

Dnes na téma:

## Pokyn D-300 k zákonu o daních z příjmu



# Oswald

Ministerstvo financí ČR zveřejnilo ve Finančním zpravodaji č. 11 – 12/2006 nový Pokyn D-300 v zájmu zajištění jednotného uplatňování zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon“).

Pokyn D-300 (dále jen „Pokyn“) nahrazuje Pokyn č. D-190 uveřejněný ve Finančním zpravodaji č. 1/2/1999, Pokyn č. D-233 uveřejněný ve Finančním zpravodaji č. 1/2001 a Pokyn č. D-267 uveřejněný ve Finančním zpravodaji č. 7-8/2004.

V Pokynu jsou uvedena stanoviska k zákonu ve znění do konce roku 2006.

Účelem pokynu je usnadnit výklad zákona o daních z příjmů. Pokyn nemá účinnost zákona, při aplikaci Pokynu nelze jít nad rámec platného zákona.

Níže jsou uvedena některá stanoviska, jež jsou nová oproti předchozím pokynům.

...čtěte více od str. 2

### Z webu Oswald.cz

- do sekce Důležité dokumenty zavěšujeme **zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů**, a to v senátním znění č. 106 (zákon doručen do Senátu 30. 8. – prezidentovi k podpisu 25. 9. – prezident zákon podepsal 5. 10. 2007)
- zavěšujeme také **obsah** pro orientaci v senátním tisku; po zveřejnění ve Sbírce zákonů ČR bude nahrazeno platným zněním

## Připravujeme do příštího věstníku – Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů

Komentář k zákonu ve dvou částech, který bude platit od 1. 1. 2008 a novelizuje 50 zákonů.

Víte, že od 1. 1. 2008...?

### Z oblasti DPH

- snížená sazba se mění z 5 % na 9 %

### Z účetnictví

1. limit pro přechod na podvojný účetnictví se mění z 15 mil. Kč na 25 mil. Kč
2. pokud jste přešli v roce 2006 na podvojný účetnictví a neměli jste v roce 2006 obrát 25 mil. Kč, nemusíte setrvat v podvojném účetnictví povinných pět let a můžete zpět do daňové evidence

### Za zákona o daních z příjmů

1. nová sazba daně pro fyzické osoby:

Základ daně Kč	Do 31. 12. 2007	Od 1. 1. 2008
0 – 121 200	12 %	15 % od roku 2009 12,5 %
121 200 – 218 400	14 544 Kč +19 % ze základu přesahujícího hranici 121 200 Kč	
218 400 – 331 200	33 012 + 25 % ze základu přesahujícího hranici 218 400 Kč	
331 200 – a více	61212 + 32 % ze základu přesahujícího hranici 331 200 Kč	

2. daň z příjmů právnických osob:

Období	Sazba daně pro právnické osoby
2007	24 %
2008	21 %
2009	20 %
2010	19 %

3. je zrušen limit pro osobní automobily 1,5 mil. Kč
4. je zrušeno společné zdanění manželů

### Z oblasti nemocenského

1. Zaměstnavatelé nadále nebudou ze svých prostředků hradit „nemocenské“ zaměstnancům v období prvních 14 kalendářních dnů pracovní neschopnosti (karantény) stejně jako dosud, účinnost nových předpisů je odložena na 1. 1. 2009.
2. Nemění se proto také ani sazby pojistného na sociální zabezpečení – účinnost takové změny je rovněž odložena na 1. 1. 2009.
3. Poskytování nemocenského a jeho výše od 1. 1. 2008:
  - za první 3 dny pracovní neschopnosti (karantény) (dále jen „PN“) se nemocenské neposkytuje
  - 4. den – 30. den PN činí 60 % denního vyměřovacího základu (dále jen „DVZ“)
  - 31. – 60. den PN činí 66 % DVZ
  - od 61. dne PN činí 72 % DVZ
4. V roce 2008 nedochází ke zvýšení dvou tzv. redukčních hranic (RH) pro úpravu DVZ, nadále činí I. RH 550 Kč a II. RH 790 Kč.
5. Pro výši nemocenského (dále jen „N“) a podpory při ošetřování člena rodiny (dále jen „POČR“) se do I. RH započítává 90 % DVZ a pro stanovení denní výši těchto dávek od 15. kalendářního dne se již DVZ neupravuje.
6. Výpočet DVZ se nemění, ale mění se redukce, jak je uvedeno výše v bodu 5. Maximální vyměřovací základ pro nemocenskou a OČR je jen 639 Kč, stejně jako v roce 2007 za prvních 14 dnů nemoci nebo OČR, od 15. dne se již nezvyšuje. Výše nemocenského a podpory při ošetřování (OČR) se mění a bude výhodnější sazba, pokud nemoc bude delší než dva měsíce, v ostatních případech bude sazba menší než v roce 2007, výše podpory při OČR bude znamenat nižší denní sazbu.

Vše ostatní v příštím věstníku, který vyjde do konce října 2007.

Přejeme hezké dny plné tepla domova, brzkých večerů a podzimních voňavých svíček...

Pěva Pokorná  
předseda představenstva  
Oswald a.s.

# Obsah Pokynu D-300 k zákonu o daních z příjmu

1. K § 4 – Osвобоzení příjmů fyzických osob od daně .....	3	17.4. Sociální a zdravotní pojištění .....	10
1.1. Osвобоzení příjmů z prodeje rodinného domu nebo bytu .....	3	17.5. Vzdělávání zaměstnanců .....	10
1.2. Definice bytových potřeb .....	3	17.6. Závodní stravování zajištěné prostřednic. jiných subjektů .....	11
1.3. Definice obchodního majetku .....	3	17.7. Škoda jako daňový výdaj (náklad) .....	11
2. K § 5 – Základ daně a daňová ztráta .....	3	17.8. Výdaje (náklady) související s pořízením cenných papírů .....	11
2.1. Zálohy uhrazené spřízněným osobám .....	3	17.9. Pracovní cesty členů statutárních orgánů a jednatelů .....	11
3. K § 6 – Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky .....	3	17.10. Příspěvek zaměstnavatele na penzijní připojištění .....	11
3.1. Právo opce zaměstnanců .....	3	17.11. Přechodné ubytování zaměstnance .....	11
3.2. Příjmy ze závislé činnosti, které nejsou předmětem daně .....	4	17.12. Předčasné ukončení smlouvy o finančním pronájmu .....	11
4. K § 7 – Příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti .....	4	17.13. Vyšetření dopravců .....	12
4.1. Paušální výdaje .....	4	17.14. Paměťové karty dopravce .....	12
5. K § 7b – Daňová evidence .....	4	17.15. Limit nájmu osobního automobilu kategorie M1 .....	12
5.1. Příjmy a výdaje v cizí měně .....	4	18. K § 25 – Výdaje (náklady), které nelze uznat pro daň. účely ....	12
6. K § 7c – Minimální základ daně .....	5	18.1. Úroky z úvěrů a půjček od spojených osob .....	12
6.1. Odečet daňové ztráty .....	5	18.2. Výdaje (náklady) spojené s najatým majetkem .....	12
7. K § 9 – Příjmy z pronájmu .....	5	18.3. Bezplatné užívání vozidla k soukromým účelům a DPH .....	12
7.1. Rezerva na opravy pronajímaného hmotného majetku .....	5	18.4. Výdaje (náklady) související s držbou podílu v dceřiné spo- lečnosti .....	13
8. K § 10 – Ostatní příjmy .....	5	19. K § 26 – Odpisy hmotného majetku .....	13
8.1. Cena pro účely daně dědické a darovací .....	5	19.1. Samostatné movité věci .....	13
9. K § 11 – Výpočet příjmu spoluvlastníka .....	5	19.2. Odepisování základního stáda .....	13
10. K § 13 – Výpočet příjmů spolupracujících osob .....	5	19.3. Jiný majetek .....	14
11. K § 13a – Výpočet daně ze společného základu daně manželů ...	5	19.4. Přerušování odepisování .....	14
11.1. Osoby, které mohou uplatnit společné zdanění .....	5	20. K § 29 – Odpisy hmotného majetku .....	14
11.2. Odečet daru při uplatnění společného zdanění .....	5	20.1. Registrace k DPH .....	14
11.3. Odečet daňové ztráty při uplatnění společného zdanění .....	5	21. K § 30 – Odpisy hmotného majetku .....	14
11.4. Příjmy a výdaje rozdělované na spol.osobu a společ.zdanění ..	6	21.1. Pokračování v odepisování započatém původním vlastní- kem .....	14
11.5. Zálohy na daň z příjmů při uplatnění společného zdanění .....	6	21.2. Odpisy při změně užívání stavby na dobu dočasnou .....	14
11.6. Společné zdanění manželů a rozvod či úmrtí jednoho z man- želů před podáním daňového přiznání .....	6	21.3. Doba odepisování při technickém zhodnocení .....	15
11.7. Převod přeplatku na dani při uplatnění společného zdanění ..	6	22. K § 32 – Odpisy hmotného majetku zrychlené .....	15
11.8. Převod přeplatku na dani z příjmů při uplatnění společného zdanění a nedoplatek na jiné dani .....	6	22.1. Koeficient pro zrychlené odepisování po podání daňového přiznání za část zdaňovacího období .....	15
12. K § 15 – Nezdaniitelná část základu daně .....	6	23. K § 32a – Odpisy nehmotného majetku .....	15
12.1. Odečet daru při uplatnění minimálního základu daně .....	6	23.1. Technické zhodnocení na nehmotném majetku .....	15
13. K § 19 – Osвобоzení od daně .....	6	24. K § 33 – Odpisy hmotného majetku – technické zhodnocení...	15
13.1. Osвобоzení příjmů z dividend a jiných podílů na zisku a osвобоzení příjmů při snížení základního kapitálu .....	6	24.1. Definice změny technických parametrů majetku .....	15
13.2. Osвобоzení zisku na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládání smlouvy .....	7	25. K § 34 – Položky odčitatelné od základu daně .....	15
13.3. Osвобоzení příjmu mimo stojícího společníka z vyrovnání .....	7	25.1. Odečet daňové ztráty .....	15
13.4. Osвобоzení tzv. skrytých dividend .....	7	26. K § 35 – Sleva na dani .....	16
13.5. Osвобоzení licenčních poplatků a úroků z úvěrů a půjček .....	7	26.1. Sleva na dani z titulu zaměstnávání osob se zdrav. postiž. ....	16
14. K § 20 – Základ daně a položky snižující základ daně .....	7	27. K § 35a a § 35b – Sleva na dani – investiční pobídky .....	16
14.1. Odečet daru .....	7	27.1. Splnění podmínek pro uplatnění slevy na dani .....	16
15. K § 22 – Zdroj příjmů .....	7	28. K § 35ba – Sleva na dani .....	16
15.1. Příjmy ze závislé činnosti na území ČR .....	7	28.1. Sleva na dani na manželku (manžela) .....	16
15.2. Stálá provozovna .....	7	28.2. Sleva na dani z titulu pobírání invalidního důchodu .....	17
16. K § 23 – Základ daně .....	8	29. K § 35c – Sleva na dani .....	17
16.1. Kursové rozdíly .....	8	29.1. Sleva na dani na dítě .....	17
16.2. Rozhodné datum .....	8	30. K § 38k – Uplatnění nezdanitelných částek ze základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, slevy na dani podle § 35ba zákona a daňového zvýhodnění .....	17
16.3. Prodej osobního automobilu s limitem vstupní ceny .....	8	30.1. Prohlášení k dani .....	17
16.4. Zvýšení základu daně .....	8	31. K § 38l – Způsob prokazování nároku na odečet nezda- nitelné části základu daně, slevy na dani podle § 35ba zákona a daňového zvýhodnění z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti .....	18
16.5. Nepeněžní příjem pronajímatele .....	9	31.1. Prokázání slevy na dani z titulu soust.připravy na budoucí povolání .....	18
16.6. Spojené osoby .....	9	32. K Příloze č. 3 – Postup při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví z hlediska daně z příjmů fyzických osob ....	18
16.7. Ukončení podnikání podle § 7 s pokračováním podle § 9 .....	9	32.1. Pohledávky z titulu přeplatku na sociál. a zdrav.pojištění .....	18
16.8. Přeplatek/nedoplatek na pojistné na sociální a zdrav.pojištění ..	9	32.2. Závatky z titulu nedoplatku na sociálním a zdrav.pojištění ...	18
16.9. Ukončení podnikání a závazky .....	9	32.3. Poskytnuté a přijaté zálohy .....	18
16.10. Oceňovací rozdíl .....	9		
17. K § 24 – Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů .....	10		
17.1. Výdaje (náklady) vynal. na dosažení, zajištění a udržení .....	10		
17.2. Nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí .....	10		
17.3. Daně jako daňový výdaj (náklad) .....	10		

# 1. K § 4 – Osvobození příjmů fyzických osob od daně

## 1.1. Osvobození příjmů z prodeje rodinného domu nebo bytu

Podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona jsou osvobozeny od daně 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.

§ 4 odst. 1 písm. b) zákona dále od daně osvobozuje příjmy z prodeje nemovitostí, bytů nebo nebytových prostor neuvedených pod písmenem a), přesáhne-li doba mezi nabytím a prodejem dobu pěti let.

Pokyn k výše uvedeným ustanovením doplňuje, že pokud nejsou splněny podmínky pro vznik nároku na osvobození podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona, postupuje se podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona.

