majetku a závazků, za jednu pořizovací cenu, se cena jednotlivých složek majetku stanoví v poměrné výši k ceně jednotlivých složek majetku oceněných podle zvláštního právního předpisu, s výjimkou peněz, cenin, pohledávek a závazků.

#### **5.2.4 Skutečný stav majetku a závazků**

Pravidla pro daňovou evidenci výslovně nestanoví povinnost inventarizace majetku a závazků. Ukládá pouze vést evidenci zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků a zjistit skutečný stav na konci zdaňovacího období. O tomto zjištění sepíše podnikatel zápis. O případné rozdíly upraví základ daně podle § 24 a § 25 zákona o daních z příjmů.

Zjistí-li podnikatel na konci období nebo v jeho průběhu, že u něho došlo např. k úbytku zásob, aniž by tyto prodal či použil pro svoji činnost, pak se jedná o škodu na straně podnikatele a příslušné výdaje spojené s pořízením předmětných zásob jsou daňovým výdajem do výše náhrady, jak stanoví § 25 zákona. Došlo-li ke škodě neznámým pachatelem, a to podle potvrzení policie, jsou příslušné výdaje výdaji daňovými podle § 24 zákona.

Obdobně se postupuje i např. v případě ztráty hmotného majetku. Zůstatková cena hmotného majetku vyřazeného v důsledku škody je podle § 25 zákona daňovým výdajem do výše náhrady, jedná-li se o škodu způsobenou neznámým pachatelem podle potvrzení policie, je zůstatková cena daňovým výdajem.

<sup>46</sup> Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů.

<sup>47</sup> Za technické zhodnocení se považují výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce (tj. zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů) a modernizace majetku (tj. rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku), pokud převýšily v úhrnu částku 40 000 Kč.

<sup>48</sup> Dlouhodobostí se podle § 29 zákona o daních z příjmů rozumí doba použitelnosti (doba provozně-technické funkce) delší než jeden rok.

<sup>49</sup> Pojem vlastními náklady je vymezen v § 25 odst. 4 zákona o účetnictví jako přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, která se k vytvoření zásob nebo dlouhodobého majetku vztahuje.

### 5.2.5 Daňový doklad

Daňová evidence slouží ke stanovení základu daně podnikatelů (fyzických osob), kteří nejsou účetní jednotkou a dosud vedli jednoduché účetnictví. Na rozdíl od jednoduchého účetnictví nevymezuje daňová evidence povinné náležitosti daňového dokladu. Jejím prostřednictvím prokazují daňoví poplatníci (podnikatelé) výdaje vynaložené na dosažení příjmů z podnikání. Evidence je průkaznou tehdy, lze-li zápisy doložit odpovídajícím způsobem a je-li v souladu se skutečným stavem majetku a závazků zjištěným na konci zdaňovacího období. Daňový doklad by tedy měl obsahovat obdobně jako účetní doklady, alespoň tato náležitosti:

- označení dokladu,,
- obsah transakce a její účastníky,
- peněžní částku (informaci o ceně za jednotku a množství),
- datum uskutečnění transakce,
- datum vyhotovení dokladu (není-li shodné s datem uskutečnění transakce),
- podpis oprávněné osoby.

U registrovaných plátců daně z přidané hodnoty jsou náležitosti daňového dokladu vymezeny v § 28 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, který navíc vyžaduje daňové identifikační číslo a sídlo nebo místo podnikání plátce a příjemce zdanitelného plnění, výši ceny bez daně celkem, sazbu daně a zaokrouhlenou výši daně nebo daň v haléřích. Jde o tzv. běžný daňový doklad, který může být i zjednodušený (u zdanitelných plnění do 10 000 Kč vč. DPH), nebo o tzv. doklad o použití, atd.

Podnikatelům je ponechána volnost i pokud jde o okamžik, ke kterému se do evidence zapisují jednotlivé případy, až na evidenci k dílčímu základu daně podle § 9 zákona o daních z příjmů, kdy poplatníci jsou povinni vést záznamy o příjmech a skutečných výdajích v časovém sledu.

*Příklad 5.4: Pan Kvapil hodlá podnikat jako ekonomický poradce, a proto uskutečnil následující kroky:*

- požádal o vydání živnostenského listu a uhradil poplatek 1 000 Kč,
- na žádost o výpis z rejstříku trestů vylepil kolek v hodnotě 50 Kč,
- za zhotovení razítka zaplatil 380 Kč,
- za své služby obdržel v hotovosti první odměnu ve výši 3 000 Kč,
- z pokladny převedl částku 1 000 Kč na nově zřízený účet u KB a současně uhradil poplatek za zřízení účtu 200 Kč.

*Jaké doklady bude podnikatel potřebovat k zápisu uvedených kroků do daňové evidence?*

*Řešení:*

- Nejprve musí pan Kvapil vložit do pokladny minimální hotovost 1 430 Kč, aby mohl hradit své počáteční výdaje a vystaví příjmový pokladní doklad (PP) na tuto částku.
- Na částku 1 000 Kč, kterou zaplatil za vydání živnostenského listu příslušnému odboru městského úřadu, má potvrzení z tamní pokladny (krok a).
- Potvrzení o nákupu kolku z pošty za 50 Kč (krok b).
- Paragon na částku 380 Kč za nákup razítka (krok c).
- Příjmový pokladní doklad na inkasovanou odměnu 3 000 Kč za provedené služby (krok d).
- Výdajový pokladní doklad (VP) na částku 1 000 Kč převáděnou na nově zřízený bankovní účet (krok e).
- Výpis z bankovního účtu podnikatele (BV) na částku 1 000 Kč – příjem převedeného vkladu (krok e).

- Výpis z bankovního účtu na částku 200 Kč – výdaj za zřízení účtu (krok e).

### **5.3 Evidence příjmů a výdajů**

Údaje o příjmech a výdajích tvoří hlavní součást daňové evidence. U poplatníků - fyzických osob, kteří uplatňují výdaje podle § 24 zákona o daních z příjmů, vstupují do daňové evidence veškeré příjmy z podnikatelské činnosti a výdaje spojené s majetkem zahrnutým v obchodním majetku. Jde o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, které mohou být zahrnuty jen v prokázané výši a nejvýše v zákonem stanovené výši. Zapisují se do deníku příjmů a výdajů, v členění potřebném pro zjištění základu daně z příjmů.

#### **5.3.1 Evidence příjmů**

Příjmem se rozumí podle § 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, peněžité i nepeněžité plnění, které nabývá poplatník v průběhu podnikání. V evidenci příjmů by měly být zachyceny příjmy, které jsou předmětem daně v členění potřebném pro zjištění základu daně. Základní členění příjmů pak bude na:

- a) peněžní příjmy,
- b) nepeněžní příjmy,
- c) příjmy dosažených směnou.

Do evidence příjmů jsou zahrnovány pouze skutečné přítoky peněz např. převzetí peněžní hotovosti do pokladny podnikatele nebo připsání peněžních prostředků na jeho bankovní účet. Předmětem daňové evidence jsou rovněž nepeněžité příjmy např. zápočet vzájemných pohledávek a závazků. Pokud podnikatel přijímá platby v hotovosti, je povinen podle § 39 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků vést evidenci denních tržeb, není-li rozhodnutím správce daně stanoveno jinak.

Jde-li o příjmy v cizích měnách je třeba je přepočítat jednotným kursem, který se stanoví jako průměr směnného kursu stanoveného ČNB poslední den každého měsíce zdaňovacího období.

#### **5.3.2 Evidence výdajů**

Výdaje mohou mít stejně jako příjmy peněžitou i nepeněžitou podobu. Členění výdajů v evidenci by mělo oddělit následující druhy:

- a) peněžní daňové výdaje,
- b) nepeněžní daňové výdaje.

Kromě skutečných odtoků peněz podnikatele z pokladny nebo z účtu u banky jsou v evidenci zachyceny veškeré nepeněžní výdaje (náklady), vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů specifikované v § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Jde o výdaje (náklady), které snižují základ daně poplatníka jako např. odpisy dlouhodobého majetku, tvorby rezerv atd.

#### **5.3.3 Deník příjmů a výdajů**

Deník příjmů a výdajů je určen pro podnikatele, kteří dosahují příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů a nejsou účetní jednotkou a

neuplatňují výdaje procentem z příjmů. Obsahem deníku příjmů a výdajů jsou minimálně tyto údaje:

- datum uskutečnění transakce (zápisu do deníku),
- označení daňového dokladu,
- stručný popis transakce,
- přehled o celkových příjmech,
- přehled o příjmech, které jsou předmětem daně z příjmů v členění podle dílčích základů daně,
- přehled o přijaté a zaplacené dani z přidané hodnoty,
- přehled o celkových výdajích,
- přehled o výdajích, souvisejících s příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů,
- přehled o úpravách podle § 23 a ostatních podle zákona o daních z příjmů, které zvyšují nebo snižují rozdíl mezi příjmy a výdaji za zdaňovací období.

Zápisy v deníku se uskutečňují chronologicky podle jednotlivých daňových dokladů, a to tak, že

Každé hospodářské transakci je vymezen jeden řádek.

V deníku se zachycují jednak peněžní příjmy a výdaje (skutečné platby) a jednak nepeněžní transakce, které zvyšují nebo snižují rozdíl mezi příjmy a výdaji. Na konci zdaňovacího období se zjistí skutečné stavy majetku a závazků a případné rozdíly se promítnou do daňové evidence. Provedou se konečné součty a zjistí se celkové příjmy, které jsou předmětem daně a s nimi související výdaje podle jednotlivých základů daně.

Standardní struktura peněžního deníku je členěna do následujících sloupců. Podle dokladů se do jednotlivých sloupců deníku zapisují:

- (a) Datum – uvádí se den uskutečnění daňově účinné transakce, tj. den, ve kterém došlo k platbě dodávky v hotovosti, k inkasu pohledávky, úhradě vystavené faktury, prodeji za hotové, poskytnutí či přijetí zálohy, zjištění manka, schodku, přebytku či škody apod.
- (b) Doklad – uvádí se označení dokladu v rámci číselných řad např. VP 0001 (výdajový pokladní doklad č. 0001), PP (příjmový pokladní doklad), BV (výpis z bankovního účtu), ID (interní doklad).
- (c) Název transakce – uvádí se stručný a výstižný název daňově účinné transakce.
  - (1) Příjmy celkem – podle dokladu se zapisují (např. podle výpisu z běžného účtu podnikatele u banky) v celkové výši příjmů (daňových i nedaňových).
  - (2) Daňové příjmy – jde o tu část příjmů, která je zahrnovaná do základu daně ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů.
  - (3) Volný sloupec – umožňuje sledování dalších příjmů podnikatele dosažených v dílčích základech daně podle § 8, § 9, a § 10 zákona o daních z příjmů v případě, že podnikatel vykonává tyto činnosti a nehodlá je sledovat zvlášť.
- (4) Přijaté DPH – u registrovaných
- (5) Výdaje celkem – zapisují se podle dokladu (např. podle výdajového pokladního dokladu o zaplacení nakupovaného zboží) v celkové výši výdajů (daňových i nedaňových).

- (6) Daňové výdaje – jde o tu část celkových výdajů, která je zahrnutá do základu daně z příjmů podle § 7 zákona o daních z příjmů.
- (7) Volný sloupec – umožňuje sledování dalších daňových výdajů podnikatele analogicky k příjmům.
- (8) Placené DPH – u registrovaných plátců daně představuje tu část celkových výdajů, která neovlivňuje základ daně z příjmů.
- (9) (10) Úpravy podle § 23 – jde o úpravy, které podle zákona o daních z příjmů zvyšují nebo snižují základ daně z příjmů.

Toto členění deníku příjmů a výdajů může být rozšířeno (nebo i zúženo) o další sloupce podle potřeb podnikatele, např. pro podrobnější sledování výdajů zahrnovaných do základu daně (za nakoupené zboží, materiál, vyplacené mzdy apod.). Do sloupců (9) a (10) deníku se zapíše souhrnné částky nepeněžních transakcí, které vyplynuly z evidencí majetku a jež ovlivňují rozdíl mezi příjmy a výdaji zachycený v deníku.

Po zapsání nepeněžních transakcí lze provést součty, uzavřít deník příjmů a výdajů a údaje přenést do přílohy č. 1 (event. i přílohy č. 2) přiznání k dani z příjmů a stanovit dílčí základ(y) daně.

*Příklad 5.5: Jaké doklady budou zapsány do deníku příjmů a výdajů, jestliže:*

- na běžný účet byla připsána úhrada faktury od dodavatele,
- z pokladny byly vyplaceny zaměstnancům mzdy,
- podnikatel zakoupil za hotové kolky.

*Řešení:*

- a) daňovým dokladem je výpis z bankovního účtu (BV) a kopie vystavené faktury,
- b) výdajový pokladní doklad (VP) a mzdová listina,
- c) výdajový pokladní doklad (VP) a kolky, které se zapíše do evidence cenin.

Na konci zdaňovacího období se zjistí skutečné stavy majetku a závazků a případné rozdíly se promítnou do daňové evidence. Po zapsání nepeněžních transakcí lze provést konečné součty, uzavřít deník příjmů a výdajů a údaje přenést do přílohy č. 1 (event. i přílohy č. 2) přiznání k dani z příjmů a stanovit dílčí základ(y) daně.

*Příklad 5.6: Aby měl pan Kvapil přehled o svých veškerých výdajích a příjmech, bude zapisovat doklady podle příkladu 5.4 do daňové evidence. Jak to provede?*

*Řešení:*

*Použije deník popsany výše, do kterého zapíše doklady ovlivňující základ daně z příjmů a pokladní knihu, do níž zachytí veškerý pohyb peněžní hotovosti ve firmě. Výpisy o pohybu peněz na účtu u banky zakládá do složky bankovních výpisů.*

Č.	Popis	Doklad	Sloupec	Kč
1.	Vklad hotovosti do pokladny	PP	pokladní kniha	1 430
2.	Poplatek za vydání živnostenského listu	VP	pokladní kniha	- 1 000
			5, 6	1 000
3.	Nákup kolku na žádost o výpis	VP	pokladní kniha	- 50
			5, 6	50
4.	Nákup razítka podnikatele	VP	pokladní kniha	- 380
			5, 6	380
5.	Inkaso platby za služby	PP	pokladní kniha	+ 3 000
			1, 2	3 000



## Prímé daně

6. Převod peněžní hotovosti na bankovní účet	VP	pokladní kniha	- 1 000
7. Příjem peněz z pokladny na účet	BV	složka výpisů	+ 1 000
8. Poplatek za zřízení účtu	BV	složka výpisů	- 200
		5, 6	200

### **5.4 Daňová evidence pohledávek**

Pohledávky představují obecně v penězích vyjádřené nároky věřitele na úhradu smluvně dohodnutých sum např. za poskytnuté výkony, zálohy či jiná plnění. Jsou majetkem (aktivy) podnikatele a v obchodních vztazích vyrovnávají časový nesoulad mezi okamžikem poskytnutí výkonů dodavatelem (výrobků, zboží a služeb) a okamžikem úhrady těchto výkonů odběratelem tj. při prodeji výkonů na fakturu splatnou do určité doby (na obchodní úvěr). Podle doby splatnosti se člení na krátkodobé a dlouhodobé a podle místa vzniku na tuzemské a zahraniční.

#### **5.4.1 Oceňování pohledávek**

Pohledávky se oceňují podle § 5 odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a sice:

- jmenovitou hodnotou,
- pořizovací cenou,
- cenou sjednanou pro účely daně dědické nebo darovací u pohledávek nabytých děděním nebo darováním.

U poplatníků, kteří jsou plátcí daně z přidané hodnoty nebo jimi byli v době vzniku pohledávky se jmenovitá hodnota pohledávky snižuje o výši daně z přidané hodnoty, pokud byla splněna vlastní daňová povinnost na výstupu. Pohledávky nabyté za úplatou či vkladem se zapisují do daňové evidence v pořizovací ceně. Součástí pořizovací ceny pohledávek jsou kromě ceny pořízení (tj. kolik bylo nebo bude za pohledávku zapláceno) i náklady související s pořízením<sup>50</sup> jako např. výdaje na znalecké ocenění, odměny právníkům, provize apod.

Má-li podnikatel na konci zdaňovacího období neuhrazené pohledávky v cizí měně je třeba provést přepočty podle § 38 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů tj.:

- a) jednotným kursem vyhlášeným Ministerstvem financí ČR po skončení roku ve finančním zpravodaji (kurs bývá vyhlášen v pokynu MF řady D ve Finančním zpravodaji č. 1 následujícího kalendářního roku),
- b) aktuálním kursem České národní banky platným k 31. 12.

Pohledávky v cizí měně, které již byly přepočteny na korunovou hodnotu v minulých letech se znovu nepřepočítávají.

#### **5.4.2 Obsah a forma evidence pohledávek**

Daňová evidence by měla především odpovědět na otázku jaké pohledávky podnikatel vlastní, v jaké výši a vůči komu. Není podstatná forma evidence, ale její obsah. Podnikatel může

---

<sup>50</sup> Blíže viz. § 50 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro podnikatele, kteří jsou účetní jednotkou.

pohledávky zapisovat do knihy pohledávek, na evidenční karty nebo do počítačových souborů. Evidence pohledávek by potom mohla obsahovat informace o:

- a) pohledávkách z obchodních vztahů, s výjimkou pohledávek z poskytnutých záloh (tj. o vydaných fakturách odběratelům),
- b) pohledávkách z poskytnutých záloh (např. poskytnutá záloha na pracovní cestu zaměstnance, ceniny vydané formou zálohy pracovníkům, záloha zaplacená dodavatelům, atd.),
- c) pohledávkách z poskytnutých půjček (např. poskytnutá půjčka obchodnímu partnerovi),
- d) pohledávkách, které vyplývají z plnění povinností podnikatele podle zvláštních právních předpisů<sup>51</sup> (např. evidence DPH či spotřební daně na vstupu),
- e) ostatních pohledávkách, které nejsou obsahem ostatní evidence (např. nájemné z nebytových prostor, leasingové splátky, apod.),
- f) šecích vystavených podnikatelem<sup>52</sup> (zázpisy o příjmu se provádějí v deníku příjmů a výdajů až v okamžiku jejich proplacení).

Při evidování pohledávek pro daňové účely se osvědčila forma knihy pohledávek uvedená na obrázku 5.4, která poskytuje podnikateli přehled o dosud neuhrazených pohledávkách a jejich inkasu. Zázpisy se provádějí v době vzniku, změně (částečném inkasu) nebo zániku pohledávky.

Číslo řádku	Označení dokladu	Označení dlužníka	Druh pohledávky
(1)	(2)	(3)	(4)

Částka (Kč)	Datum odeslání dokladu	Datum splatnosti	Datum inkasa	Poznámka
(5)	(6)	(7)	(8)	(9)

Obr. 5.4 Vzor evidence pohledávek – vydané faktury

K pohledávkám se váží tzv. nepřímé daně (DPH a spotřební daně), z jejichž evidence musí být prokázány pro účely daňového řízení daňové závazky za každé zdaňovací období. Jde o tzv. daň na výstupu, která se na daňovém přiznání porovnává s daní na vstupu (nárokem na odpočet) a zjištěný rozdíl pak představuje daňový závazek nebo pohledávku podnikatele vůči státu.

*Příklad 5.7: Předpokládejme, že byla vystavena faktura dne 15. 11. 2010 za prodej zboží v hodnotě 20 000 Kč, DPH na výstupu činí 20 % a dále faktura za provedené služby pro bytovou výstavbu v hodnotě 5 000 Kč s DPH 10 %, která byla zaplacená dne 28. 11. 2010.*

Číslo řádku	Označení dokladu	Označení dlužníka	Druh pohledávky
1.	VF 001	KK, a.s.	Faktura za prodej zboží

<sup>51</sup> Např. zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>52</sup> Zákon č. 191/1950 Sb., směnečný a šekový, ve znění zákona č. 29/2000 Sb.

2.	VF 002	Bytas, s.r.o.	Faktura za montáž linky
----	--------	---------------	-------------------------

Částka (Kč)	Datum odeslání dokladu	Datum splatnosti	Datum úhrady	Poznámka
24 000	15. 11. 2008	29. 11. 2008		
5 500	15. 11. 2008	25. 11. 2008	28. 11. 2008	

Karta č. 5

Obchodní jméno:

Č. op.	Datum	Popis	Doklad	Osvob.	Vývoz	Tuzemsko			
						9 %		19 %	
						Pc	DPH	Pc	DPH
12.	15. 11.	Prodej zboží	VF 001					20 000	4 000
13.	15.11.	Montáž linky	VF 002			5 000	500		

## 5.5 Daňová evidence závazků

Závazky představují v penězích vyjádřené povinnosti dlužníka uhradit smluvně dohodnuté sumy např. za přijaté výkony, zálohy či jiná plnění. Jsou dluhem (pasivy) podnikatele. V obchodních vztazích vznikají převzetím výrobků, zboží nebo služeb od dodavatelů na obchodní úvěr. Doba splatnosti závazku je uvedena na faktuře podle obchodní smlouvy. V případě neuhrazené faktury ve sjednaném termínu vzniká dodavateli nárok účtovat penále (úroky) z prodlení (smluvní či nesmluvní). Podle doby splatnosti se člení na krátkodobé a dlouhodobé a podle místa vzniku na tuzemské a zahraniční.

### 5.5.1 Oceňování závazků

Závazky se oceňují:

- jmenovitou hodnotou, při jejich vzniku,
- pořizovací cenou, při jejich převzetí.

V průběhu roku se závazky v cizí měně v daňové evidenci povinně nepřepočítávají na tuzemskou měnu. Na konci zdaňovacího období se hodnota neuhrazených závazků v cizí měně přepočítá:

- jednotným kursem vyhlášeným Ministerstvem financí ČR po skončení roku ve finančním zpravodaji,
- aktuálním kursem České národní banky platným k 31. 12..

Závazky v cizí měně, které již byly přepočteny na korunovou hodnotu v minulých letech se znovu nepřepočítávají.

### 5.5.2 Obsah a forma evidence závazků

Z evidence závazků by mělo být především zřejmé o jaké závazky jde, v jaké výši a vůči komu. Právní předpisy ponechávají podnikateli volnost v tom, zda bude vedena pouze jedna evidence (kniha, karty či jiné nosiče informací) nebo několik. Pokud použije více knih závazků, lze vést odděleně např. závazky podle jednotlivých věřitelů, podle jednotlivých

činností, v členění na závazky vůči tuzemským a zahraničním subjektům atd. Evidence závazků by potom měla obsahovat informace o:

- závazcích z obchodních závazkových vztahů, s výjimkou závazků z přijatých záloh, (tj. o přijatých fakturách od dodavatelů),
- závazcích z přijatých záloh (např. přijatá záloha na služby, které podnikatel v budoucnu provede pro zákazníka),
- závazcích z přijatých půjček a úvěrů (např. přijatý bankovní úvěr),
- závazcích, které vyplývají z plnění povinností podnikatele podle zvláštních právních předpisů<sup>53</sup> (např. evidence DPH či spotřební daně na výstupu),
- ostatních závazcích, které nejsou obsahem ostatní evidence (např. nájemné z nebytových prostor, leasingové splátky, apod.),
- šecích předaných podnikatelem k inkasu (zázpisy o výdaji se provádějí v deníku příjmů a výdajů až v okamžiku jejich proplacení, podobný postup by se měl uskutečňovat i u plateb pomocí platebních karet).

Při evidování závazků podnikatelů vůči jiným subjektům pro daňové účely se osvědčila forma knihy závazků uvedená na obrázku 5.5, která umožňuje průběžnou kontrolu dluhové stránky podnikatele ve vazbě na likviditu firmy. Stejně jako u pohledávek se zázpisy provádějí v okamžiku vzniku, změně (částečné úhrady) nebo zániku závazku.

Číslo řádku	Označení dokladu	Označení věřitele	Druh závazku
(1)	(2)	(3)	(4)

Částka (Kč)	Datum přijetí dokladu	Datum splatnosti	Datum úhrady	Poznámka
(5)	(6)	(7)	(8)	(9)

*Obr. 5.5 Vzor evidence závazků – přijaté faktury*

Nic nebrání tomu, aby podnikatel vedl jednu knihu společnou pro evidenci pohledávek i závazků, pokud poskytuje dostatečný přehled o jejich stavu. I pro tuto knihu platí základní pravidlo správné evidence:

*Do knihy pohledávek a závazků se zapisuje vždy, pokud dochází ke vzniku, změně nebo zániku pohledávek či závazků.*

Protože k pohledávkám i závazkům z obchodních vztahů se u registrovaných plátců váže daň z přidané hodnoty (DPH) je možno v této evidenci sledovat i tuto daň. U samostatné evidence DPH je vhodné vést oddělené DPH na vstupu a DPH na výstupu.

<sup>53</sup> Např. zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

*Příklad 5.8: Podnikatel vystavil 21. 1. 2010 fakturu za provedené montážní práce firmě PTF s.r.o. na částku 10 000 Kč, DPH činí 10 %, tj. 1 000 Kč, fakturu odeslal týž den, datum splatnosti činí 14 dnů, ve stejný den naopak obdržel fakturu za nákup počítače od firmy ADC, k.s. v hodnotě 50 000 Kč, DPH činí 20 %, tj. 10 000 Kč, splatnost této faktury je 20 dnů. Zápis těchto faktur do knihy pohledávek a závazků pak bude vypadat následovně (u označení dokladů je použita zkratka PF jako přijaté faktury a VF jako vydané faktury):*

Číslo řádku	Označení dokladu	Označení věřitele/dlužníka	Druh pohledávky/závazku
(1)	(2)	(3)	(4)
1.	VF0001	PTF,s.r.o., IČO:.....	Vydaná faktura za provedené poradenství
2.	PF0002	ADC, k.s., IČO:.....	Přijatá faktura za nakoupený hardware

Částka (Kč)	Datum přijetí/odeslání dokladu	Datum splatnosti	Datum úhrady	Poznámka
(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
11 000	21. 1. 2008	3. 2. 2008		
60 000	21. 1. 2008	9. 2. 2008		

*V případě, že by podnikatel vedl samostatné knihy pro přijaté faktury a vydané faktury, pak by obě faktury byly zapsány v samostatné knize, ale na obsahu zápisu by se nic nezměnilo. Pokud podnikatel vede současně samostatné karty pro evidenci DPH, zapíše částky DPH do těchto evidenčních karet.*

### 5.5.3 Zápočet pohledávek a závazků

Podnikatelé působící ve stejném oboru jsou obvykle dodavateli i odběrateli určitého zboží a tím mezi nimi vznikají vzájemné pohledávky a současně závazky. Po právní stránce řeší problematiku zápočtu vzájemných pohledávek a závazků § 358 – 364 obchodního zákoníku, který umožňuje zapsat místo skutečné platby inkaso pohledávky do knihy pohledávek a současně úhradu závazku do knihy závazků. V praxi se mohou vyskytnout dva případy:

- a) vzájemné pohledávky jsou identické a zápočtem zaniknou v plné výši,
- b) zápočtem pohledávky nezaniknou, ale vznikne rozdíl, který je vyrovnán v penězích anebo dalším zápočtem.

*Příklad 5.9: Podnikatel K. nakoupil pohledávku za firmou A ve jmenovité hodnotě 68 tis. Kč za výhodnou cenu 50 tis. Kč. Jelikož firma A nemá dostatek prostředků na úhradu pohledávky, nechal si od firmy A dodat zboží ve výši 60 tis. Kč. Jak zapíše tyto transakce do daňové evidence?*

*Řešení:*

*Nákup pohledávky bude zapsán do knihy pohledávek a závazků v pořizovací ceně a současně bude cena 50 tis. Kč zapsána jako daňový výdaj do deníku příjmů a výdajů. Do knihy pohledávek a závazků zapíše také přijatou fakturu za dodané zboží v částce 60 tis. Kč.*

Vzájemné započtení provede tak, že u pohledávky i závazku doplní stejné datum úhrady. Hodnotu započteného dluhu ve výši 60 tis. Kč pak zapíše na zvláštní kartu, na níž sleduje úpravy příjmů a výdajů na základ daně z příjmů, neboť jde o nepeněžní příjem, o který bude podle § 5 odst. 10 zákona o daních z příjmů zvýšen rozdíl mezi příjmy a výdaji na konci zdaňovacího období.

### 5.5.4 Platební kalendář

Pokud se v hospodaření podnikatele objevují nějaké pravidelně se opakující platby, je možné je evidovat prostřednictvím tzv. platebního kalendáře (typickými příklady jsou platby zdravotního a sociálního pojištění, či leasingové splátky). Příklad platebního kalendáře podnikatele Jana Marka o platbách záloh a pojistného na sociální zabezpečení a politiku zaměstnanosti (SZ + PZ, pravidelná měsíční platba činí 5 200 Kč), zdravotního pojištění (ZP, měsíční platba 2 700 Kč) a nemocenského pojištění (NP, měsíční platba 1 000 Kč) by pak měl strukturu podle obrázku 5.6.

<b>Přehled o platbách záloh a pojistného na sociální zabezpečení (SZ), příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (SPZ), zdravotního pojištění (ZP) a nemocenského pojištění (NP):</b>					
<b>Obchodní jméno: Jan Marek</b>					
Datum podání daňového přiznání za rok 2009: -					
Datum podání přehledů OSVČ <sup>54</sup> : -					
<b>Předpis měsíčních plateb v Kč:</b>					
		<b>ZP</b>	<b>SZ+SPZ</b>	<b>NP</b>	
		2 700	5 200	1 000	
<b>Splatnost:</b> do 8. (20.) dne následujícího měsíce					
Datum platby	Doklad	Platba na měsíc	ZP	SZ+SPZ	NP
5. 2. 2010	V0027	1	2 700	5 200	1 000
6. 3. 2010	V0099	2	2 700	5 200	1 000
7. 4. 2010	V0214	3	2 700	5 200	1 000

Obr. 5.6: Příklad platebního kalendáře Jana Marka v roce 2010 (stav k 31. 12. 2010)

Roční zúčtování přeplatku nebo nedoplatku pojištění se zachytí po zpracování přehledů do knihy pohledávek nebo závazků, nebo je lze uvést přímo v platebním kalendáři jako samostatnou položku.

<sup>54</sup> OSVČ odevzdávají do konce dubna (nebo července v případě, že k sestavení svého daňového přiznání využívají služeb daňového poradce) zdravotním pojišťovnám a správám sociálního zabezpečení přehledy příjmů a výdajů, na jejichž základě se vyúčtovávají nové zálohy.

## 5.6 Evidence daně z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty (DPH) patří mezi tzv. nepřímé daně, které jsou vybírány v ceně zdanitelného plnění (zboží, nemovitosti či služby). Osobou povinnou k dani je každá fyzická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost. Podle § 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, jsou touto osobou zejména osoby, které podnikají na základě živnostenského oprávnění a osoby, které uskutečňují svoji činnost na základě zvláštního právního předpisu jako např. na základě autorského zákona, advokáti, znalci, lékaři, architekti, umělci, vědci, auditori, exekutoři apod. Osobou povinnou k dani jsou také osoby, které využívají hmotný nebo nehmotný majetek za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně např. fyzická osoba, která pronajímá bytový dům a není podstatné, zda tento dům je či není součástí obchodního majetku.

### 5.6.1 Předmět daně z přidané hodnoty

Předmětem tuzemské daně jsou ta plnění, u nichž je místo plnění v tuzemsku, plnění uskuteční osoba povinná k dani a jde-li o plnění za úplatu. Tato plnění budou:

- zdanitelná (pak bude osoba povinná k dani uplatňovat daň, nebude-li od uplatňování daně osvobozena),
- osvobozená od daně (buď s nárokem na odpočet daně nebo bez nároku na odpočet daně).

V § 2 zákona č. 232/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů jsou za předmět daně považována následující plnění:

- dodání zboží nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě za úplatu osobou povinnou k dani, s místem plnění v tuzemsku,
- poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, s místem plnění v tuzemsku,
- pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za úplatu, uskutečněné osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání,
- pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou, která není osobou povinnou k dani,
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

**Osvobozena** od uplatňování DPH je osoba povinná k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, pokud její obrat nepřesáhne za nejbližších 12 předcházejících kalendářních měsíců částku 1 mil. Kč. Překročení uvedené částky je naopak důvodem k povinné registraci plátcem daně, bez ohledu na to, zda vede daňovou evidenci nebo účetnictví.

### 5.6.2 Registrační povinnost plátce DPH

Důvodů k registraci povinné osoby k dani je více a jsou uvedeny v § 94 a 95 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Nejrozšířenějším důvodem u podnikatelů je překročení hranice obratu 1 mil. Kč. Obratem se u osob, které vedou daňovou evidenci rozumí příjmy za uskutečněná plnění, s výjimkou plnění

osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně (např. ostatní služby, výchova, finanční činnost, vzdělávání, sociální pomoc). Do obratu se započítávají i příjmy z převodu a nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, příjmy z finančních a pojišťovacích činností, které jsou osvobozeny od daně bez nároku na odpočet, pokud tento převod nebo nájem není příležitostnou činností. Naopak do obratu se nezahrnují příjmy z prodeje dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

Podnikatel, který překročí obrat je povinen podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení měsíce, v němž byl překročen stanovený limit. Plátcem se stává od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl limit překročen a je povinen uplatňovat daň z přidané hodnoty.

Povinnost registrace vzniká podnikatelům také v případě, že nakupují zboží z jiného státu EU a dosud se na ně vztahuje osvobození od uplatňování daně (jsou neplátci) a hodnota takto pořízeného zboží bez daně převyšší v běžném kalendářním roce částku 326 000 Kč. Plátcem se stává podnikatel dnem, kdy hodnota pořízeného zboží překročila limit 326 tis. Kč a přihlášku k registraci je povinen podat nejpozději do dne, kdy částku překročil. Daň musí zaplatit již z té dodávky zboží, jejíž hodnotou došlo k překročení limitu. Stejně tak se musí registrovat k DPH tuzemský podnikatel (neplátce), kterému je zasíláno zboží z členského státu, které je předmětem spotřební daně (např. cigarety nebo alkohol).

Registrační povinnost vzniká tuzemskému podnikateli (neplátci) i tehdy, když přijímá služby od osoby registrované k dani v jiném členském státě, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, nebo od zahraniční osoby povinné k dani. Jde např. o poskytování přepravních služeb, služeb vztahujících se k nemovitosti, oceňovacích služeb, práce na movité věci, služby kulturní, umělecké, výchovné, sportovní, zábavní, převodu a postoupení autorského práva, patentu, licence, ochranné známky, reklamní služby, poradenské, inženýrské, konzultační, právní, účetní, bankovní, pojišťovací a finanční služby apod. Obdobně má povinnost registrace podnikatel, který přijímá dodání zboží s montáží nebo instalací osobou registrovanou k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osobou povinnou k dani.

V uvedených případech musí podnikatel podat přihlášku nejpozději do dne, kdy mu byly služby poskytnuty nebo dodáno zboží a plátcem se stává dnem poskytnutí služeb nebo dodání zboží. V den přijetí služby (zboží) je povinen přiznat a zaplatit daň.

Je-li to pro podnikatele ekonomicky výhodné, může se dobrovolně stát plátcem DPH. V tom případě podá přihlášku k registraci a od data uvedeného na Osvědčení o registraci se stává plátcem.

*Příklad 5.10: Podnikatel pronajímá byty a v období od června 2009 do května 2010 dosáhl příjmy ve výši 1,1 mil. Kč. V květnu 2010 měl navíc příjmy ze živnosti v částce 100 tis. Kč. Musí se zaregistrovat jako plátce DPH?*

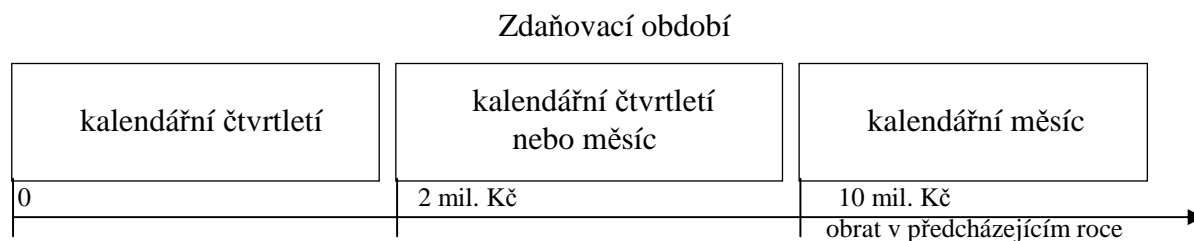
*Řešení: Příjmy z pronájmu bytů vstupují do obratu i když vlastní pronájem je osvobozen. Pokud by neměl příjmy ze živnosti, nevztahovala by se na něj registrační povinnost. Započtením příjmů ze živnosti byl překročen limit o 200 tis. Kč a do 15. 6. 2010 je povinen podat přihlášku k registraci, a od 1. 8. 2010 se stává plátcem DPH.*

### **5.6.3 Zdaňovací období a sazba daně**

Zdaňovacím obdobím může být kalendářní měsíc nebo čtvrtletí v závislosti na výši obratu za kalendářní rok. Podnikatel si může zvolit za zdaňovací období kalendářní měsíc nebo čtvrtletí



pouze v případě, když jeho obrat se pohyboval v rozmezí 2 až 10 mil. Kč za rok (viz. obrázek 5.7).



