

Pokyn č. D - 300
k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona
č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Referent: Ing. H. Kelblová, tel.: 257 042 809, Mgr. J. Žaloudek, tel.: 257 042 810,
 K. Dobešová, tel.: 257 042 555, Mgr. M. Aimová, tel.: 257 042 234,
 Ing. D. Lešnarová, tel.: 257 042 808, Ing. V. Zíka, tel.: 257 043 197

Čj.: 15/107 705/2006
 ze dne 16. 11. 2006

Ministerstvo financí v zájmu zajištění jednotného uplatňování zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (**dále jen „zákon“**) vydává tento pokyn, který nahrazuje Pokyn č. D-190 uveřejněný ve FZ č. 1/2/1999, Pokyn č. D-223 uveřejněný ve FZ č. 1/2001 a Pokyn č. D-267 uveřejněný ve FZ č. 7-8/2004.

K § 2

1. Stálým bytem se rozumí byt, který je poplatníkoví kdykoliv k dispozici podle jeho potřeby, ať již vlastní či pronajatý. Tento byt může být poplatníkem pronajat jiné osobě formou, která umožňuje podle potřeby poplatníka obnovení jeho užívání poplatníkem bez prodlevy. Úmysl poplatníka zdržovat se trvale ve stálém bytě se posuzuje vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. má-li zde rovněž např. manželku, děti, rodiče, či zda byt je využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity (podnikání, zaměstnání apod.).
2. Dojde-li u poplatníka ke změně v rozsahu povinnosti vůči České republice (§ 2 odst. 2 nebo 3 zákona) v průběhu zdaňovacího období v důsledku změny bydliště, posuzuje se jeho statut za příslušné části roku samostatně. V případě vzniku neomezené daňové povinnosti v České republice (§ 2 odst. 2 zákona) v důsledku skutečnosti, že se zde poplatník obvykle zdržuje, uplatní se tento statut pro celé zdaňovací období.

K § 4

K § 4 odst. 1

1. Pokud nejsou splněny podmínky pro vznik nároku na osvobození podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona, postupuje se podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona. V případě prodeje bytu je třeba splnit podmínku bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem. Pokud měl poplatník v bytě bydliště bezprostředně před prodejem po dobu kratší dvou let a prostředky získané prodejem bytu zcela nebo zčásti použije na uspokojení bytové potřeby, je příjem z prodeje bytu zcela nebo zčásti (tj. ve výši prostředků použitých na bytovou potřebu) osvobozen podle § 4 odst. 1 písm. u) zákona. V takovém případě lze uplatnit pouze poměrnou část výdajů odpovídající zdaňované (neosvobozené) části příjmů z prodeje. V případě prodeje bytu, ve kterém poplatník neměl bezprostředně před jeho prodejem bydliště se postupuje také podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona.

2. Dnem „nabytí“ se rozumí zejména:

- a) u nemovitostí den převodu nebo přechodu vlastnických práv k nemovitostem (§ 132, 133 a 460 občanského zákoníku), u nemovitostí nabytých rozhodnutím státního orgánu den v něm určený a není-li určen, den právní moci rozhodnutí, u bytu ve vlastnictví vzniklém na základě prohlášení podle zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů, ve znění pozdějších předpisů) den nabytí ideálního spoluvlastnického podílu budovy, pokud společné prostory a společné části domu zůstávají v ideálním spoluvlastnictví. Pro nabytí nemovitosti pořízené ve vlastní režii je rozhodující, že dosáhla takového stupně rozestavenosti, kdy je již patrné stavebně-technické a funkční uspořádání prvního nadzemního podlaží. Tuto stavbu lze podle § 2 odst. 1 zákona č. 344/1992 Sb., katastrální zákon, v platném znění, evidovat v katastru nemovitostí. Tento den je současně dnem nabytí nemovitosti, od kterého se odvozuje lhůta pro osvobození příjmů z prodeje této nemovitosti,
- b) u movitých věcí zděděných den úmrtí zůstavitele, u movitých věcí darovaných den, kdy byl dar přijat, u koupených movitých věcí den převzetí zakoupené věci, není-li právním předpisem stanoveno nebo účastníky dohodnuto jinak, u movitých věcí nabytých rozhodnutím státního orgánu den v něm určený a není-li určen, den právní moci rozhodnutí,
- c) u cenných papírů zděděných den úmrtí zůstavitele. U cenných papírů v listinné podobě den jejich převzetí, u zaknihovaných cenných papírů den registrace převodu nebo přechodu provedeného v příslušné evidenci podle zvláštních právních předpisů, tj. připsáním na účet majitele. V případě nabytí akcie výměnou za zatímní list u téhož majitele, den předání nebo zaknihování zatímního listu,
- d) u finančního pronájmu movitých věcí s následnou koupí najaté věci den skončení nájemní smlouvy, který může být i dnem nabytí vlastnictví,
- e) u podílů (úcasti) společníka na společnosti s ručením omezeným a komanditisty komanditní společnosti,
 - den vzniku společnosti s ručením omezeným nebo komanditní společnosti (pro účely

- tohoto bodu dále jen „společnost“), tj. den zápisu do obchodního rejstříku v případě zakládajícího účastníka společnosti,
- den zápisu zvýšení kapitálu společnosti do obchodního rejstříku v případě nového společníka, který přebírá závazek k novému vkladu do již existující společnosti,
 - den účinnosti smlouvy o převodu obchodního podílu v případě nabytí podílu převodem od jiného společníka,
 - den nabytí podílu (podle předchozích variant) i v případě, že společník zvýší svůj obchodní podíl např. převodem podílu od jiného společníka,
 - den úmrtí zůstavitele v případě zděděného podílu na společnosti,
 - den vyhotovení dokumentu, kterým byla oprávněná osoba seznámena s výší majetkových podílů ve smyslu § 9 zákona č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a majetkových nároků v družstvech, v případě obchodní společnosti vzniklé podle transformačního projektu v rámci transformace družstev,
- f) u členských práv družstva,
- den vzniku družstva, tj. den zápisu do obchodního rejstříku v případě založení družstva (týká se zakládajících členů),
 - den přijetí za člena již existujícího družstva na základě členské přihlášky,
 - den rozhodnutí příslušného orgánu družstva o schválení dohody o převodu členských práv a povinností v případě jejich nabytí převodem. Není-li takového souhlasu v souladu se stanovami třeba, je dnem nabytí den určený stanovami a není-li úprava ve stanovách obsažena, považuje se za den nabytí den, kdy dohoda o převodu vstoupila v platnost. Při převodu členských práv bytového družstva je dnem nabytí den předložení smlouvy o tomto převodu příslušnému družstvu nebo pozdější den uvedený v této smlouvě, příp. den, kdy družstvo obdrží písemné oznámení dosavadního člena a písemný souhlas nabyvatele členství,
 - den úmrtí zůstavitele v případě zděděných členských práv,
 - den vyhotovení dokumentu, kterým byla oprávněná osoba seznámena s výší majetkových podílů ve smyslu § 9 zákona č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a majetkových nároků v družstvech, v případě družstva vzniklého podle transformačního projektu v rámci transformace družstev.
3. Den prodeje (převodu nebo přechodu) se posuzuje obdobně jak je uvedeno pod bodem 2.
 4. Zahrnutím nemovitosti do obchodního majetku poplatníka se rozumí zahrnutí celé nemovitosti a u podílového spoluvlastnictví nemovitosti zahrnutí její části ve výši spoluvlastnického podílu. Pří-
- tom není rozhodující, zda vložená nemovitost je zčásti nebo celá používána pro podnikání nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost.
5. Platbami přijatými náhradou za ztrátu příjmu se rozumějí zejména náhrady za ztrátu na výdělku, náhrady za zničené, poškozené či odcizené zásoby. Platbami přijatými náhradou za ztrátu příjmů nejsou také náhrady nákladů na výživu pozůstalých a náhrady za ztrátu důchodu.
 6. Veřejnou soutěží se rozumí veřejná soutěž pořádaná podle § 847 a násl. občanského zákoníku a § 281 a násl. obchodního zákoníku.
 7. Podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona se posuzují i příjmy získané ve formě dávek při pracovní neschopnosti od soukromé pojišťovny u poplatníků, kteří se pojistí na denní dávku při pracovní neschopnosti u soukromé pojišťovny.
 8. Převodem členských práv družstva se rozumí i převod práva užívání (nájmu) družstevního bytu na jiného člena bytového družstva či osobu, která se v souvislosti s tímto převodem stane členem téhož bytového družstva.
 9. Podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. t) zákona postupují i poplatníci - fyzické osoby, kteří nejsou účetní jednotkou.
 10. Bytovými potřebami se pro účely § 4 odst. 1 písm. u) zákona rozumí bytové potřeby uvedené v § 15 zákona.
 11. Uplatnil-li poplatník osvobození příjmu získaného jako náhradu (odstupné) za uvolnění bytu a tuto náhradu nepoužil na obstarání bytové potřeby ve stanovené lhůtě, zahrne takový příjem mezi zdaňitelné příjmy za to zdaňovací období, ve kterém tato lhůta uplynula.
 12. Pokud poplatník použije náhradu za uvolnění bytu (odstupné) na obstarání bytové potřeby pouze částečně, je od daně osvobozena pouze ta její část, která byla vynaložena na obstarání bytové potřeby.
 13. Za cenné papíry pro účely § 4 odst. 1 písm. w) zákona se považují i cenné papíry, jejichž emitentem je cizozemec.
- K § 4 odst. 4**
Majetkem zahrnutým v obchodním majetku se rozumí majetek, o kterém poplatník s příjmy podle § 7 zákona účtuje nebo ho eviduje v daňové evidenci.
- K § 5**
K § 5 odst. 3
Ztrátou se rozumějí i případy, kdy poplatník při výkonu činnosti, z níž mohou plynout příjmy uvedené v § 7 nebo 9 zákona, nedosáhl ve zdaňovacím období příjmů, ale měl pouze výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů (**dále jen „daňové výdaje“**).
- K § 5 odst. 4**
1) Pokud příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků za některý kalendářní měsíc (měsíce)

kalendářního roku byly plátcem daně poplatníkovi (zaměstnanci) zúčtovány, ale nebyly v čisté výši (po srážkách povinného pojistného a daňové zálohy) poplatníkovi vyplaceny ani je poplatník jiným způsobem neobdržel do 31. 1. následujícího kalendářního roku, nepovažují se za příjmy zaměstnance plynoucí v kalendářním roce, ve kterém byly zúčtovány.

Pokud poplatník obdržel (bylo mu vyplaceno nebo jiným způsobem obdržel) za některý kalendářní měsíc (měsíce) kalendářního roku jen část čistého příjmu, považuje se za příjem zaměstnance (v hrubém) v daném kalendářním roce jen poměrná část celkem zúčtovaného měsíčního (měsíčních) příjmu odpovídajícího poměru, v jakém byly uspokojeny nároky ze zúčtování v čisté výši. Příjmem v čisté výši je nutno rozumět úhrn zúčtovaných měsíčních příjmů (včetně nepeněžních příjmů a jednorázových příjmů), snížený o příjmy od daně osvobozené a dále snížený jen o příslušné povinné pojistné a zálohu na daň po případné měsíční slevě na dani podle § 35ba a 35c zákona (k případnému měsíčnímu daňovému bonusu se nepřihlíží).

To znamená, že se zjistí procento obdrženého čistého příjmu z čistého příjmu, který měl poplatník celkem za daný kalendářní měsíc obdržet, a stejným procentem se zjistí výše tzv. hrubého měsíčního příjmu patřícího pro účely zdanění do daného kalendářního roku a odpovídající část povinného sociálního a zdravotního pojistného připadajícího na tento příjem a poměrná část daňové zálohy započitatelná na daňovou povinnost daného kalendářního roku. Neberou se přitom v úvahu příjmy, které nejsou předmětem daně nebo příjmy od daně osvobozené. Jako vyplacené resp. obdržené se považují nejen příjmy vyplacené nebo ukázané na účet poplatníka nebo podle jiné dispozice poplatníka v penězích anebo předané formou nepeněžního plnění, ale i jiné formy jako např. úhrada závazku poplatníka na základě výkonu rozhodnutí soudu (exekuce) nebo uspokojený mzdový nárok podle zákona č. 118/2000 Sb., o ochraně zaměstnanců při platební neschopnosti zaměstnavatele, apod.

- 2) Procento obdrženého čistého příjmu se vypočte jako podíl částky obdrženého čistého příjmu a čistého příjmu, který měl být celkem za daný kalendářní měsíc obdržen, vynásobený stem, dle následujícího vzorce:

$$\text{Procento OČP} = \frac{\text{OČP}}{\text{ČP}} \times 100$$

Legenda:

- OČP = obdržený čistý příjem,
- ČP = čistý příjem, který měl poplatník celkem obdržet.

Například za prosinec 2006 byl poplatníkovi zúčtován příjem v hrubé výši 20 000 Kč a po srážce pojistného a daňové zálohy měl obdržet na čistém příjmu 16 982 Kč. Obdržel však do 31. 1. 2007 jen 10 000 Kč, tj. 58,89 % čistého příjmu. Z hrubého příjmu ve výši 20 000 Kč se do roku 2006 započte jen 11 778 Kč jako 58,89 % z 20 000 Kč. Stejným poměrem se zjistí i odpovídající část povinného pojistného připadající na tento příjem a poměrná část daňové zálohy započitatelná na daňovou povinnost roku 2006.

- 3) Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky zúčtované ve zdaňovacím období, avšak vyplacené či jinak obdržené v čistém až po 31. 1. následujícího kalendářního roku, se považují za příjmy poplatníka zahrnované pro výpočet daně do příjmů za kalendářní rok, ve kterém budou uspokojeny (vyplaceny či jinak obdrženy). Je-li takto v čistém uspokojena jen poměrná část dlužného čistého měsíčního příjmu, považuje se za příjem (v hrubém) rovněž jen poměrná část. Zálohy na daň sražené při zúčtování se započtou na daňovou povinnost toho roku, ve kterém budou dlužné příjmy vyplaceny či jinak obdrženy, i když podle evidence plátce byly sraženy v uplynulých letech. Je-li ale v čistém uspokojena jen poměrná část čistého měsíčního příjmu, započte se na daňovou povinnost jen poměrná část sražené zálohy. Obdobně se k těmto příjmům pro zjištění základu daně přiřazuje i odpovídající část povinného sociálního a zdravotního pojistného sraženého v měsíci (měsících) zúčtování (v uplynulém kalendářním roce, resp. v uplynulých letech).

Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky vyplacené či jinak obdržené (uspokojené) v čistém za uplynulá léta až v běžném zdaňovacím období nejsou uvedené v ustanovení § 38g odst. 2 zákona, v němž jsou stanoveny podmínky, za kterých poplatník s příjmy ze závislé činnosti a s funkčními požitky nemusí podávat přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Proto nebude-li možné provést roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění, vypořádá poplatník svoji daňovou povinnost za zdaňovací období, ve kterém jsou jeho nároky výše uvedeným způsobem dodatečně uspokojeny, prostřednictvím přiznání k dani, nikoliv u plátce daně v rámci ročního zúčtování záloh a daňového zvýhodnění.

Údaje o vyplacených či jinak obdržených příjmech za uplynulá zdaňovací období podle § 5 odst. 4 zákona vyznačí plátce daně na mzdovém listě poplatníka a též na dokladu o souhrnných údajích uvedených na mzdovém listě (na tzv. potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti a z funkčních požitků, sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění - viz tiskopis MF 5460 aktuální vzor, který je pro příslušné zdaňovací období uveřejněný vždy na internetových stránkách Ministerstva financí). Na dokladu uvede plátce daně

mimo jiné také částky pojistného a zálohy na daň, jež byly srazeny ve zdaňovacím období, kdy byly tyto příjmy zúčtovány ve prospěch poplatníka, ale kdy se podle § 5 odst. 4 nepovažovaly za příjem tohoto zdaňovacího období, aby je poplatník mohl využít při vypořádání své daňové povinnosti za zdaňovací období, ve kterém jsou mu tyto dlužné příjmy vyplaceny nebo ve kterém je jinak obdržel, tj. jako příjmy zdaňovacího období výplaty nebo jiného obdržení.