V případě prodeje bytu je třeba splnit podmínku bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem. Pokud měl poplatník v bytě bydliště bezprostředně před prodejem po dobu kratší dvou let a prostředky získané prodejem bytu zcela nebo zčásti použije na uspokojení bytové potřeby, je příjem z prodeje bytu zcela nebo zčásti (tj. ve výši prostředků použitých na bytovou potřebu) osvobozen podle § 4 odst. 1 písm. u) zákona (tj. jako příjem získaný formou nabytí vlastnictví k bytu jako náhrady za uvolnění bytu). V takovém případě lze uplatnit pouze poměrnou část výdajů odpovídající zdaňované (neosvobozené) části příjmů z prodeje.

V případě prodeje bytu, ve kterém poplatník neměl bezprostředně před jeho prodejem bydliště se postupuje také podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona.

## 1.2. Definice bytových potřeb

Podle § 4 odst. 1 písm. u) zákona je od daně osvobozeno odstupné za uvolnění bytu vyplacené uživateli bytu za podmínky, že odstupné použil nebo použije na uspokojení bytové potřeby nejpozději do jednoho roku následujícího po roce, v němž odstupné přijal.

Tento příjem je osvobozen i v případě, že částku odpovídající náhradě (odstupnému) vynaložil na obstarání bytových potřeb v době jednoho roku před jejím obdržením.

Pokyn k tomuto ustanovení doplňuje definici bytových potřeb jako bytové potřeby uvedené v § 15 zákona.

Bytovými potřebami se pro účely § 4 odst. 1 písm. u) zákona tedy podle § 15 zákona rozumí:

- a) výstavba bytového domu, rodinného domu, bytu podle zvláštního právního předpisu, nebo změna stavby,
- b) koupě pozemku, pokud na něm bude postavena stavba uvedená v písmenu a) s využitím úvěru na financování bytových potřeb, za předpokladu, že na pozemku bude zahájena výstavba bytové potřeby podle písmene a) do 4 let od okamžiku uzavření úvěrové smlouvy a koupě pozemku v souvislosti s pořízením bytové potřeby uvedené v písmenu c),
- c) koupě bytového domu, rodinného domu včetně rozestavěné stavby těchto domů nebo bytu, nebo bytu podle zvláštního právního předpisu,
- d) splacení členského vkladu nebo vkladu právnické osobě jejím členem nebo společníkem za účelem získání práva nájmu nebo jiného užívání bytu nebo rodinného domu,
- e) údržba a změna stavby bytového domu, rodinného domu nebo bytu ve vlastnictví podle zvláštního právního předpisu a bytů v nájmu nebo v užívání,

- f) vypořádání bezpodílového spoluvlastnictví manželů nebo vypořádání spoludědiců v případě, že předmětem vypořádání je úhrada podílu spojeného se získáním bytu, rodinného domu nebo bytového domu,
- g) úhrada za převod členských práv a povinností družstva nebo podílu na obchodní společnosti uskutečněná v souvislosti s převodem práva nájmu nebo jiného užívání bytu,
- h) splacení úvěru nebo půjčky použitých poplatníkem na financování bytových potřeb uvedených v písmenech a) až g).

## 1.3. Definice obchodního majetku

Pokyn dále doplňuje, že se majetkem zahrnutým v obchodním majetku rozumí majetek, o kterém poplatník s příjmy podle § 7 zákona účtuje nebo ho eviduje v daňové evidenci.

Definice obchodního majetku je v zákoně potřebná například pro uplatnění osvobození příjmů z prodeje rodinného domu nebo bytu, kdy je rozhodující, aby majetek v době prodeje nebyl zahrnut v obchodním majetku nebo nebyl z obchodního majetku vyřazen dobu do dvou let.

Znamená to tedy, že pokud poplatník uplatňuje výdaje paušální částkou podle § 7 odst. 9 zákona, a nevede současně účetnictví, nemá obchodní majetek.

Pokyn v části zmiňované k § 9 a oblasti obchodního majetku doplňuje, že pronajímáný majetek evidovaný podle § 9 odst. 6 zákona se nepovažuje za obchodní majetek ve smyslu § 4 odst. 4 zákona.

# 2. K § 5 – Základ daně a daňová ztráta

## 2.1. Zálohy uhrazené spřízněným osobám

§ 5 odst. 10 zákona, který upravuje u fyzických osob zvýšení rozdílu mezi příjmy a výdaji, v písm. b) stanovuje, že se rozdíl mezi příjmy a výdaji zvyšuje o hodnotu záloh, které jsou výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, uhrazených poplatníkem s příjmy podle § 7 zákona, který nevede účetnictví a výdaje uplatňuje podle § 24 zákona, poplatníkovi, který je spojenou osobou (viz definice § 23 zákona), který vede účetnictví, s výjimkou záloh z titulu nájmeného u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci, nedošlo-li k vyúčtování celkového závazku v tom zdaňovacím období, ve kterém byly zálohy uhrazeny.

Pokyn dále specifikuje, že se základ daně podle § 5 odst. 10 písm. b) zákona nezvyšuje např. v případě záloh na pojistné na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění, záloh na odběr elektrické energie, vodné a stočné, dodávky plynu a v případě nájmeného placeného dopředu (pokud z uzavřené smlouvy nevyplývá, že se jedná o zálohu).

# 3. K § 6 – Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky

## 3.1. Právo opce zaměstnanců

Pokyn stanovuje, že při bezúplatném poskytnutí práva opce na koupi akcií za předem sjednanou cenu se za příjem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. d) a odst. 3 zákona považuje majetkový prospěch, který zaměstnanci plyne až v okamžiku uplatnění opce, nikoliv při jejím poskytnutí.

Výše příjmu se stanoví jako rozdíl mezi vyšší obvyklou cenou akcií v okamžiku uplatnění opce a jejich nižší sjednanou kupní cenou.

## 3.2. Příjmy ze závislé činnosti, které nejsou předmětem daně

### 3.2.1. Jednotné pracovní oblečení

Podle § 6 odst. 7 písm. b) zákona není mimo jiné předmětem daně z příjmů zaměstnanců hodnota jednotného pracovního oblečení včetně příspěvků na jeho udržování.

Pokyn stanovuje, že zaměstnavatel musí ale také zajistit, aby jednotné pracovní oblečení bylo trvale a viditelně označeno identifikačními znaky zaměstnavatele, čímž se rozumí např. obchodní jméno, ochranná známka, firemní barvy apod. Další součástí jednotného pracovního oblečení, které nelze opatřit viditelným či trvalým označením by měly být poskytovány v přiměřené hodnotě a množství.

### 3.2.2. Prokázané výdaje zaměstnance

Podle § 6 odst. 7 písm. c) zákona nejsou předmětem daně částky, kterými zaměstnavatel hradí zaměstnanci prokázané výdaje, které za zaměstnavatele vynaložil ze svého tak, jako by je vynaložil přímo zaměstnavatel,

Pokyn stanovuje, že se jedná např. o částky :

- za vydání paměťové karty řidiče (umožňující obsluhu digitálního tachografu), kterou musí být řidič vybaven podle § 110a zákona č. 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích, ve znění zákona č. 226/2006 Sb., nebo
- za odborná vyšetření řidičů podle § 87a zákona č. 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích, ve znění zákona č. 411/2005 Sb., protože tato vyšetření jsou součástí pravidelných lékařských prohlídek.

### 3.2.3. Specifikace pojmu rodinný příslušník

Pokyn stanovuje, že plnění pro rodinné příslušníky zaměstnance podle § 6 odst. 9 písm. d) a f) zákona může zaměstnavatel pro daňové účely založit nejen na principu příbuzenského vztahu nebo na manželském svazku, ale i např. na faktickém soužití a nebo na partnerském soužití v souladu se zákonem č. 115/2006 Sb., o registrovaném partnerství, neposkytuje-li zaměstnavatel plnění pro rodinné příslušníky zaměstnance podle zvláštního právního předpisu (např. podle vyhlášky o fondu kulturních a sociálních potřeb).

Mezi plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci a jeho rodinným příslušníkům, která jsou osvobozena od daně z příjmů, patří:

- nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem 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,
- zvýhodnění poskytovaná zaměstnavatelem provozujícím veřejnou dopravu osob ve formě bezplatných nebo zlevněných jízdenek.

### 3.2.4. Půjčky zaměstnancům

Podle § 6 odst. 9 písm. n) zákona jsou od daně z příjmů osvobozena 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 podle zvláštního předpisu a u zaměstnavatelů, na které se tento předpis 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.

Pokyn doplňuje zákon o výpočet výše úroku z částky přesahující výše uvedený limit, a to následovně: pokud převyšuje částka úrokově zvýhodněné půjčky poskytnuté zaměstnanci na vymezené účely nebo součet zůstatků dosud nesplacené půjčky (nesplacených půjček) určitého typu limit stanovený pro účely daňového osvobození v § 6 odst. 9 písm. n) zákona, při výpočtu peněžního (úrokového) zvýhodnění z částky přesahující tento limit se použije úrok obvyklý.

Podle Pokynu se úrok obvyklý použije také při výpočtu peněžního zvýhodnění z půjček poskytnutých zaměstnavatelem zaměstnanci na jiný účel, než je stanoveno v zákoně.

Tento výpočet se pro účely zdanění provádí nejméně jedenkrát za zdaňovací období (nejpozději při zúčtování mzdy za prosinec). Takto vypočítaný úrok je zdanitelným příjmem poplatníka.

Pokyn také definuje úrok obvyklý jako úrok, který je v tomto čase obvykle používán peněžními ústavy v místě při poskytování peněžních prostředků na požádání dlužníka. To znamená, že pokud jsou peněžními ústavy fyzickým osobám poskytovány půjčky (úvěry) obdobného charakteru, při výpočtu peněžního zvýhodnění u tzv. zaměstnaneckých půjček se nepoužije úrok ve výši 140 % diskontní úrokové sazby ČNB platné v době uzavření smlouvy (§ 23 odst. 7 zákona). Výše úroku obvyklého nemusí být ale stejná po celou dobu splácení půjčky a zaměstnavatel v tomto případě má povinnost přihlídnout k výši úroku obvykle používaného v příslušném čase (musí reagovat na změny). Při stanovení obvyklé výše úroku musí zaměstnavatel vzít v úvahu všechny skutečnosti, za kterých jsou peněžními ústavy obdobné půjčky (úvěry) poskytovány a vybrat takový úvěr, který se bude nejlépe blížit podmínkám, za jakých půjčku on sám zaměstnanci poskytuje.

## 4. K § 7 – Příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti

### 4.1. Paušální výdaje

Pokyn stanovuje, že daňové výdaje procentem z příjmů může uplatnit i poplatník vedoucí účetnictví. Pro účely daně vychází z evidence příjmů, tj. včetně přijatých záloh (nikoli pohledávek). Poplatník, který uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 9 zákona (tj. uplatňuje výdaje paušálem), nevede daňovou evidenci.

Daňové výdaje procentem z příjmů může uplatnit i poplatník, který je plátcem daně z přidané hodnoty.

Má-li poplatník v jednom zdaňovacím období různé druhy příjmů podle § 7 zákona, u kterých uplatňuje daňové výdaje rozdílným procentem podle druhu příjmů, musí vést přesnou evidenci jednotlivých druhů příjmů tak, aby mohl uplatnit daňové výdaje procentem z příjmů v příslušné výši.

## 5. K § 7b – Daňová evidence

### 5.1. Příjmy a výdaje v cizí měně

Pokyn stanovuje, že se příjmy a výdaje v cizí měně evidované v daňové evidenci přepočítají podle § 38 zákona. Tzn. pokud poplatník nevede účetnictví použije (s výjimkou přepočtu daně z úroků (úrokového příjmu) plynoucích v cizí měně z vkladového účtu, běžného účtu, který není podle podmínek banky určen k podnikání, a z vkladního listu) jednotný kurs, nevyužije-li kursy devizového trhu uplatňované podle zvláštních právních předpisů o účetnictví.

V daňové evidenci se ke konci zdaňovacího období neprovádí přepočítání zůstatku devizového účtu nebo valutové pokladny, ani se nepřepočítávají pohledávky nebo závazky v cizí měně.

## 6. K § 7c – Minimální základ daně

### 6.1. Odečet daňové ztráty

Pokyn stanovuje, že pokud má poplatník s příjmy podle § 7 odst. 1 písm. a), b) nebo c) zákona (tzn. příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, příjmy ze živnosti nebo příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů) základ daně vyšší než minimální základ daně, může od tohoto základu daně odečíst daňovou ztrátu podle § 5 odst. 3 zákona, a to bez ohledu na výši minimálního základu daně.

Měl-li např. podnikatel v roce 2006 základ daně z podnikatelské činnosti 200 000 Kč s tím, že eviduje daňovou ztrátu z roku 2005 ve výši 120 000 Kč, může si tuto daňovou ztrátu při splnění podmínek § 5 a § 13a zákona od základu daně odečíst v plné výši.

## 7. K § 9 – Příjmy z pronájmu

### 7.1. Rezerva na opravy pronajímaného hmotného majetku

Pokyn doplňuje, že pokud poplatník započal s tvorbou rezervy na opravu pronajímaného hmotného majetku v době, kdy byl tento hmotný majetek zahrnut v obchodním majetku a příjmy z pronájmu poplatník vykazoval v § 7 zákona, může v tvorbě rezervy pokračovat i po jeho vyřazení z obchodního majetku, kdy bude příjmy z pronájmu vykazovat v rámci § 9 zákona.

## 8. K § 10 – Ostatní příjmy

### 8.1. Cena pro účely daně dědické a darovací

Zákon stanovuje v § 10 odst. 5, že u příjmů

z převodu vlastní nemovitosti, bytu nebo nebytového prostoru nebo spoluvlastnického podílu na nich, movité věci, cenného papíru a příjmy plynoucí jako protihodnota menšinovým akcionářům při uplatnění práva hlavního akcionáře na výkup účastnických cenných papírů podle zvláštního právního předpisu s výjimkou uvedenou v § 4, je výdajem 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.

