

**Univerzita Karlova v Praze**

**Právnická fakulta**

**Katedra finančního práva a finanční vědy**

**DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB Z PODNIKÁNÍ  
A JINÉ VÝDĚLEČNÉ ČINNOSTI**

*/Diplomová práce/*

**Vedoucí diplomové práce:**

**JUDr. Radim Boháč, Ph.D.**

**Autor diplomové práce:**

**Šárka Jelínková**

**Datum vypracování práce:**

**duben 2009**

## **Prohlášení:**

„Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracovala samostatně za použití literatury a zdrojů v ní uvedených.“

V Praze dne 20. 4. 2009

.....  
Šárka Jelínková

## **Poděkování:**

Ráda bych poděkovala JUDr. Radimu Boháči, Ph.D., za vedení, cenné rady, připomínky, ochotu a věnovaný čas při zpracovávání mé diplomové práce.

## SOUHRN

Diplomová práce na téma „*Daň z příjmů fyzických osob z podnikání a jiné výdělečné činnosti*“ je zaměřena především na zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, na ustanovení o zdaňování příjmů fyzických osob z podnikání a jiné výdělečné činnosti.

V úvodu práce se zabývám obecnou problematikou daňového práva, se zaměřením na daňové reformy, především pak na „Daňovou reformu z roku 2008 – provedenou zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů“, v porovnání se zdaňováním před rokem 2008.

Hlavní náplň diplomové práce je zaměřena na „daňové a nedaňové výdaje a náklady“. Práce obsahuje problémové okruhy daňových výdajů a nákladů, počínaje odpisováním majetku, finančním pronájmem, přes cestovní náhrady, pojištění, daňové rezervy a některé nestandardní výdaje. Snažím se poskytnout informace k některým ustanovením zákona o daních z příjmů formou praktického podání s návazností nejen na současnou, ale i předchozí právní úpravu.

V závěru diplomové práce jsem se zaměřila na zhodnocení platné právní úpravy zákona o daních z příjmů a problematiku daňových a nedaňových výdajů z pohledu zákona o daních z příjmů fyzických osob z podnikání a jiné výdělečné činnosti.

Z rozboru zákona č. 586/1992 Sb., se domnívám, že se jedná o složitý zákon, jež řeší různé typy konstrukcí základu daně pro rozdílné skupiny poplatníků, a tím se stává nepřehledným a složitým pro daňového poplatníka. Z tohoto pohledu bych navrhovala rozdělení zákona o daních z příjmů minimálně na dva samostatné právní předpisy, a to pro fyzické a právnické osoby.

Z daňového pohledu by bylo vhodnější, aby větší důraz byl věnován co nejpřesnějšímu vymezení obecných podmínek daňové účinnosti veškerých druhů výdajů a dále by se zákonodárce měl více zaměřit na negativní vymezení jednotlivých druhů výdajů, které nelze uplatnit za daňový výdaj s tím, že toto negativní vymezení by nemělo být co nejobsažnější, ale příkladné.

V obecné definici daňové účinnosti jednotlivého výdaje by mělo být rovněž stanoveno, že při uplatňování daňových výdajů v základu daně je nutné respektovat princip hospodárnosti vynakládaných výdajů.

Hlavním cílem diplomové práce bylo přispět k řešení problematických témat týkajících se daňových a nedaňových výdajů a nákladů, u kterých je nejen v laické, ale i profesní veřejnosti možné se setkat s rozdílnými názory. Přesto jsem si vědoma, že mohou existovat v řadě případů i jiná, další více či méně přijatelná řešení konkrétní problematiky.

**Klíčová slova:**

- Daň
- Daň z příjmů

## Obsah

1. Úvod .....	1
2. Obecná problematika daňového práva .....	2
3. Daňové reformy.....	3
4. Právní úprava zdaňování příjmů fyzických osob z podnikání a jiné výdělečné činnosti....	7
4.1 Základní prvky právní konstrukce daně – Zákon o dani z příjmů fyzických osob z podnikání a jiné výdělečné činnosti.....	8
4.1.1 Subjekt daně z příjmů fyzických osob z podnikání a jiné výdělečné činnosti - § 2 ZDP .....	8
4.1.2 Předmět daně - § 7 ZDP.....	9
4.1.3 Základ daně z příjmů FO z podnikání a jiné výdělečné činnosti - § 5, § 23 ZDP .	10
4.1.4 Sazba daně z příjmů FO z podnikání a jiné výdělečné činnosti - § 16 ZDP .....	12
4.1.5 Splatnost daně z příjmů FO z podnikání a jiné výdělečné činnosti - § 38a ZDP .	12
4.2 Daň stanovená paušální částkou .....	13
4.3 Daňová evidence .....	15
4.4 Účetnictví – Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví .....	17
5. Daňové a nedaňové výdaje .....	19
5.1 Odpisování versus finanční leasing.....	22
5.1.1 Odpisování hmotného a nehmotného majetku .....	22
5.1.2 Odpisování a finanční leasing .....	24
5.2 Výdaje vynaložené nájemcem na najatém majetku.....	29
5.3 Rezerva na opravu hmotného majetku a její dopad do základu daně z příjmů FO...	31
5.4 Zřizovací výdaje .....	33
5.5 Pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění .....	34
5.6 Cestovní náhrady.....	35
5.7 Používání motorových vozidel při pracovních cestách a výdaje za spotřebované pohonné hmoty.....	36
5.8 Zálohy v daňové evidenci .....	40
5.9 Výdaje na reprezentaci.....	40
5.10 Smluvní pokuta.....	43
5.11 Daně v daňových výdajích .....	43
5.12 Nestandardní výdaje.....	46
6. Editační povinnost .....	49

7. Závěr .....	51
8. Seznam použité literatury .....	54
9. Seznam zkratek.....	56

## 1. Úvod

Diplomová práce na téma „*Daň z příjmů fyzických osob z podnikání a jiné výdělečné činnosti*“.

Diplomová práce je zaměřena na *zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů*, na ustanovení o zdaňování příjmů fyzických osob z podnikání a jiné výdělečné činnosti.

V úvodu práce se budu zabývat obecnou problematikou daňového práva. Chtěla bych se zaměřit také na daňové reformy, především pak na „*Daňovou reformu z roku 2008 – provedenou zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů*“ v porovnání se zdaňováním před rokem 2008.

Hlavní náplň diplomové práce bude zaměřena na „*daňové a nedaňové výdaje a náklady*“. Práce obsahuje problémové okruhy daňových výdajů a nákladů, počínaje odpisováním majetku, finančním pronájemem, přes cestovní náhrady, pojištění, daňové rezervy a některé nestandardní výdaje. Snažím se poskytnout informace k některým ustanovením zákona o daních z příjmů formou praktického podání s návazností nejen na současnou, ale i předchozí právní úpravu.

Hlavním cílem mé diplomové práce je přispět k řešení problematických ustanovení daňových a nedaňových výdajů a nákladů vznikajících v souvislosti s podnikatelskou a jinou výdělečnou činností. V závěru práce se zaměřím na zhodnocení platné právní úpravy zákona o daních z příjmů, především na ustanovení daňových a nedaňových výdajů a nákladů z pohledu zákona o daních z příjmů fyzických osob z podnikání a jiné výdělečné činnosti.



## 2. Obecná problematika daňového práva

Daně jsou z právního hlediska platební povinností, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění. Souhrn daní platných v příslušném státě tvoří jeho daňovou soustavu.<sup>1</sup>

Daň je definována jako povinná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová, neekvivalentní a pravidelně se opakující buď v časových intervalech nebo při stejných okolnostech. Je nenávratná. Neúčelovost daně se rozumí skutečnost, že konkrétní daň v určité výši nemá financovat konkrétní vládní projekt, nýbrž že se stane součástí celkových příjmů veřejného rozpočtu, ze kterého se budou financovat různé veřejné potřeby.<sup>2</sup>

Veřejným rozpočtem rozumíme nejen státní rozpočet, ale rozpočty na všech stupních státní správy, od rozpočtů měst a obcí až po celostátní rozpočet a dokonce i rozpočet Evropské unie.<sup>3</sup>

Základem pro zkoumání jednotlivých druhů daní je především metoda, jakou se zachycuje společná podstata národního důchodu a výnosu práce. Je to především daň důchodová, která zachycuje národní důchod, jak se hotově vytvořil ve formě individuálních důchodů, které jsou podkladem spotřebních hospodářství.<sup>4</sup>

Daně z příjmů by především měly obstát jako daně co nejpozitivněji vnímané. Měly by být vnímány především jako:

- spravedlivé – u daní z příjmů lze ale jen stěží dosáhnout toho, aby byly širokým okruhem daňových subjektů vnímány jako spravedlivé. Čím více bude akceptována úroveň zajištění veřejných služeb, tím spíše bude vyjadřována ochota daně platit a v souvislosti s tím budou subjekty více nakloněny tomu, aby daně z příjmů hodnotily jako správnou cenu na veřejné výdaje;

---

<sup>1</sup> Bakeš, M. a kol. Finanční právo. Praha: 2006

<sup>2</sup> Kubátová, K., Vítek, L. Daňová politika, Praha: 1997

<sup>3</sup> Kubátová, K. Daňová teorie a politika, Praha: 2006

<sup>4</sup> Bakeš, M. a kol. Finanční právo. Praha: 2006

- únosné – daňová únosnost je především vnímána prostřednictvím daňových sazeb, ale velký vliv na ni má i možnost uplatnění úplných nákladů na dosažení příjmů tak, aby základ daně obsahoval skutečně jen disponibilní příjem. Jednou z cest je maximální zjednodušení při vykazování výdajů (nákladů), případně možnost jejich individuálního posouzení;
- jednoduché – neznamena jen samotné zprůhlednění a vyčištění konstrukce daní z příjmů, ale rovněž jím je nutno rozumět takovou formulaci daňového zákona, která bude pro poplatníky přijatelná a přehledná;
- právně perfektní – u daně z příjmů FO s velmi širokým okruhem poplatníků, by měla být preferována jednoduchost a přehlednost, a to i za cenu určitých ústupků v požadavcích na respektování principu platební schopnosti či správné redistribuce prostřednictvím daně;
- stimulační funkce daní z příjmů – využívá se k ní různých nástrojů, prostřednictvím kterých lze dosahovat daňových úspor. Uplatnění stimulační funkce by nikdy nemělo být v ostrém rozporu s požadavkem jednoduchosti, přehlednosti, ani právní perfektnosti;
- opatření proti daňovým únikům – opatření se vztahuje k organizaci daňové administrativy, legislativní čistoty samotného zákona o daních z příjmů a navazujících právních předpisů.<sup>5</sup>

### **3. Daňové reformy**

Daňovou reformou rozumíme podstatnou změnu daňových zákonů, která má sociálněekonomické cíle.

U daňové reformy se předpokládá, že pozitivně ovlivní ekonomický růst a že přerozdělí daňové břemeno spravedlivěji, než tomu bylo před reformou. Formulují se i další cíle jako snížení státního dluhu, splnění podmínek vstupu do Evropské unie atd.

Od druhé světové války je již hospodářství vyspělých zemí tak propojeno, že daňové reformy neprobíhají v jednotlivých zemích izolovaně, ale vždy vznikne tzv. vlna daňových reforem.

---

<sup>5</sup> Kubátová, K., Vyhybal, V. a kol. Optimalizace daňového systému. Praha: 2004

V prvních etapách ekonomické reformy v Československé republice, před rokem 1993, tzn. též v období 1990 -1992, se dá daňová soustava charakterizovat jako specifická soustava vztahů organizací a obyvatelstva ke státnímu rozpočtu vytvořená v podmínkách centrálního plánovitého řízení ekonomiky i ostatních oblastí společenského života a jemu přizpůsobená. Ve vztahu k obyvatelstvu působily tyto odvody a daně:

- daň ze mzdy
- daň literární a umělecké činnosti
- daň z příjmů obyvatelstva

Každá tato daň měla svoje specifika uzpůsobena tak, aby jednotlivě i jako celek především zabezpečovaly potřeby centrálního plánovitého řízení.

Daň z příjmů obyvatelstva byla komplexně nově upravena k 1.1.1991 jako daň zaměřená především na nově vznikající skupinu poplatníků, kteří mají příjmy z rozvíjejícího se drobného podnikání a z některých dalších činností prováděných občany na vlastní účet. Tím se z této daně stal významný nástroj v rámci daňové soustavy na přechodu k tržnímu hospodářství. Předtím tato okrajová daň zaměřující se na roztržštěné různorodé příjmy občanů mimo závislou práci neměla téměř žádný význam.

Ve scénáři ekonomické reformy byla uvedena daňová soustava do života 1. ledna 1993. Mezi základní cíle daňové reformy patří též cíle podpory podnikatelských aktivit vyvolávající zejména potřebu rovných konkurenčních podmínek.

S uvedením nové daňové soustavy do života souvisí nově zavedená daň z příjmů, ale dále i pojištění zdravotní a sociální a s nimi spojené pojistné placené občany samostatně výdělečně činnými, resp. pojistné placené zaměstnavateli i zaměstnanci.<sup>6</sup>

*Daňová reforma 2008 – Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů,*  
z. č. 261/2007 Sb. (dále jen „ZSVR“)

Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR schválila v roce 2007, s účinností od 1.1.2008, reformní balík o stabilizaci veřejných rozpočtů, jehož součástí je i rozsáhlá novela daňových zákonů. Jedná se o jednu z největších daňových

---

<sup>6</sup> Kubátová, K., Vítek, L. daňová politika. Praha: 1997

reforem České republiky. Součástí novely je i rozsáhlá novela zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Mezi nejdůležitější změny pro daň z příjmů fyzických osob z podnikání a jiné výdělečné činnosti patří:

- *zavedení rovné daně z příjmů fyzických osob* – progresivní sazba daně z příjmů fyzických osob ve výši 12 až 32 % byla nahrazena rovnou daní ve výši 15 % , která od 1. ledna 2009 byla dále navrhována na 12,5 % (k tomuto návrhu nedošlo a daň pro rok 2009 je ve stejné výši jako pro rok 2008). Toto opatření by samo o sobě znevýhodnilo nízkopříjmové skupiny poplatníků, kteří doposud svoje příjmy nebo jejich převážnou část zdaňovali sazbou 12 % a naopak by přineslo výhody pro poplatníky středně a zejména vysokopříjmové. Tyto disproporce jsou však částečně kompenzovány dalšími opatřeními;

- *zvýšení slev na dani* – částky slev na dani:

<b>Sleva na dani</b>	<b>Rok 2007</b>	<b>Rok 2008</b>	<b>Rok 2009</b>
základní sleva na dani	7 200	24 840	16 560
sleva na vyživovanou manželku	4 200	24 840	16 560
sleva na vyživované dítě	6 000	10 680	10 200
sleva na poplatníka pobírajícího částečný invalidní důchod	1 500	2 520	2 520
sleva na poplatníka pobírajícího plný invalidní důchod	3 000	5 040	5 040
sleva na poplatníka - držitele průkazu ZTP/P	9 600	16 140	16 140
sleva na poplatníka - studenta	2 400	4 020	4 020

Všechny údaje jsou v Kč.

Pozn.: Rok 2009 – návrh pro sazbu daně 12,5 %.

Sleva na dani pro rok 2009 je stejná jako v roce 2008.