K § 5 odst. 7

Rokem, v němž poplatník s příjmy podle § 7 nebo 9 zákona zahájil činnost, se rozumí rok, ve kterém poplatník začal činnost skutečně provozovat nebo majetek pronajímat.

K § 5 odst. 10

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

K § 6

K § 6 odst. 3

Při bezúplatném poskytnutí práva opce na koupi akcií za předem sjednanou cenu se za příjem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. d) a odst. 3 zákona považuje majetkový prospěch, který zaměstnanci plyne až v okamžiku uplatnění opce, nikoliv při jejím poskytnutí; výše příjmu se stanoví jako rozdíl mezi vyšší obvyklou cenou akcií v okamžiku uplatnění opce a jejich nižší sjednanou kupní cenou.

K § 6 odst. 7 písm. b)

Za příjem ze závislé činnosti a z funkčních požitků se nepovažuje a předmětem daně není hodnota pracovního oblečení a pracovní obuvi, určených zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání. Ve smyslu tohoto ustanovení je za pracovní oblečení považováno tzv. jednotné pracovní oblečení (stejnokroje), poskytnuté zaměstnavatelem zaměstnancům (např. prodejních organizací, poskytovatelů služeb pohostinských, ubytovacích zařízení apod.), pokud plní zejména reklamní, propagační a organizační účely. Předpokladem je, že zaměstnavatel ve vnitřním předpise nebo smluvní strany v kolektivní smlouvě stanoví povinnost zaměstnanců používat pracovní oblečení pouze při výkonu zaměstnání a vymezí charakter a podobu jednotného pracovního oblečení a všech jeho součástí. Zaměstnavatel musí ale také zajistit, aby jednotné pracovní oblečení bylo trvale a viditelně označeno identifikačními znaky zaměstnavatele, čímž se rozumí např. obchodní jméno, ochranná známka, firemní barvy apod.

Další součástí jednotného pracovního oblečení, které nelze opatřit viditelným či trvalým označením by měly být poskytovány v přiměřené hodnotě a množství.

K § 6 odst. 7 písm. c)

Předmětem daně podle § 6 odst. 7 písm. c) zákona nejsou např. částky, kterými zaměstnavatel hradí zaměstnanci prokázané výdaje:

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

K § 6 odst. 9 písm. d) a f)

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

K § 6 odst. 9 písm. h)

Do časového období souvisejícího s vykonáváním činnosti nerezidenta na území České republiky se zahrnují nejen všechny dny fyzické přítomnosti daňového nerezidenta na území České republiky, včetně dnů příjezdů a odjezdů (všechny započaté dny pobytu v České republice), ale i dny, které zahraniční rezident případně stráví mimo Českou republiku, jako jsou soboty a neděle, státní svátky, dovolené, a služební cesty přímo spojené se zaměstnáním nerezidenta na území České republiky, po kterých bylo v jeho zaměstnání na území České republiky pokračováno.

Tento způsob počítání dnů se uplatní vždy ve vztahu k daňovému rezidentovi státu, se kterým Česká republika nemá doposud v účinnosti smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Ve vztahu k daňovému rezidentovi státu, se kterým je v účinnosti smlouva o zamezení dvojího zdanění, se postupuje v souladu s konkrétním zněním ustanovení příslušného článku smlouvy, který buď obsahuje informaci o způsobu počítání dnů (většina novějších smluv) nebo zpravidla umožňuje pouze uplatnění metody tzv. fyzické přítomnosti.

Doplnění předmětného ustanovení o situaci týkající se sportovců, umělců a obdobných činností (daňových nerezidentů) znamená upřesnění, že příjmy z osobně vykonávané činnosti takových osob na území České republiky podléhají v České republice vždy zdanění

podle § 36 odst. 1 písm. a) zákona, tj. uplatní se zvláštní sazba daně ve výši 25 %, a to bez ohledu na to, po jaké období je tato činnost na území České republiky vykonávána a zda sportovci či umělci v souvislosti s výkonem takových činností vykonávají závislou činnost či nikoliv, a rovněž tak bez ohledu na to, komu takové příjmy plynou [§ 22 odst. 1 písm. f) bod 2. zákona]. Tím je umožněno uplatňovat ustanovení mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, podle kterých mohou být umělci a sportovci rovněž zdaňováni ve státě, kde svou činnost vykonávají, a to bez ohledu na ustanovení článků upravujících zdaňování příjmů ze závislé činnosti, popř. příjmů z nezávislého povolání.

§ 6 odst. 9 písm. k)

Daňové osvobození nepeněžního plnění poskytnutého zaměstnavatelem formou přechodného ubytování se vztahuje za podmínek stanovených v tomto ustanovení také na zaměstnance, který je v ČR daňovým nerezidentem. Podmínka přechodného ubytování v ČR ale nebude splněna, pokud by pro účely získání daňové rezidence v naší republice takový poplatník tvrdil, že v místě pobytu (ubytování) v ČR má stálý byt s úmyslem se trvale zdržovat. V tomto kontextu by pak místo poskytnutého ubytování v ČR mělo pro daňové účely charakter jeho bydliště (stálého bytu), nikoliv místa jeho přechodného ubytování.

§ 6 odst. 9 písm. n)

1. Převyšuje-li částka úrokově zvýhodněné půjčky poskytnuté zaměstnanci na vymezené účely nebo součet zůstatků dosud nesplacené (-ných) půjčky (-ček) určitého typu limit stanovený pro účely daňového osvobození v § 6 odst. 9 písm. n) zákona, při výpočtu peněžního (úrokového) zvýhodnění z částky přesahující tento limit se použije úrok obvyklý. Úrok obvyklý se použije také při výpočtu peněžního zvýhodnění z půjček poskytnutých zaměstnavatelem zaměstnanci na jiný účel, než je stanoveno v zákoně. Tento výpočet se pro účely zdanění provádí nejméně jedenkrát za zdaňovací období (nejpozději při zúčtování mzdy za prosinec). Takto vypočítaný úrok je zdanitelným příjmem poplatníka.
2. Úrokem obvyklým se rozumí úrok, který je v tomto čase obvykle používán peněžními ústavami v místě při poskytování peněžních prostředků na požádání dlužníka. To znamená, že pokud jsou peněžními ústavami fyzickým osobám poskytovány půjčky (úvěry) obdobného charakteru, při výpočtu peněžního zvýhodnění u tzv. zaměstnaneckých půjček se nepoužije úrok ve výši 140 % diskontní úrokové sazby ČNB platné v době uzavření smlouvy (§ 23 odst. 7 zákona). Výše úroku obvyklého nemusí být ale stejná po celou dobu splácení půjčky a zaměstnavatel v tomto případě má povinnost přihlídnout k výši úroku obvykle používaného v příslušném čase (musí reagovat na změny). Při stanovení obvyklé výše úroku musí zaměstnavatel vzít v úvahu všechny skutečnosti,

za kterých jsou peněžními ústavami obdobné půjčky (úvěry) poskytovány a vybrat takový úvěr, který se bude nejlépe blížit podmínkám, za jakých půjčku on sám zaměstnanci poskytuje.

K § 7

1. Za příjmy podle tohoto ustanovení se považují příjmy z činností vykonávaných na základě povolení, registrace nebo jiného souhlasu příslušného orgánu, pokud je ho k výkonu takové činnosti třeba, a to i tehdy, jestliže toto povolení, registrace nebo souhlas byly vydány v průběhu zdaňovacího období, dále příjmy z pronájmu majetku vloženého do obchodního majetku poplatníka a příjmy plynoucí z veškerého nakládání s majetkem vloženým do obchodního majetku poplatníka, včetně příjmů z prodeje cenných papírů. Za příjmy podle § 7 zákona se považují i příjmy spolupracujících osob (§ 13 zákona).
2. Za příjmy podle § 7 zákona se nepovažují příjmy z činností vykazujících znaky podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, které lze vykonávat pouze na základě povolení, registrace nebo jiného souhlasu příslušného orgánu a poplatník toto povolení, registraci nebo jiný souhlas příslušného orgánu nemá. Jedná se o příjmy zdaňované podle § 10 zákona.

K § 7 odst. 1 písm. a)

1. Zemědělskou výrobou včetně hospodaření v lese a na vodních plochách s odvoláním na § 2e odstavce 3 zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění pozdějších předpisů, se rozumí:
 - a) rostlinná výroba včetně chmelařství, ovocnářství, vinohradnictví a pěstování zeleniny, hub, okrasných rostlin, léčivých a aromatických rostlin, rostlin pro technické a energetické užití na pozemcích vlastních, pronajatých nebo užívaných na základě jiného právního důvodu, popřípadě provozované bez pozemku,
 - b) živočišná výroba zahrnující chov hospodářských a jiných zvířat či živočichů za účelem získávání a výroby živočišných produktů, chov hospodářských zvířat k tahačím a chov sportovních a dostihových koní,
 - c) produkce chovných plemenných zvířat a využití jejich genetického materiálu, pokud jde o zvířata uvedená v písmenu c),
 - d) výroba osiv a sadby, školkařských výpěstků a genetického materiálu rostlin,
 - e) úprava, zpracování a prodej vlastní produkce zemědělské výroby,
 - f) chov ryb, vodních živočichů a pěstování rostlin na vodní ploše na pozemcích vlastních, pronajatých nebo užívaných na základě jiného právního důvodu,
 - g) hospodaření v lese podle zákona č. 289/1995 Sb. (lesní zákon), a to na pozemcích vlastních, pronajatých nebo užívaných na základě jiného právního důvodu.

- h) hospodaření s vodou pro zemědělské a lesnické účely.
2. Příjmy poplatníka - zemědělského podnikatele (dříve samostatně hospodařící rolník) ze zemědělské výroby, jsou příjmy podle § 7 odst. 1 písm. a) zákona. Příjmy poplatníka ze zemědělské výroby, který nepodléhá evidenci a není evidován jako zemědělský podnikatel (§ 2e odst. 2 zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění pozdějších předpisů), se posuzují jako příjmy podle § 10 odst. 1 písm. a) zákona.
 3. Zemědělský podnikatel je oprávněn rovněž poskytovat práce, výkony nebo služby, které souvisejí výhradně se zemědělskou výrobou a při kterých se využijí prostředky nebo zařízení sloužící zemědělskému podnikateli k jeho zemědělské výrobě.
 4. Neuplatní-li poplatník k příjmům ze zemědělské výroby podle § 7 odst. 1 písm. a) zákona nebo § 10 odst. 1 písm. a) zákona výdaje v prokázané výši, může podle § 7 odst. 9 resp. podle § 10 odst. 4 zákona uplatnit výdaje ve výši 80 % z dosažených příjmů.

K § 7 odst. 9

1. Pokud poplatník uplatní daňové výdaje procentem z příjmů, uplatní takto výdaje ze všech druhů příjmů, které má podle § 7 odst. 1 a) až c) a odst. 2 zákona a které tvoří jeden dílčí základ daně, s výjimkou uvedenou v poslední větě § 11 nebo § 12 zákona, kdy musí uplatnit daňové výdaje ze všech druhů příjmů ve skutečně prokázané výši.
2. Má-li společník veřejné obchodní společnosti nebo komplementář komanditní společnosti vedle příjmů podle § 7 odst. 1 písm. d) zákona i další příjmy dle § 7 odst. 1 písm. a) až c) a odst. 2 zákona, může u těchto dalších příjmů uplatnit daňové výdaje procentem z příjmů, a to i v případě, že se jeho příjmy z podílů na zisku společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti snižují ve smyslu § 7 odst. 6 zákona o pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti dle zákona č. 589/1992 Sb. a o pojistné na všeobecné zdravotní pojištění dle zákona č. 592/1992 Sb.
3. Daňové výdaje procentem z příjmů může uplatnit i poplatník vedoucí účetnictví. Pro účely daně vychází z evidence příjmů, tj. včetně přijatých záloh (nikoli pohledávek). Poplatník, který uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 9 zákona, nevede daňovou evidenci.
4. Daňové výdaje procentem z příjmů může uplatnit i poplatník, který je plátcem daně z přidané hodnoty.
5. Má-li poplatník v jednom zdaňovacím období různé druhy příjmů podle § 7 zákona, u kterých uplatňuje daňové výdaje rozdílným procentem podle druhu příjmů, musí vést přesnou evidenci jednotlivých druhů příjmů tak, aby mohl uplatnit daňové výdaje procentem z příjmů v příslušné výši.

K § 7 odst. 10

Pojistným na sociální zabezpečení a příspěvkem na státní politiku zaměstnanosti a pojistným na všeobecné zdravotní pojištění se rozumí i pojistné placené poplatníkem jako zaměstnavatelem.

K § 7b

Příjmy a výdaje v cizí měně evidované v daňové evidenci se přepočítají podle § 38 zákona. V daňové evidenci se ke konci zdaňovacího období neprovádí přepočet zůstatku devizového účtu nebo valutové pokladny, ani se nepřeceňují pohledávky nebo závazky v cizí měně.

K § 7c**K § 7c odst. 2**

Má-li poplatník s příjmy podle § 7 odst. 1 písm. a), b) nebo c) zákona základ daně vyšší než minimální základ daně, může od tohoto základu daně odečíst daňovou ztrátu podle § 5 odst. 3 zákona, a to bez ohledu na výši minimálního základu daně. Měl-li např. podnikatel v roce 2006 základ daně z podnikatelské činnosti 200 000 Kč s tím, že eviduje daňovou ztrátu z roku 2005 ve výši 120 000 Kč, může si tuto daňovou ztrátu při splnění podmínek § 5 a § 13a zákona od základu daně odečíst v plné výši.

K § 8**K § 8 odst. 1 písm. c)**

Podle tohoto ustanovení se posuzují i úroky z peněžních prostředků na vkladovém účtu zřízeném pro potřeby podnikání fyzické osoby.

K § 8 odst. 1 písm. d)

Vkladním listům jsou naroveň postaveny cenné papíry potvrzující přijetí vkladu peněžním ústavem (např. vkladové a depozitní certifikáty, výherní listy).

K § 8 odst. 1 písm. g)

Podle tohoto ustanovení se posuzují i úroky z pohledávek ve smyslu § 33a zákona č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku, ve znění zákona č. 183/1993 Sb.

K § 8 odst. 1 písm. h)

Diskontní částkou směnky se rozumí úrok počítaný ode dne koupě nebo vystavení směnky do dne její splatnosti, případně dalšího prodeje.

K § 9

1. Příjmy z nájemného z bytů nebo jejich částí, z nájemného nebytových prostor a z nájemného z nemovitostí se u fyzických osob zahrnují do příjmů z pronájmu podle § 9 zákona, případně do příjmů z podnikání či jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 zákona, je-li byt, nebytový prostor či nemovitost vložen do obchodního majetku nebo se jedná o příjem z činnosti provozované na základě živnostenského oprávnění (registrace), případně podle zvláštního předpisu.

2. Součástí nájemného z bytů nebo jejich částí podle ustanovení § 686 a 696 občanského zákoníku nejsou úhrady za ceny služeb spojených s užíváním bytu. Obdobně v případě nájmu nebytových prostor nejsou součástí úhrady nájemného úhrady za služby, jejichž poskytování je spojeno s nájmem (§ 3 zákona č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor, ve znění pozdějších předpisů).
3. Zálohy na ceny služeb (např. za vytápění, za dodávku teplé vody, úklid společných prostor v domě, užívání výtahu, dodávku vody z vodovodů a vodáren, odvádění odpadních vod kanalizací, užívání domovní prádelny, osvětlení společných prostor v domě, kontrolu a čištění komínů, odvoz popela a smetí, odvoz splašků a čištění žump, vybavení bytu společnou televizní a rozhlasovou anténou), které pronajímatel po uplynutí roku zúčtuje se skutečnými výdaji za tyto služby, nezahrnuje pronajímatel do zdanitelných příjmů a ani platby za tyto služby nezahrnuje do daňových výdajů.
4. Poskytuje-li některé služby sám pronajímatel, jsou zálohy na ceny těchto služeb zdanitelným příjmem pronajímatele.

K § 9 odst. 1

Příjmy z pronájmu se rozumějí i příjmy plynoucí poplatníkovi v případě, kdy pronajímá nemovitosti (jejich částí) nebo byty (jejich částí) anebo movité věci, které má sám v nájmu či podnájmu, kromě příjmů z příležitostného pronájmu věci movité podle § 10 odst. 1 písm. a) zákona a kromě příjmů podle § 7 zákona.