Pokyn doplňuje, že se cenou zjištěnou pro účely daně dědické u věcí nabytých po 1. 1. 2004 rozumí cena majetku určená v dědickém řízení a že se cenou zjištěnou pro účely daně darovací rozumí cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů.

## 9. K § 11 – Výpočet příjmu spoluvlastníka

Pokynem je doplněno, že pokud nejsou příjmy a výdaje rozděleny mezi spoluvlastníky podle spoluvlastnických podílů, mohou spoluvlastníci uplatnit jako daňový výdaj i odpisy a rezervu na opravu hmotného majetku, ze kterého jim plynou zdanitelné příjmy podle § 7 nebo § 9 zákona.

Odpisy a rezervu na opravu hmotného majetku přitom mezi sebe rozdělí ve stejném poměru, ve kterém si dělí příjmy plynoucí z tohoto majetku.

## 10. K § 13 – Výpočet příjmu spolupracujících osob

Pokyn doplňuje, že spolupracující osoba může příslušné příjmy rozdělit na více zdaňovacích období podle § 14 zákona.

## 11. K § 13a – Výpočet daně ze společného základu daně manželů

Pokyn nově upřesňuje také znění § 13a zákona o následující body:

### 11.1. Osoby, které mohou uplatnit společné zdanění

Výpočet daně ze společného základu daně (dále jen "společné zdanění") mohou uplatnit manželé, kteří vyživují alespoň jedno dítě žijící s nimi v domácnosti, a to i po část zdaňovacího období. Společné zdanění mohou manželé uplatnit i v případě, kdy mají zúžené společné jmění manželů, a i v případě, kdy nemají stejné místo trvalého pobytu.

Společné zdanění **nemůže** uplatnit druh s družkou nebo bývalí manželé nebo partneři.

### 11.2. Odečet daru při uplatnění společného zdanění

Hodnotu daru může od základu daně odečíst ten z manželů, který dar poskytl, a to až do výše 10 % **svého** základu daně. Jedná se o **celý** základ daně manžela (manželky), nikoli jen o jeho polovinu.

Činí-li např. celkový základ daně manžela (tj. před rozdělením) 300 000 Kč s tím, že manželka nemá žádné zdanitelné příjmy, může manžel, při splnění zákonných podmínek, odečíst hodnotu daru až do výše 30 000 Kč. Manželka však v tomto případě žádnou hodnotu daru odečíst nemůže, neboť její základ daně je roven nule.

V případě, že dar poskytli oba manželé, může si hodnotu daru uplatnit každý z nich v poměru, v jakém se na poskytnutí daru podílel.

### 11.3. Odečet daňové ztráty při uplatnění společného zdanění

Vykáže-li některý z manželů ve zdaňovacím období, za které uplatní společné zdanění, u svých příjmů z podnikání či pronájmu (§ 7 či § 9 zákona) ztrátu (aniž se na něho vztahuje § 7c zákona, tj. minimální základ daně), uvede ji do svého daňového přiznání. Tuto daňovou ztrátu si bude moci manžel (manželka) odečíst od svého základu daně podle § 34 zákona, tj. v následujících 5 zdaňovacích obdobích, pokud společné zdanění neuplatní.

Daňovou ztrátu, která byla vykázána některým z manželů ve zdaňovacím období, kdy neuplatnili postup podle § 13a zákona (tj. společné zdanění), si může od svého základu daně, při splnění zákonných podmínek, odečíst ten z manželů, který ji vykázal v předcházejících obdobích i v případě použití metody společného zdanění. Při odečtu této daňové ztráty se postupuje podle § 5 odst. 3 zákona, tzn. že se vychází z dílčích základů daně toho z manželů, který daňovou ztrátu vykázal.

## 11.4. Příjmy a výdaje rozdělované na spolupracující osobu a společné zdanění

Společné zdanění nemohou uplatnit manželé, pokud některý z nich, případně oba, rozděluje příjmy a výdaje na spolupracující osobu, nebo jsou na některého z nich, případně na oba, příjmy a výdaje rozdělovány podle § 13 zákona (tj. výpočet příjmů spolupracujících osob).

## 11.5. Zálohy na daň z příjmů při uplatnění společného zdanění

### 11.5.1. Stanovení záloh jinak při uplatnění společného zdanění

Podle § 38a zákona (tj. zálohy) je povinen poplatník (tedy i manželé) platit zálohy na daň z příjmů, pokud jeho poslední známá daňová povinnost, při vyloučení příjmů a výdajů podle § 10 zákona (tj. při vyloučení ostatních příjmů), byla vyšší než 30 000 Kč.

Zálohy se podle § 38a zákona platí:

- buď dvakrát do roka ve výši 40 % poslední známé daňové povinnosti (u poplatníků, jejichž poslední známá daňová povinnost byla mezi 30 000 Kč a 150 000 Kč),
- nebo čtyřikrát za rok a to vždy ve výši 25 % poslední známé daňové povinnosti (poslední daňová povinnost byla vyšší než 150 000 Kč).

Poplatníci, tedy i manželé, mají též možnost požádat správce daně o stanovení záloh jinak v souladu s § 67 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Tato žádost **není zpoplatňována**.

### 11.5.2. Zálohy při uplatnění společného zdanění nemusí platit

Zálohy podle § 38a zákona nemusí platit manžel (manželka):

- který před společným zdaněním neměl žádné zdanitelné příjmy kromě příjmů od daně osvobozených a příjmů zdaňovaných zvláštní sazbou daně,
- který má příjmy pouze ze závislé činnosti a z funkčních požitků (pokud se nejedná o příjmy ze zahraničí) – zálohu odvádí každý měsíc jeho zaměstnavatel,
- který má kromě příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků i příjmy z jiných zdrojů, ale příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků činí 50 % a více z celkových příjmů (tj. většinu svých příjmů má ze zaměstnání),
- jehož daňová povinnost za zdaňovací období byla nižší než 30 000 Kč,
- z nahodilých příjmů podle § 10 zákona (tj. z ostatních příjmů).

### 11.5.3. Zálohy při uplatnění společného zdanění a příjmech ze závislé činnosti ve výši 15 % až 50 % z celkových příjmů

V případě, kdy příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků představují méně než 50 %, ale více než 15 % celkových příjmů, platí manžel (manželka) zálohy podle § 38a odst. 5 zákona v poloviční výši.

Měl-li např. manžel dílčí základ daně podle § 6 zákona, tj. ze závislé činnosti 200 000 Kč a podle § 7 zákona tj. z podnikání 300 000 Kč, manželka je v domácnosti, pečuje o děti, žádný příjem neměla, pak manželka zálohy platit nebude. Na straně manžela příjmy ze závislé činnosti činí méně než 50 % z celkových příjmů, ale více než 15 %, zálohy podle § 38a zákona proto bude platit v poloviční výši a dále bude platit zálohy

podle § 38h zákona, tj. zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti odvede jeho zaměstnavatel.

## 11.6. Společné zdanění manželů a rozvod či úmrtí jednoho z manželů před podáním daňového přiznání

Pokud se manželé rozvedou nebo některý z nich zemře před podáním daňového přiznání, společné zdanění využít **nemohou**, protože nesplní podmínku, že daňové přiznání podávají oba manželé ve stejné lhůtě.

## 11.7. Převod přeplatku na dani při uplatnění společného zdanění

Správce daně je oprávněn převést přeplatek na dani jednoho z manželů na daňovou povinnost druhého z manželů jen do výše uvedené prvním z manželů na žádosti o převedení přeplatku.

Pokud je druhému z manželů vyměřena daňová povinnost vyšší než žádá první z manželů převést, musí druhý z manželů rozdíl zaplatit.

Např. manželka uvedla v daňovém přiznání daňovou povinnost 15 000 Kč a manžel požádal o převedení přeplatku ve výši 15 000 Kč na daňový účet manželky. V daňovém přiznání manželky však byla chyba a správce daně vyměřil daň ve výši 17 000 Kč. Z přeplatku manžela však lze převést jen jím žádanou částku 15 000 Kč.

## 11.8. Převod přeplatku na dani z příjmů při uplatnění společného zdanění a nedoplatek na jiné dani

V případě placení daňového nedoplatku, který vznikne jednomu z manželů při použití metody společného zdanění, z přeplatku na dani druhého z manželů, se musí jednat o **přeplatek vratitelný**. Byl-li např. přeplatek na dani z příjmů manžela použit na daňový nedoplatek, který mu vznikl na dani z přidané hodnoty, nemůže být použit na zaplacení daně manželky.

## 12. K § 15 – Nezdánitelná část základu daně

### 12.1. Odečet daru při uplatnění minimálního základu daně

U poplatníků, na které se vztahuje minimální základ daně lze v úhrnu odečíst hodnotu darů maximálně uplatnit do výše 10 % z minimálního základu daně.

## 13. K § 19 – Osvobození od daně

### 13.1. Osvobození příjmů z dividend a jiných podílů na zisku a osvobození příjmů při snížení základního kapitálu

Pokyn upřesňuje, že

1. osvobození příjmů z dividend a jiných podílů na zisku, které
  - jsou vyplácené dceřinou společností, která je poplatníkem majícím na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, mateřské společnosti (§ 19 odst. 1 písm. ze) zákona – toto se nevztahuje na podíly na zisku vyplácené dceřinou společností, která je v likvidaci),

- jsou vyplácené dceřinou společností, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, mateřské společnosti, která je poplatníkem majícím na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, a stálé provozovně mateřské společnosti, která je poplatníkem, jež nemá na území České republiky své sídlo a je umístěna na území České republiky (§ 19 odst. 1 písm. zi) zákona – toto se nevztahuje na podíly na likvidačním zůstatku, vypořádací podíly a podíly na zisku vyplácené dceřinou společností, která je v likvidaci), a
- 2. osvobození příjmů 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 (§ 19 odst. 1 písm. zf) zákona),

se použije na příjmy, o jejichž výplatě rozhodla valná hromada nebo jiný orgán, který o výplatě těchto příjmů rozhoduje, v průběhu zdaňovacího období započatého nejdříve v roce 2004.

Jak zákon stanoví, je další podmínkou pro uplatnění osvobození minimální podíl mateřské společnosti na dceřiné společnosti ve výši 10 % a minimální držba tohoto podílu v délce 12 měsíců, přičemž délku držby lze splnit i následně po výplatě příjmu.

Pokyn dodává, že se výše uvedené osvobození příjmů nepoužije, pokud valná hromada nebo jiný orgán, který o výplatě těchto příjmů rozhoduje, rozhodl o jejich výplatě ještě před získáním požadovaného minimálního podílu na základním kapitálu ve výši 10 %, přestože je tento minimální podíl získán před jejich skutečnou výplatou.

### 13.2. Osvobození zisku na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy

Pokyn dále upřesňuje, že osvobození zisku převáděného řídicí nebo ovládací osobě na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy, jedná-li se o příjmy plynoucí od dceřiné společnosti mateřské společnosti (§ 19 odst. 1 písm. zg) zákona), se použije pro zisk, jehož převod měl být v souladu se smlouvou o převodu zisku proveden v průběhu zdaňovacího období započatého nejdříve v roce 2004.

Jak zákon stanoví, je další podmínkou pro uplatnění osvobození minimální podíl mateřské společnosti na dceřiné společnosti ve výši 10 % a minimální držba tohoto podílu v délce 12 měsíců, přičemž délku držby lze splnit i následně po výplatě příjmu.

Pokyn dodává, že se výše uvedené osvobození příjmů nepoužije, pokud valná hromada nebo jiný orgán, který o výplatě těchto příjmů rozhoduje, rozhodl o jejich výplatě ještě před získáním požadovaného minimálního podílu na základním kapitálu ve výši 10 %, přestože je tento minimální podíl získán před jejich skutečnou výplatou.

### 13.3. Osvobození příjmu mimo stojícího společníka z vyrovnání

Podle pokynu se osvobození příjmu mimo stojícího společníka z vyrovnání na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy, pokud je tento mimo stojící společník mateřskou společností ve vztahu k ovládané nebo řízené osobě (§ 19 odst. 1 písm. zh) zákona), použije pro vyrovnání, ne které vznikl mimo stojícímu společníkovi nárok v průběhu zdaňovacího období započatého nejdříve v roce 2004.

Jak zákon stanoví, je další podmínkou pro uplatnění osvobození minimální podíl mateřské společnosti na dceřiné společnosti ve výši 10 % a minimální držba tohoto podílu v délce 12 měsíců, přičemž délku držby lze splnit i následně po výplatě příjmu.

Pokyn dodává, že se výše uvedené osvobození příjmů nepoužije, pokud valná hromada nebo jiný orgán, který o výplatě těchto příjmů rozhoduje, rozhodl o jejich výplatě ještě před

získáním požadovaného minimálního podílu na základním kapitálu ve výši 10 %, přestože je tento minimální podíl získán před jejich skutečnou výplatou.

### 13.4. Osvobození tzv. skrytých dividend

Podle pokynu lze při splnění podmínek § 19 odst. 3 a 4 zákona (tj. minimální podíl mateřské společnosti na dceřiné společnosti ve výši 10 % a minimální držba tohoto podílu v délce 12 měsíců) osvobodit také podle § 19 odst. 1 písm. ze) zákona (tj. jako příjmy z dividend a jiných podílů na zisku, vyplácené dceřinou společností, která je poplatníkem majícím na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, mateřské společnosti) také následující plnění plynoucí do zahraničí ze zdrojů na území ČR, která zákon pro své účely posuzuje jako podíly na zisku (§ 22 odst. 1 písm. g) bod 3. zákona):

- zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu ve smyslu § 23 odst. 7 zákona a
- úroky, které se neuznávají jako náklad podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona na základě testu podkapitalizace.

