



Č. j.: 75325/22/7100-10111-702407

**POKYN č. GFR – D – 59**  
**k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb.,**  
**o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů**

**ČI. I – Obecná ustanovení**

Generální finanční ředitelství v zájmu zajištění jednotného uplatňování zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“), vydává tento pokyn. Při uplatňování zákona se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho. Jednotlivé skutečnosti je nutné posuzovat vždy ve vzájemné souvislosti při dodržení všech zásad zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

**ČI. II – Předmět pokynu**

**K § 2**

1. Stálým bytem se rozumí byt, který je poplatníkovi 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. žije-li v něm rovněž např. s manželkou, dětmi, rodiči, či zda byt je využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity (samostatnou činnost, zaměstnání apod.).

2. Dojde-li u poplatníka ke změně v rozsahu povinnosti vůči České republice (§ 2 odst. 2 nebo odst. 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.

3. Zákon obsahuje dvě kritéria pro určení daňového rezidentství, kdy naplnění jen jednoho z nich stačí ke vzniku rezidentství, žádné nemá přednost a testovat je vždy potřeba obě kritéria. Podle toho, o jaké kritérium se jedná, je následně posuzováno samotné období, kdy je poplatník rezidentem. Jakmile je tedy např. naplněno kritérium obvyklého zdržování se, osoba je podle zákona rezidentem České republiky po celý kalendářní rok, a to bez ohledu na to, zda v České republice má či nemá bydliště.

4. U států, se kterými má Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění všech druhů příjmů, která je prováděna, se v případě, kdy fyzická osoba naplní kritéria daňového rezidentství dle vnitrostátních právních předpisů obou smluvních států, použijí pro určení daňového rezidentství kritéria uvedená v příslušné smlouvě.

**K § 4**

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), mění věcnou podstatu jednotky. Podle právní úpravy platné do 31. 12. 2013 (§ 2 a § 22 zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o vlastnictví bytů“) je vlastnictví tvořeno jednotlivými objekty (jednotkou a dále podílem na společných částech), avšak dle úpravy občanského zákoníku (§ 1159) tvoří byt jako prostorově oddělená část domu a podíl na společných částech nemovitě věci jeden vlastnický objekt (jednotku). Byt a podíl na společných částech nemovitě věci jsou vzájemně spojené

a neoddělitelné. Předmětem vlastnictví není dle občanského zákoníku byt, ale jednotka. Jednotka je dle § 1159 občanského zákoníku věcí nemovitou. Jednotka vzniklá na základě právních předpisů účinných do 31.12.2013 nemovitostí není. Od 1. 1. 2014 existují vedle sebe dva druhy jednotek, jejichž právní pojetí se vzájemně liší. Jak vyplývá z § 3 odst. 2 zákona o vlastnictví bytů, právní vztahy k jednotkám se řídí, pokud tento zákon nestanoví jinak, ustanoveními občanského zákoníku a dalších právních předpisů, které se týkají nemovitostí. Z přechodného ustanovení § 3063 občanského zákoníku vyplývá, že v domech, kde vznikly jednotky podle dosavadního zákona o vlastnictví bytů, zůstane jejich pojetí zachováno i po dni nabytí účinnosti občanského zákoníku. V takovém případě budou po 1. 1. 2014 převáděny jednotky v právním pojetí podle zákona o vlastnictví bytů, nikoli podle občanského zákoníku, a to i při dalších převodech mezi stávajícími vlastníky jednotek a dalšími nabyvateli. Pokud by chtěli vlastníci jednotek v domě, v němž jednotky vznikly před 1. 1. 2014, dosáhnout toho, aby byli vlastníky jednotek v právním pojetí podle občanského zákoníku, museli by nejdříve zrušit dosavadní prohlášení a přijmout prohlášení nové, a to za souhlasu všech vlastníků jednotek.

#### **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. Podle písmene a) platí, že v případě prodeje jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, je třeba splnit podmínku bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem. Pokud měl poplatník v jednotce, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, bydliště bezprostředně před prodejem po dobu kratší dvou let a náhradu za uvolnění bytu nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, zcela nebo zčásti použije na obstarání vlastní bytové potřeby, je příjem z prodeje jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, zcela nebo zčásti (tj. ve výši prostředků použitých na vlastní bytovou potřebu) osvobozen podle § 4 odst. 1 písm. v) zákona. V takovém případě lze uplatnit pouze poměrnou část výdajů odpovídající zdaňované (neosvobozené) části příjmů z prodeje. V případě prodeje jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, ve kterém poplatník neměl bezprostředně před jeho prodejem bydliště, se postupuje také podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona. V případě vynaložení získaných prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby je osvobození příjmu podmíněno dle § 4b odst. 2 zákona podáním oznámení získání těchto prostředků správci daně do konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém k jejich získání došlo.

2. Pro osvobození příjmů z prodeje nemovitých věcí podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona, pokud příjem již není osvobozen podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona, je v případě pozemku se stavbou, jež je podle občanského zákoníku jeho součástí, rozhodující den nabytí pozemku, nikoliv stavby na pozemku. Toto neplatí v případech, kdy se stavba doposud nestala součástí pozemku, na kterém stojí a nadále existuje jako samostatná nemovitá věc (viz přechodná ustanovení § 3054 a násl. občanského zákoníku), tj. v případech, ve kterých stavba před účinností občanského zákoníku historicky existovala jako samostatná nemovitá věc a příjem z jejího prodeje již byl osvobozen od daně z příjmů. Došlo-li k nabytí nemovitých věcí přede dnem 1. 1. 2021, je příjem z prodeje takových nemovitých věcí nebo z vypořádání spoluvlastnictví k nemovitým věcem osvobozen, přesáhne-li doba mezi nabytím vlastnického práva k těmto nemovitým věcem a jejich prodejem nebo vypořádáním spoluvlastnictví k nim dobu 5 let. Došlo-li k nabytí nemovitých věcí dne 1. 1. 2021 a později, je příjem z prodeje takových nemovitých věcí nebo z vypořádání spoluvlastnictví k nemovitým věcem osvobozen, přesáhne-li doba mezi nabytím vlastnického práva k těmto nemovitým věcem a jejich prodejem nebo vypořádáním spoluvlastnictví k nim dobu 10 let. V případě nabytí nemovitých věcí dne 1. 1. 2021 a později, je příjem z prodeje takových nemovitých věcí nebo z vypořádání spoluvlastnictví k nemovitým věcem neosvobozený podle písmene a) osvobozen, i když doba mezi nabytím vlastnického práva k těmto nemovitým věcem a jejich prodejem nebo vypořádáním spoluvlastnictví nepřesáhne dobu 10 let za podmínky, že poplatník použije získané prostředky na obstarání vlastní bytové potřeby. V případě vynaložení

získaných prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby je osvobození příjmu podmíněno dle § 4b odst. 2 zákona, podáním oznámení získání těchto prostředků správci daně do konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém k jejich získání došlo. V případě prodeje nemovité věci (pozemku, jehož součástí je stavba), přičemž stavba je nebo byla v období 10 let před prodejem nebo vypořádáním spoluvlastnictví k takové nemovité věci zahrnuta do obchodního majetku (pozemek v obchodním majetku zahrnutý nebyl), je osvobozen pouze příjem z prodeje pozemku (v případě, když přesáhne doba mezi nabytím vlastnického práva k pozemku a jeho prodejem nebo vypořádáním spoluvlastnictví k němu dobu 10 let), zatímco příjem z prodeje stavby v takovém případě osvobozený není. Tento postup se uplatní i v případě nemovité věci nabyté před 1. 1. 2021, u které se pro účely osvobození příjmu z jejího prodeje namísto 10letého použije 5letý časový test. Je-li prodej nemovité věci realizován za jednu cenu, rozdělí prodávající příjem na část týkající se pozemku a na část týkající se stavby zahrnuté v obchodním majetku.

3. Při prodeji majetku ve spoluvlastnictví (nebo části podílu) u majetku, jehož části byly nabyty postupně, se uplatní osvobození příjmu v poměru, v jakém splňují podmínky pro osvobození jednotlivé části takto nabytého majetku.