K § 9 odst. 2

Příjmy z pronájmu plynoucí manželům ze společného jmění manželů, se zdaňují jen u jednoho z manželů, a to i v případě, že plynou z více pronajatých nemovitostí nebo movitých věcí, a to i rozdílného charakteru (např. dům, byt, chata, garáž, pozemek).

K § 9 odst. 3

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

K § 9 odst. 5

Pokud poplatník uplatní daňové výdaje procentem z příjmů, jsou v těchto částkách zahrnuty veškeré daňové výdaje vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů z pronájmu, tedy i odpisy majetku, jehož odpisování bylo v minulosti zahájeno. Pokud poplatník uplatní daňové výdaje procentem z příjmů, uplatní takto výdaje ze všech příjmů, které má podle § 9 odst. 1 zákona a které tvoří jeden dílčí základ daně.

K § 9 odst. 6

Pronajímaný majetek evidovaný podle § 9 odst. 6 zákona se nepovažuje za obchodní majetek ve smyslu § 4 odst. 4 zákona.

K § 10**K § 10 odst. 4**

1. Jednotlivým druhem příjmu se rozumí např. příjem z prodeje nemovitostí, příjem z prodeje movitých věcí, příjem z prodeje cenných papírů, příjem z příležitostných činností a příjem z příležitostného pronájmu movitých věcí, dále příjmy z převodu účasti na společnosti s ručením omezeným a další druhy podle § 10 odst. 1 zákona.
2. Pro stanovení toho, zda jsou výdaje na dosažení příjmů spojené s jednotlivým druhem příjmu uvedeným v § 10 odst. 1 zákona vyšší než příjem, se posuzuje každý jednotlivý druh příjmů samostatně.

K § 10 odst. 5

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

K § 10 odst. 6

Za daňový výdaj se považuje také další majetkový vklad připsaný členovi družstva podle § 6 odst. 4 zákona č. 176/1990 Sb., o bytovém, spotřebním, výrobním a jiném družstevnictví a zákonem č. 162/1990 Sb., o zemědělském družstevnictví, pokud byl zdaněn.

K § 11

Pokud nejsou příjmy a výdaje rozděleny mezi spoluvlastníky podle spoluvlastnických podílů, mohou spoluvlastníci uplatnit jako daňový výdaj i odpisy a rezervu na opravu hmotného majetku, ze kterého jim plynou zdanitelné příjmy podle § 7 nebo § 9 zákona. Odpisy a rezervu na opravu hmotného majetku přitom mezi sebe rozdělí ve stejném poměru, ve kterém si dělí příjmy plynoucí z tohoto majetku.

K § 12

Rozdělením příjmů a výdajů mezi účastníky sdružení rovným dílem pro účely uplatnění výdajů se rozumí, že u každého účastníka je podíl příjmů stejný jako podíl výdajů.

K § 13

1. Příjmy dosažené při společném podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti se rozdělují na spolupracující osoby i v případě, že spolupracující osoba má kromě těchto příjmů i jiné příjmy podléhající dani z příjmů. Způsob uplatnění daňových výdajů, u těchto jiných zdanitelných příjmů spolupracující osoby není vázán (nemusí

být shodný) na způsob uplatnění daňových výdajů rozdělovaných na spolupracující osobu.

2. Spolupracující osoba může příslušné příjmy rozdělit na více zdaňovacích období podle § 14 zákona.

K § 13a

1. Výpočet daně ze společného základu daně (**dále jen „společné zdanění“**) mohou uplatnit manželé, kteří vyživují alespoň jedno dítě žijící s nimi v domácnosti, a to i po část zdaňovacího období. Společné zdanění mohou manželé uplatnit i v případě, kdy mají zúžené společné jmění manželů, a i v případě, kdy nemají stejné místo trvalého pobytu.
2. Společné zdanění nemůže uplatnit druh s družkou nebo bývalí manželé nebo partneři.

K § 13a odst. 2

1. Hodnotu daru může od základu daně odečíst ten z manželů, který dar poskytl, a to až do výše 10 % svého základu daně. Jedná se o celý základ daně manžela (manželky), nikoli jen o jeho polovinu. Činí-li např. celkový základ daně manžela (tj. před rozdělením) 300 000 Kč s tím, že manželka nemá žádné zdanitelné příjmy, může manžel, při splnění zákonných podmínek, odečíst hodnotu daru až do výše 30 000 Kč. Manželka však v tomto případě žádnou hodnotu daru odečíst nemůže, neboť její základ daně je roven nule. V případě, že dar poskytli oba manželé, může si hodnotu daru uplatnit každý z nich v poměru, v jakém se na poskytnutí daru podílel.
2. Vykáže-li některý z manželů ve zdaňovacím období, za které uplatní společné zdanění, u svých příjmů z podnikání či pronájmu (§ 7 či § 9 zákona) ztrátu (aniž se na něho vztahuje § 7c zákona), uvede ji do svého daňového přiznání. Tuto daňovou ztrátu si bude moci manžel (manželka) odečíst od svého základu daně podle § 34 zákona, tj. v následujících 5 zdaňovacích obdobích, pokud společné zdanění neuplatní.
3. Daňovou ztrátu, která byla vykázána některým z manželů ve zdaňovacím období, kdy neuplatnili postup podle § 13a zákona, si může od svého základu daně, při splnění zákonných podmínek, odečíst ten z manželů, který ji vykázal v předcházejících obdobích i v případě použití metody společného zdanění. Při odečtu této daňové ztráty se postupuje podle § 5 odst. 3 zákona, tzn. že se vychází z dílčích základů daně toho z manželů, který daňovou ztrátu vykázal.

K § 13a odst. 4 písm. c)

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

K § 13a odst. 5

1. Podle § 38a zákona je povinen poplatník (tedy i manželé) platit zálohy na daň z příjmů, pokud jeho poslední známá daňová povinnost, při vyloučení příjmů a výdajů podle § 10 zákona, byla vyšší než 30 000 Kč. Zálohy se podle § 38a zákona platí:
 - buď dvakrát do roka ve výši 40 % poslední známé daňové povinnosti (u poplatníků, jejichž poslední známá daňová povinnost byla mezi 30 000 Kč a 150 000 Kč),
 - nebo čtyřikrát za rok a to vždy ve výši 25 % poslední známé daňové povinnosti (poslední daňová povinnost byla vyšší než 150 000 Kč).
 Poplatníci, tedy i manželé, mají též možnost požádat správce daně o stanovení záloh jinak v souladu s § 67 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Tato žádost není zpoplatňována.
2. Zálohy podle § 38a zákona nemusí platit manžel (manželka):
 - který před společným zdaněním neměl žádné zdanitelné příjmy kromě příjmů od daně osvobozených a příjmů zdaňovaných zvláštní sazbou daně,
 - který má příjmy pouze ze závislé činnosti a z funkčních požitků (pokud se nejedná o příjmy ze zahraničí) - zálohu odvádí každý měsíc jeho zaměstnavatel,
 - který má kromě příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků i příjmy z jiných zdrojů, ale příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků činí 50 % a více z celkových příjmů (tj. většinu svých příjmů má ze zaměstnání),
 - jehož daňová povinnost za zdaňovací období byla nižší než 30 000 Kč,
 - z nahodilých příjmů podle § 10 zákona.
3. V případě, kdy příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků představují méně než 50 %, ale více než 15 % celkových příjmů, platí manžel (manželka) zálohy podle § 38a odst. 5 zákona v poloviční výši. Měl-li např. manžel dílčí základ daně podle § 6 zákona, tj. ze závislé činnosti 200 000 Kč a podle § 7 zákona tj. z podnikání 300 000 Kč, manželka je v domácnosti, pečuje o děti, žádný příjem neměla, pak manželka zálohy platit nebude. Na straně manžela příjmy ze závislé činnosti činí méně než 50 % z celkových příjmů, ale více než 15 %, zálohy podle § 38a zákona proto bude platit v poloviční výši a dále bude platit zálohy podle § 38h zákona, tj. zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti odvede jeho zaměstnavatel.

K § 13a odst. 6

1. Pokud se manželé rozvedou nebo některý z nich zemře před podáním daňového přiznání, společné zdanění využít nemohou, protože nesplní podmínku, že daňové přiznání podávají oba manželé ve stejné lhůtě.
2. Správce daně je oprávněn převést přeplatek na dani jednoho z manželů na daňovou povinnost

druhého z manželů jen do výše uvedené prvním z manželů na žádosti o převedení přeplatku. Pokud je druhému z manželů vyměřena daňová povinnost vyšší než žádá první z manželů převést, musí druhý z manželů rozdíl zaplatit. Např. manželka uvedla v daňovém přiznání daňovou povinnost 15 000 Kč a manžel požádal o převedení přeplatku ve výši 15 000 Kč na daňový účet manželky. V daňovém přiznání manželky však byla chyba a správce daně vyměřil daň ve výši 17 000 Kč. Z přeplatku manžela však lze převést jen jím žádanou částku 15 000 Kč.

K § 13a odst. 8

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

K § 15

K § 15 odst. 1

1. Od základu daně lze hodnotu poskytnutých darů odečíst v tom zdaňovacím období, ve kterém byly prokazatelně poskytnuty. U poplatníků, na které se vztahuje minimální základ daně lze v úhrnu odečíst hodnotu darů maximálně uplatnit do výše 10 % z minimálního základu daně.
2. Za dary, jejichž hodnotu lze odečíst od základu daně se považují i nepeněžní dary včetně služeb, které se ocení, pokud není známa jejich cena, cenami zjištěnými podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (§ 3 odst. 3 a § 23 odst. 6 zákona). Pokud již byla hodnota darovaného výkonu - služby zahrnuta do daňových výdajů (nákladů), je nutno upravit daňové výdaje (náklady).
3. Jedním odběrem krve bezpříspěvkového dárce se rozumí odběr krve a jejích složek (např. plasmu, krevních destiček, kostní dřeně a jiných složek) provedený v jednom dni, a to i v případě odběru více složek krve.
4. Poskytnuté dary prokáže dárce dokladem, ze kterého musí být patrné, kdo je příjemcem daru, hodnota daru, předmět daru, účel, na který byl dar poskytnut a datum darování.

K § 15 odst. 3 a 4

1. Za jiné úvěry poskytnuté stavební spořitelnou podle § 15 odst. 3 zákona v souvislosti s úvěrem ze stavebního spoření se považují např. tzv. překlenovací úvěry (meziúvěry). Za jiné úvěry podle § 15 odst. 3 zákona poskytnuté v souvislosti s hypotečním úvěrem lze považovat takové úvěry, které jsou poskytnuty na bytové potřeby, a to bez ohledu, zda jsou poskytnuty před poskytnutím hypotečního úvěru (tzv. předhypoteční úvěr) nebo současně, příp. následně s hypotečním úvěrem (tzv. doplň-

kové úvěry k hypotečním úvěrům). Vždy však musí být z uzavřených smluv zřejmá souvislost s hypotečním úvěrem a s předmětnou bytovou potřebou.

2. Bytem ve vlastnictví /odst. 3 písm. e)/ podle zvláštního předpisu se rozumí byt k němuž se právní vztahy řídí zákonem č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům (zákon o vlastnictví bytů).
3. Poplatník může uplatnit nárok na odpočet úroků ze základu daně za předpokladu, že je účastníkem smlouvy o úvěru a v případě bytové potřeby uvedené v odst. 3 písm. a) až c) též jejím vlastníkem (spoluvlastníkem). Za účastníky smlouvy o úvěru se považují osoby, které jako dlužníci přejímají práva a povinnosti uvedené ve smlouvě o úvěru jakož i osoby, které i když nejsou uvedeny ve smlouvě o úvěru, závazek z úvěru převzaly nebo k závazku z úvěru přistoupily na základě následně uzavřené smlouvy o převzetí dluhu nebo o převzetí závazku. Ve smluvní praxi jsou dlužníci jako strany v úvěrové smlouvě označováni např. též jako spoludlužníci nebo klienti. Nepatří sem ručitelé.
4. Od základu daně poplatníka se odčítá úhrn úroků zaplacených z úvěru ze stavebního spoření a z hypotečního úvěru ve zdaňovacím období. Přitom není rozhodující v jaké výši se na úhrnu zaplacených úroků podíleli jednotliví účastníci smlouvy o úvěru.

K § 19 odst. 1 písm. ze) až zi)

1. Osvobození příjmů podle § 19 odst. 1 písm. ze), zf) a zi) zákona se použije na příjmy, o jejichž výplatě rozhodla valná hromada nebo jiný orgán, který o výplatě těchto příjmů rozhoduje, v průběhu zdaňovacího období započatého nejdříve v roce 2004.
2. Osvobození příjmů podle § 19 odst. 1 písm. zg) a zh) zákona se použije pro zisk, jehož převod měl být v souladu se smlouvou o převodu zisku proveden, nebo pro vyrovnání, na které vznikl mimo stávajícímu společníkovi nárok, v průběhu zdaňovacího období započatého nejdříve v roce 2004.
3. Vyloučení osvobození příjmů podle § 19 odst. 1 písm. ze) a zi) zákona v případě dceřiné společnosti, která je v likvidaci, se použije na příjmy, o jejichž výplatě rozhodla valná hromada nebo jiný orgán, který o výplatě těchto příjmů rozhoduje, po vstupu této dceřiné společnosti do likvidace. U dividendových příjmů vyplácených dceřinou společností, která je v likvidaci, mateřské společnosti v jiném členském státě EU se z důvodů přímé aplikace Směrnice Rady 90/435/EHS, ve znění Směrnice Rady 2003/123/ES, uplatní osvobození příjmů bez ohledu na druhou větu § 19 odst. 1 písm. ze).
4. Osvobození příjmů podle § 19 odst. 1 písm. ze), zf), zg), zh) a zi) zákona se nepoužije, pokud valná hromada nebo jiný orgán, který o výplatě těchto příjmů rozhoduje, rozhodl o jejich výplatě ještě před získáním požadovaného minimálního podílu na základ-

ním kapitálu podle § 19 odst. 3 písm. b) a c) zákona, přestože je tento minimální podíl získán před jejich skutečnou výplatou.

5. Při splnění podmínek § 19 odst. 3 a 4 zákona lze podle § 19 odst. 1 písm. ze) zákona osvobodit i následující plnění plynoucí do zahraničí ze zdrojů na území ČR, která zákon pro své účely posuzuje jako podíly na zisku (§ 22 odst. 1 písm. g) bod 3. zákona):
- zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu (§ 23 odst. 7 zákona) a
 - úroky, které se neuznávají jako náklad podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona.

K § 19 odst. 1 písm. zj) a zk)

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

K § 19 odst. 3 písm. a) bod 1 a odst. 8

Příslušné výhody Dohody mezi Evropským společenstvím a Švýcarskou konfederací, kterou se stanoví opatření rovnocenná opatřením stanoveným směrnicí Rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru (**dále jen „Dohoda“**), je možné uplatnit už od 1. července 2005. Za kapitálovou společnost, která je daňovým rezidentem ve Švýcarsku a která je uvedena v článku 15 Dohody se podle poznámky pod čarou č. 1) k článku 15 odstavci 1. odrážce 4. a odstavci 2. odrážce 4. Dohody považují:

- société anonyme/Aktiengesellschaft/società anonima,
- société à responsabilité limitée/Gesellschaft mit beschränkter Haftung/società a responsabilità limitata, a
- société en commandite par actions/Kommanditaktiengesellschaft/ società in accomandita per azioni.

K § 20

Hodnotu daru, kterou lze odečíst od základu daně podle § 20 odst. 8 zákona, může poplatník uplatnit v tom zdaňovacím období, ve kterém byl dar prokazatelně poskytnut. V případě nepeněžitého daru je hodnotou daru zůstatková cena hmotného majetku a nehmotného majetku zjištěná podle zákona a u ostatního majetku účetní hodnota, a to včetně daně z přidané hodnoty, kterou je plátce daně povinen odvést. Poskytnuté dary prokáže dárce dokladem, ze kterého musí být patrné, kdo je příjemcem daru, hodnota daru, předmět daru, účel, na který byl dar poskytnut a datum darování. V případě, že 5% (10 %) snížení základu daně činí méně než 2 000 Kč, bude při splnění podmínky minimální hodnoty daru 2 000 Kč odpočítána pouze částka představující 5% (10 %) základu daně.