### 13.5. Osvobození licenčních poplatků a úroků z úvěrů a půjček

Pokyn upřesňuje, že podmínkou pro uplatnění osvobození licenčních poplatků a úroků z úvěrů a půjček podle § 19 odst. 1 písm. zj) a zk) zákona je vydání rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků a úroků z úvěrů a půjček podle § 38nb zákona. Toto rozhodnutí se vydává v případech, kdy příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění umožňuje zdanit tento typ příjmů v zemi zdroje a je závazné pro poplatníka i plátce daně.

## 14. K § 20 – Základ daně a položky snižující základ daně

### 14.1. Odečet daru

Pokyn upřesňuje, že u nepeněžitýho daru je hodnotou daru zůstatková cena hmotného majetku a nehmotného majetku zjištěná podle zákona a u ostatního majetku účetní hodnota, a to včetně daně z přidané hodnoty, kterou je plátce daně povinen odvést.

Dále pokyn doplňuje, že poskytnuté dary dárce prokazuje dokladem, ze kterého musí být patrné, kdo je příjemcem daru, hodnota daru, předmět daru, účel, na který byl dar poskytnut a datum darování.

## 15. K § 22 – Zdroj příjmů

### 15.1. Příjmy ze závislé činnosti na území ČR

Podle pokynu představují příjmy ze závislé činnosti příjmy za vykonanou práci na území ČR, popř. na palubách daných lodí či letadel, a to bez ohledu na to, kdy je daný příjem vyplácen, přepisován či jinak zúčtován zaměstnanci.

Tzn. i v době, kdy zaměstnanec již např. na území ČR závislou činnost nevykonává a realizuje zdanitelné příjmy související s již ukončeným výkonem závislé činnosti na území ČR (např. příjem související s realizací zaměstnanecké opce představující odměnu zaměstnance za vykonanou práci v ČR, nebo různé bonusy apod.).

### 15.2. Stálá provozovna

Podle § 22 odst. 2 zákona se stálou provozovnou rozumí místo k výkonu činností poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 zákona (tj. poplatníků daně z příjmů fyzických osob, kteří nemají na

území České republiky bydliště nebo se zde obvykle nezdržují) a § 17 odst. 4 zákona (tj. poplatníků daně z příjmů právnických osob, kteří nemají na území České republiky své sídlo) na území České republiky, např. staveniště.

Staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů a dále poskytování činností a služeb uvedených v § 22 odst. 1 písm. c) zákona (tj. obchodní, technické nebo jiné poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobné činnosti poskytované na území České republiky) poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími se považují za stálou provozovnu, přesáhne-li jejich doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích.

Pokyn doplňuje, že počítání lhůty 6 měsíců není ovlivněno skutečností, že činnosti uvedené v § 22 odst. 1 písm. c) zákona jsou prováděny na věcně či místně nesouvisejících kontrakttech.

## 16. K § 23 – Základ daně

### 16.1. Kursové rozdíly

Podle pokynu jsou kursové rozdíly zaúčtované v souladu s účetními předpisy na vrub nákladů nebo ve prospěch výnosů, a to jak v průběhu roku, tak k rozvahovému dni, k němuž se zpracovává účetní závěrka, součástí základu daně bez ohledu na to, k jakému výdaji (nákladu) se vztahují.

### 16.2. Rozhodné datum

Podle pokynu se pro zjištění základu daně uplatní částky ovlivňující základ daně k rozhodnému datu. Například:

Návaznost na	Rozhodné datum
Soudní rozhodnutí	Datum nabytí právní moci tohoto rozhodnutí
Reklamační řízení	Datum prokazatelného ukončení reklamačního řízení
Přiznání slevy či bonusu	Datum vzniku právního nároku na bonus či slevu
Absolutní neplatnost právního úkonu	Datum, kdy měl neplatný právní úkon původně vzniknout (tj. např. uzavření smlouvy, která je následně posouzena jako neplatná)
Odstoupení od smlouvy	Datum zrušení smlouvy
Dodatečné vyměření daně správcem daně	Datum doručení rozhodnutí správce daně
– pokud je daň daňově účinná ke dni zaplacení	Datum úhrady dodatečně vyměřené daně
Dodatečné vyměření daně na základě dodatečného daňového přiznání	Poslední den lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání
– pokud je daň daňově účinná ke dni zaplacení	Datum úhrady dodatečně vyměřené daně
Dohoda o narovnání	Datum účinnosti dohody o narovnání, případně datum účinnosti obdobné smlouvy či dohody
– pokud nabývají jednotlivé části účinnosti k různému datu	Datum nabytí účinnosti příslušné části dohody o narovnání nebo jiné obdobné smlouvy či dohody

### 16.3. Prodej osobního automobilu s limitem vstupní ceny

Podle § 23 odst. 4 písm. l) zákona se do základu daně nezahrnuje částka příjmu z prodeje osobního automobilu, jehož

vstupní cena je podle zákona limitována (tj. osobní automobil kategorie M1 s maximální daňově účinnou pořizovací cenou ve výši 1 500 000 Kč), do výše součtu jeho zůstatkové ceny (§ 29 odst. 2 zákona) a rozdílu, o který pořizovací cena včetně technického zhodnocení převyšuje vstupní cenu tohoto automobilu.

Pokyn doplňuje, že se ustanovení § 23 odst. 4 písm. l) zákona použije jen při prodeji osobního automobilu, jehož pořizovací cena stanovená podle účetních předpisů je vyšší než vstupní cena podle § 29 odst. 10 zákona (tj. vyšší než 1 500 000 Kč).

## 16.4. Zvýšení základu daně

### 16.4.1. Nabývací cena podílu

Zákon v § 23 odst. 3 písm. a) bod 8 stanovuje, že se výsledek hospodaření zvyšuje o rozdíl mezi oceněním nepeněžitého vkladu a výší vkladu vyplácený obchodní společností společníkovi nebo družstvem členovi družstva (§ 163a odst. 3 obchodního zákoníku) nebo část tohoto rozdílu, o který nebyla snížena nabývací cena podílu (§ 24 odst. 7 zákona), a to ke dni vzniku obchodní společnosti nebo družstva při založení nové obchodní společnosti nebo družstva, v ostatních případech ke dni splacení vkladu podle obchodního zákoníku. Toto se nevztahuje na poplatníky uvedené v § 2 zákona (tj. poplatníky daně z příjmů fyzických osob).

Pokyn k tomuto ustanovení doplňuje, že pokud vznikne rozdíl mezi oceněním nepeněžitého vkladu a výší vkladu, který je vyplácen obchodní společností společníkovi nebo družstvem členovi družstva, snižuje tento rozdíl u poplatníků uvedených v § 17 zákona (tj. u poplatníků daně z příjmů právnických osob) nejprve nabývací cenu podílu na obchodní společnosti nebo družstvu ve smyslu § 24 odst. 7 zákona.

Výsledek hospodaření podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 8 zákona se zvyšuje pouze o rozdíl nebo část tohoto rozdílu, o který nebyla snížena nabývací cena podílu.

### 16.4.2. Odečet až 1 000 000 Kč u poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání

Zákon v § 23 odst. 3 písm. a) bod 9 stanovuje, že se výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji zvyšuje o prostředky nebo jejich část, o které byl snížen základ daně podle § 20 odst. 7 (tj. u poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, kteří si snížili základ daně o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč s cílem použít prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně), a to v takové výši, v jaké takto získané prostředky nebyly použity v souladu s podmínkou pro snížení základu daně, a to v tom zdaňovacím období, kdy poplatník končí činnost nebo končí stanovená lhůta pro použití prostředků.

Pokyn k tomuto ustanovení doplňuje, že pokud poplatník, který není zřízen nebo založen za účelem podnikání, uplatní v daňovém přiznání snižující položku podle § 20 odst. 7 zákona a následně dosaženou úsporu využije v souladu se zákonem pouze z části, je povinen zvýšit základ daně podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 9 zákona ve výši rozdílu mezi celkovou částkou uplatněné snižující položky a částkou úspory využitě v souladu s ustanovením § 20 odst. 7 zákona.

### 16.4.3. Pohledávky a závazky u přeměny splynutím

Zákon v § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 stanovuje, že se výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji zvyšuje o kladný rozdíl mezi vzájemnými závazky a pohledávkami zúčastněných a nástupnických obchodních společností nebo družstev, u nichž dochází k zániku v důsledku přeměny splynutím osoby dlužníka a věřitele, vyloučený v zahajovací rozvaze ve prospěch vlastního kapitálu, a to u nástupnické společnosti nebo družstva v prvním zdaňovacím období nebo období, za něž je nástupnická společnost povinna podat daňové přiznání, přičemž tento rozdíl se stanoví bez vlivu ocenění reál-

nou hodnotou pro účely přeměny. Tento rozdíl se snižuje o tu část pohledávky zanikající v důsledku splnutí osoby dlužníka a věřitele, která byla u věřitele odepsána do nákladů, které nebyly považovány za daňově uznatelné podle § 24 zákona. 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,

Pokyn toto ustanovení upřesňuje, že se za rozdíl, o který se zvyšuje základ daně, považuje úhrn závazků (mimo závazků z titulu závazkových pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze smluvních vztahů) snížený o úhrn pohledávek (mimo pohledávek z titulu závazkových pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze smluvních vztahů) mezi vyjmenovanými dlužníky, resp. věřiteli. Rezervy se pro účely tohoto ustanovení nepovažují za závazky.

## 16.5. Nepeněžní příjem pronajímatele

Zákon v § 23 odst. 6 stanovuje, že nepeněžním příjmem vlastníka (pronajímatele) jsou výdaje (náklady) vynaložené nájemcem na najatém majetku se souhlasem pronajímatele nad rámec smlouveného nájemného a nehrazené vlastníkem (pronajímatelem).

Pokyn k tomuto ustanovení doplňuje, že u vlastníka (pronajímatele) nevzniká nepeněžní příjem, pokud dochází k ukončení nájmu z důvodu odkoupení najaté věci nájemcem, který zahrne zůstatkovou cenu jím odpisovaného technického zhodnocení do vstupní ceny podle § 29 odst. 1 písm. a) zákona.

## 16.6. Spojené osoby

Zákon v § 23 odst. 7 stanovuje, že správce daně upraví základ daně poplatníka o rozdíl, o který se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen. § 23 odst. 7 zákona dále definuje osoby spojené s rozlišením na osoby kapitálově spojené a jinak spojené.

Pokyn k tomuto ustanovení doplňuje, že se splnění podmínek uvedených v § 23 odst. 7 zákona posuzuje v době uzavření smluvního vztahu, přestože v průběhu trvání takto uzavřeného závazkového vztahu přestanou být smluvní strany osobami spojenými ve smyslu tohoto ustanovení.

Dále pokyn uvádí, že pro účely posouzení, zda jsou ceny sjednané mezi spojenými osobami stanoveny v souladu se zněním § 23 odst. 7 zákona se mimo jiné postupuje podle zásad zakotvených ve Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy vydané OECD (viz FZ č. 10 z 6. 10. 1997 a č. 6 z 30. 6. 1999), zvláště pak v souladu s principem tržního odstupu. Příslušné postupy jsou mimo výše uvedenou Směrnici OECD podrobně rozvedeny v samostatných pokynech Ministerstva financí.

## 16.7. Ukončení podnikání podle § 7 zákona s pokračováním podle § 9 zákona

Zákon v § 23 odst. 8 stanovuje, o jaké položky se upraví výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází pro zjištění základu daně za zdaňovací období (část zdaňovacího období) předcházející dni ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, pronájmu nebo zahájení likvidace.

Pokyn doplňuje, že pokud poplatník uvedený v § 2 zákona (tj. poplatník daně z příjmů fyzických osob) ukončí činnost podle § 7 zákona (tj. podnikání nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost) s tím, že bude pronajímaný hmotný majetek zahrnutý v obchodním majetku nadále pronajímat a příjmy vykazovat v rámci § 9 zákona (tj. v rámci příjmů z pronájmu), upraví základ daně podle § 23 odst. 8 zákona jen o ty částky, které se nevztahují k pronájmu tohoto majetku (základ daně se

neupraví např. o pohledávky a závazky z titulu pronájmu příslušného majetku, rezervu na opravu pronajímaného majetku).

## 16.8. Přeplatek/nedoplatek na pojistné na sociální a zdravotní pojištění

Zákon v § 23 odst. 8 stanovuje, že se výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází pro zjištění základu daně za zdaňovací období (část zdaňovacího období) předcházející dni ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, pronájmu nebo zahájení likvidace, upraví:

1. u poplatníků daně z příjmů fyzických osob, pokud vedou daňovou evidenci, o výši pohledávek a závazků s výjimkou přijatých a zaplacených záloh, o cenu nespotřebovaných zásob, a o zůstatky vytvořených rezerv; a
2. u poplatníků daně z příjmů fyzických osob v případech, kdy poplatník nevede účetnictví s výjimkou uvedenou v předchozím bodě, ani nevede daňovou evidenci, o cenu nespotřebovaných zásob, o výši pohledávek a zaplacených záloh.

Pokyn k danému ustanovení doplňuje, že základ daně lze upravit i o pohledávky, případně závazky, vzniklé z titulu přeplatku, případně nedoplatku, na pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a na všeobecné zdravotní pojištění, pokud je poplatník neuplatní jako příjem zdaňovacího období, kdy je obdržel, případně jako výdaj zdaňovacího období, ve kterém je uhradil v souladu s § 24 odst. 2 písm. f) zákona.