4. Dnem „nabytí“ se rozumí zejména

- a) u nemovitých věcí den zápisu vlastnického práva poplatníka do veřejného seznamu (§ 1105 a § 1164 občanského zákoníku), právní účinky zápisu nastávají k okamžiku, kdy návrh na zápis došel příslušnému katastrálnímu úřadu, nikoliv v den, kdy byla uzavřena kupní smlouva, nebo nemovitou věc kupující zaplatil, anebo kdy byla sepsána smlouva darovací,
- b) u nemovitých věcí nabytých rozhodnutím soudu (§ 1165 občanského zákoníku) den v něm určený a není-li určen, den nabytí právní moci rozhodnutí soudu nebo jiného orgánu veřejné moci (vychází se z § 1114 občanského zákoníku). V případě dědění vzniká dědické právo smrtí zůstavitele (§ 1479 občanského zákoníku). Podle § 185 zákona č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních, ve znění pozdějších předpisů, potvrdí soud nabytí dědictví ke dni vzniku dědického práva, popřípadě dnem, kdy pominulo odsunutí dědického práva následného dědice, jde-li o dědice, jehož dědické právo bylo podmínkou, doložením času nebo jinak odsunuto,
- c) pro nabytí nemovité věci u jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, pořízené ve vlastní režii, je rozhodující, že byla zapsána do katastru nemovitostí jako rozestavěná jednotka podle § 8 písm. f) zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální zákon), ve znění pozdějších předpisů. Tento den je současně dnem nabytí nemovité věci, od kterého se odvozuje lhůta pro osvobození příjmů z prodeje této nemovité věci,
- d) v případě dědění movitých věcí vzniká dědické právo smrtí zůstavitele (§ 1479 občanského zákoníku). Podle § 185 zákona č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních, ve znění pozdějších předpisů, potvrdí soud nabytí dědictví ke dni vzniku dědického práva, popřípadě dnem, kdy pominulo odsunutí dědického práva následného dědice, jde-li o dědice, jehož dědické právo bylo podmínkou, doložením času nebo jinak odsunuto. 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 soudu nebo jiného orgánu veřejné moci (vychází se z § 1114 občanského zákoníku),
- e) u cenných papírů v listinné podobě den jejich převzetí, u zaknihovaných cenných papírů den zápisu tohoto cenného papíru na majetkový účet 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. V případě zděděných cenných papírů vzniká dědické právo smrtí zůstavitele (§ 1479 občanského zákoníku). Podle § 185 zákona č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních, ve znění pozdějších předpisů, potvrdí soud nabytí dědictví ke dni vzniku dědického práva, popřípadě dnem, kdy pominulo odsunutí dědického práva následného dědice, jde-li o dědice, jehož dědické právo bylo podmínkou, doložením času nebo jinak odsunuto,

- f) u finančního leasingu den skončení finančního leasingu, který může být i dnem nabytí vlastnictví,
- g) u podílů (účasti) společníka na obchodní korporaci (dále též „korporaci“) den vzniku korporace, tj. den zápisu do obchodního rejstříku v případě zakládajícího účastníka korporace,
- den zápisu zvýšení kapitálu korporace do obchodního rejstříku v případě nového společníka, který přebírá závazek k novému vkladu do již existující korporace,
  - den účinnosti smlouvy o převodu podílu v případě nabytí podílu převodem od jiného společníka,
  - v případě zděděného podílu na korporaci vzniká dědické právo smrtí zůstavitele (§ 1479 občanského zákoníku). Podle § 185 zákona č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o zvláštních řízeních soudních“), potvrdí soud nabytí dědictví ke dni vzniku dědického práva, popřípadě dnem, kdy pominulo odsunutí dědického práva následného dědice, jde-li o dědice, jehož dědické právo bylo podmínkou, doložením času nebo jinak odsunuto; jde-li o dědění ze zákona, v případě dědění ze závěti nebo podle dědické smlouvy může být nabytí dědictví vázáno na splnění stanovené podmínky,
  - 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 vypořádání majetkových nároků v družstvech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech“),
- h) u družstevního podílu
- 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 účinnosti smlouvy o převodu družstevního podílu,
  - v případě nabytí družstevního podílu děděním vzniká dědické právo smrtí zůstavitele (§ 1479 občanského zákoníku). Podle § 185 zákona o zvláštních řízeních soudních, potvrdí soud nabytí dědictví ke dni vzniku dědického práva, popřípadě dnem, kdy pominulo odsunutí dědického práva následného dědice, jde-li o dědice, jehož dědické právo bylo podmínkou, doložením času nebo jinak odsunuto,
  - den vyhotovení dokumentu, kterým byla oprávněná osoba seznámena s výší majetkových podílů ve smyslu § 9 zákona o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech v případě družstva vzniklého podle transformačního projektu v rámci transformace družstev.
5. Den prodeje (převodu) se posuzuje obdobně, jak je uvedeno pod bodem 4.
6. V případě nemovité věci, která je hmotným majetkem podle § 26 odst. 2 zákona, se zahrnutím nemovité věci do obchodního majetku poplatníka rozumí zahrnutí celé této nemovité věci a u spoluvlastnictví nemovité věci zahrnutí její části ve výši spoluvlastnického podílu. Přitom není rozhodující, zda tato vložená nemovitá věc je zčásti nebo celá používána pro samostatnou činnost dle § 7 zákona.
7. Přijatou náhradou za ztrátu příjmu se rozumějí zejména náhrady za ztrátu na výdělku, náhrady za zničené, poškozené či odcizené zásoby. Platbami přijatými náhradou za ztrátu příjmu nejsou také náhrady nákladů na výživu pozůstalých a náhrady za ztrátu důchodu. Za přijatou náhradu nemajetkové újmy se považuje i příjem v podobě zvýšení náhrady vyplacené zaměstnavatelem na základě dohody o zvýšení náhrady za bolest a ztížené společenské uplatnění při pracovním úrazu, uzavřené mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem podle § 271c zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“).
8. Veřejnou soutěží se rozumí veřejná soutěž o nejhodnější nabídku pořádaná podle § 1772 a násl. občanského zákoníku a veřejný příslib podle § 2884 a násl. občanského zákoníku.
9. Podle § 4 odst. 1 písm. g) bod 3. zákona se jinými právními předpisy rozumí předpisy, na základě kterých je poskytován příspěvek nebo příspěvek k důchodu, například nařízení

vlády č. 622/2004 Sb., o poskytování příplatku k důchodu ke zmírnění některých křivd způsobených komunistickým režimem v oblasti sociální, ve znění pozdějších předpisů, nebo zákon č. 357/2005 Sb., o ocenění účastníků národního boje za vznik a osvobození Československa a některých pozůstalých po nich, o zvláštním příspěvku k důchodu některým osobám, o jednorázové peněžní částce některým účastníkům národního boje za osvobození v letech 1939 až 1945 a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

10. Podle § 4 odst. 1 písm. h) zákona se za plnění z uplatnění nástrojů státní politiky zaměstnanosti považuje také výplata kompenzace odstupného Úřadem práce podle § 44b zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů. Zpětně vyplacený důchod se nepovažuje za pravidelně vyplácený důchod.

11. K § 4 odst. 1 písm. i) zákona – za dávky v hmotné nouzi jsou považovány dávky podle zákona č. 111/2006 Sb., o pomoci v hmotné nouzi, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o pomoci v hmotné nouzi“). Za dávky státní sociální podpory jsou považovány dávky podle zákona č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o státní sociální podpoře“).

12. Příjem ve formě náhrady účelně, hospodárně a prokazatelně vynaložených výdajů spojených s odběrem krve a jejích složek, a to celkem do maximální výše 5 % minimální mzdy (§ 32 odst. 2 zákona č. 373/2011 Sb., o specifických zdravotních službách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o specifických zdravotních službách“) je od daně osvobozen v souladu s § 4 odst. 1 písm. j) zákona.

13. Podle § 4 odst. 1 písm. k) bod 4. zákona příjmem od daně osvobozeným jsou sociální výpomoci poskytnuté zaměstnavatelem z fondu kulturních a sociálních potřeb nejbližším pozůstalým, nebo sociální výpomoci nejbližším pozůstalým za obdobných podmínek u zaměstnavatele, u kterého se tento fond nezřizuje do limitu uvedeného v § 11 odst. 1 vyhlášky č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhlášky o FKSP“). V případě sociální výpomoci poskytnuté zaměstnavatelem zaměstnanci při úmrtí v rodině se jedná o zdanitelný příjem plynoucí v souvislosti s výkonem činnosti, ze které plynou příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona.