K § 22

1. Příjmy ze závislé činnosti představují příjmy za vykonanou práci na území ČR, popř. na palubách daných lodí či letadel, a to bez ohledu na to, kdy je daný příjem vyplácen, připisován či jinak zúčtován zaměstnanci. Tzn. i v době, kdy zaměstnanec již např. na území ČR závislou činnost nevykonává a realizuje zdanitelné příjmy související s již ukončeným výkonem závislé činnosti na území ČR (např. příjem související s realizací zaměstnanecké opce představující odměnu zaměstnance za vykonanou práci v ČR, nebo různé bonusy apod.).
2. Výrobně technickými a jinými hospodářsky využitelnými poznatky se rozumějí veřejně nedostupné nebo utajované technické, výrobní, vědecké nebo obchodní informace, využívané k předmětu činnosti poplatníka (know-how).
3. Za příjmy z úhrad počítačových programů (software) se nepovažují příjmy plynoucí z poskytnutí počítačového programu určeného pro širokou distribuci uživatelům (tzv. krabicový software).
4. Za příjmy ze zdrojů na území České republiky se podle § 22 odst. 1 písm. c) zákona nepovažují úhrady za činnosti poskytované mimo území České republiky, i když nezbytné poznatky, údaje a jiné vstupy pro jejich poskytnutí byly získány na území České republiky.
5. Úplaty (provize) placené subjektům se sídlem či bydlištěm v zahraničí za služby vykonávané mimo území České republiky se nepovažují za příjmy ze zdrojů na území České republiky.
6. Za daňové výdaje stálé provozovny (§ 22 odst. 2 zákona) se považuje i poměrná část celkových administrativních výloh či jiných nákladů (například provozních) vynaložených v zahraničí na zabezpečení příjmů v České republice.
7. U stálé provozovny, jejíž existence závisí na době trvání, podléhají dani i příjmy dosažené do uplynutí této doby.
8. Znakem stálé provozovny je i určitý stupeň trvalosti na místě (tzv. místní souvislost). Tento znak není u stavebních a montážních projektů porušen v případě, že jde o stavbu, která je svým charakterem postupující (např. dálnice, plynovod). Časová podmínka se posuzuje vždy pro jednotlivé staveniště, stavbu nebo projekt v souvislosti. Do časového období určitého kontraktu se nezapočítává doba strávená na našem území tímtež dodavatelem v souvislosti se zcela nesouvisejícími aktivitami nebo kontrakty. Pokud je však ucelená stavba rozdělena na několik subdodávek nebo dílčích projektů tam, kde je splněna podmínka místní, věcné a časové souvislosti (např. dodávka výrobního objektu skládajícího se z několika budov), nemá toto rozdělení vliv na počítání doby. Komplexně se posuzuje i stav, kdy zahraniční generální dodavatel nedodává stavbu sám, ale s pomocí tzv. subdodavatelů, doba strávená na staveništi všemi dodavateli se započítává souhrnně.

Stavenišťem, stavbou nebo stavebně montážním projektem se rozumí dodávka uceleného stavebního díla, stavební části nebo technologické části stavby, kterou dodavatel provádí samostatně na vlastní odpovědnost a předává (předávací řízení) odběrateli. Obnova, renovace či oprava silnic, budov, mostů atd. spadá pod staveniště, stavbu či stavebně montážní projekt, avšak pokud zahrnuje více než jejich pouhou údržbu, přemalování apod.

9. Ustanovení § 22 odst.1 písm. c) zákona s návazností na odstavec 2 tohoto paragrafu se uplatňuje pro případy služeb a činností prováděných na území ČR na základě samostatných jednotlivých kontraktů (případně opakovaných) s odběratelem (např. mimořádný audit hospodaření, oprava či údržba dodaného zařízení, zavedení softwarového systému), tj. za situace, kdy není dána existence stálé provozovny založené z vlastní iniciativy poplatníka s cílem nabízet a poskytovat služby (činnosti) neomezenému a předem nespecifikovanému okruhu odběratelů (např. auditorská či daňová kancelář, opravárenské středisko, montážní linka). Počítání lhůty 6 měsíců není ovlivněno skutečností, že činnosti uvedené v § 22 odst. 1 písm. c) zákona jsou prováděny na věcně či místně nesouvisejících kontraktech.
10. Za stálou provozovnu - místo prodeje (odbytiště) se nepovažuje prodej zboží v rámci veletrhu, prodejní výstavy či obdobné jednorázové akce.
11. Ve vztahu k daňovým rezidentům států, s nimiž je uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění se překvalifikace úroků, které se neuznávají jako výdaj (náklad) podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona, na podíl na zisku (dividendu) uplatní pouze tehdy, pokud je mezi věřitelem a dlužníkem zvláštní vztah. Tento zvláštní vztah je charakterizován například tím, že:
 - půjčka (úvěr) značně převyšuje jakékoliv jiné vklady do majetku společnosti nebo byla poskytnuta k vyrovnání úbytku podstatné části majetku a není pokryta likvidními aktivy,
 - věřitel se podílí na zisku společnosti,
 - splácení půjčky (úvěru) je podřízeno nárokům jiných věřitelů nebo výplatě dividend,
 - výše nebo výplata úroků závisí na zisku společnosti,
 - smlouva o půjčce (úvěru) neobsahuje žádné přesné ustanovení o lhůtě splatnosti.

K § 23

1. Nevýznamné a pravidelně se opakující daňové výdaje, popř. příjmy, které podle platných účetních předpisů není nutno časově rozlišovat, se i pro účely stanovení základu daně z příjmů považují za daňové výdaje, popř. příjmy u nichž byla dodržena věcná a časová souvislost (§ 23 odst. 1 zákona). Tento postup lze uplatnit u částek, které by se časově rozlišovaly jen mezi dvěma účetními obdobími s tím, že:

- za nevýznamné částky, kdy jejich ponecháním v nákladech či výnosech bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje záměrné upravování výsledku hospodaření, se považuje např. předplatné novin a časopisů, nákup kalendářů, diářů na příští období,
- za pravidelně opakující se daňové výdaje, popř. příjmy, se považují pravidelně se opakující částky např. placené pojistné, které se nekryje s účetním (zdaňovacím) obdobím, úhrada za činnost auditorů a daňových poradců vztahující se k předcházejícímu účetnímu (zdaňovacímu) období.

V souladu se zásadami pro vedení účetnictví nelze výše uvedený postup uplatnit v případech, které se řeší pomocí dohadných položek (např. platby za spotřebu elektrické energie, plynu, vody) nebo časovým rozlišením (např. přijaté a placené nájemné včetně finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci, náklady na technický rozvoj, přípravu a záběh výroby).

2. Účtování o dohadných položkách a o rozdílech z toho vyplývajících je součástí výsledků hospodaření v těch účetních obdobích, ve kterých je o těchto částkách účtováno v souladu s účetními předpisy.
3. Kursové rozdíly zaúčtované v souladu s účetními předpisy na vrub nákladů nebo ve prospěch výnosů, a to jak v průběhu roku, tak k rozvahovému dni, k němuž se zpracovává účetní závěrka, jsou součástí základu daně bez ohledu na to, k jakému výdaji (nákladu) se vztahují.
4. Pro zjištění základu daně se uplatní částky ovlivňující základ daně k rozhodnému datu, kterým je například v návaznosti na:
 - a) vydané rozhodnutí soudu datum nabytí právní moci tohoto rozhodnutí,
 - b) reklamační řízení datum prokazatelného ukončení reklamačního řízení,
 - c) přiznání slevy či bonusu datum vzniku právního nároku na slevu či bonus; pokud pro dané zdaňovací období vznikne právní nárok na bonus či slevu (není-li známa jejich přesná částka, akceptuje se pro účely daně z příjmů dohadná položka podle bodu 2),
 - d) absolutní neplatnost právního úkonu datum, kdy měl neplatný právní úkon původně vzniknout (tj. např. uzavření smlouvy, která je následně posouzena jako neplatná),
 - e) odstoupení od smlouvy datum zrušení smlouvy,
 - f) dodatečné vyměření daně správcem daně datum doručení rozhodnutí správce daně (tj. den, od kterého je rozhodnutí pro příjemce účinné podle § 32 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů), pokud se jedná o daně, které jsou daňově účinné ke dni zaplacení je rozhodným datem úhrada dodatečně vyměřené daně,
 - g) dodatečné vyměření daně na základě dodatečného daňového přiznání poslední den lhůty pro

- podání dodatečného daňového priznání; pokud se jedná o daně, které jsou daňově účinné ke dni zaplacení je rozhodným datem úhrada dodatečně vyměřené daně,
- h) dohodu o narovnání datum účinnosti dohody o narovnání, případně datum účinnosti obdobné smlouvy či dohody; pokud v dohodě o narovnání či v obdobné smlouvě či dohodě nabývají jednotlivé části účinnosti k různému datu, je vždy rozhodné datum nabytí účinnosti příslušné části dohody o narovnání nebo jiné obdobné smlouvy či dohody.
5. Za částky, které již byly u téhož poplatníka zdaněny podle zákona, se považují zejména:
- částky zaúčtované ve prospěch výnosů v běžném zdaňovacím období, které měly být při respektování časové souvislosti zaúčtovány ve prospěch výnosů v předchozích zdaňovacích obdobích za podmínky, že o ně byl zvýšen správcem daně nebo poplatníkem základ daně za příslušné předchozí zdaňovací období,
 - částky zaúčtované ve prospěch výnosů a na vrub příslušných majetkových účtů, případně nákladů, pokud takovýmto účetním zápisem je provedena náprava chybně zaúčtovaných nákladů, které měly za následek úpravu daňové povinnosti předchozích zdaňovacích období,
 - částky zaúčtované ve prospěch výnosů hrazené původně ze zisku po zdanění (např. vrácení stipendií, stabilizačních půjček).
6. Ustanovení § 23 odst. 4 písm. l) zákona se použije jen při prodeji osobního automobilu, jehož pořizovací cena stanovená podle účetních předpisů je vyšší než vstupní cena podle § 29 odst. 10 zákona.
7. Za nepeněžní plnění se nepovažují daňové výdaje spojené se zajišťováním správy nemovitostí a s obvyklým udržováním, které je povinen hradit nájemce v souvislosti se smlouveným způsobem užívání najaté věci.
8. Příjmem vlastníka (pronajímatele) je také nepeněžní plnění od nájemce, kterým je zcela nebo zčásti hrazeno nájemné (např. formou technického zhodnocení, oprav, údržby), a to:
- u vlastníka (pronajímatele), který vede účetnictví v tom zdaňovacím období, ve kterém je nájemné součástí příjmů (výnosů) podle platných účetních předpisů, při respektování věcné a časové souvislosti,
 - u ostatních vlastníků (pronajímatelů) v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo nepeněžní plnění nájemcem vynaloženo.
9. Příjmem podle zákona je i daň z přidané hodnoty, kterou plátce daně z přidané hodnoty uplatní jako nárok na odpočet daně při změně režimu podle § 74 odst. 1 až 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (**dále jen „zákon o DPH“**), v souvislosti s registrací plátce s výjimkou uvedenou v bodě 10.
10. Daň z přidané hodnoty není příjmem podle bodu 9, jestliže poplatník při uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty sníží:
- vstupní cenu hmotného a nehmotného majetku o poměrnou část daně z přidané hodnoty podle § 74 odst. 1 až 4 zákona o DPH, způsobem uvedeným v pokynu k § 29 zákona v bodu 3,
 - hodnotu zásob o uplatněný odpočet daně z přidané hodnoty, vede-li účetnictví.
11. Podle bodů 9 a 10 se postupuje obdobně i v případě úpravy odpočtu daně podle § 78 a vyrovnaní odpočtu daně podle § 79 zákona o DPH, pokud je zvyšován nárok na odpočet daně.
12. Za přerušeni činnosti podle § 23 odst. 8 zákona se pro účely zákona považují i případy, kdy poplatník přerušil činnost podle § 7 odst. 1 písm. a) až c) zákona a podle § 7 odst. 2 zákona a má příjmy pouze podle § 7 odst. 1 písm. d) zákona a dále případy, kdy je poplatník na mateřské dovolené a činnost nevykonává, a to ani prostřednictvím svých zaměstnanců.
13. Bezprostředním uzavřením nové smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku se rozumí doba nezbytně nutná k uzavření nové smlouvy, respektující s ohledem na charakter pronajímaného hmotného majetku platné lhůty registrací, technické a bezpečnostní předpisy.
14. Vznikne-li rozdíl mezi oceněním nepeněžitého vkladu a výší vkladu, který je vyplácen obchodní společností společníkovi nebo družstvem členovi družstva, snižuje tento rozdíl u poplatníků uvedených v § 17 zákona nejprve nabývací cenu podílu na obchodní společnosti nebo družstvu ve smyslu § 24 odst. 7 zákona. Výsledek hospodaření podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 8 zákona se zvyšuje pouze o rozdíl nebo část tohoto rozdílu, o který nebyla snížena nabývací cena podílu.
15. Pokud poplatník, který není zřízen nebo založen za účelem podnikání, uplatní v daňovém priznání snižující položku podle § 20 odst. 7 zákona a následně dosaženou úsporu využije v souladu se zákonem pouze z části, je povinen zvýšit základ daně podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 9 zákona ve výši rozdílu mezi celkovou částkou uplatněné snižující položky a částkou úspory využité v souladu s ustanovením § 20 odst. 7 zákona.
16. Pro účely ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 zákona se za rozdíl, o který se zvyšuje základ daně, považuje úhrn závazků (mimo závazků z titulu závazkových pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze smluvních vztahů) snížený o úhrn pohledávek (mimo pohledávek z titulu závazkových pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze smluvních vztahů) mezi vyjmenovanými dlužníky, resp. věřiteli. Rezervy se pro účely tohoto ustanovení nepovažují za závazky.

17. U vlastníka (pronajímatele) nevzniká nepeněžní příjem, pokud dochází k ukončení nájmu z důvodu odkoupení najaté věci nájemcem, který zahrne zůstatkovou cenu jím odpisovaného technického zhodnocení do vstupní ceny podle § 29 odst. 1 písm. a) zákona.
18. Splnění podmínek uvedených v § 23 odst. 7 zákona se posuzuje v době uzavření smluvního vztahu, přestože v průběhu trvání takto uzavřeného závazkového vztahu přestanou být smluvní strany osobami spojenými ve smyslu tohoto ustanovení.
19. Pro účely posouzení, zda jsou ceny sjednávány mezi spojenými osobami stanoveny v souladu se zněním § 23 odst. 7 zákona se mimo jiné postupuje dle zásad zakotvených ve Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy vydané OECD (viz FZ č. 10 z 6. 10. 1997 a č. 6 z 30. 6. 1999), zvláště pak v souladu s principem tržního odstupu. Příslušné postupy jsou mimo výše uvedenou Směrnici OECD podrobně rozvedeny v samostatných pokynech Ministerstva financí.
20. Ukončí-li poplatník uvedený v § 2 zákona činnost podle § 7 zákona s tím, že bude pronajímaný hmotný majetek zahrnutý v obchodním majetku nadále pronajímat a příjmy vykazovat v rámci § 9 zákona, upraví základ daně podle § 23 odst. 8 zákona jen o ty částky, které se nevztahují k pronájmu tohoto majetku (základ daně se neupraví např. o pohledávky a závazky z titulu pronájmu příslušného majetku, rezervu na opravu pronajímaného majetku).
21. Podle § 23 odst. 8 písm. b) bod 2 nebo 3 zákona lze základ daně upravit i o pohledávky, případně závazky, vzniklé z titulu přeplatku, případně nedoplatku, na pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a na všeobecné zdravotní pojištění, pokud je poplatník neuplatní jako příjem zdaňovacího období, kdy je obdržel, případně jako výdaj zdaňovacího období, ve kterém je uhradil v souladu s § 24 odst. 2 písm. f) zákona.
22. Podle § 23 odst. 8 a 13 zákona se neposuzují pohledávky, které vznikly z titulu příjmů fyzických osob, které nejsou předmětem daně (např. z titulu půjček) nebo jsou od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny. Při úpravě základu daně podle § 23 odst. 8 zákona se základ daně snižuje pouze o závazky, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů.
23. Při zahájení zahrnování oceňovacího rozdílu při koupi podniku nebo části podniku nebo goodwillu do základu daně podle § 23 odst. 15 zákona postupuje poplatník, který vede účetnictví, v souladu s účetními předpisy. Poplatník uvedený v § 2 zákona, který vede daňovou evidenci, zvyšuje o záporný oceňovací rozdíl (§ 7b odst. 3 zákona) rozdíl mezi příjmy a výdaji počínaje měsícem, kdy se stane vlastníkem majetku.