Zvýšení slev na dani má za cíl jednoznačně vykompenzovat nevýhody, které by jinak plynuly nízkopříjmovým poplatníkům, kteří uplatňovali zdanění v 12 % sazbě daně. Ještě výraznější zvýšení, než je u základní slevy na dani, se zvýšila sleva na dani na druhého z manželů, jehož příjmy nepřesahují 38 040 Kč (pro rok 2008 schváleno pro příjmy nepřesahující 68 000 Kč za rok). Toto opatření bylo navrženo zcela záměrně a v zájmu kompenzace zrušeného institutu společného zdanění manželů v těch případech, kdy druhý z manželů z důvodu péče o děti nemůže dosahovat zdanitelných příjmů. Slevou na dani z příjmů, podle § 35 odst. 1 ZDP mohou poplatníci-zaměstnavatelé snížit daňovou povinnost o částku 18 000 Kč za zaměstnance se zdravotním postižením a částku 60 000 Kč za zaměstnance s těžším zdravotním postižením. Podle § 35 odst. 6 ZDP mohou poplatníci, kteří jsou

povinnými subjekty podle zákona o registračních pokladnách a do 30. června 2006 zahájili provoz registračních pokladen, snížit daňovou povinnost ve zdaňovacím období, kdy pokladnu pořídili, o polovinu pořizovací ceny, maximálně však o 8 000 Kč. Zákon 261/2007 Sb. zrušil zákon o registračních pokladnách, uvedené daňové zvýhodnění zůstává v platnosti. Pokud poplatník zahájil provoz registrační pokladny do konce června roku 2006, přičemž slevu nevyužil, může tak učinit nejpozději v roce 2009. V roce 2000 bylo do ZDP doplněna ustanovení § 35a, 35b a 38r, která jsou určena poplatníkům, již byla poskytnuta investiční pobídka formou slevy na dani;<sup>7</sup>

- *minimální základ daně* – zrušení minimálního základu daně k dani z příjmů fyzických osob. Pro zdaňovací období 2007 se ještě na zákonem stanovené osoby vztahovala povinnost minimálního základu daně. Minimální základ daně se vztahoval na poplatníky, kteří měli příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, dále pak ze živnosti (tedy z podnikání na základě živnostenského zákona) a z jiného podnikání dle zvláštních předpisů (např. auditorů, advokátů, daňových poradců apod., s některými výjimkami). Konstrukce minimálního základu daně byla omezena na dosti úzký, leč citlivě zvolený okruh poplatníků. Její slabina byla především v tom, že (kromě startu do podnikání) nerespektovala možnost být i několikaleté ztráty za účelem vyšších investic do rozšíření podnikatelských aktivit. Se zvýšením slev na dani ztratila minimální daň smysl, neboť po jejich odečtení by byla vždy nulová.<sup>8</sup>

- sloučení příspěvku zaměstnavatele na *penzijní připojištění a životní pojištění*, nejvýše do částky 24 000 Kč ročně, do roku 2007 příspěvek činil 8 000 Kč na životní pojištění a 3 % z ročního vyměřovacího základu zaměstnance;

- zavedení *jednotného ročního stropu pro odvod sociálního a zdravotního pojištění* zaměstnanců na 48násobek průměrné mzdy v národním hospodářství. Rozšířil se však okruh příjmů, které podléhají sociálnímu a zdravotnímu pojištění;

- zrušení *osvobození úroků z hypotečních zástavních listů* od daně z příjmů;

- zrušení *společného zdanění manželů*;

- *pojistné na sociální a zdravotní pojištění* nebude pro osoby samostatně výdělečně činné (dále jen „OSVČ“) daňovým výdajem – toto opatření je nutno

---

<sup>7</sup> Daně a finance. Praha: 2/2008

<sup>8</sup> Kubátová, K., Vyhybal, V. a kol. Optimalizace daňového systému. Praha: 2004

považovat za určitý kompenzační faktor výhod plynoucích ze sjednocení sazby daně na úroveň 15 % u středně a vysoko příjmových poplatníků – OSVČ. Opatření je částečně odůvodnitelné i faktem, že důchod ze sociálního pojistného je, a i podle návrhu také v převážné míře zůstane, na rozdíl od běžných postupů v evropských zemích, nezdaňován, takže se tímto opatřením neporuší daňová spravedlnost;

- novela upravuje i některé další daňově uznatelné výdaje, kterými se budu zabývat v další části mé diplomové práce.

Novela zákona o daních z příjmů byla vypracována k naplnění Programového prohlášení vlády v oblasti zdanění příjmů s cílem snížit daňové zatížení pro všechny příjmové skupiny u fyzických osob a dále z důvodu rozšíření editační povinnosti. Důležitou součástí zákona je i omezení praktik některých poplatníků vedoucích k neoprávněnému nebo jinak neodůvodnitelnému snižování základu daně.<sup>9</sup>

#### **4. Právní úprava zdaňování příjmů fyzických osob z podnikání a jiné výdělečné činnosti**

Daně z příjmů jsou daně, které se staly součástí daňové soustavy s účinností od 1. ledna 1993. Tyto daně řadíme mezi daně přímé, a to důchodového typu. Daně z příjmů se člení z hlediska subjektu daně na daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob.

Základním právním předpisem upravujícím problematiku daně z příjmů je zákon ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Daň z příjmu FO je upravena v první části, druhá část upravuje Daň z příjmů právnických osob, část třetí – Společná ustanovení, část čtvrtá – Zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů, část pátá – Zmocnění pro ministerstvo financí a vládu České republiky po vyhlášení stavu ohrožení státu nebo válečného stavu a část šestá – Přejídná a závěrečná ustanovení.

Dalšími právními předpisy upravujícími daně z příjmů jsou vyhlášky ministerstva financí, nařízení vlády, zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů a mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů.

---

<sup>9</sup> Zdroj: Důvodová zpráva k dani z příjmů. 2007, blíže: <http://www.mfcr.cz>

## **4.1 Základní prvky právní konstrukce daně – Zákon o dani z příjmů fyzických osob z podnikání a jiné výdělečné činnosti**

### **4.1.1 Subjekt daně z příjmů fyzických osob z podnikání a jiné výdělečné činnosti - § 2 ZDP**

Podnikatel, který obdrží povolení nebo získá oprávnění k podnikatelské činnosti nebo začne provozovat jinou samostatně výdělečnou činnost, je povinen dle zákona o správě daní a poplatků podat u místně příslušného správce daně přihlášku k registraci k dani z příjmů. Datem účinnosti registrace se podnikatel stává poplatníkem daně z příjmů fyzických osob z podnikání a jiné výdělečné činnosti.

Podnikateli – daňovými subjekty, mohou být buď fyzické osoby (dále jen „FO“) zapsané v obchodním rejstříku nebo FO nezapsané v obchodním rejstříku podnikající na základě živnostenského oprávnění nebo mající statut podnikatele podle zvláštních předpisů. Sem patří tzv. svobodné povolání. Poplatníky daně z příjmů FO jsou i osobně ručící společníci obchodních společností.<sup>10</sup>

Poplatníky této daně jsou výše uvedené FO, které mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují (tj. pobývají zde alespoň 183 dní v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích). U těchto poplatníků podléhají dani příjmy uvedené v § 7 ZDP, které plynou ze zdrojů v České republice i ze zdrojů v zahraničí. Takoví poplatníci se nazývají daňoví rezidenti.

Ostatní poplatníci, tj. poplatníci, kteří na území České republiky nemají bydliště a ani se zde obvykle nezdržují, nebo ti, o nichž to stanoví mezinárodní smlouvy, platí daň z příjmů, jejichž zdroj je na území České republiky. Takoví poplatníci se nazývají daňoví nerezidenti. Mezi tyto poplatníky patří i ti, kteří se na území České republiky sice zdržují 183 dnů a více v kalendářním roce, avšak pouze za účelem studia nebo léčení.

Nejčetnější skupinou příjmů FO z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 ZDP patří zejména živnostníci. Tyto osoby nemohou svoji činnost vykonávat pouze na základě vlastního rozhodnutí, ale podmínkou pro její

---

<sup>10</sup> Kolektiv autorů. Podnikání. Praha: 2008

provozování je získání živnostenského oprávnění. Oblast živnostenského podnikání od získání oprávnění umožňující tuto činnost vykonávat přes podmínky pro výkon této činnosti až po kontrolu nad dodržováním těchto podmínek ze strany živnostenského úřadu upravuje z. č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ŽZ“). ŽZ upravuje podmínky pro výkon činností, ke kterým je nutno vlastnit živnostenské oprávnění.

Zákon definuje živnost jako soustavnou činnost, provozovanou vlastním jménem, na vlastní odpovědnost a za účelem dosažení zisku. Živnost je charakterizovaná svojí stálostí, trvalostí a opakovatelností, nejedná se o příležitostnou činnost. Za živnostenské podnikání nelze považovat výdělečnou činnost osoby, pokud o způsobu a rozsahu její práce, o době a místě výkonu práce rozhoduje jiná osoba. Co se týká dosažení zisku, lze předpokládat, že při provozování živnosti bude dosažen. Není to však podmínkou a podnikatelská činnost může skončit opačně, tedy ztrátou.<sup>11</sup>

#### **4.1.2 Předmět daně - § 7 ZDP**

Předmětem daně se v daňovém názvosloví vyjadřuje to, co podléhá dani. Odvisí od objektu daně, kterým je hospodářská skutečnost, jejíž existence je důvodem a předpokladem pro vybrání daně.

Definovat předmět daně v obecné rovině je velmi náročné s ohledem na riziko neúplnosti takového vymezení, které by zakládalo prostor pro vyhýbání se dani a tedy způsobilo snížení nejen daňové spravedlnosti ale i efektivnosti zdanění.<sup>12</sup>

Příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti upravuje § 7 ZDP.

Samostatnou výdělečnou činností se rozumí obecně činnosti, kdy poplatník vykonává výdělečnou činnost samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku.

1. Příjmy z podnikání jsou:

- příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství
- příjmy ze živnosti
- příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů

<sup>11</sup> Píkal, V., Šimák, P. Slabikář daně z příjmů fyzických osob. Praha: 2002

<sup>12</sup> Zdroj: Zdanění příjmů a majetku v ČR, výstup expertní skupiny. 2007, blíže: <http://www.mfcr.cz>



- podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti na zisku.

2. Příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti jsou:

- příjmy z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému, a to včetně příjmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem
- příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů (např. profesionální sportovci)
- příjmy znalců a tlumočnicků, zprostředkovatelů kolektivních sportů, zprostředkovatelů kolektivních a hromadných smluv podle autorského zákona a rozhodců a za činnost podle zvláštních předpisů
- příjmy z činnosti správce konkursní podstaty, včetně příjmů z činnosti předběžného správce a zvláštního správce, zástupce správce a vyrovnacího správce, které nejsou živností ani podnikáním.

Příjmem se rozumí příjem peněžní i nepeněžní, dosažený i směnou. Vzhledem k charakteru daně z příjmů FO jako daně syntetické, je důležité zabývat se každým předmětem daně u jednotlivé FO.

Ustanovení § 4 ZDP taxativně uvádí příjmy, které jsou osvobozeny od daně z příjmů.

(pozn.: u poplatníků, kteří vedou účetnictví, zahrnuje pojem „příjmy“ i „výnosy“ a pojem „výdaje“ zahrnuje i „náklady“).

#### **4.1.3 Základ daně z příjmů FO z podnikání a jiné výdělečné činnosti - § 5, § 23 ZDP**

Základem daně (dílčím základem daně) je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů FO považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud zákon u jednotlivých příjmů nestanoví jinak.

Neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, může uplatnit výdaje ve výši:

- 80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství
- 60 % z příjmů ze živností řemeslných
- 50 % z příjmů ze živností s výjimkou příjmů ze živností řemeslných
- 40 % z příjmů z jiného podnikání podle zvláštních předpisů nebo z příjmů z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového nebo jiného duševních vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému, a to včetně příjmů z vydávání, rozmnožování a rozlišování literárních a jiných děl vlastním nákladem, s výjimkou příjmů autorů za příspěvky do novin, časopisů, rozhlasu nebo televize plynoucí ze zdrojů na území České republiky, které jsou samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně (§ 36 ZDP) za předpokladu, že jde o příjmy uvedené v odstavci 2 písm. a) a úhrn těchto příjmů od téhož plátce nepřesáhne v kalendářním měsíci 7 000 Kč.

Uplatní-li poplatník výdaje způsobem výše uvedeným, má se za to, že v částce výdajů jsou zahrnuty veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti.<sup>13</sup>

U poplatníka, kterému plynou ve zdaňovacím období souběžně dva nebo více druhů příjmů uvedených v § 6 až 10 ZDP, je základem daně součet dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů.

Pokud podle účetnictví, daňové evidence nebo podle záznamů o příjmech a výdajích přesáhnou výdaje příjmy uvedené v § 7 a 9 ZDP, je rozdíl ztrátou. Daňovou ztrátu je možné uplatňovat jako položku odčitatelnou od základu daně. Od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujícího bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje (§ 34 ZDP). Aby mohla být daňová ztráta v budoucnu odčitatelnou položkou, musí ji poplatník nejprve vykázat v daňovém přiznání (§ 38g odst. 1 ZDP).

---

<sup>13</sup> Klabík, P. Zákon o daních z příjmů, komentář, 2008. Praha: 2008

#### **4.1.4 Sazba daně z příjmů FO z podnikání a jiné výdělečné činnosti - § 16 ZDP**

Základ daně se snižuje o nezdánitelnou část základu daně (§ 15 ZDP) a o odčitatelné položky od základu daně (§ 34 ZDP).

Úprava základu daně o nezdánitelné částky jsou spíše politickým rozhodnutím. Přesto jde o jeden z nejdůležitějších kanálů pro poskytování daňových úspor. Za vhodné nástroje lze považovat nestandardní odpočty, a to daňovou ztrátu, odpočet výdajů na projekty výzkumu a vývoje, odpočet úroků z úvěrů na bytové potřeby, podpora úspor na stáří, dary na veřejně prospěšné účely.

Ze stanoveného základu daně se daň vypočítá za použití daňové sazby, která je od roku 2008 lineární, a to ve výši 15 %.

#### **4.1.5 Splatnost daně z příjmů FO z podnikání a jiné výdělečné činnosti - § 38a ZDP**

Poplatníci jsou povinni po uplynutí zdaňovacího období, za které se daň vyměruje, podat daňové přiznání, daň si vypočítat a zaplatit ji finančnímu úřadu ve lhůtě pro podání přiznání. Přiznání k dani z příjmů FO jsou poplatníci povinni podat nejpozději do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Poplatníci, jimž přiznání zpracovává a předkládá daňový poradce, podávají daňové přiznání nejpozději do šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období. To platí jen v případě, že je příslušná plná moc k zastupování uložena u správce daně před uplynutím neprodloužené lhůty. Prodloužená lhůta platí také pro poplatníky, kteří mají povinnost na základě zvláštního zákona mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

Při stanovení výše a periodicity záloh se vychází z poslední známé daňové povinnosti.

Zálohy neplatí poplatníci, jejichž poslední známá daňová povinnost nepřesáhla 30 000 Kč.

Poplatníci, jejichž poslední známá daňová povinnost přesáhla 30 000 Kč, avšak nepřesáhla 150 000 Kč, platí zálohy na daň na zdaňovací období, a to ve výši 40 % poslední známé daňové povinnosti. První záloha je splatná do 15. dne šestého měsíce zdaňovacího období a druhá je splatná do 15. dne dvanáctého měsíce zdaňovacího období. Pokud přesáhne 150 000 Kč, platí zálohy ve výši ¼ poslední

známé daňové povinnosti. První záloha je splatná do 15. dne třetího měsíce, druhá záloha do 15. dne šestého měsíce, třetí do 15. dne devátého měsíce a čtvrtá záloha je splatná do 15. dne dvanáctého měsíce zdaňovacího období.

Při změně poslední známé daňové povinnosti v průběhu zdaňovacího období se zálohy do té doby splatné nemění.

Dle § 38a odst. 8 ZDP není poplatník povinen platit zálohy na daň, jestliže ukončil činnost, z níž mu plynuly zdanitelné příjmy, nebo zanikl zdroj zdanitelných příjmů, a to od splátky následující po dni, v němž došlo ke změně rozhodných skutečností. Tyto skutečnosti oznámí poplatník správci daně v souladu s § 33 z. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“).