14. 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.

15. Převodem podílu v obchodní korporaci se rozumí i převod družstevního podílu na jiného člena bytového družstva či osobu, která se v souvislosti s tímto převodem stane členem téhož bytového družstva (váže se na ustanovení § 601 a § 736 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích a družstvech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o obchodních korporacích“).

16. Omezení osvobození části příjmu z převodu podílů v obchodní korporaci, který se vztahuje ke zvýšenému podílu plněním ve prospěch vlastního kapitálu nebo nabytím od jiného člena dle § 4 odst. 1 písm. s) zákona, se vztahuje pouze na situace, kdy k navýšení daňové nabývací ceny podílů dojde po 1.1.2014.

17. Podle § 4 odst. 1 písm. u) zákona postupují i poplatníci (fyzické osoby), kteří nejsou účetní jednotkou.

18. Pokud poplatník použije náhradu (odstupné) za uvolnění jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, na obstarání vlastní bytové potřeby pouze částečně, je od daně osvobozena pouze ta její část, která byla vynaložena na obstarání bytové potřeby [§ 4 odst. 1 písm. v) zákona].

19. Za cenné papíry pro účely § 4 odst. 1 písm. w) a x) zákona se považují i cenné papíry, jejichž emitentem je cizozemec. U kmenového listu se do doby 5 let započítává doba držby podílu na obchodní korporaci před emisí kmenových listů.

20. Od daně z příjmů jsou osvobozeny příjmy z prodeje cenných papírů, pokud doba mezi nabytím a převodem přesáhne dobu 3 let, tzv. časový test [§ 4 odst. 1 písm. x) zákona]. V případě, že uvedený časový test není splněn, jsou od daně z příjmu osvobozeny pouze příjmy z prodeje cenných papírů, pokud jejich úhrn ve zdaňovacím období u poplatníka nepřesáhne částku 100 000 Kč, a to dle § 10 odst. 3 písm. c) zákona (tento postup platí pro zdaňovací období 2014). Od zdaňovacího období 2015 jsou z prodeje cenných papírů

osvobozeny příjmy buď z důvodu uvedeného v § 4 odst.1 písm. w) zákona, tj. že za dané zdaňovací období úhrn uvedených příjmů nepřesahuje stanovený limit 100 000 Kč a neposuzuje se okamžik nabytí cenných papírů nebo na základě časového testu podle § 4 odst. 1 písm. x) zákona. Osvobození z důvodu výše příjmu a časového testu nelze kombinovat. U cenných papírů nabytých do 31.12.2013 platí osvobození podle § 4 odst.1 písm. w) zákona ve znění platném do konce roku 2013, tj. použije se časový test 6 měsíců pro poplatníky, jejichž celkový přímý podíl na základním kapitálu nebo hlasovacích právech korporace nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem cenného papíru 5 %.

#### **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 § 4a písm. m) bod 4 – platí od zdaňovacího období 2015**

V případě, že úhrn příjmů v podobě majetkových prospěchů od téhož poplatníka přesáhne za zdaňovací období částku 100 000 Kč, jsou zdanitelným příjmem všechny tyto příjmy, nikoli pouze částka přesahující uvedený limit. Majetkový prospěch vzniká na základě daného právního jednání, a to zpravidla v okamžiku učinění tohoto právního úkonu (typicky uzavřením smlouvy).

#### **K § 4b odst. 1 písm. b) bod 1.**

Od zdaňovacího období roku 2021 již není rozhodující pro posouzení čtyřletého časového testu pro zahájení výstavby bytové potřeby podle písmene a) okamžik uzavření úvěrové smlouvy, ale okamžik nabytí pozemku.

#### **K § 4b odst. 1 písm. e) a § 38l odst. 1 písm. e)**

Jedná-li se o úvěr poskytnutý na údržbu a změnu stavby rodinného domu, kdy účastník úvěrové smlouvy není vlastníkem rodinného domu a není schopen prokázat nárok na odpočet úroků z úvěru výpisem z listu vlastnictví podle § 38l odst. 1 písm. e) zákona, pak je třeba za těchto okolností, aby poplatník prokázal alespoň vztah k bytové potřebě – tzn., že je uživatelem takového rodinného domu (rodinný dům užívá k trvalému bydlení).

#### **K § 4b odst. 1 a § 15 odst. 3 a 4**

1. Od roku 2021 se postupuje rozdílně při uplatnění úroků z úvěrů na bytové potřeby obstarané před 1. 1. 2021 (staré úvěry) a bytové potřeby obstarané od 1. 1. 2021 (nové úvěry). Pro bytové potřeby obstarané před 1. 1. 2021 platí maximální limit pro uplatnění úroků z úvěrů, o které se snižuje základ daně ze všech úvěrů poplatníků v téže společně hospodařící domácnosti 300 000 Kč. V případě bytové potřeby obstarané od 1. 1. 2021 platí maximální limit pro uplatnění úroků z úvěrů, o které se snižuje základ daně ze všech úvěrů poplatníků v téže společně hospodařící domácnosti 150 000 Kč.

2. V případě bytové potřeby uvedené v písm. h), splacení úvěru nebo zápůjčky použitých poplatníkem na financování bytových potřeb uvedených v písmenech a) až g), je rozhodující skutečností pro posouzení maximálního limitu pro uplatnění úroků z úvěrů skutečnost, zda byla bytová potřeba na splacený úvěr nebo zápůjčku obstarána před 1. 1. 2021 nebo od 1. 1. 2021.

3. Při kombinaci starých a nových úvěrů je definován maximální limit pro uplatnění úroků částkou 300 000 Kč, přičemž z nových úvěrů lze do maximálního limitu započítat v úhrnu nejvýše 150 000 Kč, a to i v případě, že úroky jsou děleny na všechny účastníky úvěrové smlouvy.

4. Obstaráním bytové potřeby formou úplatného nabytí podle písm. b) a c) se rozumí den zápisu vlastnického práva poplatníka do veřejného seznamu (katastru nemovitostí). Právní účinky zápisu nastávají k okamžiku, kdy návrh na zápis došel příslušnému katastrálnímu úřadu, nikoliv v den, kdy byla uzavřena kupní smlouva, nebo nemovitou věc kupující zaplatil. Tedy k datu, ke kterému je poplatník zapsán jako vlastník nebo spoluvlastník v katastru nemovitostí.

5. U ostatních bytových potřeb vymezených v § 4b zákona se obstaráním bytové potřeby rozumí okamžik naplnění zákonných definičních znaků jednotlivých druhů bytových potřeb.

#### **K § 4b odst. 2**

Lhůta pro učinění oznámení je totožná se lhůtou pro podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za dané zdaňovací období podle § 136 daňového řádu. I poplatník, kterému za dané zdaňovací období nevznikne povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob, je povinen učinit oznámení podle § 4b odst. 2 zákona, a to ve lhůtě podle ust. § 136 odst. 1 daňového řádu.

#### **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 na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Rozhodné je, že poplatník samostatnou činnost vykonává nebo majetek pronajímá.

##### **K § 5 odst. 4**

1. Pokud poplatník obdržel za některý kalendářní měsíc jen část čistého příjmu (mzdy), považuje se za příjem zaměstnance (v hrubém) v daném kalendářním roce také jen poměrná část zúčtovaného měsíčního příjmu, a to v poměru, v jakém byly uspokojeny jeho nároky v čisté výši. Příjmem v čisté výši se pro tyto účely rozumí úhrn zúčtovaných měsíčních příjmů (včetně zúčtovaných a již obdržených nepeněžních a dále jednorázových příjmů) snížený o příjmy od daně osvobozené a snížený o příslušné pojistné placené poplatníkem (zaměstnancem) a o zálohu na daň (po slevě). K případnému měsíčnímu daňovému bonusu se přitom nepřihlíží. To znamená, že se zjistí procento skutečně vyplaceného (obdrženého) čistého příjmu v poměru k čistému příjmu, který měl být poplatníkovi celkem za daný kalendářní měsíc řádně vyplacen, a tímto procentem se vypočte i poměrná výše tzv. hrubého (zdanitelného) příjmu, který se pak považuje za příjem poplatníka v daném kalendářním roce. Obdobně se postupuje při výpočtu poměrné části sražené zálohy na daň. Nepřihlíží se přitom k příjmům, které jsou od daně z příjmů osvobozené. Procento pro výpočet poměrné části hrubé mzdy a sražené zálohy na daň se vypočte jako podíl částky částečně vyplaceného čistého příjmu a čistého příjmu, který měl být celkem za daný kalendářní měsíc vyplacen, vynásobený stem.