K § 24**K § 24 odst. 1**

Za daňové výdaje se podle § 24 odst. 1 zákona považují také:

1. U vlastníka (pronajímatele) hodnota nepeněžního plnění nájemného hrazená nájemcem za předpokladu, že nepeněžní plnění má charakter daňových výdajů (např. oprav). Má-li nepeněžní plnění nájemného formu technického zhodnocení majetku, může vlastník (pronajímatel) jako daňový výdaj uplatnit odpisy ze zvýšené vstupní (zůstatkové) ceny tohoto majetku, pokud jej podle § 28 odst. 3 zákona neodpisuje nájemce.
2. Výdaje (náklady) vynaložené v souvislosti se zajišťováním správy nemovitostí a výdaje (náklady) vynaložené nájemcem v souvislosti se smluveným způsobem užívání najaté věci.
3. Částky zaúčtované v souladu s účetními předpisy na vrub příslušných účtů nákladů a ve prospěch přechodných účtů (účet výdajů příštích období, dohadné účty pasivní) jsou u poplatníků, kteří vedou účetnictví daňovým výdajem, jen pokud tyto částky souvisejí s daňovými výdaji. Toto se nevztahuje na částky, které jsou daňovým výdajem jen pokud byly zaplacený.
4. Výdaje na pořízení jednotného pracovního oblečení vymezeného v tomto pokynu k § 6 odst. 7 písm. b) zákona a výdaje (náklady) na udržování jednotného pracovního oblečení jsou daňovým výdajem zaměstnavatele. Při úhradě výdajů na udržování jednotného pracovního oblečení zaměstnancům paušální částkou podle § 6 odst. 8 zákona, považují se za daňové výdaje podle § 24 odst. 2 písm. x) zákona jen výdaje (náklady) do výše paušálu uvedeného v kolektivní smlouvě, popř. ve vnitřním předpise zaměstnavatele za předpokladu, že výše paušálu byla zaměstnavatelem prokazatelně stanovena na základě kalkulace skutečných daňových výdajů. V případě, že dojde ke změně podmínek, za nichž byl paušál stanoven, je zaměstnavatel povinen změnit výši paušálu s účinností od počátku měsíce, který následuje po měsíci, v němž ke změně podmínek došlo.

K § 24 odst. 2

1. Výdaje (náklady) vymezené v § 24 odst. 2 zákona jsou daňovými výdaji podle § 24 odst. 1 zákona bez ohledu na skutečnost, zda slouží k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů za předpokladu, že v příslušném ustanovení není omezující podmínka jinými ustanoveními tohoto zákona nebo jiného zvláštního právního předpisu.
2. Zůstatková cena zvířat základního stáda (§ 29 odst. 2 zákona), vyřazených v důsledku nezáviněného úhynu nebo nutné porážky, je daňovým výdajem podle § 24 odst. 2 písm. b) bodu 1 zákona.
3. Ustanovení o neuznání zůstatkové ceny (§ 29 odst. 2 zákona) likvidovaného stavebního díla v § 24

- odst. 2 písm. b) zákona jako daňového výdaje se nevztahuje na případ, kdy je stavební dílo (dům, budova, stavba) vyřazováno v důsledku škody, a to i tehdy, je-li toto stavební dílo nahrazováno stavebním dílem novým. Přitom daňovým výdajem je:
- a) zůstatková cena v plné výši, a to při vyřazení stavebního díla v důsledku škody způsobené živelní pohromou nebo neznámým pachatelem podle potvrzení policie anebo škody vzniklé jako zvýšené daňové výdaje v důsledku opatření stanovených zvláštními předpisy (§ 24 odst. 2 písm. 1) zákona),
 - b) zůstatková cena jen do výše náhrad, a to při vyřazení stavebního díla v důsledku škody v ostatních případech (§ 24 odst. 2 písm. c) zákona).
- Daňovým výdajem jsou i výdaje (náklady) vynaložené na odstranění poškozeného nebo zničeného stavebního díla.
4. U poplatníků vedoucích daňovou evidenci se poměrná výše nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku připadající ze sjednané doby nájmu na příslušné zdaňovací období podle § 24 odst. 2 písm. h) zákona stanoví s přesností maximálně na kalendářní měsíce, a to i za každý započatý měsíc. U poplatníků, kteří vedou účetnictví se nájemné časově rozliší podle účetních předpisů.
 5. Ostatními daněmi podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona jsou také:
 - a) daň z přidané hodnoty, pokud tato daň souvisí s daňovými výdaji a
 - aa) kterou je povinen plátce daně z přidané hodnoty odvést při změně režimu podle § 74 odst. 5 až 7 zákona o DPH v souvislosti se zrušením registrace plátce daně, nebo
 - ab) na kterou neuplatnil plátce daně nárok na odpočet daně podle zákona o DPH,
 - b) daň z přidané hodnoty nebo část daně z přidané hodnoty, kterou nemůže plátce daně uplatnit jako odpočet podle § 75 a 76 zákona o DPH, s výjimkou uvedenou v bodě 6,
 - c) daň z přidané hodnoty a spotřební daň, kterou je plátce daně povinen odvést v souvislosti s organizováním reklamních soutěží a propagačních akcí.
 6. Daň z přidané hodnoty uvedená v bodě 5 písm. a) je daňovým výdajem, pokud poplatník nezvýší o tuto daň:
 - a) vstupní cenu hmotného a nehmotného majetku; přitom při zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty postupuje podle tohoto pokynu k § 29 zákona bod 2,
 - b) hodnotu zásob, vede-li účetnictví.

Daň z přidané hodnoty je vždy součástí vstupní ceny hmotného a nehmotného majetku a hodnoty zásob, nemá-li plátce daně nárok na odpočet podle § 75 zákona o DPH.
 7. Podle bodů 5 a 6 se postupuje obdobně i v případě úpravy odpočtu daně podle § 78 a vyrovnání odpočtu daně podle § 79 zákona o DPH, pokud je snižován nárok na odpočet daně.
 8. Daň z převodu nemovitostí zaplacená ručitelem za původního vlastníka je pro ručitele daňovým výdajem podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona i v případě, že ji zaplatil dříve, než byl k zaplacení vyzván správcem daně.
 9. Pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění je u poplatníků uvedených v § 2 zákona výdajem podle § 24 odst. 2 písm. f) zákona, a to u poplatníků, kteří nevedou účetnictví ve zdaňovacím období, ve kterém bylo uhrazeno. U poplatníků uvedených v § 2 zákona vedoucích účetnictví lze do nákladů uplatnit zálohy na pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a na všeobecné zdravotní pojištění uhrazené v daném zdaňovacím období. Nedoplatek či přeplatek pojistného lze uplatnit jako výdaj (náklad) nebo příjem následujícího zdaňovacího období, pokud není účtován jako náklad nebo výnos daného zdaňovacího období s tím, že toto pojistné je daňovým výdajem podle § 24 odst. 2 písm. f) zákona, bylo-li zaplaceneno nejpozději do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období.
 10. Daňovým výdajem podle § 24 odst. 2 písm. f) zákona je i pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění, související s peněžním plněním poskytovaným zaměstnanci vedle mzdy, které je neuznatelným daňovým výdajem podle § 25 odst. 1 písm. d) zákona (např. odměny k životním jubileím).
 11. Daňovým výdajem je také dodatečně vyměřená
 - a) silniční daň, daň z přidané hodnoty a spotřební daň, pokud souvisejí s daňovými výdaji, včetně daně z přidané hodnoty z titulu nesprávně odvedené daně na výstupu,
 - b) daň z nemovitostí a daň z převodu nemovitostí, jestliže byly uhrazeny.
 12. Daňovým výdajem je také náhrada za nesplnění zákonné registrační povinnosti podle § 98 zákona o DPH.
 13. Za daňové výdaje na bezpečnost a ochranu zdraví při práci a hygienické vybavení pracovišť podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 1 zákona se považují výdaje (náklady), které je zaměstnavatel povinen hradit včetně výdajů na pořízení osobních ochranných pracovních prostředků podle obecně závazných právních předpisů.
 14. Daňovými výdaji na závodní preventivní péči poskytovanou zařízeními závodní preventivní péče nebo na preventivní péči poskytovanou smluvními lékaři, v rozsahu stanoveném zvláštními předpisy podle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 2 zákona, jsou výdaje (náklady) související se zajištěním preven-

- ktivních vstupních, periodických, mimořádných, řadových, následných a výstupních prohlídek zaměstnanců podle platného znění předpisů o posuzování zdravotní způsobilosti k práci (směrnice č. 49/1967 Věstníku MZd, ve znění směrnice č. 17/1970 Věstníku MZd ČSR, registrované ve Sbírce zákonů v částce 2/1968 a v částce 20/1970, ve znění vyhl. MPSV č. 31/1993 Sb. a ve znění zákona č. 61/2000 Sb.), nehrazené zdravotními pojišťovnami. Vstupními prohlídkami se pro uvedený účel rozumí jak vstupní prohlídky před uzavřením pracovního poměru podle § 28 zvláštního právního předpisu (zákoník práce), tak při převedení zaměstnance na jinou práci za trvání pracovního poměru. Okruh zdravotních výkonů a lékařských prohlídek spadajících do závodní preventivní péče, hrazených zdravotními pojišťovnami, vymezuje § 35 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů. Za lékařské prohlídky a lékařská vyšetření stanovené zvláštními předpisy se považují mimo jiné lékařská vyšetření zaměstnanců vykonávajících noční práci, a lékařská vyšetření mladistvých před vstupem do pracovního poměru podle zvláštního právního předpisu (zákoník práce).
15. Vzdělávacími zařízeními podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3 zákona se rozumějí pouze zařízení sloužící ke vzdělávání vlastních pracovníků. Za vzdělávací zařízení se nepovažují mateřské školy. Daňovými výdaji jsou výdaje (náklady) související s provozem těchto vzdělávacích zařízení, pokud tato zařízení slouží pouze ke vzdělávání vlastních pracovníků. Jsou-li tato zařízení využívána také ke vzdělávání jiných osob nebo k jiným účelům, lze do daňových výdajů zahrnout pouze část provozních výdajů (nákladů) souvisejících se vzděláváním vlastních pracovníků, stanovenou podle vhodného kritéria (např. lůžkodny, doba trvání jednotlivých činností). Pro část výdajů (nákladů) vynaložených na vzdělávání jiných osob nebo na jiné účely platí ustanovení 25 odst. 1 písm. k) zákona a daňové výdaje se uznávají pouze do výše dosažených příjmů.
16. Za daňové výdaje na vzdělávání zaměstnanců podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3 zákona se považují výdaje (náklady) na vzdělávání, pokud souvisejí s předmětem činnosti zaměstnavatele nebo s pracovním zařazením zaměstnance. Mezi daňové výdaje lze zahrnout také náhrady mzdy za pracovní úlevy, případně studijní příspěvek poskytovaný podle zvláštního předpisu (vyhláška č. 140/1968 Sb., o pracovních úlevách a hospodářském zabezpečení studujících při zaměstnání, ve znění zákona č. 188/1988 Sb. a vyhlášky č. 197/1994 Sb.). Těmito daňovými výdaji jsou také výdaje (náklady) za účast na školení a studiu zaměstnance při zaměstnání za účelem prohloubení kvalifikace k výkonu sjednané práce, její doplnění nebo rozšíření.
17. Daňovými výdaji na provoz vlastního stravovacího zařízení podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 zákona se rozumějí výdaje (náklady) spojené s provozem kuchyně s jídelnou, popř. kantýny, a to i tehdy, je-li příprava a výdej jídel zabezpečována jiným subjektem formou služby v tomto vlastním zařízení.
18. Pokud je v zařízení poskytujícím služby veřejného stravování (např. restaurace, hotel) zabezpečováno stravování pro vlastní zaměstnance provozovatele tohoto zařízení a důchodce, kteří byli u poplatníka provozujícího toto zařízení v pracovním právním vztahu při odchodu do důchodu, uznávají se výdaje (náklady) obdobně jako ve vlastním stravovacím zařízení.
19. Za stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 zákona se považuje stravování smluvně zabezpečené zaměstnavatelem v jiném než ve vlastním stravovacím zařízení nebo ve vlastním zařízení pronajatém na základě smlouvy o pronájmu. Přitom lze za daňový výdaj považovat příspěvek na jedno jídlo za jednu směnu. Při zajištění stravování prostřednictvím stravenek se cenou jídla rozumí hodnota stravenky včetně poplatku za zprostředkování jejího prodeje. Bude-li při nerovnoměrném rozvržení pracovní doby v souladu se zákoníkem práce směna včetně přestávky v práci delší než 11 hodin, považuje se za daňový výdaj příspěvek na další jedno jídlo. Pro posouzení doby trvání pracovní směny je rozhodná délka pracovní směny stanovená zaměstnavatelem konkrétnímu zaměstnanci v souladu se zákoníkem práce.
20. Při zajišťování stravování prostřednictvím jiných subjektů si zaměstnavatel:
- a) může uplatnit jako daňový výdaj příspěvek podle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 4 zákona za zaměstnance, který neodpracuje část směny nebo celou směnu z důvodů:
 - důležitých osobních překážek v práci vymezených zvláštními právními předpisy,
 - překážek v práci v obecném zájmu podle zvláštního právního předpisu,
 - překážek na straně zaměstnavatele podle zvláštního právního předpisu (např. poruchy na strojním zařízení nebo v dodávkách surovin či pohonné síly, přerušení práce způsobené nepříznivými povětrnostními vlivy),
 - čerpání náhradního volna,
 - účasti na školení za účelem prohloubení kvalifikace, pokud zaměstnanci nevzniká nárok na stravné podle zvláštního právního předpisu nebo pokud zaměstnavatel zaměstnanci nezabezpečil bezplatné stravování v rámci školení,
 - b) nemůže uplatnit jako daňový výdaj příspěvek podle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 4 zákona za zaměstnance, který neodpracuje celou směnu s výjimkou uvedenou v písmenu a), např. při čerpání dovolené v rozsahu kratším než jedna směna.