Obr. 5.7 Volba zdaňovacího období podle obratu

Změnu zdaňovacího období může plátce uskutečnit nejdříve od počátku následujícího kalendářního roku a oznámit správci daně nejpozději do 31. 1. příslušného roku. U podnikatelů zahajujících činnost se vychází z předpokládaného obratu.

Základní sazba daně činí 20 % a uplatňuje se u zboží, služeb, u převodu nemovitostí (není-li tento převod osvobozen) a u dodání stavby, nedokončené stavby, stavebních a montážních prací. Snížená sazba 10 % se uplatní u tepla, chladu a u zboží uvedeného v příloze č. 1, u služeb uvedených v příloze č. 2 k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů a u bytové výstavby.

#### 5.6.4 Vedení evidence DPH

Podnikatel může evidovat DPH v rámci knihy pohledávek a závazků nebo odděleně v členění na DPH na výstupu a na vstupu, zvláště pro základní a sníženou sazbu daně. Evidence musí být vedena tak, aby byly prokázány pro účely daňového řízení:

1. daňové závazky za každé zdaňovací období,
2. nárok na odpočet a vrácení daně za zdaňovací období,
3. zaplacené zálohy na daň,
4. zúčtování daní jako výsledek za zdaňovací období ve vazbě na daňové přiznání.

Pokud plátce uskutečňuje také dodávky zboží do jiného členského státu EU nebo pořizuje-li zboží u jiného členského státu je povinen evidovat zboží podle jednotlivých států. Povinnost přiznat daň na výstupu vzniká podnikateli ke dni uskutečnění zdanitelného plnění<sup>55</sup>. Naopak u přijatého zdanitelného plnění má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty<sup>56</sup>, který vzniká v den uskutečnění přijatého zdanitelného plnění. Podnikatelé, kteří vedou daňovou evidenci nemají povinnost přiznat daň na výstupu ke dni přijetí platby (ani nesmějí vystavit daňový doklad), pokud platba předchází den uskutečnění zdanitelného plnění. Mohou se však rozhodnout dobrovolně, že budou přiznávat DPH ke dni přijetí platby. Jsou-li však v pozici, kdy sami platí platbu předem a osoba, která následně uskutečňuje zdanitelné plnění, má povinnost přiznat daň ke dni přijetí platby, jestliže platba předchází samotnému uskutečnění zdanitelného plnění, vzniká těmto podnikatelům, vedoucím daňovou evidenci, nárok na odpočet daně také ke dni přijetí platby dodavatele. Tím je zachováno pravidlo, že nárok na uplatnění odpočtu vznikne v okamžiku, kdy dodavatel přizná daň. Daňovou povinnost i nárok na odpočet zapisuje podnikatel do evidence a prokazuje na základě daňového dokladu.

<sup>55</sup> Blíže viz. § 21 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>56</sup> Tamtéž § 72 a následující.

*Příklad 5.10: Předpokládejme, že byla vydána faktura za prodej zboží v hodnotě 20 000 Kč, DPH na výstupu činí 20 % a dále faktura za provedené služby v hodnotě 5 000 Kč s DPH 10 %. Naopak byly přijaty faktury za nákup hardwaru v hodnotě 65 000 Kč, DPH 20 % a potravin v hodnotě 10 000 Kč s DPH 10 %. DPH pak může být evidována např. prostřednictvím následující evidence (vhodné sledovat samostatně DPH na vstupu a výstupu):*

Daňový doklad	Tuzemsko			
	základ		daň	
	10 %	20 %	10 %	20 %
PF0001		65 000		13 000
PF0002	10 000		1 000	
Vstup celkem	10 000	65 000	1 000	12 350

Daňový doklad	Tuzemsko			
	základ		daň	
	10 %	20 %	10 %	20 %
VF0001		20 000		4 000
VF0002	5 000		500	
Výstup celkem	5 000	20 000	500	4 000

Údaje z řádků vstup celkem a výstup celkem se pak zaokrouhlí na celé koruny a zapíše do přiznání k dani z přidané hodnoty. Výsledná daňová povinnost podle příkladu 5.10 by byla rozdílem celkové daně na výstupu (4 000 + 500) a celkové daně na vstupu (13 000 + 1 000). Jelikož DPH na vstupu převyšuje DPH na výstupu o 9 500 Kč, vzniká podnikateli daňová pohledávka (nárok na vrácení přeplatku) ve výši právě oněch 9 500 Kč.

Ke každému řádku daňového přiznání by měla existovat evidence plnění, z níž by bylo zřejmé co je náplní příslušného řádku přiznání k DPH či souhrnného hlášení.

### 5.7 Evidence dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek je vymezen právními předpisy<sup>57</sup> jako majetek, jehož charakteristickou vlastností je jeho dlouhodobá životnost (tím se rozumí doba použitelnosti delší než 1 rok). Nespotebovává se jednorázově, ale postupně, což znamená, že samotné pořízení takového majetku nelze zahrnout přímo do daňových výdajů (nákladů). Do výdajů se příslušná část ceny dlouhodobého majetku převádí postupně formou tzv. odpisů.

<sup>57</sup> § 6 až 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Dlouhodobý majetek se člení na tři základní skupiny:

- dlouhodobý nehmotný majetek,
- dlouhodobý hmotný majetek,
- dlouhodobý finanční majetek.

Za **dlouhodobý nehmotný majetek** se považují zejména:

- a) nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- b) software,
- c) ocenitelná práva,

a to jak nabyté od jiných osob, tak vytvořené vlastní činností za účelem obchodování s nimi, s dobou použitelnosti delší než 1 rok. Dlouhodobým nehmotným majetkem se tyto složky stávají od okamžiku jejich uvedení do užívání.

Výdaje vynaložené na pořízení nehmotného majetku jsou u fyzických osob vedoucích daňovou evidenci daňovým výdajem ve smyslu § 24, odst. 2, písm. zn). Je tedy možné již při pořízení nehmotného majetku zapsat uhrazenou částku do deníku příjmů a výdajů (sl. 11) a to bez ohledu na její výši. To ovšem neznamená, že by podnikatel nemohl tento majetek odpisovat. V takovém případě by pak byl v souladu s § 24 odst. 2 písm. v) ZDP, považován za daňový výdaj odpis tohoto nehmotného majetku (nicméně ekonomicky výhodnější je využít první variantu).

Za **dlouhodobý hmotný majetek** se považují:

- a) pozemky, stavby včetně budov, byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním právním předpisem<sup>58</sup>, kulturní památky, umělecká díla, sbírky a předměty kulturní hodnoty podle zvláštních právních předpisů<sup>59</sup>, bez ohledu na jejich pořizovací cenu,
- b) samostatné movité věci, případně soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením (typicky počítačová sestava), jejichž doba použitelnosti je delší než 1 rok a ocenění u jedné položky převyšuje částku stanovenou zákonem o daních z příjmů (40 000 Kč), včetně předmětů z drahých kovů,
- c) pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky,
- d) základní stádo a tažná zvířata, tj.
  1. plemenná zvířata kategorií skotu, koní, prasat, ovcí koz a hus,
  2. hospodářsky využívané chovy (např. muflonů, jelenů, daňků, pštrosů), u kterých pořizovací cena za jeden kus odpovídá kategorii dlouhodobého hmotného majetku a jejichž využitelnost v chovu je delší než 4 roky,
  3. koně tažní, dostihoví, a sportovní, osli, muly a mezci;
- e) otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technická rekultivace a technické zhodnocení<sup>60</sup>, které se nezahrnuje do ocenění dlouhodobého hmotného majetku, o technickém zhodnocení se neúčtuje v případě pozemků, pěstitelských celků trvalých porostů, základního stáda a tažných zvířat, uměleckých děl a sbírek.

<sup>58</sup> Zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů),

<sup>59</sup> Zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zákon č. 20/1987 Sb., o státní památkové péči ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 71/1994 Sb., o prodeji a vývozu předmětů kulturní hodnoty ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 122/2000 Sb., o ochraně sbírek muzejní povahy.

<sup>60</sup> Viz. § 33 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Podobně jako u dlouhodobého nehmotného majetku se i tyto věci stávají dlouhodobým hmotným majetkem až po jejich uvedení do užívání.

Samostatnou kategorií tvoří **dlouhodobý finanční majetek**, který se ani neodpisuje ani netvoří náklady při jeho pořízení. Jsou jím majetkové účasti a ostatní majetkové i úvěrové CP držené dlouhodobě (déle než 1 rok).

### 5.7.1 Oceňování dlouhodobého majetku

Hmotný, nehmotný a finanční dlouhodobý majetek se oceňuje vstupní cenou, kterou se rozumí:

- pořizovací cena (oceňuje se jí zejména majetek pořízený koupí),
- reprodukční pořizovací cena (např. majetek nově zjištěný inventarizací),
- vlastní náklady (majetek vytvořený vlastní činností),
- hodnota nesplacené pohledávky zajištěné převodem práva u hmotného movitého majetku, který zůstává ve vlastnictví věřitele,
- cena darovaného nebo zděděného majetku stanovená pro účely daně dědické nebo daně darovací, pokud od nabytí neuplynula doba delší než 5 let (pokud již doba 5 let uplynula, ocení se takový majetek reprodukční pořizovací cenou).

#### a) Ocenění pořizovací cenou

Pořizovací cenou se u dlouhodobého majetku rozumí cena, ze kterou byl daný majetek pořízen (nakoupen) včetně výdajů souvisejících s jeho pořízením např. dopravné, clo, výdaje na přípravné práce při výstavbě, výdaje na průzkumné práce, výdaje na montáž (instalaci), daně spojené s pořízením majetku, pokud je zákon o daních z příjmů uznává za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, technické zhodnocení provedené po zaevidování hmotného majetku do majetku účetní jednotky, úroky z investičního úvěru do dne uvedení do užívání, pokud se tak poplatník rozhodne, atd.

Zvláštní kapitolu tvoří zahrnování DPH do pořizovací ceny dlouhodobého majetku. Zde platí, že DPH jako součást pořizovací ceny eviduje pouze podnikatel, který není plátcem DPH či plátcem sice je, ale neuplatňuje nárok na odpočet DPH.

Plátce DPH uplatňující nárok na odpočet nesmí tuto daň evidovat jako součást pořizovací ceny dlouhodobého majetku.

Oproti tomu souvisejícími výdaji na pořízení dlouhodobého majetku nikdy nejsou mj. penále, poplatky z prodlení, výdaje na opravy a udržování, výdaje na vybavení pořizované investice zásobami, atd.

Jelikož spotřeba dlouhodobého majetku probíhá postupně, tak platí, že pořizovací cena dlouhodobého **hmotného** majetku, jako daňově neuznatelný výdaj nevstupuje do deníku příjmů a výdajů. Za daňově uznatelný výdaj se považuje pouze odpis daného hmotného majetku, připadající na dané zdaňovací období.

U automobilů kategorie M1 byla omezena výše vstupní ceny v roce 2004 na částku 900 tis. Kč a od 1. 1. 2005 na částku 1 500 tis. Kč (tzv. maximální vstupní cena). Zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o

daních z příjmů byl s platností od 1. 1. 2008 tento limit vstupní ceny osobních automobilů zrušen (avšak u automobilů pořízených v uvedeném časovém období platí i nadále).

*Příklad 5.11: Jan Marek nakoupil osobní automobil v Chorvatsku, kupní cena činí po přepočtu 500 000 Kč, na celnici bylo vyměřeno clo ve výši 50 000 Kč, DPH činí 20 %, automobil byl dopraven firmou PRIVEZ, v.o.s., hodnota dopravného činí 5 000 Kč, DPH 20 %. Jan Marek je plátcem DPH. Jakou hodnotu tedy má pořizovací cena automobilu?*

*Řešení:*

*Výpočet DPH, která bude uvedena na jednotném správním dokladu k dováženému automobilu je takový: Základem pro výpočet této DPH je kupní cena navýšená o clo a daň tedy činí:  $(500\,000 + 50\,000) \times 0,20 = 110\,000$  Kč.*

*Výpočet DPH u dopravného je již snadný:  $5\,000 \times 0,20 = 1\,000$  Kč.*

*Při nákupu osobního automobilu již lze od 1. 4. 2009 uplatňovat nárok na odpočet DPH na vstupu (pokud jej podnikatel využívá k podnikání). DPH vypočtená na jednotném správním dokladu proto při uplatnění odpočtu nevstupuje do pořizovací ceny automobilu. U DPH připadající na dopravu také lze odpočet uplatnit, takže tato DPH do pořizovací ceny automobilu také nevstupuje:*

*Pořizovací cena = kupní cena + clo + dopravné =  $500\,000 + 50\,000 + 5\,000 = 555\,000$  Kč.*

## **b) Ocenění vlastními náklady**

Vlastními náklady se oceňuje dlouhodobý majetek vytvářený vlastní činností podnikatele. Rozumí se jimi veškeré přímé a dle charakteru podnikání i některé nepřímé (režijní) náklady vynaložené na vytvoření oceňovaného dlouhodobého majetku.

Při evidenci dlouhodobého majetku oceněného vlastními náklady je nutno mít neustále na zřeteli způsob, jakým byly evidovány výdaje, které nyní vstupují do ocenění dlouhodobého majetku. Prakticky mohou nastat dvě situace:

- Výdaje na investiční činnost nevstupovaly do daňové evidence (jako daňový výdaj), pak platí, že vytvořený dlouhodobý majetek se v okamžiku jeho zařazení do evidence (po provedeném ocenění vlastními náklady) pouze zanesou na karty dlouhodobého majetku.
- Výdaje na investiční činnost byly účtovány jako **daňově uznatelný výdaj**, pak platí, že je zároveň při zaúčtování do knihy (karty) dlouhodobého majetku (v okamžiku zařazení do účetní evidence) nutno ve stejné hodnotě (ve výši ocenění vlastními náklady) ještě zvýšit příjmy zahrnuté do základu daně (jelikož se jedná o nepeněžní operaci, nelze toto zvýšení příjmů účtovat v peněžním deníku, nýbrž mimo peněžní deník jako nepeněžní operaci) a zabránit tak neoprávněnému krácení základu daně.

## **c) Ocenění cenou stanovenou pro účely daně dědické nebo darovací**

Pokud podnikatel zahrnuje do svého obchodního majetku majetek nabytý darováním nebo jako součást dědictví, a od nabytí tohoto majetku neuplynula doba delší než 5 let, je takový majetek oceněn cenou stanovenou pro účely daně dědické nebo darovací. Tato cena se zvyšuje o náklady na opravy a technické zhodnocení dlouhodobého majetku. Pokud však od

nabytí takového majetku již uplynula doba delší než 5 let, je nutno použít ocenění reprodukční pořizovací cenou.

Důležitá je vazba přijatých darů na výši základu daně z příjmů. Platí, že pokud podnikatel přijme dar v souvislosti s podnikáním nebo s jinou samostatně výdělečnou činností a zároveň se nejedná o poplatníka provozujícího školská nebo zdravotnická zařízení a zařízení na ochranu opuštěných nebo ohrožených druhů zvířat, pak je přijatý dar zároveň předmětem daně z příjmů a podnikatel je proto povinen tento dar zahrnout do svých zdanitelných příjmů (jako nepeněžní položku).

*Příklad 5.12: Jan Marek obdržel jako dar od obchodního partnera novou tiskárnu. Je nutno provést její ocenění, zaevidování a zvážit, zda tento dar bude předmětem daně z příjmů.*

*Řešení:*

*Nejprve je nutno tiskárnu ocenit. Jelikož od jejího nabytí neuplynula doba delší než 5 let, použije se ocenění cenou stanovenou pro účely daně dědické a darovací. Po ocenění je nutno tiskárnu zavést do daňové evidence Jana Marka. Jelikož se nejedná o žádný peněžní příjem, nebude se zapisovat do deníku příjmů a výdajů, ale zaeviduje se pouze na kartě hmotného majetku. Pro účely zjištění základu daně z příjmů si je nutno uvědomit, zda tiskárna byla přijata v souvislosti s podnikáním či jinou samostatně výdělečnou činností, což u Jana Marka platí, a jelikož neprovozuje ani zdravotnické a školské zařízení či zařízení na ochranu opuštěných nebo ohrožených zvířat, musí tuto tiskárnu (resp. její hodnotu zjištěnou oceněním) zahrnout do svých zdanitelných příjmů v rámci sestavení daňového přiznání (ř. 101).*

#### **d) Ocenění majetku reprodukční cenou**

Ocenění reprodukční pořizovací cenou se provede v ostatních případech, u nichž nelze použít ocenění jedním z výše uvedených způsobů. Oceňování reprodukční cenou se provádí v souladu se zákonem č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku v platném znění. Ocenění majetku se provede ke dni zařazení do daňové evidence. U poplatníka, který má příjmy z pronájmu podle § 9 zákona o daních z příjmů je nutno ocenění provést ke dni zahájení pronájmu. I v tomto případě platí, že se při zahájení pronájmu nezapisuje do deníku příjmů a výdajů, neboť nedoručí k vlastnímu pohybu peněžních prostředků. Provádí se tedy opět pouze zápis do příslušné evidenční karty.

### **5.7.2 Evidence dlouhodobého majetku**

Pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci platí přiměřeně příslušná ustanovení vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Podle této vyhlášky by měla evidence (evidenční karta) splňovat požadavky kladené na analytickou evidenci dlouhodobého majetku tj. obsahovat minimálně tyto údaje:

1. název nebo popis složky majetku (nebo jeho číselné označení),
2. ocenění,
3. datum pořízení nebo datum uvedení do užívání (pokud není shodné),
4. zvolený způsob daňových odpisů,

5. částky daňových odpisů za zdaňovací období,
6. zřízené zástavní právo, příp. věcné břemeno,
7. datum a způsob vyřazení.

Pro snadnější orientaci je pak možno doplnit dále např. obchodní jméno podnikatele (firmy), roční odpisovou sazbu (nebo koeficient), odpisovou skupinu, kód SKP (Standardní klasifikace produkce), typ a číslo dokladu, kterým se prokazuje vstupní cena, údaj o zvýšené odpisové sazbě v 1. roce odpisování (o 10 %, 15 % nebo 20 %), zůstatkovou cenu dlouhodobého majetku (vypočte se jako rozdíl vstupní ceny a sumy odpisů z tohoto majetku, přičemž do celkové výše odpisů se nezahrnují pouze odpisy, které podnikatel skutečně uplatnil, ale i odpisy, které nebyly z jakéhokoliv důvodu zatím uplatněny, např. z důvodu, že podnikatel majetek evidovaný v obchodním majetku používal též pro svoji osobní potřebu a z tohoto důvodu krátil odpisy), výrobní číslo, inventární číslo, u automobilů např. SPZ, číslo karoserie či motoru, údaje o technickém zhodnocení, místo, kde je dlouhodobý majetek umístěn, atd.

Karta dlouhodobého hmotného či nehmotného majetku by pak mohla mít např. následující uspořádání:

Příklad karty dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku:

**Karta č. DM ...**

Obchodní jméno:		Inventární číslo:		
Název:				
Další údaje:				
Vstupní cena:		Datum zařazení:		
Způsob pořízení:		Doklad:		
Odpisová skupina:		Způsob odpisu:		
Kód SKP:		Výrobní číslo:		
Zvýšená odpisová sazba <sup>61</sup> :				
Uplatněna ve zdaňovacím období:				
Datum odpisu	Roční odpisová sazba (koeficient odpisu)	Odpis v Kč	Zůstatková cena v Kč	Poznámka
Způsob vyřazení:		Datum vyřazení:		

<sup>61</sup> Podnikatelé mohou u nově pořízeného majetku zařazeného v odpisových skupinách 1 až 3 (až na určité výjimky) uplatnit v prvním roce používání odpis zvýšený o 10 %, nebo o 15 % jde-li o zařízení pro čištění a úpravu vod u zařízení pro zhodnocení druhotných surovin či o 20 % u zařízení pro zemědělskou a lesní výrobu. Toto zvýšení odpisů nahrazuje tzv. reinvestiční odčitatelnou položku podle § 34 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, která byla zrušena s platností od 1. 1. 2005.

Pokud se v majetku účetní jednotky vyskytuje darovaný dlouhodobý majetek, měl by být evidován samostatně. V případě, že podnikatel používá karty dlouhodobého majetku, stačí jej evidovat na samostatné kartě.

*Příklad 5.13: Pamatujete si ještě, jak Jan Marek pořizoval automobil ze zahraničí a prováděl jeho oceňování? Vypočítal si pořizovací cenu tohoto automobilu ve výši 555 000 Kč. Dalším krokem je zařazení automobilu do daňové evidence.*

*Řešení:*

*Do daňové evidence bude tento automobil zařazen jeho zápisem na kartu dlouhodobého majetku takto:*

**Karta č. DM 1**

<b>Obchodní jméno:</b> Jan Marek		<b>Inventární číslo:</b> 0057		
<b>Název:</b> Osobní automobil Audi				
<b>Další údaje:</b> SPZ: 1B0 24 32,				
<b>Vstupní cena:</b> 555 000 Kč		<b>Datum zařazení:</b> 26.2.2010		
<b>Způsob pořízení:</b> Nákup (ze zahraničí)		<b>Doklad:</b> PF 0085, PF 0095, JSD 001		
<b>Odpisová skupina:</b> 2		<b>Způsob odpisu:</b>		
<b>Kód SKP:</b>		<b>Výrobní číslo:</b> D 54725814 (motor)		
<b>Zvýšená odpisová sazba:</b>				
<b>Uplatněna ve zdaňovacím období:</b>				
<b>Datum odpisu</b>	<b>Roční odpisová sazba (koeficient odpisu)<sup>62</sup></b>	<b>Odpis v Kč</b>	<b>Zůstatková cena v Kč</b>	<b>Poznámka</b>
<b>Způsob vyřazení:</b>			<b>Datum vyřazení:</b>	

### 5.7.3 Vyřazování dlouhodobého majetku

Závěrečnou fází evidence dlouhodobého majetku podnikatele je jeho vyřazování. K vyřazování dlouhodobého majetku může docházet z těchto důvodů:

- v důsledku prodeje dlouhodobého majetku,
- v důsledku darování dlouhodobého majetku,

<sup>62</sup> V případě rovnoměrného odpisování se vepíše roční odpisová sazba, v případě zrychleného odpisování koeficient odpisu (viz. dále).



- v důsledku škody nebo manka,
- v důsledku likvidace majetku po uplynutí doby jeho životnosti,
- v důsledku přeřazení dlouhodobého majetku do osobního užívání podnikatele.

#### **a) Vyřazování dlouhodobého majetku v důsledku prodeje**

V případě, že vlastník dlouhodobého majetku prodává dlouhodobý majetek v průběhu jeho životnosti (čili v situaci, kdy ještě není plně odepsán) lze v roce prodeje zahrnout do daňových výdajů polovinu ročních odpisů (pokud byl majetek evidován v majetku poplatníka na počátku zdaňovacího období) a také zůstatkovou cenu prodávaného majetku. Oproti tomu je nutno pochopitelně zahrnout do daňových příjmů ovlivňujících základ daně jeho prodejní cenu. Pokud dochází k prodeji majetku, u kterého podnikatel uplatnil odčitatelnou položku podle § 34 zákona o daních z příjmů (tzv. reinvestici) do tří let následujících po roce, kdy byla tato odčitatelná položka uplatněna, je nutné o tuto odčitatelnou položku rovněž navýšit daňové příjmy. Dochází-li k prodeji již plně odepsaného majetku (tedy takového, jehož zůstatková cena je rovna nule), nelze pochopitelně výše uvedené daňové výdaje uplatňovat. Je-li prodáván dlouhodobý majetek, který je vyloučen z odpisování podle zákona o daních z příjmů, lze zahrnovat do daňových výdajů zůstatkovou cenu takového majetku nejvýše do výše příjmů plynoucích z jeho prodeje (§ 24 odst. 2 písm. t) ZDP).

#### **b) Vyřazování dlouhodobého majetku v důsledku darování**

Jestliže podnikatel daruje jinému subjektu dlouhodobý majetek, platí, že zůstatková cena tohoto majetku nesmí být zahrnována do daňových výdajů. Oproti tomu lze do daňových výdajů zahrnout poloviční odpis (opět však musí být splněna podmínka, že darovaný majetek byl na počátku zdaňovacího období evidován v obchodním majetku podnikatele). Kromě toho může podnikatel při splnění zákonných podmínek uplatňovat odčitatelnou položku podle § 15, odst. 1 zákona o daních z příjmů. Odčitatelnou položku lze uplatňovat v případě, kdy celková hodnota darů ve zdaňovacím období přesáhne 2 % ze základu daně nebo činí alespoň 1 000 Kč. Druhou nezbytnou podmínkou pro uplatnění této odčitatelné položky je, že dar byl poskytnut výhradně na účely vyjmenované v § 15, odst. 1 zákona o daních z příjmů, tzn. např. na humanitární účely, financování vědy a vzdělávání, policie, kultury, atd. Maximální hodnota, kterou lze odečíst je omezena 10 % ze základu daně.

#### **c) Vyřazování v důsledku škody nebo manka**

I při vyřazování dlouhodobého majetku v důsledku manka lze uplatnit jako daňový výdaj poloviční odpis. Oproti tomu jako daňový výdaj nelze uplatňovat zůstatkovou cenu vyřazovaného majetku. Jediným případem, kdy zůstatkovou cenu takto vyřazovaného majetku do daňových výdajů zahrnout lze, je situace, kdy je škoda či manko předepsáno k úhradě, avšak maximálně do výše této náhrady.

Poněkud odlišná situace nastává v případě, že dochází k vyřazování dlouhodobého majetku v důsledku škody. V takovém případě musí podnikatel důsledně rozlišovat, zda ke škodě došlo:

- v důsledku živelní pohromy,
- neznámým pachatelem (nutné potvrzení policie),

- jiným způsobem.

Jestliže došlo ke škodě v důsledku živelní pohromy, či byla-li škoda podle potvrzení policie způsobena neznámým pachatelem, lze zahrnout do daňových výdajů jednak poloviční odpis a zároveň i celou výši zůstatkové ceny. Jestliže byl daný majetek pojištěn a podnikatel obdrží od pojišťovny pojistné plnění, pak jej musí zahrnout do daňových příjmů v plné výši.

Jestliže byla škoda způsobena jiným způsobem, pak sice lze jako daňový výdaj uplatnit poloviční odpis, zůstatková cena však může být jako daňový výdaj uplatněna maximálně ve výši případných daňových příjmů plynoucích podnikateli v důsledku škody (např. pojistné plnění).

#### **d) Vyřazování v důsledku likvidace**

Dochází – li k vyřazování dlouhodobého majetku v důsledku likvidace, je třeba sepsat tzv. likvidační protokol, který musí kromě běžné identifikace vyřazovaného (likvidovaného) majetku obsahovat též příčinu likvidace, její průběh, údaje o zbytkovém materiálu, který podnikateli zůstává po provedení likvidace (např. cihly po provedené likvidaci budov), atd. To vše je nezbytné pro následné posouzení daňových dopadů provedené likvidace. Pokud jde o likvidaci dosud plně neodepsaného majetku, lze opět uplatnit jako daňový výdaj poloviční odpis (stejně tak i zůstatková cena bude daňovým nákladem podle § 24 odst. 2 písm. b) ZDP).

#### **e) Vyřazování v důsledku přerazení majetku do osobního užívání**

Také v případě, kdy podnikatel převádí dlouhodobý majetek do svého užívání, může uplatnit jako daňový výdaj poloviční odpis. Dnem vyřazení dlouhodobého majetku z daňové evidence je podle § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů den, kdy o tomto majetku podnikatel naposledy provedl zápis do daňové evidence. Pozornost je třeba věnovat situaci, kdy dochází k prodeji movitých věcí a nemovitostí, které byly zahrnuty do obchodního majetku podnikatele, a to v době do 5 let od jejich vyřazení (u některých nemovitostí je lhůta pouze 2 roky). V takovém případě platí, že příjem z tohoto prodeje je nutno zahrnout v souladu s § 4 odst. 1 písm. a), b), c) zákona o daních z příjmů jako daňový příjem do základu daně z příjmů. Příjem z prodeje přerazeného majetku se zahrnuje do dílčího daňového základu Ostatní příjmy (§ 10 zákona o daních z příjmů). Oproti tomu lze jako daňový výdaj uplatnit zůstatkovou cenu prodaného majetku, avšak nejvýše do výše příjmů z prodeje.

*Příklad 5.14: Vraťme se opět k Janu Markovi a jeho automobilu. Po plném odepsání se rozhodne, že ho v roce 2015 vyřadí z daňové evidence v důsledku opotřebovanosti. Jaký bude postup?*

*Řešení:*

*Jan Marek sepsá likvidační protokol, ve kterém identifikuje svůj automobil a zapíše, že jej vyřazuje v důsledku fyzického opotřebení. Jelikož je automobil plně odepsán, daňové dopady nebudou žádné. V případě, že by následně automobil prodal, pak by bylo nutné do daňových příjmů zahrnout příjem z prodeje. Po sepsání likvidačního protokolu pak Jan Marek zapíše do inventární karty automobilu způsob vyřazení a datum, ke kterému automobil vyřadil. Výsledná podoba inventární karty automobilu pak bude vypadat takto:*

***Karta č. DM 1***

---

<b>Obchodní jméno:</b> Jan Marek		<b>Inventární číslo:</b> 0057		
<b>Název:</b> Osobní automobil Audi				
<b>Další údaje:</b> SPZ: 1B0 24 32,				
<b>Vstupní cena:</b> 555 000 Kč		<b>Datum zařazení:</b> 26.2.2010		
<b>Způsob pořízení:</b> Nákup (ze zahraničí)		<b>Doklad:</b> FD 0085, FD 0095, JSD 001		
<b>Odpisová skupina:</b> 2		<b>Způsob odpisu:</b> rovnoměrný		
<b>Kód SKP:</b>		<b>Výrobní číslo:</b> D 54725814 (motor)		
<b>Zvýšená odpisová sazba:</b> nelze uplatnit				
<b>Uplatněna ve zdaňovacím období:</b>				
<b>Datum odpisu</b>	<b>Roční odpisová sazba (koeficient odpisu)</b>	<b>Odpis v Kč</b>	<b>Zůstatková cena v Kč</b>	<b>Poznámka</b>
31.12.2010	11	61 050	493 950	
31.12.2011	22,25	123 488	370 462	
31.12.2012	22,25	123 488	246 974	
31.12.2013	22,25	123 488	123 486	
31.12.2014	22,25	123 486	0	
<b>Způsob vyřazení:</b> likvidace v důsledku opotřebení		<b>Datum vyřazení:</b> 18.1.2015		

Kromě případů uvedených v předchozích odstavcích má podnikatel právo uplatnit polovinu ročního odpisu z majetku evidovaného na počátku příslušného zdaňovacího období, došli-li v průběhu zdaňovacího období k ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo k prohlášení konkurzu. Z majetku nabytého v průběhu zdaňovacího období a evidovaného u podnikatele na konci zdaňovacího období může uplatnit poloviční roční odpis, když pokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem.

### 5.7.5 Evidence neodpisovaného dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek, který nelze odpisovat podle zákona o daních z příjmů (vymezen v § 27 tohoto zákona) bude evidován podobně jako odpisovaný majetek, na inventárních kartách k tomuto majetku se však nebudou vyplňovat údaje týkající se odpisů.

### 5.8 Evidence najatého majetku

Pronájem (leasing) představuje právní vztah mezi pronajímatelem a nájemcem, který může mít dvojí podobu:

- operativní leasing,

- finanční leasing.

### **5.8.1 Operativní leasing**

Pro operativní leasing je charakteristické, že se po ukončení nájemní smlouvy vrací pronajatý majetek pronajímateli (ten, který majetek pronajal). V takovém případě je daňově uznatelným výdajem nájemce (ten, který majetek má pronajatý) nájemné v plné výši (pochopitelně pokud jsou splněny podmínky zákona o daních z příjmů, čili v situaci, kdy je pronajatý předmět používán podnikatelem k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů) a to k datu jeho úhrady.

### **5.8.2 Finanční leasing**

Finanční leasing je právní vztah mezi pronajímatelem a nájemcem, podle něhož po skončení pronájmu přechází pronajatý majetek do vlastnictví nájemce. I u finančního leasingu jsou splátky nájemného, při splnění podmínek uvedených v § 24 odst. 4 (a nově také podle § 24 odst. 15) zákona o daních z příjmů, daňovým výdajem a v případě nerovnoměrných splátek jejich poměrná část. Časové rozlišení splátek nájemného vyžaduje § 24 odst. 2 písm. h) bod 2 zákona o daních z příjmů, který umožňuje zahrnovat nájemné do daňových výdajů pouze v poměrné výši týkající se daného zdaňovacího období.

Aby poplatník mohl zahrnout splátky nájemného do daňových výdajů, musí být splněny tyto 3 podmínky uvedené v § 24 odst. 4 ZDP (či § 24 odst. 15):

- doba nájmu pronájemné věci bude trvat minimálně dobu uvedenou v těchto ustanoveních,
- po ukončení doby nájmu musí následovat převod vlastnických práv k předmětu nájmu. Kupní cena najaté věci přitom nesmí být vyšší než zůstatková cena, kterou by věc měla při rovnoměrném odpisování podle § 31 odst. 1 písm. a) ZDP zákona o daních z příjmů (podle § 24 odst. 4 ZDP),
- po ukončení finančního leasingu musí být odkoupený majetek zahrnut do obchodního majetku poplatníka, tzn. že jeho pořízení vstupuje do daňové evidence.

Novela zákona o daních z příjmů zrušila od 1. 1. 2008 největší výhodu finančního leasingu u pronajímatele, tzv. leasingové odpisování, které umožňovalo převést najatý majetek do daňových výdajů za polovinu doby odpisování (nejdříve však za 3 roky od uzavření smlouvy o pronájmu) stanovené v § 30 zákona o daních z příjmů. U smluv o finančním pronájmu s následnou koupí najatého majetku uzavřených do dne nabytí účinnosti novely (do 31. 12. 2007) se postupuje podle původně platného znění zákona až do doby ukončení finančního pronájmu. Blíže viz zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

### **5.8.3 Pojem akontace a problémy s ní spojené**

S pojmem akontace se setká téměř každý podnikatel, který využívá možnost pronájmu majetku. Výraz akontace však může nabývat několikerych významů, které ovšem mohou rozdílně ovlivňovat daňové povinnosti podnikatele. Akontace představuje vždy platbu, ke

kteří dochází před začátkem pravidelných splátek. Tato splátka však může mít tři základní podoby:

1. mimořádná leasingová splátka (nultá splátka, první zvýšená splátka),
2. záloha na kupní cenu,
3. záloha na splátky nájemného.

Jde-li se o zvýšenou leasingovou splátku, dochází k časovému rozlišování této splátky spolu s ostatními pravidelnými splátkami. Daňově uznatelným výdajem je pak poměrná část celkového nájemného týkajícího se daného zdaňovacího období.

Pokud se však jedná o zálohu na kupní cenu, pak tato částka nesmí ovlivnit základ daně podnikatele po celé období trvání leasingu. Až po odkoupení majetku po skončení pronájmu vstupuje tato částka do vstupní ceny nabývaného majetku a daňový základ ovlivní až v okamžiku odpisování tohoto majetku.

Pokud jde o zálohu na splátky nájemného, vypočítává se celková suma pravidelných splátek po celé období trvání pronájmu, včetně této zálohy a časově se rozlišuje z celkové uhrazené částky. Postup je v tomto případě podobný jako u zvýšené splátky.

Praktická rada tedy zní: Snažte se v nájemní smlouvě pojem akontace definovat přesněji, vyhněte se pak zbytečným problémům při finanční kontrole!

*Příklad 5.15: 26. 10. 2008 si na základě leasingové smlouvy Jan Marek pronajal výrobní linku s tím, že po skončení pronájmu, jehož doba činí 60 měsíců, tuto linku odkoupí do svého vlastnictví. Tuto linku převzal k 1. 11. 2008, přičemž ve stejný den zaplatil zvýšenou leasingovou splátku ve výši 900 000 Kč + DPH 171 000 Kč (tehdejší sazba DPH činila 19 %). Následujících 60 měsíců pak bude vždy k 15. dni v měsíci platit pravidelné splátky ve výši 50 000 Kč + DPH 9 500 Kč (u finančního leasingu zahájeno do konce roku 2008 se použije i po 1.1.2010 sazba 19 % u jednotlivých splátek). Jan Marek je plátcem DPH a uplatňuje nárok na odpočet DPH.*

*Řešení:*

*Výpočet poměrné části nájemného na jednotlivá zdaňovací období se provede následovně:*

*Celková výše nájemného (u plátce DPH bez DPH, u neplátce DPH včetně DPH) činí: 900 000 + 60 x 50 000 = 3 900 000 Kč.*

*Poměrná část nájemného příslušející na zdaňovací období se vypočte jako počet měsíců nájemního období v tomto zdaňovacím období/celková doba trvání leasingu x celkové nájemné. Výpočet částky pro jednotlivé roky trvání leasingu bude následující:*

*2008: 2/60 x 3 900 000 Kč = 130 000 Kč*

*2009: 12/60 x 3 900 000 Kč = 780 000 Kč*

*2010: 12/60 x 3 900 000 Kč = 780 000 Kč*

*2011: 12/60 x 3 900 000 Kč = 780 000 Kč*

*2012: 12/60 x 3 900 000 Kč = 780 000 Kč*

*2013: 10/60 x 3 900 000 Kč = 650 000 Kč*

### 5.8.4 Odkoupení najaté věci po skončení nájmu

Dochází - li k odkupu najaté věci po skončení pronájmu, je nutné vědět, v jaké hodnotě bude nabývaný majetek převzat do daňové evidence nájemce. Nájemce oceňuje takový majetek vstupní cenou, do které se zahrnuje:

- kupní cena,
- technické zhodnocení majetku za období pronájmu,
- další výdaje související s pořízením majetku (dopravné, výdaje na služby, atd.).