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.

##### **K § 5 odst. 6**

Toto ustanovení se vztahuje na příjmy zahrnuté do dílčího základu daně podle § 6, 7 a 9 zákona.

##### **K § 5 odst. 7**

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

##### **K § 5 odst. 10**

Podle § 5 odst. 10 písm. b) zákona se nepostupuje např. v případě 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. 1 písm. a)**

Odměna pěstouna je příjmem ze závislé činnosti z obdobného poměru.

### **K § 6 odst. 1 písm. c)**

Pod uvedené ustanovení zákona je mimo jiné podřazena odměna jednatele s. r. o., ředitele ústavu a ředitele obecně prospěšné společnosti.

### **K § 6 odst. 2**

1. Výpočet příjmu zaměstnance stanovený pro účely zjištění základu daně podle § 6 odst. 12 zákona postupem podle § 6 odst. 2 zákona vždy vychází z ceny za pronájem pracovní síly v úrovni bez daně z přidané hodnoty, dále jen „DPH“ nebo „daň z přidané hodnoty“ (daň z přidané hodnoty na výstupu nepředstavuje zdanitelný příjem z hlediska daně z příjmů). V případě, kdy je za pronájem pracovní síly fakturována i daň z přidané hodnoty, se při zjištění výše příjmu zaměstnance k hodnotě daně z přidané hodnoty nepřihlíží.

2. V případě zaměstnanců pronajatých agenturou práce se sídlem nebo bydlištěm v zemi EU nebo EHP, která má organizační složku na území České republiky, jejímž předmětem činnosti je zprostředkování zaměstnání na základě povolení podle zákona upravujícího zaměstnanost, se při zdanění příjmů pronajatých zaměstnanců postupuje obdobně jako u tuzemských agentur práce a taková agentura práce je podle § 38c zákona plátcem daně (tzn. nepoužije se pravidlo „60 %“).

### **K § 6 odst. 3**

1. 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.

2. Za příjem ze závislé činnosti se považuje majetkový prospěch ze životního pojištění uzavřeného mezi zaměstnavatelem a pojišťovnou v případech, kdy pojištěným je zaměstnanec, a to až v okamžiku výplaty spořicí části plnění pojišťovnou. Příjmem zaměstnance z rizikové části pojištění je poměrná část pojistného zaplaceného zaměstnavatelem za příslušný kalendářní měsíc. V případě převodu pojistné smlouvy ze zaměstnavatele na zaměstnance je příjmem zaměstnance rozdíl mezi odkupným nabídnutým pojišťovnou a úhradou zaměstnance zaměstnavateli za převod pojistné smlouvy.

3. Příjem ze závislé činnosti je rovněž naturální mzda. Ocenění naturální mzdy u zaměstnavatele, který je plátcem daně z přidané hodnoty, je včetně příslušné daně z přidané hodnoty.

### **K § 6 odst. 3 v případě sjednaného úroku a k § 6 odst. 9 písm. v) v případě bezúročných zápůjček poskytnutých od 1. ledna 2015**

V případě, že je zaměstnanci poskytnuta úročená zápůjčka, popř. od zdaňovacího období 2015 bezúročná zápůjčka, u které přesahuje výše nesplacené jistiny limit uvedený v § 6 odst. 9 písm. v) zákona, ustanovení § 6 odst. 3 zákona se použije jen pro částky nad stanovený limit, který je od daně osvobozen, tj. pro částky nad 300 000 Kč. Pro určení výše úroku obvyklého se pak použije následující postup.

Úrokem obvyklým se rozumí úrok, který je v době sjednání zápůjčky obvykle používán peněžními ústavy v místě při poskytování obdobných produktů (úvěrů) veřejnosti a za jakých úrokových podmínek. Výše úroku obvyklého nemusí být ale stejná po celou dobu splácení a plátce daně z příjmů ze závislé činnosti v tomto případě má povinnost přihlídnout k výši úroku obvykle používaného v příslušném čase (musí reagovat na změny). Při stanovení obvyklé výše úroku musí plátce daně z příjmů ze závislé činnosti vzít v úvahu všechny



skutečnosti, za kterých jsou peněžními ústavy obdobné zápůjčky (úvěry) poskytovány, a vybrat takový produkt, který se bude nejvíce blížit podmínkám, za jakých zápůjčku on sám poplatníkovi s příjmy ze závislé činnosti poskytuje. Takto vypočtený úrok se použije na nesplacené zůstatky jistin.

Tento výpočet se pro účely zdanění provádí nejméně jedenkrát za zdaňovací období (nejpozději při zúčtování mzdy za prosinec příslušného roku). Takto vypočtený úrok je zdanitelným příjmem poplatníka podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona. V případě, kdy je sjednán se zaměstnancem úrok nižší, než je úrok obvyklý, je zdanitelným příjmem rozdíl mezi obvyklým úrokem a sjednaným nižším úrokem.

#### **K § 6 odst. 4 a § 38h**

V případě souběhu příjmů poplatníka z pracovního poměru nebo dohody o pracovní činnosti a současně také příjmu na základě uzavřené dohody o provedení práce u jednoho plátce daně, pokud poplatník učinil prohlášení k dani v souladu s § 38k zákona, budou veškeré příjmy plynoucí poplatníkovi zahrnuty do jednoho základu pro výpočet zálohy na daň bez ohledu na výši příjmů plynoucích z dohody o provedení práce.

Odlisný postup bude při zdanění příjmu z dohody o provedení práce do částky 10 000 Kč za kalendářní měsíc, pokud poplatník prohlášení k dani neučinil, byť u tohoto plátce daně zároveň obdrží ještě další příjmy z pracovního poměru, nebo příjmy z dohody o pracovní činnosti za kalendářní měsíc vyšší, než je částka rozhodná pro účast zaměstnanců na nemocenském pojištění. Plátce daně, bez ohledu na tyto další příjmy zdaněné zálohou na daň, z příjmu plynoucího na základě dohody o provedení práce srazí daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně. Pokud však úhrn příjmů plynoucích na základě dohody o provedení práce přesáhne za kalendářní měsíc částku 10 000 Kč, budou všechny příjmy plynoucí poplatníkovi od téhož plátce daně zahrnuty do jednoho základu pro výpočet zálohy.

#### **K § 6 odst. 6**

V případě, že zaměstnanci je poskytnuto bezplatně motorové vozidlo pro služební i soukromé účely, považuje se za příjem zaměstnance částka ve výši 1 % vstupní ceny vozidla nebo 0,5 % vstupní ceny nízkoemisního vozidla za každý i započatý kalendářní měsíc jeho poskytnutí. To znamená, že v daném případě není rozhodující skutečnost, zda je toto vozidlo zaměstnancem pro soukromé účely v daném kalendářním měsíci skutečně použito, a pro účely zdanění u zaměstnance zaměstnavatel tuto skutečnost nezkontroluje.

V případě, že zaměstnavatel se zaměstnancem sjedná úplatu za poskytnutí vozidla pro služební i soukromé účely, je příjmem zaměstnance rozdíl mezi částkou stanovenou podle § 6 odst. 6 zákona a výší úhrady zaměstnance, pokud je tato sjednaná úplata nižší než 1% vstupní ceny vozidla nebo 0,5 % vstupní ceny nízkoemisního vozidla.

V případě použití služebního motorového vozidla zaměstnancem v jiné souvislosti se pro účely ocenění použije § 6 odst. 3 písm. a) zákona, tzn. ustanovení § 6 odst. 6 zákona se nepoužije.