21. Při zajištění závodního stravování prostřednictvím jiných subjektů (§ 24 odst. 2 písm. j) bod 4 zákona) formou dovážení jídel do vlastních výdejen jsou daňovým výdajem kromě příspěvku, který se u plátců daně z přidané hodnoty stanoví z ceny jídla bez daně z přidané hodnoty, také výdaje (náklady) spojené s dovozem a výdejem jídel.
22. Vozidlem v pronájmu (nájmu) podle § 24 odst. 2 písm. k) zákona se rozumí také vozidlo najaté v půjčovně vozidel.
23. U plátců daně z přidané hodnoty se zahrne do daňových výdajů cena za spotřebované pohonné hmoty bez daně z přidané hodnoty, jestliže je tato uplatňovaná jako odpočet u daně z přidané hodnoty.
24. Pro účely uplatnění daňových výdajů na pohonné hmoty, pokud správce daně nestanoví jinak, vede poplatník evidenci jízd tak, aby takto vynaložené výdaje (náklady) mohl prokázat (§ 24 odst. 1 zákona). V evidenci jízd jsou uváděny minimálně tyto údaje: datum jízdy, cíl jízdy, účel jízdy, ujeté km. Dále poplatník vede údaje o typu vozidla, registrační značce (státní poznávací značce), stavu ujetých km k 1. lednu (případně k datu zahájení činnosti nebo zahájení používání vozidla) a k 31. prosinci kalendářního roku (případně k datu ukončení činnosti nebo ukončení používání vozidla).
Za prokázané daňové výdaje se též považují paušalizované náhrady a náhrady neprokázané z objektivních důvodů v případě, že je poplatník (zaměstnavatel) poskytuje zaměstnancům v souladu s § 19 a § 20 zákona č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, ve znění pozdějších předpisů.
25. Vlastním motorovým vozidlem, které není zahrnuto do obchodního majetku poplatníka, ale v obchodním majetku poplatníka zahrnuto bylo, se rozumí vozidlo téhož poplatníka (např. podnikatel vozidlo vyřadil z obchodního majetku a toto vozidlo používá nadále pro vlastní potřebu a zčásti pro podnikání).
26. Náhradou daňových výdajů za spotřebované pohonné hmoty se rozumí částka stanovená v závislosti na počtu ujetých km, nákupní ceně pohonných hmot a na aritmetickém průměru všech údajů o spotřebě pohonných hmot uvedených výrobcem nebo dovozcem v technickém průkazu motorového vozidla. Pokud nejsou v technickém průkazu motorového vozidla uvedeny žádné údaje nebo je uveden pouze údaj o spotřebě pohonných hmot podle české státní normy, stanoví se údaj o spotřebě pohonných hmot podle údaje o provozní spotřebě pohonných hmot doplněného do technického průkazu oprávněným orgánem s odkazem na údaj stanovený autorizovanou zkušební. U vozidel kategorie M₁, resp. N₁ - viz příloha k zákonu č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů a příloha č. 18 k vyhlášce č. 341/2002 Sb.

Spotřeba pohonných hmot u osobních a nákladních automobilů kategorie N₁ a M₁ pro daňové účely, pokud tento údaj není uveden v technickém průkazu.

Motorové vozidlo	Spotřeba pohonných hmot v l/100 km		
	Druh	Kategorie	Motorová nafta
osobní automobil	M ₁	6,9	5,8
nákladní automobil	N ₁	7,6	6,4
osobní automobil s automatickou převodovkou	M ₁	7,6	6,4
nákladní automobil s automatickou převodovkou	N ₁	8,4	7,0

Je-li však v technickém průkazu vedle údaje o spotřebě podle české státní normy uveden také údaj o spotřebě pro účely normování „S“, lze použít tento údaj samostatně.

27. Pokud poplatník uplatňuje daňové výdaje na pohonné hmoty ve výši náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty, lze v závislosti na používaném způsobu evidence spotřebu pohonných hmot zjišťovat jako úhrn dílčích výdajů (nákladů) za spotřebované pohonné hmoty za celý vozový park poplatníka.
28. Při využívání motorového vozidla, které je zahrnuto v obchodním majetku poplatníka nebo v pronájmu, jak pro služební, tak i pro soukromé účely zaměstnanců, se neuplatňuje režim poměrné výše nákladů (daňových výdajů), např. podle § 28 odst. 6 zákona, neboť tento režim není uplatňován ani pro poměrnou výši pořizovací ceny motorového vozidla zahrnované podle § 6 odst. 6 zákona do základu daně zaměstnance (společníka), která rovněž není závislá na skutečném fyzickém opotřebením, resp. na počtu ujetých km. Přitom výdaje (náklady) za pohonné hmoty jsou daňovým výdajem pouze při použití vozidla pro služební účely.
29. Škody vzniklé v důsledku živelních pohrom, škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem a zvýšené výdaje v důsledku opatření stanovených obecně závaznými předpisy jsou podle § 24 odst. 2 písm. l) zákona daňovými výdaji u poplatníků vedoucích daňovou evidenci pouze za předpokladu, že nebyly již jako daňové výdaje uplatněny, a to ani v předchozích zdaňovacích obdobích.
30. Zvýšenými výdaji v důsledku opatření stanovených obecně závaznými předpisy podle § 24 odst. 2 písm. l) zákona se rozumějí např. výdaje (náklady) v důsledku zákazu výroby, technologických postupů, používání přípravků, nařízené likvidace zvířat.
31. Ustanovení § 24 odst. 2 písm. n) zákona se vztahuje na poplatníka, který má uzavřenou smlouvu s Ministerstvem obrany, a také na subdodavatele,

- který má uzavřenou smlouvu navazující na smlouvu poplatníka s Ministerstvem obrany.
32. Za daňové výdaje se považují také výdaje (náklady), které vznikly v souvislosti s pořízením cenných papírů (např. úroky z úvěrů a půjček čerpaných na pořízení cenných papírů) a přitom nejsou podle účetních předpisů zahrnovány do pořizovací ceny a současně nejsou neuznatelnými výdaji (náklady) podle § 25 zákona.
 33. Za pracovní cesty se považují také cesty členů statutárních orgánů vykonávané v souvislosti s výkonem této funkce, pokud se příslušná jednání konají na jiném místě, než je sídlo společnosti (družstva). Obdobně se posuzují i cesty jednatelů jako statutárních orgánů.
 34. Poukázáním příspěvku zaměstnavatele na penzijní připojištění se státním příspěvkem se rozumí jeho zaplacení (§ 24 odst. 2 písm. zj) zákona).
 35. Je-li přechodné ubytování zaměstnanců poskytováno zaměstnavatelem za úhradu a výdaje (náklady) zaměstnavatele jsou vyšší než limit stanovený v § 24 odst. 2 písm. zu) zákona, je daňovým výdajem také částka převyšující maximální limit do výše úhrady od zaměstnance.
 36. Při změně v osobě nájemce u smluv o pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, který lze podle zákona odpisovat, budou-li zachovány všechny podmínky této smlouvy, se podmínky podle § 24 odst. 4 zákona u posledního nájemce posuzují tak, jakoby ke změně nájemce nedošlo.
 37. Pokud v důsledku předčasně ukončené smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku dojde k jeho předčasnému odkoupení nájemcem, musí být splněna podmínka stanovená v § 24 odst. 5 zákona, přičemž od zůstatkové ceny, která je limitem pro stanovení kupní ceny, je možno odečíst přijatou náhradu za škodu.
 38. Daňovým výdajem u zaměstnavatele jsou také hrazená dopravně psychologická vyšetření a vyšetření neurologická, včetně EEG držitelů řidičských oprávnění podle § 87a zákona č. 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích, ve znění zákona č. 411/2005 Sb., které je podle tohoto zákona povinen hradit řidič.
 39. Daňovým výdajem u zaměstnavatele je úhrada zaměstnanci (řidiči) za vydání paměťové karty řidiče, kterou musí být řidič vybaven podle zákona č. 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů.

K § 24 odst. 4

Do zákonem stanovené maximální částky uznávané jako nájemné podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí osobního automobilu kategorie M₁ se nezahrnuje pojistné podle zákona č. 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou provozem vozidla a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pojištění odpovědnosti z provozu vozidla),

ve znění pozdějších předpisů, hrazené v souladu se smlouvou přímo nájemcem nebo přefakturované pronajímatelem nájemci. Obdobně se posuzuje pojistné související s havarijním pojištěním motorových vozidel.

K § 24 odst. 7

Za splacený vklad společníka se nepovažuje zvýšení vkladu na základě zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti podle § 144 nebo § 208 obchodního zákoníku.

K § 25

1. Za daňový výdaj nelze uznat rozdíl, o který pořizovací cena vlastních akcií přesahuje jejich jmenovitou hodnotu při následném snížení základního kapitálu.
2. Pokud zvláštní předpisy stanoví vedle limitů i horní hranici jejich zvýšení, jsou daňově neuznatelnými výdaji podle § 25 odst. 1 písm. j) zákona výdaje (náklady) vynaložené nad limity včetně jejich zvýšení.
3. Za zařízení k uspokojování potřeb zaměstnanců nebo jiných osob podle § 25 odst. 1 písm. k) zákona se považují např. rekreační zařízení, předškolní zařízení (mateřské školy), kulturní zařízení, podniková bytová hospodářství, ubytovny a další zařízení, ve kterých jsou zaměstnavatelem poskytovány zaměstnancům služby v rozsahu převyšujícím povinnou péči.
4. Výše úroků neuznávaných jako daňový výdaj podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona se stanoví jako rozdíl mezi úroky a výší úroků vypočtenou jako součin úroků z úvěrů a půjček a koeficientu K vypočteného podle bodu 5, je-li tento koeficient nižší než jedna. Citované ustanovení se vztahuje i na veřejné obchodní společnosti.
5. Pro účely bodu 4 se částka úroků z úvěrů a půjček, kterou nelze za zdaňovací období nebo období, za něž se podává daňové přiznání uznat za daňový výdaj, stanoví podle podílu úvěrů a půjček na vlastním kapitálu poskytnutých tuzemskými a zahraničními subjekty, které jsou spojenými osobami, např. takto:

$$K = \frac{n_{1,2} \cdot SVK}{PDSUP},$$

kde

K = koeficient pro stanovení částky úroků uznávaných jako daňový výdaj,

n₁ = 4, když poskytovatel úvěru či půjčky je spojená osoba a současně příjemce těchto úvěrů či půjček není bankovní nebo pojišťovací společností,

n₂ = 6, kdy poskytovatel úvěru i půjčky je spojenou osobou a současně příjemce těchto úvěrů či půjček je bankovní nebo pojišťovací společností,

SVK = stav vlastního kapitálu k prvnímu dni příslušného zdaňovacího období nebo ke dni vzniku poplatníka a nebo ke dni vstupu do likvidace, pokud nedojde v průběhu zdaňovacího období, popřípadě jeho části ke změně vlastního kapitálu; přitom ke změně vlastního kapitálu k poslednímu dni zdaňovacího období, popřípadě jeho části v důsledku vykázaného výsledku hospodaření za příslušné zdaňovací období nebo jeho část se nepřihlíží. Dojde-li v průběhu zdaňovacího období nebo jeho části ke změně stavu vlastního kapitálu je rozhodný průměrný stav vlastního kapitálu ve zdaňovacím období nebo jeho části vypočtený jako aritmetický průměr stavů vlastního kapitálu k prvnímu dni ve zdaňovacím období, popřípadě jeho části a stavů, kdy ke změnám vlastního kapitálu došlo. I v tomto případě se nepřihlíží ke změně vlastního kapitálu k poslednímu dni zdaňovacího období, popřípadě jeho části v důsledku vykázaného výsledku hospodaření za příslušné zdaňovací období nebo jeho část; přitom pro potřeby stanovení tohoto koeficientu se vlastním kapitálem rozumí vlastní kapitál společnosti vedený v účetnictví v daném zdaňovacím období u podnikatelských subjektů účtujících podle účetních předpisů pro podnikatele. U bank a pojišťoven se jedná o stejné zdroje vedené na odpovídajících účtech podle účetních předpisů pro finanční instituce.

PDSUP = průměr denních stavů úvěrů a půjček ve zdaňovacím období, popřípadě jeho části. Za rozhodný den, kdy dochází ke změně denního stavu úvěrů a půjček, se považuje den následující po dni úhrady splátky úvěru a půjčky. U úvěrů a půjček v cizí měně se kurs při výpočtu průměrného denního stavu stanoví stejným způsobem jakým se v souladu s účetními předpisy oceňují závazky v cizí měně. Koeficient se vypočítává s přesností na dvě platná desetinná místa podle § 46a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

6. Při vykázaní záporného vlastního kapitálu jsou veškeré úroky z přijatých úvěrů a půjček podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona daňově neuznaným výdajem.
7. Ustanovení § 25 odst. 1 písm. u) zákona se nevztahuje na výdaje (náklady) spojené s opravou, údržbou nebo technickým zhodnocením najatého majetku, pokud je nájemce podle smlouvy k opravě, údržbě nebo technickému zhodnocení najatého majetku vázán nebo tak stanoví zvláštní právní předpis.
8. Za daňový výdaj nelze uznat daň z přidané hodnoty odváděnou zaměstnavatelem z důvodu bezplatného používání motorového vozidla zaměstnancem k soukromým účelům (§ 6 odst. 6 zákona).
9. V případě, kdy podmínkou daňové uznatelnosti úroků z půjček a úroků z úvěrů je jejich zaplacení, hodnotí se splnění podmínek stanovených zákonem nejdříve podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona.

Pokud nelze úroky podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona uplatnit jako daňový výdaj, nelze je uplatnit ani v případech jejich zaplacení podle § 24 odst. 2 písm. zi) zákona.

10. Za výdaje (náklady) mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti podle § 25 odst. 1 písm. zk) zákona jsou vedle výslovně upravených úroků z úvěrů a půjček přímo souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti považovány zejména tyto výdaje (náklady):
 - na výkon působnosti valné hromady dceřiné společnosti mateřskou společností (tzn. má-li tato v dceřiné společnosti 100% podíl),
 - spojené s účastí zaměstnance mateřské společnosti, který je současně orgánem nebo členem orgánů dceřiné společnosti, na jednání těchto orgánů nebo na valné hromadě dceřiné společnosti,
 - na účast osoby zmocněné k jednání za akcionáře - mateřskou společnost na valné hromadě dceřiné společnosti,
 - související s nabídkou převzetí podle § 183a a násl. obchodního zákoníku,
 - jiné náklady na uplatnění akcionářských práv.
11. Z výdajů (nákladů) uvedených v bodě 10 se za přímé považují zejména:
 - cestovní výdaje (náklady), výdaje (náklady) na pracovní volno příslušných zaměstnanců, odměna osoby zmocněné k jednání za akcionáře; všechny tyto výdaje (náklady) se považují za přímé jen v případě, že se vztahují pouze k činnostem osoby vyjmenovaným v bodě 10,
 - správní poplatky za vedení majetkového účtu, poplatek za služby archivní, informační a obchodní,
 - odměny organizátorovi regulovaného trhu s investičními nástroji, znalcům, obchodníkům s cennými papíry, inzerce, poplatky centrálnímu depozitáři atd., pokud tyto výdaje (náklady) souvisejí s nabídkou převzetí podle § 183a a násl. obchodního zákoníku,
12. Z výdajů (nákladů) uvedených v bodě 10 se za nepřímé považují zejména:
 - poměrná část cestovních výdajů (nákladů), výdaje (náklady) na pracovní volno příslušných zaměstnanců, mzdy, odměny osoby zmocněné k jednání za akcionáře; všechny tyto výdaje (náklady) se v rozsahu jejich poměrné části považují za nepřímé v případě, že se vztahují i k jiným činnostem osoby než činnostem vyjmenovaným v bodě 10; poměrnou částí těchto výdajů (nákladů) se rozumí část připadající na činnosti vyjmenované v bodě 10,
 - výdaje (náklady) na řídicí činnost mateřské společnosti vůči dceřiné společnosti,
 - výdaje (náklady) na společné ukládání volných prostředků (zejména úhrada bance),
 - výdaje (náklady) na sběr a vyhodnocování informací o vývoji výsledků veškeré činnosti dceřiné společnosti a o stavu majetku dceřiné společ-

nosti, výdaje (náklady) na telefonické nebo písemné spojení mezi příslušnou osobou a dceřinou společností.