V případě, že nájemcem provedené technické zhodnocení překročí již v průběhu trvání pronájmu hodnotu 40 000 Kč, zahajuje nájemce odpisování tohoto zhodnocení již v průběhu trvání leasingové smlouvy (se souhlasem pronajímatele) a po odkoupení tohoto majetku pouze zvyšuje jeho zůstatkovou cenu o kupní cenu a výdaje spojené s nabytím pořizovaného majetku.

### 5.8.5 Způsob evidence najatého majetku

Majetek najatý formou finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci (finanční leasing) se eviduje na samostatné inventární kartě, z jejíhož obsahu musí být patrné, že se jedná o najatý majetek. Tato karta by měla obsahovat následující údaje:

- a) identifikaci najatého majetku,
- b) identifikaci pronajímatele,
- c) číslo nájemní smlouvy a datum jejího uzavření,
- d) datum převzetí najatého předmětu,
- e) dobu nájmu,
- f) celkovou výši nájemného,
- g) poměrnou část nájemného připadající na jeden měsíc.

Karta najatého majetku pak může mít následující podobu:

**Karta č. NM ....**

<b>Obchodní jméno:</b>		<b>Inventární číslo:</b>
<b>Název majetku:</b>		
<b>Pronajímatel:</b>		
<b>Číslo nájemní smlouvy:</b>		
<b>Datum uzavření smlouvy:</b>		
<b>Datum převzetí najatého majetku:</b>		
<b>Doba nájmu:</b>		
<b>Celkové nájemné:</b>		
<b>Poměrná část nájemného připadající na jeden měsíc:</b>		
<b>Rok</b>	<b>Poměrná část nájemného připadající na daný rok v Kč</b>	<b>Zaevidováno dokladem: číslo/datum</b>

2008		
2009		
2010		

*Příklad 5.16: Vraťme se k příkladu o pronajaté lince (příklad 5.15). Janem Markem vyplněná inventární karta pro pronajatou linku bude obsahovat následující údaje:*

**Karta č. NM 1**

<b>Obchodní jméno:</b> Jan Marek		<b>Inventární číslo:</b> 0001
<b>Název majetku:</b> Výrobní linka AXT VR 5, výrobní číslo: XR 1258254147		
<b>Pronajímatel:</b> DUDA leasing, a.s.		
<b>Číslo nájemní smlouvy:</b> 89587412		
<b>Datum uzavření smlouvy:</b> 26.10.2008		
<b>Datum převzetí najatého majetku:</b> 1.11.2008		
<b>Doba nájmu:</b> 60 měsíců		
<b>Celkové nájemné:</b> 3 900 000 Kč		
<b>Poměrná část nájemného připadající na jeden měsíc:</b> 65 000 Kč		
<b>Rok</b>	<b>Poměrná část nájemného připadající na daný rok v Kč</b>	<b>Zaevidováno dokladem: číslo/datum</b>
2008	$2/60 \times 900\,000 + 2 \times 50\,000^{63} = 130\,000$	INT 12, INT 13 / 31.12.2008
2009	$12/60 \times 900\,000 + 12 \times 50\,000 = 780\,000$	INT 25, INT 26 / 31.12.2009
2010	$12/60 \times 900\,000 + 12 \times 50\,000 = 780\,000$	INT 18, INT 19 / 31.12.2010
2011	$12/60 \times 900\,000 + 12 \times 50\,000 = 780\,000$	INT 16, INT 17 / 31.12.2011
2012	$12/60 \times 900\,000 + 12 \times 50\,000 = 780\,000$	INT 15, INT 16 / 31.12.2012
2013	$10/60 \times 900\,000 + 10 \times 50\,000 = 650\,000$	INT 13, INT 14 / 31.12.2013

## 5.9 Zásoby a jejich evidence

K daňové evidenci zásob se používají nejčastěji skladní karty. Zvláště u této evidence by měl podnikatel zvažovat míru podrobnosti evidence podle charakteru své činnosti.

Příliš podrobná evidence bude nepochybně znamenat vyšší náklady a ztrátu času, který by podnikatel mohl využít efektivněji.

### 5.9.1 Vymezení zásob

Za zásoby se podle prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví, která je směrodatná i pro daňovou evidenci považují:

<sup>63</sup> Je vhodné samostatně evidovat časové rozlišení zvýšené splátky a pravidelných splátek.

- a) materiál do okamžiku spotřeby,  
b) nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, výrobky, zvířata,  
c) zboží do okamžiku prodeje.
- Materiál může mít podobu základního materiálu nebo surovin, které vstupují do výrobku a tvoří jeho podstatu, pomocných látek, které rovněž vstupují do výrobku, ale netvoří jeho podstatu, provozních medií (např. paliva, mazadla), náhradních dílů, obalů atd.
  - Nedokončenou výrobou se rozumí produkty, které již prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou tedy již materiálem, ale také se ještě nestaly hotovým výrobkem. Pod pojem nedokončená výroba se zahrnují také nedokončené výkony jiných činností, při nichž nevznikají hmotné produkty.
  - Polotovary vlastní výroby jsou odděleně sledované produkty, které ještě neprošly všechny výrobní stupně a musí být proto zkompletovány nebo dokončeny do finálních výrobků v dalším výrobním procesu podnikatele.
  - Výrobky jsou předměty vlastní výroby určené k realizaci mimo firmu, popř. ke spotřebě uvnitř firmy.
  - Zvířata náležející do zásob jsou mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu a dále např. kožešinová zvířata, ryby, včelstva, hejna slepic, kachen, krůt a perliček, hus na výkrm, psi, atd. Zvířata z vlastní chovu a nakoupená zvířata po dosažení dospělosti mohou být z rozhodnutí účetní jednotky převedena do základního stáda, nebo mohou zůstat součástí zásob.
  - Zboží jsou movité věci nabyté za účelem prodeje, pokud s těmito věcmi podnikatel obchoduje. Zbožím jsou i výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen, nemovitosti s výjimkou pozemků, které podnikatel, jehož předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, nakupuje za účelem prodeje v nezměněné podobě a sám je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení.

Jako zásoby se eviduje také hmotný majetek v ocenění nepřevyšujícím 40 000 Kč, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok (pokud není rovnou vydán do spotřeby), přičemž z evidence takového majetku musí být patrné, že se jde o drobný dlouhodobý majetek.

### 5.9.2 Oceňování zásob

Do daňové evidence zapisuje podnikatel zásoby v ocenění, které vychází ze způsobu, jakým byla příslušná zásoba získána. Podle způsobu pořízení pak může podnikatel použít jednu ze čtyř možností jak uvádí následující tabulka:

Způsob pořízení zásoby	Ocenění	Právní úprava
Úplatné nabytí (koupě)	Požizovací cena	§ 7b zák. 586/92 Sb., (§ 25 odst. 5 zák. 563/91 Sb., §49 vyhl. 500/02 Sb.)
Pořízení ve vlastní režii	Vlastní náklady	§ 7b zák. 586/92 Sb., (§ 25 odst. 5 zák. 563/91 Sb.)
Nabytí darováním nebo děděním	Cena zjištěná pro účely daně dědické nebo darovací	§ 7b zák. 586/92 Sb.
Vklad do obchodního majetku	Požizovací cena nebo	§ 29 zák. 586/92 Sb.



	reprodukční pořizovací cena	
--	--------------------------------	--

Pokud fyzická osoba začíná svoji podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost, je v roce zahájení činnosti daňově uznatelným výdajem pořizovací cena zásob vložených do obchodního majetku, i když byly pořízeny před zahájením činnosti (v roce zahájení nebo v kalendářním roce předcházejícím rok zahájení činnosti).

### 5.9.3 Evidence zásob

V evidenci zásob je vhodné zachytit:

- název nebo popis daného majetku,
- datum pořízení,
- pořizovací cenu (reprodukční pořizovací cenu, vlastní náklady),
- počet jednotek daného majetku,
- datum a způsob vyřazení.

Stav a pohyb zásob se sleduje na skladních kartách. Z této evidence musí podnikatel k datu, ke kterému je zjišťován skutečný stav, prokázat stav zásob v hmotných jednotkách a stanoveným způsobem je ocenit (prokázat stav zásob v Kč). Výdaje spojené s pořízením zásob se zachycují v deníku příjmů a výdajů při jejich úhradě a mohou být podle potřeby podnikatele podrobněji specifikovány např. na materiál, zboží atd. Odděleně by se měly evidovat darované zásoby (postačí samostatná karta takových zásob).

Specifikum tvoří evidování zásob v případě, kdy podnikatel skladuje materiál dodaný zákazníkem ke zpracování nebo opravám. Takový majetek se neeviduje na kartách zásob, nýbrž v knize pohledávek a závazků.

U podnikatelů provozujících maloobchodní činnost, při které je technicky obtížné vedení skladních karet podle jednotlivých položek zásob (např. při prodeji potravin), se za záznamy o zásobách považují i jiné vhodné způsoby, které prokazují celkový stav zásob, např. kontrola korunou. Zvolený způsob záznamů o zásobách musí podnikatel srozumitelně popsat a tento popis uložit jako daňovou písemnost.

Princip kontroly korunou spočívá v oceňování zásob prodejní cenou. Jakýkoliv přírůstek zásob se pak ocení prodejní cenou a v této hodnotě se přičte k celkovému zůstatku zásob. Úbytek zásob se pak bude zapisovat na základě vykázaných tržeb. Veškeré takto evidované zásoby je vhodné vést na samostatné kartě. Na této kartě je pak nutno sledovat také veškeré slevy, případně zvýšení cen. V případě přeceňování takto evidovaných zásob je nutné provést fyzickou kontrolu přeceňovaného majetku a jeho celkovou hodnotu upravit o oceňovací rozdíl. Při celkové kontrole (k poslednímu dni zdaňovacího období) se na základě skutečného stavu zásob vypočte jejich hodnota jednak v pořizovacích cenách (na základě faktur či dodacích listů) a také v prodejních cenách. Celková prodejní cena (fyzický stav) se pak porovná s hodnotou na kartě zásob (daňovou evidencí) a na základě takto zjištěného rozdílu se vyčíslí případné rozdíly. Stav zásob v pořizovacích cenách pak bude uveden v přehledu o majetku a závazcích.

Vlastní evidenci zásob na kartách či v knize zásob lze vést v množstevních jednotkách (kusy, kilogramy, atd.). V tom případě se uvádí na kartě (v knize) zásob cena v Kč za jednotku. Karta zásob pak může mít např. tuto podobu:

**Karta č. Z....**

<b>Obchodní jméno:</b>			
<b>Název:</b>		<b>Číslo:</b>	
<b>Cena/jednotka množství:</b>			
<b>Datum</b>	<b>Doklad</b>	<b>Příjem v ks</b>	<b>Výdej v ks</b>
<b>Zůstatek ke dni .....ks .....Kč</b>			

*Příklad 5.17: Jan Marek nakoupil 17. 1. 2010 30 ks kovových trubek v ceně 100 Kč/ks + DPH 20 % a na základě příjemky (PZ) je přijal na sklad. Jan Marek nyní již uplatňuje jako plátců DPH nárok na odpočet DPH na vstupu. 25. 1. vydal na základě výdejky (VZ) 10 ks těchto trubek do výroby. Jakým způsobem budou tyto trubky oceněny?*

*Řešení:*

*Nakupované trubky se oceňují pořizovací cenou. Jelikož Jan Marek uplatňuje nárok na odpočet DPH, tak tato DPH součástí pořizovací ceny trubek nebude, čili jednotková cena nakoupených trubek bude 100 Kč/ks. Do karty pak budou doplněny tyto relevantní údaje:*

**Karta č. Z 1**

<b>Obchodní jméno: Jan Marek</b>			
<b>Název: Kovové trubky</b>		<b>Číslo: 00025</b>	
<b>Cena/jednotka množství: 100 Kč/ks</b>			
<b>Datum</b>	<b>Doklad</b>	<b>Příjem v ks</b>	<b>Výdej v ks</b>
17.1.2010	PZ 00021	30	
25.1.2010	VZ 00014		10
<b>Zůstatek ke dni .....ks .....Kč</b>			

*Komentář: Přijatou fakturu za trubky musí Jan Marek zároveň zapsat do knihy pohledávek a závazků. Pokud si navíc vede speciální evidenci i pro DPH, pak zanesť DPH na vstupu i do této evidence. V okamžiku proplacení faktury pak provede zápis o úhradě do knihy pohledávek a závazků a zároveň zaeviduje v deníku příjmů a výdajů ve sloupcích 5 (výdaje celkem), 6 (daňové výdaje) a 8 (DPH na vstupu).*

*Příklad 5.18: K poslednímu dni zdaňovacího období provede Jan Marek fyzickou kontrolu zásob na skladě, při níž zjistí, že má na skladě skutečně 20 ks kovových trubek. Karta k trubkám po provedené inventarizaci pak bude vypadat takto:*

**Karta č. Z 1**

<b>Obchodní jméno: Jan Marek</b>			
<b>Název: Kovové trubky</b>		<b>Číslo: 00025</b>	
<b>Cena/jednotka množství: 100 Kč/ks</b>			
<b>Datum</b>	<b>Doklad</b>	<b>Příjem v ks</b>	<b>Výdej v ks</b>
17.1.2010	PZ 00021	30	
25.1.2010	VZ 00014		10
<b>Zůstatek ke dni: 31.12.2010      20 ks      2 000 Kč</b>			

*Zároveň Jan Marek vytvoří zápis o zjištění skutečného stavu, který by v tomto případě mohl vypadat např. takto<sup>64</sup>:*

<b>Obchodní jméno: Jan Marek</b>		
Dne 31.12. 2010 byla provedena kontrola stavu zásob. Fyzicky zjištěný stav činí:		
<b>Druh zásob</b>	<b>Počet ks</b>	<b>Kč</b>
Kovové trubky	20	2 000
<b>Účetní stav: 2 000 Kč</b>		
<b>Inventarizační rozdíl: 0 Kč</b>		
<b>Zápis vyhotovil: Jan Marek</b>		
V Brně, dne 31.12.2010	Podpis:	

Přesnější evidenci zásob umožňují nejnovější technologické prostředky využívající snímání čárového kódu a evidenci prostřednictvím výpočetní techniky. Je ovšem pochopitelné, že investice do takového zařízení se vyplatí pouze v případě, kdy podnikatel eviduje velké množství zásob.

Na závěr je vhodné ještě podotknout, že evidence zásob se povinně uschovává za všechna zdaňovací období, pro která neskončila lhůta pro vyměření daně stanovená zákonem o daních z příjmů nebo zákonem o správě daní a poplatků.

<sup>64</sup> V případě větší firmy by bylo vhodné zvolit podrobnější zápis o provedení fyzické kontroly stavu zásob.

## 5.10 Krátkodobý finanční majetek

Krátkodobý finanční majetek tvoří nejlikvidnější složku majetku podnikatele. Patří mezi majetek, který zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů nedefinuje a odvolává se na účetní předpisy. Jeho součástí jsou:

- peníze v korunové nebo valutové pokladně, popřípadě peníze na cestě vztahující se k této položce,
- ceniny,
- účty v bankách tj. peněžní zůstatky na bankovních účtech (korunových i devizových), popřípadě peníze na cestě vztahující se k této položce,
- krátkodobé cenné papíry jako např. cenné papíry určené k obchodování, které podnikatel pořizuje s cílem dosáhnout zisk z cenového rozdílu v časovém horizontu do 12 měsíců, dluhové cenné papíry se splatností jeden rok a kratší, ostatní krátkodobé cenné papíry a podíly a nakoupené opční listy.

### 5.10.1 Korunová pokladna

Podnikatel může vést korunovou pokladnu v zásadě dvěma způsoby:

- a) v deníku příjmů a výdajů nebo
- b) samostatně za jednotlivé pokladny (na konci zdaňovacího období pak sečte příjmy a výdaje za jednotlivé pokladny dohromady v členění potřebném pro stanovení základu daně z příjmů).

Zákon o daních z příjmů sice neukládá fyzickým osobám, které mají příjmy z podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, povinnost vést fyzicky pokladní hotovost, ale je třeba o ní vést daňovou evidenci, neboť jde o součást obchodního majetku. Z § 39 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků vyplývá podnikateli, který přijímá platby v hotovosti povinnost vést záznamy o denních tržbách. Jelikož forma vedení pokladny není předepsána je na podnikateli, aby si zvolil způsob, který mu bude nejlépe vyhovovat. Skutečný stav hotovosti na pokladně je pak třeba ověřit fyzickou inventurou.

### 5.10.2 Valutová pokladna

Obdobně jako korunová pokladna by měla valutová pokladna poskytnout přehled o stavu a pohybu cizí měny patřící podnikateli. Zákon o daních z příjmů umožňuje podnikateli vést daňovou evidenci o valutách dvěma způsoby:

1. eviduje příjmy a výdaje v průběhu zdaňovacího období pouze v cizích měnách a po skončení zdaňovacího období přepočítá tyto příjmy a výdaje jednotným kursem (kurs je zveřejněn začátkem roku ve Finančním zpravodaji),
2. příjmy i výdaje v cizích měnách bude přepočítávat již během zdaňovacího období a sice kursem devizového trhu, který je vyhlášen Českou národní bankou nebo pevným kursem.

v případě nákupu nebo prodeje cizí měny za českou měnu lze k okamžiku ocenění použít kursu, za který byly tyto měny nakoupeny nebo prodány.

### **5.10.3 Ceniny**

Součástí hotovostního platebního styku jsou i ceniny mezi které patří např. poštovní známky, kolky, dálniční známky, karty na pohonné hmoty, telefonní karty, stravenky apod. Evidence cenin by měla umožnit podnikateli zjistit na konci období jejich stav a porovnat jej se skutečným (fyzickým) stavem. S ceninami je třeba zacházet stejně jako s penězi a evidovat doklady o jejich příjmu i výdaji.

Nakupuje-li podnikatel větší množství cenin, které nejsou ihned spotřebovány mohl by k evidenci použít kartu nebo sešit cenin, v němž by byl průběžně zaznamenáván veškerý jejich pohyb.

### **5.10.4 Korunové bankovní účty**

Účty u bank si zřizuje podnikatel proto, aby mohl uskutečňovat bezhotovostní styk. Na účtech se realizují příjmy i výdaje plynoucí z běžné podnikatelské činnosti. Na účet inkasuje podnikatel platby od svých odběratelů nebo sám z účtu platí svým dodavatelům za uskutečněné dodávky pomocí převodního příkazu.

Do deníku příjmů a výdajů se zapisuje pohyb na bankovním účtu až na základě bankovního výpisu, který si může podnikatel nechat posílat po každém pohybu peněz nebo v pravidelných časových intervalech např. po měsících. Jelikož deník příjmů a výdajů je veden chronologicky doporučuje se zapisovat příjmy nebo výdaje peněz bezprostředně po obdržení výpisu od banky.

### **5.10.5 Devizové bankovní účty**

Obdobně jako valutové pokladny slouží devizové účty k přijímání a vydávání cizích měn v rámci bezhotovostního styku. Do deníku příjmů a výdajů se zaznamenává pohyb cizí měny opět podle výpisu z devizového bankovního účtu. Podnikatel může zaznamenávat stav a pohyb cizí měny v korunách po každém výpisu z banky výpisu nebo podle posledního výpisu na konci zdaňovacího období.

Konečný zůstatek na devizovém účtu už není nutno dále přepočítávat žádným kursem.

### **5.10.6 Krátkodobé cenné papíry**

Na rozdíl od dlouhodobého finančního majetku sem patří cenné papíry, které podnikatel pořizuje a hodlá držet po dobu kratší než 1 rok. Člení se na dvě skupiny:

- majetkové cenné papíry, které nezakládají nárok jeho majiteli na vrácení částky ve výši investovaného kapitálu v případě zániku kapitálové společnosti. Přinášejí však výnos ve formě podílu na zisku, umožňují podílet se na rozhodování, na podnikání a na zhodnocování dlouhodobého majetku. Mezi majetkové cenné papíry patří zejména akcie a podílové listy,
- dluhové cenné papíry, které vycházejí z úvěrového vztahu mezi dlužníkem a věřitelem. Dlužník je povinen splatit věřiteli ve stanovené lhůtě nejen hodnotu cenného papíru, ale i

úrok, příp. jinou dohodnutou odměnu. Patří sem obligace, zástavní listy, pokladniční poukázky, vkladové listy, depozitní certifikáty, směnky za účelem obchodování apod. Příjmem z držby těchto cenných papírů je buď úrok nebo diskont (rozdíl mezi nákupní a prodejní cenou dluhopisu).

Do daňové evidence (karty) se zapisují pořízené cenné papíry v pořizovací ceně tzn. včetně výdajů spojených s jejich pořízením. Příjmy z držby cenných papírů se zapisují do zvláštního sloupce deníku příjmů a výdajů a představují kapitálové příjmy podle § 8 zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

## 5.11 Mzdová evidence

Zaměstnává-li podnikatel pracovníky na základě pracovní smlouvy, dohody o pracovní činnosti nebo o provedení práce je povinen evidovat nezbytné údaje, které vyplývají z pracovně právních vztahů v tzv. osobních složkách. Mzdy zaměstnanců eviduje podle platných právních předpisů na mzdových listech, příp. dalších písemnostech. Z těchto dokladů musí být zřejmý výpočet mzdy, stanovení výše plateb pojistného na všeobecné zdravotní pojištění, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, výpočet záloh na daň z příjmů a dalších srážek z mezd, stejně jako případných doplatků ke mzdám a v neposlední řadě též případná vyplacená záloha na mzdu. Kromě toho je podnikatel též povinen prokázat vyplacení mzdy zaměstnanci (podpisem zaměstnance v případě vyplácení mezd v hotovosti, příp. záznamy na výpisu z bankovního účtu v případě bezhotovostních výplat s podpisem převzetí výplatní pásky). Mzdy zaměstnanců podléhají dani z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti, kterou je zaměstnavatel povinen řádně vypočítat, srážet, evidovat a odvádět, stejně jako pojistné na všeobecné zdravotní pojištění, sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti.

Mzdové listy by měly obsahovat minimálně tyto údaje:

- poplatníkově jméno a příjmení,
- rodné číslo. Zaměstnává-li podnikatel poplatníka uvedeného v § 2 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (daňového nerezidenta) uvede datum narození, číslo pasu, kód státu a existuje-li také daňové identifikační číslo a rodné číslo,
- bydliště,
- jména a rodná čísla osob, která poplatník uplatňuje pro snížení základu daně, výši jednotlivých nezdanitelných částek<sup>65</sup> s uvedením důvodu jejich uznání (např. potvrzení o studiu v případě uplatňované měsíční odčitatelné položky u zaměstnávaného studenta, atd.),
- údaje týkající se předepsaných mezd v měsíčním členění na:
- úhrn předepsaných mezd bez ohledu na způsob jejich výplaty,
- částky osvobozené od daně z úhrnu předepsaných mezd,
- jednotlivé pojistné,
- základ pro výpočet zálohy na daň nebo daně podle zvláštní sazby,
- nezdanitelné částky základu daně,
- zdanitelnou mzdu,
- zálohu na daň nebo daň podle zvláštní sazby daně (srážkovou daň),

---

<sup>65</sup> Jednotlivé nezdanitelné části základu daně vymezuje § 15 zákona o daních z příjmů.

- výši měsíčního daňového zvýhodnění, měsíční slevy na dani, měsíčního daňového bonusu a zálohy po slevě.

Mzdový list vede podnikatel pro každého zaměstnance za kalendářní rok.

Na závěr si opět připomeňme, že doklady týkající se mzdové evidence (mzdové listy, příp. doklady, které je nahrazují) má podnikatel povinnost uschovat minimálně po dobu předepsanou zákonem o daních z příjmů pro daňovou evidenci.

## 5.12 Rezervy a jejich evidence

Podnikatelé, kteří vedou daňovou evidenci mohou podle zákona č. 593/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů tvořit pouze tyto druhy rezerv:

- rezervy na opravy hmotného majetku,
- rezervy na pěstební činnost (§ 9),
- ostatní rezervy podle § 10 zákona o rezervách.

Tvorbu rezerv je nutno vždy zaznamenat do daňové evidence. Tvořit rezervy na výdaje na pořízení hmotného a nehmotného majetku je zakázáno. Rezervy se uplatňují u fyzických osob za kalendářní rok (za zdaňovací období). Podnikatel je povinen zrušit rezervu ke dni ukončení podnikatelské činnosti, ke dni jejího přerušení a ke dni předcházejícímu den účinnosti prohlášení konkurzu. Budou-li peníze v hodnotě rezerv tvořených podle § 9 a § 10 zákona o rezervách uloženy na zvláštním účtu v bance, rezervy se nezruší.

### 5.12.1 Rezervy na opravy hmotného majetku

Nejčastěji tvořenou rezervou z výše uvedených je bezpochyby rezerva na opravy hmotného majetku. Tuto rezervu tvoří zejména ten podnikatel, který má k danému majetku vlastnické právo nebo právo hospodaření. Pouze v případě, kdy je k opravám hmotného majetku smluvně zavázán nájemce podle smlouvy o nájmu podniku, tak tuto rezervu tvoří on. Rezerva na opravy hmotného majetku se tvoří pouze na opravy takového majetku, který je zahrnut v souladu s přílohou č. 1 zákona o daních z příjmů do 2. až 6. odpisové skupiny.

K majetku zařazenému do 1. odpisové skupiny rezervu na opravy tvořit nelze.

Rezerva na opravy hmotného majetku se dále netvoří k majetku:

- který je určen k likvidaci,
- u něhož jde o opravy v důsledku škody či jiné nepředvídatelné nebo nahodilé události,
- u něhož jde o opravy, které se opakují každý rok,
- k němuž má vlastnické právo poplatník, vůči jehož majetku trvají účinky prohlášení konkursu

Výše rezervy se počítá jako podíl rozpočtu nákladů na opravu a počtu let, které uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy.

Tvorba i čerpání rezerv se eviduje na kartě rezerv, která může obsahovat např. následující položky:

**Karta č. R ....**

<b>Obchodní jméno:</b>				
<b>Druh rezervy:</b>				
<b>Rozpočtované náklady na opravu:</b>				
<b>Předpokládaný termín opravy:</b>				
<b>Datum zahájení tvorby rezervy:</b>				
Datum	Doklad	Tvorba v Kč	Čerpání v Kč	Zůstatek
<b>Ověřeno kontrolou oprávněnosti výše rezervy</b>				
<b>Datum:</b>		<b>Podpis:</b>		
<b>Datum:</b>		<b>Podpis:</b>		
<b>Datum:</b>		<b>Podpis:</b>		

Zákon o rezervách stanovuje minimální i maximální počet let, po které lze rezervy tvořit. Platí, že rezervy musí být tvořeny minimálně dvě po sobě jdoucí zdaňovací období. Maximální lhůta tvorby pak činí podle majetku zařazeného do:

- 2. odpisové skupiny 3 zdaňovací období (v případě, že tvorba těchto rezerv byla zahájena před 1.1. 1999, je to 5 zdaňovacích období),
- 3. odpisové skupiny 6 zdaňovacích období (8 zdaňovacích období),
- 4. odpisové skupiny 8 zdaňovacích období (12 zdaňovacích období),
- 5. a 6. odpisové skupiny 10 zdaňovacích období (16 zdaňovacích období).

Pokud nebude oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se předpokládalo zahájení opravy, je podnikatel povinen vytvořenou rezervu zrušit ve prospěch daňových výnosů (účetně se jedná o snížení daňových nákladů). To platí i v případě, že k zahájení opravy dojde ve vymezeném termínu, avšak tato oprava není ukončena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém byla zahájena. Výjimku tvoří pouze případy, kdy k překročení uvedených lhůt dojde v důsledku zásahu orgánu státní správy nebo samosprávy.



### 5.12.2 Rezervy na pěstební činnost

Tyto rezervy mohou vytvářet v období, za které se podává daňové přiznání fyzické osoby, které jsou povinny podle lesního zákona provádět obnovu, ochranu a výchovu lesních porostů. Výkony, na které lze tvořit a čerpat tuto rezervu vymezuje zákon o rezervách. Vytváří se podle výše vytěženého objemu dřevní hmoty v m<sup>3</sup>. Výši rezervy si stanoví podnikatel sám podle rozpočtu nákladů na pěstební činnost. Rezerva se čerpá při uskutečnění pěstební činnosti a pokud práce nebyly provedeny v rozpočtované výši, rezerva se zruší. Aby byla rezerva na pěstební činnost daňově uznatelná je nutno peněžní prostředky ve výši tvorby rezervy uložit na zvláštní vázaný účet u banky.

Peněžní prostředky na tomto účtu mohou být čerpány pouze na výdaje, na jejichž úhradu byly vytvořeny a nesmějí být předmětem ručení nebo konkurzu vedeného na majetek podnikatele.

### 5.12.3 Ostatní rezervy

Za daňově uznatelné výdaje se uznávají podle zákona o daních z příjmů ještě:

- a) rezervy na odbahnění rybníka, které je možno tvořit maximálně 10 po sobě jdoucích zdaňovacích období,
- b) rezervy na sanaci pozemků dotčených těžbou,
- c) rezervy na vypořádání důlních škod,
- d) ostatní rezervy, u nichž je zvláštním zákonem uvedeno, že jde o výdaj na dosažení, zjištění a udržení příjmů.

Stejně jako tomu bylo u rezerv na pěstební činnost i u těchto rezerv je daňově uznatelným výdajem tvorba rezerv v období, za které se podává daňové přiznání, pouze do výše částky převedené ve prospěch zvláštního vázaného účtu nejpozději do dne podání daňového přiznání.

Tvorba rezerv a oprávněnost jejich výše podléhají každoroční kontrole při zjišťování skutečného stavu majetku a závazků podnikatele. Zůstatek rezerv zjištěný na konci období, za které se podává přiznání k dani z příjmů, se převádí do následujícího zdaňovacího období.

## 5.13 Evidence jízd a ostatních skutečností

Používání motorového vozidla v podnikání je častým jevem, neboť podnikatel není v daném případě vázán časově ani věcně na veřejné dopravní prostředky. Výdaje spojené s uskutečněním pracovních cest podnikatele nebo jeho zaměstnanců jsou daňově uznatelnými výdaji pokud splňují podmínky stanovené v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Z těchto podmínek je třeba zmínit dvě zásadní:

- a) evidenci jízd,
- b) silniční daň.

Počínaje zdaňovacím obdobím roku 2009 lze využít také nové ustanovení § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP, podle něhož je možno některé daňové výdaje na automobil uplatnit formou tzv. paušálů. dle nového ustanovení platí, že jako daňové výdaje lze uplatnit také: paušální výdaj

na dopravu silničním motorovým vozidlem, pokud nebyl uplatněn výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem podle § 24 odst. 2 písm. k) bodu 4 ZDP, ve výši 5 000 Kč za každý celý kalendářní měsíc zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém poplatník využíval příslušné silniční motorové vozidlo k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů, s výjimkou příjmů podle § 10, a současně toto silniční motorové vozidlo nepřenechal ani po část příslušného kalendářního měsíce k užívání jiné osobě. Používá-li poplatník některé silniční motorové vozidlo, u něhož uplatňuje paušální výdaj na dopravu, pouze zčásti k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu, lze na takové silniční motorové vozidlo uplatnit pouze část paušálního výdaje na dopravu stanoveného dle předchozí věty ve výši 80 % této částky. Pokud poplatník u některého vozidla uplatní v souladu s předchozí větou krácený paušální výdaj na dopravu, potom pro účely tohoto zákona platí, že ostatní vozidla, u nichž poplatník v souladu s tímto ustanovením uplatní paušální výdaje na dopravu, užívá výlučně k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pro účely tohoto zákona se má za to, že poplatník užívá silniční motorové vozidlo, u kterého uplatňuje paušální výdaj na dopravu, výlučně k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů, pokud tak prohlásí, není-li prokázáno jinak. Paušální výdaj na dopravu možno uplatnit nejvýše za 3 vlastní silniční motorová vozidla zahrnutá nebo nezahrnutá do obchodního majetku nebo v nájmu za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání.

### 5.13.1 Evidence jízd

Velmi častou pomocnou evidencí je v případě podnikatelů také kniha jízd. Tuto knihu vedou ti podnikatelé, kteří používají k podnikatelským účelům motorové vozidlo, bez ohledu na to, zda je toto vozidlo zahrnuto v jejich obchodním majetku, vypůjčeno, v nájmu či nezahrnuto v obchodním majetku podnikatele (soukromé motorové vozidlo). Kniha jízd bude nutné vést i nadále v některých případech, kdy bude uplatňován paušální výdaj na automobil. Kniha jízd by měla obsahovat minimálně:

- a) datum jízdy,
- b) místo počátku a cíle jízdy,
- c) účel jízdy,
- d) počet ujetých kilometrů,
- e) identifikaci vozidla,
- f) stav tachometru na počátku účetního období (nebo k datu zahájení podnikatelské činnosti či k datu pořízení automobilu,
- g) stav tachometru na konci účetního období (nebo ke dni ukončení podnikatelské činnosti či k datu vyřazení automobilu z účetní evidence).

Údaje pod body f) a g) se pochopitelně nevyžadují v případě soukromého automobilu.

*Příklad 5.19: Jan Marek po zakoupení automobilu Audi a jeho zařazení do majetku podniku k 26. 2. 2010 (viz. příklady 5.12 a násl.) začíná tento automobil využívat pro své podnikatelské účely. Dne 1. 3. jel na obchodní jednání z Brna do Prahy, z něhož se vrátil druhý den a následující den jel do Olomouce nakoupit novou příklepovou vrtačku pro své zaměstnance. Jak bude vypadat zápis v knize jízd Jana Marka?*

*Řešení:*

*Údaje o těchto pracovních cestách pak budou zapsány v knize jízd takto:*

***Kniha jízd***

<b>Obchodní jméno: Jan Marek</b>		<b>SPZ: 1B0 24 32</b>	
<b>Typ automobilu: Audi A6</b>			
<b>Stav tachometru k: 26.2.2010: 14 952 km</b>			
<b>31.12.2010:</b>			
<b>Datum</b>	<b>Cesta z do</b>	<b>Stav tachometru</b>	<b>Počet km</b>
1. -2. 3. 2010	Praha- obchodní jednání - RYS, v.o.s.	15 402	450
3. 3. 2010	Olomouc - Nákup vrtačky - KRT, s.r.o.	15 558	156

### 5.13.2 Silniční daň

Silniční vozidlo používané k podnikání, nebo k jiné samostatně výdělečné činnosti anebo k činnostem, z nichž příjmy jsou předmětem daně z příjmů, je předmětem silniční daně podle zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů. **Poplatníkem** daně je osoba zapsaná v technickém průkazu vozidla jako provozovatel vozidla. Daňová povinnost vzniká poplatníku kalendářním měsícem, ve kterém se vozidlo stalo předmětem daně. Základní sazbou je roční sazba, **záloha** na daň se stanoví jako násobek 1/12 roční sazby daně za každé vozidlo a počtu kalendářních měsíců, v nichž bylo použito (byť jen jedenkrát) k podnikání. Zálohy se platí vždy do 15. dne následujícího měsíce po uplynulém čtvrtletí. Výjimkou je poslední čtvrtletí roku, kdy se záloha platí za říjen a listopad do 15. prosince. Za prosinec se záloha na daň neplatí. Silniční daň je daňově uznatelným výdajem a to v tom zdaňovacím období (kalendářním roce), ve kterém byla skutečně zaplacená. V prvních letech po první registraci vozidla se uplatňuje snížená sazba silniční daně mající motivovat podnikatele k využívání novějších a tedy ekologicky šetrnějších vozidel.

**Daňové přiznání** se podává po skončení zdaňovacího období, nejpozději však do 31. 1. kalendářního roku, následujícího po zdaňovacím období. Do téhož data je poplatník povinen zaplatit daň (pokud součet jím uhrazených záloh je nižší než celková daňová povinnost). Při vyplňování daňového přiznání se postupuje podle pokynů MF ČR, které jsou k dispozici na finančních úřadech. Přiznání k silniční dani může být podáno i elektronicky.

### 5.13.3 Náhrady při použití motorového vozidla

Výše přiznaných náhrad jízdních výdajů se liší podle toho, zda jde o vozidlo zahrnuté do podnikání (je či bylo součástí obchodního majetku podniku nebo je či bylo pronajato) anebo o soukromé vozidlo nezahrnuté do majetku firmy (podnikatel je uveden v technickém průkazu jako vlastník nebo je pronajato na finanční leasing, ale nájemné nebylo uplatněno jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů).