#### **K § 6 odst. 7 písm. b)**

Za příjem ze závislé činnosti 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, a to i ve firemních barvách, bylo trvale a viditelně označeno identifikačními znaky zaměstnavatele, čímž se rozumí např. obchodní jméno či ochranná známka. 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) a e)**

Předmětem daně podle § 6 odst. 7 písm. c) a e) zákona nejsou plnění např.:

- za odborná vyšetření řidičů podle § 87a zákona č. 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích a o změnách některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o silničním provozu“), protože tato vyšetření jsou součástí pravidelných lékařských prohlídek.

**K § 6 odst. 9 písm. b)**

§ 6 odst. 9 písm. b) zákona definuje jako příjem od daně osvobozený na straně zaměstnance, hodnotu stravování formou nepeněžního plnění bez stanoveného maximálního limitu. V případě peněžitého příspěvku se však jedná o příjem od daně osvobozený na straně zaměstnance do limitu 70% horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin za jednu směnu podle zákoníku práce.

Podmínky pro posouzení příspěvku na stravování (nepeněžního nebo peněžitého) jako daňově uznatelného výdaje (nákladu) na straně zaměstnavatele v dalších souvislostech jsou definovány v § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 zákona.

- V případě směny delší než 11 hodin, lze osvobodit od daně peněžítý příspěvek na stravování maximálně do limitu 70% horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin za jednu směnu podle zákoníku práce.
- U pracovníků vykonávajících práci na základě dohod o provedení práce nebo dohod o pracovní činnosti, lze posuzovat peněžítý příspěvek na stravování, jako příjem od daně osvobozený, pokud mají zaměstnavatelem stanovenou směnu v souladu se zákoníkem práce.
- Pokud má zaměstnanec se zaměstnavatelem uzavřeny například dva pracovní smlouvy (pracovní smlouvu a dohodu o práci konané mimo pracovní poměr) a jsou k oběma poměrům stanovené směny, posuzuje se peněžítý příspěvek na stravování ke každé směně samostatně.
- Při splnění podmínky stanovené směny, lze peněžítý příspěvek na stravování osvobodit od daně i jednatelům společností s ručením omezeným a uvolněným zastupitelům.
- Z daňového pohledu má zaměstnavatel možnost volby zajištění stravování, ale každý zaměstnanec může v daňově zvýhodněném režimu čerpat současně za jednu směnu jen jednu z forem dohodnutou v kolektivní smlouvě nebo stanovenou vnitřním předpisem zaměstnavatele. Nic však nebrání situaci, aby se část zaměstnanců stravovala ve vlastním stravovacím zařízení zaměstnavatele, část dostávala stravenky a část peněžítý příspěvek na stravování. Zde bude záležet jen na dohodě zaměstnavatele se zaměstnanci v kolektivní smlouvě nebo ve vnitřním předpisu, jaká forma bude finálně dohodnuta. Některé nepodnikatelské subjekty - například organizační složky státu a příspěvkové organizace mají možnosti variability omezeny speciálními zákony.
- Podmínkou pro osvobození peněžitého příspěvku na stravování od daně není odpracování celé stanovené směny.

**K § 6 odst. 9 písm. d) bod 1.**

V případě pořízení zboží nebo služeb zdravotního, léčebného, hygienického a obdobného charakteru od jiného, než zdravotnického zařízení je hodnota tohoto zboží nebo služby na straně zaměstnance zdanitelným příjmem plynoucím v souvislosti s činností, ze které plyne příjem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona.

V případě zdravotnických prostředků na lékařský předpis není podmínkou pro aplikaci § 6 odst. 9 písm. d) bod 1. zákona jejich pořízení od zdravotnických zařízení.

Zdravotnickým zařízením se podle § 4 odst. 1 zákona č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování, ve znění pozdějších předpisů, rozumí prostory určené pro poskytování zdravotních služeb. Evidence zdravotnických zařízení je vedena v Národním registru poskytovatelů zdravotních služeb (NRPZS), který poskytuje kompletní

přehled o všech poskytovatelích zdravotní péče v České republice.

#### **K § 6 odst. 9 písm. d) a e)**

Plnění pro rodinné příslušníky zaměstnance podle § 6 odst. 9 písm. d) a e) zákona může zaměstnavatel pro daňové účely založit nejen na principu příbuzenského vztahu nebo na manželském svazku, ale i např. na faktickém soužití, neposkytuje-li zaměstnavatel plnění pro rodinné příslušníky zaměstnance podle zvláštního právního předpisu (např. podle vyhlášky o FKSP).

#### **K § 6 odst. 9 písm. f)**

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 nemá Česká republika dosud uzavřenou mezinárodní smlouvu upravující zamezení dvojímu zdanění všech druhů příjmů, která je prováděna. Ve vztahu k daňovému rezidentovi státu, se kterým má Česká republika uzavřenou mezinárodní smlouvu upravující zamezení dvojímu zdanění všech druhů příjmů, která je prováděna, 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) nebo c) zákona, tj. uplatní se zvláštní sazba daně, 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 dvojímu 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.

#### **K § 6 odst. 9 písm. i)**

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

V případě hodnoty přechodného ubytování se jedná o částku včetně daně z přidané hodnoty.

#### **K § 6 odst. 13**

Příjmem plynoucím ze zdrojů v zahraničí podle věty druhé se rozumí příjem fyzické osoby ze závislé činnosti z jakéhokoliv smluvního státu, se kterým má Česká republika uzavřenou mezinárodní smlouvu upravující zamezení dvojímu zdanění všech druhů příjmů, která je prováděna, tzn. nejen ze státu, z něhož plynul poplatníkovi původní příjem ze závislé činnosti, ze kterého nebyla část daně započtena na výslednou daňovou povinnost

v bezprostředně předcházejícím zdaňovacím období.

## **K § 7**

1. Za příjmy podle tohoto ustanovení se považují příjmy ze samostatné činnosti vykonávané na základě povolení, registrace nebo jiného souhlasu příslušného orgánu, pokud je ho k výkonu takové samostatné činnosti třeba, a to i tehdy, jestliže toto povolení, registrace nebo souhlas byly vydány v průběhu zdaňovacího období, dále příjmy z nájmu 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), nebo osob zúčastněných na chodu rodinného závodu.

2. Za příjmy podle § 7 odst. 1 písm. c) zákona se také považují příjmy ze samostatné činnosti ve smyslu § 420 odst. 1 občanského zákoníku provozované bez příslušného podnikatelského oprávnění. Pokud je však některá činnost zákonem zcela zakázána (např. obchodování s lidmi, obchod s drogami apod.), nemůže být taková činnost podnikáním ve smyslu § 420 občanského zákoníku.

3. Pro účely zákona se za příjmy ze samostatné činnosti považují také příjmy z krátkodobého ubytování spočívající v pronájmu nemovité věci, který má krátkodobý charakter, činnost je poskytována za účelem rekreace, je spojena s dalšími ubytovacími službami (výměna ložního prádla, úklid, hygienické prostředky aj.), případně je krátkodobé ubytování nabízeno způsobem, který svědčí o zacílení na osoby, které nehledají uspokojení bytové potřeby, ale potřeby přechodného ubytování.

## **K § 7 odst. 1 písm. a)**

1. Zemědělskou výrobou včetně lesního a vodního hospodářství s odvoláním na § 2e odst. 3 zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o zemědělství“), 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, propachtovaných 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, zpracování a výroby živočišných produktů, chov hospodářských zvířat k tahu a chov sportovních a dostihových koní,
- c) produkce chovných a plemenných zvířat, využití jejich genetického materiálu a získávání zárodečných produktů, pokud jde o zvířata uvedená v písmenu b),
- d) výroba osiv a sadby, školkařských výpěstků a genetického materiálu rostlin,
- e) úprava, zpracování a prodej vlastní produkce zemědělské výroby, pokud je konečným produktem zemědělský produkt uvedený v Příloze I Smlouvy o fungování Evropské unie,
- f) chov ryb, vodních živočichů a pěstování rostlin ve vodním útvaru povrchových vod na pozemcích vlastních, pronajatých nebo užívaných na základě jiného právního důvodu,
- g) hospodaření v lese podle zákona č. 289/1995 Sb., o lesích a o změně a doplnění některých zákonů (lesní zákon), ve znění pozdějších předpisů, a to na pozemcích vlastních, pronajatých nebo užívaných na základě jiného právního důvodu,
- h) hospodaření s vodou pro zemědělské a lesnické účely.