V odůvodněných případech může správce daně stanovit zálohy jinak, popřípadě zrušit povinnost daň zálohovat, a to za celé zdaňovací období. Novým daňovým subjektům může správce daně na základě jejich žádosti nebo z moci úřední stanovit zálohy s přihlédnutím k očekávané daňové povinnosti.

## **4.2 Daň stanovená paušální částkou**

S účinností od zdaňovacího období roku 2001 byla zavedena možnost stanovení daně z příjmů FO paušální částkou. Problematika daně stanovené paušální částkou je řešena ustanovením § 7a ZDP. Cílem tohoto ustanovení zákona je snaha přispět ke zjednodušení stanovení daně, a to zejména u poplatníků, kteří provozují podnikatelskou činnost v malém rozsahu.

O stanovení daně paušální částkou může požádat poplatník daně z příjmů FO, který splňuje zákonem stanovené podmínky, a to:

- a) roční výše příjmů podle § 7 odst. 1 písm. a) až c) ZDP včetně příjmů § 8 odst. 1 písm. g) ZDP v bezprostředně předcházejících třech zdaňovacích obdobích nepřesáhla 5 mil. Kč,
- b) poplatník provozuje podnikatelskou činnost bez zaměstnanců,
- c) poplatník provozuje podnikatelskou činnost bez spolupracujících osob, s výjimkou případu, kdy poplatník provozuje podnikatelskou činnost za spolupráce druhého z manželů,

d) poplatník není účastníkem sdružení bez právní subjektivity podle § 829 a násl. občanského zákoníku (dále jen „OBZ“).

Oproti dřívějšímu stavu mohou s účinností od 1.1.2006 již využívat paušální daň i poplatníci, kteří jsou plátcí daně z přidané hodnoty.

Mezi výhody paušální daně patří zejména úspora administrativy při zjišťování základu daně z příjmů, jelikož poplatník je pro tento účel povinen vést pouze jednoduchou evidenci o výši dosahovaných příjmů, výši pohledávek a o hmotném majetku používaném pro výkon činnosti. Z rozdílu mezi předpokládanými příjmy a výdaji (případně výdaji stanovenými procentem) po odečtení nezdanitelných částí základu daně vypočte správce daně daň sazbou podle § 16 odst. 1 ZDP. S účinností od 1.1.2008 byla stanovena pro FO jednotná sazba daně, a to pro rok 2008 ve výši 15 % a pro rok 2009 ve stejné výši. Vypočtenou daň správce daně dále sníží o předpokládané slevy na dani uplatněné poplatníkem v žádosti o stanovení daně paušální částkou. Při stanovení daně paušální částkou se ale nepřihlíží k předpokládanému nároku na uplatnění daňového bonusu na vyživované děti podle § 35c ZDP. Poplatník, kterému byla na základě jeho žádosti určena podle předpokládaných příjmů a předpokládaných výdajů za běžné zdaňovací období paušální daň, nepodává za toto období daňové přiznání k dani z příjmů, pokud nenastanou skutečnosti uvedené v § 7a odst. 5 ZDP.<sup>14</sup>

Podle mého názoru považuji za nedostatek při stanovení daně paušální částkou skutečnosti, že se nepřihlíží k případnému nároku na daňový bonus, a proto poplatník nemůže počítat s tím, že by mu byl vyplacen. I když to zákon výslovně nestanoví, z druhu příjmů, ze kterých lze sjednat daň a nutnosti stanovit částku daně alespoň ve výši 600 Kč lze dovodit, že při stanovení daně paušální částkou nemůže poplatník počítat s tím, že by mu byla takto vyměřena daňová ztráta. Z širšího pohledu je třeba upozornit poplatníky i před tím, že zákon v pravidlech pro stanovení daně paušální částkou zcela pomíjí odčitatelné položky podle § 34 ZDP (zejména část výdajů na výchovu učňů, výdaje na projekty výzkumu a vývoje).

Naopak jako výhody považuji skutečnosti, že správce daně je povinen projednat s poplatníkem výši daně. Stane se tak v průběhu ústního jednání,

---

<sup>14</sup> Daň a právo. Praha: 11/2007

o kterém musí být sepsán protokol. Lze předpokládat, že v průběhu tohoto jednání by měl mít poplatník ještě možnost doplnit údaje, ze kterých bude paušální daň stanovena. Z protokolu musí být patrná předpokládaná výše příjmů a výdajů, výše využitých nezdaniitelných částek atd. Obecně pro ústní jednání platí, že každý jeho účastník, tedy i poplatník, je oprávněn navrhnout doplnění protokolu a namítat proti jeho obsahu. O těchto námitkách rozhodne pracovník správce daně, který protokol sepisuje, a to ještě před jeho dokončením a tedy před podpisem všech zúčastněných. Poplatník se nemusí obávat, že mu bude paušální daň stanovena bez jeho souhlasu ve výši, která pro něj není akceptovatelná. Bez jeho souhlasu, který zpravidla vysloví do protokolu, nemůže být daň stanovena paušální částkou vyměřena. Další výhodou spatřuji v tom, že při vyměření daně paušální částkou nevzniká poplatníkovi povinnost podat po skončení zdaňovacího období daňové přiznání. (To se ale může změnit, stačí, když poplatník v průběhu zdaňovacího období dosáhne jiných příjmů, než příjmů z podnikání, ze kterých byla sjednána paušální daň, které by měl zdanit v daňovém přiznání, ve výši převyšující 6 000 Kč. Do tohoto objemu se tedy nezahrnují příjmy osvobozené od daně a příjmy tvořící samostatné základy daně.)

### **4.3 Daňová evidence**

Poplatníci s příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, kteří nevedou účetnictví a neuplatňují výdaje procentem z příjmů, jsou povinni vést daňovou evidenci (§ 7b ZDP).

Daňová evidence zajišťuje zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, majetku a závazcích.

#### *Náležitosti dokladů*

Vede-li poplatník daňovou evidenci a není plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) – z. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), žádný předpis nepřikazuje jak mají doklady vypadat. Přesto by měly příjmy, výdaje, závazky a pohledávky obsahovat:

- označení, zda je o příjem či výdej peněz, bankovní výpis, vznik pohledávky či závazku (fakturu),
- datum úhrady nebo vzniku pohledávky či závazku,
- toho, kdo doklad vydal (firma nebo jméno, adresa a DIČ nebo IČ),
- popis (př. název, popis, množství zboží či služby),
- originální vlastnoruční nebo elektronický podpis prodávajícího,
- pořadové číslo.

Daňový doklad pro plátce daně z přidané hodnoty však musí mít náležitosti podle § 26-35 ZDPH:

a) zjednodušený daňový doklad plátce DPH:

- obchodní firmu, sídlo nebo místo podnikání, resp. bydliště plátce, který uskuteční zdanitelné plnění,
- daňové identifikační číslo plátce, který uskuteční zdanitelné plnění,
- pořadové číslo dokladu,
- rozsah a předmět zdanitelného plnění,
- datum vystavení dokladu,
- datum uskutečnění zdanitelného plnění,
- výše ceny celkem (včetně DPH),
- základní nebo snížená sazba daně, případně sdělení, že se jedná o zdanitelné plnění osvobozené od povinnosti uplatnit daň na výstupu podle § 46 nebo 47 ZDPH.

b) běžný daňový doklad plátce DPH (oproti zjednodušenému daňovému dokladu):

- identifikační údaje o příjemci zdanitelného plnění,
- základ DPH a vyčíslenou DPH.

#### *Archivace dokladů a evidence*

Poplatník, jako neplátce DPH, musí archivovat doklady a daňovou evidenci 3 roky po uplynutí roku, v němž podal daňové přiznání k dani z příjmu (blíže § 31 odst. 2 písm. a), b), c) z. č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZÚ“).

Doba archivace se prodlužuje, pokud poplatník:

- uplatnil ztrátu z minulých let,
- nesplnil podmínky pro uznání nákladů u finančního leasingu,

- přijal investiční pobídku formou poskytnutí slevy na dani.

Pokud během doby, kdy je možné provést kontrolu, učiní správce daně nějaký úkon, směřující k dodatečnému stanovení daně, běží tato lhůta znovu. Lhůta se prodlužuje až na 11 let.

Podle výkladu a nálezů soudu z roku 2008 platí nutnost prodloužení archivace dokladů při ztrátě z podnikání až od roku 2008, ne pro léta předchozí.<sup>15</sup>

Poplatník, jako plátcе daně z přidané hodnoty, musí archivovat daňové doklady rozhodné pro stanovení daně nejméně 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s národkem na odpočet daně, na jím zvoleném místě. Pro tuto dobu plátcе odpovídá za věrohodnost původu dokladů, neporušitelnost jejich obsahu, jejich čitelnost a na žádost správce daně za umožnění přístupu k nim bez zbytečného odkladu (§ 27 odst. 1 ZDPH).

#### **4.4 Účetnictví – Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví**

Povinnost vést účetnictví se vztahuje, podle § 1 odst. 2 ZÚ, na FO, které jsou podnikateli, a pokud jejich obrat podle ZDPH (§ 6 odst. 2), včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 mil. Kč (s účinností od 1.1.2008 se dosavadní stanovená částka v ustanovení zákona o účetnictví ve výši 15 mil. Kč zvyšuje na 25 mil. Kč). Dále FO, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku, povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis a ostatní FO na základě svého rozhodnutí.

Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření (§ 3 ZÚ).

##### *Náležitosti účetních dokladů - § 11*

Účetní doklady jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat:

- označení účetního dokladu,
- obsah účetního případu a jeho účastníky,

---

<sup>15</sup> Daně a právo. Praha: 4/2008



- peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,
- okamžik vyhotovení účetního dokladu,
- okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem vyhotovení dokladu,
- podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování.

#### *Archivace účetních záznamů - § 31*

Účetní doklady se uschovávají:

- účetní závěrka a výroční zpráva po dobu 10 let počínající koncem účetního období, kterého se týkají,
- účetní doklady, účetní knihy, odpisové plány, inventurní soupisy, účtový rozvrh, přehledy po dobu 5 let počínajících koncem účetního období, kterého se týkají,
- účetní záznamy, kterými účetní jednotky dokládají formu vedení účetnictví po dobu 5 let počínajících koncem účetního období, kterého se týkají.

Stejně jako v daňové evidenci, poplatník, jako plátce DPH, musí archivovat daňové doklady k DPH 10 let po konci roku, kdy měl zdanitelné plnění.

V souvislosti s rozdíly plynoucí z odlišných způsobů vedení účetnictví a daňové evidence, vyvstává otázka, zda mají být všechny subjekty zdaňovány co nejpodobněji nebo jsou případné rozdíly akceptovatelné. Zákonná úprava zdaňování příjmů by měla být charakteristická svojí neutrálností a univerzálností, což by se mělo projevit zejména tím, že budou akcentovány jednotné podmínky pro zdanění. Odlišný režim je akceptovatelný u FO formou paušálů, u ostatních FO by měl být minimalizován vliv daňové evidence, který je využíván při operacích mezi účetní jednotkou a FO vedoucí daňovou evidenci. Eliminace této optimalizace lze zajistit např. tím, že FO vedoucí daňovou evidenci, které vstupují do obchodních vztahů s právnickou osobou (dále jen „PO“), musí svoje výsledky při sestavení daňového přiznání transformovat do stejné metodiky jako účetní jednotky. Jedná se zejména o přidání pohledávek, vyloučení pořízení zásob z výdajů apod.

V této souvislosti je třeba brát v úvahu, že přechod na výše uvedený systém by způsobil ztrátu určité jednoduchosti na straně poplatníků vedoucích daňovou

evidenci a dále zvýšil základ daně těchto poplatníků o hodnotu zásob a pohledávek.<sup>16</sup>

## 5. Daňové a nedaňové výdaje

V této části diplomové práce se budu zabývat některými druhy daňových a nedaňových výdajů. V následujícím textu pojem „výdaje“ zahrnuje i pojem „náklady“ a pojem „příjmy“ i „výnosy“.

Jak jsem již uvedla, podnikatel může využít ke stanovení dílčího základu daně u příjmů jako daňový výdaj tzv. výdaj paušální, tzn. určité zákonem pevně určené procento z příjmů. V tomto případě poplatník není účetní jednotkou ve smyslu zákona o účetnictví, a nevede tudíž účetnictví. Poplatník, který není účetní jednotkou a uplatňuje výdaje procentem z příjmů je povinen vést evidenci příjmů a evidenci hmotného a nehmotného majetku, který lze odepisovat.<sup>17</sup>

Poplatník je povinen evidovat:

- příjmy, peněžní i nepeněžní, které obdržel v hotovosti nebo na účet od 1.1. do 31.12.
- pohledávky, které má k 31.12.

Evidovat byl měl dále také:

- výdaje za zdravotní a sociální pojištění, které zaplatil v období od 1.1. do 31.12.
- výdaje za dlouhodobý majetek.

Všechny tyto příjmy a výdaje by měly být také doloženy doklady, které jsou potřeba určitou dobu archivovat.

Má-li poplatník různé druhy příjmů, pro které platí jiné procento na výdaje, musí je evidovat zvlášť. Musí uplatnit pro všechny druhy příjmů buď paušální výdaje nebo výdaje podle skutečnosti. Má-li však navíc příjmy z pronájmu, může u nich uplatnit odlišný způsob uplatnění výdajů.

Pokud se poplatník rozhodne uplatňovat výdaje podle skutečnosti, a v minulém roce uplatňoval výdaje počítané procentem, musí za minulý rok podat dodatečné

---

<sup>16</sup> Zdroj: Zdanění příjmů a majetku v ČR, výstup expertní skupiny. 2007 blíž <http://www.mfcr.cz>

<sup>17</sup> Píkal, V., Šimák, P. Slabikář daně z příjmů fyzických osob. Praha: 2002

daňové přiznání. Zde upraví základ daně o pohledávky, závazky a zásoby vykázané k 31.12. minulého roku.

Pokud poplatník nevyužije možnosti dané zákonem a neuplatní výdaje procentem z příjmů, musí své výdaje, které uplatní jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, prokázat.

Současná právní úprava upravuje výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů v § 24 ZDP.

Ustanovení § 24 vymezuje daňové výdaje, které jsou daňově účinné, konkrétně výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Zákon zná kromě těchto daňových výdajů též výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení zdanitelného příjmu.

Z obecné teorie daňových nákladů plyne, že jako náklady daňově účinné, tj. náklady snižují daňový základ poplatníka, lze uznat výdaje, které:

- poplatník skutečně vynaložil,
- poplatník vynaložil v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů,
- poplatník vynaložil ve zdaňovacím období
- a o nichž to stanoví zákon.

Daňově uznatelným výdajem není jakákoliv skutečnost, která byla daňovým subjektem hrazena z jeho příjmů, nýbrž pouze ta, která splní podmínky uznatelnosti výdajů daňového subjektu.<sup>18</sup>

Povinností poplatníka je také prokázání skutečného použití výdajů v souvislosti s podnikáním. To znamená, že jím vykazovaný výdaj byl nezbytný, účelně vynaložený, úměrně vysoký k dosaženým příjmům, případně je v zákonem stanoveném limitu a je zákonem uznatelný jako daňově účinný. Podle zákona o správě daní a poplatků se bere v úvahu vždy pouze skutečný obsah právního úkonu, nikoliv jeho formální označení. Za důkaz mohou sloužit všechny prostředky, jimiž lze ověřit danou skutečnost, pouze nesmí být získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Hodnocení důkazů vychází ze zásady tzv. volného hodnocení důkazů. To znamená, že správce hodnotí předložené důkazy

---

<sup>18</sup> Klabík, P. Zákon o daních z příjmů, komentář, 2008. Praha: 2008

podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti.<sup>19</sup>

Zákonodárce se snaží v § 24 ZDP co nejpřesněji pozitivně, ale i negativně vymezit podmínky, za nichž se určitý výdaj uznává za daňově účinný výdaj. Vzhledem k tomu, že podnikatelská činnost jednotlivých poplatníků je velmi rozmanitá, je zvolený způsob přesného pozitivního vymezování daňově účinných výdajů nešťastný, neboť do jednotlivých definic je nutné postupem času vkládat řadu výjimek, omezení a jiných zpřesnění, v důsledku nichž se stává daňová úprava nesrozumitelnou běžnému poplatníkovi.