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

K § 26

1. Výrobními zařízeními, zařízeními a předměty k provozování služeb (výkonů), účelovými zařízeními a předměty, které jsou samostatnými movitými věcmi i přesto, že jsou pevně spojeny s budovou nebo se stavbou, jsou zejména stroje, přístroje, zařízení, konstrukce a příslušné technologické rozvody, např.:

- zařízení výtopen - kotelen (středotlakých, vysokotlakých, parních, horkovodních) a výměňkových stanic pro průmyslovou výrobu tepla a dále výměňkových stanic uvedených v bodě 2,
- strojní zařízení čerpacích stanic včetně jejich podzemních a nadzemních nádrží, stanic ropných produktů,
- strojní zařízení přečerpávacích a čistících stanic úpraven vod, čistících a redukčních stanic a zařízení na čištění odpadů včetně měření, regulace, dálkového ovládní,
- požárně bezpečnostní zařízení a ochranné systémy, které slouží pro protipožární zabezpečení technologických zařízení, zabezpečovací zařízení a bezpečnostní zařízení včetně jejich signalizace v domech a budovách (kromě rozvodů uvedených ve vysvětlivkách k příloze zákona obsažené v tomto pokynu),
- zařízení pro místní rozhlas a čas (kromě rozvodů),
- zabezpečovací zařízení letecké, železniční a městské kolejové dopravy,
- technologické výtahy, zdvihadla, eskalátory a pohyblivé chodníky,
- zařízení mostových kolejových vah a mechanizovaných výsypek,
- kovové konstrukce těžních a vrtných věží, chemického průmyslu a pro obsluhu technologických zařízení,
- zemědělská síla posklizňové úpravy obilovin a jejich vybavení a strojní vybavení sil pro dlouhodobé skladování,
- skladová a úložná zařízení pro mechanizované ukládání včetně manipulačních zařízení a regálů,
- stroje a zařízení v zemědělské výrobě,
- strojní zařízení dílen, laboratoří a zkušeben,
- strojní zařízení lanových drah, lyžařských vleků apod. včetně dálkového ovládní,
- strojní zařízení kalového, olejového, tukového, čpavkového, odpadového apod. hospodářství,

- odpopílkovacího zařízení, odsávání zauhlování, zařízení kompresorových a hydraulických stanic,
- strojní zařízení chladíren a mrazíren ve zvláštních prostorách se strojovnou,
- rozvodná zařízení a osvětlení technologických zařízení včetně přestavitelných nosných konstrukcí technologických rozvodů k výrobním zařízením, jejichž dispoziční uspořádání je přímo závislé na dispozičním uspořádání výrobní linky,
- strojní zařízení transformoven, měníren, spínacích stanic, náhradní zdroje elektrické energie včetně automatiky a akumulátorů,
- automatizované systémy technologických procesů,
- zařízení průmyslové televize a dispečerských zařízení včetně velínů,
- zařízení spojových zesilovacích stanic a telefonních telekomunikačních ústředn, vysokofrekvenčních a nízkofrekvenčních telekomunikačních zařízení, zařízení pro datové přenosy,
- strojní zařízení rozhlasových, televizních, nahrávacích a filmových studií včetně osvětlovacích a technologických klimatizačních studiových zařízení, zařízení vysílačů,
- zařízení kuchyní a vývařoven pro veřejné stravování včetně chladírenského a mrazírenského vybavení,
- strojní zařízení barvíren, čistíren, prádelen, sušáren, mandloven,
- strojní zařízení kin, divadel, kulturních domů a zařízení, knihoven, archivů, lázní, koupališť, stadionů a krematorií,
- strojní zařízení meteorologických a navigačních stanic,
- účelová zařízení pro školství, vzdělání, kulturu, sport a účelová zařízení zdravotnických pracovišť,
- audiovizuální zařízení budov a staveb,
- přístroje a zařízení pro klimatizaci a vzduchotechniku,
- katodová ochrana potrubních vedení a jiných kovových konstrukcí včetně vyhodnocovacího a registračního zařízení,
- informační, reklamní a propagační zařízení (světelná a nesvětelná), kromě trvale zabudovaných nosných konstrukcí a elektroinstalace,
- telefonní ústředny, veřejné telefonní stanice ve stavebních dílech, zařízení potrubní pošty,
- mechanizované lávky na mytí fasád a oken,
- antény včetně satelitních,
- bloková (společná) zařízení pro kabelové televize a anténní systémy určené pro příjem a rozvod pro více budov a staveb, resp. účastníků,
- trezory a trezorové skříně,
- nábytek určený k výrobním účelům a provozování služeb.

2. Samostatnými movitými věcmi jsou také výměňkové, popř. předávací stanice uvedené do užívání po 1. 1. 1995, které jsou součástí rozvodů ve smyslu

§ 2 odst. 2 písm. c) zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (dále jen „energetický zákon“) i přesto, že jsou pevně spojeny se stavebním dílem, jejichž instalace nebyla podmínkou funkčnosti stavebního díla pro vydání původního kolaudačního rozhodnutí, a dále se vyznačují zpravidla těmito znaky, které nemusí být splněny vždy současně:

- nejsou ve vlastnictví majitele domu, ale dodavatele tepelné energie,
 - jejich instalace probíhá v rámci rekonstrukcí stávajících nebo výstavby nových systémů vytápění při dosažení vyšší účinnosti výroby a rozvodu tepelné energie,
 - předávací místo je na výstupu z předávací stanice, t.j. na rozhraní majetku dodavatele a majetku odběratele,
 - dodavatel tepelné energie má výměňkovou, popř. předávací stanici umístěnou ve stavebním díle na základě zřízeného věcného břemene dle § 151n a násl. občanského zákoníku nebo uzavřené nájemní smlouvy při dodržení podmínky pronájmu nebytového prostoru anebo na základě jiné smlouvy uzavřené v souladu s obecně platnými předpisy,
 - vlastník výměňkové, popř. předávací stanice je držitelem autorizace dle energetického zákona.
3. Provozními důlními díly se pro účely zákona rozumí dočasné stavby:
- a) jejichž doba trvání není delší než 1 rok,
 - b) jejichž doba trvání je delší než 1 rok, kterými jsou
 - ba) u hlubinných dolů spojovací překopy mezi jednotlivými slojemi, dílčí překopy a chodby ve sloji včetně jam (kód CZ-CC 230111), šibíků (kód CZ-CC 230112), prostorových důlních děl (kód CZ-CC 230119), zásobníků důlních (kód CZ-CC 230119), doplňkových důlních děl (kód CZ-CC 230119) a vrtů (kód CZ-CC 230111), pokud nejsou součástí technického zhodnocení stávajícího důlního díla nebo součástí otvírky nových pater a dále zmáhání překopů a chodeb dočasně uzavřených částí dolu, pokud se nemění jejich funkce,
 - bb) u povrchových lomů pohyblivé koleje včetně trolejí, odvodňovací příkopy včetně záchytných, jímky pro přesuvné čerpací stanice, přístupové cesty pro kolová vozidla v těžebních řezech a na výsypce, monitorovací vrty, stabilizační kamenná žebra včetně odvodňovacích drenů, cesty pro přesun velkostí v rámci provozní činnosti, cesty podle přemísťovaných přesuvných pásových dopravníků mimo prvotní vybudování cest podél přesuvných pásových dopravníků, montážní místa pro opravy velkostí včetně přívodu vody, elektrické energie, telefonního vedení a odvodu odpadní vody, pokud tyto rozvody neslouží jiným účelům.

4. Provozními důlními díly nejsou důlní díla zatříděná do kódu CZ-CC 230111, 230112, 230119, otvírky nových lomů, technické zhodnocení (§ 33 zákona) a dočasné stavby, jejichž doba trvání je delší než 1 rok, s výjimkou uvedenou ve vysvětlivce pod bodem 3 písm. b).

5. Elektrické přípojky, plynovodní přípojky a tepelné přípojky podle energetického zákona, které odběratel zřizuje na svůj náklad, jsou pro odběratele pořízením hmotného majetku, který se pro účely daňových odpisů podle přílohy č. 1 k zákonu odpisuje v odpisové skupině 4.

6. Odpisy základního stáda se stanoví

a) jednotlivě za každé zvíře při individuální evidenci zvířat základního stáda a u tažných zvířat, dostihových a plemenných koní. Vstupní cenou je buď průměrná účetní cena za jeden kus nebo cena stanovená poplatníkem ve vztahu k plemenné hodnotě, popřípadě ke stáří zvířete, a to v rámci celkové účetní hodnoty stáda,

b) skupinově podle jednotlivých druhů zvířat při skupinové evidenci zvířat základního stáda, s výjimkou tažných zvířat, dostihových a plemenných koní. Přitom vstupní cenou je při zahájení odpisování úhrn pořizovacích cen jednotlivých druhů zvířat zjištěný z účetnictví k poslednímu dni předcházejícího zdaňovacího období (případně k datu zahájení činnosti). Při skupinovém odpisování lze odpisovat pouze rovnoměrně (§ 31 odst. 1 písm. a) zákona). Roční odpis lze při skupinové evidenci zvířat stanovit např. takto:

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

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

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

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

kde

RO = roční odpis,

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

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

KS = konečný stav.

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

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

7. Jiným majetkem podle § 26 odst. 3 písm. a) zákona je i technické zhodnocení (§ 33 zákona) provedené na účetně neodpisovaném drobném hmotném majetku. Toto technické zhodnocení se zařídí do odpisové skupiny, do které by byl zaříděn majetek, na němž bylo technické zhodnocení provedeno, a samostatně se odpisuje podle zákona. Takto postupuje i poplatník uvedený v § 2 zákona, který nevede účetnictví, pokud jde o majetek obdobného charakteru.
8. Daňovými výdaji hrazenými nájemcem podle § 26 odst. 3 písm. c) zákona jsou např. clo, výdaje (náklady) na dopravu, montáž, zprostředkovatelská úplata (provize) a jiné úplaty související s uzavřením smlouvy.
9. Odpisy za každý jednotlivý hmotný a nehmotný majetek uplatňované jako daňový výdaj, musí být vedeny průkazným způsobem po celou dobu odpisování.
10. Podle § 26 odst. 8 zákona lze přerušit i odpisování majetku uvedeného v § 30 zákona; přerušením odpisů se doba odpisování neprodlužuje.

K § 27

1. Pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky jsou hmotným majetkem vyloučeným z odpisování do konce zdaňovacího období, předcházejícího zdaňovacímu období, ve kterém dosáhly plodonosného stáří. Pro určení plodonosného stáří, které není upraveno právním předpisem, je rozhodující vnitřní směrnice vycházející z platných agrotechnických lhůt.
2. Uměleckými díly vyloučenými z odpisování jsou i umělecká díla (samostatné movité věci), u nichž skončila doba trvání práv podle autorského zákona a nadále u nich trvá právo na ochranu autorství.

K § 28

1. Odpisy v případech uvedených v § 28 odst. 3 zákona nemůže uplatňovat podnájemce (§ 666 občanského zákoníku).
2. Poměrnou část odpisů podle § 28 odst. 6 zákona si stanoví poplatník podle vhodně zvoleného kritéria (např. využívaná plocha, počet ujetých km, poměr výkonů a služeb).

K § 29

1. Za majetek pořízený úplatně se podle § 29 odst. 1 písm. a) zákona považuje pouze majetek nabytý koupí nebo směnou.
2. Při zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty podle zákona o DPH se u odpisovaného hmotného majetku a nehmotného majetku stanoví změněná vstupní cena, do jejíž výše lze majetek odpisovat jako součet původní vstupní ceny a daně z přidané hodnoty, o kterou je plátce povinen snížit

nárok na odpočet daně podle § 74 odst. 5 až 7 zákona o DPH; přitom u zrychleného odpisování (§ 32 zákona) se současně o tuto částku zvýší i zůstatková cena. U nehmotného majetku poplatník pokračuje v odpisování ze změněné vstupní ceny snížené o již uplatněné odpisy od měsíce následujícího po měsíci, v němž byl povinen snížit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Obdobně jako u nehmotného majetku postupuje poplatník i u hmotného majetku odpisovaného podle § 30 odst. 4 až 8 zákona.

3. Při zaregistrování plátce daně z přidané hodnoty podle zákona o DPH, pokud poplatník nepostupuje podle pokynu k § 24 odst. 2 bodů 5 a 6 zákona, se u odpisovaného hmotného majetku a nehmotného majetku stanoví změněná vstupní cena, do jejíž výše lze majetek odpisovat, jako rozdíl původní vstupní ceny a daně z přidané hodnoty, kterou plátce uplatní jako nárok na odpočet daně podle § 74 odst. 1 až 4 zákona o DPH; přitom u zrychleného odpisování (§ 32 zákona) se současně o tuto částku sníží i zůstatková cena. U nehmotného majetku poplatník pokračuje v odpisování ze změněné vstupní ceny snížené o již uplatněné odpisy od měsíce následujícího po měsíci, v němž uplatní nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Obdobně jako u nehmotného majetku postupuje poplatník i u hmotného majetku odpisovaného podle § 30 odst. 4 až 8 zákona.
4. Součástí vstupní ceny nejsou daně uvedené v § 25 odst. 1 písm. s) zákona.
5. Součástí vstupní ceny je i daň z přidané hodnoty, a to:
 - a) u neplátce daně z přidané hodnoty,
 - b) u plátce daně z přidané hodnoty, který neuplatnil nárok na odpočet nebo nemá nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (§ 75 a 76 zákona o DPH).
6. U souboru movitých věcí se vstupní cena stanoví jako součet cen jednotlivých věcí; přitom jednotlivé věci souboru mohou mít cenu i nižší než je minimální vstupní cena uvedená v § 26 odst. 2 zákona.
7. Podílí-li se odběratel na účelně vynaložených nákladech dodavatele spojených s připojením a zajištěním požadované dodávky elektřiny podle § 28 odst. 1 písm. i) a § 29 odst. 2 písm. f) energetického zákona, jsou úhrady uvedených nákladů u odběratele
 - součástí vstupní ceny nových stavebních děl, (budov, domů, hal, staveb) a tvoří součást jejich ocenění,
 - daňovými výdaji na technické zhodnocení (§ 33 zákona) existujících stavebních děl (budov, domů, hal, staveb).
8. U poplatníka, který vyvolal potřebu přeložky rozvodných zařízení a vedení, tj. přeložky např. energetických, telekomunikačních, vodovodních, kanalizačních a jiných vedení, zařízení pro rozvod

tepla a plynu, komunikací, je hrazená částka výdajem souvisejícím s výstavbou nových stavebních děl (budov, domů, hal, staveb) nebo jejich technickým zhodnocením.

9. Při výměně nedílné součásti stavebního díla provedené po 1. 1. 1995, která je od tohoto data samostatnou movitou věcí (§ 26 odst. 2 zákona), lze v případě, kdy poplatník neuplatní poměrnou část zůstatkové ceny vyřazované věci jako daňový výdaj, nadále pokračovat v odpisování z původní vstupní (zůstatkové) ceny stavebního díla.
10. Zůstatková cena vyřazeného zvířete základního stáda odpisovaného skupinově se pro účely § 29 odst. 2 zákona stanoví jako podíl zůstatkové ceny skupiny zvířat na konci zdaňovacího období a průměrného stavu zvířat této skupiny ve zdaňovacím období. Průměrný stav se vypočte jako aritmetický průměr stavů zvířat ve skupině na počátku a na konci zdaňovacího období.

K § 29 odst. 7

U nabyvatele nepeněžitěho vkladu, který podle § 30 odst. 12 zákona pokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem, lze vstupní cenu, ze které odpisoval původní vlastník, zvýšit o rozdíl mezi oceněním nepeněžitěho vkladu a výší vkladu, vyplácený společníkovi obchodní společností podle § 163a odst. 3 obchodního zákoníku.

K § 30

1. Při změně užívání stavby z doby trvalé na dobu dočasnou se odpisy stanoví tak, že se neodepsaná část vstupní ceny hmotného majetku snížena o uplatněné odpisy (tj. zůstatková cena) rozpočítá na zbývající dobu trvání stavby stanovené na základě rozhodnutí stavebního úřadu, přitom při zahájení odpisování dočasné stavby včetně zaozkrouhlování odpisů se postupuje podle § 30 odst. 9 až 11 zákona.

Při změně užívání stavby z doby dočasné na dobu trvalou ve smyslu § 30 odst. 2 zákona je možné pokračovat dále v odpisování trvalé stavby jen rovnoměrným způsobem, tj. podle § 31 zákona při použití sazby „v dalších letech odpisování“. Vzhledem k tomu, že doba odpisování trvalých staveb je stanovena v § 30 odst. 1 zákona jako doba minimální, je nutné stavbu odpisovat minimálně po zákonem stanovenou dobu, tzn. zbývající neodepsanou část dosavadní dočasné stavby odpisovat minimálně po dobu, která zbývá do počtu let uvedených v § 30 odst. 1 zákona. Zbývající době odpisování by měla být přizpůsobena i roční sazba (poplatník ji může snížit), kterou bude roční odpis vypočítán ze vstupní ceny.

2. Technické zhodnocení dokončené na hmotném majetku, který je odpisován podle § 30 zákona, neprodlužuje dobu odpisování tohoto hmotného majetku, pokud ze zákona nebo jiného právního předpisu nevyplývá jiná právní úprava.

3. Zvolí-li poplatník způsob odpisování podle § 30 odst. 9 zákona s přesností na celé měsíce, může v měsíci, kdy zahájí (ukončí) odpisování v průběhu měsíce, stanovit výši odpisu za tuto část měsíce s přesností na dny.