Dále se za zemědělskou výrobu považuje zemědělská činnost stanovená podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího pravidla pro přímé platby zemědělcům v režimech podpory v rámci společné zemědělské politiky.

2. Příjmy poplatníka – zemědělského podnikatele (dříve samostatně hospodařící rolník) ze zemědělské výroby a lesního a vodního hospodářství, jsou příjmy podle § 7 odst. 1 písm. a) zákona. Příjmy poplatníka ze zemědělské výroby a lesního a vodního hospodářství,

kteří nejsou provozovány podnikatelem (§ 2e odst. 2 zákona o zemědělství), 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. 7, resp. podle § 10 odst. 4, zákona uplatnit výdaje ve výši 80 % z dosažených příjmů. Od roku 2015 lze výdaje uplatněné 80 % z dosažených příjmů uplatnit do částky stanovené zákonem.

### **K § 7 odst. 7**

1. Pokud poplatník uplatní daňové výdaje procentem z příjmů, uplatní takto výdaje ze všech druhů příjmů, které má podle § 7 odst. 1 písm. a) až c) a odst. 2 zákona a které tvoří jeden dílčí základ daně, s výjimkou uvedenou v § 12 odst. 1 a 2 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.

3. Daňové výdaje procentem z příjmů může uplatnit i poplatník vedoucí účetnictví. Pro účely daně z příjmů v případě, že poplatník uplatňuje daňové výdaje procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 zákona, se vychází z evidence příjmů dle § 7 odst. 8 zákona, tj. včetně přijatých záloh (nikoli pohledávek). Poplatník, který uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 7 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.

6. Příjmy z činnosti poplatníka, kterou poplatník vykonává bez podnikatelského oprávnění, přestože k této činnosti podnikatelské oprávnění potřeba je, jsou podřazeny pod § 7 odst. 1 písm. c) zákona, tj. pod příjmy z jiného podnikání neuvedeného v § 7 odst. 1 písm. a) a b) zákona. V návaznosti na předchozí větu pak poplatník může v souladu s § 7 odst. 7 zákona uplatnit k těmto příjmům výdaje ve výši 40 % z těchto příjmů, maximálně ve výši stanovené zákonem.

### **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 dluhy v cizí měně.

### **K § 8**

#### **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 pozdějších předpisů.

#### **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 nájmu nemovitých věcí nebo bytů a příjmy z nájmu movitých věcí, kromě příležitostného nájmu podle § 10 odst. 1 písm. a) zákona, se u fyzických osob zahrnují

do příjmů z nájmu podle § 9 zákona, případně do příjmů ze samostatné činnosti podle § 7 zákona, jsou-li nemovité věci nebo byty vloženy do obchodního majetku.

2. Součástí nájemného z nemovitých věcí nebo bytů nejsou úhrady za ceny služeb spojených s jejich užíváním. Obdobně v případě nájmu nebytových prostor není součástí úhrady nájemného platba záloh nebo výdaje za služby, jejichž poskytování je spojeno s nájmem (viz občanský zákoník).

3. Zálohy na služby (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 zajišťuje pronajímatel a které po uplynutí roku zúčtuje se skutečnými výdaji za tyto služby, nezahrnuje 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 nájmu se rozumějí i příjmy plynoucí poplatníkovi v případě, kdy pronajímá nemovité věci (jejich části) nebo byty (jejich části) anebo movité věci, které má sám v nájmu či podnájmu, kromě příjmů z příležitostného nájmu věci movité podle § 10 odst. 1 písm. a) zákona, a kromě příjmů podle § 7 zákona.

### **K § 9 odst. 2**

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

### **K § 9 odst. 3**

1. 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 nájmu poplatník vykazoval v § 7 zákona, může v tvorbě rezervy pokračovat i po jeho vyřazení z obchodního majetku, kdy bude příjmy z nájmu vykazovat v rámci § 9 zákona.

2. Platby vlastníka jednotky na provozní výdaje (do tzv. fondu oprav a na účet společenství vlastníků) jsou na straně poplatníka, který nevede účetnictví, daňovým výdajem v okamžiku jejich úhrady. Jsou-li platby (jejich část) určeny na technické zhodnocení společných částí, jsou daňovým výdajem po dokončení technického zhodnocení, a to formou odpisů. Pokud byly platby na provozní výdaje použity na technické zhodnocení společných částí, poplatník podle § 5 odst. 6 zákona o výdaje zahrnuté do základu daně v předchozích zdaňovacích obdobích sníží výdaje ve zdaňovacím období, ve kterém bylo technické zhodnocení dokončeno. O výdaje na technické zhodnocení se zvýší vstupní cena jednotky a do daňových výdajů se tyto výdaje promítnou formou odpisů.

### **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 nájmu, 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. 1**

1. Za ostatní příjmy se považují také úroky ze složené jistoty pro fyzickou osobu. Jistota je definována v § 2254 občanského zákoníku.

2. Dary (bezúplatná plnění) přijaté v souvislosti se závislou činností nebo samostatnou činností, jsou předmětem příjmů ze závislé činnosti podle § 6 zákona nebo příjmů ze samostatné činnosti podle § 7 zákona.

**K § 10 odst. 1 písm. b)**

V případě převodu pozemku se zřízeným právem stavby se úhrada (stavební plat) bude u vlastníka pozemku, který není zahrnut do obchodního majetku, považovat za příjem podle § 10 zákona.

Za jinou věc se považuje také nehmotná věc, např. právo na pohledávku nebo měnový pár.

**K § 10 odst. 1 písm. n)**

Při převodu vlastnického práva k věci se současným zřízením služebnosti k této věci jde o jediné právní jednání, které je, za předpokladu, že strany neujednaly úplatu za převod tohoto vlastnického práva, bezúplatné.

**K § 10 odst. 3 písm. c) bod 1.**

Osvobození bezúplatných příjmů podle zákona se vztahuje na:

- všechny osoby v linii přímé (§ 772 odst. 1 občanského zákoníku), např. prarodiče, rodiče a děti, tj. osoby, kdy pochází jedna od druhé,
- osoby v linii vedlejší (§ 772 odst. 2 občanského zákoníku), které jsou zákonem omezeny na vlastní sourozence (bratry, sestry), strýce, tety, synovce nebo neteře, tj. osoby, které mají společného předka, ale nepochází jedna od druhé,
- vybrané sešvagřené osoby (§ 774 občanského zákoníku), a to dítě manžela a rodiče manžela, tj. poměr mezi jedním manželem a příbuzným druhého manžela,
- ostatní zákonem vymezené osoby, tj. manžela, manžela dítěte a manžela rodiče.

**K § 10 odst. 3 písm. c) bod 2.**

V případě prokazování společně hospodařící domácnosti důkazními prostředky mohou být např. svědectví sousedů, poštovní doručovatelky, potvrzení obecního či obvodního úřadu, lékaře ošetřujícího osobu dárce, potvrzení u provozovatele poštovních služeb o doručování korespondence, potvrzení o úhradě společných nákladů na domácnost, např. účtem, výpisem z účtu u peněžního ústavu, či jinými listinami nebo důkazními prostředky.

**K § 10 odst. 4**

1. Jednotlivým druhem příjmu se rozumí např. příjem z prodeje nemovitých věcí, příjem z prodeje movitých věcí, příjem z prodeje cenných papírů, příjem z příležitostných činností a příjem z příležitostného nájmu 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**

Zákon při bezúplatném nabytí věci odkazuje na cenu určenou podle zvláštního právního předpisu upravujícího oceňování majetku (tj. zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „oceňovací zákon“). Potom podle ust. § 2 odst. 1 oceňovacího zákona se obvyklá cena použije pouze pro takový majetek (např. movité věci), pro který oceňovací zákon nestanoví jiný způsob oceňování.

Pro nemovité věci, majetková práva, cenné papíry, ostatní majetek (platební prostředky, platební karty, ceniny a vklady) a pro obchodní závod však oceňovací zákon stanovuje konkrétní způsoby ocenění. To znamená, že pro vyjmenovaný majetek se přednostně použije

ocenění upravené příslušnými ustanoveními oceňovacího zákona, tedy tzv. cenou zjištěnou. Např. jsou-li předmětem ocenění nemovité věci, je jejich ocenění upraveno v ust. §§ 3 – 16 oceňovacího zákona s použitím oceňovací vyhlášky (vyhláška č. 441/2013 Sb., k provedení zákona o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů), účinné k datu ocenění. Nelze tedy v těchto případech použít ocenění cenou obvyklou, ale cenou zjištěnou.