Souhrnně jsou náhrady jízdného za použití vozidla podnikatelem uvedeny v tabulce 5.4.

Tabulka 5.4 Náhrady jízdného u vozidel použitých podnikatelem

Vlastnictví vozidla	Náhrada jízdních výdajů
Soukromé vozidlo podnikatele vložené do obchodního majetku nebo vozidlo v nájmu	Skutečná spotřeba PHM doložená doklady o nákupu a evidencí jízd příp. její poměrná část
Soukromé vozidlo podnikatele, které bylo zahrnuto v obchodním majetku anebo bylo pořizováno na finanční leasing a nájemné bylo uplatněno jako daňový výdej	Náhrada pohonných hmot
Soukromé vozidlo podnikatele, které není a nebylo zahrnuto v obchodním majetku	Základní náhrada a náhrada za spotřebu pohonných hmot
Vozidlo pořízené podnikatelem na finanční leasing ale nájemné nebylo uplatněno jako daňový výdej	Základní náhrada a náhrada za spotřebu pohonných hmot

Základní náhrada se stanoví jako součin sazby základní náhrady a počtu ujetých kilometrů na pracovní cestě. Vyšší sazby základní náhrady upravuje vyhláška Ministerstva práce a sociálních věcí s výjimkou sazby pro nákladní automobily a autobusy, u nichž se použije podle § 24 odst. 2 písm. k) bod. 3 zákona o daních z příjmů sazba základní náhrady pro osobní automobily. Souhrnně jsou sazby základní náhrady, při použití soukromého vozidla podnikatelem, uvedeny v tabulce 5.5.

Tabulka 5.5 Přehled sazeb základní náhrady za 1 km jízdy v roce 2010

Druh silničního motorového vozidla	Sazba náhrady
Motocykly a tříkolky	1,10 Kč/km
Osobní automobily	3,90 Kč/km
Nákladní automobily a autobusy	3,90 Kč/km

Náhrada za spotřebované pohonné hmoty se stanoví podle rovnice:

$$\text{Náhrada} = \text{Průměrná spotřeba PHM} \cdot \text{ujetá vzdálenost v km} \cdot \text{cena PHM} : 100$$

Průměrná spotřeba se vypočte opět jako aritmetický průměr všech hodnot o spotřebě pohonných hmot uvedených v technickém průkazu vozidla. Pokud v technickém průkazu silničního motorového vozidla není uveden žádný údaj o spotřebě lze použít spotřebu uvedenou v příloze k pokynu Ministerstva financí ČR č. D – 300 k zákonu o daních z příjmů (viz tabulku 5.6).

Tabulka 5.6 Hodnoty průměrné spotřeby vozidel podle pokynu MF č. D – 300

Druh vozidla	benzin (l/100 km)	nafta (l/100 km)
Osobní automobil	6,9	5,8
Nákladní automobil	7,6	6,4
Osobní automobil s automatickou převodovkou	7,6	6,4
Účelová modifikace osobního automobilu s automatickou převodovkou	8,4	7,0

Cena pohonných hmot u vozidel nezahrnutých do podnikání může být stanovena jako průměrná vyhlášená MPSV (pro rok 2010 vyhláška č. 462/2009 Sb.) anebo skutečně uhrazená, prokázaná nákupním dokladem. V tabulce 5.7 jsou uvedeny průměrné ceny pohonných hmot zveřejněné pro rok 2010 v případě, že osoba samostatně výdělečně činná nemá doklad o ceně za nakoupenou pohonnou hmotu. Podnikatelé tyto průměrné ceny

pohonných hmot používají pro jejich jednoduchost, administrativní nenáročnost a v některých případech i pro jejich ekonomickou výhodnost.

Tabulka 5.7 Průměrné ceny za 1 litr pohonných hmot na rok 2010:

Pohonná hmota	Cena
automobilový benzin 91 oktanů	28,50 Kč
automobilový benzin 95 oktanů	28,70 Kč
automobilový benzin 98 oktanů	30,70 Kč
motorová nafta	27,20 Kč

#### 5.13.4 Evidence ostatních skutečností

Kromě výše uvedených složek daňové evidence může během podnikání (existence firmy) vyvstát potřeba vést evidenci o dalších skutečnostech, které nelze pojmut do již popsanych složek daňové evidence, a jež vplynuly z daňových předpisů. Jestliže podnikatel bude například obchodovat s cennými papíry, zavede si další pomocné karty pro evidenci finančního majetku. Bude-li využívat při své činnosti stravenky, kolky, poštovní známky, atd., bude zavedena kniha pro evidenci cenin, jestliže dojde k situaci, kdy bude podnikatel povinen vytvořit zákonnou opravnou položku, založí si kartu zákonných opravných položek, atd.

### 5.14 Vedení deníku příjmů a výdajů

Z časového hlediska lze rozdělit daňově účinné transakce, které vstupují do deníku příjmů a výdajů do tří skupin:

- 1) transakce, které se uskutečnily před zahájením činnosti firmy (podnikatele),
- 2) transakce v průběhu zdaňovacího období,
- 3) úpravy prováděné před uzavřením deníku příjmů a výdajů.

#### 5.14.1 Transakce před zahájením podnikání

Před zahájením podnikání je třeba zajistit celou řadu úkonů, které souvisejí s podnikatelskou činností a jež něco stojí. Jde zejména o získání oprávnění k podnikání (živnostenského listu), osvědčení o registraci a přidělení daňového identifikačního čísla (DIČ), notářské služby, kopírování, atd. Tyto výdaje vstupují do daňové evidence a to i v případě, že byly vynaloženy v kalendářním roce předcházejícím roku, v němž podnikatel zahájil činnost<sup>66</sup> (viz § 5 odst. 7 ZDP). Zapiší se do deníku příjmů a výdajů podle dokladů prokazujících výdaje k datu zahájení činnosti, k němuž se otevírají knihy (karty) daňové evidence. Jde-li o výdaje, které jsou předmětem úprav základu daně z příjmů, pak budou zaneseny do odpovídající složky daňové evidence (karty) a do deníku se zapiší až na konci zdaňovacího období jako nepeněžní operace.

*Příklad 5.20: Podnikatel hodlá zahájit činnost od 1. 1. 2010, a proto již v roce 2009 uskutečnil následující kroky:*

<sup>66</sup> Za zdaňovací období se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok (§ 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů).

## Přímé daně

- požádal o živnostenský list a uhradil poplatek 1 000 Kč dne 2. 10. 2009,
- pronajal si sklad a zaplatil nájemné na měsíce listopad a prosinec ve výši 20 000 Kč dne 4. 10. 2009,
- za pracovní cesty uhradil 4 000 Kč,
- advokátovi zaplatil za poradenskou činnost dne 8. 10. 2009 částku 6 000 Kč,
- část skladu si sám upravil pro podnikání a k datu 25. 10. 2009 uhradil za spotřebovaný materiál celkem 90 000 Kč. Podle smlouvy s pronajímatelem bude uplatňovat daňové náklady nájemce,
- ostatní režijní výlohy související se získáním živnostenského listu činily 400 Kč,
- dne 27. 10. 2009 nakoupil svařovací přístroj v ceně 15 000 Kč a inventář 25 000 Kč, které dosud neuvedl do užívání,
- dne 1. 12. 2009 nakoupil drobný materiál za 21 000 Kč, který byl ihned vydán do spotřeby,
- jako materiál k výrobě nakoupil dne 3. 12. 2009 plechy za 25 000 Kč (1 000 kg po 25 Kč/kg) a elektrody za 2 000 Kč (500 kusů), který nebyl před zahájením podnikání vydán do spotřeby,
- jako zboží nakoupil 10 kusů přístrojů v celkové ceně 119 tis. Kč včetně DPH 19 % (sazba DPH platná v roce 2009), které uložil na sklad.

Řešení: K datu zahájení podnikání musí podnikatel:

- otevřít deník příjmů a výdajů,
- otevřít knihu pohledávek a závazků,
- otevřít další složky daňové evidence (evidenční karty a pomocné knihy),
- vypracovat seznam otevíraných složek daňové evidence a používaných zkratk,
- označit doklady prokazující výdaje a uložit do pořadačů,
- připravit evidenci pro zapisování nepeněžních transakcí, které ovlivní základ daně z příjmů za zdaňovací období.

Složky daňové evidence jsou otevřeny, když jsou vyplněny identifikační údaje. Výdaje vynaložené na činnosti č. 1, 2, 3, 4, 6, 7, 8, 9 a 10, tvoří tzv. zřizovací výdaje a zapíší se podle dokladů do deníku příjmů a výdajů.

Úpravy skladu provedené podnikatelem podle položky 5 jsou technickým zhodnocením dlouhodobého majetku a lze je postupně převádět do daňových výdajů (odpisovat). Technické zhodnocení se zapíše na kartu hmotného majetku a odpis (řekněme např. zrychlený podle § 32 ZDP ve výši 3 tis. Kč) bude tvořit součást daňových výdajů na kartě č. 1.

Rok: 2010

Přehled úprav příjmů a výdajů pro zjištění základu daně z příjmů

Poř. číslo	Text	Částka Kč	Označení dokladu	Poznámka
1	Odpis technického zhodnocení	3 000	pol.5	

Nakoupený svařovací přístroj a inventář o nichž podnikatel rozhodl jako o hmotném majetku s jednorázovým odpisem budou zapsány na karty hmotného majetku a jako jednorázový výdaj do deníku příjmů a výdajů v částkách podle uhrazených faktur.

*Materiál vydaný do spotřeby podle položky č. 8 nebude evidován na kartě zásob, ale bude zapsán v deníku příjmů a výdajů podle dokladu o proplacení.*

*Materiál pro výrobu (položka 9) bude zapsán na karty zásob a současně uplatněn jako daňový výdaj v deníku příjmů a výdajů.*

*V položce 10 bylo nakoupeno zboží s daní z přidané hodnoty, kterou bude nutno v částce 19 000 Kč zapsat do samostatné evidence DPH na vstupu (je-li podnikatel registrovaným plátcem DPH). Na kartu zásob se zapíše zboží v hodnotě 100 000 Kč a v deníku pak v celkové částce a v členění na daňový a nedaňový výdaj. V případě, že podnikatel není plátcem DPH povede na kartě zásob skladované zboží ve fakturované ceně 119 000 Kč a tato cena bude daňovým výdajem zapsaným v deníku.*

Č. Popis	Doklad	Sloupec	Kč
1. Poplatek za vyhotovení živnostenského listu	(1)	5,6	1 000
2. Zaplacené nájemné za sklad	(2)	5,6	20 000
3. Cestovní výdaje	(3)	5,6	4 000
4. Poplatky advokátovi	(4)	5,6	6 000
5. Ostatní režijní výlohy	(6)	5,6	400
6. Nakoupený svařovací přístroj	(7)	5,6	15 000
7. Nakoupený inventář	(7)	5,6	25 000
8. Spotřebovaný drobný materiál	(8)	5,6	21 000
9. Materiál pro výrobu	(9)	5,6	27 000
10. Nakoupené zboží	(10)	5	119 000
		6	100 000
		8	19 000

*Druhou možností je evidovat tyto zřizovací (daňově uznatelné) výdaje na zvláštní kartě, neboť výdaje ve skutečnosti nenastaly v tomto zdaňovacím období, a po otevření deníku příjmů a výdajů na počátku zdaňovacího období a po otevření deníku příjmů a výdajů na počátku nového zdaňovacího období je zapsat na první řádek do sloupce (10) jako položku snižující základ daně z příjmů v celkové částce 219 400 Kč.*

#### **5.14.2 Transakce v průběhu zdaňovacího období**

Na počátku zdaňovacího období otevírá podnikatel deník příjmů a výdajů a ostatní složky daňové evidence. Jde-li o podnikatele, který zahajuje svoji činnost, musí k datu otevření daňové evidence sestavit přehled o majetku a závazcích firmy. Do přehledu uvede jednak peněžní prostředky, vložené do pokladny a na běžný účet u banky a jednak další vložený hmotný i nehmotný majetek popř. i závazky, vzniklé k datu zahájení podnikání. Jde o obchodní majetek podnikatele, který je zapsán ve složkách daňové evidence (na evidenčních kartách nebo v knihách). Do 8 dnů se také musí zaregistrovat na správě sociálního zabezpečení a u zdravotní pojišťovny jako osoba samostatně výdělečně činná a určit výši měsíčních záloh pojistného.

Jako první budou do deníku příjmů a výdajů zapsány zdanitelné příjmy i daňové výdaje plynoucí z transakcí uskutečněných před zahájením činnosti.

*Příklad 5.21: Podnikatel zahajuje činnost k 1. 1. 2010 a proto otevřel účet u Komerční banky s počátečním vkladem 130 000 Kč, vložil do pokladny 50 000 Kč, zakoupil kancelářské potřeby za 5 000 Kč a vložil obráběcí stroj oceněný znalcem na 200 000 Kč, který již dříve vlastnil, ale nesloužil k podnikání.*

Řešení:

Č. Popis	Doklad	Sloupec	Kč
11. Nákup kancelářských potřeb	VP	5,6	5 000

*Komentář: Vklad na účet u KB je doložen výpisem z účtu a vklad do pokladny je počátečním stavem v pokladní knize. Do deníku příjmů a výdajů se nezapisuje ani vklad stroje, ale je zaevidován na kartu dlouhodobého hmotného majetku a do daňových výdajů se promítne odpis stroje až po uzavření zdaňovacího období.*

Pokud podnikatel nakupuje zásoby či služby od plátců DPH a rozhodne se zaregistrovat, pak je povinen evidovat daň na vstupu a výstupu tak, aby byla zajištěna návaznost mezi pokladnou, běžným účtem a přijatými a vystavenými fakturami, na jejichž základě se stanoví daň na vstupu a uplatňuje odpočet zaevidované (nikoliv zaplacené) daně na vstupu.

DPH se sleduje rovněž v knize pohledávek a závazků jako součást ceny při prodeji či pořízení. Do deníku příjmů a výdajů se zapisuje DPH v okamžiku, kdy dojde ke skutečnému pohybu peněžních prostředků. Obecně platí, že platba DPH není výdajem na dosažení, zajištění a dosažení příjmů a ani přijaté úhrady DPH nejsou příjmem ovlivňujícím základ daně z příjmů. U neplátce DPH vstupuje daň do pořizovací ceny majetku a projeví se tedy při jeho zaplacení ve výdajích podnikatele resp. v úpravě příjmů a výdajů na základ daně z příjmů (např. u odpisovaného majetku). V deníku příjmů a výdajů nechává neplátce sloupce určené pro evidenci DPH nevyplněné.

Pro stanovení daňové povinnosti k DPH není rozhodující datum zapsání transakce do deníku příjmů a výdajů, ale datum uskutečnění zdanitelného plnění.

*Příklad 5.22: Podnikatel hradí v hotovosti fakturu za materiál v částce 24 000 Kč vč. DPH 20 % a z bankovního účtu fakturu za zboží v částce 120 000 Kč vč. DPH 20 %. Za nákup zboží uhradil firmě hotově 11 000 Kč vč. DPH 10 %. Za kolky vydal 500 Kč z pokladny.*

Řešení:

Č. Popis	Doklad	Sloupec	Kč
12. Úhrada faktury za materiál z pokladny	VP	5	24 000
		6	20 000
		8	4 000
13. Úhrada faktury za zboží z běžného účtu	BV	5	120 000
		6	100 000
		8	20 000

*Komentář: Materiál i zboží budou současně zapsány do karet zásob (bez DPH). Faktura za zboží byla zaevidována do knihy závazků a po vystavení příkazu k úhradě a po obdržení výpisu o úhradě z běžného účtu byla označena jako uhrazená.*

Č. Popis	Doklad	Sloupec	Kč
14. V hotovosti uhrazen nákup zboží	VP	5	11 000
		6	10 000
		8	1 000
15. Za hotové (z pokladny) nakoupeny kolky	VP	5,6	500

*Komentář: Zakoupené kolky budou zapsány do knihy cenin. Transakce, týkající se DPH je třeba zachytit na kartě DPH na vstupu:*



**Karta č. 2**

**DPH na vstupu**

Rok: 2010

**Obchodní jméno:**

Č. op.	Datum	Popis	Zahraničí				Tuzemsko				DPH
			9 %		19 %		9 %		19 %		
			Pc ř.12	DPH ř.16	Pc ř.13	DPH ř.17	Pc ř.14	DPH ř.18	Pc ř.15	DPH ř.19	
12.	4. 1.	Materiál							20 000	4 000	
13.	4. 1.	Zboží							100 000	20 000	
15.	6. 1.	Zboží					10 000	1 000			

Pro zajištění potřebného kapitálu k provozu podniku a k počátečním investicím může podnikatel využít bankovních úvěrů. V tom případě uzavírá smlouvu o poskytnutí provozního či investičního úvěru, ve které jsou sjednány termíny a výše jednotlivých splátek. Čerpání úvěru může mít podobu přímých plateb bankou na základě předložených dokladů nebo převodu sjednané částky na běžný účet podnikatele. Přijaté úvěry je vhodné sledovat v samostatné evidenci a termíny splátek sledovat v evidenci pravidelných plateb.

*Příklad 5.23: Podle smlouvy byl připsán na běžný účet provozní úvěr ve výši 140 000 Kč a poskytnut investiční úvěr, ze kterého byl uhrazen nákup provozovny v částce 1 800 000 Kč. Z provozního úvěru byly nakoupeny komponenty pro vyráběná zařízení od neplátce DPH.*

**Řešení:**

Č. Popis	Doklad	Sloupec	Kč
16. Úhrada komponent z úvěru od banky	BV	5,6	140 000

*Komentář: Závazek z poskytnutých úvěrů se zapíše do karty úvěrů a termíny splátek se uvedou na kartu pravidelných plateb. Poskytnutí provozního úvěru je zachyceno ve výpisu z běžného účtu jakož i platba za komponenty. U investičního úvěru byla úhrada provedena přímo z úvěrového účtu podle výpisu. Kupní cena provozovny není daňovým výdajem. Nakoupená provozovna se zaeviduje na kartu příslušné karty majetku a závazků. Daňovým výdajem bude cena nabytých zásob, cenin a event. dalších složek majetku a na konci období i odpisy dlouhodobého hmotného majetku. Také příjem peněžních prostředků z úvěrů bude zachycen v daňové evidenci, nicméně tyto příjmy nejsou vůbec předmětem daně podle § 3 odst. 4 písm. b) ZDP.*

V případě převodu hotovosti z pokladny na běžný účet, je třeba do doby doručení výpisu z účtu účtovat (resp. zachytit) průběžnou položku. Stejně tak při doplnění pokladní hotovosti z běžného účtu.

*Příklad 5.24: Podnikatel přijal za prodej výrobků tržby ve výši 360 000 Kč vč. DPH 20 %, které převedl na bankovní účet.*

**Řešení:**

Č. Popis	Doklad	Sloupec	Kč
17. Tržby za prodej výrobků přijaté v hotovosti	PP	1	360 000
		2	300 000
		4	60 000

*Komentář: Inkasované DPH v částce 60 000 Kč je nutno zapsat na evidenční kartu DPH na výstupu. Prodané výrobky budou vydány ze skladu a o jejich skladní cenu bude snížena zásoba výrobků na kartě zásob. Převod peněz z pokladny na účet u banky se vyznačí v pokladní knize (výdajový pokladní doklad).*

**Karta č. 3**

**DPH na výstupu**

Rok: 2010

**Obchodní jméno:**

Č. op.	Datum	Popis	Doklad	Osvo	Vývo	Tuzemsko			
						10 %		20 %	
						Pc	DPH	Pc	DPH
17	20. 1.	Prodej výrobků	PP				300 000	60 000	

*Příklad 5.25: Na konci měsíce obdržel bankovní výpis, ve kterém byly strženy poplatky bance za vedení účtu a za položky (700 Kč), uhrazena splátka investičního úvěru (25 000 Kč), úroky z investičního úvěru (2 500 Kč) a proplaceno měsíční nájemné za pozemek (5 000 Kč).*

Č.	Popis	Doklad	Sloupec	Kč
18.	Poplatky bance za položky	BV	5,6	700
19.	Uhrazeny úroky z investičního úvěru	BV	5,6	2 500
20.	Uhrazeno měsíční nájemné za pozemek	BV	5,6	5 000

*Komentář: Splátky úvěrů nejsou daňovým výdajem a jsou evidovány na kartě úvěrů. Úhrada nájemného je evidována na kartě pravidelných plateb.*

*Příklad 5.26: Podle výpisu z banky uhradil podnikatel fakturu ve výši 60 000 Kč vč. DPH 20 % za nový počítač a vybral si na osobní potřebu 16 000 Kč. Dopravu počítače proplatil taxislužbě hotově ve výši 1 000 Kč.*

*Řešení: Všechny uvedené výdaje jsou nedaňové.*

*Komentář: V knize závazků bude doplněna úhrada faktury a počítač se zapíše na kartu hmotného majetku v částce 50 000 Kč plus náklady na přepravu ve výši 1 000 Kč, ze které se vypočítají odpisy jako daňový výdaj na konci zdaňovacího období. Úhrada počítače i osobní spotřeba podnikatele jsou nedaňovým výdajem.*

Pokud podnikatel získá peněžní sponzorské dary pro účely podnikání, zaznamená příjem v pokladní knize a deníku příjmů a výdajů. Jedná se o jeho příjem z podnikání podle § 7 ZDP. Naopak v případě, že je sám dárce pak má možnost hodnotu daru odečíst od základu daně v daňovém přiznání (blíže viz. § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Úroky přijaté z běžného účtu pro podnikatelské účely se započítávají do daňových příjmů až na konci zdaňovacího období rámci úprav rozdílu příjmů a výdajů na základ daně z příjmů. Tyto úroky však nepředstavují příjem podle § 7, nýbrž podle § 8 ZDP! Naopak úroky přijaté z vkladového účtu založeného v rámci podnikání se uvedou pouze v pokladní knize jako příjmy nezahrnované do základu daně neboť daň sražená bankou se podle § 36 zákona o daních z příjmů považuje za daň konečnou, která se nebude uvádět v daňovém přiznání.

*Příklad 5.27: Podnikatel přijal peněžní sponzorský dar ve výši 16 400 Kč. Podle výpisu byly na bankovní účet připsány úroky z běžného účtu 300 Kč a poskytnut dar na zdravotní účely v částce 20 000 Kč.*

*Řešení: Přijatý dar v souvislosti s podnikáním je z hlediska ZDP považován za příjem podle § 7. Úroky, z nichž nebyla stržena srážková daň jsou zdanitelným příjmem v dílčím základu daně podle § 8 zákona o daních z příjmů a budou také vstupovat do daňového přiznání na konci zdaňovacího období. Poskytnutý peněžní dar bude možno odečíst od základu daně z příjmů až na daňovém přiznání, pokud budou splněny podmínky uvedené v § 15 odst. 1 ZDP.*

Zaměstnává-li podnikatel pracovníky v závislé činnosti, pak záznamy o jejich odměňování vede na mzdových listech, které obsahují předpis hrubých mezd, výpočet sociálního a zdravotního pojistného, měsíční dílčí základ daně, slevy na dani a daňové zvýhodnění na děti, zdanitelnou mzdu, výpočet zálohy na daň z příjmů, čisté mzdy k výplatě. Na mzdovém listu musí být uvedený souhrnné údaje za celé zdaňovací období včetně výplaty za poslední měsíc, která se vyplácí v prvním měsíci nového období. Je třeba zachovat návaznost na vyplnění prohlášení k uplatnění slev na dani a daňového zvýhodnění na děti a dále návaznost na výplatní listiny pracovníků.

*Příklad 5.28: Podnikatel zaměstnává 4 pracovníky, kterým byla přiznána mzda za měsíc leden v objemu 60 000 Kč, sražené pojištění 6 600 Kč, záloha na daň z příjmů 8 800 Kč a čistá mzda k výplatě 43 700 Kč. Zaměstnavatel odvádí za zaměstnance zákonné pojištění ve výši 20 400 Kč.*

*Řešení:*

Č.	Popis	Doklad	Sloupec	Kč
21.	Výplata mezd převodem z účtu	BV	5,6	43 700
22.	Odvod pojistného hrazeného zaměstnanci	BV	5,6	6 600
23.	Odvod záloh na daň z příjmů	BV	5,6	8 800
24.	Odvod zákonného pojištění hrazeného zaměstnavatelem	BV	5,6	20 400

*Komentář: Přiznané mzdy (hrubé) i zákonné pojištění hrazené zaměstnavatelem jsou daňovými výdaji. Nároky plynoucí z mezd jsou evidovány v knize závazků jako dluhy vůči zaměstnancům, pojišťovně a finančnímu úřadu. Výplatní listina musí obsahovat podpisy v případě, že je prováděna výplata v hotovosti. Pokud je mzda zasílána na bankovní účty zaměstnanců pak podpisují převzetí výplatní pásky. Připomeňme si, že v současnosti však již není daňovým výdajem OSVČ zdravotní a sociální pojištění hrazené ze sebe jako OSVČ (dle § 25 odst. 1 písm. g) ZDP.*

Poskytnuté zálohy u nichž je předem znám účel příp. i částka, např. na materiál pro výrobu nebo zboží, opravy atd., se zapisují v deníku příjmů a výdajů jako výdaje zahrnované do základu daně. Nárok na odpočet DPH vzniká u poskytnuté zálohy dnem přijetí platby, tj. v okamžiku kdy podnikatel obdrží daňový doklad potvrzující, že zálohu zaplatil a že osoba, která následně uskuteční zdanitelné plnění, má povinnost přiznat daň k tomuto dni. Naopak podnikatel vedoucí daňovou evidenci, který zálohu přijal, nemá povinnost přiznat daň na výstupu ke dni přijetí platby (ani nesmí vystavit daňový doklad) (ale může, pokud se tak rozhodne), pokud platba předchází den uskutečnění zdanitelného plnění.

Zálohy poskytnuté spřízněným právnickým osobám se považují za daňové výdaje a zapisují se do deníku příjmů a výdajů až po zaplacení celkové ceny dodávky či služby (za podmínek § 5 odst. 10 písm. c) ZDP)<sup>67</sup>.

Jde-li o zálohy, které slouží pro drobné nákupy v hotovosti např. kancelářských potřeb nebo jízdenek na služební cestu, na úhrady ubytování apod., kde není známa přesně výše, zapíše se pouze v pokladní knize (jde o nedaňový výdaj) a po předložení vyúčtování (paragonu) se uvede částka zálohy jako příjem do pokladny a jako výdaj, tentokrát daňový, se zapíše skutečně zaplacená částka podle daňového dokladu.

*Příklad 5.29: Podnikatel si vzal z pokladny hotovost ve výši 900 Kč na úhradu služby. Následující den předložil uhrazenou fakturu na 880 Kč vč. DPH 10 %. Na uskutečnění*

<sup>67</sup> Zákonodárce se tak brání krácení zdanitelných příjmů, které nevykáže podnikatel (příjemce zálohy) vedoucí podvojně účetnictví.

pracovní cesty si vyzvedl zálohu v částce 2 000 Kč a po návratu předložil vyúčtování ve výši 1 800 Kč z toho 100 Kč bylo vynaloženo navíc, nad rámec zákonných nároků.

Řešení:

Č. Popis	Doklad	Sloupec	Kč
25. Uhrazená faktura za službu	VP	5	880
		6	800
		8	80
26. Předloženo vyúčtování pracovní cesty	VP	5,6	1 700

*Komentář:* Jelikož podnikatel uplatnil nadlimitní výdaje na pracovní cestu, bylo do daňových výdajů zapsáno pouze cestovné uznané podle zákona<sup>68</sup> a zbytek byl zapsán jako nedaňový výdaj v pokladní knize.

Jestliže podnikatel používá k pracovním cestám soukromé vozidlo, může uplatňovat náhrady za ujeté kilometry sazbou podle vyhlášky a za spotřebované pohonné hmoty v množství a jakosti podle technického průkazu a v ceně stanovené vyhláškou či v prokázané výši). Používá-li automobil, který byl pořízen jako součást obchodního majetku podniku, pak uplatňuje pouze náhradu za spotřebované pohonné hmoty, doložené daňovým dokladem. V obou případech musí být zaplacen silniční daň z vozidla a vedena kniha jízd.

*Příklad 5.30:* Podnikatel uhradil hotově zboží v ceně 36 000 Kč vč. 20 % DPH, které také sám dovezl vlastním autem. Předložené vyúčtování pracovní cesty činilo 1 600 Kč.

Řešení:

Č. Popis	Doklad	Sloupec	Kč
27. Nákup zboží v hotovosti	VP	5	36 000
		6	30 000
		8	6 000
28. Přeprava vlastním autem	VP	5,6	1 600

*Komentář:* Nakoupené zboží bude zapsáno současně na kartu zásob v ocenění, které zahrnuje jednak uhrazenou cenu za zboží a přepravní náklady tj. celkem 31 000 Kč. DPH se zaeviduje na kartu č. 2.

Oblíbeným zdrojem financování podnikatelské činnosti je finanční nebo operativní leasing. Charakteristickým rysem finančního leasingu je to, že na rozdíl od operativního leasingu se pronajatá věc po skončení pronájmu nevrací pronajímateli, ale zůstává u nájemce. Nájemce ji získává podle smlouvy bezúplatně nebo hradí při převodu sjednanou kupní cenu. Tato kupní cena najaté věci nesmí být vyšší než zůstatková cena, kterou by věc měla při rovnoměrném odpisování podle § 31 zákona o daních z příjmů a musí být zahrnuta do obchodního majetku podnikatele (zapsána v daňové evidenci).

Zaplacené splátky nájemného jsou u obou forem leasingu uznávány jako výdaje zahrnované do základu daně z příjmů. U nerovnoměrných splátek finančního leasingu je nutno provést tzv. časové rozlišení, neboť do daňových výdajů lze zahrnout jen poměrnou část, která se vztahuje k danému zdaňovacímu období. Je-li nerovnoměrná splátka tzv. akontace, zpravidla ve výši 30 – 70 % hodnoty pronajatého předmětu, hrazena při uzavření leasingové smlouvy, tedy ještě před zahájením pravidelných splátek nájemného pak může být označena jako:

- nultá nebo první zvýšená splátka,
- záloha na splátky nájemného,

<sup>68</sup> Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

- záloha na kupní cenu.

Bude-li akontace pojata ve smlouvě jako záloha na kupní cenu pak nesmí tato částka ovlivnit základ daně z příjmů v průběhu trvání leasingu, ale až po odkoupení předmětu leasingu, kdy vstupuje do pořizovací ceny u nájemce.

Dojde-li k předčasnému ukončení leasingové smlouvy, musí být kupní cena vyšší, než zůstatková při rovnoměrném odpisování podle § 31 odst. 1 písm. a) ZDP, jinak nebude veškeré nájemné uhrazené za dobu trvání leasingové smlouvy uznáno jako daňový výdaj. Lze jej však zahrnout do vstupní ceny majetku po jeho odkoupení.

### 5.14.3 Úpravy prováděné před uzavřením deníku příjmů a výdajů

Podnikatelé (fyzické osoby) uzavírají složky daňové evidence“

- k poslednímu dni zdaňovacího období (kalendářního roku),
- ke dni skončení činnosti,
- ke dni předcházejícímu den účinnosti konkursu.

Uzavíráním složek daňové evidence se zjišťují:

- souhrnné částky zdanitelných příjmů a daňových výdajů sledovaných v deníku příjmů a výdajů, v členění potřebném pro zjištění základu daně z příjmů,
- stavy nevyrovnaných (neuhrazených) pohledávek a závazků,
- stavy peněžních prostředků na účtech v bankách a v pokladnách,
- stavy majetku a závazků podnikatele (firmy) v ostatních složkách daňové evidence,

Jako poslední zápisy do deníku příjmů a výdajů je možno zaevidovat zdanitelné příjmy a daňové výdaje podle zákona o daních z příjmů, které nejsou peněžními toky (nepeněžní transakce). Tyto položky ovlivňující základ daně jsou vedeny v průběhu zdaňovacího období mimo deník na evidenční kartě č. 1<sup>69</sup>.

Zdanitelné příjmy zachycené v deníku příjmů a výdajů se zvyšují o nepeněžní příjmy, které ovlivňují daňový základ podle § 3 odst. 2 zákona o daních z příjmů, a sice o:

- příjmy ze zápočtu pohledávek,
- zdanitelné věcné dary přijaté v souvislosti s podnikáním,
- příjmy ze směnných obchodů.

Jako další položky, o které je třeba upravit zdanitelné příjmy lze uvést:

- odpis pasivního oceňovacího rozdílu k úplatně nabytému majetku,
- čerpání zákonných rezerv,
- snížení příjmů o podíl připadající na člena sdružení (konsorcia),
- další příjmy či storna příjmů v souladu se zákonem o daních z příjmů.

*Příklad 5.31: Podnikatel nakoupil provozovnu jako soubor nemovitého i movitého dlouhodobého majetku, zásob, pohledávek, cenných papírů, peněz i závazků za 1,7 mil. Kč. Do své daňové evidence převzal majetek v účetních cenách z účetnictví prodávajícího, které činily po odečtení závazků 1,95 mil. Kč.*

*Řešení: U podnikatele tak vznikl pasivní oceňovací rozdíl ve výši 250 tis. Kč, který bude odpisovat do příjmů po dobu 180 měsíců (viz § 23 odst. 15 ZDP). Rozdíl zapíše na evidenční*

---

<sup>69</sup> Pokud by nevstupovaly do deníku příjmů a výdajů, pak by bylo nutno o ně upravit rozdíl mezi příjmy a výdaji zjištěnými v deníku dodatečně na daňovém přiznání.

*kartu a na konci zdaňovacího období bude zvyšovat své zdanitelné příjmy o poměrnou část tohoto oceňovacího rozdílu.*

*Příklad 5.32: Na opravu skladu zboží vytvořil podnikatel v minulých dvou zdaňovacích obdobích rezervu ve výši 350 tis. Kč. Cena opravy uhrazená dodavatelům podle faktur v průběhu tohoto zdaňovacího období činila 320 tis. Kč.*

*Řešení: V tomto zdaňovacím bude nutno celou rezervu vyčerpat a proto je nutno o částku 350 tis. Kč zvýšit na konci období příjmy vykázané v deníku příjmů a výdajů, neboť jde o čerpání zákonné rezervy, které se považuje za zdanitelný příjem.*

Daňové výdaje, zjištěné v deníku příjmů a výdajů je třeba upravit o nepeněžní výdaje tj. výdaje, které se v příslušném zdaňovacím období neprojeví jako úbytek peněžních prostředků (záporný cash flow), ale je možno je zohlednit při zjišťování základu daně. Jde zejména o:

- výdaje ze zápočtu pohledávek,
- odpisy hmotného majetku,
- zůstatkovou cenu vyřazovaného hmotného majetku,
- pořizovací cenu pozemku v případě prodeje (do výše příjmů z jeho prodeje),
- pořizovací cenu finančního majetku při jeho prodeji (do výše příjmů z jeho prodeje),
- odpis aktivního oceňovacího rozdílu k úplatně nabytému majetku,
- nepeněžní výdaje ze zápočtů pohledávek,
- hodnotu zásob přijatých formou darů,
- uplatnění dlouhodobého majetku do výdajů,
- tvorbu zákonných rezerv,
- časové rozlišení nájemného u finančního leasingu,
- další výdaje či storna výdajů v souladu se zákonem o daních z příjmů, atd.

*Příklad 5.33: Podnikatel vyřazuje likvidací výrobní stroj pořizovaný za 650 tis. Kč, který byl již odepsán v částce 450 tis. Kč.*

*Řešení: Na konci zdaňovacího období v rámci úpravy rozdílu mezi příjmy a výdaji na daňový základ zapíše podnikatel rozdíl mezi pořizovací a daňovou zůstatkovou cenou ve výši 200 tis. Kč do příslušné evidence a o tuto částku bude snížen zjištěný rozdíl, neboť jde o daňový výdaj. Do karty stroje zapíše datum likvidace (vyřazení) a přiloží likvidační protokol.*

*Příklad 5.34: Podnikatel vlastní akcie svého dodavatele, které nakoupil před 5 lety za účelem upevnění vztahů za cenu 220 tis. Kč a které nyní prodal za 250 tis. Kč.*

*Řešení: V deníku příjmů a výdajů je zapsán jako zdanitelný příjem obnos 250 tis. Kč. Na konci období si může odečíst pořizovací cenu akcií tj. 220 tis. Kč ze zjištěného rozdílu mezi příjmy a výdaji. Současně provede na kartě dlouhodobého finančního majetku zápis o vyřazení akcií z evidence.*

Před vlastním uzavřením deníku příjmů a výdajů a ostatních složek daňové evidence je třeba zjistit skutečný stav majetku a závazků podnikatele (fyzickou či dokladovou kontrolou) a zjištěné rozdíly promítnout do daňové evidence. Deník se uzavře, když se zjistí konečné stavy zdanitelných příjmů a daňových výdajů (sloupce 2 a 6) a ostatních sledovaných položek.

Zřetelně se oddělí (podtrhne a podepíše) uzavřené zdaňovací období ve složkách daňové evidence.