Z toho pohledu by bylo vhodnější, aby větší důraz byl věnován co nejpřesnějšímu vymezení obecných podmínek daňové účinnosti veškerých druhů výdajů (obecná podmínka vynaložení určitého výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů by měla být zpřesněna a doplněna o další obecné podmínky) a dále by se zákonodárce měl více zaměřit na negativní vymezení jednotlivých druhů výdajů, které nelze uplatnit za daňový výdaj s tím, že toto negativní vymezení by nemělo být co nejobsažnější, ale příkladné.

V obecné definici daňové účinnosti jednotlivého výdaje, by mělo být rovněž stanoveno, že:

- při uplatňování daňových výdajů v základu daně je nutné respektovat princip hospodárnosti vynakládaných výdajů, případně, negativně v obecné rovině vymezeno, jakým způsobem budou z daňově účinných výdajů vylučovány nevhodně vynaložené výdaje;
- při posuzování daňové účinnosti jednotlivých existujících výdajů je nutné přihlížet k předmětu činnosti poplatníka, na nějž má poplatník živnostenské oprávnění, dále by mělo být vymezeno, že do základu daně nelze zahrnovat účetní ztráty a náklady, prokazatelně nesouvisející s předmětem podnikání poplatníka.

S ohledem na hodnocení daňové účinnosti jednotlivých výdajů podle principu hospodárnosti, by měly být přijaty určité daňové restriktce, které by nepřímo daňové subjekty motivovaly k vyšší hospodárnosti při vynakládání jednotlivých výdajů,

---

<sup>19</sup> Kolektiv autorů. Podnikání. Praha: 2008

a to tím způsobem, aby byla omezena uplatnitelnost některých druhů výdajů v základu daně.<sup>20</sup>

## 5.1 Odpisování versus finanční leasing

### 5.1.1 Odpisování hmotného a nehmotného majetku

Zákon o daních z příjmů řeší daňové hledisko vynaložených investic na hmotný a nehmotný majetek dlouhodobého charakteru, tzn. definuje podmínky uplatňování výdajů na pořízení hmotného a nehmotného investičního majetku do daňových výdajů. Vzhledem k charakteru a době použitelnosti je majetek investic, která se uplatňuje do výdajů postupně formou odpisů vypočtených ze vstupních cen. Pravidla pro odpisování dlouhodobého majetku jsou stanovena v § 26 až 33a ZDP.

Odpisováním se dle zákona o daních z příjmů rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka do daňových výdajů. Odpisy se provádějí za jednotlivá zdaňovací období. Odpisy za každý jednotlivý majetek musí být vedeny průkazným způsobem po celou dobu odpisování. Odpisování lze zahájit po uvedení pořizovaného hmotného majetku do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení a splnění všech technických funkcí a povinností stanovených právními předpisy pro užívání.<sup>21</sup>

*Blíže k odpisům jako výdajům na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů - judikatura:*

*Krajský soud v Ústí nad Labem, 10.10.2000, sp. Zn. 15 Ca 1722000 – 21*

*V demonstrativním výčtu výdajů, které zákon o daních z příjmů považuje za výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jsou v odstavci druhém § 24 ZDP písm. a) uvedeny odpisy hmotného majetku. V odstavci pátém § 26 ZDP je stanoveno, že odpisováním pro účely tohoto zákona nutno rozumět zahrnování odpisů z hmotného a nehmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka.*

---

<sup>20</sup> Kubátová, K., Vyhýbal, V. a kol. Optimalizace daňového systému. Praha: 2004

<sup>21</sup> Kolektiv autorů. Podnikání. Praha: 2008

*Daňový zákon nedefinuje pojem „majetek evidovaný“, tj. ani pojem „evidovaný hmotný a nehmotný majetek“. Pod pojmem „evidovaný“ nutno však, dle názoru soudu, rozumět majetek poplatníka, uvedený do užívání podle předpisů o účetnictví.*

Daňové odpisy jsou daňově účinné – jsou výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů, snižují tedy základ daně pro výpočet daňové povinnosti. Odpisy se tak mohou podílet i na vzniku daňové ztráty.

Hmotný majetek odpisuje dle ZDP v § 28:

- poplatník, který má k majetku vlastnické právo,
- technickou rekultivaci prováděnou na pozemku jinou osobou než vlastníkem může odpisovat pouze poplatník, který je k provedení rekultivace zavázán,
- technické zhodnocení pronajatého majetku a jiné výdaje hrazené nájemcem může na základě písemné smlouvy odpisovat nájemce, pokud není vstupní cena u vlastníka hmotného majetku zvýšena o tyto výdaje,
- při převodu vlastnictví hmotného movitého majetku v důsledku zajištění závazku převodem práva na věřitele může tento majetek odpisovat původní vlastník, pokud uzavře s věřitelem smlouvu o výpůjčce na dobu zajištění.

Zákon vymezuje v § 27 taxativně hmotný majetek, který je z odpisování vyloučen.

§ 29 definuje vstupní cenu hmotného majetku.

Podnikatel zatřídí hmotný majetek v prvním roce odpisování do odpisové skupiny uvedené v příloze č. 1 ZDP, která je jeho nedílnou součástí.

Pro jednotlivý hmotný majetek, který lze dle zákona o daních z příjmů odpisovat, se stanovuje způsob odpisování, který může být dle rozhodnutí poplatníka rovnoměrný nebo zrychlený. V zákonem stanovených případech se majetek odpisuje časově. Hmotný majetek se odpisuje do nejvýše vstupní, příp. zvýšené vstupní ceny.

Obecně při stanovování daňových odpisů se nebere v úvahu čas pořízení majetku. Pokud jsou splněny podmínky pro odpisování, lze uplatnit plnou výši ročního odpisu. Podmínkou uplatnění odpisu ve výši ročního odpisu je jeho evidování v obchodním majetku ke konci příslušného zdaňovacího období. U hmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka na počátku příslušného

zdaňovacího období, ale ne již na konci, se uplatňuje odpis ve výši jedné poloviny odpisu v zákonem stanovených případech uvedených v § 26 ZDP.<sup>22</sup>

*Blíže k dlouhodobému hmotnému majetku - judikatura:*

*Nejvyšší správní soud v Hradci Králové, 16.2.2006, č.j. 31 Ca 78/2005 – 40*

*Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že drobný dlouhodobý hmotný majetek nakoupený v roce 2000 byl jednorázově odepsán v roce 2001 a tímto postupem došlo k výraznějšímu narušení časové a věcné souvislosti. Při výkladu tohoto pojmu je nutné vycházet z každého jednotlivého případu, neboť v žádném právním předpisu není obsažena definice pojmu „výraznější narušení časové a věcné souvislosti“. V daném případě jednorázový odpis majetku v částce 1 586 000 Kč výrazněji narušil časovou a věcnou souvislost nákladů a výnosů, když poměr hodnoty pořízeného drobného dlouhodobého hmotného majetku k vykázaným výnosům za rok 2000 činil 45 %.*

*Blíže k odpisování - judikatura:*

*Krajský soud v Českých Budějovicích, 27.6.2003, sp. Zn. 10 Ca 61/2003*

*Účetní odpisování je povinností účetní jednotky, zatímco daňové odpisy mohou být uplatněny, není to však povinností daňového subjektu tyto odpisy uplatňovat. Účetně odpisovat je povinností, zatímco daňově odpisovat je pouze možností. Na rozdíl od daňového odpisování účetní odpisování nesmí být přerušeno.*

### **5.1.2 Odpisování a finanční leasing**

ZSVR bylo provedeno několik změn týkajících se odpisování hmotného a nehmotného majetku. Byla zrušena odpisová skupina 1a, která platila pro osobní automobily – kategorie M1 a pro nákladní automobily – kategorie N1. Doba odpisování pro tuto skupinu činila 4 roky. Tyto automobily patří s účinností od 1.1.2008 do odpisové skupiny 2 s dobou odpisování 5 let. Doba odpisování se tedy prodloužila ze 4 na 5 let.

---

<sup>22</sup> Klabík, P. Zákon o daních z příjmů, komentář, 2008. Praha: 2008

ZSVR neobsahuje přechodné ustanovení, které by řešilo přearažení osobních automobilů a nákladních automobilů N1 evidovaných v majetku ke konci roku 2007 do opisové skupiny 2. Tyto automobily bylo tedy nutno v roce 2008 přearadit do opisové skupiny platné pro rok 2008 a odpisovat je nadále podle opisových sazeb platných pro opisovou skupinu 2 při rovnoměrném opisování a podle příslušného koeficientu platného pro opisovou skupinu 2 při zrychleném opisování. Prodloužení doby opisování se týkalo daňových opisů. Účetní odpisy se řídí účetním opisovým plánem v souladu se ZÚ.

Tato změna sjednocuje délku trvání finančního leasingu s účetními odpisy a stanovuje maximální hranici daňové uznatelnosti ročních leasingových splátek, respektive úroků z úvěrů. Finanční leasing, respektive finanční pronájem s následnou koupí, měl dosud výhodu rychlejšího „opisu“ investice, protože podnikatelé si mohli dát do nákladů leasingové splátky. To samozřejmě vedlo mnoho finančně silných podnikatelů k preferenci leasingu před koupí za hotové, přestože měli volné prostředky. Podle novely doba trvání leasingové smlouvy bude muset odpovídat opisové skupině daného majetku.

Podmínky pro zahrnutí nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku do daňových výdajů jsou stanoveny v § 24 odst. 4 ZDP:

- a) doba nájmu pronajímané věci je delší než 20 % stanovené doby opisování uvedené v § 30, nejméně však 3 roky. U nemovitostí musí doba nájmu trvat nejméně 8 let. Doba nájmu se počítá ode dne, kdy byla věc nájemci přenechána ve stavu způsobitelném obvyklému užívání. Novela ZDP účinná od 1.1.2008 změnila toto ustanovení pro daňovou uznatelnost nájemného podmínku, že doba nájmu hmotného movitého majetku trvá nejméně minimální dobu opisování uvedenou v § 30 odst. 1 ZDP, u nemovitostí musí doba nájmu trvat nejméně 30 let,
- b) po ukončení doby nájmu následuje bezprostředně převod vlastnických práv k předmětu nájmu mezi vlastníkem (pronajímatelem) a nájemcem. Přitom kupní cena najatého majetku není vyšší než zůstatková cena vypočtená ze vstupní ceny evidovaného u vlastníka, kterou by předmět nájmu měl při rovnoměrném opisování podle § 31 ZDP k datu prodeje (tato podmínka neplatí, pokud by ke



dni koupě najatá věc byla při rovnoměrném odpisování již odepsána ve výši 100 % vstupní ceny) a

- c) po ukončení finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku zahrne poplatník daně z příjmů FO odkoupený majetek do svého obchodního majetku.

Na základě bodu 12 přechodných ustanovení k novele ZDP u hmotného majetku, který je předmětem smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku uzavřeného do dne nabytí účinnosti zákona č. 261/2007 Sb., ZSVR, se až do doby ukončení finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku použije zákon o daních z příjmů ve znění účinném do dne nabytí účinnosti zákona.<sup>23</sup>

Další novelizací je vstupní cena u osobních automobilů. Limit vstupní ceny byl stanoven ve výši 900 tis. Kč, přičemž zákonem č. 669/2004 Sb. byla s účinností od 1.1.2005 hranice limitu zvýšena na 1,5 mil. Kč. Od 1.1.2008 není vstupní cena limitována. Automobily evidované v majetku do konce roku 2007 se odpisují ze vstupní ceny stanovené podle zákona č. 586/92 Sb. ve znění účinném do konce roku 2007, tj. ze vstupní ceny 1,5 mil. Kč, a to až do vyřazení z majetku. Obdobně se ruší omezení výše nájemného u finančního leasingu osobních automobilů částkou 1,5 mil. Kč. Limitace se však uplatní i po 1.1.2008, pokud byla smlouva o finančním pronájmu uzavřena do 31.12.2007.

Podle zákona o daních z příjmů ve znění účinném do konce roku 2007 bylo možno v případě prodeje osobního automobilu s pořizovací cenou převyšující limitovanou vstupní cenu 1,5 mil. Kč postupovat podle ustanovení § 23 odst. 4 písm. i) ZDP. Z tohoto ustanovení vyplývalo, že do základu daně se nezahrnuje částka příjmu z prodeje osobního automobilu, jehož vstupní cena je podle zákona limitována, a to do výše součtu jeho daňové zůstatkové ceny a rozdílu, o který pořizovací cena včetně technického zhodnocení převyšuje vstupní cenu tohoto automobilu. Novela ZDP zákonem č. 261/2007 Sb. ZSVR však v souvislosti se zrušením limitu vstupní ceny osobních automobilů zrušila i text ustanovení § 23 odst. 4 písm. i) zákona, týkající se daňového řešení prodeje osobních automobilů s limitovanou vstupní cenou. Osobní automobily s pořizovací cenou nad 1,5 mil. Kč zaevidované jako hmotný majetek do konce zdaňovacího období

---

<sup>23</sup> Daně a právo. Praha: 5/2008

započatého v roce 2007 se podle bodu 17 přechodných ustanovení novely odepisují i nadále z limitované vstupní ceny 1,5 mil. Kč. V souvislosti se zrušením § 23 odst. 4 písm. i) ZDP chybí však přechodné ustanovení zabývající se prodejem takovýchto osobních automobilů ve zdaňovacím období započatém v roce 2008, obdobně jako je tomu v bodu 8 přechodných ustanovení novely ZDP u prodeje osobních automobilu pořízeného v rámci finančního leasingu, pokud hrazené nájemné bylo vyšší než limit stanovení v § 24 odst. 4 ZDP. Důsledkem toho je, že poplatníci, kteří budou po 1.1.2008 prodávat osobní automobil s pořizovací cenou (včetně jeho technického zhodnocení) převyšující 1,5 mil. Kč, který byl u nich zaevidován do majetku do konce zdaňovacího období započatého ve zdaňovacím období 2007, budou daňově znevýhodněni oproti poplatníkům, kteří takovýto osobní automobil prodali do konce roku 2007. Zrušení § 23 odst. 4 písm. i) ZDP bez existence přechodného ustanovení neumožní poplatníkům při prodeji tohoto osobního automobilu v roce 2008 vyloučit ze základu daně částku příjmu z prodeje osobního automobilu do výše součtu jeho daňové zůstatkové ceny a rozdílu, o který pořizovací cena včetně technického zhodnocení převyšuje vstupní cenu tohoto automobilu.<sup>24</sup>

Myslím, že změny v odpisových skupinách a leasingovém financování postihnou nejvíce začínající nebo drobné podnikatele. Ti většinou nemají ani hotové prostředky, ani solidní historii, aby získali bankovní úvěr. Z jejich pohledu je tedy konec tříletých leasingů, např. na osobní auto, kdy bylo možné během tří let trvajícího leasingu dostat měsíční splátky do daňově účinných výdajů. Nyní dostane podnikatel stejný předmět leasingu do daňově účinných výdajů až za pět let, stejně jako při nákupu za hotové peníze, prostřednictvím odpisů.