### **K § 12**

Příjmy dosažené společně poplatníky z titulu spoluvlastnictví a společné výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení se rozdělují mezi poplatníky podle jejich spoluvlastnických podílů. Plynou-li příjmy z užívání věci ve spoluvlastnictví na základě smlouvy jen určitým spoluvlastníkům nebo jinak, než odpovídá jejich spoluvlastnickým podílům, rozdělují se tyto příjmy a výdaje podle této smlouvy; přitom výdaje musí být pro účely tohoto ustanovení rozdělovány ve stejném poměru jako příjmy.

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

### **K § 13**

Příjmy dosažené při společně vykonávané samostatné 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.

### **K § 15**

#### **K § 15 odst. 1**

1. Od základu daně lze hodnotu poskytnutých bezúplatných plnění (např. darů) odečíst v tom zdaňovacím období, ve kterém byla prokazatelně poskytnuta.

2. Za bezúplatná plnění (např. dary), jejichž hodnotu lze odečíst od základu daně, se považují i nepeněžní bezúplatná plnění včetně služeb, která se ocení, pokud není známa jejich cena, cenami v souladu s oceňovacím zákonem (§ 3 odst. 3 a § 23 odst. 6 zákona). Pokud již byla hodnota bezúplatně poskytnutého výkonu – služby zahrnuta do daňových výdajů, je nutno upravit daňové výdaje.

3. Jedním odběrem krve dárce se rozumí odběr krve a jejích složek (např. plasmy, krevních destiček a jiných složek) provedený v jednom dni, a to i v případě odběru více složek krve.

4. Od zdaňovacího období 2015 si mohou dárce krve uplatnit nezdanitelnou část základu daně podle § 15 odst. 1 zákona pouze v případě, že jim nebyly uhrazeny jiné než prokázané cestovní náhrady spojené s odběrem podle § 32 odst. 2 zákona o specifických zdravotních službách.

5. Poskytnuté bezúplatné plnění prokáže poskytovatel dokladem, ze kterého musí být patrné, kdo je příjemcem bezúplatného plnění, hodnota bezúplatného plnění, předmět bezúplatného plnění, účel, na který bylo bezúplatné plnění poskytnuto, a datum poskytnutí.

#### **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. doplňkové úvěry k hypotečním úvěrům). Vždy však musí být z uzavřených smluv zřejmá souvislost s hypotečním úvěrem a s předmětnou bytovou potřebou. Spotřebitelský úvěr na bydlení poskytnutý bankou, který je zajištěný nemovitou věcí se posuzuje jako úvěr hypoteční. Spotřebitelské úvěry na bydlení poskytnuté „jinou“ finanční institucí (například spořitelní a úvěrní družstvo) než bankou nebo stavební spořitelnou,



nemohou být daňově zvýhodněny, nelze z nich úroky uplatnit.

2. Bytem se rozumí označení místa, nikoliv věci, která je způsobilá být předmětem vlastnického práva (taková věc je označena jako jednotka podle § 1158 - § 1222 občanského zákoníku).

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 § 4b odst. 1 písm. a) až c) zákona 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.

5. Daňová úleva nenáleží na část úroků z úvěru od banky nebo stavební spořitelny, který je poskytnutý na účely, které nejsou definovány jako bytová potřeba v zákoně, např. na pořízení bytového zařízení, úhradu dlužného nájemného, na úhradu úvěrového pojištění, na náhradu výdajů vynaložených poplatníkem z vlastních zdrojů apod.

### **K § 15 odst. 8**

Poplatník, který úspěšně absolvoval zkoušku ověřující výsledky dalšího vzdělávání, disponuje osvědčením o úspěšném vykonání zkoušky podle § 19 zákona č. 179/2006 Sb., o ověřování a uznávání výsledků dalšího vzdělávání a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, kterým je možno doložit oprávněnost nároku na uplatnění této nezdanitelné částky společně s potvrzením o úhradě za zkoušku.

### **K § 15 odst. 9, k § 35ba odst. 2 a k § 35c odst. 5**

Potvrzení zahraničního správce daně by mělo obsahovat následující údaje: identifikační údaje poplatníka a manželky/manžela žijící ve společně hospodařící domácnosti, které zahrnují jméno a příjmení, datum narození, stát bydliště pro daňové účely, adresu bydliště a u poplatníka navíc identifikační číslo nebo rodné číslo nebo daňové identifikační číslo a typ dokladu prokazujícího totožnost, u poplatníka i manželky/manžela výši příjmu ve státě bydliště pro daňové účely podléhající zdanění v členění na příjmy ze zaměstnání, ze samostatné činnosti, z nájmu, z kapitálového majetku a ostatní, údaje o dětech žijících s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti, které obsahují jméno a příjmení, datum narození a počet měsíců. Jako vzor lze využít tiskopis Ministerstva financí České republiky.

Všechny osoby podávající daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob prokazují nárok na odečet nezdanitelných částí základu daně podle § 15 zákona, slev na dani podle § 35ba zákona a daňového zvýhodnění podle § 35c zákona obdobným způsobem jako je prokazuje poplatník (zaměstnanec) plátcí daně (zaměstnavateli) podle ust. § 38l zákona.

### **K § 17**

U států, se kterými má Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění všech druhů příjmů, která je prováděna, se v případě, že právnická osoba naplní kritéria daňového rezidentství dle vnitrostátních právních předpisů obou smluvních států (např. v jednom státě je považována za daňového rezidenta z titulu sídla a ve druhém státě z titulu místa skutečného vedení), použijí pro určení daňového rezidentství kritéria uvedená v příslušné smlouvě.

### **K § 18 odst. 2 písm. b)**

Předmětem daně z příjmů právnických osob nejsou u obcí příjmy z nabytého majetku převedeného podle § 2c zákona č. 172/1991 Sb., o přechodu některých věcí z majetku České republiky do vlastnictví obcí, ve znění pozdějších předpisů, za předpokladu, že budou splněny všechny zákonné podmínky pro převod.

**K § 19 odst. 1 písm. ze) až zi)**

1. Okamžikem, ke kterému je posuzováno splnění podmínek pro osvobození podílů na zisku vyplácených českou dceřinou společností, je den rozhodnutí valné hromady české dceřiné společnosti o výplatě podílů na zisku (zálohy na podíl na zisku) nebo den rozhodný pro určení osob majících právo na podíl na zisku (zálohy na podíl na zisku), pokud je valnou hromadou dceřiné společnosti v souladu se zákonem o obchodních korporacích rozhodnuto o výplatě podílů na zisku (zálohy na podíl na zisku). To platí i v případě postoupení samostatně převoditelného práva na výplatu konkrétního podílu na zisku (zálohy na podíl na zisku) na jinou osobu po tomto dni, kdy je pro účely daňového posouzení podílu na zisku (zálohy na podíl na zisku) rozhodující režim na straně držitele majetkové účasti k tomuto dni.

2. 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.

3. Osvobození příjmů podle § 19 odst. 1 písm. ze) až 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 základním kapitálu podle § 19 odst. 3 písm. b) a c) zákona, přestože je tento minimální podíl získán před jejich skutečnou výplatou.

4. 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 České republiky, 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) a zl) zákona.

**K § 19 odst. 1 písm. zj) a zk)**

Podmínkou pro uplatnění osvobození licenčních poplatků a úroků z úvěrových finančních nástrojů podle § 19 odst. 1 písm. zj) a zk) zákona je vydání rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků a úroků z úvěrových finančních nástrojů podle § 38nb zákona, přičemž toto osvobození lze na základě vydaného rozhodnutí podle § 38nb zákona uplatnit i zpětně za období, u kterých neuplynula lhůta pro stanovení daně.

Ustanovení § 19 odst. 1 písm. zj) a zk) zákona se uplatňuje pouze v případech, kdy příslušná smlouva o zamezení dvojímu zdanění umožňuje zdanit tento typ příjmů v České republice.