Sestaví se přehled o majetku a závazcích podnikatele za uplynulé zdaňovací období v členění podle přiznání k dani z příjmů fyzických osob (příloha 1 k daňovému přiznání k DPFO). V novém zdaňovacím období se pokračuje v daňové evidenci (převádí se pouze počáteční stav v pokladní knize).

Podnikatel má podle zákona o daních z příjmů možnost převést část zdanitelných příjmů a daňových výdajů na spolupracující osoby.

### **5.15 Uplatnění paušálních výdajů**

Další možností, jak zdaňovat příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, je zdanění skutečně dosažených příjmů při současném uplatnění paušálních výdajů procentem z těchto zdanitelných příjmů, a to podle § 7 odst. 7 a 8 ZDP. Výhodou tohoto způsobu zdaňování příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti ve srovnání se zdaňováním skutečných příjmů a skutečných daňových výdajů při vedení daňové evidence je jednoznačně menší administrativní náročnost kladená na poplatníka. V tomto případě totiž poplatník není povinen sledovat skutečně vynaložené výdaje (a uschovávat doklady, které prokazují jejich výši (což ovšem nemusí platit, pokud je podnikatel plátcem DPH)), nýbrž má za povinnost evidovat pouze své daňové příjmy a dále pohledávky, které v souvislosti s jeho činností vznikly.

Pokud se poplatník rozhodne k uplatnění paušálních výdajů podle § 7 odst. 7 a 8 ZDP, může za rok 2009 (s výjimkou uvedenou v § 11 a 12 ZDP<sup>70</sup>) uplatnit paušální výdaje v této výši:

- a) 80 % z příjmů podle § 7 odst. 1 písm. a) ZDP, tj. příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,
- b) 80 % z příjmů ze živností řemeslných,
- c) 60 % z příjmů podle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP s výjimkou příjmů ze živností řemeslných (tj. příjmy z ostatních živností),
- d) 60 % z příjmů podle § 7 odst. 1 písm. c) ZDP (tj. příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů (např. daňoví poradci, advokáti, atd.) nebo z příjmů podle § 7 odst. 2 písm. a) ZDP (příjmy z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému, a to včetně příjmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem, s výjimkou příjmů podle § 7 odst. 6 ZDP (tj. příjmy autorů za příspěvky do novin, časopisů, rozhlasu nebo televize plynoucí ze zdrojů na území České republiky, které jsou samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně podle § 36 ZDP za předpokladu, že jde o příjmy uvedené v § 7 odst. 2 písm. a) ZDP a úhrn těchto příjmů od téhož plátce nepřesáhne v kalendářním měsíci 7 000 Kč a nebo z příjmů podle § 7 odst. 2 písm. b) až d) ZDP (tj. ostatní příjmy ze samostatné výdělečné činnosti, jako např. příjmy z nezávislého povolání, příjmy znalců a tlumočnicků, atd.).

Způsob uplatnění výdajů nelze zpětně měnit.

Pro rok 2010 je však dochází ke změně ZDP, která od počátku roku 2010 (resp. zdaňovacího období započatého v roce 2010) sníží možnost uplatnění paušálních výdajů u příjmů uvedených pod písm. d) na 40 %. V případě příjmů z jiného podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti tak počínaje rokem 2010 dojde ke snížení možnosti uplatnění paušálních výdajů.

Od počátku roku 2008 došlo v souvislosti s uplatňováním paušálních výdajů k významné změně. Do konce roku 2007 platilo, že uplatnil-li poplatník paušální výdaje, byly v částce výdajů zahrnuty veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, kromě pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na všeobecné zdravotní pojištění, které mohl poplatník uplatnit navíc v prokázané výši, avšak pouze do výše pojistného vypočteného

<sup>70</sup> Jedná se o situace, kdy se vypočítává podíl spoluvlastníka na příjmech dosažených z určitého majetku ve spoluvlastnictví či v situaci rozdělování příjmů mezi účastníky sdružení, které není právnickou osobou.

sazbou bez jejího zvýšení z maximálního základu pro toto pojištění podle zvláštního předpisu. Dále bylo možné navíc v prokázané výši uplatnit pojistné hrazené osobami samostatně výdělečně činnými, které nebyly nemocensky pojištěny a pojistily se na denní dávku při pracovní neschopnosti u soukromé pojišťovny, a to pouze do výše pojistného na zákonné nemocenské pojištění stanovené zvláštními předpisy. V současnosti již poplatník při uplatnění paušálních výdajů nemůže nad rámec těchto výdajů uplatnit žádné další výdaje, neboť ZDP předpokládá, že tyto výdaje jsou již zahrnuty ve výdajích paušálních.

Z hlediska správného uplatnění paušálních daňových výdajů u živností je důležité členění na živnosti řemeslné a ostatní (tj. vázané, koncesované a volné). Členění živností vychází ze zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon) v platném znění. V příloze č. 1 tohoto zákona jsou uvedeny živnosti řemeslné, u nichž je možno uplatňovat paušální výdaje ve výši 80 % z příjmů a v přílohách č. 2, 3 a 4 jsou uvedeny živnosti vázané, koncesované a volné, u nichž lze uplatnit paušální výdaje ve výši 60 % z příjmů.



## 6. Daň z příjmů fyzických osob z kapitálového majetku

Příjmy z kapitálového majetku, které nejsou příjmy v podobě podílů společníků v.o.s. a komplementářů k.s. na zisku či příjmy ze závislé činnosti, případně se nezdaňují jako příjmy z pronájmu nebo tzv. ostatní příjmy, se u fyzických osob zdaňují v souladu s § 8 ZDP. Dílčím základem daně je v tomto případě obvykle příjem z kapitálového majetku, který není snížen o výdaje na tento kapitálový majetek, s výjimkou výdajů ve výši pořizovací ceny předkupního práva na cenné papíry v případě prodeje tohoto předkupního práva. Jsou-li však tyto výdaje vyšší než příjem z prodeje předkupního práva, k tomuto rozdílu se nepřihlíží (dle § 8 odst. 5 ZDP). Další snížení je možno uplatnit v případě dávek penzijního připojištění se státním příspěvkem a plnění ze soukromého životního pojištění, příp. z jiného příjmu z pojištění osob, a to v souladu s § 8 odst. 6 a 7 ZDP (vysvětleno bude níže).

### 6.1 Příjmy z kapitálového majetku

Konkrétní příjmy z kapitálového majetku zdaňované podle § 8 ZDP jsou vymezeny v § 8 odst. 1 a 2 ZDP. Těmito příjmy jsou:

- a) podíly na zisku (dividendy) z majetkového podílu na akciové společnosti, na společnosti s ručením omezeným a komanditní společnosti, podíly na zisku z členství v družstvu a dále úroky a jiné výnosy z držby cenných papírů, příjmy z vyrovnání společníkovi, který není účastníkem smlouvy, dosažené na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy,
- b) podíly na zisku tichého společníka z účasti na podnikání, pokud se nepoužijí k doplnění vkladu sníženého o podíly na ztrátách do původní výše,
- c) úroky, výhry a jiné výnosy z vkladů na vkladních knížkách, úroky z peněžních prostředků na vkladovém účtu, s výjimkou úroků a jiných výnosů z vkladů přijímaných zaměstnavatelem od jeho zaměstnanců, není-li zaměstnavatel k přijímání vkladů od veřejnosti nebo od zaměstnanců oprávněn podle zvláštního právního předpisu (zákon o bankách),
- d) výnosy z vkladních listů a z vkladů jim na roveň postavených,
- e) dávky penzijního připojištění se státním příspěvkem po snížení podle § 8 odst. 6 ZDP. Dle § 8 odst. 6 ZDP platí, že dávka penzijního připojištění se státním příspěvkem se považuje za základ daně po snížení o zaplacené příspěvky a o státní příspěvky na penzijní připojištění. Jde-li o penzi, rozloží se tyto příspěvky rovnoměrně na vymezené období pobírání penze. Není-li období pobírání penze vymezeno, stanoví se jako střední délka života účastníka podle úmrtnostních tabulek Českého statistického úřadu v době, kdy penzi začne poprvé pobírat. Jednorázové vyrovnání nebo odbytné se pro zjištění základu daně nesnižuje o příspěvky zaplacené penzijnímu fondu zaměstnavatelem za zaměstnance po 1. lednu 2000,
- f) plnění ze soukromého životního pojištění nebo jiný příjem z pojištění osob, který není pojistným plněním a nezakládá zánik pojistné smlouvy, po snížení podle § 8 odst. 7 ZDP. Dle § 8 odst. 7 ZDP platí, že plnění ze soukromého životního pojištění nebo jiný příjem z pojištění osob, který není pojistným plněním a nezakládá zánik pojistné smlouvy, se považuje za základ daně po snížení o zaplacené pojistné. V případě jiného příjmu z pojištění osob, který není pojistným plněním a nezakládá zánik pojistné smlouvy, se za základ daně považuje tento příjem snížený o zaplacené pojistné ke dni výplaty, a to až do výše tohoto příjmu. Plyne-li jiný příjem z pojištění osob, který není

pojistným plněním a nezakládá zánik pojistné smlouvy opakovaně v průběhu trvání pojistné smlouvy, nelze tento příjem snižovat o dříve uplatněné zaplacené pojistné. U plnění ve formě dohodnutého důchodu (penze) se považuje za základ daně plnění z pojištění snižené o zaplacené pojistné, rovnoměrně rozdělené na období pobírání důchodu. Není-li období pobírání důchodu vymezeno, stanoví se jako střední délka života účastníka podle úmrtnosti z tabulek Českého statistického úřadu v době, kdy důchod začne poprvé pobírat. Plnění ze soukromého životního pojištění se pro zjištění základu daně nesnižuje o zaplacené pojistné, které bylo dříve uplatněno v souvislosti s jiným příjmem z pojištění osob, který není pojistným plněním a nezakládá zánik pojistné smlouvy. Odbytné se pro zjištění základu daně nesnižuje o příspěvky zaplacené zaměstnavatelem za zaměstnance po 1. lednu 2001 a dále o zaplacené pojistné, které bylo dříve uplatněno v souvislosti s jiným příjmem z pojištění osob, který není pojistným plněním a nezakládá zánik pojistné smlouvy,

- g) rozdíl mezi vyplacenou jmenovitou (nominální) hodnotou dluhopisu včetně vkladního listu nebo vkladu jemu na roveň postaveného a emisním kurzem při jejich vydání; v případě předčasného zpětného nákupu se použije místo jmenovité hodnoty cena zpětného nákupu (po snížení o pořizovací cenu),
- h) úroky a jiné výnosy ze směnky vystavené bankou k zajištění pohledávky vzniklé z vkladu věřitele.

Tyto příjmy, pokud plynou ze zdrojů na území ČR jsou samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně dle § 36 ZDP. Pro příjmy z cenných papírů zdaňovaných zvláštní sazbou daně (týká se též zdaňování ostatních příjmů dle § 10 ZDP) platí, že základ daně se stanoví samostatně za jednotlivé cenné papíry, a to i v případě držby cenných papírů stejného druhu od stejného emitenta. V případě, že výše uvedené příjmy plynou ze zdrojů v zahraničí, zdaňují se v rámci dílčího základu daně podle § 8 ZDP.

Výše uvedené příjmy ze zdrojů v ČR se dle § 36 ZDP daní takto:

- podíly na zisku (dividendy) z majetkového podílu na akciové společnosti, na společnosti s ručením omezeným a komanditní společnosti a podíly na zisku z členství v družstvu, úroky a jiné výnosy z držby cenných papírů, příjmy z vyrovnání společníkovi, který není účastníkem smlouvy dosažené na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy, podíly na zisku tichého společníka z účasti na podnikání, pokud se nepoužijí k doplnění vkladu sníženého o podíly na ztrátách do původní výše, úroky, výhry a jiné výnosy z vkladů na vkladních knížkách, úroky z peněžních prostředků na vkladovém účtu, s výjimkou úroků a jiných výnosů z vkladů přijímaných zaměstnavatelem od jeho zaměstnanců, není-li zaměstnavatel k přijímání vkladů od veřejnosti nebo od zaměstnanců oprávněn podle zvláštního právního předpisu (zákon o bankách), výnosy z vkladních listů a z vkladů jim na roveň postavených, plnění ze soukromého životního pojištění nebo jiný příjem z pojištění osob, který není pojistným plněním a nezakládá zánik pojistné smlouvy, po snížení podle § 8 odst. 7 ZDP, dávky penzijního připojištění se státním příspěvkem sníženém dle § 8 odst. 6 ZDP a rozdíl mezi vyplacenou jmenovitou (nominální) hodnotou dluhopisu včetně vkladního listu nebo vkladu jemu na roveň postaveného a emisním kurzem při jejich vydání a úroky a jiné výnosy ze směnky vystavené bankou k zajištění pohledávky vzniklé z vkladu věřitele a od počátku roku 2008 nově též příjmy plynoucí fyzické osobě při zániku smlouvy o penzijním připojištění se státním

příspěvkem a smlouvy na soukromé životní pojištění ve formě **odbytného** sníženého dle § 8 ZDP, se zdaňují sazbou 15 %<sup>71</sup>.

*Příklad 6.1: Pan Starý si několik let spořil na penzijní připojištění. V průběhu spoření naspořil ze svých prostředků 200 000 Kč a jeho zaměstnavatel mu přispíval v letech 2005 - 2010 příspěvky v celkové výši 80 000 Kč. V současnosti leží na jeho účtu penzijního připojištění 480 000 Kč (včetně připsaných státních příspěvků ve výši 80 000 Kč a úroků z vkladů a státních příspěvků ve výši 120 000 Kč). Dle nabídky penzijního fondu má tyto dvě možnosti – buď požádat o jednorázové vyrovnání (480 000 Kč) a nebo pobírat pravidelnou měsíční penzi po dobu 20 let ve výši 2 000 Kč měsíčně. Jakým způsobem budou obě varianty zdaněny z hlediska daně z příjmů?*

*Řešení: V případě jednorázového vyrovnání bude základem daně z příjmů podle § 8 odst. 6 ZDP rozdíl mezi 480 000 Kč – 200 000 Kč (vlastní příspěvky) – 80 000 Kč (státní příspěvky) = 200 000 Kč. To znamená, že je nutno zdanit i příspěvky hrazené zaměstnavatelem a nikoliv pouze výnosy. Základ daně pak bude zdaněn daní ve výši 15 % u zdroje ( $200\,000 \times 0,15 = 30\,000$  Kč) a pan Starý tak dostane vyplaceno  $480\,000\text{ Kč} - 30\,000\text{ Kč} = 450\,000\text{ Kč}$ .*

*V případě pravidelného pobírání penze nebudou zdaňovány příspěvky zaměstnavatele. Zdaňování penzí bude probíhat opět u zdroje, avšak měsíčně. „Měsíčním“ základem daně bude rozdíl mezi penzí ve výši 2 000 Kč sníženou o příslušnou část příspěvků připadajících na jeden měsíc za období pobírání penze. V našem případě bude penze pobírána 240 měsíců. Celkové příspěvky (vlastní, zaměstnavatele i státní) činily 360 000 Kč. Tyto příspěvky je nutno rozložit na celkovou dobu pobírání penze, tj.  $360\,000 / 240 = 1\,500$  Kč. Měsíčně se tedy zdaní sazbou 15 % rozdíl mezi  $2\,000 - 1\,500 = 500 \times 0,15 = 75$  Kč a pan Starý jako měsíční penzi po zdanění obdrží 1 925 Kč. V průběhu 240 měsíců pobírání penze tak na dani z příjmů zaplatí  $75\text{ Kč} \times 240 = 18\,000\text{ Kč}$ .*

Dalšími příjmy z kapitálového majetku dle § 8 ZDP jsou:

- i) úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček, úroky z prodlení, poplatek z prodlení, úroky z práva na dorovnání, úroky z vkladů na běžných účtech (určených k podnikání) s výjimkou podle § 7a ZDP (jedná se o daň stanovenou paušální částkou) a úroky z hodnoty splaceného vkladu ve smluvené výši společníků obchodních společností. Úroky z vkladů na běžných účtech, které podle podmínek banky nejsou určeny k podnikání (sporožirové účty, devizové účty apod.), se posuzují podle písmene c) uvedeného výše a jsou tedy zdaňovány dle § 36 ZDP zvláštní sazbou daně ve výši 15 %,
- j) úrokové a jiné výnosy z držby směnek (např. diskont z částky směnky, úrok ze směnečné sumy),
- k) příjmy z prodeje předkupního práva na cenné papíry, které se dle § 8 odst. 5 ZDP snižují o pořizovací cenu předkupního práva (avšak toto snížení lze provést maximálně do výše příjmu z prodeje),
- l) úrokové příjmy z dluhopisů vydaných v zahraničí poplatníkem se sídlem v České republice nebo Českou republikou plynoucí fyzickým osobám s bydlištěm v ČR nebo fyzickým osobám obvykle se v ČR zdržujícím (dle § 2 odst. 2 ZDP).

Tyto příjmy jsou obecně zdaňovány v daňovém priznání, neboť vstupují do dílčího základu daně z příjmů fyzických osob, zvyšují tak celkový základ daně z příjmů a budou tedy zdaňovány v rámci daňového priznání podáváného poplatníkem v řádném termínu.

<sup>71</sup> Pro úplnost jen dodejme, že dle § 36 odst. 4 ZDP se postupuje specifickým způsobem v případě dividendových příjmů z majetkové účasti v investičním fondu a z podílových listů (tento výpočet je však záležitostí samotné investiční společnosti).

Pokud všechny výše uvedené příjmy (s výjimkou úroků z dluhopisů vydaných v zahraničí poplatníkem se sídlem v České republice nebo Českou republikou plynoucích fyzickým osobám s bydlištěm v ČR nebo fyzickým osobám obvykle se v ČR zdržujícím (dle § 2 odst. 2 ZDP)) plynou do společného jmění manželů ze zdroje, který je vložen do obchodního majetku jednoho z manželů, zdaňují se jen u tohoto manžela. Pokud tyto příjmy plynou do společného jmění manželů ze zdroje, který není vložen do obchodního majetku žádného z manželů, zdaňují se jen u jednoho z nich.

## **7. Daň z příjmů fyzických osob z pronájmu**

Příjmy z pronájmu a jejich zdaňování u fyzických osob upravuje § 9 ZDP. Dle tohoto ustanovení jsou však zdaňovány pouze ty příjmy z pronájmu, které nejsou zdaňovány podle § 6 – 8 a 10 ZDP.

Příjmy z pronájmu se dle § 9 ZDP rozumí:

- a) příjmy z pronájmu nemovitostí (jejich částí) nebo bytů (jejich částí),
- b) příjmy z pronájmu movitých věcí, kromě příležitostného pronájmu podle § 10 odst. 1 písm. a) ZDP<sup>72</sup>.

Dle § 9 ZDP jsou tedy zdaňovány jak příjmy z pronájmu nemovitostí, tak i movitostí (kromě příjmu z příležitostného pronájmu movitých věcí). Obecně platí, že příjem z pronájmu majetku zahrnutého do obchodního majetku fyzické osoby se zdaňuje podle § 7 ZDP jako příjem ze samostatné výdělečné činnosti a příjem z majetku nezahrnutého do obchodního majetku jako příjem z pronájmu dle § 9 ZDP. V případě, že příjmy z pronájmu plynou manželům z bezpodílového spoluvlastnictví (společného jmění), zdaňují se pouze u jednoho z nich (záleží na rozhodnutí manželů, který z nich tyto příjmy zdaní. V případě spoluvlastnického podílu (např. matka a syn) na pronajatém majetku se postupuje při zdaňování těchto příjmů také v souladu s § 11 ZDP, dle něhož platí, že příjmy dosažené společně dvěma nebo více poplatníky z titulu spoluvlastnictví k věci nebo ze společných práv a společné výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení se rozdělují mezi poplatníky podle jejich spoluvlastnických podílů. Plynou-li příjmy z užívání věci ve spoluvlastnictví na základě písemné smlouvy uzavřené všemi spoluvlastníky jen určitým spoluvlastníkům nebo jinak, než odpovídá jejich spoluvlastnickým podílům, rozdělují se tyto příjmy a výdaje na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů podle této smlouvy; přitom výdaje musí být pro účely tohoto ustanovení rozdělovány ve stejném poměru jako příjmy. Pokud nejsou příjmy a výdaje rozděleny mezi spoluvlastníky podle spoluvlastnických podílů, mohou spoluvlastníci uplatnit výdaje na ně připadající pouze v prokázané výši.

Příjmem z pronájmu se rozumí také příjem plynoucí poplatníkovi daně z příjmů z pronájmu nemovitostí či movitostí, které má sám v nájmu či v podnájmu.

### **7.1 Dílčí základ daně z příjmů z pronájmu**

Dílčím základem daně dle § 9 ZDP jsou výše uvedené příjmy snižené o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Přitom pro zjištění základu daně se použijí ustanovení § 23 – 33 ZDP (tzn. že dílčím základem daně dle § 9 ZDP může být i ztráta). Příjem z pronájmu plynoucí poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 3 ZDP (fyzické osoby nemající bydliště na území ČR a ty, které se v ČR ani obvykle nezdržují, nebo ty fyzické osoby, u nichž stanovují specifický daňový režim mezinárodní smlouvy) je, s výjimkou příjmů z pronájmu nemovitostí a nebo bytů, samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně dle § 36 ZDP (15 %, příp. 5 % v případě nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci).

Příjmy z pronájmu tedy lze snížit o výdaje sloužící k jejich dosažení, zajištění a udržení. Typickými výdaji, které lze uznat v souvislosti s pronájmem za daňový výdaj patří zejména:

- odpisy pronajímaného majetku (budov, movitostí),

---

<sup>72</sup> V § 10 odst. 1 písm. a) ZDP jsou definovány příjmy z tzv. příležitostného pronájmu movitých věcí.

- výdaje na údržbu a opravu pronajatého majetku,
- výdaje na pojištění pronajatého majetku,
- rezerva na opravy hmotného majetku řazeného v odpisových skupinách 2 – 6 (tj. takového, u něhož je minimální doba odpisování 5 let) tvořená v souladu se zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů v platném znění.

Tyto výdaje může pronajímatel uplatnit v **prokázané** výši. Z hlediska zdaňování příjmů z pronájmu dle § 9 ZDP platí, že pronajímatel může také uplatnit odpočet daňové ztráty podle § 34 ZDP odst. 1 ZDP (tj. nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které byla daňová ztráta vyměřena).

V případě, že pronajímatel uplatňuje výdaje ve skutečné výši, musí dle § 9 odst. 6 ZDP vést záznamy o příjmech a výdajích vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů v časovém sledu, evidenci hmotného majetku, který lze odpisovat, evidenci o tvorbě a použití rezervy na opravy hmotného majetku, pokud ji vytváří, evidenci o pohledávkách a závazcích ve zdaňovacím období, ve kterém dochází k ukončení pronájmu, a mzdové listy, pokud vyplácí mzdy. Pokud se však poplatníci rozhodnou vést účetnictví, přestože k tomu nejsou podle účetních předpisů povinni, pak postupují podle těchto předpisů, budou-li takto postupovat po celé zdaňovací období, přitom se movitý i nemovitý majetek, o kterém je účtováno, nepovažuje za obchodní majetek ve smyslu daně z příjmů fyzických osob.

Neuplatní-li pronajímatel výdaje v prokázané výši, může postupovat také dle § 9 odst. 4 ZDP a uplatnit výdaje tzv. paušálem. Dle tohoto ustanovení počínaje rokem 2006 platí, že neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, může je uplatnit ve výši 30 % z příjmů z pronájmu. Podobně jako v případě uplatnění paušálních výdajů u příjmů ze samostatné výdělečné činnosti dle § 7 ZDP pochopitelně platí, že pokud jsou uplatněny výdaje paušální částkou, nelze již uplatnit v žádném případě skutečně vynaložené výdaje (včetně daňových odpisů), neboť tyto jsou již fakticky zahrnuty v uplatněných paušálních výdajích. V případě, že poplatník uplatňuje výdaje paušální částkou, musí dle § 9 odst. 5 ZDP vést záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s pronájmem. V tomto případě tedy má ulehčeno vedení administrativy, neboť nemusí sledovat skutečně vynaložené výdaje.

*Příklad 7.1: Manželé Bohatí pronajímají byt<sup>73</sup> (nevložený do obchodního majetku), který mají ve společném vlastnictví, 4 studentům vysoké školy a to po celý rok 2010. Tento byt pořídili v roce 2005 za 1 000 000 Kč. Dle nájemní smlouvy činí celková výše nájemného hrazeného studenty 8 000 Kč měsíčně. Studenti kromě toho platí manželům Bohatým další 2 000 Kč měsíčně jako zálohu na vodné, stočné, spotřebu elektřiny, plynu a vytápění, odvoz odpadků, atd. Po skončení roku manželé Bohatí vyúčtovali studentům uvedené služby na základě faktur od dodavatelů energií a služeb, dle nichž celkové náklady na energie a služby činily za rok 22 000 Kč, takže 2 000 Kč přeplatku na zálohách vrátili studentům (toto jsou manželé Bohatí schopni doložit na základě písemného potvrzení studentů o vrácení přeplatku záloh). V průběhu roku uhradili opravu prasklého vodovodního potrubí v bytě v částce 1 250 Kč a opravu oken v hodnotě 3 500 Kč. Kromě příjmů z pronájmu má pan Bohatý příjmy z podnikání (jeho dílčí základ daně dle § 7 ZDP činí 300 000 Kč) a paní Bohatá je v současnosti na rodičovské dovolené a nemá žádné zdanitelné příjmy. Jakým způsobem bude daný případ zdaněn z hlediska daně z příjmů a jakým způsobem by měly být uplatněny daňové výdaje?*

---

<sup>73</sup> Tento byt je vymezen jako jednotka dle zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), v platném znění.

*Řešení: Jelikož není byt vložen do obchodního majetku pana Bohatého, příjmy z pronájmu tohoto bytu spadají do příjmů z pronájmu dle § 9 ZDP. Dle pokynu Ministerstva financí D – 300 platí, že zálohy na ceny základních služeb, jejichž demonstrativní výčet je v tomto pokynu uveden (např. za ústřední (dálkové) vytápění, za dodávku teplé vody, úklid společných prostor v domě, užívání výtahu, dodávku vody z vodovodů a vodáren, odvádění odpadních vod kanalizacemi, užívání domovní prádelny, osvětlení společných prostor v domě, kontrolu a čištění komínů, odvoz popela a smetí, odvoz splašků a čištění žump, vybavení bytu společnou televizní a rozhlasovou anténou), které pronajímatel po uplynutí roku zúčtuje se skutečnými daňovými výdaji za tyto služby, nezahrnuje pronajímatel do zdanitelných příjmů a ani platby za tyto služby nezahrnuje do daňových výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Do základu daně tedy nevstoupí zálohy za uvedené služby. Zdanitelnými příjmy bude tedy pouze nájemné ve výši  $12 \times 8\,000 = 96\,000$  Kč. Z hlediska výpočtu dílčího základu daně dle § 9 ZDP mohou manželé bohatí uplatnit buď skutečně vynaložené výdaje, nebo výdaje paušální ve výši 30 % zdanitelných příjmů.*

*Pokud uplatní manželé Bohatí výdaje paušálně, dílčí základ daně dle § 9 ZDP bude činit  $96\,000 - 0,3 \times 96\,000 = 96\,000 - 28\,800 = 67\,200$  Kč.*

*V případě, že se manželé Bohatí rozhodnou uplatnit skutečné výdaje, uplatní v tomto případě výdaje na opravy ve výši 1 250 Kč a 3 500 Kč a dále mohou uplatnit daňový odpis bytu dle § 31 nebo § 32 ZDP (k odpisům blíže viz kapitola č. 9). Předpokládejme, že se manželé bohatí rozhodli uplatňovat rovnoměrné daňové odpisy bytu. Dle přílohy č. 1 k zákonu o daních z příjmů náleží uvedený byt do odpisové skupiny č. 5, čímž je dána jeho minimální doba odpisování v délce 30 let. Jelikož se v našem případě jedná o šestý rok odpisování bytu (za předpokladu, že v prvním roce, tj. v roce 2005 manželé Bohatí začali byt odpisovat a v odpisování pokračovali i ve všech následujících letech), platí dle § 31 odst. 1 písm. a) ZDP, že se pro výpočet rovnoměrného daňového odpisu bytu využije roční odpisová sazba ve výši 3,4, tzn. že roční daňový odpis bytu bude v souladu s § 31 odst. 7 ZDP činit  $1\,000\,000 \times 0,034 = 34\,000$  Kč. Dílčí základ daně dle § 9 ZDP při uplatnění skutečných daňových výdajů tedy bude činit  $96\,000 - 1\,250 - 3\,500 - 34\,000 = 57\,250$  Kč. V tomto případě je tedy dílčí základ daně z příjmů nižší než při uplatnění výdajů paušálem, proto je pro manžele Bohaté výhodnější uplatnit skutečně vynaložené výdaje<sup>74</sup>.*

*Jelikož je uvedený byt ve společném vlastnictví manželů, platí dle § 9 odst. 2 ZDP, že může být zdaněn příjem z něho plynoucí pouze u jednoho z nich. V žádném případě tedy nelze tento samostatný dílčí základ daně rozčleňovat na dva samostatné dílčí základy daně a tyto rozdělit mezi jednotlivé manžele. Manželé Bohatí se mohou tedy pouze rozhodnout, u kterého z nich bude příjem z pronájmu zdaněn. Obecně je vždy výhodnější zdaňovat tento příjem u manžela, jehož celkové příjmy jsou nižší. V našem případě by tedy měla tento základ daně uplatnit ve svém daňovém přiznání paní Bohatá.*

Podle § 9 ZDP se zdaňuje také příjem pronajímatele, který nevede účetnictví, pokud pronajímá podnik podle obchodního zákoníku. V tomto případě platí, že příjmem pronajímatele je také:

- a) hodnota pohledávek a závazků, s výjimkou závazků, jejichž úhrada by byla výdajem snižujícím základ daně, které přecházejí na nájemce, není-li dohodnuta jejich úhrada. Je-li dohodnuta částečná úhrada pohledávek a závazků, s výjimkou závazků, jejichž úhrada by byla výdajem snižujícím základ daně, je příjmem jejich hodnota. Je-li dohodnuta úhrada pohledávek a závazků, s výjimkou závazků, jejichž úhrada by byla

<sup>74</sup> Připomeňme si také skutečnost, že podle § 23 odst. 8 ZDP by při změně uplatnění výdajů ze skutečných na paušální museli manželé Bohatí myslet na nutnost úpravy základu daně!

Přímé daně

výdajem snižujícím základ daně, vyšší, než je jejich hodnota, je příjmem tato vyšší cena,

- b) neuhrazený rozdíl mezi hodnotou nemovitostí a věcí movitých v podniku na začátku nájmu a jejich vyšší hodnotou při ukončení nájmu stanovenou podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), nebo podle údajů uvedených v účetnictví nájemce.

Základ daně se v tomto případě však nebude zvyšovat v situacích, kdy bude z titulu operací popsaných v tomto ustanovení zvyšován na základě jiných ustanovení ZDP. Přičemž se v tomto případě nepoužije ani ustanovení § 23 odst. 13 ZDP.



## **8. Daň z příjmů fyzických osob z tzv. ostatních příjmů**

Tzv. ostatní příjmy fyzických osob jsou zdaňovány dle § 10 ZDP. Těmito příjmy se rozumí takové příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud se nejedná o příjmy podle § 6 až § 9 ZDP. Demonstrativní (čili nikoliv úplný) výčet těchto příjmů vymezuje § 10 odst. 1 ZDP. Těmito příjmy se rozumí zejména:

- a) příjmy z příležitostných činností nebo z příležitostného pronájmu movitých věcí, včetně příjmů ze zemědělské výroby, která není provozována podnikatelem (samostatně hospodařícím rolníkem),
- b) příjmy z převodu vlastní nemovitosti, bytu nebo nebytového prostoru nebo spoluvlastnického podílu na nich, movité věci, cenného papíru a příjmy plynoucí jako protiplnění menšinovým akcionářům při uplatnění práva hlavního akcionáře na výkup účastnických cenných papírů pokud tyto příjmy nejsou osvobozeny od daně z příjmů dle § 4 ZDP (blíže viz kapitola č. 2),
- c) příjmy z převodu účasti na společnosti s ručením omezeným, komanditisty na komanditní společnosti nebo z převodu členských práv a povinností k družstvu a majetkových podílů na transformovaném družstvu, pokud tyto příjmy nejsou osvobozeny od daně z příjmů dle § 4 ZDP,
- d) příjmy ze zděděných práv z průmyslového a jiného duševního vlastnictví, včetně práv autorských a práv příbuzných právu autorskému,
- e) přijaté výživné, důchody a obdobné opakující se požitky, pokud tyto příjmy nejsou osvobozeny od daně z příjmů dle § 4 ZDP,
- f) podíl společníka obchodní společnosti s výjimkou společníka veřejné obchodní společnosti, komplementáře komanditní společnosti nebo podíl člena družstva na likvidačním zůstatku při likvidaci společnosti nebo družstva a nebo podíl majitele podílového listu z podílu připadajícího na podílový list při zrušení podílového fondu, s výjimkou splnutí nebo sloučení podílového fondu,
- g) vypořádací podíl při zániku účasti společníka obchodní společnosti, s výjimkou společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti, nebo při zániku členství v družstvu a další podíl na majetku družstva,
- h) výhry v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách a výhry z reklamních soutěží a slosování, pokud tyto příjmy nejsou osvobozeny od daně z příjmů dle § 4 ZDP nebo dle § 10 odst. 3 písm. b) ZDP (blíže viz kapitola 8.1),
- i) ceny z veřejných soutěží, ze sportovních soutěží a ceny ze soutěží, v nichž je okruh soutěžících omezen podmínkami soutěže, anebo jde o soutěžící vybrané pořadatelem soutěže, pokud tyto příjmy nejsou osvobozeny od daně z příjmů dle § 4 ZDP,
- j) příjmy, které společník veřejné obchodní společnosti nebo komplementář komanditní společnosti obdrží v souvislosti s ukončením účasti na veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti od jiné osoby než od veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti, v níž ukončil účast,
- k) příjmy z převodu jmění na společníka a příjmy z vypořádání podle zvláštního právního předpisu,
- l) příjmy z jednorázového odškodnění budoucích nároků na náhradu za ztrátu příjmu na základě písemné dohody o jejich úplném a konečném vypořádání mezi oprávněným a pojišťovnou, pokud tyto příjmy nejsou osvobozeny od daně z příjmů dle § 4 ZDP.

Podobně jako u příjmů z pronájmu platí, že plynou-li výše uvedené příjmy manželům ze společného jmění manželů, tak se zdaňují u jednoho z nich (libovolného). Příjmy plynoucí manželům z prodeje nebo převodu majetku nebo práva ve společném jmění manželů, které byly zahrnuty v obchodním majetku, se zdaňují u toho z manželů, který měl takový majetek nebo právo zahrnuty v obchodním majetku.

## **8.1 Ostatní příjmy osvobozené od daně z příjmů**

Ostatní příjmy, které jsou osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob (kromě těch, které jsou osvobozeny dle § 4 ZDP), definuje § 10 odst. 3 ZDP. Těmito osvobozenými příjmy jsou:

- a) příjmy z příležitostných činností nebo z příležitostného pronájmu movitých věcí, včetně příjmů ze zemědělské výroby, která není provozována podnikatelem (samostatně hospodařícím rolníkem), pokud jejich úhrn u poplatníka nepřesáhne ve zdaňovacím období 20 000 Kč; přitom příjmem poplatníka, kterému plyne příjem z chovu včel a u kterého nepřekročí ve zdaňovacím období počet včelstev 40, je částka 500 Kč na jedno včelstvo,
- b) výhry z loterií, sázek a podobných her provozovaných na základě povolení vydaného podle zákona ČNR č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, nebo na základě obdobných předpisů vydaných v členských státech Evropské unie nebo dalších státech, které tvoří Evropský hospodářský prostor.

## **8.2 Dílčí základ daně z příjmů z ostatních příjmů**

Dílčím základem daně podle § 10 ZDP je příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení (tedy nikoliv o výdaje na udržení a zajištění příjmů, jako jsou např. odpisy). Jsou-li výdaje spojené s jednotlivým druhem příjmu dle § 10 ZDP vyšší než příjem, k tomuto rozdílu se však nepřihlíží. To znamená, že u dílčího základu daně dle § 10 ZDP **nelze** vykázat daňovou ztrátu a tu pak kompenzovat s dalšími dílčími základy daně z příjmů vypočtenými podle § 6 – 9 ZDP. A nejenom že nelze vykázat celkovou daňovou ztrátu dle § 10 ZDP, ale dokonce nelze vykázat ztráty ani u jednotlivých druhů příjmů podle § 10 ZDP (např. u příjmů z prodeje CP, příjmů z prodeje zemědělských přebytků, atd.). Plynou-li poplatníkovi příjmy z výhry v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách a výhry z reklamních soutěží a slosování a ceny z veřejných soutěží, ze sportovních soutěží a ceny ze soutěží, v nichž je okruh soutěžících omezen podmínkami soutěže, anebo jde o soutěžící vybrané pořadatelem soutěže (za podmínky, že nejsou od daně z příjmů osvobozeny) ze zdrojů v zahraničí, je dílčím základem daně v tomto případě příjem nesnížený o výdaje. V případě dílčího základu daně z příjmů dle § 10 ZDP se obvykle mohou uplatňovat pouze skutečně vynaložené výdaje. Paušální výdaje je možno uplatnit pouze v případě příjmů ze zemědělské výroby, a to podle § 7 odst. 7 písm. a) ZDP, tedy ve výši 80 % příjmů (počínaje rokem 2006, do konce roku 2005 ve výši 50 % příjmů). V případě, že poplatník uplatní tyto výdaje paušálem, musí vždy vést záznamy o příjmech. Dále platí, že příjmy plynoucí ze splátek na základě uzavřené kupní smlouvy nebo ze zálohy na základě uzavřené smlouvy o budoucím prodeji nemovitosti, se zahrnou do dílčího základu daně podle § 10 ZDP za zdaňovací období, ve kterém byly dosaženy.