Záměrem zákonodárce bylo postavit finanční leasing v daňové oblasti na roveň pořízení hmotného majetku z vlastních prostředků poplatníka, tj. aby byl najatý majetek prostřednictvím daňově uznatelných nákladů (výdajů) poplatníkem odepsán za stejnou dobu jako (stejný) hmotný majetek jím vlastněný. Díky nepřilíš povedené textaci zákona se však finanční pronájem dostává do pozice horší než přímá koupě hmotného majetku poplatníkem. Doba odpisování je v odkazovaném § 30 odst. 1 ZDP určena v letech. To při důsledné aplikaci pravidel počítání času a doslovném výkladu zákona znamená, že uzavře-li poplatník smlouvu o finančním

---

<sup>24</sup> Daně a právo. Praha: 4/2008

pronájmu hmotného majetku spadajícího například do první odpisové skupiny 1. prosince 2008, musí doba trvání leasingového vztahu trvat nejméně do 1. prosince 2011, aby leasingové nájemné v aktuálně placené výši bylo jeho daňově uznatelným výdajem. Pokud by si však poplatník stejný majetek pořídil ve stejný den ze svých prostředků, dostane se hodnota tohoto majetku do jeho daňově účinných výdajů prostřednictvím odpisů již na konci roku 2010.<sup>25</sup>

Co se týče osobních automobilů, lze očekávat přesun části zájmu podnikatelů nejen k jiným formám financování (například úvěru), ale také k leasingu operativnímu. Na operativním leasingu se negativně nepromítla prodloužená doba odpisování osobních aut. Tento produkt lze charakterizovat jako obvyklý nájemní vztah, kdy předmět nájmu z pohledu vlastnictví nepřechází na nájemce. Pravidelné měsíční nájemné nadále zůstává v celé své výši daňově účinným výdajem a účtovaná daň z přidané hodnoty se uplatní v celé své výši jako daň na vstupu.

Ve srovnání s úvěrovým financováním ztrácí v důsledku legislativních změn leasing své kouzlo, již nelze při jeho využití zkrátit dobu promítnutí pořizovací ceny předmětu do nákladů. Leasing pravděpodobně přestanou volit zejména firmy se silným peněžním tokem a vysokou daňovou povinností, kteří si v kratší době, než u úvěru či koupě za hotové, snížily základ daně.

Po zavedení daňové reformy leasingové společnosti přichází na trh s produkty pro podnikatele, které jsou založeny na variabilním splátkovém kalendáři, kdy nájemce hradí většinu splátek během prvních dvou či tří let a následně platí pouze symbolické nájemné. Hlavní výhodou zkráceného leasingu zůstává nižší úrokové zatížení, ale účetní i daňové předpisy nutí nájemce časově rozlišit splátky dopředu zaplaceného nájemného, což nevede k automatickému promítnutí nákladů do daňově uznatelných výdajů. Splátky musí být rozpuštěny rovnoměrně do šedesáti měsíců, což je povinná doba finančního leasingu např. u osobních automobilů.

Další novelizované ustanovení § 25 odst. 1 písm. zm) se týká jednoho procenta z ročního nájemného na základě smlouvy o finančním leasingu, které bude pro poplatníka daňově neúčinné. Zde platí podmínka, že se ustanovení promítne pouze u dražších předmětů. Jedná se o roční úhrn splátek pětiletého leasingu, který převyšuje jeden milion korun. To znamená, že toto ustanovení postihuje poplatníky, u nichž úhrn splátek za zdaňovací období překročí stanovený limit. Při překročení

---

<sup>25</sup> Daně a finance. Praha: 1/2008

limitu je postihována celá částka a nikoliv jen nadlimitní výše finančních nákladů. U podnikatelů, kteří investují prostřednictvím leasingu do technologií či například nákladních aut, se může stát, že roční nájemné jeden milion překročí a v takovém případě daňově neúčinný výdaj 1 procento z nájemného docílí.

## 5.2 Výdaje vynaložené nájemcem na najatém majetku

Jednou z nejčastěji se vyskytujících tematických oblastí, s níž se daňové subjekty i správci daně v daňové praxi setkávají, je rozsáhlá problematika daňových dopadů při provádění oprav a technického zhodnocení pronajatého majetku z pohledu nájemce i pronajímatele. Vznikají zde otázky související s daňovými výdaji a s nepeněžním příjmem.

ZDP pojem oprava explicitně nevymezuje. Podnikatelé, kteří jsou účetní jednotkou, vycházejí z definice pojmu oprava podle platných účetních předpisů. Pro obě účetní soustavy je stanovena definice oprav a s nimi souvisejícím udržováním: *Opravami se odstraňuje částečné fyzické opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Udržováním se zpomaluje fyzické opotřebení, předchází jeho následkům a odstraňují drobnější závady.* Tuto definici lze přiměřeně použít i pro daňové subjekty, které nejsou účetní jednotkou.<sup>26</sup>

V souvislosti s problematikou výdajů vynaložených na najatém majetku, je třeba vyjít i z dalších speciálních ustanovení vztahující se k pronájmu movitých a nemovitých věcí.

Z kontextu právních norem vyplývá následující:

- 1) Nájemce je povinen hradit ze svých prostředků
  - a) u nájmu bytu (pokud nájemní smlouva nestanoví jinak) drobné opravy a běžnou údržbu. Tyto pojmy jsou vymezeny v nařízení vlády č. 258/1995 Sb., kterým se provádí občanský zákoník. Za drobné opravy se považují např. opravy jednotlivých vrchních částí podlah, opravy podlahových krytin a výměny prahů a lišt, opravy jednotlivých částí oken a dveří a jejich součástí, výměny zámků, kování klik, rolet a žaluzií, výměny vypínačů a zásuvek, osvětlovacích těles,

---

<sup>26</sup> Janoušek, L. a kol. Daňové a nedaňové náklady a výdaje. Praha: 2008

opravy vodovodních výtoků, sprch, ohřivačů vody, umyvadel apod. Za náklady spojené s běžnou údržbou se považují náklady na udržování a čištění bytu, malování, tapetování a čištění podlah, čištění zanesených odpadů až ke stoupačce, vnitřní nátěry apod.,

- b) u nájmu nebytových prostor výdaje spojené s obvyklým udržováním. Při vymezení obsahu tohoto pojmu lze přiměřeně použít uvedené nařízení vlády č. 258/1995 Sb.

Z daňového hlediska se jedná u nájemce o daňově uznatelné výdaje (opravy, údržba).

- 2) OBZ stanoví v zásadě dva případy, kdy drobné opravy v bytě hradí pronajímatel
- a) především tehdy, pokud to stanoví nájemní smlouva. Jestliže by v této smlouvě bylo výslovně uvedeno, že drobné opravy v bytě hradí pronajímatel, znamenalo by to v praxi, že cena nájemného by byla stanovena i s přihlédnutím k této „nadstandardní“ službě nájemci.
- b) v případě, pokud by nájemce neuhradil tzv. drobnou opravu a majiteli by z tohoto důvodu hrozil vznik škody na jeho nemovitosti. Nepostará-li se nájemce o včasné provedení drobných oprav a běžnou údržbu bytu, má pronajímatel právo učinit tak po předchozím upozornění nájemce na svůj náklad sám a požadovat od něj náhradu.
- 3) Pronajímatel je povinen přenechat pronajatou věc nájemci ve stavu způsobilém smluvenému nebo obvyklému užívání a v tomto stavu ji svým nákladem udržovat.
- 4) Oprava, k níž je povinen pronajímatel, představuje uvedení předmětu nájmu do stavu, v němž byla věc předána nájemci. Naproti tomu provádění prací, které vedou ke zlepšení stavu nemovitosti nad úroveň stavu, v němž byla předána nájemci, jsou považovány v § 667 OBZ za změnu na věci, třebaže se z hlediska daňových i účetních předpisů může jednat i o opravu.

Pojem změny na věci, kterou je podle OBZ nájemce oprávněn provádět jen se souhlasem pronajímatele, obsahuje široké obsahové vymezení zahrnující z daňového hlediska vedle již zmíněných oprav i výdaje podle § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP (výdaje charakteru technického zhodnocení nepřesahující do 31.12.1997 20 tis. Kč, od zdaňovacího období 1998 40 tis. Kč) a dále technické zhodnocení.

Pojem technické zhodnocení OBZ neuzívá a je definován v § 33 ZDP jako výdaj na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 tis. Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovenou částku, kterou poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj podle § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP.

### **5.3 Rezerva na opravu hmotného majetku a její dopad do základu daně z příjmů FO**

Tvorba rezervy na opravy hmotného majetku může podstatným způsobem ovlivnit výši daňové povinnosti poplatníků daně z příjmů. ZDP uznává v § 24 odst. 2 písm. i) za daňový výdaj rezervy, jejichž způsob a výši pro daňové účely stanovuje zvláštní zákon, jímž je zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZR“).

Rezervy na opravy upravuje § 7 ZR. Lze je vytvářet jen na opravy majetku, který splňuje kritéria pro zařazení do hmotného majetku podle ZDP, a jehož doba odpisování je nejméně pět let. Nelze ji vytvářet na hmotný majetek, který je zařazen do 1. odpisové skupiny. Rezervu může vytvářet buď vlastník (tj. osoba, která má k hmotnému majetku vlastnické právo) nebo poplatník, který je organizační složkou státu příslušnou hospodařit s majetkem státu, popř. je stání organizací příslušnou právo hospodaření k hmotnému majetku, nebo případně nájemce, je-li k opravám smluvně písemně zavázán. Rezervu nemůže vytvářet podnájemce.

Rezervy se podle § 3 ZR uplatňují za zdaňovací období, u FO se rozumí kalendářní rok.

ZR vylučuje, aby byly vytvářeny rezervy na opravy, které by měly charakter technického zhodnocení. Dále nelze vytvářet rezervy v případech hmotného majetku, který je určen k likvidaci, u něhož jde o opravy v důsledku škody či jiné nepředvídané události nebo u něhož jde o opravy, které se pravidelně opakují každý rok. Tomu zákon brání i tím, že podle § 7 odst. 7 ZR nesmí být rezerva vytvářena pouze jedno zdaňovací období.

§ 7 odst. 9 ZR řeší situaci, kdy v započaté tvorbě rezervy může pokračovat poplatník daně z příjmů, který zahájil tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku

a v průběhu tvorby se stal vlastníkem tohoto majetku, bude-li dodržena odůvodněnost a účelovost k původnímu předmětu tvorby. Ovšem pokud nájemce neuskuteční opravu z důvodu předčasného ukončení nájmu příslušné věci, na niž vytvářel rezervu na opravy, je povinen rezervu zrušit. Vlastník (případně nový nájemce) může přistoupit k tvorbě rezervy na opravy od začátku.

Výše rezervy na opravy hmotného majetku se stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy. Podle § 7 odst. 4 ZR je výše rezervy ve zdaňovacím období rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, které uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Maximální doba tvorby rezervy je určena v § 7 odst. 8 ZR v závislosti na zařazení hmotného majetku do jednotlivých opisových skupin a činí příslušný počet zdaňovacích období vymezených v ZR.

V praxi může nastat situace, že oprava nebyla zahájena v předpokládaném termínu (tj. v roce, kdy měla být oprava provedena) ani v roce následujícím. Pro tento případ stanoví postup § 7 odst. 5 ZR. Nebude-li oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo zahájení opravy, zruší se rezerva v tomto následujícím zdaňovacím období. Rezerva nebo její zůstatek se zruší i tehdy, jestliže nebyla vyčerpána nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, ve kterém byla oprava zahájena. Za zahájení opravy se pro účely ZR považuje termín, kdy se fyzicky začnou provádět práce přímo na věci, která je předmětem opravy. Provádí-li se oprava mimo provozovnu poplatníka jinou osobou, rozumí se zahájením opravy převzetí věci do opravy touto osobou. Toto ustanovení se nevztahuje na poplatníky, kteří doloží, že k překročení těchto lhůt došlo zásahem orgánu státní správy nebo orgánů samosprávy.

Každý poplatník daně z příjmů, který uplatňuje do svých daňově uznatelných výdajů rezervy na opravy hmotného majetku, musí doložit oprávněnost rezervy. Měl by proto mít zpracovaný plán oprav, rozpočet nákladů na opravy a inventární kartu rezervy.

*Blíže k rezervám na opravu hmotného majetku - judikatura:*

*Nejvyšší správní soud v Brně, 11.5.2007, č.j. 22 Ca 298/2005 29*

*Finanční úřad v Přerově (správce daně) dodatečným platebním výměrem doměřil žalobci na dani z příjmů za zdaňovací období roku 2002 částku ve výši 1 142 040 Kč. Žalobce napadl rozhodnutí správce daně odvoláním, které žalovaný zamítl.*

*Krajský soud totiž mj. uzavřel, že vytváření rezervy na opravu hmotného investičního majetku jako daňově uznatelného výdaje nemusí po celé k tomu určené období probíhat rovnoměrně a její výše musí být v průběhu její tvorby snížena, je-li zjištěno, že náklady na opravu hmotného investičního majetku budou nižší. Překážkou uznatelnosti vytvořené rezervy v případě stěžovatele byl přitom použitý postup dotvoření rezervy v roce 2002 do plné výše 4 167 220 Kč a zachycení účetní transakce jejího částečného čerpání ve výši 483 432 Kč. Pokud by stěžovatel snížil hodnotu tvorby rezervy za rok 2002 o hodnotu mimořádných oprav provedených v roce 2002 a o čerpání neúčtoval vůbec, pak by k doměření daňové povinnosti nemohlo dojít. Rozhodnutím o způsobu účtování tvorby a čerpání rezervy stěžovatel vytvořil zcela rozdílný daňový dopad, aniž by se jakkoliv měnil obsah úkonů jím prováděných jako daňovým subjektem v roce 2002, a přestože by byl konečný stav rezerv k 31.12.2002 v obou případech stejný.*

## **5.4 Zřizovací výdaje**

Zřizovací výdaje (§ 5 odst. 7 z. č. 586/1992 Sb. ZDP) jsou výdaje před zahájením podnikání, které jsou spojené se založením nového podniku. U poplatníka se přihlédne k zásobám pořízeným v kalendářním roce předcházejícím roku, v němž zahájil činnost, nebo k zásobám získaným z dědictví po zůstaviteli, který měl příjmy z podnikání, jiné výdělečné činnosti nebo z pronájmu, pokud bude dědic pokračovat v činnosti zůstavitele nejpozději do šesti měsíců po jeho smrti. Totéž platí obdobě i pro jiné nezbytně vynaložené výdaje spojené se zahájením činnosti, např. mzdy, odměny za zprostředkování, nájemné, notářské poplatky, poplatek za živnostenský list a podobně.



## 5.5 Pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění

Pojistné na sociální zabezpečení – zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSP“)

Sazba pojistného z vyměřovacího základu OSVČ je stanovena v § 7 odst. 1 písm c) ZSP a od 1.1.1996 činí:

29,6 % na pojistné na sociální zabezpečení, z toho 26 % na důchodové pojištění a 3,6 % na státní politiku zaměstnanosti (od roku 2009 pojistné na sociální zabezpečení se snížilo na 29,2 %),

4,4 % na nemocenské pojištění, pokud je k němu poplatník přihlášen.

OSVČ je povinna platit za podmínek stanovených výše uvedeným zákonem buď pojistné na důchodové pojištění nebo zálohy a doplatek na pojistném.

Pojistné na veřejné zdravotní pojištění – zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů (dále jen “ZZP“)

Výše pojistného na veřejné zdravotní pojištění činí podle § 2 ZZP 13,5 % z vyměřovacího základu, jímž je 35 % příjmu z podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti po odpočtu výdajů vynaložených na jeho dosažení, zajištění a udržení. Minimálním vyměřovacím základem za roční období je dvanáctinásobek minimální mzdy, maximální základ činil 486 tis. Kč ročně.<sup>27</sup>

Nejzásadnější změnou v oblasti veřejného zdravotního pojištění a sociálního zabezpečení je zavedení maximálního vyměřovacího základu (též strop pojistného). Maximální vyměřovací základ je stanoven jako 48násobek průměrné mzdy a počítá se za rok.<sup>28</sup>

Zásadní změnou pro OSVČ, která souvisí se vzájemným vztahem základu daně a pojistného, je zařazení sociálního pojištění a zdravotního pojištění mezi výdaje, které nelze uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely. V ustanovení § 25 odst. 1 písm. g) ZDP jsou jako nedaňové výdaje výslovně uvedeny pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění hrazené veřejnou obchodní společností za společníky této společnosti, komanditní společností za

<sup>27</sup> Janoušek, L. a kol. Daňové a nedaňové náklady a výdaje. Praha: 2008

<sup>28</sup> Daň a právo. Praha: 1/2008

komplementáře, poplatníkem majícím příjmy z podnikání a jiné výdělečné činnosti a poplatníkem majícím příjmy z pronájmu.