## 16.9. Ukončení podnikání a závazky

Jak bylo výše uvedeno, zákon v § 23 odst. 8 stanovuje, o jaké položky se upraví výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází pro zjištění základu daně za zdaňovací období (část zdaňovacího období) předcházející dni ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, pronájmu nebo zahájení likvidace.

Pokyn k této úpravě výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji uvádí, že se základ daně snižuje pouze o závazky, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

## 16.10. Oceňovací rozdíl

Účetní jednotka, která koupí podnik nebo část podniku tvořící samostatnou část podniku podle obchodního zákoníku se podle účetních předpisů rozhoduje, zda bude vykazovat goodwill nebo oceňovací rozdíl. § 23 odst. 15 zákona dává tuto volbu i pro poplatníky, kteří vedou daňovou evidenci.

Pokyn k tomuto ustanovení doplňuje, že při zahájení zahrnování oceňovacího rozdílu při koupi podniku nebo části podniku nebo goodwillu do základu daně podle § 23 odst. 15 zákona postupuje poplatník, který vede účetnictví, v souladu s účetními předpisy.

Poplatník uvedený v § 2 zákona, tj. poplatník daně z příjmů fyzických osob, který vede daňovou evidenci, zvyšuje o záporný oceňovací rozdíl (§ 7b odst. 3 zákona) rozdíl mezi příjmy a výdaji počínaje měsícem, kdy se stane vlastníkem majetku.

## 17. K § 24 – Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů

### 17.1. Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů

Pokyn doplňuje, že výdaje (náklady) vymezené v § 24 odst. 2 zákona jsou daňovými výdaji podle § 24 odst. 1 zákona bez ohledu na skutečnost, zda slouží k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů za předpokladu, že v příslušném ustanovení není omezující podmínka jinými ustanoveními tohoto zákona nebo jiného zvláštního právního předpisu.

### 17.2. Nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí

Podle § 24 odst. 2 písm. h) bod 2 zákona je daňovým výdajem (nákladem) nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, který lze podle zákona odpisovat, a za podmínek uvedených v odstavci 4 (tj. minimální doba nájmu 3 roky, kupní cena najatého hmotného majetku není vyšší než zůstatková cena, zahrnutí odkoupeného majetku po ukončení finančního pronájmu s následnou koupí do obchodního majetku); 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.

Pokyn k tomuto ustanovení doplňuje:

- u poplatníků, kteří vedou daňovou evidenci se poměrná výše nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku připadající ze sjednané doby nájmu na příslušné zdaňovací období podle § 24 odst. 2 písm. h) zákona stanoví s přesností maximálně na kalendářní měsíce, a to i za každý započatý měsíc; a
- u poplatníků, kteří vedou účetnictví se nájemné časově rozliší podle účetních předpisů.

### 17.3. Daně jako daňový výdaj (náklad)

Zákon v § 24 odst. 2 písm. ch) uvádí, že daňovým výdajem (nákladem) je daň z převodu nemovitostí a daň z nemovitostí, jen pokud byly zaplacené, dále ostatní daně a poplatky s výjimkami uvedenými v § 25 zákona.

#### 17.3.1. Daň z přidané hodnoty

Pokyn doplňuje, že ostatními daněmi podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona jsou také:

- a) daň z přidané hodnoty, pokud tato daň souvisí s daňovými výdaji a
  - aa) kterou je povinen plátce daně z přidané hodnoty odvést při změně režimu podle § 74 odst. 5 až 7 zákona o DPH v souvislosti se zrušením registrace plátce daně, nebo
  - ab) na kterou neuplatnil plátce daně nárok na odpočet daně podle zákona o DPH,
- b) daň z přidané hodnoty nebo část daně z přidané hodnoty, kterou nemůže plátce daně uplatnit jako odpočet podle § 75 a § 76 zákona o DPH (tj. přijatá plnění, u nichž nemá plátce nárok na odpočet daně – např. reprezentace, a DPH při krácení odpočtu daně koeficientem), pokud o ni poplatník nezvýší vstupní cenu hmotného a nehmotného majetku nebo hodnotu zásob,

- c) daň z přidané hodnoty a spotřební daň, kterou je plátce daně povinen odvést v souvislosti s organizováním reklamních soutěží a propagačních akcí.

Pokyn stejně jako pokyn D-190 uvádí, že daň z přidané hodnoty je vždy součástí vstupní ceny hmotného a nehmotného majetku a hodnoty zásob, nemá-li plátce daně nárok na odpočet podle § 75 zákona o DPH, tj. např. při pořízení osobního automobilu.

Pokyn dále doplňuje, že podle výše uvedeného se postupuje obdobně i v případě úpravy odpočtu daně podle § 78 a vyrovnání odpočtu daně podle § 79 zákona o DPH, pokud je snižován nárok na odpočet daně.

Daňovým výdajem podle pokynu je také dodatečně vyměřená daň z přidané hodnoty z titulu nesprávně odvedené daně na výstupu a náhrada za nesplnění zákonné registrační povinnosti podle § 98 zákona o DPH.

#### 17.3.2. Daň z převodu nemovitostí zaplacená ručitelem

Daň z převodu nemovitostí zaplacená ručitelem za původního vlastníka je pro ručitele daňovým výdajem podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona i v případě, že ji zaplatil dříve, než byl k zaplacení vyzván správcem daně.

### 17.4. Sociální a zdravotní pojištění

Podle pokynu je pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění u poplatníků uvedených v § 2 zákona, tj. poplatníků daně z příjmů fyzických osob, výdajem podle § 24 odst. 2 písm. f) zákona, a to u poplatníků, kteří nevedou účetnictví ve zdaňovacím období, ve kterém bylo uhrazeno.

U poplatníků uvedených v § 2 zákona, tj. poplatníků daně z příjmů fyzických osob, vedoucích účetnictví lze do nákladů uplatnit zálohy na pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a na všeobecné zdravotní pojištění uhrazené v daném zdaňovacím období.

Nedoplatek či přeplatek pojistného lze uplatnit jako výdaj (náklad) nebo příjem následujícího zdaňovacího období, pokud není účtován jako náklad nebo výnos daného zdaňovacího období s tím, že toto pojistné je daňovým výdajem podle § 24 odst. 2 písm. f) zákona, bylo-li zaplacené nejpozději do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období.

Pokyn dále doplňuje, že daňovým výdajem podle § 24 odst. 2 písm. f) zákona je i pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění, související s peněžním plněním poskytovaným zaměstnanci vedle mzdy, které je neuznatelným daňovým výdajem podle § 25 odst. 1 písm. d) zákona (např. odměny k životním jubileím).

### 17.5. Vzdělávání zaměstnanců

Podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3 zákona se za daňové výdaje (náklady) považují výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené mimo jiné na provoz středních odborných učilišť a vzdělávacích zařízení, pokud je není povinen hradit příslušný orgán státní správy, nebo výdaje na výchovu žáků učilišť, vzdělávání a rekvalifikaci pracovníků zabezpečenou jinými subjekty.

Pokyn k tomuto ustanovení doplňuje, že těmito daňovými výdaji jsou také výdaje (náklady) za účast na školení a studiu zaměstnance při zaměstnání za účelem prohloubení kvalifikace k výkonu sjednané práce, její doplnění nebo rozšíření.

## 17.6. Závodní stravování zajištěné prostřednictvím jiných subjektů

Podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 zákona se za daňové výdaje (náklady) považují výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na provoz vlastního stravovacího zařízení, kromě hodnoty potravin, nebo na příspěvky na stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů a poskytované až do výše 55% ceny jednoho jídla za jednu směnu (tj. podle § 78 odst. 1 písm. c) zákoníku práce část týdenní pracovní doby bez práce přesčas, kterou je zaměstnanec povinen na základě předem stanoveného rozvrhu pracovních směn odpracovat), maximálně však do výše 70 % stravného vymezené pro zaměstnance v § 6 odst. 7 písm. a) 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 zvláštního právního předpisu (tj. podle § 88 odst. 4 zákoníku práce), bude delší než 11 hodin. Příspěvek nelze uplatnit na stravování za zaměstnance, kterému v průběhu směny vznikl nárok na stravné podle zvláštního právního předpisu (tj. podle § 176 odst. 1 písm. a) zákoníku práce).

Za stravování ve vlastním stravovacím zařízení se považuje i stravování zabezpečované ve vlastním stravovacím zařízení prostřednictvím jiných subjektů,

Pokyn k tomuto ustanovení doplňuje, že při zajištění stravování prostřednictvím stravenek se cenou jídla rozumí hodnota stravenky včetně poplatku za zprostředkování jejího prodeje.

Dále pokyn uvádí, že při zajišťování stravování prostřednictvím jiných subjektů si zaměstnavatel:

- a) **může** uplatnit jako daňový výdaj příspěvek podle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 4 zákona za zaměstnance, který neodpracuje část směny nebo celou směnu z důvodů:
- důležitých osobních překážek v práci vymezených zvláštními právními předpisy,
  - překážek v práci v obecném zájmu podle zvláštního právního předpisu,
  - překážek na straně zaměstnavatele podle zvláštního právního předpisu (např. poruchy na strojním zařízení nebo v dodávkách surovin či pohonné síly, přerušení práce způsobené nepříznivými povětrnostními vlivy),
  - čerpání náhradního volna,
  - účasti na školení za účelem prohloubení kvalifikace, pokud zaměstnanci nevzniká nárok na stravné podle zvláštního právního předpisu nebo pokud zaměstnavatel zaměstnanci nezabezpečil bezplatné stravování v rámci školení,
- b) **nemůže** uplatnit jako daňový výdaj příspěvek podle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 4 zákona za zaměstnance, který neodpracuje celou směnu s výjimkou uvedenou v písmenu a), např. při čerpání dovolené v rozsahu kratším než jedna směna.

## 17.7. Škoda jako daňový výdaj (náklad)

Podle § 24 odst. 2 písm. l) zákona jsou daňovým výdajem (nákladem) škody vzniklé v důsledku živelních pohrom nebo škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem anebo jako zvýšené výdaje v důsledku opatření stanovených zvláštními předpisy.

Pokyn k tomuto ustanovení doplňuje a již dříve doplňoval, že zvýšenými výdaji v důsledku opatření stanovených obecně

závaznými předpisy podle § 24 odst. 2 písm. l) zákona se rozumějí např. výdaje (náklady) v důsledku zákazu výroby, technologických postupů a používání přípravků.

Nově je pokynem doplněno také v důsledku nařízené likvidace zvířat.

## 17.8. Výdaje (náklady) související s pořízením cenných papírů

Pokyn doplňuje, že za daňové výdaje se považují také výdaje (náklady), které vznikly v souvislosti s pořízením cenných papírů (např. úroky z úvěrů a půjček čerpaných na pořízení cenných papírů) a přitom nejsou podle účetních předpisů zahrnovány do pořizovací ceny a současně jsou neuznatelnými výdaji (náklady) podle § 25 zákona (např. § 25 odst. 1 písm. zk) zákona – úroky z úvěrů a půjček čerpaných na pořízení cenných papírů v období 6 měsíců před nabytím těchto cenných papírů).

## 17.9. Pracovní cesty členů statutárních orgánů a jednatelů

Pokyn doplňuje a také doplňoval, že za pracovní cesty se považují také cesty členů statutárních orgánů vykonávané v souvislosti s výkonem této funkce a že se obdobně posuzují i cesty jednatelů jako statutárních orgánů.

Nově je pokynem doplněno, že podmínkou daňové znatelnosti je, že se příslušná jednání musí konat na jiném místě, než je sídlo společnosti (družstva).

## 17.10. Příspěvek zaměstnavatele na penzijní připojištění

Podle § 24 odst. 2 písm. zj) zákona je daňovým výdajem (nákladem) příspěvek zaměstnavatele na penzijní připojištění se státním příspěvkem poukázaný na účet jeho zaměstnance u penzijního fondu, maximálně však do výše 3 % úhrnu vyměřovacích základů zaměstnance pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti za zdaňovací období nebo jeho část.

Pokyn k tomuto ustanovení doplňuje, že poukázáním příspěvku zaměstnavatele na penzijní připojištění se státním příspěvkem se rozumí jeho zaplacení.

## 17.11. Přechodné ubytování zaměstnance

Podle § 24 odst. 2 písm. zu) zákona jsou daňovým výdajem (nákladem) výdaje (náklady) na přechodné ubytování zaměstnance s výjimkou přechodného ubytování v rodinném domě nebo bytě, a to maximálně do výše 3 500 Kč měsíčně, nejde-li o ubytování při pracovní cestě, poskytované jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnanci v souvislosti s výkonem práce, pokud obec přechodného ubytování není shodná s obcí, kde má zaměstnanec bydliště.

Pokynem je doplněno, že pokud je přechodné ubytování zaměstnanců poskytováno zaměstnavatelem za úhradu a výdaje (náklady) zaměstnavatele jsou vyšší než limit stanovený v § 24 odst. 2 písm. zu) zákona, tj. než 3 500 Kč, je daňovým výdajem také částka převyšující maximální limit do výše úhrady od zaměstnance.

## 17.12. Předčasné ukončení smlouvy o finančním pronájmu

Podle § 24 odst. 5 písm. a) zákona platí, že pokud se prodá majetek, který byl předmětem nájemní smlouvy po jejím ukončení nájemci, uznává se nájemné do výdajů (nákladů) pouze za podmínky, že kupní cena hmotného majetku, který lze odpisovat podle zákona, nebude nižší než zůstatková cena vypočtená rovnoměrným způsobem podle § 31 odst. 1 písm. a) zákona ze vstupní ceny evidované u vlastníka nebo proná-

jímatele za dobu, po kterou mohl být tento majetek odpisován.