Dle § 10 odst. 5 ZDP platí, že daňovým výdajem u příjmů z převodu vlastní nemovitosti, bytu nebo nebytového prostoru nebo spoluvlastnického podílu na nich, movité věci, cenného papíru a příjmů plynoucích jako protihodnota menšinovým akcionářům při uplatnění práva hlavního akcionáře na výkup účastnických cenných papírů pokud tyto příjmy nejsou

osvobozeny od daně z příjmů dle § 4 ZDP, je cena, za kterou poplatník věc (právo) prokazatelně nabyt, a jde-li o věc (právo) zděděnou nebo darovanou, cena zjištěná pro účely daně dědické nebo darovací, a také vrácená záloha, i když je vrácena v jiném zdaňovacím období. U příjmů z postoupení pohledávky nabyté postoupením, darem nebo děděním je výdajem hodnota pohledávky. Jde-li o hmotný majetek odpisovaný podle § 26 ZDP a následujících (tzn. o majetek, u něhož je nutno uplatňovat daňové výdaje výhradně formou daňových odpisů), který byl zahrnut do obchodního majetku pro výkon podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo sloužil k pronájmu, je výdajem zůstatková cena podle § 29 odst. 2 ZDP. Jde-li o věc (právo) získanou směnou nebo výhrou, vychází se z ceny podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (konkrétně dle § 3 odst. 3 uvedeného zákona). Výdajem jsou též částky prokazatelně vynaložené na technické zhodnocení, opravu a údržbu věci, včetně dalších výdajů souvisejících s uskutečněním prodeje s výjimkou výdajů na osobní potřebu poplatníka. K hodnotě vlastní práce poplatníka na věci, kterou si sám vyrobil nebo vlastní prací zhodnotil, se při stanovení výdajů nepřihlíží. U příjmů z prodeje cenných papírů lze kromě nabývací ceny akcie a pořizovací ceny ostatních cenných papírů uplatnit i výdaje související s uskutečněním prodeje a platby za obchodování na trhu s cennými papíry při pořízení cenných papírů. U příjmů z prodeje nemovitého majetku je výdajem zaplacená daň z převodu nemovitostí, i když je uhrazena v jiném zdaňovacím období než v tom, v němž plyne příjem z prodeje. U příjmů z prodeje nemovitého majetku, který byl v bezpodílovém spoluvlastnictví manželů, je výdajem daň z převodu nemovitostí zaplacená kterýmkoliv z nich.

Dle § 10 odst. 6 ZDP je daňovým výdajem u příjmů z převodu účasti na společnosti s ručením omezeným, komanditisty na komanditní společnosti nebo z převodu členských práv a povinností k družstvu a majetkových podílů na transformovaném družstvu, podílu společníka obchodní společnosti s výjimkou společníka veřejné obchodní společnosti, komplementáře komanditní společnosti nebo podílu člena družstva na likvidačním zůstatku při likvidaci společnosti nebo družstva a nebo podílu majitele podílového listu z podílu připadajícího na podílový list při zrušení podílového fondu, s výjimkou splnutí nebo sloučení podílového fondu, a vypořádacího podílu při zániku účasti společníka obchodní společnosti, s výjimkou společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti, nebo při zániku členství v družstvu a dalšího podílu na majetku družstva, nabývací cena podílu. Při přeměně investičního fondu na otevřený podílový fond, při přeměně uzavřeného podílového fondu na otevřený podílový fond, při změně obhospodařovatele podílového fondu, při sloučení a splnutí podílových fondů a při sloučení, splnutí a rozdělení investičního fondu se za nabývací cenu akcie nebo podílového listu u téhož poplatníka považuje nabývací cena akcie původního investičního fondu nebo podílového listu původního podílového fondu. U příjmů z převodu jmění na společníka se za výdaj považuje nabývací cena podílu nebo pořizovací cena cenných papírů, převzaté závazky, které byly následně uhrazeny, a uhrazené vypořádání, i když k uhrazení dojde v jiném zdaňovacím období než v tom, v němž plyne příjem z převodu jmění na společníka. U příjmů z vypořádání se za výdaj považuje nabývací cena podílu nebo pořizovací cena cenných papírů.

V případě ostatních příjmů zdaňovaných podle § 10 ZDP se uplatňují počínaje rokem 2008 dva režimy zdanění:

- 1) Zdaňování příjmů zvláštní sazbou daně dle § 36 ZDP (výběr daně tzv. u zdroje). Dle § 36 odst. 3 ZDP platí, že základem daně pro zvláštní sazbu daně je pouze příjem, pokud není v ZDP připuštěna na jiném místě možnost snížení těchto příjmů o některé výdaje. Přitom platí, že základ daně se nesnižuje o nezdanitelnou část základu daně (dle § 15 ZDP) a zaokrouhluje se na celé koruny dolů, s výjimkou dividendového

příjmu, u něhož se základ daně zaokrouhluje na celé haléře dolů. Tímto způsobem se zdaňují zejména tyto ostatní příjmy:

- vypořádací podíl při zániku společníka v s.r.o., komanditisty v k.s. a člena družstva a podíl na likvidačním zůstatku akcionáře v a.s., společníka v s.r.o., komanditisty v k.s. a člena v družstvu. Tyto podíly je možno snížit o nabývací cenu podílu na obchodní společnosti nebo družstvu (definici lze nalézt v § 24 odst. 7 ZDP). Takto vypočtený základ daně (zaokrouhlený na celé koruny dolů) se potom zdaňuje v souladu s § 36 odst. 2 ZDP 15% sazbou daně u zdroje,
  - vyplácený další podíl v rámci transformace družstev podle zákona č. 42/1992 Sb., a to i v případě, kdy je vyplácen členovi transformovaného družstva při zániku členství nebo společníkovi společnosti s ručením omezeným a komanditistovi v komanditní společnosti, které vznikly podle transformačního projektu, při zániku jejich účasti jako součást vypořádacího podílu nebo jako součást likvidačního zůstatku při likvidaci družstva, akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným a u komanditní společnosti v případě komanditistů a dále příjmy z jednorázového odškodnění budoucích nároků na náhradu za ztrátu příjmu na základě písemné dohody o jejich úplném a konečném vypořádání mezi oprávněným a pojišťovnou, pokud tyto příjmy nejsou osvobozeny od daně z příjmů dle § 4 ZDP. Také tyto příjmy se zdaňují v souladu s § 36 odst. 2 ZDP 15 % sazbou daně,
  - příjmy z výher a cen v loteriích a jiných podobných hrách a výhry z reklamních soutěží a slosování, ceny z veřejných soutěží, ze sportovních soutěží a ceny ze soutěží, v nichž je okruh soutěžících omezen podmínkami soutěže, anebo jde o soutěžící vybrané pořadatelem soutěže, pokud tyto příjmy nejsou osvobozeny od daně z příjmů. Také tyto příjmy se zdaňují v souladu s § 36 odst. 2 ZDP počínaje rokem 2008 15% sazbou daně (do konce roku 2007 se jednalo o sazbu daně ve výši 20 %), atd..
- 2) Zdaňování příjmů pomocí priznání těchto příjmů v daňovém priznání k dani z příjmů fyzických osob, kdy dílčím základem daně z příjmů jsou příjmy snížené o výdaje prokazatelně vynaložené na jejich zajištění, dosažení a udržení, příp. výdaje uplatněné paušálem v případě příjmů ze zemědělské výroby. Příkladem příjmů zahrnovaných do daňového priznání jsou příjmy z příležitostného pronájmu movitých věcí, příjmy z příležitostných činností, příjmy z prodeje cenných papírů, příjmy ze zděděných autorských práv, atd.,

*Příklad 8.1: Student Podnikavý založil v průběhu studia na ESF spolu se čtyřmi dalšími společníky v průběhu roku 2009 s.r.o. Základní kapitál této společnosti činil 300 000 Kč, přičemž dle společenské smlouvy činí výše obchodního podílu každého společníka 20 % (tzn. že jejich podíl na ZK s.r.o. činí 60 000 Kč). Před vznikem společnosti splatil každý ze společníků 40 000 Kč ze svého podílu na ZK s.r.o., a to peněžním vkladem na BÚ. V průběhu roku 2010 se student Podnikavý rozhodl ukončit svoji činnost v s.r.o. Dle mimořádné účetní závěrky s.r.o. mu náleží vypořádací podíl ve výši 100 000 Kč a po jeho vystoupení bude o jeho obchodní podíl snížen základní kapitál s.r.o. (tzn. že bude po jeho vystoupení činit 240 000 Kč). Tento vypořádací podíl mu byl vyplácen v průběhu roku 2010. Jakým způsobem bude tato situace vyřešena z hlediska daně z příjmů?*

*Řešení: V daném případě se jedná o ostatní příjem ve smyslu § 10 odst. 1 písm. g) ZDP. Základem daně dle § 10 ZDP bude hodnota vypořádacího podílu snížená o nabývací cenu tohoto podílu. Nabývací cenou se v tomto případě bude v souladu s § 24 odst. 7 písm. a) ZDP rozumět hodnota splaceného peněžitého vkladu společníka, tj. 40 000 Kč. Základem daně*

Prímé daně

z příjmů tedy bude rozdíl  $100\ 000 - 40\ 000 = 60\ 000$  Kč. Tato částka je samostatným základem daně dle § 36 odst. 2 písm. e) ZDP, a bude zdaněna 15% daní u zdroje, tzn. že tuto daň srazí přímo s.r.o. při zúčtování vypořádacího podílu. Vypočtená daň bude činit  $60\ 000 \times 0,15 = 9\ 000$  Kč. Studentu Podnikavému tedy bude vyplacen podíl v čisté výši 91 000 Kč.

O celé transakci pak bude s.r.o. účtovat takto (s využitím obecně platné účtové osnovy):

Popis operace	Peněžní částka	MD	D
<b>Rok 2009</b>			
Úpis podílu na ZK studentem Podnikavým	60 000	353.1	419.1
Zápis do OR	60 000	419.1	411.1
Splacení části podílu na BÚ	40 000	221	353.1
<b>Rok 2010</b>			
Schválení vypořádacího podílu valnou hromadou	100 000	252	365
Předpis srážkové daně	9 000	365	342
Výplata vypořádacího podílu po zdanění	91 000	365	221
Úhrada srážkové daně	9 000	342	221
Snížení základního kapitálu (rozhodnutí VH) o podíl studenta Podnikavého	60 000	419	252
Zúčtování zbytku vypořádacího podílu	40 000	428, 423, 588 <sup>75</sup>	252
Zrušení neuhrazené části pohledávky za upsaný ZK	20 000	428,423,588	353.1
Zápis snížení ZK do obchodního rejstříku	60 000	411.1	419

*Příklad 8.2: Pan Neználek nakupil v březnu 2010 akcie v hodnotě 400 000 Kč a makléři za nákup akcií uhradil 4 000 Kč. V květnu 2010 tyto akcie prodal za 500 000 Kč a makléři uhradil poplatek za prodej akcií ve výši 5 000 Kč. Pan Neználek ví, že musí příjem z prodeje akcií zdanit, neboť mezi jejich nákupem a prodejem neuběhlo 6 měsíců. Ve svém daňovém přiznání za rok 2010 proto vypočetl dílčí základ daně z příjmů dle § 10 ZDP jako rozdíl mezi prodejní a kupní cenou akcií ve výši 100 000 Kč a tento rozdíl zdanil. Udělal pan Neználek dobře?*

*Řešení: Neudělal, nicméně rozhodně mu nebude ze strany správce daně hrozit žádný postih. Pan Neználek totiž zdanil více, než musel. Dle § 10 odst. 5 ZDP totiž platí, že u příjmů z prodeje cenných papírů lze kromě nabývacích cen uplatnit jako daňový výdaj též všechny výdaje související s uskutečněním nákupu a prodeje cenných papírů. Jako daňový výdaj si tedy mohl uplatnit také obě provize, které uhradil za nákup a prodej cenných papírů v celkové výši 9 000 Kč, a o tuto částku si mohl svůj dílčí základ daně dle § 10 ZDP legálně snížit. Za podmínek zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (konkrétně dle § 41) by pak sice pan Neználek mohl podat dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost, nicméně si zbytečně zkomplikoval život.*

*Příklad 8.3: Pan Štístko má v životě opravdu štěstí. V průběhu roku 2010 vyhrál ve Sportce 10 000 000 Kč a v běžeckém závodě v tuzemsku se umístil na prvním místě, přičemž vyhrál*

<sup>75</sup> Variantně dle způsobu úhrady.

dárkový koš v hodnotě 5 000 Kč. Jakým způsobem budou tyto výhry posuzovány z hlediska daně z příjmů?

*Řešení:* Obě výhry jsou osvobozeny od daně z příjmů. Výhra ve Sportce je osvobozena od daně z příjmů dle § 10 odst. 3 ZDP a výhra z běžeckého závodu dle § 4 odst. 1 písm. f) ZDP, neboť hodnota této výhry nepřevyšuje 10 000 Kč.

*Příklad 8.4:* Pan Zahrádkář prodal v roce 2010 nadúrodu 1 000 kg jablek a 100 kg jahod ze své zahrady za 20 000 Kč a z příležitostného pronájmu svého osobního automobilu vyinkasoval 1 000 Kč, přičemž výdaje prokazatelně vynaložené v souvislosti s tímto pronájmem činily 2 000 Kč. Jakým způsobem dojde ke zdanění těchto příjmů?

*Řešení:* V uvedeném případě se jedná o příjmy dle § 10 odst. 1 písm. a) ZDP. U těchto příjmů je nutno otestovat, zda nejsou osvobozeny od daně z příjmů podle § 10 odst. 3 písm. a) ZDP. Jelikož však jejich celkový úhrn převyšuje částku 20 000 Kč, nelze tyto příjmy považovat za osvobozené od daně z příjmů. Tyto příjmy tedy budou zahrnuty v daňovém přiznání. V tomto daňovém přiznání bude nutno vypočítat dílčí základ daně z příjmů dle § 10 ZDP. Dle § 10 odst. 4 ZDP a pokynu Ministerstva financí D - 300 se posuzuje vztah výdajů a příjmů odděleně podle jednotlivých druhů příjmů, přičemž nelze u žádného z těchto příjmů dosáhnout daňové ztráty. Základem daně z příjmů v případě prodeje zahradních přebytků bude rozdíl mezi prodejní cenou 20 000 Kč a buď skutečně vynaloženými výdaji (které by musel pan Zahrádkář prokázat) a nebo paušálními výdaji ve výši 80 % příjmů (dle § 7 odst. 7 písm. a) ZDP, přičemž v tomto případě musí pan Zahrádkář evidovat příjmy z prodeje). Předpokládejme, že pan Zahrádkář uplatnil výdaje paušálem, čili zdaňovaná částka bude činit 4 000 Kč. Samostatně bude posuzován příjem z pronájmu. Jelikož výdaje v tomto případě převyšují příjmy, je základem daně z příjmů z pronájmu 0 Kč, neboť u jednotlivých druhů příjmů dle § 10 ZDP nelze vykázat ztrátu. Dílčí základ daně pana Zahrádkáře dle § 10 ZDP tedy bude činit 4 000 Kč.

*Příklad 8.5:* Pan Hráč se rozhodl v dubnu 2010 zúčastnit vědomostní soutěže Chceš být Multimiliardářem? s cílem jako první v historii získat nejvyšší výhru 10 000 000 Kč. Skutečně soutěží prošel bez zaváhání a vyhrál nejvyšší výhru. K jeho překvapení však na jeho účet přišlo pouze 8 500 000 Kč. Jak je to možné?

*Řešení:* V případě podobných soutěží se jedná o soutěže popsané v § 10 odst. 1 písm. ch) ZDP, u nichž je okruh soutěžících omezen či jsou vybíráni pořadatelem soutěže. Příjmy z těchto soutěží tedy podléhají dle § 10 odst. 8 ZDP zdanění zvláštní sazbou daně u zdroje a to dle § 36 odst. 2 písm. l) ZDP ve výši 15 %. Pořadatel soutěže proto musí panu Hráči srazit 1 500 000 Kč jako daň a skutečná výhra, kterou pan Hráč obdrží tedy činí pouze 8 500 000 Kč.

## 9. Odpisy dlouhodobého majetku

Podnikatelé využívají ke své podnikatelské činnosti dvě základní složky majetku (aktiv), a to majetek krátkodobý a majetek dlouhodobý. Zatímco krátkodobý majetek je charakteristický mimo jiné také tím, že jeho spotřeba probíhá jednorázově, v případě dlouhodobého majetku je nutno vzít na vědomí skutečnost, že účetní a také daňová spotřeba dlouhodobého majetku bývá rozložena do několika účetních a zdaňovacích období. V případě dlouhodobého majetku tedy odvykle není možno zahrnout celou pořizovací (resp. vstupní) cenu do účetních a potažmo daňových nákladů (výdajů) v jediném účetním a zdaňovacím období, nýbrž tato vstupní cena je do nákladů (výdajů) přenášena postupně ve více obdobích. Prakticky se tak děje prostřednictvím tzv. **odpisů dlouhodobého majetku**. Odpisy dlouhodobého majetku lze rozdělit do dvou skupin, a to na odpisy:

- **účetní,**
- **daňové.**

Oba druhy odpisů mají své specifické úkoly a neměly by být zaměňovány. Především drobní podnikatelé (fyzické osoby) vedoucí daňovou evidenci příjmů a výdajů podle § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění, nebo uplatňující výdaje paušálem, obvykle využívají pouze odpisy daňové upravené § 26 – 33a ZDP, neboť tyto osoby nejsou účetní jednotkou ve smyslu § 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění a účetní předpisy se na ně vztahují pouze nepřímo. V případě osob vedoucích daňovou evidenci tedy není nezbytné, aby byly vyjadřovány účetní odpisy dlouhodobého majetku rozdílné od odpisů daňových. Účetní odpisy jsou upraveny účetními předpisy, a to především zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění, a dále na tento zákon navazujícími předpisy, jimiž je především vyhláška Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, v platném znění a dále Českými účetními standardy pro podnikatele, a to zejména Českým účetním standardem pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, č. 019 – Náklady a výnosy a č. 011 – Operace s podnikem. Tyto předpisy se vztahují na všechny subjekty, které jsou účetními jednotkami ve smyslu § 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví<sup>76</sup>. Tyto účetní jednotky by měly zvlášť vyjadřovat odpisy účetní a zvlášť odpisy daňové. Účetní odpisy u těchto účetních jednotek obvykle představují pouze účetní (nikoliv daňový) náklad<sup>77</sup> vyjadřující skutečné opotřebení majetku a snižující účetní výsledek hospodaření, základ daně z příjmů však budou ovlivňovat odpisy daňové počítané zvlášť podle ustanovení ZDP, které budou poté zaneseny jako daňový náklad (příp. výdaj) v daňovém priznání sestaveném pro dané zdaňovací období. Účetní odpisy základ daně z příjmů neovlivní.

<sup>76</sup> Účetními jednotkami jsou především právnické osoby se sídlem v ČR, zahraniční osoby, pokud na území ČR podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů a z fyzických osob ty, které jsou jako podnikatelé zapsáni v obchodním rejstříku, dále fyzické osoby, jejichž roční obrat podle zákona o DPH (zákon č. 235/2004 Sb.) včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti, přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, dále ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí, fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity podle § 829 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je účetní jednotkou, a fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní předpis.

<sup>77</sup> Výjimku, kdy je účetní odpis možno uplatnit jako daňový náklad, vymezuje § 24 odst. 2 písm. v) ZDP.

## 9.1 Účetní odpisy

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**<sup>78</sup> 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 (tato povinnost vyplývá z § 13a odst. 1 písm. c) zákona o účetnictví).

Účelem účetních odpisů je vyjádření trvalého snížení hodnoty (dlouhodobého) majetku. Toto vyjádření musí odpovídat skutečné míře opotřebenosti majetku<sup>79</sup>.

Další ustanovení týkající se účetních odpisů vyplývá především z § 28 zákona o účetnictví. Dle tohoto ustanovení platí, že majetek obvykle odpisuje především účetní jednotka, která k danému majetku má vlastnické právo a to v souladu s účetními metodami.

Z § 28 zákona o účetnictví vyplývá, že se účetně neodpisují **pozemky**. Další složky majetku, který nelze odpisovat vymezuje § 56 odst. 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Dle tohoto ustanovení se dále neodpisují:

- a) umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky<sup>80</sup>, předměty kulturní hodnoty<sup>81</sup> a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy<sup>82</sup>,
- b) nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání,
- c) finanční majetek,
- d) zásoby,
- e) najatý či obdobně užívaný dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek, není-li zákonem o účetnictví nebo vyhláškou č. 500/2002 Sb. stanoveno jinak,
- f) pohledávky,
- g) preferenční limity, které nelze odpisovat podle času nebo výkonů, a povolenky na emise.

Dlouhodobý nehmotný majetek a odpisovaný dlouhodobý hmotný majetek se odpisuje z ocenění stanoveného v § 25 zákona o účetnictví a to postupně v průběhu jeho používání. Průběh používání může být vyjádřen i jinak než ve vazbě na čas, například na výkony.

Technické zhodnocení, k jehož účtování a odpisování je oprávněna jiná účetní jednotka než vlastník majetku, se odepíše v průběhu používání technického zhodnocení. Odpisování

<sup>78</sup> Pokud by bylo snížení hodnoty majetku pouze dočasného charakteru, nelze účtovat účetní odpisy majetku, nýbrž je nutno tvořit tzv. opravné položky.

<sup>79</sup> V praxi se lze setkat zejména u menších společností se situací, kdy účetní odpisy odpovídají odpisům daňovým. Tento postup však není zcela správný. Smyslem daňových odpisů je pouze snížit daňový základ společnosti o část vstupní ceny dlouhodobého majetku v souladu s podmínkami stanovenými v ZDP bez ohledu na skutečnou míru opotřebenosti majetku. Uplatňováním daňových odpisů jako odpisů účetních tak fakticky dochází k porušování účetní zásady věrného zobrazení skutečnosti. Účetní jednotky by tak měly vést oba druhy odpisů zvlášť. Účetní odpisy pak budou ovlivňovat účetní výsledek hospodaření podniku (účetní náklad), z hlediska daňového přiznání k daní z příjmů však obvykle účetní odpisy představují nedaňový náklad (s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 písm. v) ZDP). Daňovým nákladem (výdajem) ovlivňujícím základ daně z příjmů jsou odpisy daňové.

<sup>80</sup> Zákon č. 20/1987 Sb., o státní památkové péči, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>81</sup> Zákon č. 71/1994 Sb., o prodeji a vývozu předmětů kulturní hodnoty.

<sup>82</sup> Například zákon č. 122/2000 Sb., o ochraně sbírek muzejní povahy a o změně některých dalších zákonů.



technického zhodnocení majetku pořizovaného formou finančního leasingu, pokud je uživatel oprávněn účtovat a odpisovat technické zhodnocení, se zahájí uvedením technického zhodnocení do stavu způsobilého k užívání.

## 9.2 Postupy účetního odpisování

Z hlediska postupu účetního odpisování je stěžejní vytvoření odpisového plánu ve smyslu § 28 odst. 6 zákona o účetnictví. V odpisovém plánu by měla být stanovena především metoda odpisování (resp. postup, jakým bude daný majetek odpisován) a podle zvolené metody odpisování případně také doba odpisování. Stěžejní skutečností je, že zvolená doba odpisování by měla co nejuvěrněji odpovídat skutečné době, po kterou bude uvedený majetek používán a tím pádem také postupně opotřebováván. Z hlediska účetních odpisů tak není zákonnými předpisy u drtivé většiny odpisovatelného dlouhodobého majetku stanovena konkrétní doba odpisování. Tuto dobu si stanovuje sám podnik podle toho, po jakou dobu bude daný majetek používat ke své činnosti s cílem zajistit, aby účetnictví podávalo věrný obraz skutečné majetkové situace podniku v souladu s § 7 odst. 2 zákona o účetnictví. Výjimku, kdy je nutno respektovat z hlediska doby účetního odpisování zákonné předpisy, tvoří **zřizovací výdaje, goodwill a oceňovací rozdíl k nabytému majetku**.

Dle § 6 odst. 3 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb. se rozumí zřizovacími výdaji souhrn výdajů vynaložených na založení účetní jednotky do okamžiku jejího vzniku, zejména soudní a správní poplatky, výdaje na pracovní cesty, odměny za zprostředkování a poradenské služby a nájemné. Zřizovací výdaje se účetně odpisují nejvýše po dobu **pěti** let. Zřizovacími výdaji přitom nejsou zejména výdaje na pořízení dlouhodobého majetku a zásob, na reprezentaci nebo výdaje související s přeměnou společnosti nebo družstva. Z hlediska zřizovacích výdajů tedy platí, že je právními předpisy omezena nejdéle možná doba účetního odpisování, a to celkem 5 lety. V rámci této maximální stanovené doby se však podnik může rozhodnout, jakou konkrétní dobu odpisování zvolí (např. 3 roky), a také může zvolit metodu odpisování zřizovacích výdajů.

Dle § 6 odst. 3 písm. d) vyhlášky č. 500/2002 Sb. se rozumí goodwillem kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku, nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky. Goodwill se odpisuje rovnoměrně **šedesát měsíců** od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů. Záporný goodwill se odpisuje rovnoměrně **šedesát měsíců** od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do výnosů. O případnou následnou změnu kupní ceny podniku nebo jeho části se upraví hodnota goodwillu nebo záporného goodwillu, a to beze změny doby odpisování. Z hlediska goodwillu tedy platí, že je zákonnými předpisy stanovena konkrétní doba odpisování včetně způsobu odpisování (rovnoměrně).

Dle § 7 odst. 10 vyhlášky č. 500/2002 Sb. se rozumí oceňovacím rozdílem k nabytému majetku kladný (aktivní) nebo záporný (pasivní) rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví účetní jednotky prodávající, vkládající, zanikající nebo rozdělované oddělením sníženým o převzaté závazky. Aktivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku se odpisuje rovnoměrně **sto osmdesát měsíců** od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů. Pasivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku se

odpisuje rovnoměrně **sto osmdesát měsíců** od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do výnosů. Neodepsaná část aktivního nebo pasivního oceňovacího rozdílu k nabytému majetku se jednorázově odepíše při vyřazení poslední složky dlouhodobého nehmotného nebo hmotného majetku. O případnou následnou změnu kupní ceny podniku nebo jeho části se upraví hodnota aktivního nebo pasivního oceňovacího rozdílu k nabytému majetku, a to beze změny doby odpisování. Stejně jako u goodwillu je také v případě oceňovacího rozdílu k nabytému majetku jednoznačně stanovena doba odpisování (180 měsíců) i způsob odpisování (rovnoměrně).

U ostatních složek majetku není doba účetního odpisování přímo omezena.

Z hlediska metod odpisování v zásadě přichází do úvahy 2 základní metody<sup>83</sup>:

- **metoda časová,**
- **metoda výkonová.**

Při uplatňování časové metody účetního odpisování dochází k účetnímu odpisování dlouhodobého majetku především v závislosti na délce jeho používání. Při uplatňování výkonové metody účetního odpisování dochází k účetnímu odpisování dlouhodobého majetku především v závislosti na výkonech (např. počtu výrobků), kterých bylo pomocí uvedeného majetku skutečně dosaženo.

Z hlediska časových metod je možno využít tři základní varianty účetního odpisování:

- rovnoměrné účetní odpisy,
- zrychlené účetní odpisy,
- zpomalené účetní odpisy

Konkrétní způsob odpisování by měl být opět zvolen především podle kritéria co nejvěrnějšího způsobu vyjádření skutečnosti. Majetek, k jehož opotřebovávání dochází v průběhu užívání rovnoměrně, by měl být odpisován pomocí rovnoměrných účetních odpisů, majetek, který ztrácí v průběhu prvních let používání větší část své hodnoty než v letech následujících (standardně např. počítače), by měl být odpisován pomocí zrychlených účetních odpisů a majetek, který naopak ztrácí hodnotu především na konci své životnosti, by měl být odpisován pomocí zpomalených účetních odpisů.

Především z hlediska uplatňování účetních odpisů časovou metodou je důležité určit správně okamžik, od kterého je možno začít dlouhodobý majetek odpisovat. Tímto okamžikem je v zásadě okamžik, ke kterému se daný majetek stává účetně dlouhodobým hmotným či nehmotným majetkem ve smyslu § 6 odst. 8 a § 7 odst. 11 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Účetní odpisy je tak možno počítat buď s přesností na dny, nebo kalendářní měsíce (častější případ). V zásadě tedy lze z hlediska účetních odpisů považovat za přiměřené, pokud bude účetní odpisování zahájeno od počátku měsíce následujícího po měsíci, v němž se majetek účetně stává dlouhodobým nehmotným či hmotným majetkem dle § 6 odst. 8 a § 7 odst. 11 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

<sup>83</sup> Ovšem tím není řečeno, že není možno využít jiný způsob odpisování, který lépe vystihne skutečné opotřebování majetku.

Vypočtené účetní odpisy je nezbytné také zaúčtovat (na rozdíl od daňových odpisů, které se evidují pouze pro účely sestavení daňového přiznání). Při účtování účetních odpisů se postupuje především podle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Metodika účtování účetních odpisů je stanovena především v bodu 4.3. tohoto Standardu, podle něhož platí, že odpisy s výjimkou odpisů záporného goodwillu a odpisů vyjadřujících postupné umořování záporného oceňovacího rozdílu k nabytému majetku se účtují na vrub příslušného účtu účtové skupiny 55 - *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů* a ve prospěch příslušných účtů účtových skupin 07 - *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku* a 08 - *Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku*. Účetně tedy nedochází ke snižování hodnoty dlouhodobého majetku přímo na majetkovém účtu, na němž je dlouhodobý majetek evidován, nýbrž hodnota tohoto majetku je snižována nepřímo prostřednictvím účtů opravek, které vyjadřují postupnou kumulaci účetních odpisů provedených a zaúčtovaných v jednotlivých letech odpisování. Odpisovaný dlouhodobý majetek je tak po celou dobu odpisování evidován na příslušném majetkovém účtu v nezměněné (tzv. brutto) hodnotě. V jednotlivých letech odpisování se pak postupně kumulují odpisy na účtech opravek, které postupně nepřímo snižují brutto hodnotu na tzv. netto hodnotu (netto hodnota majetku = brutto hodnota – oprávký). V okamžiku, kdy je výše opravek rovna brutto hodnotě, je netto hodnota (zůstatková cena) rovna nule a daný majetek je tímto okamžikem plně účetně odepsán a může být vyřazen z účetní evidence. Dle bodu 4.6. Standardu se odpisy záporného goodwillu účtují rovnoměrně šedesát měsíců na vrub příslušného účtu účtové skupiny 07 - *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku* a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 64 - *Jiné provozní výnosy*. Dle bodu 4.7. Standardu se odpisy vyjadřující postupné umořování oceňovacího rozdílu k nabytému majetku účtují rovnoměrně sto osmdesát měsíců:

- a) při aktivním oceňovacím rozdílu na vrub příslušného účtu účtové skupiny 55 - *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů* a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 09 - *Opravné položky k dlouhodobému majetku* nebo
- b) při záporném oceňovacím rozdílu na vrub příslušného účtu účtové skupiny 09 - *Opravné položky k dlouhodobému majetku* a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 64 - *Jiné provozní výnosy*.

## **1. Časová metoda účetního odpisování**

### **a) Rovnoměrné účetní odpisy**

Uplatňování rovnoměrných účetních odpisů lze doporučit u majetku, k jehož opotřebování dochází rovnoměrně po celou dobu používání. Bude-li podnik používat např. osobní automobil k výkonu své podnikatelské činnosti v období 3 let, přičemž každý rok bude najet přibližně stejný počet kilometrů, lze důvodně předpokládat, že metoda rovnoměrného účetního odpisování tohoto automobilu nejlépe vyjádří postupné pravidelné snižování hodnoty tohoto automobilu. Při uplatňování rovnoměrných účetních odpisů je v každém roce odpisování odepsána a do účetních nákladů přenesena stejná výše vstupní ceny daného majetku. K výpočtu ročního odpisu lze využít následující vzorec:

$$O = \frac{VC}{t}$$

Kde:

VC = vstupní cena majetku, z níž bude odpisováno,

t = doba odpisování.

V případě, že majetek bude pořízen v průběhu účetního období, bude nutno spočítat příslušnou část odpisu týkající se daného účetního období.

*Příklad č. 9.1: Společnost SDA, s.r.o. pořizuje osobní automobil. Tento automobil bude dle předpokladu managementu společnosti využíván po dobu 5 let. Tento automobil byl pořízen za pořizovací cenu 300 000 Kč. Jelikož limit pro ocenění dlouhodobého hmotného majetku má společnost SDA, s.r.o. ve vnitřním účetním předpisu stanoven na 40 000 Kč, jedná se účetně o dlouhodobý hmotný majetek. Dlouhodobým hmotným majetkem ve smyslu § 7 odst. 11 vyhlášky č. 500/2002 Sb. se automobil stal 27.3. 2005. Dle odpisového plánu začíná společnost odpisovat dlouhodobý majetek od prvního dne měsíce následujícího po datu zařazení majetku do účetní evidence a využívá pro osobní automobily rovnoměrný způsob výpočtu účetních odpisů. Jakým způsobem budou vypočteny rovnoměrné účetní odpisy osobního automobilu v jednotlivých účetních obdobích, jestliže účetním obdobím společnosti SDA, s.r.o. je kalendářní rok?*

*Řešení: Osobní automobil bude účetně odpisován od 1.4.2005. Jelikož doba používání osobního automobilu bude 5 let (tedy fakticky od 27.3.2005 – 27.3.2010), celkově se účetní odpisy budou počítat v 6 účetních obdobích. Výpočet rovnoměrných účetních odpisů v prvním účetním období pak proběhne takto:*

$$\text{Odpis v účetním období roku 2005} = \frac{9}{12} \times \frac{300\,000}{5} = 45\,000 \text{ Kč}$$

*Účetní zůstatková cena automobilu na konci roku 2005 bude činit 255 000 Kč (vypočte se jako rozdíl vstupní ceny a odepsané částky).*

*V účetních obdobích let 2006 – 2009 proběhne výpočet ročních rovnoměrných účetních odpisů takto:*

$$\text{Odpisy v účetních obdobích v letech 2006 - 2009} = \frac{300\,000}{5} = 60\,000 \text{ Kč}$$

*Na konci roku 2009 tak bude činit účetní zůstatková cena automobilu 15 000 Kč (vypočte se jako rozdíl vstupní ceny a sumy oprávek na konci roku 2009 (suma oprávek = součet odpisů v jednotlivých letech odpisování = 45 000 + 4 x 60 000 = 285 000 Kč).*

*V účetním období roku 2010 pak bude nutno doodepsat zbytek zůstatkové ceny, což může být potvrzeno tímto výpočtem (zbývá odepsat automobil za první tři měsíce účetního období):*

$$\text{Odpis v účetním období roku 2010} = \frac{3}{12} \times \frac{300\,000}{5} = 15\,000 \text{ Kč}$$

*Po provedení posledního účetního odpisu v roce 2010 je účetní zůstatková cena automobilu rovna 0 a tento automobil je tedy možno vyřadit z účetní evidence.*

*Účtování o osobním automobilu a jeho účetních odpisech bude v jednotlivých účetních obdobích vypadat takto:*

<b>Popis operace</b>	<b>Peněžní částka</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
<i>Účetní období 2005</i>			
<i>Pořízení automobilu (faktura)</i>	<i>300 000</i>	<i>042</i>	<i>321</i>
<i>Převod automobilu do užívání</i>	<i>300 000</i>	<i>022</i>	<i>042</i>

Účetní odpisy za rok 2005	45 000	551	082
Účetní období 2006			
Účetní odpisy za rok 2006	60 000	551	082
Účetní období 2007			
Účetní odpisy za rok 2007	60 000	551	082
Účetní období 2008			
Účetní odpisy za rok 2008	60 000	551	082
Účetní období 2009			
Účetní odpisy za rok 2009	60 000	551	082
Účetní období 2010			
Účetní odpisy za rok 2010	15 000	551	082
Vyřazení automobilu z účetní evidence	300 000	082	022

### b) Zrychlené (degresivní) účetní odpisy

Využití zrychlených účetních odpisů lze doporučit především u takového majetku, který ztrácí hodnotu (morálně zastarává) především v prvních letech odpisování (standardním příkladem takového majetku je výpočetní technika). Při uplatnění zrychlených účetních odpisů je vždy v následujícím roce odpisování odepsána nižší část hodnoty majetku než v roce předchozím. Největší roční odpis je tedy vykázán v prvním roce odpisování, nejnižší naopak v roce posledním. Pro výpočet zrychlených účetních odpisů lze využít např. následující vzorec:

$$O = \frac{2 \times VC \times (t+1-i)}{t \times (t+1)}$$

Kde:

VC = vstupní cena,

t = doba odpisování,

i = rok odpisování.