To je zásadní změna proti roku 2007 a letům předešlým, kdy bylo pojistné považováno za výdaje vyložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně podle § 24 odst. 2 písm. f) ZDP. Tato skutečnost se týká nejen poplatníků - FO, kteří uplatňují výdaje v prokázané výši podle § 24 ZDP, ale i poplatníků, kteří uplatňují paušální výdaje. S účinností od roku 2008 podle § 7 odst. 8 ZDP platí, že pokud poplatník uplatní paušální výdaje, má se za to, že v částce výdajů jsou zahrnuty veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti. Nelze tedy k těmto paušálním výdajům připočítat ještě uhrazené pojistné na sociální pojištění a zdravotní pojištění.

Přeplatky pojištění, které v roce 2008 dostane poplatník vráceny poštou nebo na účet, musí v roce 2008 zahrnout do svých zdanitelných příjmů a zdanit.

## **5.6 Cestovní náhrady**

V souvislosti s novým zákoníkem práce, který platí od roku 2007, byla oblast cestovních náhrad přesunuta do nového zákoníku práce a byl zrušen z. č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, ve znění pozdějších předpisů. Zákonodárce se přitom zaměřil na to, že cestovní náhrady, poskytované zaměstnanci zaměstnavatele z podnikatelské sféry, které přesahují stanovený limit pro zaměstnance zaměstnavatele z neziskové sféry, jsou na straně zaměstnance zdanitelným příjmem, na straně zaměstnavatele se však jedná o daňový výdaj.

Zákoník práce však celou řadu cestovních náhrad pro zaměstnance zaměstnavatele z podnikatelské sféry omezoval pouze dolní hranicí, nikoli však horní hranicí. Tím však do jisté míry zákonodárce opomněl, jak tuto situaci daňově řešit a omezit v případě podnikatelů – OSVČ, kteří si cestovní náhrady přiznávají sami sobě. Pro OSVČ je stravné omezeno a je možné ho uplatnit jako daňový výdaj při tuzemských cestách delších než 12 hodin v kalendářním dnu. Novelou s účinností od 1.1.2008, ze které vyplývá, že zahraniční stravné a kapesné při

zahraničních pracovních cestách je omezeno maximálně do výše náhrad vymezených pro zaměstnance zaměstnavatele z neziskové sféry.<sup>29</sup>

Podnikatel může při zahraniční pracovní cestě daňově uplatnit vedle stravného i kapesné v cizí měně do výše 40 % určeného stravného pro zahraniční pracovní cestu.

Prvotní úprava pro poskytování cestovních náhrad pro podnikatele při jejich pracovních cestách je řešena v § 24 odst. 2 písm. k) bod 1. až 4. ZDP. V daném zákoně jsou řešeny zejména nároky podnikatelů na ubytování, na dopravu hromadnými dopravními prostředky, na pohonné hmoty spotřebované silničním motorovým vozidlem, na nezbytné výdaje spojené s pracovní cestou v prokázané výši, nároky na stravné při tuzemských pracovních cestách delších než 12 hodin v kalendářním dnu a dále je definován pojem pravidelné pracoviště.

Všechny uvedené náhrady si poplatník – FO může v případě uskutečnění pracovní cesty zahrnout podle daňových pravidel do daňových výdajů. Podmínkou je samozřejmě, aby podnikatel byl schopen uplatněné výdaje prokázat doklady ve svém účetnictví. Tyto doklady musí splňovat náležitosti účetních dokladů.<sup>30</sup>

Na poplatníka s příjmy z podnikatelské a z jiné samostatné výdělečné činnosti se nevztahuje možnost paušalizace cestovních náhrad. Všechny cestovní výdaje, které podnikatel vyúčtovává k úhradě v rámci pracovní cesty, musí být prokázány a doloženy příslušnými doklady s výjimkou výše stravného (kapesného), které je přímo stanoveno v zákoníku práce.<sup>31</sup>

## **5.7 Používání motorových vozidel při pracovních cestách a výdaje za spotřebované pohonné hmoty**

Právní úprava rozlišuje silniční motorová vozidla zahrnutá do obchodního majetku poplatníka a nezahrnutá do obchodního majetku poplatníka.

Pro účely uplatnění daňových výdajů na pohonné hmoty, pokud má poplatník silniční motorové vozidlo zahrnuté v obchodním majetku, vede evidenci jízd tak, aby takto vynaložené výdaje mohl prokázat. V evidenci jízd jsou uváděny

<sup>29</sup> Pelel, L. Poradce – Daňová evidence, mzdová evidence a pracovní právní problematika. Praha: 2007

<sup>30</sup> Janoušek, L. a kol. Daňové a nedaňové náklady a výdaje. Praha: 2008

<sup>31</sup> Daně a právo. Praha: 4/2007

minimálně tyto údaje: datum jízdy, cíl jízdy, účel jízdy, ujeté kilometry. Dále poplatník vede údaje o typu vozidla, státní poznávací značce, stavu najetých kilometrů k 1.1. a k 31.12. kalendářního roku.<sup>32</sup>

Zápisy v této evidenci dokládají skutečnost, že spotřebované pohonné hmoty, na které poplatník předložil doklady o jejich nákupu, byly skutečně použity na předmětnou činnost. Správce daně jistě nemůže akceptovat případ, kdy podnikatel doloží např. doklady na dvojnásobné množství pohonných hmot, než je průměrná spotřeba podle údajů uvedených v technickém průkazu vozidla. Lze připustit určitou nadspotřebu oproti údajům uvedeným v technickém průkazu vozidla. Reálnost takto uplatněné nadspotřeby je ovšem podnikatel správci daně povinen na vyžádání prokázat nebo předloží potvrzení o vyšší spotřebě od autorizované zkušebny.

Pro stanovení výdajů za spotřebované pohonné hmoty u silničního motorového vozidla nezahrnutého do obchodního majetku poplatníka, lze použít průměrné ceny uplatňované ve zdaňovacím období jejich rozhodujícími prodejci v České republice, které zveřejní Ministerstvo financí ve Finančním zpravodaji po uplynutí zdaňovacího období, a sazbu základní náhrady. Použije-li poplatník ceny vyšší, je povinen je doložit doklady o jejich nákupu.

Poplatník postupuje v praxi zhruba dvěma základními způsoby:

1. nákup pohonných hmot i cenu bude dokládat prvotními doklady o tankování pohonných hmot (v tomto případě může uplatnit případně i cenu vyšší, než činí průměrná cena – tuto vyšší cenu je povinen doložit doklady o nákupu)
2. poplatník se rozhodne, že nákup pohonných hmot nebude dokládat prvotními doklady a bude používat průměrné ceny pohonných hmot.

Důležitou skutečností při posuzování, zda se jedná o pracovní cestu či ne, je místo pravidelného pracoviště. Je-li činnost provozována jako živnost podle ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) ZDP, pak se sídlo podnikání považuje za pravidelné pracoviště a pracovní cestou pak je doba nástupu na cestu k výkonu do jiného místa, než je jeho pravidelné pracoviště, včetně výkonu práce v tomto místě, do návratu z této cesty.

---

<sup>32</sup> Klabík, P. Zákon o daních z příjmů, komentář, 2008. Praha: 2008

Jde-li o příjem z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů, nelze vyloučit, že je pravidelným pracovištěm místo pobytu.<sup>33</sup>

*Blíže k výdajům na pracovní cesty - judikatura:*

*Nejvyšší správní soud ČR, 16.11.2005, sp. Zn. 5 Afs 198/2004-60*

*Podle § 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů jsou výdaje podle odst. 1 též výdaje na pracovní cesty, včetně výdajů na pracovní cestu spolupracujících osob, a to na dopravu vlastním silničním motorovým vozidlem nezahrnutým do obchodního majetku poplatníka ve výši sazby základní náhrady a náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty. Poplatník, který používal ke služebním cestám vlastní osobní automobil nezahrnutý do jeho obchodního majetku, měl povinnost mj. prokázat výši výdajů na spotřebované pohonné hmoty v souvislosti s pracovní cestou. I když zákon výslovně nestanoví povinnost vést evidenci jízd, neznamená to, že by tím byla zjednodušena pozice daňového subjektu v souvislosti s povinností unést důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu. Kniha jízd s přesnou evidencí ujetých kilometrů by dobře posloužila právě k prokázání výdaje na pracovní cestu na dopravu vlastním motorovým vozidlem. Výkaz pracovních cest, který poplatník předložil, je zčásti neadresný, zčásti paušalizovaný a nedokládá ani zda jízdou vlastním vozidlem byly fakticky uskutečněny, natož zda měly vztah k podnikání žalobce. To platí i pro paušální stanovení pracovních cest. Vyúčtování bylo sestaveno až po uplynutí zdaňovacího období a ze žádného dalšího důkazu neplyne, na základě kterých dokladů žalobce tento přehled vypracoval. (Konkrétním položkám neodpovídají konkrétní odkazy na doklady prokazující jednání, úkony a činnosti související s žalobcovými podnikatelskými aktivitami uvedeného dne a místa).*

*Pokud jde o výdaj na zahraniční pracovní cesty, je nepochybné, že údaj ve vyúčtování ze dne..., příkaz bance a bankovní výpis o čerpání valut u banky rozhodně neprokazují, že se jednalo o zahraniční pracovní cestu, která souvisí s podnikatelskou činností žalobce.*

*Na posouzení věci nemůže mít vliv předložení složenky dokladů, když šlo o doklady prokazující sice určitou podnikatelskou aktivitu žalobce, ale nikoli její konkrétní*

---

<sup>33</sup> Klabík, P. Zákon o daních z příjmů, komentář, 2008. Praha: 2008

*souvislost s konkrétním nákladem uvedeným ve vyúčtování, popř. předložení kazet natočených v zahraničí.*

Ostatní daňové výdaje lze uznat v případě, že se jedná o vozidlo vložené do obchodního majetku, např. odpisy vozidla, výdaje vynaložené na opravy a udržování, pojistné, nákup dálniční známky, silniční daň apod. U poplatníků účtujících v soustavě účetnictví bude silniční daň zahrnována do základu daně v souladu se způsobem účtování, tj. ve výši předpisu. U poplatníků vedoucí daňovou evidenci se musí jednat o skutečně zaplacenou daň.

Je-li předmětné vozidlo ještě používáno i k jiným účelům než pouze k dosahování zdanitelných příjmů, např. pro osobní potřebu poplatníka či jeho rodiny, je třeba daňové výdaje v souladu s § 24 odst. 3 ZDP vhodným způsobem pokrátit (kromě silniční daně a výdajů typu parkovného, tj. výdajů vztažených ke konkrétní pracovní cestě).

Povinnost platby silniční daně u vozidla zařazeného do majetku poplatníka vzniká provozovateli (držiteli) měsícem zařazení vozidla do obchodního majetku podle § 8 odst. 1 zákona č. 16/1993 Sb., o silniční dani, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSD“).

Z ostatních daňových výdajů u vozidla nezahrnutého do obchodního majetku lze uplatnit silniční daň v plné výši. Používání motorových vozidel za spotřebované pohonné hmoty. Vedle parkovného, které je typickým „bezproblémovým“ nutným vedlejším výdajem, není zásadní důvod odmítnout např. alikvotní podíl (1/365 za jeden kalendářní rok) z dálniční známky, zákonného pojištění či havarijního pojištění. Do daňových výdajů lze zahrnout i výdaje vynaložené v souvislosti se zahraniční pracovní cestou, jako je např. dálniční známka zakoupená na období trvání této pracovní cesty, platby v hotovosti za použití dálnice, poplatky za průjezd tunelem apod.

Povinnost platby silniční daně provozovatelem (držitelem) vozidla podle technického průkazu ve výši 1/12 roční sazby vzniká za každý měsíc, ve kterém bylo vozidlo pro podnikatelskou činnost použito, pokud bylo předmětem silniční daně a současně nebylo osvobozeno od daně.

U vozidel najatých (operativní pronájem) výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů se uznávají výdaje na pohonné hmoty spotřebované silničním motorovým vozidlem v nájmu obdobně jako u vozidla zahrnutého do obchodního

majetku poplatníka v prokázané výši. Ostatní daňové výdaje lze uznat zejména platbu nájemného, výdaje na běžnou údržbu a opravy, které mají za cíl uchování vozu v původním stavu. K problematickým položkám může patřit nákup dálniční známky. V položkách, jako např. havarijní pojištění, se bude jednat o daňový výdaj, pokud povinnost této platby vyplývá z nájemní smlouvy, ovšem pouze po dobu, po kterou je pojištěný automobil pronajat nájemci.<sup>34</sup>

## 5.8 Zálohy v daňové evidenci

Vydané zálohy na daňově uznatelné výdaje jsou výdajem v roce, kdy je poplatník zaplatil. Jedná se o zálohy např. na pořízení zásob, nákup služeb, mzdy, silniční daň, daň z příjmů ze závislé činnosti, zálohy na elektřinu, vodné, stočné, plyn, leasingové zálohy a nájemné placené dopředu. Výdajem nejsou např. zálohy na pořízení dlouhodobého hmotného majetku nebo zálohy na daň z příjmů FO.

Přijaté zálohy vztahující se ke zdanitelným příjmům poplatníka (např. předem přijaté platby od odběratelů za zboží, výrobky nebo služby), musí poplatník zahrnout do zdanitelných příjmů v roce, ve kterém obdržel platbu.

## 5.9 Výdaje na reprezentaci

Výdaje na reklamu jsou podle ZDP výdaji daňově uznatelnými. Musíme ale odlišit výdaje na reklamu od výdajů, které patří do skupiny dary, a výdaje specifikovány jako reprezentace.

**Reklama** je placená forma komunikace podniku se zákazníkem s cílem přimět zákazníka ke koupi. Reklama je součástí marketingového mixu, jedná se o marketingovou komunikaci. Reklama je tedy obchodně-propagační akce za cílem zlepšení hospodářské situace podniku.

Výdaje na reklamu jsou:

1. reklamní tiskoviny,
2. reklama v masmédiích,
3. reklamní předměty,

---

<sup>34</sup> Janoušek, L. a kol. Daňové a nedaňové náklady a výdaje. Praha: 2008

4. reklamní akce,
5. podpora prodeje,
6. sponzorství.

Stěžejní problematikou jsou zejména reklamní předměty a sponzorství. Výdaje na reklamní předměty, které jsou opatřeny obchodním jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele předmětu, jsou daňově účinné pouze za splnění těchto podmínek:

- cena za jednotku nepřesahuje 500 Kč (u plátců DPH bez DPH),
- reklamní předmět není předmětem daně spotřební (výjimkou jsou tzv. tichá vína).

Všechny uvedené podmínky musí být splněny současně.

Při vymezení **reklamních služeb** by v zásadě neměly vznikat výkladové nejasnosti, přesto je třeba upozornit na bohatou judikaturu Evropského soudního dvora (dále také jen „ESD“) zabývající se touto oblastí. Prvním rozhodnutím týkajícím se problematiky vymezení reklamních služeb, jež ESD vynesl, je judikát C-68/92 Komise v. Francie. ESD zde k vymezení pojmu reklama uvedl, že koncept reklamy nezbytně zahrnuje šíření zprávy, jejímž účelem je informování zákazníků o existenci a kvalitách určitého produktu nebo služeb s cílem zvýšení prodeje. K šíření zprávy přitom zpravidla dochází mluveným nebo tištěným slovem nebo obrazem, a to prostřednictvím tisku, rádia nebo televize. K šíření reklamní zprávy nicméně může docházet i jen částečně a nebo i bez použití těchto médií. ESD došel k závěru, že při posouzení reklamních služeb by mělo být dostačující, že zahrnují předání zprávy, jejímž účelem je informovat veřejnost o existenci a kvalitách daných výrobků nebo služeb, a to s cílem zvýšení jejich prodeje.