Dále zákon stanovuje, že při koupi hmotného majetku, který lze podle zákona odpisovat, podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku se sjednanou dobou nájmu kratší, než je stanoveno v odstavci 4 písm. a) zákona (tj. s dobou kratší než 3 roky), uznává se nájemné jako výdaj (náklad) u nájemce jen při splnění podmínek uvedených v § 24 odst. 5 písm. a) zákona a u poplatníků uvedených v § 2 při současném splnění podmínky stanovené v odstavci 4 písm. c) zákona (tj. po ukončení finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku zahrne poplatník uvedený v § 2 odkoupený majetek do svého obchodního majetku).

Pokyn k tomuto ustanovení doplňuje, že pokud v důsledku předčasně ukončené smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku dojde k jeho předčasnému odkoupení nájemcem, musí být splněna podmínka stanovená v § 24 odst. 5 zákona, přičemž od zůstatkové ceny, která je limitem pro stanovení kupní ceny, je možno odečíst přijatou náhradu za škodu (např. od zaměstnance).

### 17.13. Vyšetření dopravců

Podle pokynu jsou daňovým výdajem u zaměstnavatele také hrazená dopravně psychologická vyšetření a vyšetření neurologická, včetně EEG držitelů řidičských oprávnění podle § 87a zákona č. 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích, ve znění zákona č. 411/2005 Sb., které je podle tohoto zákona povinen hradit řidič.

### 17.14. Paměťové karty dopravce

Dále je podle pokynu daňovým výdajem u zaměstnavatele úhrada zaměstnanci (řidiči) za vydání paměťové karty řidiče, kterou musí být řidič vybaven podle zákona č. 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů.

### 17.15. Limit nájmu osobního automobilu kategorie M1 podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí

Podle § 24 odst. 4 zákona platí, že pokud u osobního automobilu kategorie M1 s výjimkou automobilu, který je využíván provozovatelem silniční motorové dopravy nebo provozovatelem taxislužby na základě vydané koncese, a automobilu druh sanitní a druh pohřební, přesáhne nájemné podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí za celou dobu trvání nájmu částku 1 500 000 Kč, uznává se jako výdaj (náklad) za celou dobu trvání nájmu pouze nájemné ve výši 1 500 000 Kč a v jednotlivých zdaňovacích obdobích pouze poměrná část z 1 500 000 Kč připadající na příslušné zdaňovací období.

Pokyn k tomuto ustanovení doplňuje, že do zákonem stanovené maximální částky uznávané jako nájemné podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí osobního automobilu kategorie M1 (tj. do maximální částky 1 500 000 Kč) se nezahrnuje pojistné podle zákona č. 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou provozem vozidla a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pojištění odpovědnosti z provozu vozidla), ve znění pozdějších předpisů, hrazené v souladu se smlouvou přímo nájemcem nebo přefakturované pronajímatelem nájemci. Obdobně se posuzuje pojistné související s havarijním pojištěním motorových vozidel.

## 18. K § 25 – Výdaje (náklady), které nelze uznat pro daňové účely

### 18.1. Úroky z úvěrů a půjček od spojených osob

Podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona nelze za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat úroky z úvěrů a půjček, u nichž je věřitel osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi, a to ve výši úroků z částky, o kterou úhrn úvěrů a půjček od spojených osob, v průběhu zdaňovacího období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, přesahuje čtyřnásobek výše vlastního kapitálu (u bank nebo pojišťoven se jedná o šestnásobek).

Pokyn stanovuje výpočet této nedaňové části úroků stejně jako dosud.

Pokyn navíc specifikuje, že pro výpočet průměru denních stavů úvěrů a půjček vedených v cizí měně se kurs stanoví stejným způsobem jakým se v souladu s účetními předpisy oceňují závazky v cizí měně.

Dále pokyn uvádí, že v případě, kdy podmínkou daňové uznatelnosti úroků z půjček a úroků z úvěrů je jejich zaplacení, hodnotí se splnění podmínek stanovených zákonem nejdříve podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona. Pokud nelze úroky podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona uplatnit jako daňový výdaj, nelze je uplatnit ani v případě jejich zaplacení podle § 24 odst. 2 písm. zi) zákona (tj. jedná se o úroky z půjček a úroky z úvěrů v případě, kdy věřitelem je poplatník uvedený v § 2, tj. poplatník daně z příjmů fyzických osob, který nevede účetnictví, které jsou daňově uznatelné jen pokud byly zaplacený).

### 18.2. Výdaje (náklady) spojené s najatým majetkem

Podle § 25 odst. 1 písm. u) zákona nelze za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat výdaje na osobní potřebu poplatníka; včetně výdajů vynaložených na opravu, údržbu nebo technické zhodnocení majetku sloužícího k podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti (tj. § 7 zákona), který poplatník uvedený v § 2, tj. poplatník daně z příjmů fyzických osob, nezařadí do obchodního majetku podle § 4 odst. 4 [tj. nezařadí do souhrnu majetkových hodnot (věcí, pohledávek a jiných práv a peněží 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 – v daňové evidenci].

Pokyn doplňuje, že toto ustanovení se nevztahuje na výdaje (náklady) spojené s opravou, údržbou nebo technickým zhodnocením najatého majetku, pokud je nájemce podle smlouvy k opravě, údržbě nebo technickému zhodnocení najatého majetku vázán nebo tak stanoví zvláštní právní předpis.

### 18.3. Bezplatné užívání vozidla k soukromým účelům a DPH

Podle § 6 odst. 6 zákona platí, že pokud zaměstnavatel poskytne zaměstnanci bezplatně motorové vozidlo k používání pro služební i soukromé účely, považuje se za příjem zaměstnance částka ve výši 1 % vstupní ceny vozidla za každý i započatý kalendářní měsíc poskytnutí vozidla.

Pokyn k tomuto ustanovení doplňuje, že nelze uznat za daňový výdaj daň z přidané hodnoty odváděnou zaměstnavatelem z důvodu bezplatného používání motorového vozidla zaměstnancem k soukromým účelům.

## 18.4. Výdaje (náklady) související s držbou podílu v dceřiné společnosti

Podle § 25 odst. 1 písm. zk) zákona nelze za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat výdaje (náklady) mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti. Úroky z úvěrů a půjček přijatých v období šesti měsíců před nabytím tohoto podílu se považují za výdaj (náklad) přímo související s držbou podílu v dceřiné společnosti po dobu trvání této držby a po dobu, kdy podíl drží osoba, která je s osobou, která úvěr nebo půjčku přijala, spojenou osobou, pokud poplatník neprokáže, že úvěr nebo půjčka s držbou tohoto podílu nesouvisí. Případné režijní (nepřímé) náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti se pro účely tohoto ustanovení omezují výší 5 % příjmů z dividend a jiných podílů na zisku vyplácených dceřinou společností, pokud poplatník neprokáže, že skutečná výše těchto režijních (nepřímých) nákladů je nižší.

Pokyn k tomuto ustanovení doplňuje, že za výdaje (náklady) mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti podle § 25 odst. 1 písm. zk) zákona jsou vedle výslovně upravených úroků z úvěrů a půjček přímo souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti považovány zejména tyto výdaje (náklady):

- na výkon působnosti valné hromady dceřiné společnosti mateřskou společností (tzn. má-li tato v dceřiné společnosti 100% podíl),
- spojené s účastí zaměstnance mateřské společnosti, který je současně orgánem nebo členem orgánů dceřiné společnosti, na jednání těchto orgánů nebo na valné hromadě dceřiné společnosti,
- na účast osoby zmocněné k jednání za akcionáře
- mateřskou společnost na valné hromadě dceřiné společnosti,
- související s nabídkou převzetí podle § 183a a násl. obchodního zákoníku,
- jiné náklady na uplatnění akcionářských práv.

Pokyn upřesňuje, že z výše uvedených výdajů (nákladů) se za

1) přímé považují zejména:

- cestovní výdaje (náklady), výdaje (náklady) na pracovní volno příslušných zaměstnanců, odměna osoby zmocněné k jednání za akcionáře; všechny tyto výdaje (náklady) se považují za přímé jen v případě, že se vztahují pouze k činnostem osoby vyjmenovaným v předchozím odstavci,
- správní poplatky za vedení majetkového účtu, poplatky za služby archivní, informační a obchodní,
- odměny organizátorovi regulovaného trhu s investičními nástroji, znalcům, obchodníkům s cennými papíry, inzerce, poplatky centrálnímu depozitáři atd., pokud tyto výdaje (náklady) souvisejí s nabídkou převzetí podle § 183a a násl. obchodního zákoníku.

2) nepřímé považují zejména:

- poměrná část cestovních výdajů (nákladů), výdaje (náklady) na pracovní volno příslušných zaměstnanců, mzdy, odměny osoby zmocněné k jednání za akcionáře; všechny tyto výdaje (náklady) se v rozsahu jejich poměrné části považují za nepřímé v případě, že se vztahují i k jiným činnostem osoby než činnostem v pokynu vyjmenovaným; poměrnou částí těchto výdajů (nákladů) se rozumí část připadající na činnosti pokynu vyjmenované,
- výdaje (náklady) na řídicí činnost mateřské společnosti vůči dceřiné společnosti,

- výdaje (náklady) na společné ukládání volných prostředků (zejména úhrada bance),
- výdaje (náklady) na sběr a vyhodnocování informací o vývoji výsledků veškeré činnosti dceřiné společnosti a o stavu majetku dceřiné společnosti, výdaje (náklady) na telefonické nebo písemné spojení mezi příslušnou osobou a dceřinou společností.

Dále pokyn k § 25 odst. 1 písm. zk) zákona doplňuje, že výdaje (náklady) mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti nejsou daňově uznatelné pouze po dobu držby podílu v dceřiné společnosti (při přeměnách do rozhodného dne).

## 19. K § 26 – Odpisy hmotného majetku

### 19.1. Samostatné movité věci

Do pokynu je doplněno, že mezi výrobní zařízení, zařízení a předměty k provozování služeb (výkonů), účelová zařízení a předměty, které jsou samostatnými movitými věcmi i přesto, že jsou pevně spojeny s budovou nebo se stavbou, patří také nábytek určený k výrobním účelům a provozování služeb.

### 19.2. Odepisování základního stáda

Podle § 26 odst. 2 písm. e) zákona se za hmotný majetek považuje také základní stádo a tažná zvířata.

Pokyn stanoví výpočet odpisů základního stáda a to následujícím způsobem:

- a) buď jednotlivě za každé zvíře při individuální evidenci zvířat základního stáda a u tažných zvířat, dostihových a plemenných koní. Vstupní cenou je buď průměrná účetní cena za jeden kus nebo cena stanovená poplatníkem ve vztahu k plemenné hodnotě, popřípadě ke stáří zvířete, a to v rámci celkové účetní hodnoty stáda,
- b) nebo skupinově podle jednotlivých druhů zvířat při skupinové evidenci zvířat základního stáda, s výjimkou tažných zvířat, dostihových a plemenných koní. Přitom vstupní cenou je při zahájení odpisování úhrn pořizovacích cen jednotlivých druhů zvířat zjištěný z účetnictví k poslednímu dni předcházejícího zdaňovacího období (případně k datu zahájení činnosti). Při skupinovém odpisování lze odpisovat pouze rovnoměrně (§ 31 odst. 1 písm. a) zákona). Roční odpis lze při skupinové evidenci zvířat stanovit např. takto:

\* v prvním roce odpisování (odpisová skupina 1), podle vzorce

$$RO = \frac{P \times 20}{100} + \frac{V \times 10}{100} + \frac{(KS - P)}{100} \times 20$$

\* v dalších letech odpisování (odpisová skupina 1), podle vzorce

$$RO = \frac{P \times 20}{100} + \frac{V \times 20}{100} + \frac{(KS - P)}{100} \times 40$$

kde znamená:

RO = roční odpis,

P = hodnota zvířat zařazených do základního stáda (chovu) v průběhu zdaňovacího období,

V = hodnota zvířat vyřazených ze základního stáda (chovu) v průběhu zdaňovacího období,

KS = konečný stav.

Pokud je celková hodnota vyřazených zvířat ve skupině vyšší než hodnota počátečního stavu zvířat (tj. hodnota zvířat na počátku zdaňovacího období nebo k datu zahájení činnosti v průběhu zdaňovacího období), lze uplatnit roční odpis při skupinovém odpisování pouze do výše hodnoty zvířat, odpovídající jejich počátečnímu stavu.

Při použití jiného způsobu výpočtu odpisů zvířat ve skupině je poplatník povinen prokázat, že vypočtené odpisy za skupinu odpovídají úhrnu individuálních odpisů za tato zvířata.

### 19.3. Jiný majetek

Podle § 26 odst. 2 písm. f) zákona se za hmotný majetek považuje také tzv. jiný majetek.

Jiný majetek je definován v § 26 odst. 3 zákona jako:

- technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 1 písm. f) zákona (tj. technické zhodnocení provedené na drobném hmotném majetku, jehož účetní odpisy se považují za daňové odpisy, zvýšené o ocenění tohoto odepisovaného majetku),
- technické rekultivace, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak,
- výdaje hrazené nájemcem, které podle zvláštních předpisů (tj. podle zákona o účetnictví) nebo podle daňové evidence tvoří součást ocenění hmotného majetku pronajatého formou finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převyšují u movitého majetku hodnotu 40 000 Kč.