K § 32

Při podání daňového přiznání za zdaňovací období, které následuje po podání daňového přiznání za část zdaňovacího období, se při výpočtu ročního odpisu podle § 32 odst. 2 písm. b) a odst. 3 písm. b) zákona použije shodný rozdíl mezi přiřazeným koeficientem zrychleného odpisování a počtem let, po které byl hmotný majetek již odpisován jako rozdíl, který byl použit při výpočtu ročního odpisu za část zdaňovacího období (z tohoto důvodu se počet let nemění).

K § 32a

Technické zhodnocení dokončené na nehmotném majetku, ke kterému má poplatník právo užívání na dobu určitou, neprodlužuje dobu odpisování tohoto nehmotného majetku.

K § 33 zákona

Za změnu technických parametrů podle zákona se nepovažuje jen samotná záměna použitého materiálu, a to i v případě výměny oken s dřevěným rámem za okna s rámem plastovým, pokud zůstanou zachovány původní rozměry oken a počet vrstev skel oken. Za technické zhodnocení se rovněž nepovažuje vybavení motorového vozidla zimními pneumatikami.

K § 34 odst. 1

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

K § 35 odst. 1 písm. c)

Při stanovení počtu zaměstnanců pro uplatnění slevy podle § 35 odst. 1 písm. c) zákona se vychází z přepočteného počtu zaměstnanců podle § 35 odst. 2 zákona. Tímto způsobem se zjišťuje stav zaměstnanců i při vzniku poplatníka v průběhu zdaňovacího období nebo jeho části.

K § 35a a § 35b

1. Podle ustanovení § 35a odst. 1 a § 35b odst. 1 zákona může poplatník uplatnit slevu na dani poprvé za to zdaňovací období, ve kterém splnil všeobecné a zvláštní podmínky a obdržel nejpozději

do termínu pro podání daňového přiznání za toto zdaňovací období Rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu o příslibu investičních pobídek podle zvláštního právního předpisu. Obdrží-li poplatník Rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu až po lhůtě pro podání daňového přiznání, lze formou podání dodatečného daňového přiznání uplatnit slevu na dani i za zdaňovací období, ve kterém již byly splněny všeobecné a zvláštní podmínky.

2. Částka S2 pro účely § 35b zákona se vypočte pouze při prvním uplatnění slevy na dani a v dalších zdaňovacích obdobích se upravuje pouze o hodnoty jednotlivých meziročních indexů, a to i v případě změny sazby daně.

K § 35ba

K § 35ba odst. 1 písm. b)

Vlastními příjmy manželky (manžela) se rozumí úhrn všech vlastních příjmů dosažených ve zdaňovacím období nesnížených o daňové výdaje (hrubý příjem) včetně příjmů, které podléhají srážkové dani nebo jsou osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob nebo nejsou předmětem této daně. Nepřihlédne se však k příjmům uvedeným v § 3 odst. 4 písm. b) zákona a příjmům uvedeným v § 35ba odst. 1 písm. b) zákona, které jsou taxativně v zákoně vymezené takto:

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

U manželů, kteří mají majetek ve společném jmění, se dále do vlastního příjmu manželky (manžela) pro účely slevy podle tohoto písmene nezahrnuje příjem, který plyne druhému z manželů (např. nemovitost ve společném jmění manželů je vložena do obchodního majetku podnikajícího manžela a případný příjem z pronájmu této nemovitosti se zdaňuje u manžela, který má nemovitost vloženu do obchodního majetku viz ust. § 7 zákona); a příjem, který se pro účely daně z příjmů považuje za příjem druhého z manželů (např. příjmy z pronájmu nemovitosti ve společném jmění manželů, se zdaňují jen u jednoho z nich viz ust. § 9 odst. 2 zákona nebo příjmy z prodeje nemovitosti nezahrnuté v obchodním majetku, se rovněž zdaňují jen u jednoho z nich viz ust. § 10 zákona.

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

K § 35ba odst. 1 písm. d)

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

K § 35c odst. 6

Za dítě převzaté do péče nahrazující péči rodičů se považuje dítě osvojené, dítě, jež bylo převzato do této péče na základě rozhodnutí příslušného orgánu, dítě, jehož rodič zemřel, a dítě manžela, které mu bylo svěřeno do výchovy rozhodnutím soudu.

K § 36

1. Pokud vypořádací podíl při zániku účasti společníka v obchodní společnosti nebo členství v družstvu je vyplácen ve splátkách (§ 36 odst. 2 písm. a) zákona), uplatní se nabývací cena podílu jako daňový výdaj do výše příjmů z první splátky. Část nabývací ceny podílu převyšující příjmy z první splátky se uplatní jako daňový výdaj proti příjmům plynoucím z bezprostředně následující splátky. Uvedený postup se uplatní i u následujících splátek. Obdobně se postupuje při vyplácení podílu na likvidačním zůstatku ve splátkách.
2. Částkami použitými ze zisku po zdanění na zvýšení vkladu společníka nebo členského vkladu (§ 36 odst. 1 písm. b) a odst. 2 písm. a) zákona) se rozumí částky takto použité z té části zisku, která po rozdělení zisku připadá na společníka nebo člena, aniž je mu vyplácena.
3. Příjmem z podílu připadajícího na podílový list při zrušení podílového fondu sníženého o cenu pořízení podílového listu (§ 36 odst. 1 písm. b) bod 2

a odst. 2 písm. a) bod 8 zákona) se rozumí příjem plynoucí podílníkovi při zrušení podílového fondu podle § 98 a 99 zákona č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování.

4. Ustanovení § 36 odst. 2 písm. c) bod 3 zákona se vztahuje na majetkové podíly vzniklé podle zákona č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech, ve znění pozdějších předpisů i v případě té jejich části, která nebyla oprávněnou osobou vložena do družstva nebo obchodní společnosti podle § 13 odst. 2 a 3 zákona č. 42/1992 Sb. a vydává se proto podle zvláštního zákona.

Vyplacením majetkového podílu (nebo části) se rozumí:

- a) předání peněz v hotovosti (v pokladně, složenkou apod.),
- b) bezhotovostní převod peněz z účtu družstva (povinné osoby) na účet oprávněné osoby u banky,
- c) splacení závazku, který má oprávněná osoba u třetí osoby, a to povinnou osobou v hotovosti nebo bezhotovostním převodem,
- d) započtení vzájemných pohledávek,
- e) vystavení nebo předání směnky.

K § 38a odst. 9 a k § 38g odst. 2

Za příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků ze zahraničí se považují příjmy plynoucí poplatníkům od zahraničních subjektů, kteří nejsou plátcí daně podle § 38c zákona.

K § 38c

Plátcem daně není stálá provozovna, která vznikla na základě poskytování služeb podle § 22 odst. 1 písm. c) zákona. Plátcem daně je poplatník uvedený v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 zákona mající zařízení zřízené za účelem stavby, staveniště nebo stavebně montážního projektu, pokud fyzické osoby v něm pracující podléhají v ČR zdanění, a to i když toto zařízení není považováno za stálou provozovnu; obdobně je plátcem daně poplatník uvedený v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 zákona mající zařízení, které není považováno za stálou provozovnu podle platné smlouvy o zamezení dvojího zdanění (např. obchodní reprezentace), pokud fyzické osoby v něm pracující podléhají v ČR zdanění.

K § 38f

Plynou-li poplatníkovi uvedenému v § 17 odst. 3 zákona příjmy ze zdrojů v zahraničí, které jsou zdaňovány sazbami daně podle § 21 odst. 1 a podle § 21 odst. 4 zákona, může se obdobná daň zaplacená v zahraničí odečíst jen od té daně, v jejímž základu jsou obsaženy související příjmy.

K § 38j odst. 2 písm. e) bod 5 až 8

Plátce daně uvede na mzdovém listě poplatníka s příjmy podléhajícími výpočtu zálohy na daň (zálohové dani) při zúčtování mzdy podle § 38j odst. 2 písm. e) bodu 5 zákona zálohu vypočtenou podle § 38h odst. 2 nebo odst. 4 zákona; podle bodu 6 u poplatníka uplat-

ňujícího měsíční slevu na dani podle § 35ba zákona též zálohu sníženou o nárokovou částku měsíční slevy podle § 35ba zákona; podle bodu 7 u poplatníka uplatňujícího měsíční daňové zvýhodnění též zálohu sníženou o nárokovou částku měsíční slevy podle § 35ba a 35c zákona; a podle bodu 8 u poplatníka s příjmy podléhajícími zálohové dani skutečně sraženou zálohu, to znamená výši zálohy, kterou má plátce daně za povinnost odvést správci daně ve lhůtě splatnosti.

K § 38k odst. 6

Poplatník může podepsat prohlášení k dani podle § 38k odst. 4 zákona na stejné období kalendářního roku pouze u jednoho plátce daně a tuto skutečnost musí také v prohlášení uvést. Změní-li poplatník v průběhu kalendářního měsíce tzv. hlavního zaměstnavatele (jestliže pobírá mzdu v tomto měsíci od více plátců daně, ale postupně za sebou), může pro účely výpočtu zálohy na daň podepsat prohlášení k dani podle § 38k odst. 4 zákona na další část kalendářního měsíce též u nového plátce, a to v zákonné lhůtě do 30 dnů po nástupu do zaměstnání. Oba plátcí daně mu pak za tento kalendářní měsíc vypočtou zálohu měsíční sazbou daně podle § 38h odst. 2 zákona, ale měsíční slevu na dani podle § 35ba zákona a měsíční daňové zvýhodnění může poskytnout poplatníkovi pouze jeden z nich (§ 38k odst. 3); a činí tak zpravidla ten, od kterého poplatník odchází. V případě, že by poplatník uplatňoval slevu a popř. daňové zvýhodnění u nového postupného plátce v tomtéž kalendářním měsíci je účelné, aby v prohlášení písemně doplnil, že slevu a případně daňové zvýhodnění v kalendářním měsíci nástupu u předchozího plátce (plátců) neuplatňoval.

K § 38l odst. 1 písm. b)

Za nutné náležitosti potvrzení stavební spořitelny nebo banky, zahraniční banky nebo pobočky zahraniční banky o částce úroků z úvěru ze stavebního spoření, z hypotečního úvěru popř. z úvěru poskytnutého stavební spořitelnou nebo bankou v souvislosti s úvěrem ze stavebního spoření nebo s hypotečním úvěrem se nepovažuje originál razítka stavební spořitelny či banky a podpisu, pokud se jedná o písemnost, z které lze vyvodit, že byla vyhotovena stavební spořitelnou nebo bankou pro určitého poplatníka.

K § 38l odst. 2 písm. e) a odst. 3 písm. d)

Pokud poplatník nebo zletilé dítě, na něž poplatník uplatňuje daňové zvýhodnění, studuje na střední nebo vysoké škole v cizině, prokáže poplatník nárok na uplatnění slevy na dani podle § 35ba odst. 1 písm. f) zákona nebo na daňové zvýhodnění podle § 35c odst. 6 písm. b) bod 1 zákona u plátce daně potvrzením o studiu vydaném zahraniční školou na určité období a v souladu se zvláštním právním předpisem o státní sociální podpoře rozhodnutím Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy, že takové studium na škole v cizině je postaveno na roveň studia na středních nebo vysokých školách v České republice.

K § 38na

1. Limit 80 % příjmů zaúčtovaných do výnosů podle účetních předpisů se pro účely ustanovení § 38na odst. 2 a 3 zákona stanoví takto:

$$L = \frac{X}{Y} \times 100,$$

kde

L = limit příjmů

X = tržby za zboží a vlastní výkony zaúčtované do výnosů podle zvláštního právního předpisu z činností, které byly vykonávány v rámci předmětu podnikání jak v roce uplatnění ztráty tak v roce vyměření ztráty

Y = tržby za zboží a vlastní výkony zaúčtované do výnosů podle zvláštního právního předpisu z činností vykonávaných v rámci předmětu podnikání v roce uplatnění ztráty

Za tržby za zboží a vlastní výkony zaúčtované do výnosů podle zvláštního předpisů se pro účely tohoto ustanovení nepovažují výnosy, které nelze přiřadit přímo k jednotlivým činnostem (např. výnosy z prodeje hmotného nebo nehmotného majetku, úroky, kursové zisky, výnosy z prodeje cenných papírů, výnosy z postoupení pohledávek, ostatní výnosy z právně zaniklých závazků, výnos vzniklý přijatou úhradou pohledávky nabyté postoupením, která převýší její pořizovací cenu apod.) nebo výnosy vyplývající z účetních metod.

2. Za provozování stejné činnosti v obou porovnávaných obdobích se považuje i případ, kdy v období, za které byla daňová ztráta vyměřena, došlo pouze k vynakládání výdajů (nákladů) za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů a tyto příjmy byly vykázány až v období, za které má být daňová ztráta uplatněna. Daňovou ztrátu lze v tomto případě uplatnit i v situaci, kdy poplatník dosáhl v roce vyměření ztráty nevýznamných, ojedinělých příjmů mimo rámec předmětu podnikání.

K § 40

U důlních děl a dalšího majetku, který před 1. 1. 1993 nebyl odpisován v závislosti na době jeho trvání, se počínaje rokem 1993 při stanovení ročního odpisu vychází z podílu jeho zůstatkové ceny a zbývající doby trvání.

K příloze č. 1

Nedílnou součástí stavebních děl je i technické vybavení stavebních děl, zahrnující např.:

- vnitřní rozvody studené a teplé vody (včetně rozvodů pro ústřední vytápění), páry a související regulační a měřicí technika s výjimkou výměníko-

vých stanic uvedených v pokynu k § 26 zákona v bodě 2,

- vnitřní rozvody kanalizace,
- vnitřní odpadové šachty,
- vnitřní rozvody elektroinstalace včetně nástropních a nástěnných svítidel a příslušných rozvodných skříní a rozvaděčů, slaboproudá a sdělovací vnitřní vedení, včetně rozvodů zabezpečovacích a bezpečnostních zařízení, rozvody datových sítí, hromosvody,
- venkovní osvětlení stavebních děl s výjimkou osvětlení výrobních nebo provozních zařízení, osvětlení výškových objektů,
- vnitřní rozvody vzduchu (klimatizace a vzduchotechnika) a plynů,
- lokální a ústřední vytápění včetně kotlů a výměníkových stanic pro dům (budovu), resp. pro několik domů (blok) v domech a budovách bez ohledu na druh topného média (kromě kotlů a výměníkových stanic v samostatných budovách vytopen a energetických stavebních děl),
- základní armatury a vybavení spojené se stavebním dílem (klozety, vany, umyvadla, dřezy, baterie, kuchyňské sporáky, kuchyňské odsávače par, karmy, boilers, osušovače rukou), prefabrikovaná jádra,
- vestavný nábytek,
- osobní výtahy a nákladní výtahy, kromě technologických nákladních výtahů uvedených v tomto pokynu k § 26 zákona bod 1,
- zabudované konstrukce (kovové atd.), sloužící k upevnování účelových zařízení a předmětů,
- zabudovaná umělecká díla v domech a budovách,
- obklady stěn a stropů včetně zavěšených stropů (např. kazetových),
- protipožární zařízení včetně rozvodů a hasicích přístrojů, kromě požárně - bezpečnostních zařízení, která jsou k hašení na technologických zařízeních a zabezpečovacích zařízeních a požární signalizace v domech a budovách uvedených v tomto pokynu k § 26 zákona v bodě 1,
- stavební konstrukce jeřábových drah včetně pojezdových kolejnic a sběračů,
- izolace stavebních děl všeho druhu,
- okenice, mříže, rolety, žaluzie, markýzy,
- dopravní značky a dopravní značení.

K příloze č. 3

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

a na všeobecné zdravotní pojištění, pokud je poplatník neuplatní jako náklad zdaňovacího období, ve kterém je uhradí v souladu s § 24 odst. 2 písm. f) zákona.

3. Při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví se základ daně zvýší o hodnotu poskytnutých záloh, které byly při úhradě výdajem na dosažení,

zajištění a udržení příjmů, a sníží o hodnotu přijatých záloh, které byly při úhradě zdanitelným příjmem.

Ing. Dana Trezziová, v. r.
Náměstkyně ministra financí