*Příklad 9.2: Společnost ASX, a.s. pořizuje počítačovou sestavu v hodnotě 60 000 Kč. Počítačová sestava byla zařazena do účetní evidence 28.6.2009. Společnost ASX, a.s. bude tuto počítačovou sestavu využívat 3 roky. Dle odpisového plánu společnosti jsou počítače odpisovány zrychleným účetním odpisem od prvního dne měsíce následujícího po dni zařazení počítačů do účetní evidence. Jakým způsobem bude vypočten účetní zrychlený odpis v jednotlivých účetních obdobích, pokud účetní období společnosti ASX, a.s. odpovídá kalendářnímu roku?*

*Řešení: Účetní zrychlené odpisy budou v tomto případě vypočteny v průběhu 4 účetních období – od roku 2009 až do roku 2012. V roce 2009 se bude odpisovat celkem 6 měsíců, v letech 2010 a 2011 celkem 12 měsíců a v roce 2012 zbývajících 6 měsíců. Pro konkrétní výpočet zrychlených odpisů je nutno si uvědomit, že rok odpisování (i) se nekryje s účetním obdobím. První rok odpisování (i = 1) trvá od 1.7.2009 – 30.6.2010, druhý rok odpisování (i = 2) trvá od 1.7.2010 - 30.6.2011 a třetí rok odpisování (i = 3) trvá od 1.7.2011 – 30.6. 2012.*

Výpočet zrychleného účetního odpisu v prvním účetním období (rok 2009) proběhne potom takto:

$$\text{Odpis v účetní období roku 2009} = \frac{6}{12} \times \frac{2 \times 60\,000 \times (3+1-1)}{3 \times (3+1)} = 15\,000 \text{ Kč}$$

Zůstatková cena počítačové sestavy je na konci roku 2009 rovna 45 000 Kč.

$$\begin{aligned} \text{Odpis v účetní období roku 2010} &= \frac{6}{12} \times \frac{2 \times 60\,000 \times (3+1-1)}{3 \times (3+1)} + \frac{6}{12} \times \frac{2 \times 60\,000 \times (3+1-2)}{3 \times (3+1)} = \\ &15\,000 + 10\,000 = 25\,000 \text{ Kč} \end{aligned}$$

Zůstatková cena počítačové sestavy je na konci roku 2010 rovna 20 000 Kč.

$$\begin{aligned} \text{Odpis v účetní období roku 2011} &= \frac{6}{12} \times \frac{2 \times 60\,000 \times (3+1-2)}{3 \times (3+1)} + \frac{6}{12} \times \frac{2 \times 60\,000 \times (3+1-3)}{3 \times (3+1)} = \\ &10\,000 + 5\,000 = 15\,000 \text{ Kč} \end{aligned}$$

Zůstatková cena počítačové sestavy je na konci roku 2011 rovna 5 000 Kč.

$$\text{Odpis v účetní období roku 2012} = \frac{6}{12} \times \frac{2 \times 60\,000 \times (3+1-3)}{3 \times (3+1)} = 5\,000 \text{ Kč}$$

Zůstatková cena počítačové sestavy je v polovině roku 2012 rovna 0 Kč a počítačová sestava tak může být vyřazena z účetní evidence<sup>84</sup>.

Účtování o počítačové sestavě a jejích odpisech bude podobné jako v předchozím příkladu.

### c) Zpomalené (progresivní) účetní odpisy

Zpomalené účetní odpisy je vhodné počítat v situaci, kdy bude zřejmé, že majetek bude ztrácet hodnotu především na konci své životnosti a v prvních letech používání bude jeho opotřebování minimální (např. v situaci, kdy bude odpisována budova, v níž společnost do budoucna plánuje provádět výrobu, která svou podstatou bude negativně působit na fyzický stav uvedené budovy (např. kvůli otřesům, apod.), v takovém případě lze oprávněně očekávat, že do okamžiku, než v této budově bude uvedena výroba zahájena, bude budova ztrácet na hodnotě nižší částky než v budoucích účetních obdobích, v nichž již výroba probíhá). Při uplatnění zpomalených účetních odpisů platí, že z hodnoty dlouhodobého majetku je v každém následujícím roce odpisování odepsána vyšší částka než v roce předchozím. Pro výpočet zpomalených účetních odpisů může být využit např. následující vzorec:

$$O = \frac{2 \times VC \times i}{t(t+1)}$$

<sup>84</sup> Pokud by účetní jednotka účtovala o odpisech nikoliv měsíčně, ale až na konci účetního období, došlo by k vyřazení počítačové sestavy z účetní evidence na konci účetního období roku 2008.

Kde:

VC = vstupní cena,

t = doba odpisování,

i = rok odpisování.

*Příklad 9.3: Společnost AFD, k.s. pořídila budovu v hodnotě 20 000 000 Kč. Dle odpisového plánu společnosti bude budova odpisována zpomalenými účetními odpisy po dobu užívání, která byla stanovena na 20 let. Budova byla zařazena do účetní evidence dne 27.3.2009. Budova začne být účetně odpisována k 1.4.2009. Jakým způsobem budou vypočteny zpomalené účetní odpisy budovy v účetních obdobích roku 2009 a 2010, jestliže účetním obdobím společnosti AFD, k.s. je kalendářní rok.*

*Řešení: V účetním období roku 2009 bude budova odpisována po dobu 9 měsíců. Výpočet zpomaleného účetního odpisu za účetní období 2009 proběhne takto:*

$$\text{Odpis v účetní období roku 2009} = \frac{9}{12} \times \frac{2 \times 20\,000\,000 \times 1}{20 \times (20 + 1)} = 71\,428,57 \approx 71\,429 \text{ Kč}$$

*Účetní odpisy je nutno zaokrouhlit na celé koruny nahoru.*

*V roce 2010 bude zpomalený účetní odpis vypočten takto:*

$$\begin{aligned} \text{Odpis v účetní období roku 2010} &= \frac{3}{12} \times \frac{2 \times 20\,000\,000 \times 1}{20 \times (20 + 1)} + \frac{9}{12} \times \frac{2 \times 20\,000\,000 \times 2}{20 \times (20 + 1)} = \\ &= 166\,666,7 \approx 166\,667 \text{ Kč} \end{aligned}$$

*Podobným způsobem by pak byly vypočítávány zpomalené účetní odpisy v následujících letech odpisování (ve vzorci by se měnila vždy pouze hodnota i). V důsledku zaokrouhlování odpisů na celé koruny nahoru by bylo nutno v posledním účetním období odepsat pouze zbytek zůstatkové ceny (výpočet by vyšel účetní zpomalený odpis poněkud vyšší, než bude zůstatková cena budovy v posledním roce odpisování).*

## **2. Výkonová metoda odpisování**

Výkonovou metodu odpisování je vhodné používat především u takového majetku, u něž je míra opotřebování zcela jednoznačně závislá na míře skutečného využití majetku. Typickým příkladem majetku, u něž je možno tuto metodu využít jsou výrobní stroje. Při uplatnění výkonové metody jde v podstatě o výpočet odpisového koeficientu (např. s využitím počtu hodin, množství produkce, atd.) pomocí něhož je potom v závislosti na míře využití majetku odpisována jeho hodnota. Výpočet výkonových odpisů bude vysvětlen na následujícím příkladu.

*Příklad 9.4: Společnost CXY, a.s. pořizuje v březnu 2006 výrobní stroj v hodnotě 1 000 000 Kč. Do užívání byl stroj uveden a dle účetní evidence zařazen 24.4. 2006. Dle výrobní dokumentace od výrobce stroje je zaručena životnost stroje do množství vyrobené produkce 100 000 ks výrobků. Společnost CXY, a.s. dle odpisového plánu odpisuje výrobní zařízení formou výkonových odpisů. Jakým způsobem bude stroj odpisován, jestliže v průběhu roku 2006 bylo pomocí stroje vyrobeno 5 000 ks výrobků, v roce 2007 35 000 ks výrobků, v roce*

### Přímé daně

2008 50 000 ks výrobků a v roce 2009 15 000 ks. Po výrobě uvedeného počtu kusů výrobků byl již stroj technicky tak zastaralý, že již další výrobky pomocí něj nemohly být vyrobeny.

*Řešení:* Celkově bude pomocí uvedeného stroje vyrobeno 105 000 ks výrobků. Tato skutečnost však pochopitelně nemůže být známa v okamžiku pořízení stroje, tj. v průběhu roku 2006. Při výpočtu účetních odpisů výkonovým způsobem je nutno se opřít o adekvátní informace známé v roce 2006. Těmito informacemi je v tomto případě výrobcem zaručená životnost stroje. Pomocí vstupní ceny a počtu kusů výrobků se poté vypočte odpisový koeficient (fakticky snížení hodnoty stroje způsobené výrobou 1 ks výrobku). Tento odpisový koeficient vynásobený počtem skutečně vyrobených výrobků v daném roce potom udává výši účetního odpisu v uvedeném roce. Daný stroj však lze odepsat pouze do výše jeho vstupní ceny. Konkrétní výpočet odpisů pomocí výkonové metody proběhne takto:

$$\text{Odpisový koeficient} = \frac{VC}{PKVDV}$$

*Kde:*

*VC = vstupní cena,*

*PKVDV = počet kusů výrobků deklarovaných výrobcem.*

*V uvedeném příkladu bude odpisový koeficient vypočten takto:*

$$\text{Odpisový koeficient} = \frac{1\,000\,000}{100\,000} = 10$$

*Odpisy v jednotlivých letech pak budou vypočteny takto:*

*Odpisy v jednotlivých letech = Odpisový koeficient × Skutečný počet výrobků v daném roce*

*Účetní odpis v roce 2006 bude vypočten takto:*

$$\text{Účetní odpis v roce 2006} = 10 \times 5\,000 = 50\,000 \text{ Kč}$$

*Účetní odpis v roce 2007 bude vypočten takto:*

$$\text{Účetní odpis v roce 2007} = 10 \times 35\,000 = 350\,000 \text{ Kč}$$

*Účetní odpis v roce 2008 bude vypočten takto:*

$$\text{Účetní odpis v roce 2008} = 10 \times 50\,000 = 500\,000 \text{ Kč}$$

*Účetní odpis v roce 2009 bude vypočten takto (v tomto roce je nutno odepsat pouze zbytek zůstatkové ceny):*

$$\text{Účetní odpis v roce 2009} = 10 \times 10\,000 = 100\,000 \text{ Kč}$$

Uvedené vzorce a způsoby účetního odpisování nejsou jediné možné. Některé společnosti řeší problematiku účetních odpisů jinými způsoby (např. stanoví v odpisovém plánu procentuální sazby ročních (měsíčních) odpisů a odpisují majetek tímto způsobem). Vždy by však zvolená



metoda účetního odpisování měla respektovat především ustanovení § 7 odst. 2 zákona o účetnictví a co nejlépe tak vyjádřit skutečné opotřebování dlouhodobého majetku.

### 9.3 Daňové odpisy

Z hlediska daňových odpisů se postupuje zejména podle § 26 – 33a ZDP. Zatímco účetní odpisy musí vést účetní jednotky povinně podle účetních předpisů, uplatnění daňových odpisů není povinností. Dle § 26 odst. 8 ZDP totiž platí, že:

*„Odpisy pro účely ZDP není poplatník povinen uplatnit, přitom odpisování lze i přerušit, ale při dalším odpisování je nutné pokračovat způsobem, jako by odpisování přerušeno nebylo, a to za podmínky, že v době přerušeni neuplatní poplatník (vlastník ani nájemce) výdaje paušální částkou podle § 7 nebo § 9 ZDP<sup>85</sup>. Pokud poplatník (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.“*

Pojem (daňové) odpisování hmotného majetku blíže definuje § 26 odst. 5 ZDP:

*„Odpisováním se pro účely ZDP rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu. Odpisování lze zahájit po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Obdobně to platí pro technické zhodnocení (§ 33 ZDP). Poplatník s příjmy podle § 7 a 9 ZDP, který nevede účetnictví a uplatňuje výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 ZDP<sup>86</sup>, může zahájit odpisování hmotného majetku, jedná-li se o hmotný majetek v daňové evidenci nebo pronajímaný hmotný majetek, evidovaný podle § 9 odst. 6 ZDP; přitom zvířata z vlastního chovu, nakoupená a darovaná zvířata po dosažení dospělosti zůstávají součástí zásob.“*

V zásadě platí, že daňově lze odpisovat hmotný i nehmotný majetek, který není podle ZDP z daňového odpisování vyloučen resp. u něž ze ZDP nevyplývá, že by odpisován být nemohl. Dle § 28 odst. 1 ZDP odpisuje hmotný majetek především jeho vlastník.

Z hlediska majetku vyloučeného z daňového odpisování je nutno respektovat zejména ustanovení § 27 ZDP. Dle tohoto ustanovení je hmotným majetkem vyloučeným z odpisování:

- a) bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, pokud výdaje (náklady) související s jeho pořízením nepřevýší 40 000 Kč,
- b) pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, jež nedosáhl plodonosného stáří,
- c) hydromeliorace do 2 let po jejím dokončení,
- d) umělecké dílo<sup>87</sup>, které je hmotným majetkem a není součástí stavby a budovy, předměty muzejní a galerijní hodnoty, popřípadě jejich soubory v muzeích a památkových objektech, stálé výstavní soubory a knihovní fondy knihoven jednotné soustavy, popřípadě jiné fondy,

<sup>85</sup> Jedná se o situace, kdy fyzická osoba mající příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti nebo z pronájmu uplatňuje v určitém zdaňovacím období výdaje procentem příjmů (čili eviduje pouze zdanitelné příjmy a neuplatňuje skutečně vynaložené výdaje).

<sup>86</sup> To znamená skutečně vynaložené výdaje v prokázané výši.

<sup>87</sup> Zákon č. 35/1965 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

- e) movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek,
- f) hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně podle zvláštních právních předpisů<sup>88</sup>,
- g) inventarizační přebytky hmotného majetku zjištěné podle zvláštního právního předpisu, pokud nebyly při zjištění zaúčtovány ve prospěch výnosů,
- h) hmotný movitý majetek nabytý věřitelem v důsledku zajištění závazku převodem práva, a to po dobu zajištění tohoto závazku a za předpokladu, že jej po tuto dobu bude odpisovat původní vlastník, uzavře-li s věřitelem smlouvu o výpůjčce,
- i) hmotný majetek, jehož bezúplatné nabytí bylo předmětem daně darovací a bylo v době nabytí od daně darovací osvobozeno,
- j) najatý hmotný majetek včetně hmotného majetku, který je předmětem smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku nebo obdobné smlouvy uzavřené v zahraničí, pokud odpisy nebo položky obdobného charakteru uplatňuje jiná osoba než vlastník.

Hmotným majetkem vyloučeným z odpisování bylo do konce roku 2007 také technické zhodnocení provedené nájemcem na osobním automobilu kategorie M<sub>1</sub> najatém podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí, s výjimkou automobilu, který byl 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 bylo počínaje 1.1.2005 rovno nebo vyšší než **1 500 000 Kč**<sup>89</sup>. V případě, kdy bylo 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 převýšilo 1 500 000 Kč, byl z odpisování vyloučen rozdíl, o který součet nájemného, technického zhodnocení a výdajů podle § 26 odst. 3 písm. c) ZDP převyšoval 1 500 000 Kč. Od počátku roku 2008 bylo toto ustanovení ze ZDP zcela vypuštěno, avšak na základě přechodných ustanovení k ZDP je nutno podle tohoto ustanovení i nadále postupovat u leasingových smluv uzavřených do konce roku 2007.

Daňově (ani účetně) se neodpisují také pozemky. Pořizovací cena pozemků může být uplatněna jako daňový náklad pouze za podmínek stanovených v § 24 odst. 2 písm. t) ZDP.

Z hlediska daňových odpisů osobních automobilů kategorie M<sub>1</sub> je pak nutno nezapomenout také na ustanovení § 29 odst. 10 ZDP platného do konce roku 2007, podle něž u osobního automobilu kategorie M<sub>1</sub>, s výjimkou automobilu, který je využíván provozovatelem silniční motorové dopravy nebo provozovatelem taxislužby na základě vydané koncese, a automobilu druh sanitní a druh pohřební, mohla 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**. I tento limit byl od počátku roku 2008 zrušen, avšak na základě přechodných ustanovení k ZDP jej bude nutno i nadále respektovat u uvedených osobních automobilů zaevidovaných do majetku poplatníka do konce roku 2007.

## 9.4 Daňové odpisy hmotného majetku

Při odpisování hmotného majetku platí postup, vymezený v § 30 – 32 ZDP. Dle § 30 odst. 1 ZDP zařídí poplatník **hmotný** majetek v prvním roce odpisování do příslušné odpisové skupiny dle přílohy č. 1 ZDP. Počínaje rokem 2008 vymezuje ZDP pro hmotný majetek

<sup>88</sup> Zákon č. 222/1994 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o Státní energetické inspekci. Zákon č. 138/1973 Sb., o vodách (vodní zákon).

<sup>89</sup> Pro rok 2004 činil uvedený limit 900 000 Kč.

celkem 6 odpisových skupin, kterým je v § 30 odst. 1 ZDP přiřazena následující doba odpisování:

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Stanovená doba odpisování v tabulce se však nevztahuje na hmotný majetek, u něhož došlo v průběhu odpisování k prodloužení doby odpisování.

V případě, že nelze některý hmotný majetek zařadit do jedné z výše uvedených skupin přímo dle přílohy č. 1 k ZDP, platí, že majetek zařazený podle Klasifikace stavebních děl CZ-CC vydané Českým statistickým úřadem se zařadí do odpisové skupiny 5 a ostatní hmotný majetek zařazený podle Standardní klasifikace produkce se zařadí do odpisové skupiny 2.

Z hlediska členění hmotného majetku do jednotlivých odpisových skupin v zásadě platí, že v odpisových skupinách 1 – 3 je zařazen hmotný **movitý** majetek a v odpisových skupinách 4 – 6 hmotný **nemovitý** majetek.

Pro vlastní výpočet daňových odpisů hmotného majetku lze využít 2 základní metody:

1. Rovnoměrné daňové odpisy (dle § 31 ZDP),
2. Zrychlené daňové odpisy (dle § 32 ZDP),

To, zda bude nově pořízený hmotný majetek odpisován rovnoměrně nebo zrychleně, stanovuje vlastník majetku na počátku odpisování. Jakmile však je způsob odpisování jednou zvolen a započat, nelze jej již v průběhu odpisování změnit.

Stejně jako v případě účetních odpisů, tak i v případě daňových odpisů platí, že majetek lze odepsat nejvýše do výše vstupní ceny (příp. zvýšené vstupní ceny). I v případě daňových odpisů platí, že se zaokrouhluje na celé koruny nahoru.

Dle § 26 odst. 6 ZDP platí, že rovnoměrné a zrychlené odpisy lze u hmotného majetku uplatnit tehdy, pokud je hmotný majetek evidovaný u poplatníka ke konci příslušného zdaňovacího období s výjimkou uvedenou v § 26 odst. 7 písm. b) – d) ZDP.

#### **9.4.1 Rovnoměrné daňové odpisy hmotného majetku**

První ze základních možností odpisování **hmotného** majetku, u něž ZDP umožňuje volbu způsobu odpisování, jsou rovnoměrné daňové odpisy. Při zvolení rovnoměrných daňových odpisů se postupuje v souladu s § 31 ZDP. Rovnoměrné daňové odpisy se počítají ze vstupní ceny pomocí ročních odpisových sazeb stanovených v tabulkách v § 31 ZDP. V podmínkách roku 2010 platí, že dle § 31 odst. 1 písm. a) – d) ZDP jsou jednotlivým odpisovým skupinám

přiřazeny pro účely výpočtu rovnoměrných daňových odpisů hmotného majetku následující **maximální** roční odpisové sazby (tyto sazby nabyly účinnosti počátkem roku 2005):

a) Roční odpisová sazba pro hmotný majetek neodpisovaný podle písmen b) až d):

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2,0

Až do konce roku 2004 obsahoval § 31 ZDP vždy pouze jedinou tabulku s ročními odpisovými sazbami pro účely výpočtu rovnoměrných daňových odpisů hmotného majetku. Při jednotlivých novelách ZDP se v zásadě vždy měnila pouze výše jednotlivých odpisových sazeb, příp. se objevovaly nové odpisové skupiny. Od počátku zdaňovacího období roku 2005 však lze v § 31 ZDP nalézt celkem 4 tabulky s rozdílnou výší ročních odpisových sazeb u odpisových skupin 1, 2 a 3 (tedy u movitého majetku) a nikoliv tedy u odpisových skupin 4 – 6 (u nemovitého majetku). Tyto odlišné tabulky jsou uvedeny v ustanovení § 31 odst. 1 písm. b) – d) ZDP takto:

b) Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %:

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	40	30	33,3
2	31	17,25	20
3	24,4	8,4	10

c) Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %:

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	35	32,5	33,3
2	26	18,5	20
3	19	9	10

d) Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %:

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Pro vlastní správný výpočet rovnoměrných daňových odpisů hmotného majetku je nutno správně identifikovat, kterou tabulku uvedenou pod písm. a) – d) je možno v konkrétním případě použít. Obecně platí, že sazby uvedené v tabulce pod písm. a) může použít kdokoli, kdo má právo daný majetek daňově odpisovat. Pro uplatnění zvýhodněných odpisových sazeb v tabulkách b) – d) je nutno splnit podmínky, které vymezuje § 31 odst. 2 – 6 ZDP.

Dle § 31 odst. 2 ZDP platí, že roční odpisové sazby uvedené v tabulce pod písm. b) může použít poplatník s převážně zemědělskou a lesní výrobou<sup>90</sup>, který je prvním vlastníkem stroje pro zemědělství a lesnictví, označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.3<sup>91</sup>. Za poplatníka s převážně zemědělskou a lesní výrobou se pro účely tohoto zákona považuje poplatník, u něhož příjmy z této činnosti činily v předcházejícím zdaňovacím období více než 50 % z celkových příjmů; přitom u poplatníka, jemuž vznikla daňová povinnost v průběhu zdaňovacího období, je rozhodný poměr skutečně dosažených příjmů.

Roční odpisové sazby uvedené v tabulce pod písm. c) může využít poplatník, který je prvním vlastníkem zařízení pro čištění a úpravu vod označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.24.1 (jedná se o plynové generátory a destilační, filtrační nebo rektifikační přístroje) využívaného ve stavbách zařazených podle Klasifikace stavebních děl CZ-CC<sup>92</sup> vydané Českým statistickým úřadem do podtřídy 125113 (jedná se o budovy vodního hospodářství, čistírny a úpravny vod), pro třídící a úpravárenské zařízení na zhodnocení druhotných surovin zahrnutých v oddílu 29 Standardní klasifikace produkce, pomocí něhož jsou zpracovány druhotné suroviny ve skupinách 37.10 (kovové druhotné suroviny) a 37.20 (nekovové druhotné suroviny) Standardní klasifikace produkce.

Roční odpisové sazby uvedené v tabulce pod písm. d) může použít poplatník, který je prvním vlastníkem hmotného majetku zařazeného podle ZDP v odpisových skupinách 1 až 3 s výjimkou majetku vyjmenovaného v § 31 odst. 5 ZDP. Za prvního vlastníka hmotného movitého majetku se přitom dle § 31 odst. 6 ZDP považuje poplatník, který si jako první pořídil nový hmotný movitý majetek, který dosud nebyl užíván k určenému účelu a u předchozího vlastníka byl zbožím. V této souvislosti je nutno zmínit také změnu, ke které došlo počínaje rokem 2006. Do ustanovení § 31 odst. 6 ZDP byla doplněna věta: „Za prvního vlastníka hmotného movitého majetku se považuje i poplatník, který tento majetek pořídil nebo vyrobil ve vlastní režii.“ Od počátku roku 2006 je tedy nepochybné, že zvýhodněné sazby podle tabulky v písm. d) lze využít i u majetku, který byl vyroben ve vlastní režii, což ze znění ZDP platného do konce roku 2005 nevyplývalo.

Dle § 31 odst. 5 ZDP však nelze využít zvýhodněné roční odpisové sazby uvedené v tabulkách pod písm. b) – d) u letadel, pokud nejsou využívána provozovateli letecké dopravy a leteckých prací na základě vydané koncese a provozovateli leteckých škol, u motocyklů a osobních automobilů, pokud nejsou využívány provozovateli silniční motorové dopravy a provozovateli taxislužby na základě vydané koncese a provozovateli autoškol nebo pokud se nejedná o osobní automobily v provedení speciální vozidlo podskupiny sanitní a pohřební podle zvláštního právního předpisu<sup>93</sup>, hmotného majetku označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.7 (přístroje pro domácnost, jinde neuvedené) a 35.12 (rekreační a sportovní čluny).

Vlastní výpočet rovnoměrných daňových odpisů vychází z ustanovení § 31 odst. 7 ZDP. Dle tohoto ustanovení platí, že roční rovnoměrný daňový odpis se vypočte za příslušné zdaňovací období jako jedna setina součinu jeho vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby. Poplatník může při výpočtu ročního daňového odpisu využít buď přímo roční odpisové sazby

<sup>90</sup> § 2e zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění zákona č. 85/2004 Sb.

<sup>91</sup> Standardní klasifikaci produkce je možno nalézt např. na internetových stránkách Českého statistického úřadu [www.czso.cz](http://www.czso.cz). V případě kódu 29.3 se jedná o zemědělské a lesnické traktory.

<sup>92</sup> Také Klasifikaci stavebních děl CZ-CC lze nalézt na internetových stránkách Českého statistického úřadu [www.czso.cz](http://www.czso.cz).

<sup>93</sup> Vyhláška č. 102/1995 Sb., o schvalování technické způsobilosti a technických podmínkách provozu silničních vozidel na pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů.

uvedené v příslušné tabulce, která v souvislosti s daným majetkem přichází v úvahu a nebo na základě svého rozhodnutí může použít i sazby nižší (při splnění zákonných podmínek). Roční odpisové sazby v tabulkách jsou **maximální možné**. Sazby nižší než maximální sazby však nemůže použít poplatník uvedený v § 2 ZDP (fyzické osoby), který uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 7 ZDP nebo § 9 odst. 4 ZDP (jedná se o situace, kdy fyzická osoba mající příjmy ze samostatné výdělečné činnosti nebo z pronájmu uplatňuje výdaje procentem příjmů) a je povinen vést odpisy pouze evidenčně podle § 26 odst. 8 ZDP anebo používá hmotný majetek pouze zčásti k zajištění zdanitelného příjmu a do výdajů k zajištění zdanitelného příjmu zahrnuje poměrnou část odpisů podle § 28 odst. 6 ZDP. Vzorec pro výpočet rovnoměrných daňových odpisů lze zapsat takto:

$$\text{Rovnoměrné odpisy} = \frac{\text{VC} \times \text{ROS}}{100}$$

Kde:

VC = vstupní cena

ROS = roční odpisová sazba v příslušném roce odpisování

Výpočet rovnoměrných daňových odpisů ze zvýšené vstupní ceny hmotného majetku (čili po provedeném technickém zhodnocení) se řídí ustanovením § 31 odst. 8 ZDP. Dle tohoto ustanovení platí, že při rovnoměrném odpisování ze zvýšené vstupní ceny hmotného majetku se stanoví odpisy tohoto majetku za dané zdaňovací období ve výši jedné setiny součinu jeho zvýšené vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby platné pro zvýšenou vstupní cenu. Vzorec pro výpočet rovnoměrných daňových odpisů ze zvýšené vstupní ceny může být zapsán takto:

$$\text{Rovnoměrné odpisy ze zvýšené vstupní ceny} = \frac{\text{ZVC} \times \text{ROSPZVC}}{100}$$

Kde:

ZVC = zvýšená vstupní cena

ROSPZVC = roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu

Také rovnoměrné daňové odpisy vypočtené podle předchozích vzorců se zaokrouhlují na celé koruny nahoru a to dle § 31 odst. 9 ZDP.

*Příklad 9.5: Pan Zelený podniká jako OSVČ v oboru zámečnictví a vede daňovou evidenci ve smyslu § 7b ZDP. Pro výkon své činnosti si v průběhu roku 2010 pořídil počítačovou sestavu v celkové hodnotě 50 000 Kč. Jaké podmínky musí splnit, aby mohl zahájit daňové odpisování počítačové sestavy a jakým způsobem vypočte rovnoměrné daňové odpisy této sestavy, je-li zároveň prvním vlastníkem uvedené počítačové sestavy a tuto počítačovou sestavu používá výhradně pro svou podnikatelskou činnost?*

*Řešení: Aby mohl pan Zelený vůbec zahájit daňové odpisování počítačové sestavy, je nutno, aby byly splněny zejména podmínky stanovené v § 26 odst. 5 ZDP. Dle tohoto ustanovení je možno zahájit daňové odpisování majetku až od okamžiku, kdy je uveden do stavu způsobilého obvyklému užívání (je tedy nutno fakticky počítačovou sestavu provozovat). U fyzických osob*

*majících příjmy podle § 7 ZDP (náš případ) je nutno dále splnit podmínku, aby byla daná počítačová sestava uvedena v daňové evidenci (na tuto podmínku není možno zapomenout!). Fakticky je tedy nutno, aby byla daná počítačová sestava zahrnuta do tzv. obchodního majetku pana Zeleného a to ve smyslu § 4 odst. 4 ZDP<sup>94</sup>. Další nezbytnou podmínkou k tomu, aby pan Zelený mohl zahájit daňové odpisování počítačové sestavy je skutečnost, že daný počítač bude využívat pro účely směřující k zajištění zdanitelných příjmů. Nezbytnou podmínkou k uplatnění daňových odpisů jako výdaje snižující základ daně z příjmů je také skutečnost, že pan Zelený nebude uplatňovat daňové výdaje procentem příjmů (paušálem), nýbrž bude uplatňovat skutečně vynaložené výdaje dle § 24 ZDP. Pokud by uplatnil výdaje paušální, nelze v daném zdaňovacím období daňové odpisy uplatnit jako daňový výdaj. V tomto případě by se sice daňové odpisy také vypočítaly, avšak vedly by se pouze evidenčně ve smyslu § 26 odst. 8 ZDP. Jelikož počítačová sestava je používána výhradně k podnikatelské činnosti pana Zeleného, nevznikne v tomto případě problém z hlediska případného krácení daňových odpisů jako daňového výdaje podle míry využití k podnikatelským a soukromým účelům (§ 28 odst. 6 ZDP). Dále je nutno stanovit, zda je vůbec nutno počítačovou sestavu daňově odpisovat. V tomto případě je nutno zkontrolovat podmínku uvedenou v § 26 odst. 2 písm. a) ZDP, a sice, zda byl překročen limit ocenění tzv. samostatných movitých věcí a souborů movitých věcí, od něž je takový majetek automaticky považován za hmotný majetek ve smyslu ZDP. Jelikož zákonem stanovený limit pro soubory movitých věcí činí 40 000 Kč a hodnota počítačové sestavy dosáhla 50 000 Kč, jedná se o hmotný majetek ve smyslu ZDP. Výdaje na pořízení tohoto majetku tedy lze uplatňovat jako položku snižující základ daně z příjmů pouze formou daňových odpisů a nikoliv jednorázově (dle § 24 odst. 2 písm. a) ZDP).*

*Pokud tedy pan Zelený výše uvedené podmínky splní, je možné aby zahájil daňové odpisování počítačové sestavy. V tomto případě je nutno nejprve počítačovou sestavu v prvním roce odpisování zařadit do příslušné odpisové skupiny dle § 30 odst. 1 ZDP. V roce 2010 tedy pan Zelený zařadí počítačovou sestavu podle přílohy č. 1 k ZDP do odpisové skupiny č. 1, čímž je zároveň stanovena minimální doba odpisování počítačové sestavy v délce 3 let. Jako další krok se musí pan Zelený rozhodnout, jakým způsobem bude počítačovou sestavu daňově odpisovat. Na výběr má rovnoměrné daňové odpisy dle § 31 ZDP a zrychlené daňové odpisy dle § 32 ZDP (nebo při splnění podmínek také tzv. mimořádné odpisy podle § 30a ZDP (viz dále)). Při výběru způsobu odpisování (rovnoměrné či zrychlené) není pan Zelený žádným způsobem omezován a záleží čistě na jeho rozhodnutí. V našem případě se pan Zelený rozhodl odpisovat počítačovou sestavu pomocí rovnoměrných daňových odpisů a bude se tak řídit ustanovením § 31 ZDP. Počítačová sestava bude odpisována minimálně ve zdaňovacích obdobích 2010 – 2012. Jelikož je pan Zelený prvním vlastníkem počítačové sestavy, má v tomto případě na výběr ze dvou tabulek s ročními odpisovými sazbami. Buď může využít tabulku „základní“ uvedenou v § 31 odst. 1 písm. a) ZDP s roční odpisovou sazbou pro odpisovou skupinu č. 1 pro první rok odpisování ve výši 20 a pro následující roky odpisování ve výši 40, nebo může využít roční odpisové sazby uvedené v tabulce v § 31 odst. 1 písm. d) ZDP pro prvního vlastníka (zvýhodněné sazby při zvýšení ročního odpisu v prvním roce odpisování o 10 %) ve výši 30 pro první rok odpisování a 35 v dalších letech odpisování. Za předpokladu, že má pan Zelený dostatečně vysoký základ daně z příjmů před uplatněním daňových odpisů, je pro něj nejvýhodnější uplatnění zvýhodněných odpisových sazeb pro*

<sup>94</sup> Dle § 4 odst. 4 ZDP se pro účely daně z příjmů fyzických osob rozumí obchodním majetkem souhrn majetkových hodnot (věcí, pohledávek a jiných práv a penězi ocenitelných jiných hodnot), které jsou ve vlastnictví poplatníka a o kterých bylo nebo je účtováno anebo jsou nebo byly uvedeny v evidenci majetku a závazků pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů (daňová evidence). Dnem vyřazení majetku z obchodního majetku poplatníka se rozumí den, kdy poplatník o tomto majetku naposledy účtoval nebo jej naposledy uváděl v daňové evidenci.

prvního vlastníka počítačové sestavy. Jelikož pan Zelený skutečně chce využít maximální přípustné sazby pro první rok odpisování, výpočet rovnoměrných daňových odpisů počítačové sestavy proběhne v jednotlivých zdaňovacích obdobích takto:

$$\text{Rovnoměrné odpisy v roce 2010} = \frac{50\,000 \times 30}{100} = 15\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Rovnoměrné odpisy v roce 2011} = \frac{50\,000 \times 35}{100} = 17\,500 \text{ Kč}$$

$$\text{Rovnoměrné odpisy v roce 2012} = \frac{50\,000 \times 35}{100} = 17\,500 \text{ Kč}$$

Na konci roku 2012 tak bude počítačová sestava plně daňově odepsána.

#### 9.4.2 Zrychlené daňové odpisy hmotného majetku

Druhou ze základních možností jak odpisovat daňově **hmotný** majetek jsou zrychlené daňové odpisy. V případě, že se podnikatelský subjekt rozhodne uplatňovat zrychlené daňové odpisy, řídí se § 32 ZDP. Ve srovnání s rovnoměrnými daňovými odpisy umožňují zrychlené daňové odpisy odepsat v prvních letech odpisování vyšší částky než u odpisů rovnoměrných. Při výpočtu zrychlených daňových odpisů se nepoužívají roční odpisové sazby, nýbrž tzv. koeficienty pro zrychlené odpisování, které vymezuje § 32 odst. 1 ZDP. Od 1.1.2005 činí tyto koeficienty:

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování (K <sub>1</sub> )	V dalších letech odpisování (K <sub>2</sub> )	Pro zvýšenou vstupní cenu (K <sub>3</sub> )
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Postup výpočtu zrychlených daňových odpisů stanovuje § 32 odst. 2 ZDP. Rozdílným způsobem se počítá zrychlený daňový odpis v prvním roce odpisování a jiným způsobem v dalších letech. V prvním roce odpisování se vypočte zrychlený daňový odpis jako podíl jeho vstupní ceny a přiřazeného koeficientu pro zrychlené odpisování platného v prvním roce odpisování. Matematicky tedy lze vyjádřit výpočet zrychleného daňového odpisu v prvním roce odpisování takto:

$$\text{Zrychlený daňový odpis v prvním roce odpisování} = \frac{VC}{K_1}$$

Kde:

VC = Vstupní cena,



$K_1$  = Koeficient pro zrychlené odpisování pro první rok odpisování.