Pokyn k tomuto ustanovení zákona doplňuje, že jiným majetkem podle § 26 odst. 3 písm. a) zákona je i technické zhodnocení (definované v § 33 zákona) provedené na účetně neodpisaném drobném hmotném majetku. Toto technické zhodnocení se zařadí do odpisové skupiny, do které by byl zaříděn majetek, na němž bylo technické zhodnocení provedeno, a samostatně se odpisuje podle zákona. Takto postupuje i poplatník uvedený v § 2 zákona (tj. poplatník daně z příjmů fyzických osob), který nevede účetnictví, pokud jde o majetek obdobného charakteru.

### 19.4. Přerušení odepisování

Podle § 26 odst. 8 zákona platí, že poplatník není povinen uplatnit odpisy pro účely zákona, přitom odepisování lze i přerušit, ale při dalším odepisování je nutné pokračovat způsobem, jako by odepisování přerušeno nebylo, a to za podmínky, že v době přerušení neuplatní poplatník (vlastník ani nájemce) výdaje paušální částkou podle § 7 (tj. v rámci podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti) nebo § 9 (tj. v rámci pronájmu). Pokud poplatník (vlastník nebo nájemce) uplatní výdaje paušální částkou, nelze za toto zdaňovací období uplatnit odpisy v prokázané výši ani o tuto dobu prodloužit odepisování pro daňové účely. Po dobu uplatňování výdajů paušální částkou vede poplatník (vlastník nebo nájemce) odpisy pouze evidenčně.

Pokyn k tomuto ustanovení doplňuje, že lze přerušit také odepisování majetku uvedeného v § 30 zákona (tj. např. odpisy otvírek nových lomů, pískoven, hlinišť, technické rekultivace, technického zhodnocení provedeného na nemovité kulturní památce, atd.); přerušením odpisů se doba odepisování neprodlužuje.

## 20. K § 29 – Odpisy hmotného majetku

### 20.1. Registrace k DPH

Pokyn se věnuje popisu způsobu stanovení vstupní ceny, resp. zůstatkové ceny, hmotného a nehmotného majetku při zrušení registrace a zaregistrování k dani z přidané hodnoty:

#### 20.1.1. Zrušení registrace k DPH

Při zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty podle zákona o DPH se u odepisovaného hmotného majetku a

nehmotného majetku stanoví změněná vstupní cena, do jejíž výše lze majetek odepisovat jako součet původní vstupní ceny a daně z přidané hodnoty, o kterou je plátce povinen snížit nárok na odpočet daně podle § 74 odst. 5 až 7 zákona o DPH; přitom u zrychleného odepisování (§ 32 zákona) se současně o tuto částku zvýší i zůstatková cena.

U nehmotného majetku poplatník pokračuje v odepisování ze změněné vstupní ceny snížené o již uplatněné odpisy od měsíce následujícího po měsíci, v němž byl povinen snížit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

Obdobně jako u nehmotného majetku postupuje poplatník i u hmotného majetku odepisovaného podle § 30 odst. 4 až 8 zákona (tj. např. u otvírek nových lomů, pískoven, hlinišť, technické rekultivace, technického zhodnocení provedeného na nemovité kulturní památce, atd.).

#### 20.1.2. Zaregistrování k DPH

Při zaregistrování plátce daně z přidané hodnoty podle zákona o DPH, pokud poplatník nepostupuje podle pokynu k § 24 odst. 2 bodů 5 a 6 zákona (tj. podle bodu v tomto materiálu „Daň z přidané hodnoty“), se u odepisovaného hmotného majetku a nehmotného majetku stanoví změněná vstupní cena, do jejíž výše lze majetek odepisovat, jako rozdíl původní vstupní ceny a daně z přidané hodnoty, kterou plátce uplatní jako nárok na odpočet daně podle § 74 odst. 1 až 4 zákona o DPH; přitom u zrychleného odepisování (§ 32 zákona) se současně o tuto částku sníží i zůstatková cena.

U nehmotného majetku poplatník pokračuje v odepisování ze změněné vstupní ceny snížené o již uplatněné odpisy od měsíce následujícího po měsíci, v němž uplatní nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

Obdobně jako u nehmotného majetku postupuje poplatník i u hmotného majetku odepisovaného podle § 30 odst. 4 až 8 zákona (tj. např. u otvírek nových lomů, pískoven, hlinišť, technické rekultivace, technického zhodnocení provedeného na nemovité kulturní památce, atd.).

## 21. K § 30 – Odpisy hmotného majetku

### 21.1. Pokračování v odepisování započatém původním vlastníkem

Zákon v § 30 odst. 12 definuje poplatníky, kteří pokračují v odepisování započatém původním vlastníkem, a to

- ze vstupní ceny, ze které odepisoval původní vlastník (s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 7 zákona, tj. s výjimkou zvýšení nebo snížení vstupní ceny, ke kterému dochází u již odepisovaného majetku z jiného důvodu, než je jeho technické zhodnocení (dále jen "změněná vstupní cena"), kdy se odpis stanoví ze změněné vstupní (zůstatkové) ceny při zachování platné sazby (koeficientu) podle § 31 zákona (tj. rovnoměrné odpisy hmotného majetku) nebo § 32 zákona (tj. zrychlené odpisy hmotného majetku)), a
- při zachování způsobu odepisování.

Pokyn k tomuto ustanovení doplňuje, že u nabyvatele nepeněžitěho vkladu, který podle § 30 odst. 12 zákona pokračuje v odepisování započatém původním vlastníkem, lze vstupní cenu, ze které odepisoval původní vlastník, zvýšit o rozdíl mezi oceněním nepeněžitěho vkladu a výší vkladu, vyplácený společníkovi obchodní společností podle § 163a odst. 3 obchodního zákoníku.

### 21.2. Odpisy při změně užívání stavby na dobu dočasnou

Pokyn sděluje, že při změně užívání stavby z doby trvalé na dobu dočasnou se odpisy stanoví tak, že se neodepsaná část

vstupní ceny hmotného majetku snižená o uplatněné odpisy (tj. zůstatková cena) rozpočítá na zbývajících dobu trvání stavby stanovené na základě rozhodnutí stavebního úřadu, přitom při zahájení odpisování dočasné stavby včetně zaokrouhlování odpisů se postupuje podle § 30 odst. 9 až 11 zákona, tj.

- roční odpis se stanoví s přesností na dny nebo s přesností na celé měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni, v němž došlo ke změně doby odepisování,
- v okamžiku změny doby odepisování v průběhu zdaňovacího období lze uplatnit roční odpisy pouze ve výši připadající na toto zdaňovací období v závislosti na zvoleném způsobu stanovení přesnosti odpisů podle předchozího bodu (tj. s přesností na dny nebo s přesností na celé měsíce), a
- odpisy se zaokrouhlují na celé koruny.

Pokyn dále doplňuje, že při změně užívání stavby z doby dočasné na dobu trvalou ve smyslu § 30 odst. 2 zákona (tj. ve smyslu, že si vlastník majetku pro každý nově pořízený hmotný majetek stanoví způsob odpisování jako rovnoměrný nebo zrychlený a po celou dobu jeho odpisování stanovený způsob nesmí změnit) je možné pokračovat dále v odpisování trvalé stavby jen **rovnoměrným způsobem**, tj. podle § 31 zákona při použití sazby "v dalších letech odpisování".

Pokyn s ohledem na § 30 odst. 1 zákona vymezuje dobu odepisování trvalých staveb. Zákon v § 30 odst. 1 stanovuje minimální dobu odepisování. Z tohoto důvodu podle pokynu je nutné stavbu odpisovat minimálně po zákonem stanovenou dobu, tzn. zbývajících neodepsanou část dosavadní dočasné stavby odpisovat minimálně po dobu, která zbývá do počtu let uvedených v § 30 odst. 1 zákona (tj. **minimálně do počtu 30 let celkem**). Zbývajících dob odepisování by měla být přizpůsobena i roční sazba (poplatník ji může snížit), kterou bude roční odpis vypočítán ze vstupní ceny.

### 21.3. Doba odepisování při technickém zhodnocení

Pokyn upřesňuje dobu odepisování technického zhodnocení dokončeného na hmotném majetku, jež je odpisován podle § 30 zákona, a to tak, že technické zhodnocení dokončené na hmotném majetku neprodlužuje dobu odpisování tohoto hmotného majetku, pokud ze zákona nebo jiného právního předpisu nevyplývá jiná právní úprava.

## 22. K § 32 – Odpisy hmotného majetku zrychlené

### 22.1. Koeficient pro zrychlené odepisování po podání daňového přiznání za část zdaňovacího období

Zákon v § 32 odst. 2 písm. b) a odst. 3 písm. b) stanovuje způsob výpočtu odpisu hmotného majetku v dalších zdaňovacích obdobích (tj. od druhého roku po pořízení majetku) při zrychleném způsobu odepisování, a to:

- u hmotného majetku jako podíl dvojnásobku jeho zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem zrychleného odepisování a počtem let, po které byl hmotný majetek již odepisován, nebo
- u hmotného majetku zvýšeného o technické zhodnocení jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny majetku a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem zrychleného odepisování platným pro zvýšenou zůstatkovou cenu a počtem let, po které byl hmotný majetek odepisován ze zvýšené zůstatkové ceny.

Pokyn k tomuto ustanovení doplňuje, že při podání daňového přiznání za zdaňovací období, které následuje po podání daňového přiznání za část zdaňovacího období, se při výpočtu roč-

ního odpisu podle výše uvedeného postupu použije shodný rozdíl mezi přiřazeným koeficientem zrychleného odpisování a počtem let, po které byl hmotný majetek již odpisován jako rozdíl, který byl použit při výpočtu ročního odpisu za část zdaňovacího období (z tohoto důvodu se počet let nemění).

## 23. K § 32a – Odpisy nehmotného majetku

### 23.1. Technické zhodnocení na nehmotném majetku

Pokyn doplňuje, že technické zhodnocení na nehmotném majetku, ke kterému má poplatník právo užívání na dobu určitou, neprodlužuje dobu odpisování tohoto nehmotného majetku.

## 24. K § 33 – Odpisy hmotného majetku – technické zhodnocení

### 24.1. Definice změny technických parametrů majetku

Zákon v § 33 odst. 1 definuje technické zhodnocení jako výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu částku 40 000 Kč.

V odst. 2 dále definuje rekonstrukce jako zásahy do majetku, které mají za následek změnu účelu nebo technických parametrů majetku.

Pokyn doplňuje, co je považováno za změnu technických parametrů. Podle pokynu za změnu technických parametrů se nepovažuje pouze samotná záměna použitého materiálu, a to i v případě výměny oken s dřevěným rámem za okna s rámem plastovým, pokud zůstanou zachovány původní rozměry oken a počet vrstev skel oken.

Za technické zhodnocení se rovněž nepovažuje vybavení motorového vozidla zimními pneumatikami.

## 25. K § 34 – Položky odčitatelné od základu daně

### 25.1. Odečet daňové ztráty

Zákon v § 34 odst. 1 definuje podmínky, za kterých je možné využít jako položku odčitatelnou od základu daně daňovou ztrátu.

Pokyn k tomuto ustanovení doplňuje, že uplatnění daňové ztráty u právnických osob je limitováno uplynutím 5, resp. 7 zdaňovacích období definovaných v § 17a zákona jako období zdaňovací. K částem období, za která se podávají daňová přiznání ve stanovených případech, pokud se nacházejí mezi těmito 5, resp. 7 zdaňovacími obdobími následujícími po období, za které byla daňová ztráta vyměřena, se v rámci aplikace časového omezení převoditelnosti daňové ztráty nepřihlíží; přitom v těchto daňových přiznáních lze daňovou ztrátu rovněž odečíst, aniž by tím byl ovlivněn celkový počet zdaňovacích období, po která lze daňovou ztrátu uplatňovat.

## 26. K § 35 – Sleva na dani

### 26.1. Sleva na dani z titulu zaměstnávání osob se zdravotním postižením

Zákon o § 35 odst. 1 písm. c) stanovuje, že poplatníkům uvedeným v § 17 zákona (tj. poplatníkům daně z příjmů právnických osob) se daň za zdaňovací období, kterým je kalendářní rok, nebo za zdaňovací období kratší než nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců spadajících do kalendářního roku, anebo za část uvedených zdaňovacích období, za kterou se podává daňové přiznání, snižuje o polovinu daně, pokud zaměstnávají nejméně 25 zaměstnanců a podíl zaměstnanců, kteří jsou osobami se zdravotním postižením činí více než 50 % průměrného ročního přepočteného počtu všech jejich zaměstnanců.

Pokyn k tomuto ustanovení doplňuje, že při stanovení počtu zaměstnanců pro uplatnění slevy se vychází z přepočteného počtu zaměstnanců podle § 35 odst. 2 zákona.

Tento přepočtený počet zaměstnanců se podle § 35 odst. 2 zákona vypočítá jako podíl

celkového počtu hodin, který těmto zaměstnancům vyplývá z rozvržení pracovní doby (podle § 84 a § 85 zákoníku práce) nebo z individuálně sjednané pracovní doby (podle § 86 zákoníku práce) a z délky trvání pracovního poměru v období, za které se podává daňové přiznání, sníženého o

- neodpracované hodiny v důsledku neomluvené nepřítomnosti v práci,
- nenapracovaného pracovního volna poskytnutého zaměstnavatelem bez náhrady mzdy, pokud zaměstnanec nemohl konat práci z jiných důležitých důvodů týkajících se jeho osoby a
- pracovní neschopnosti, za kterou nejsou poskytovány dávky nemocenského pojištění,

a celkového ročního fondu pracovní doby připadajícího na jednoho zaměstnance pracujícího na plnou pracovní dobu stanovenou zvláštními právními předpisy (tj. § 83 zákoníku práce).