Několik případů reklamních služeb, s nimiž se lze v praxi setkat:

- televizní a rozhlasová reklama,
- poskytnutí práva umístit reklamní tabuli na fasádě rodinného domu,
- vytvoření reklamního spotu nebo návrhu reklamy do časopisu,
- zaslání informačních katalogů a prospektů zastupovaných firem, předvádění jejich výrobků na specializovaných tuzemských výstavách, tiskových konferencích, rautech atd.



**Sponzorstvím** se zpravidla označuje finanční podporu některého ze subjektů v oblasti sportu nebo kultury. Může se jednat o příspěvek na různé akce, projekty apod. Pokud má být takový výdaj brán jako daňově účinný, je potřeba požadovat od subjektu, kterému se prostředky poskytnou, určitou službu – propagaci společnosti. Pokud by nebyla propagace realizována, jedná se o dar.

Na rozdíl od výdajů na reklamu musíme odlišit **výdaje na reprezentaci**. ZDP uvádí výdaje na reprezentaci v § 25.

Podle zákona jsou výdajem na reprezentaci zejména:

- pohoštění,
- občerstvení,
- dary (výjimkou jsou reklamní a propagační předměty – viz výše).

V případě, že jsou hrazeny výdaje na reprezentaci a poplatník je též plátcem DPH, není nárok na odpočet DPH na vstupu. Do výdajů daňově neúčinných pak započítává cenu celkem včetně DPH. Výdaje na reprezentaci nejsou daňově účinné. *Pokud se poplatník rozhodne uspořádat oslavu či raut pro své zákazníky nebo pro zaměstnance, jedná se o výdaj na reprezentaci. Útrata za občerstvení při obchodním jednání je také výdajem na reprezentaci. Vše jsou výdaje daňově neuznatelné. Pokud se však rozhodne uspořádat pro zaměstnance školení nebo výjezdní zasedání, pronájem salonku nebo konferenční místnosti jsou daňově uznatelné výdaje.*

**Darem** jsou peníze nebo věci, pokud za darovanou hodnotu není ze strany obdarovaného poskytnuto žádné protiplnění. Je třeba dodat, že dary jsou zpravidla daňově neuznatelné, jsou daňově účinné, ale zákonem limitované.

Dary se musí zaznamenat jako výdaje daňově neuznatelné, a pak v souladu se ZDP v § 15 upravit základ daně při vyplňování daňového přiznání. U FO se dar odčítá od základu daně jako nezdanitelná částka. FO může odčítat dary, jejichž celková hodnota musí činit alespoň 1 000 Kč nebo přesáhne 2 % z celkového základu daně. V úhrnu lze odečíst nejvýše 10 % z celkového základu daně. Zákon dále vymezuje i účelovost daru. Daňově uznatelné dary jsou dary, které jsou poskytnuty na financování vědy a vzdělání, výzkumu a vývoje, kulturu, školství, policii, požární ochranu, na účely sociální, zdravotnické, ekologické, charitativní.

Další podrobnosti jsou v odst. 1 § 15 ZDP. Podle zákona je nezdanitelnou částkou pro FO dar na zdravotnické účely – hodnota jednoho odběru krve se podle zákona oceňuje částkou 2 000 Kč.

## **5.10 Smluvní pokuta**

OBZ upravuje smluvní pokutu v ustanoveních § 544 a 545, které se podle § 1 odst. 2 obchodního zákoníku (dále jen „OBchZ“) použijí i pro vztahy podle OBchZ. Podle něho ve smyslu § 544 odst. 1 OBZ je smluvní pokuta sjednána stranami pro případ porušení smluvní povinnosti. Účastník, který tuto povinnost poruší, je zavázán pokutu zaplatit, i když oprávněnému účastníku porušením povinnosti nevznikne škoda.

Smluvní pokutu lze sjednat pouze písemně a v ujednání musí být určena výše pokuty nebo stanoven způsob jejího určení (§ 544 odst. 2 OBZ).

Pokud nevyplývá z ujednání o smluvní pokuty něco jiného, je dlužník zavázán plnit povinnost, jejíž splnění bylo zajištěno smluvní pokutou, i po jejím zaplacení (§ 545 odst. 1 OBZ).

Smluvní pokuta z daňového pohledu u dlužníka je daňovým výdajem podle § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP pouze po zaplacení smluvní pokuty.

## **5.11 Daně v daňových výdajích**

§ 24 odst. 2 písm. ch) a u) ZDP vymezuje, kdy se jednotlivé daně uznávají jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. V § 25 odst. 1 písm. s) a r) ZDP naopak negativně vymezuje případy, kdy nejsou v žádném případě daňově uznatelné. Text těchto ustanovení nemůže postihnout řadu konkrétních případů, které v praxi vznikají, ať již u poplatníků vedoucích daňovou evidenci nebo účtující v účetnictví. Výjimku tvoří daně dědické a daně darovací, které nejsou daňovými výdaji v žádném případě.

## **Daň z příjmů FO**

Daň z příjmů FO se podle § 25 odst. 1 písm. s) ZDP neuznává za výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP. Podle toto ustanovení je daňovým výdajem daň z příjmů zaplacená v zahraničí u příjmů, které se zahrnují do základu daně, případně do samostatného základu daně podle § 16 odst. 2, a to pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f ZDP nebo podle mezinárodní smlouvy. U metody zápočtu je zahraniční příjem ponechán v základu daně rezidenta a zaplacená zahraniční daň je započtena na výslednou daňovou povinnost.

## **Daň z příjmů FO zaplacená plátcem za poplatníka**

Za daňové výdaje se podle § 24 odst. 2 písm. u) uznává rovněž daň z příjmů FO zaplacená plátcem za poplatníka z příjmů uvedených v § 10 odst. 1 písm. h) a ch) ZDP, u nichž se uplatňuje zvláštní sazba daně podle § 36 ZDP ve výši 15 %, jestliže je výhra nebo cena v nepeněžním plnění.

## **Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně**

Tato daň není součástí nákladů účetní jednotky v účtové skupině 53 – Daně a poplatky, ale sráží se poplatníkům např. z hrubé mzdy zaměstnanců. Pro poplatníky vedoucí daňovou evidenci jsou daňovým výdajem rovněž mzdové náklady v rozsahu hrubé mzdy, obdobně jako v účetnictví, avšak tyto částky se promítají do výdajů až skutečným vyplacením.

## **Silniční daň**

Poplatníkem silniční daně je FO v případech uvedený v § 4 ZSD. U FO je jím vzhledem k předmětu daně (§ 2 ZSD) ta osoba, která používala silniční motorové vozidlo nebo jeho přípojné vozidlo k podnikání nebo v přímé souvislosti s podnikáním, tj. která z hlediska ZDP měla příjmy podle § 7. V § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP je uvedeno, že výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů je rovněž silniční daň. Jelikož zde není uvedena podmínka, že by se muselo jednat o daň zaplacenou, daňová uznatelnost souvisí s účetní soustavou, v níž poplatník účtuje. Pokud je vozidlo, které je předmětem silniční daně, využíváno poplatníkem

těž pro jeho osobní potřebu, výdaje na zaplacení silniční daně se nekrátí – uznávají se v plné výši.

### **DPH v daňových výdajích**

V souvislosti s DPH dochází k několika typickým případům, kdy tato daň vstupuje nebo může vstupovat v nějaké formě přímo nebo nepřímo do daňově uznatelných výdajů.

#### *Poplatník přímých daní není plátcem DPH*

Poplatník vedoucí daňovou evidenci v tomto případě zaeviduje při zaplacení celou fakturovanou částku za materiál, zboží, služby apod. do výdajů souvisejících s příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů. V soustavě účetnictví poplatník zaúčtuje celou fakturovanou částku na příslušné nákladové účty ve třídě 5. (zásoby při způsobu účtování A účtuje na příslušné účty třídy 1 – Zásoby).

Nakupuje-li poplatník zboží či materiál od plátce DPH, tato daň je pro něho vždy součástí pořizovací, resp. vstupní ceny.

#### *Poplatník přímých daní je plátcem DPH*

Nákup od neplátce – obdrží-li poplatník fakturu od neplátce, proúčtuje v účetnictví celou fakturovanou hodnotu na příslušné účty, v daňové evidenci při zaplacení do výdajů.

Nákup od plátce – plátce DPH má nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem.

### **Daň z nemovitostí**

Podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP je daňovým výdajem zaplacená daň z nemovitostí. Zdůrazňuje-li ZDP, že se musí jednat o daň zaplacenou, platí zde stejný princip pro daňovou evidenci i účetnictví.

Daň z nemovitostí lze uznat za daňový výdaj jen v případě, že poplatník nemovitost zahrnul do svého obchodního majetku. Pokud poplatník využívá nemovitost pro svou podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost pouze zčásti a částečně i pro osobní potřebu, je povinen krátit vedle dalších výdajů i zaplacenou daň z nemovitostí o část, kterou ji využíval pro osobní potřebu.

## **Daň z převodu nemovitostí**

Daňově uznatelný výdajem podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP je rovněž zaplacená daň z převodu nemovitostí, a to jak převodcem (prodávajícím), tak i v případě, bude-li zaplacená za původního vlastníka, tj. ručitelem.

## **Poplatky**

Výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů jsou rovněž podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP zaplacené poplatky vztahující se k činností, z nichž příjmy podléhají dani. V praxi se může jednat např. o správní poplatky, soudní poplatky, místní poplatky, dálniční známka, poplatky za vypouštění odpadních vod do vod povrchových, poplatky za znečišťování ovzduší, poplatky za uložení odpadů. Daňově jsou uznatelné zaplacením, přesto poplatek vztahující se k následujícím zdaňovacím obdobím může být časově rozlišen podle předpisů o účetnictví.<sup>35</sup>

## **5.12 Nestandardní výdaje**

Za dobu existence zákona o daních z příjmů se nezdá setkává poplatník na jedné straně a pracovníci finančních úřadů na straně druhé s problematikou velmi specifických výdajů, které u jedné profese mohou být daňově neuznatelné a naopak u profese druhé jsou neodmyslitelné. Ani v daňovém právu neexistuje vždy jediné řešení a jediná pravda pro veškeré možné varianty s rozličnými typy příjmů a činností.

Převážná většina případů souvisí s určitou hranicí ve využitelnosti pro zdanitelné příjmy ať už současné nebo budoucí, na straně opačné s reprezentací a osobní potřebou poplatníků z řad osob samostatně výdělečně činných.

Téma nestandardních výdajů je velmi široké a nelze předpokládat zcela vyčerpávající seznam s řešením pro určité typy profesí a činností poplatníků, zahrnující oblasti typu ošacení, případně doplňků, vybavení kanceláří květinovou výzdobou, rádia a TV přijímače, videa, videokamery, fotografické přístroje, dioptrické a sluneční brýle, výdaje na kadeřníka, mikrovlnné trouby, zahradní

---

<sup>35</sup> Janoušek, L. a kol. Daňové a nedaňové náklady a výdaje. Praha: 2008

úpravy (keře, trávničky, okrasné stromy), využití rekreačních objektů, lodí, sportovních letadel apod.

ZDP naprostou většinu případů uplatnění výdajů konkrétně neřeší a ani z hlediska reálných možností řešit nemůže. Vždy bude poplatník nucen vycházet z celkového kontextu a smyslu celého zákona. Na jednotlivé otázky k uplatnění daňového výdaje bude vycházet z předpokladů směřujících k daňové uznatelnosti nebo naopak vedoucí do výdajů daňově neúčinných.

### **Ošacení pro OSVČ vykonávající podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost**

Z daňového hlediska je k dispozici § 24 ZDP, který nedefinuje daňově účinné výdaje taxativně, ale pouze příkladně. Plyne však z tohoto ustanovení základní pohled a tím je definice výdajů v preambuli zmíněného ustanovení „výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů“. Z této premise k výdajům vyplývá rozdíl v případné uznatelnosti ošacení podle druhu činnosti, ale i podle typu nebo druhu ošacení. Ošacení typu šatů nebo kostýmu u takové profese, jakou je např. advokát, je jako výdaj za dosažením, zajištěním a udržením příjmů jistě možné chápat jinak než např. u druhů činností vykonávaných na základě živnostenského oprávnění v případě tzv. řemeslných živností, kde pod pojmem ošacení budeme spatřovat typický pracovní oděv. V ZDP však stejně pozorně jako v § 24 o daňové uznatelnosti musíme reflektovat také ustanovení o nedaňových výdajích. § 25 odst. 1 písm. u) ZDP za nedaňové výdaje považuje mimo jiné také ty výdaje, které jsou, resp. slouží, pro osobní potřebu poplatníka. V tomto kontextu je hodnota ošacení u takových profesí, jako jsou např. advokáti, výkonný umělec apod. výdajem, který je možné považovat za daňově účinný a otázka vždy bude, jaká hodnota je úměrná té či oné profesi, tedy určité míry k poměru základu daně. Vždy ale musíme řešit, jak tento výdaje souvisí s výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů a na druhé straně, do jaké míry naopak souvisí tento výdaj s osobní potřebou konkrétního poplatníka. Závěrem lze říci k této problematice, že vždy musíme znát kromě profese a činnosti poplatníka také míru intenzity činnosti, jeho dosahované příjmy a v neposlední řadě i prostředí, ve kterém je „nucen“ se pohybovat.

### **Brýle, hodinky**

Pořizovací výdaje na brýle se pokládají až na dále uvedené výjimky za nedaňový výdaj. Určitou výjimkou budou brýle lékařů – dentistů provozujících lékařskou praxi a dalších profesí, kde plní ochranou funkci.

Hodinky se pokládají za nedaňový výdaj.

### **Vybavení kanceláře (radiopřijímače, TV apod.)**

V současné době jde o běžné vybavení pracovišť nejen soukromé sféry zajišťující zejména z daňového hlediska přísun informací využitelných při výkonu naprosté většiny činností. Problém však nastává, kdy je zařízení umístěno v provozovně poplatníka, která je zároveň jeho bydlištěm. Pak je důkazní pozice na poplatníkovi, aby správci daně prokázal, že nejde o osobní potřebu, ale naopak pouze o využití k činnosti za dosahování příjmů, v opačném případě je nutné tyto výdaje krátit příslušným poměrem obhájitelným před správcem daně, případně přímo po dohodě s ním.

### **Výdaje na telefonní poplatky, vodné, stočné, elektrickou energii v provozovnách umístěných v místě bydliště**

Uplatnění výdajů za telefonní poplatky budou buď podle vedené evidence hovorů navazujících na výpis hovorů, nebo častěji volená varianta založená na určitém poměru služebních a ostatních hovorů, která však už vždy bude mít nevýhodu relativně nízké průkaznosti v daňovém řízení.

Ostatní výdaje je možné uplatnit jako daňové v určitém poměru k používané ploše (m<sup>2</sup>) využívané k činnosti, ale i v tomto případě musí být poplatník připraven na obhájení zvolených hodnot.

Mnohdy činí problém s daňovou uznatelností výdajů vynaložených zaměstnavatelem – FO v souvislosti s výdaji na pracovní a sociální podmínky zaměstnanců zejména u:

#### **Daňově uznatelných výdajů, např.:**

- hodnota jednotného pracovního oblečení podle vnitřních předpisů,
- peněžní odměna k životnímu výročí 20 let zaměstnání,
- příspěvek na dopravu do zaměstnání,

- ochranné nápoje do limitu,
- vstupní lékařská prohlídka u smluvního lékaře,
- příspěvek na penzijní připojištění a životní pojištění hrazené zaměstnavatelem.