Přitom platí, že s účinností od 1.1.2005 může poplatník, který je prvním vlastníkem, zvýšit v prvním roce odpisování vypočtený zrychlený odpis podle uvedeného vzorce o:

1. 20 % vstupní ceny stroje pro zemědělství a lesnictví, označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.3, a to jen u poplatníka s převážně zemědělskou a lesní výrobou<sup>95</sup>,
2. 15 % vstupní ceny zařízení pro čištění a úpravu vod označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.24.1 využívaného ve stavbách zařazených podle Klasifikace stavebních děl CZ-CC vydané Českým statistickým úřadem do podtřídy 125113, pro třídící a úpravárenské zařízení na zhodnocení druhotných surovin zahrnutých v oddílu 29 Standardní klasifikace produkce, pomocí něhož jsou zpracovány druhotné suroviny ve skupinách 37.10 a 37.20 Standardní klasifikace produkce,
3. 10 % vstupní ceny hmotného majetku zaříděného podle tohoto zákona v odpisových skupinách 1 až 3 s výjimkou hmotného majetku uvedeného v bodech 1 a 2 a v § 31 odst. 5 ZDP<sup>96</sup>,

V dalších letech odpisování se potom zrychlené daňové odpisy vypočtou jako podíl dvojnásobku jeho zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odpisování a počtem let, po které byl již odpisován. Matematicky tedy lze výpočet zrychlených odpisů v dalších letech odpisování vyjádřit takto:

$$\text{Zrychlené daňové odpisy v následujících letech odpisování} = \frac{2 \times ZC}{K_2 - n}$$

Kde:

ZC = Zůstatková cena majetku,

$K_2$  = Koeficient pro zrychlené odpisování pro následující roky odpisování,

n = Počet let, po které již byl majetek odpisován.

Od roku 2005 došlo v souvislosti s majetkem zařazeným do odpisových skupin 1 – 3 ke zkrácení doby odpisování. V souvislosti s tímto zkrácením je nutno při výpočtu zrychlených daňových odpisů v následujících letech odpisování věnovat pozornost také ustanovení § 32 odst. 4 ZDP, dle něhož platí, že při zkrácení doby odpisování podle § 30 odst. 1 ZDP u již odpisovaného hmotného majetku, kdy rozdíl mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odpisování a počtem let, po které byl již hmotný majetek odpisován, je menší než 2, se pro stanovení ročního odpisu použije vždy rozdíl mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odpisování a počtem let, po které byl již hmotný majetek odpisován, ve výši 2; přitom do počtu let se zahrnují pouze celá zdaňovací období podle § 17a ZDP<sup>97</sup>.

Podobně jako rovnoměrné daňové odpisy tak i zrychlené daňové odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru a to ve smyslu § 32 odst. 5 ZDP.

*Příklad 9.6: Pan Bílý si v roce 2005 pořídil a do provozu uvedl čerpadlo zařazené do 2. odpisové skupiny dle přílohy č. 1 k ZDP. Vstupní cena tohoto čerpadla činila 80 000 Kč. Pan Bílý je prvním vlastníkem tohoto čerpadla a rozhodl se, že bude čerpadlo odpisovat*

<sup>95</sup> § 2e zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění zákona č. 85/2004 Sb.

<sup>96</sup> Jedná se o stejná omezení jako u rovnoměrných daňových odpisů popsaná v kapitole 9.4.1.

<sup>97</sup> Zdaňovacím obdobím dle § 17a ZDP se rozumí především kalendářní nebo hospodářský rok (pokud je účetním obdobím účetní jednotky tzv. hospodářský rok, tj. 12 po sobě jdoucích měsíců počínajících prvním dnem libovolného měsíce v roce).

*zrychlenými daňovými odpisy. Jakým způsobem budou tyto odpisy v jednotlivých letech odpisování vypočteny?*

*Řešení: Jelikož je čerpadlo řazeno do 2. odpisové skupiny, bude k výpočtu zrychleného daňového odpisu využito koeficientů pro zrychlené odpisování ve výši  $K_1 = 5$  a  $K_2 = 6$ . Minimální doba odpisování čerpadla činí 5 let. Výpočet zrychleného daňového odpisu za rok 2005 proběhne takto:*

$$\text{Zrychlený daňový odpis v roce 2005} = \frac{80\,000}{5} = 16\,000 \text{ Kč}$$

*Jelikož je pan Bílý prvním vlastníkem čerpadla, může v prvním roce odpisování zvýšit takto vypočtený odpis ještě o 10 % vstupní ceny čerpadla, tj. o 8 000 Kč. Zrychlený daňový odpis čerpadla za rok 2005 tak bude činit 24 000 Kč. Zůstatková cena čerpadla po prvním roce odpisování tak činí 56 000 Kč.*

*Výpočet zrychleného daňového odpisu za rok 2006 potom proběhne takto:*

$$\text{Zrychlený daňový odpis v roce 2006} = \frac{2 \times 56\,000}{6 - 1} = 22\,400 \text{ Kč}$$

*Zůstatková cena čerpadla po druhém roce odpisování tedy činí 33 600 Kč.*

*Výpočet zrychleného daňového odpisu za rok 2007 potom proběhne takto:*

$$\text{Zrychlený daňový odpis v roce 2007} = \frac{2 \times 33\,600}{6 - 2} = 16\,800 \text{ Kč}$$

*Zůstatková cena čerpadla po třetím roce odpisování tedy činí 16 800 Kč.*

*Výpočet zrychleného daňového odpisu za rok 2008 potom proběhne takto:*

$$\text{Zrychlený daňový odpis v roce 2008} = \frac{2 \times 16\,800}{6 - 3} = 11\,200 \text{ Kč}$$

*Zůstatková cena čerpadla po čtvrtém roce odpisování tedy činí 5 600 Kč.*

*Výpočet zrychleného daňového odpisu za rok 2009 potom proběhne takto:*

$$\text{Zrychlený daňový odpis v roce 2009} = \frac{2 \times 5\,600}{6 - 4} = 5\,600 \text{ Kč}$$

*Po pátém roce odpisování je zůstatková cena čerpadla 0 Kč a čerpadlo je tak plně odepsáno.*

Technické zhodnocení ve smyslu § 33 ZDP zvyšuje v případě zrychleného daňového odpisování majetku, na němž je toto technické zhodnocení provedeno, jeho zůstatkovou cenu a to v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání (s výjimkami uvedenými v § 29 odst. 1, 4 a 6 a u technického zhodnocení provedeného na nemovité kulturní památce odpisovaného podle § 30 odst. 6 ZDP nebo u technického zhodnocení provedeného na hmotném majetku vyloučeném z odpisování). Výpočet zrychlených daňových odpisů po provedení technického zhodnocení se následně řídí § 32 odst. 3 ZDP. Dle tohoto ustanovení platí, že při zrychleném odpisování majetku zvýšeného o jeho technické zhodnocení se odpisy stanoví:

- a) v roce zvýšení zůstatkové ceny jako podíl dvojnásobku zvýšené zůstatkové ceny majetku a přiřazeného koeficientu zrychleného odpisování platného pro zvýšenou zůstatkovou cenu,

- b) v dalších zdaňovacích obdobích jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny majetku a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem zrychleného odpisování platným pro zvýšenou zůstatkovou cenu a počtem let, po které byl odpisován ze zvýšené zůstatkové ceny.

Matematicky pak lze zapsat vzorec pro výpočet zrychlených daňových odpisů po provedení technického zhodnocení v roce zvýšení zůstatkové ceny takto:

$$\text{Zrychlený odpis v roce zvýšení zůstatkové ceny} = \frac{2 \times \text{ZZC}}{K_3}$$

Kde:

ZZC = Zvýšená zůstatková cena,

$K_3$  = Koeficient zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu.

Vzorec pro výpočet zrychlených daňových odpisů v následujících letech po provedení technického zhodnocení lze zapsat takto:

$$\text{Zrychlený odpis v dalších letech po zvýšení zůstatkové ceny} = \frac{2 \times \text{ZZC}}{K_3 - n}$$

Kde:

ZZC = Zvýšená zůstatková cena,

$K_3$  = Koeficient zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu,

n = Počet let, po které již bylo odpisováno ze zvýšené zůstatkové ceny.

### 9.4.3 Mimořádné odpisy

V průběhu roku 2009 došlo v souvislosti se snahou o řešení dopadů finanční krize na podnikatelské subjekty k několika novelizacím ZDP. Dne 20. 7. 2009 vstoupila v účinnost novela ZDP provedená zákonem č. 216/2009 Sb., která do ZDP vložila nový § 30a. Toto ustanovení umožňuje v případě některých druhů odpisovatelného hmotného majetku využít pro vlastní odpisování vybraného majetku tzv. **mimořádné odpisy**. Výhodou tohoto způsobu odpisování je skutečnost, že vybraný majetek bude možno odepsat ze mnohem kratší dobu, než je tomu v případě rovnoměrných či zrychlených daňových odpisů. Nové ustanovení § 30a ZDP zní:

*„(1) Hmotný majetek zařazený v odpisové skupině 1 podle přílohy č. 1 k tomuto zákonu pořízený v období od 1. ledna 2009 do 30. června 2010 může poplatník, který je jeho prvním vlastníkem, odepsat rovnoměrně bez přerušení do 100 % vstupní ceny za 12 měsíců.*

*(2) Hmotný majetek zařazený v odpisové skupině 2 podle přílohy č. 1 k tomuto zákonu pořízený v období od 1. ledna 2009 do 30. června 2010 může poplatník, který je jeho prvním vlastníkem, odepsat bez přerušení do 100 % vstupní ceny za 24 měsíců, přitom za prvních 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrně do výše 60 % vstupní ceny hmotného majetku a za dalších bezprostředně následujících 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrně do výše 40 % vstupní ceny hmotného majetku.*

*(3) Odpisy podle odstavců 1 a 2 se stanoví s přesností na celé měsíce; přitom poplatník má povinnost zahájit odpisování počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. Při zahájení nebo ukončení odpisování v průběhu zdaňovacího období lze uplatnit odpisy pouze ve výši připadající na toto zdaňovací období. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.*

(4) *Mimořádné odpisy hmotného majetku podle odstavců 1 a 2 nelze uplatnit u hmotného majetku odpisovaného podle § 30 odst. 4 a 5.*

(5) *Technické zhodnocení hmotného majetku odpisovaného podle odstavců 1 a 2 nezvyšuje jeho vstupní cenu. Ukončené technické zhodnocení se zařídí do odpisové skupiny, ve které je zaříděn hmotný majetek, na kterém je technické zhodnocení provedeno, a odpisuje se jako hmotný majetek podle § 26 až 30 a § 31 až 33.“*

Z výše uvedeného ustanovení vyplývá, že možnost uplatnění mimořádných odpisů se týká pouze majetku zařazeného podle ZDP do odpisových skupin č. 1 a 2 a to za podmínky, že tento majetek byl pořízen v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010, přičemž jeho pořizovatel musí zároveň být jeho prvním vlastníkem (mimořádné odpisy tedy nelze uplatnit např. v případě ojetého automobilu). Smyslem této úpravy je motivovat poplatníky zvýhodněnou technikou odpisování a tedy rychlejším přenosem vstupní ceny vybraného majetku do daňových nákladů k nákupu hmotného majetku zařazeného v odpisových skupinách č. 1 a 2 v období finanční a ekonomické krize a stimulovat tak poptávku po tomto majetku. Také v případě mimořádných odpisů platí, že je-li majetek využíván k dosahování zdanitelných příjmů jen částečně, pak je nutno i mimořádné odpisy příslušně krátit (blíže viz kapitola 3.21). V případě, že je na předmětném majetku provedeno technické zhodnocení, neplatí, že toto technické zhodnocení navyšuje vstupní či zůstatkovou cenu odpisovaného majetku, jako tomu je v případě rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů, nýbrž podle § 30a odst. 5 ZDP se toto technické zhodnocení zařídí do odpisové skupiny, ve které je zaříděn hmotný majetek, na němž je technické zhodnocení provedeno, a odpisuje se jako samostatný majetek podle § 26 – 30 a § 31 – 33 ZDP (tedy pomocí rovnoměrných či zrychlených daňových odpisů).

*Příklad 9.7: Společnost Simpa, s.r.o. pořídila a do účetní evidence zařadila k 17. 6. 2009 novou počítačovou sestavu v hodnotě 48 000 Kč a nový osobní automobil v hodnotě 300 000 Kč. Může společnost Simpa, s.r.o. uplatnit u těchto složek majetku mimořádné daňové odpisy? Pokud ano, jakým způsobem je vypočítat, pokud jejím zdaňovacím obdobím je kalendářní rok?*

*Řešení: Jelikož je počítačová sestava řazena podle přílohy č. 1 ZDP do odpisové skupiny č. 1 a osobní automobil do odpisové skupiny č. 2, oba druhy majetku byly pořízeny v období mezi 1. 1. 2009 – 30. 6. 2010 a společnost Simpa, s.r.o. je jejich prvním vlastníkem, přičemž tento majetek nelze odpisovat podle § 30 odst. 4 a 5 ZDP, jsou splněny všechny zákonné požadavky k tomu, aby počítačová sestava i osobní automobil mohly být odpisovány pomocí mimořádných daňových odpisů dle § 30a ZDP (nic však nebrání společnosti Simpa, s.r.o., aby tyto majetky odpisovala pomocí rovnoměrných nebo zrychlených daňových odpisů, využití mimořádných odpisů však může být pro společnost výhodnější, zvláště pokud v průběhu let 2009 a následujících bude vysoce zisková). Výpočet mimořádných odpisů je společnost Simpa, s.r.o. povinna zahájit od 1. 7. 2009, tedy od měsíce následujícího po dni, ke kterému byly splněny podmínky pro odpisování.*

*Výpočet mimořádných odpisů počítačové sestavy potom tedy proběhne takto:*

*Měsíční odpis = 48 000 / 12 = 4 000 Kč.*

*Mimořádný odpis v roce 2009 = 6 x 4 000 Kč = 24 000 Kč.*

*Mimořádný odpis v roce 2010 = 6 x 4 000 Kč = 24 000 Kč.*

*Výpočet mimořádných odpisů automobilu proběhne takto:*

*Výpočty pro prvních 12 měsících odpisování:*

$60\% \text{ vstupní ceny} = 0,6 \times 300\,000 = 180\,000 \text{ Kč.}$

$\text{Měsíční odpis v prvních 12 měsících odpisování} = 180\,000 / 12 = 15\,000 \text{ Kč.}$

*Výpočty pro druhých 12 měsíců odpisování:*

$40\% \text{ vstupní ceny} = 0,4 \times 300\,000 = 120\,000 \text{ Kč.}$

$\text{Měsíční odpis v druhých 12 měsících odpisování} = 120\,000 / 12 = 10\,000 \text{ Kč.}$

$\text{Mimořádný odpis v roce 2009} = 15\,000 \times 6 = 90\,000 \text{ Kč.}$

$\text{Mimořádný odpis v roce 2010} = 15\,000 \times 6 + 10\,000 \times 6 = 150\,000 \text{ Kč.}$

$\text{Mimořádný odpis v roce 2011} = 10\,000 \times 6 = 60\,000 \text{ Kč.}$

*Při využití mimořádných daňových odpisů tak bude počítačová sestava odepsána za 12 kalendářních měsíců od počátku jejího odpisování, v případě osobního automobilu se tak stane po 24 měsících od počátku odpisování.*

## 9.5 Daňové odpisy nehmotného majetku

Daňové odpisování nehmotného majetku se v současnosti řídí zejména ustanovením § 32a ZDP. V § 32a odst. 1 ZDP je definován nehmotný majetek, který lze daňově odpisovat. Tímto majetkem se rozumí zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený účetními předpisy<sup>98</sup>, pokud

a) byl

1. nabyt úplatně, vkladem společníka nebo tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo
2. vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování a

b) vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a

c) doba použitelnosti je delší než jeden rok; přitom dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.

V případě nehmotného majetku dle § 32a odst. 3 ZDP platí, že nehmotný majetek může kromě vlastníka odpisovat poplatník, který k němu nabyt právo užívání za úplatu.

Vlastní postup odpisování nehmotného majetku potom upravuje § 32a odst. 4 ZDP. Dle tohoto ustanovení platí, že u nehmotného majetku, ke kterému má poplatník právo užívání na dobu určitou, se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. V ostatních případech se nehmotný majetek odpisuje rovnoměrně bez přerušení, a to audiovizuální dílo 18 měsíců, software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců, zřizovací výdaje 60 měsíců a ostatní nehmotný majetek 72 měsíců. U nehmotného majetku, nabytého vkladem nebo přeměnou, pokračuje nabyvatel v odpisování započatém původním vlastníkem za podmínky, že vkladatelem, zanikající nebo rozdělovanou obchodní společností nebo družstvem mohly být odpisy u tohoto nehmotného majetku uplatňovány. U nehmotného

<sup>98</sup> S výjimkou majetku definovaného v § 32a odst. 2 ZDP, který vymezuje majetek, který sice z hlediska účetních předpisů je dlouhodobým nehmotným majetkem, avšak z hlediska daňového se o nehmotný majetek nejedná a z tohoto důvodu se také daňově neodpisuje (jedná se např. o goodwill, preferenční limity, povolenky na emise skleníkových plynů, atd.).

majetku vloženého poplatníkem uvedeným v § 2 odst. 3 ZDP a § 17 odst. 4 ZDP může nabyvatel uplatnit v úhrnu odpisy jako výdaje (náklady) jen do výše úhrady prokázané vkladatelem.

Počínaje rokem 2006 byly do ustanovení § 32a ZDP vloženy nové odstavce 5 a 6, které dále zpřesňují postup výpočtu daňových odpisů nehmotného majetku. Dle § 32a odst. 5 ZDP pro rok 2010 platí, že se odpisy nehmotného majetku stanoví s přesností na celé měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování; přitom poplatník, který má právo užívání nehmotného majetku sjednané smlouvou na dobu určitou, má možnost stanovit odpisy s přesností na dny. Při zahájení (ukončení) odpisování v průběhu zdaňovacího období lze uplatnit odpisy pouze ve výši připadající na toto zdaňovací období v závislosti na použitém stanovení přesnosti odpisů. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Nový odstavec 6 potom blíže definuje technické zhodnocení nehmotného majetku. Dle tohoto ustanovení platí, že technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu nehmotného majetku; přitom za technické zhodnocení se považují výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku převyší částku 40 000 Kč. Za technické zhodnocení se považují i uvedené výdaje nepřesahující stanovenou částku, pokud je poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 ZDP. Poplatník pokračuje v odpisování nehmotného majetku ze zvýšené vstupní ceny snížené o již uplatněné odpisy od měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo technické zhodnocení ukončeno, a to rovnoměrně bez přerušení po zbývající dobu odpisování stanovenou v § 32a odst. 4 ZDP, nejméně však

- a) audiovizuální díla po dobu 9 měsíců,
- b) software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje po dobu 18 měsíců,
- c) nehmotný majetek, je-li právo užívání sjednáno na dobu určitou, do konce doby sjednané smlouvou,
- d) ostatní nehmotný majetek po dobu 36 měsíců.

Technické zhodnocení ukončené na již odepsaném nehmotném majetku se odpisuje samostatně po dobu uvedenou v písmenech a), b) a d). Při prodloužení doby užívání práva sjednaného smlouvou na dobu určitou, zvýší poplatník o hodnotu technického zhodnocení vstupní cenu a pokračuje v odpisování nehmotného majetku ze zvýšené vstupní ceny snížené o již uplatněné odpisy od měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo právo užívání prodlouženo, a to rovnoměrně bez přerušení do konce doby nově sjednaného práva užívání.

Daňové odpisování nehmotného majetku však není (na rozdíl od daňového odpisování hmotného majetku) záležitostí fyzických osob, které mají příjmy podle § 7 ZDP (příjmy ze samostatné výdělečné činnosti) nebo § 9 ZDP (příjmy z pronájmu), a které zároveň nevedou účetnictví. Pro tyto subjekty platí dle § 24 odst. 2 písm. zn) ZDP, že výdaje na pořízení nehmotného majetku se považují za daňové výdaje v tom zdaňovacím období, ve kterém byly vynaloženy. Tyto osoby tedy nemusí nehmotný majetek daňově odpisovat.

## 10. Vybírání daně z příjmů a daňové přiznání

Výši daňové povinnosti si vypočtou poplatníci na přiznání k dani z příjmů, které vydává v tištěné nebo elektronické podobě MF ČR a sice:

- přiznání k dani z příjmů fyzických osob,
- přiznání k dani z příjmů právnických osob.

### 10.1 Povinnost podat daňové přiznání

Povinnost podat přiznání k dani z příjmů **fyzických osob** má poplatník:

- který má souběžně příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků od více plátců (pokud jsou daněny zálohově),
- s ročními příjmy, které jsou předmětem daně a přesáhly 15 000 Kč, kromě příjmů podle § 6, příjmů osvobozených od daně, příjmů z nichž je vybírána daň srážkou,
- s ročními příjmy, které jsou předmětem daně a nepřesáhly 15 000 Kč, ale poplatník vykazuje daňovou ztrátu,
- s příjmy podle § 6, který má kromě toho i jiné příjmy podle § 7 – 10, převyšující ročně částku 6 tis. Kč, přičemž do limitu se nezahrnují příjmy osvobozené od daně a příjmy zdaněné zvláštní sazbou daně,
- nerezident, který uplatňuje slevu na dani podle § 35ba odst. 1 písm. b) až e), nebo daňové zvýhodnění a nebo nezdanitelnou část základu daně podle § 15 odst. 3 a 4 ZDP.
- kterému byly vyplaceny nebo který jiným způsobem obdržel příjmy ze závislé činnosti a nebo funkční požitky za uplynulá léta, které se nepovažovaly podle § 5 odst. 4 ZDP za jeho příjmy ve zdaňovacím období, kdy byly zúčtovány plátcem daně v jeho prospěch,
- s příjmy ze závislé činnosti a nebo s funkčními požitky, který uplatňuje pro snížení základu daně hodnotu darů poskytnutých do zahraničí za podmínek uvedených v § 15 odst. 1 ZDP.
- který byl vyzván správcem daně (finančním úřadem) k podání daňového přiznání,

Povinnost podat přiznání k dani z příjmů **právnických osob** má poplatník dle § 38m ZDP:

- i v případě, kdy vykazuje základ daně ve výši nula nebo daňovou ztrátu, kromě případů veřejné obchodní společnosti, právnické osoby, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání a nemá příjmy, které jsou předmětem daně, má pouze příjmy osvobozené od daně nebo má pouze příjmy zdaněné srážkovou daní,
- za období předcházející rozhodnému dni fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení společnosti (družstva), za které nebylo dosud daňové přiznání podáno, není-li tento rozhodný den prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku,
- za období předcházející dni zápisu změny právní formy komanditní společnosti na jinou obchodní společnost (družstvo) a změnu právní formy a.s. nebo s.r.o. anebo družstva na v.o.s. nebo k.s., za které nebylo dosud daňové přiznání podáno,
- za období předcházející změně zdaňovacího období z kalendářního roku na hospodářský rok nebo naopak anebo předcházející změně ve vymezení hospodářského roku, nebylo-li dosud za toto období daňové přiznání podáno,
- za období předcházející dni přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti zapsané do obchodního rejstříku z území České republiky. Při stanovení základu daně se vychází z výsledku hospodaření zjištěného z řádné nebo mimořádné účetní závěrky, kterou je povinna sestavit evropská společnost nebo evropská

družstevní společnost ke dni předcházejícímu dni přemístění zapsaného sídla z území České republiky.

Další situace, kdy vzniká povinnost podat daňové přiznání u právnických osob upravují další ustanovení ZDP či zákona o správě daní a poplatků (konkurz, právní nástupnictví, atd.).

Z uvedeného textu vyplývá, že **povinnost podat daňové přiznání nemá zejména:**

- poplatník s příjmy podle § 6 ZDP, který nemá jiné příjmy podle § 7 až 10 vyšší než 6 000 Kč za rok,
- poplatník, který má roční příjmy, jež jsou předmětem daně, nepřevyšující 15 000 Kč a přitom nevykázal daňovou ztrátu a nejde o příjmy podle § 6 ZDP,
- poplatník jemuž plynou pouze příjmy podle § 6 za zahraničí, které jsou podle § 38f ZDP vyjmuty ze zdanění,
- právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání a nemá příjmy, které jsou předmětem daně, nebo má pouze příjmy osvobozené od daně či příjmy zdaňované srážkou podle zvláštní sazby daně, kromě úrokových příjmů vymezených v § 36 odst. 6 ZDP, u kterých provedením srážky není daňová povinnost splněna,
- veřejná obchodní společnost.

## 10.2 Lhůty pro podání daňového přiznání

Základní lhůta pro podání řádného přiznání k dani z příjmů fyzických i právnických osob je podle zákona nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. V této lhůtě je daň rovněž splatná. Zdaňovacím obdobím je u fyzických osob kalendářní rok, u právnických osob to může být i rok hospodářský). V případě, že poplatník podléhá auditu nebo přiznání zpracovává daňový poradce, lze podat přiznání do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Správce daně může uvedené lhůty prodloužit na žádost daňového subjektu nebo z vlastního podnětu až o tři měsíce. Má-li poplatník příjmy zdaňované v zahraničí na základě daňového přiznání a správce daně mu prodloužil lhůtu pak může podat daňové přiznání až do 10 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.

Právní nástupce je povinen podat přiznání k dani z příjmů nejpozději do 6 měsíců od úmrtí daňového subjektu a zmocněnec do 3 měsíců po ustavení správcem daně.

V případě ukončení činnosti, zániku bez likvidace, skončení likvidace, prohlášení konkurzu, zrušení konkurzu, prohlášení a současně zrušení konkurzu se podává daňové přiznání do konce následujícího měsíce. Daňové přiznání se podává rovněž ke dni, ke kterému sestavuje správce konkurzní podstaty konečnou zprávu, nejpozději v den předložení konečné závěrečné zprávy soudu za uplynulou část zdaňovacího období, za kterou nebylo daňové přiznání podáno.

Při stanovení výše a periodicity záloh se vychází z poslední známé daňové povinnosti, kterou si poplatník sám vypočetl a uvedl v daňovém přiznání. Po skončení zdaňovacího období se zálohy na daň zaplacené v jeho průběhu započítávají na úhradu skutečné výše daně.

Kromě řádného přiznání k dani z příjmů existuje ještě opravné a dodatečné přiznání. **Opravné daňové přiznání** podává poplatník ještě před uplynutím lhůty k podání přiznání, je-li jeho daňová povinnost nebo ztráta jiná než uvedl v předchozím řádném nebo opravném přiznání. Pro vyměřovací řízení bude pak použito toto opravné přiznání a k předchozímu přiznání se nepřihlíží.

- **Dodatečné daňové přiznání** se podává po uplynutí lhůty k podání přiznání, zjistí-li poplatník, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší, než je jeho



poslední známá daňová povinnost. Na nižší daňovou povinnost nebo na vyšší daňovou ztrátu proti poslední známé daňové povinnosti lze podat dodatečné daňové přiznání jen tehdy, nejsou-li splněny podmínky pro použití mimořádných opravných prostředků a přezkoumávání daňových rozhodnutí a to do 3 let od konce zdaňovacího období (ZdO), v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost podat daňové přiznání.

Dodatečné daňové přiznání není přípustné, pokud byl před jeho podáním učiněn správcem daně úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti za období, kterého by se daňové přiznání týkalo, a to až do doby ukončení tohoto úkonu. Dojde-li v důsledku dodatečného přiznání ke snížení původní daňové povinnosti, sníží se současně s výjimkou pokut a zvýšení daně i daňové příslušenství připadající na částku snížení původní daňové povinnosti, a to od původního dne splatnosti.

### 10.3 Výběr daně z příjmů

Daň se platí jednorázově, není-li ze zákona povinnost platit zálohy na daň např. když je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, nebo na základě podání přiznání právnické nebo fyzické osoby bez povinnosti platit zálohy.

Zálohy na daň z příjmů ve výši podle § 38h ZDP platí:

- poplatník (fyzická osoba), který má příjmy podle § 6 ZDP a podepsal prohlášení k dani,
- poplatník (fyzická osoba), který má příjmy podle § 6 ZDP a nepodepsal prohlášení k dani,

Zálohy na daň z příjmů ve výši podle § 38a ZDP platí:

- právnická nebo fyzická osoba s příjmy podle § 7 až 10 ZDP, podávající daňové přiznání.

Výše a periodicita záloh se stanoví podle poslední známé daňové povinnosti (PZDP)<sup>99</sup> jak ukazuje tabulka 10.1.

Tabulka 10.1 Periodicita a lhůty splatnosti záloh na daň z příjmů

Poslední známá daňová povinnost	Periodicita záloh	Termíny splatnosti záloh
PZDP <, = 30 000 Kč	neplatí se	
30 000 < PZDP <, = 150 000 Kč	šestiměsíční	15. den 6. a 12. měsíce ZdO
PZDP > 150 000 Kč	tříměsíční	15. den 3., 6., 9., 12. měsíce ZdO

Zálohy na daň podle poslední známé daňové povinnosti neplatí poplatníci, kteří uvedli v přiznání za poslední ZdO částku nižší než 30 tis. Kč a dále obce. Pololetní zálohy se platí ve výši 40 % PZDP a čtvrtletní zálohy ve výši 25 % PZDP.

U právnických osob, které podnikaly pouze část zdaňovacího období např. při zahájení podnikání v průběhu zdaňovacího období se částka daně uvedená na přiznání za předcházející období přepočte lineárně jakoby poplatník podnikal celý rok.

*Příklad 10.1: Akciová společnost, která začala pobírat příjmy z obchodní činnosti 10. 10. 2010 vyčíslila daň v přiznání k 31. 12. 2010 ve výši 15 tis. Kč. Vypočtěte výši záloh a periodicitu (a) i pro alternativu, ve které by činila poslední známá daňová povinnost a.s. 60 tis. Kč (b).*

<sup>99</sup> PZDP je částka daně uvedená v přiznání k dani z příjmů za předcházející zdaňovací období.

**Řešení:**

a) *Přepočtená poslední známá daňová povinnost činí  $(15\ 000 : 3) \cdot 12 = 60\ 000$  Kč.*

*Vzniká povinnost platit zálohy pololetně ve výši 40 % přepočtené PZDP tj. ve výši 24 000 Kč.*

b) *Přepočtená poslední známá daňová povinnost činí  $(60\ 000 : 3) \cdot 12 = 240\ 000$  Kč.*

*Vzniká povinnost platit zálohy čtvrtletně ve výši 25 % přepočtené PZDP tj. ve výši 60 000 Kč.*

U fyzických osob, které mají příjmy ze závislé činnosti i z podnikání se výše záloh stanoví v závislosti na poměru dílčího základu daně podle § 6 a dílčích základů daně podle § 7 až 10 ZDP.

Tabulka 10.2 Zvláštní režim stanovení záloh u fyzické osoby

Poměr $p = (DZD_{\S 6} : DZD_{\S 6 \text{ až } 10}) \cdot 100$	Záloha na daň se:
$P >, = 50$	neplatí
$15 <, = P < 50$	platí v poloviční výši
$P < 15$	platí v plné výši

Pokud poplatník ukončil činnost, ze které mu plynuly zdanitelné příjmy, nebo zanikl zdroj jeho zdanitelných příjmů, pak není povinen platit zálohy na daň podle poslední známé daňové povinnosti a to od splátky po dni, v němž došlo ke změně rozhodných skutečností. Tyto skutečnosti však musí oznámit správci daně.

Poplatník platí daň místně příslušnému správci daně v české měně buď bezhotovostním převodem z účtu u banky nebo v hotovosti (v pokladně správce, poštovní poukázkou, výkonnému úředníku při výkonu exekuce, pracovníku správce v blokovém řízení). Na žádost poplatníka může správce daně povolit posečkání daně nebo její zaplacení ve splátkách. Jde o případy, kdy neprodlené zaplacení by znamenalo vážnou újmu pro dlužníka, nebo není-li možné vybrat z jiných důvodů celý daňový nedoplatek najednou anebo u částek, u kterých lze očekávat jejich odpis.

## 10.4 Přiznání k dani z příjmů fyzických osob – zadání příkladu

*Podnikatel Karel Novotný (rod. č. 651212135) zahájil 1. 10. 2010 výrobu a montáž kovových konstrukcí na živnostenské oprávnění a vede daňovou evidenci. Před tím byl zaměstnán v akciové společnosti, kde pobíral příjmy ze závislé činnosti. Žije v Brně na Lipové 12, ve společné domácnosti s manželkou, která je zaměstnána na plný úvazek a kromě toho vypomáhá manželovi v podnikání. Má dvě děti ve věku 4 a 7 let a platí si penzijní připojištění v částce 18 tis. Kč ročně. V průběhu roku měl rovněž příjmy z pronájmu rodinného domku, podíly na zisku společníka v.o.s., příjmy z vydané knihy a příjmy z prodeje zemědělských přebytků.*

- *Podle potvrzení vystaveného zaměstnavatelem měl příjmy ve výši 150 000 Kč, úhrn sraženého pojistného a zaplacených záloh na daň z příjmů byl vypočten podle platných předpisů.*
- |  |                   |
|--|-------------------|
| 2. <i>Z podnikání činily zdanitelné příjmy</i> | <i>817 250 Kč</i> |
| <i>Výdaje související s těmito příjmy</i>      | <i>369 020 Kč</i> |
| 3. <i>Odpisy dlouhodobého majetku</i>          | <i>118 400 Kč</i> |
| <i>z toho nemovitosti</i>                      | <i>63 000 Kč</i>  |

Prímé daně

4. Stav majetku na počátku a konci zdaňovacího období:		
- hmotný majetek	290 000 Kč	2 058 000 Kč
- peněžní prostředky v hotovosti a ceniny	50 000 Kč	22 750 Kč
- peněžní prostředky na bankovních účtech	120 000 Kč	582 720 Kč
- zásoby	80 000 Kč	121 000 Kč
- pohledávky vč. poskytnutých úvěrů a půjček	0 Kč	31 000 Kč
- ostatní majetek	0 Kč	61 530 Kč
Stav závazků na počátku a konci zdaňovacího období:		
- závazky vč. přijatých úvěrů a půjček	0 Kč	2 012 000 Kč
- rezervy	0 Kč	94 000 Kč
5. Zúčtované mzdy zaměstnanců		87 400 Kč
6. Úrok z běžného účtu podnikatele		70 Kč
7. Úpravy o nepeněžní operace:		
Částky zvyšující rozdíl mezi příjmy a výdaji:		
- přijatý dar do podnikání		77 000 Kč
Částky snižující rozdíl mezi příjmy a výdaji:		
- výdaje před zahájením podnikání		102 200 Kč
- tvorba rezervy na opravu		94 000 Kč
- daňové odpisy dlouhodobého majetku		118 400 Kč
8. Na spolupracující manželku rozděluje 50 % podíl na		
- společných příjmech		
- společných výdajích		
9. Podíl na zisku od v.o.s. kde je společníkem		201 380 Kč
10. Příjmy z pronájmu rodinného domku		180 000 Kč
Výdaje uplatňuje procentem z příjmů		
11. Příjmy z autorských práv		105 000 Kč
Výdaje uplatňuje procentem z příjmů		
11. Příjmy z prodeje zemědělských přebytků		12 000 Kč
Výdaje uplatňuje procentem z příjmů		

**Úkol:** Sestavte daňové přiznání pana Novotného a uveďte, jaké další přílohy budou součástí přiznání. Pomocné výpočty uveďte na samostatný list.

## 10.5 Přiznání k dani z příjmů právnických osob – zadání příkladu

*Společnost Pactivost, a.s., jejímž účetním obdobím je kalendářní rok, provozuje obchodní činnost (nákup a prodej potravinářského zboží). V průběhu roku 2010 činily její celkové účetní výnosy 150 000 000 Kč a náklady 120 000 000 Kč. Účetní odpisy dlouhodobého majetku přitom činí 20 000 000 Kč, avšak odpisy daňové pouze 15 000 000 Kč (přičemž žádný z účetních odpisů majetku není daňově uznatelný). Daňové odpisy majetku zařazeného v odpisové skupině 1 činí 10 000 000 Kč, daňové odpisy majetku v odpisové skupině 2 činí 1 000 000 Kč a daňové odpisy softwaru zakoupeného v roce 2009 činí za rok 2010 také 1 000 000 Kč. Účetní výsledek hospodaření společnosti byl také ovlivněn náklady na reprezentaci ve výši 10 000 Kč, vytvořením opravné položky k zásobám ve výši 50 000 Kč a výnosy z Fondu pojištění vkladů ve výši 300 000 Kč. Ve výsledku hospodaření je zahrnuta také tvorba rezervy na opravu provozní budovy ve výši 300 000 Kč (tato rezerva byla v roce 2010 tvořena poprvé). V předchozím roce společnost dosáhla daňové ztráty ve výši 40 000 Kč.*

**Úkol:** Sestavte daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob společnosti Pactivost, a.s.

## **11. Použité zdroje**

1. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
2. Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
3. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
4. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
5. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
6. Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů
7. <http://cds.mfcr.cz>: Tiskopisy přiznání k dani z příjmů fyzických osob pro rok 2009
8. [www.europa.eu.int/eur-lex](http://www.europa.eu.int/eur-lex): The portal to European Union law