Do trvání pracovního poměru se **nezapočítává** mateřská nebo rodičovská dovolená, služba v ozbrojených silách, výkon civilní služby a dlouhodobé uvolnění pro výkon veřejné funkce.

Vypočtený podíl se zaokrouhluje na dvě desetinná místa.

Podle pokynu se výše uvedeným způsobem zjišťuje stav zaměstnanců i při vzniku poplatníka v průběhu zdaňovacího období nebo jeho části.

## 27. K § 35a a § 35b – Sleva na dani – investiční pobídky

### 27.1. Splnění podmínek pro uplatnění slevy na dani

Podle § 35a odst. 1 a § 35b odst. 1 zákona může poplatník, kterému byl poskytnut příslib investiční pobídky podle zvláštního právního předpisu, který pro poskytnutí příslibu zahájil podnikání a zaregistroval se podle zvláštního právního předpisu jako poplatník, splnil-li všeobecné podmínky stanovené zvláštním právním předpisem a zvláštní podmínky stanovené tímto zákonem, uplatnit slevu na dani z titulu investičních pobídek.

Pokyn k tomuto ustanovení doplňuje, že poplatník může uplatnit slevu na dani poprvé za to zdaňovací období, ve kterém splnil všeobecné a zvláštní podmínky a obdržel nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání za toto zdaňovací období Rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu o příslibu investičních pobídek podle zvláštního právního předpisu.

Obdrželi-li poplatník Rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu až po lhůtě pro podání daňového přiznání, lze formou podání dodatečného daňového přiznání uplatnit slevu na dani i za zdaňovací období, ve kterém již byly splněny všeobecné a zvláštní podmínky.

## 28. K § 35ba – Sleva na dani

### 28.1. Sleva na dani na manželku (manžela)

Podle § 35ba odst. 1 písm. b) zákona se poplatníkům uvedeným v § 2 zákona, tj. poplatníkům daně z příjmů fyzických osob, daň vypočtená podle § 16 zákona, případně snížená podle § 35, § 35a nebo § 35b zákona, tj. snížená o slevy na dani, za zdaňovací období snižuje o částku 4 200 Kč na manželku (manžela) žijící s poplatníkem v domácnosti, pokud nemá vlastní příjem přesahující za zdaňovací období 38 040 Kč.

Pokud je manželka (manžel) držitelkou průkazu mimořádných výhod III. stupně (zvláště těžké postižení s potřebou průvodce) – průkaz ZTP/P (dále jen „průkaz ZTP/P“), zvyšuje se částka 4 200 Kč na dvojnásobek.

Pokyn k tomuto ustanovení upřesňuje, co se vlastními příjmy manželky (manžela) rozumí. Je to úhrn všech vlastních příjmů dosažených ve zdaňovacím období nesnížených o daňové výdaje (hrubý příjem) včetně příjmů, které podléhají srážkové dani nebo jsou osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob nebo nejsou předmětem této daně.

Nepříhlédne se však k příjmům uvedeným v § 3 odst. 4 písm. b) zákona (tj. úvěrům a půjčkám) a příjmům uvedeným v § 35ba odst. 1 písm. b) zákona, které jsou taxativně v zákoně vymezené takto:

- zvýšení důchodu pro bezmocnost,
- dávky státní sociální podpory (viz zákon č. 117/1995 Sb.), tj.
  - a) dávky poskytované v závislosti na výši příjmů, jako příspěvek na dítě, sociální příplatek (nárok má rodič pečující alespoň o jedno nezaopatřené dítě), příspěvek na bydlení a
  - b) ostatní dávky, jako rodičovský příspěvek, dávky pěstounské péče (příspěvek na úhradu potřeb nezaopatřeného dítěte, odměna pěstouna, příspěvek při převzetí dítěte do péče a příspěvek na zakoupení motorového vozidla), porodné a pohřebné,
- dávky a služby sociální péče podmíněné sociální potřebností, které poskytují obecní úřady obcí s rozšířenou působností, nebo pověřené obecní úřady a jedná se o peněžité a věcné dávky jednorázové nebo opakovaně poskytované z důvodu sociální potřebnosti, příspěvek při péči o blízkou nebo jinou osobu, příspěvek na výživu dítěte při neplacení výživného, příspěvek na zřízení a změnu připojení telefonní účastnické stanice těžce zdravotně postiženým nebo starším 70 let,
- stipendium poskytované studujícím soustavně se připravujícím na budoucí povolání (soustavná příprava na budoucí povolání se posuzuje podle ust. zákona č. 117/1995 Sb.),
- státní příspěvky na penzijní připojištění se státním příspěvkem (zákon č. 42/1994 Sb.),
- státní příspěvky podle zákona o stavebním spoření a o státní podpoře stavebnímu spoření (zákon č. 96/1993 Sb. a zákon č. 42/1994 Sb.).

Dále pokyn doplňuje, že pokud mají manželé majetek ve společném jmění, tak se dále do vlastního příjmu manželky (manžela) pro účely slevy podle tohoto písmene nezahrnuje příjem:

- plynoucí druhému z manželů (např. nemovitost ve společném jmění manželů je vložena do obchodního majetku podnikajícího manžela a případný příjem z pronájmu této

nemovitosti se zdaňuje u manžela, který má nemovitost vloženou do obchodního majetku viz ust. § 7 zákona (tj. příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti))

- který se pro účely daně z příjmů považuje za příjem druhého z manželů (např. příjmy z pronájmu nemovitosti ve společném jmění manželů, se zdaňují jen u jednoho z nich viz ust. § 9 odst. 2 zákona nebo příjmy z prodeje nemovitosti nezahrnuté v obchodním majetku, se rovněž zdaňují jen u jednoho z nich viz ust. § 10 zákona).

Pokyn také doplňuje, že v případě, že rodiče nežijí spolu, upraví soud rozsah jejich vyživovací povinnosti nebo schválí jejich dohodu o výši výživného (viz zákon č. 94/1963 Sb., o rodině v platném znění). Toto výživné je určeno jen dítěti a do vlastního příjmu manželky (manžela) se **nezahrnuje**. Částky přijaté nad rámec takto stanoveného výživného se do vlastního příjmu započítávají.

## 28.2. Sleva na dani z titulu pobírání invalidního důchodu

Podle § 35ba odst. 1 písm. d) zákona se poplatníkům uvedeným v § 2 zákona, tj. poplatníkům daně z příjmů fyzických osob, daň vypočtená podle § 16 zákona, případně snížená podle § 35, § 35a nebo § 35b zákona, tj. snížená o slevy na dani, za zdaňovací období snižuje o částku 3 000 Kč, pokud poplatník pobírá plný invalidní důchod nebo jiný důchod z důchodového pojištění podle zákona o důchodovém pojištění, u něhož jednou z podmínek přiznání je, že je plně invalidní, zanikl-li nárok na plný invalidní důchod z důvodu souběhu nároku na výplatu plného invalidního důchodu a starobního důchodu nebo je poplatník podle zvláštních předpisů plně invalidní, avšak jeho žádost o plný invalidní důchod byla zamítnuta z jiných důvodů než proto, že není plně invalidní.

Pokyn k tomuto ustanovení doplňuje, že za jiný důchod, u něhož jednou z podmínek přiznání je plná invalidita poplatníka, se považuje podle § 50 odst. 2 písm. d) zákona č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, vdovský (vdovecký) důchod, na který má plně invalidní vdova (vdovec) nárok po uplynutí jednoho roku od smrti manžela (manželky).

## 29. K § 35c – Sleva na dani

### 29.1. Sleva na dani na dítě

Podle § 35c odst. 1 má poplatník uvedený v § 2 (tj. poplatník daně z příjmů fyzických osob) nárok na daňové zvýhodnění na vyživované dítě žijící s ním v domácnosti, (dále jen "daňové zvýhodnění") ve výši 6 000 Kč ročně, pokud neuplatňuje slevu na dani podle § 35a nebo § 35b zákona (tj. sleva na dani z titulu investičních pobídek).

Dále zákon v § 35c odst. 6 definuje, že za vyživované dítě poplatníka se pro účely tohoto zákona považuje dítě vlastní, osvojené, dítě v péči, která nahrazuje péči rodičů, dítě druhého z manželů a vnuk (vnučka), pokud jeho (její) rodiče nemají příjmy, z nichž by mohli daňové zvýhodnění uplatnit, pokud je

- a) nezletilým dítětem,
- b) zletilým dítětem až do dovršení věku 26 let, jestliže nepobírá plný invalidní důchod a
  1. soustavně se připravuje na budoucí povolání; příprava na budoucí povolání se posuzuje podle zákona o státní sociální podpoře,
  2. nemůže se soustavně připravovat na budoucí povolání nebo vykonávat výdělečnou činnost pro nemoc nebo úraz, nebo
  3. z důvodu dlouhodobě nepříznivého zdravotního stavu je neschopno vykonávat soustavnou výdělečnou činnost.

Pokyn k tomuto ustanovení doplňuje, že za dítě převzaté do péče nahrazující péči rodičů se považuje:

- dítě osvojené,
- dítě, jež bylo převzato do této péče na základě rozhodnutí příslušného orgánu,
- dítě, jehož rodič zemřel, a
- dítě manžela, které mu bylo svěřeno do výchovy rozhodnutím soudu.

## 30. K § 38k – Uplatnění nezdani- telných částek ze základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, slevy na dani podle § 35ba zákona a daňového zvýhodnění

### 30.1. Prohlášení k dani

Zákon v § 38k odst. 6 stanovuje, že poplatník může podepsat prohlášení k dani podle odst. 4 na stejné období kalendářního roku pouze u jednoho plátce.

Pokyn doplňuje, že poplatník může podepsat prohlášení k dani podle § 38k odst. 4 zákona na stejné období kalendářního roku pouze u jednoho plátce daně a tuto skutečnost musí také v prohlášení uvést.

Pokud poplatník změní v průběhu kalendářního měsíce tzv. hlavního zaměstnavatele (jestliže pobírá mzdu v tomto měsíci od více plátců daně, ale postupně za sebou), může pro účely výpočtu zálohy na daň podepsat prohlášení k dani na další část kalendářního měsíce též u nového plátce, a to v zákonné lhůtě do 30 dnů po nástupu do zaměstnání.

Oba plátci daně mu pak za tento kalendářní měsíc vypočtou zálohu měsíční sazbou daně podle § 38h odst. 2 zákona, ale měsíční slevu na dani podle § 35ba zákona a měsíční daňové zvýhodnění může poskytnout poplatníkovi pouze jeden z nich (§ 38k odst. 3 zákona); a činí tak zpravidla ten, od kterého poplatník odchází.

V případě, že by poplatník uplatňoval slevu a popř. daňové zvýhodnění u nového postupného plátce v tomtéž kalendářním měsíci je účelné, aby v prohlášení písemně doplnil, že slevu a případně daňové zvýhodnění v kalendářním měsíci nástupu u předchozího plátce (plátců) neuplatňoval.

## 31. K § 38l – Způsob prokazování nároku na odečet nezdanitelné části základu daně, slevy na dani podle § 35ba zákona a daňového zvýhodnění z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků u plátce daně

### 31.1. Prokázání slevy na dani z titulu soustavné přípravy na budoucí povolání

Zákon v § 38l odst. 2 písm. e) stanovuje, že nárok na poskytnutí slevy na dani podle § 35ba zákona při stanovení daně nebo záloh prokazuje poplatník plátcí daně potvrzením školy, že se soustavně připravuje na budoucí povolání studiem nebo předepsaným výcvikem, uplatňuje-li slevu na dani podle § 35ba odst. 1 písm. f) zákona.

Dále zákon v § 38l odst. 3 písm. d) stanovuje, že nárok na daňové zvýhodnění při stanovení záloh nebo daně prokazuje poplatník plátcí daně potvrzením školy, že zletilé dítě žijící s poplatníkem v domácnosti se soustavně připravuje na budoucí povolání studiem nebo předepsaným výcvikem.

Pokyn k těmto ustanovením doplňuje, že pokud poplatník nebo zletilé dítě, na něž poplatník uplatňuje daňové zvýhodnění, studuje na střední nebo vysoké škole v cizině, prokáže poplatník nárok na uplatnění slevy na dani podle § 35ba odst. 1 písm. f) zákona nebo na daňové zvýhodnění podle § 35c odst. 6 písm. b) bod 1 zákona u plátce daně potvrzením o studiu

- vydaném zahraniční školou na určité období a
- v souladu se zvláštním právním předpisem o státní sociální podpoře rozhodnutím Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy, že takové studium na škole v cizině je postaveno na roveň studia na středních nebo vysokých školách v České republice.

## 32. K Příloze č. 3 – Postup při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví z hlediska daně z příjmů fyzických osob

### 32.1. Pohledávky z titulu přeplatku na sociálním a zdravotním pojištění

Podle pokynu lze při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví základ daně **zvýšit** i o pohledávky vzniklé z titulu přeplatku na pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a na všeobecné zdravotní pojištění, pokud je poplatník neuplatní jako zdanitelný příjem zdaňovacího období, ve kterém je obdržel.

### 32.2. Závazky z titulu nedoplatku na sociálním a zdravotním pojištění

Podle pokynu lze při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví základ daně **snížit** i o závazky vzniklé z titulu nedoplatku na pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a na všeobecné zdravotní pojištění, pokud je poplatník neuplatní jako náklad zdaňovacího období, ve kterém je uhradil v souladu s § 24 odst. 2 písm. f) zákona.

### 32.3. Poskytnuté a přijaté zálohy

Podle pokynu se při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví základ daně **zvýší** o hodnotu poskytnutých záloh, které byly při úhradě výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů,

a **sníží** o hodnotu přijatých záloh, které byly při úhradě zdanitelným příjmem.