Výdajů **daňově neuznatelných**, např.:

- nepeněžní dar k 50 letům věku podle kolektivní smlouvy do výše 2 000 Kč ročně,
- příspěvek na oblečení z důvodu reprezentace,
- vstupní prohlídka u praktického lékaře proplacená novému zaměstnanci.<sup>36</sup>

## 6. Editační povinnost

Složitě a mnohdy nepřehledné daňové zákony jsou příčinou daňové nejistoty nejen u daňových subjektů, ale i u subjektů, které jsou povinny daňové zákony erudovaně aplikovat. K této problematice přispívá editační povinnost správců daně, nebo-li závazné posouzení, relativně mladý právní institut, který by měl v zákonem určených případech tuto nejistotu pro daňové subjekty eliminovat, resp. daňový subjekt tímto institutem získává možnost zajistit si závazný názor správce daně na zásadní okruhy daňových otázek, které ovlivňují stanovení jeho daňové povinnosti.

Současná právní úprava zahrnuje možnosti využití závazného posouzení formou individuálního správního aktu, tj. rozhodnutím příslušného správce daně. Konkrétně se jedná o:

- a) závazné posouzení způsobu rozdělení výdajů, které nelze přiřadit pouze ke zdanitelným příjmům (§ 24a ZDP)
- b) závazné posouzení poměru výdajů spojených s provozem nemovitosti používané z části k podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti anebo k pronájmu a zčásti k soukromým účelům, které lze uplatnit jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 24b ZDP)
- c) závazné posouzení skutečnosti, zda je zásah do majetku technickým zhodnocením (§ 33a ZDP)
- d) závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami (§ 38nc ZDP).

---

<sup>36</sup> Janoušek, L. a kol. Daňové a nedaňové náklady a výdaje. Praha: 2008



Ustanovení § 34b ZSDP zakládá oprávnění daňového subjektu a tomu odpovídající povinnost správců daně vydat rozhodnutí o závazném posouzení daňových důsledků, které pro daňový subjekt vyloučnou z daňově rozhodných skutečností již nastalých nebo očekávaných, v případech stanovených zvláštním daňovým zákonem. Vzhledem k tomu, že závazné posouzení vydává správce daně k žádosti daňového subjektu, musí tato žádost splňovat zákonné požadavky, přičemž náležitosti žádosti, lhůta k podání žádosti, doba pro vydání rozhodnutí, jsou upraveny pro každý institut rozdílně v ZDP. Rozhodnutí o závazném posouzení je při stanovení daňové povinnosti účinné vůči správci daně, který je vydal, jestliže v době rozhodování o daňové povinnosti je skutečný stav věci totožný s údaji, na jejichž základě bylo závazné posouzení vydáno. Rozhodnutí pozbývá účinnosti uplynutím tří let ode dne nabytí právní moci, pokud správce daně nestanoví lhůtu kratší, nebo pokud došlo ke změně zákonných podmínek, na jejichž základě bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno.

Od 1.1.2008 se nelze proti rozhodnutí o závazném posouzení odvolat.

Problematika editační povinnosti není otázkou samostatnou, ale úzce souvisí s modernizací daňové správy, jež v České republice probíhá a která si klade za cíl vedle zkvalitnění rozhodovací činnosti daňové správy v akcentu na jednotnost postupů a větší transparentnost rozhodnutí zvýšit právní jistotu daňových subjektů a zvýšit předvídatelnost právního názoru správce daně pro daňový subjekt.

## 7. Závěr

V závěru diplomové práce se zaměřím na zhodnocení platné právní úpravy zákona o daních z příjmů a problematiku daňových a nedaňových výdajů z pohledu zákona o daních z příjmů fyzických osob z podnikání a jiné výdělečné činnosti.

Z rozboru zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, se domnívám, že se jedná o složitý zákon, jež řeší různé typy konstrukcí základu daně pro rozdílné skupiny poplatníků (právní osoby, fyzické osoby, neziskové organizace, nerezidenty), a tím se stává nepřehledným a složitým pro daňového poplatníka. Dalším faktorem způsobujícím nepřehlednost právní úpravy vidím v neustálých novelizacích zákona, navíc často formou nepřehledných novel, přijímání zásadních novelizací až bezprostředně před začátkem zdaňovacího období, v kterém má nabýt účinnosti, což silně omezuje možnost dlouhodobější daňové optimalizace. Tím může docházet ke komplikacím při aplikaci jednotlivých ustanovení, jež zakládají možnosti různých výkladů správců daně a poplatníka. Text zákona používá velké množství výjimek. Výjimky, zejména pokud se často mění, vytvářejí nepřehlednost textu, snižují jeho pochopitelnost a srozumitelnost a zvyšují jeho chybovost při aplikaci právní normy. Další významný problém zákona spatřuji v jeho nepřehlednosti. Text vztahující se k úpravě jednoho daňového problému je bezdůvodně umístěn na více místech.

Z tohoto pohledu bych navrhovala rozdělení zákona o daních z příjmů minimálně na dva samostatné právní předpisy, a to pro fyzické a právnické osoby. Zjednodušení by mohlo přinést zejména zakotvení bližší vazby na účetnictví, tzn. např. brát účetní výsledek hospodaření upravený o zcela výjimečné položky za základ daně. Zjednodušení by přineslo zejména sjednocení účetních a daňových odpisů, opravných položek a rezerv.

Naopak přínosem daňové reformy, provedené zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, k daňovým zákonům, mimo jiné, považuji zavedení lineární daně z příjmů fyzických osob. Dřívější progresivní nelineární sazba daně byla zavedena v době války podle principu „schopnosti platit“ jako dočasné opatření. Dále zrušení minimálního základu daně pro podnikající fyzické

osoby, které s ohledem na navrhované parametry (sazba daně, výše slev) ztratilo smysl.

Hlavní část diplomové práce byla zaměřena na rozbor daňových a nedaňových výdajů a nákladů.

Současná právní úprava upravuje výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů v § 24 ZDP. Zákon zná, kromě těchto daňových výdajů, též nedaňové výdaje, uvedené v § 25 ZDP.

Z daňového pohledu by bylo vhodnější, aby větší důraz byl věnován co nejpřesnějšímu vymezení obecných podmínek daňové účinnosti veškerých druhů výdajů a dále by se zákonodárce měl více zaměřit na negativní vymezení jednotlivých druhů výdajů, které nelze uplatnit za daňový výdaj s tím, že toto negativní vymezení by nemělo být co nejobsažnější, ale příkladné.

V obecné definici daňové účinnosti jednotlivého výdaje by mělo být rovněž stanoveno, že při uplatňování daňových výdajů v základu daně je nutné respektovat princip hospodárnosti vynakládaných výdajů.

Hlavní nevýhodu z pohledu daňových a nedaňových výdajů (nákladů) spatřuji v např. eliminaci uznatelnosti některých výdajů (nákladů) finanční částkou (týká se jednoho procenta z ročního nájemného na základě smlouvy o finančním leasingu), dále v omezení, kdy náklady jsou daňově uznatelné až po zaplacení (např. daň z převodu nemovitostí, smluvní pokuta), které vedou ke složitosti zákona a jsou kontraproduktivní. Myslím, že změny v odpisových skupinách a leasingovém financování může negativně postihnout začínající nebo drobné podnikatele. Předmět leasingu se dostane do daňově účinných výdajů až za pět let, stejně jako při nákupu za hotové peníze, prostřednictvím odpisů. Díky nepříliš povedené textaci zákona se však finanční pronájem (určený v měsících) dostává do pozice horší než přímá koupě hmotného majetku poplatníkem, neboť doba odpisování je v odkazovaném § 30 odst. 1 ZDP určena v letech.

Složitě a mnohdy nepřehledné daňové zákony jsou příčinou daňové nejistoty nejen u daňových subjektů, ale i u subjektů, které jsou povinny daňové zákony aplikovat. K této problematice přispívá institut editační povinnosti, kterým daňový subjekt získává možnost zajistit si závazný názor správce daně na zásadní okruhy

daňových otázek, které ovlivňují stanovení jeho daňové povinnosti. Beru-li v úvahu vázanost závazným posouzením až po dobu tří let od jeho vydání (od 1. ledna 2008 se nelze proti rozhodnutí o závazném posouzení odvolat), je třeba velmi opatrně volit situace, kdy o vydání závazného posouzení požádat.

Hlavním cílem této diplomové práce bylo přispět k řešení problematických témat týkajících se daňových a nedaňových výdajů a nákladů, u kterých je nejen v laické, ale i profesní veřejnosti možné se setkat s rozdílnými názory. Jsem si vědoma, že mohou existovat v řadě případů i jiná, další více či méně přijatelná řešení konkrétní problematiky. Rozborem některých okruhů daňových a nedaňových výdajů a nákladů jsem se snažila poskytnout informace nejen v návaznosti na současnou, ale i předchozí právní úpravu, zhodnotit výhody a nevýhody právních úprav a přispět k možnému dalšímu vývoji zdaňování příjmů fyzických osob z podnikání a jiné výdělečné činnosti.

## **8. Seznam použité literatury**

### **Literatura**

Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4. vydání. Praha: C.H. Beck, 2006

Čáslavský, M., Schillerová, A., Rašovská, I., Rolný, L., Staněk, J., Vejvodová, H. Daňové judikáty. 3. díl. Praha: Linde a.s., 2002

Hrstková Dubšeková, L., Jaroš, T., Matyášová, M., Procházková, M. Daň z příjmů – 411 otázek a odpovědí. Praha: Orac, 2002

Janoušek, L. a kol. Daňové a nedaňové náklady a výdaje. 3. vydání. Praha : ASPI, 2002

Klabík, P. Zákon o daních z příjmů, komentář, 2008. Praha: Eurounion s.r.o., 2008

Kolektiv autorů. Podnikání. Praha: ASPI, 2008

Kubátová, K., Vítek, L. Daňová politika. 1. vydání. Praha: Codex, 1997

Kubátová, K. Daňová teorie a politika. Praha: ASPI, 2006

Kubátová, K., Vyhýbal, V. a kol. Optimalizace daňového systému. Praha: Eurolex Bohemia, 2004

Pelcl, L. Poradce – Daňová evidence, mzdová evidence a pracovně právní problematika. Praha. 2007

Pikal, V., Šimák, P. Slabikář daně z příjmů fyzických osob. 2. vydání. Praha: ASPI, 2002

Sedláček, J. Cestovní náhrady. Praha: Grada, 2008

### **Časopisecká literatura**

Daně a finance. Praha: Orac. čísla vydání: 1/2008, 2/2008

Daně a právo. Praha: Sepi. Čísla vydání: 4/2007, 11/2007, 1/2008, 4/2008, 5/2008

### **Internetové zdroje**

<http://www.mfcr.cz>

<http://www.finance.cz>

<http://www.businessinfo.cz>

## **Ostatní**

Judikatura:

Evropský soudní dvůr: C-68/92 Komise v. Francie

Krajský soud v Českých Budějovicích, 27.6.2003, sp. Zn. 10 Ca 61/2003

Krajský soud v Ústí nad Labem, 10.10.2000, sp. Zn. 15 Ca 1722000 – 21

Nejvyšší správní soud v Brně, 11.5.2007, č.j. 22 Ca 298/2005 29

Nejvyšší správní soud ČR, 16.11.2005, sp. Zn. 5 Afs 198/2004-60

Nejvyšší správní soud v Hradci Králové, 16.2.2006, č.j. 31 Ca 78/2005 – 40

Bárta, J., Barták, T., Cechel, A., Fekar, P., Jareš, M., Kříž, K., Moudrý, M., Nekovář, J., Pelech, P., Taranda, P., Trezziová, D., Vančurová A. Zdanění příjmů a majetku v ČR, výstup expertní skupiny. 2007. <http://mfcr.cz>

Důvodová zpráva k dani z příjmů. 2007. <http://www.mfcr.cz>

## **Právní předpisy**

zákon č. 1/1993 Sb., Ústava ČR

zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

zákon č. 669/2004 Sb., změna zákona o daních z příjmů

zákon č. 235/2004 o dani z přidané hodnoty

zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zajištění základu daně z příjmů

zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů

zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti

zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění

zákon č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách

zákon č. 16/1993 Sb., o silniční dani

zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník

zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon)

nařízení vlády č. 258/1995 Sb., kterým se provádí občanský zákoník

## **9. Seznam zkratk**

DPH – Daň z přidané hodnoty

ESD – Evropský soudní dvůr

FO – Fyzická osoba

OBchZ – Obchodní zákoník

OBZ – Občanský zákoník

OSVČ – Osoba samostatně výdělečně činná

PO – Právnícká osoba

ZDP – Zákon o daních z příjmů

ZDPH – Zákon o dani z přidané hodnoty

ZSD – Zákon o silniční dani

ZSDP – Zákon o správě daní a poplatků

ZSP – Zákon o pojistném na sociálním zabezpečení a příspěvku na státní politiku  
zaměstnanosti

ZSVR – Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů

ZR – Zákon o rezervách

ZÚ – Zákon o účetnictví

ZZP – Zákon o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění

ZŽ – Živnostenský zákon

**Charles University**

**Faculty of Law**

**Department of Financial Law and Science**

**BUSINESS INCOME TAX AND TAXATION OF  
OTHER INCOME SOURCES OF PHYSICAL ENTITIES**

*/Diploma Thesis/*

**Diploma supervisor:**

**JUDr. Radim Boháč, Ph.D.**

**Author:**

**Šárka Jelínková**

**April 2009**



**Declaration by candidate:**

„I hereby declare that this thesis is my own work and effort and that it has not been submitted anywhere for any award. Where other sources of information have been used, they have been stated in the list of references“.

In Prague, April, 20, 2009

.....

Šárka Jelínková

## **Acknowledgement:**

I would like to express my sincere thanks to my supervisor JUDr. Radim Boháč, Ph.D., for his valuable comments, constant, and constructive guidance and time devoted to supervision of my thesis throughout the study.

## SUMMARY

This diploma thesis „*Business Income Tax and Taxation of Other Income Sources of Physical Entities*” is dealing particularly with the Law nr. 586/1992 Col., laying down income taxes, and specifically it focuses on the provision about taxation of income from business and other income sources of physical entities.

The introductory part deals with a general description of income law, mainly with realized tax reforms, with specific attention on “Tax reform carried out in 2008 – according to the law 261/2007 Col., about the public budget stabilization”. The reform is compared with the previous applied taxation.

The key subject of the thesis is the assessment of “tax and non-tax expenditures and costs”. The thesis describes the issues consisting of the application of tax expenditures and costs - depreciation, financial leasing, travel remuneration, insurance, tax reserves and other specific expenditures. Furthermore, the thesis provides information regarding selected provisions of the income tax law by discussing and comparing current and previous legal regulations.

Finally, the thesis looks at on the assessment of actual provision of income tax law and the issue of tax and non tax expenditure from the point of view of Law on business income taxation and other income sources of physical entities.

The analysis of the Law nr. 586/1992 Col. shows that law is very complex, which lays down different kinds of tax base constructions for different groups of taxpayers. That makes the law complicated and less understandable for a taxpayer. I would suggest to split up the law at least into two independent legal regulations, one designed for physical entities and the second one for legal entities.

From the taxation point of view it is reasonable to specify clearly the tax efficiency and its conditions with respect to all kinds of expenditures. Further, the lawmaker should pay more attention to negative specification of individual expenditures, which can not be applied as a tax expenditure. Instead of defining a full list of negative specification of all possible expenditures, the exemplary list would be more reasonable.

General definition of tax efficiency for individual expenditure should contain a provision that each expenditure can be applicable in tax base only if the economize principles are respected.

The key objective of the thesis was to address the issues related to tax and non-tax expenditures and costs. These meaning of expenditures and costs in the law have different understanding in both professionals and non-professionals. However, there is no doubt there are also other more or less acceptable solution to this specific issue.

**Key words:**

- Tax
- Income tax