**K § 19 odst. 3 písm. a) bod 1., odst. 8 a odst. 10**

1. 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,
- société en commandite par actions/Kommanditaktiengesellschaft/società in accomandita per azioni.

2. Za společnost, která je daňovým rezidentem Norska, se považuje

- aksjeselskap (AS),
- allmennaksjeselskap (ASA),
- europeisk selskap (SE),
- europeisk samvirkeforetak (SCE),
- aksjefond,
- sparebank,

- gjensidig forsikringselskap,
  - samvirkeforetak,
  - interkommunalt selskap.
3. Za společnost, která je daňovým rezidentem Islandu, se považuje
- hlutafélög,
  - einkahlutafélög,
  - samlagshlutafélög.
4. Za společnost, která je daňovým rezidentem Lichtenštejska se považuje
- Association („Verein“),
  - Company limited by shares („Aktiengesellschaft“),
  - Partnership limited by shares („Kommanditaktiengesellschaft“),
  - Company limited by parts („Anteilsgesellschaft“),
  - Private company limited by shares („Gesellschaft mit beschränkter Haftung“),
  - Cooperative society („Genossenschaft“),
  - Mutual insurance association („Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit“),
  - Establishment („Anstalt“),
  - Foundation („Stiftung“),
  - Collective investment vehicle (fund),
  - Trust enterprise with legal personality („Treuunternehmen mit Persönlichkeit“).

**K § 19 odst. 3 písm. b) a c)**

Dojde-li k přeměně (přitom za přeměnu se považuje i změna právní formy podle zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů) dceřiné nebo mateřské společnosti podle § 23c zákona, pro zajištění daňové neutrality v případě přeměn společností se doba 12 měsíců podle § 19 odst. 3 písm. b) a c) zákona u nástupnické společnosti nepřerušuje.

**K § 19 odst. 11 písm. b)**

Za obdobnou úlevu se pro využití tohoto ustanovení nepovažuje uplatnění odčitatelných položek nebo slev na dani.

**K § 19b odst. 2 písm. b) a k § 25 odst. 1 písm. i)**

Pro účely aplikace těchto ustanovení při stanovení základu daně veřejně prospěšných poplatníků se kapitálovým dovybavením rozumí navýšení vlastních zdrojů (vlastního jmění) poplatníka zakladatelem nebo jinou osobou v průběhu existence poplatníka. Může se jednat také o zvýšení nadační jistiny nadačním darem podle § 334 občanského zákoníku nebo obdobné trvalé navýšení vlastního jmění fundace, ústavu, obecně prospěšné společnosti nebo spolku v průběhu jejich existence.

**K § 20 odst. 8**

1. Od základu daně lze odečíst hodnotu poskytnutých bezúplatných plnění v tom zdaňovacím období, ve kterém byla prokazatelně poskytnuta.

2. Za bezúplatná plnění (např. dary), jejichž hodnotu lze odečíst od základu daně, se považují i nepeněžní bezúplatná plnění včetně služeb, která se ocení, pokud není známa jejich cena, cenami v souladu s oceňovacím zákonem (§ 23 odst. 6 zákona), a u ostatního majetku účetní hodnotou, a to včetně daně z přidané hodnoty, kterou je plátcé povinen odvést. Pokud již byla hodnota bezúplatně poskytnutého výkonu – služby zahrnuta do daňových výdajů, je nutno upravit daňové výdaje.

3. Poskytnutá bezúplatná plnění (např. dary) prokáže poskytovatel dokladem, ze kterého musí být patrné, kdo je příjemcem bezúplatného plnění, hodnota bezúplatného plnění, předmět bezúplatného plnění, účel, na který bylo bezúplatné plnění poskytnuto, a datum poskytnutí bezúplatného plnění. V případě, že 10% snížení základu daně činí méně než 2 000 Kč, bude při splnění podmínky minimální hodnoty bezúplatného plnění 2 000 Kč odpočítána

pouze částka představující 10 % základu daně. Při posuzování minimální výše hodnoty daru je nutné přihlídnout ke způsobu darování.

Příklad:

a) Právnícká osoba darovala neziskové organizaci v jednom zdaňovacím období každý měsíc částku 200 Kč na humanitární účely (celkem 12 darů ve výši 200 Kč). Přestože v úhrnu za zdaňovací období je splněna podmínka minimální darované částky 2 000 Kč (celkem byla darována částka 2 400 Kč), vzhledem k tomu, že se jednalo o 12 darů, nelze tato plnění odečíst od základu daně, protože není splněna zákonná podmínka minimální hodnoty jednotlivého poskytnutého daru, která činí 2 000 Kč.

b) Právnícká osoba se smluvně zavázala darovat neziskové organizaci 2 400 Kč na humanitární účely, a to ve splátkách, každý měsíc částku 200 Kč (celkem 12 splátek ve výši 200 Kč). Protože se jedná o jeden dar (být hrazený ve splátkách) lze částku poskytnutou v daném zdaňovacím období odečíst od základu daně.

#### **K § 21b odst. 4**

Nabyli-li nabyvatel vlastnické právo alespoň k jedné jednotce přede dnem nabytí účinnosti občanského zákoníku podle zákona o vlastnictví bytů, vznikne i po dni účinnosti občanského zákoníku vlastnické právo k jednotkám v tomto domě podle dosavadních právních předpisů. Pojem „jednotka“ bude naplněn starým obsahem. V jednom domě bude zachován jeden režim bytových jednotek.

#### **K § 21h**

U poplatníka, který účtuje v soustavě podvojného účetnictví, se pro zjištění základu daně vychází z výnosů a nákladů stanovených v souladu s právními předpisy upravujícími účetnictví (§ 21h ve spojení s § 23 odst. 2 zákona). Pro tyto účely je rozhodná výše výnosů a nákladů daného účetního období vykázaná v souladu s účetními metodami (např. metoda účtování na účtech časového rozlišení, na dohadných účtech, na účtech zásob, metoda ocenění majetku a závazků, metoda účtování kurzových rozdílů k účtům majetku a závazků vyjádřených v cizí měně).

#### **K § 22**

1. Příjmy ze závislé činnosti představují příjmy za vykonanou práci na území České republiky, 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 České republiky závislou činnost nevykonává a realizuje zdanitelné příjmy související s již ukončeným výkonem závislé činnosti na území České republiky (např. příjem související s realizací zaměstnanecké opce představující odměnu zaměstnance za vykonanou práci v České republice, nebo různé bonusy apod.). Pokud zaměstnanec vykonává závislou činnost jak v České republice, tak i v zahraničí, v České republice bude zdanitelný pouze příjem ze závislé činnosti vykonané na území České republiky. Stejný přístup platí i u zaměstnanců v režimu mezinárodního pronájmu pracovní síly podle § 6 odst. 2 zákona, kdy za příjem ze zdrojů na území České republiky je taktéž považován příjem za práci fyzicky vykonávanou na území České republiky.

Odlišnou právní kvalifikaci má však např. příjem pobíraný z titulu konkurenční doložky, byť i tento příjem souvisí se zaměstnáním. Není to totiž odměna pobíraná z titulu výkonu zaměstnání před tím, než byl ukončen pracovní poměr. Jedná se o příjem, který kompenzuje to, že zaměstnanec nesmí po určité době po skončení pracovního poměru vykonávat činnost obdobnou té, kterou vykonával v České republice pro svého zaměstnavatele, a nelze jej tak spojovat přímo s výkonem práce v České republice. Tento příjem by tak, i v souladu s čl. Zaměstnání/Příjmy ze zaměstnání/Závislá činnost příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, podléhal zdanění pouze v zemi daňové rezidence zaměstnance.

2. Výrobně technickými a jinými hospodářsky využitelnými poznatky se rozumí 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. Uplaty (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 tímtož 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.

Provádění instalačního či montážního projektu mimo vlastní stavební projekt (např. v rámci již hotové a užívané budovy) není z hlediska možného vzniku stálé provozovny posuzováno jako stavba, staveniště či instalační projekt, ale jako služba a zkoumá se tedy s ohledem na vznik tzv. službové stálé provozovny (viz výhrada České republiky k Modelové smlouvě OECD o zamezení dvojímu zdanění).

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 České republiky 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 má Česká republika uzavřenou mezinárodní smlouvu upravující zamezení dvojímu zdanění všech druhů příjmů, která je prováděna, se překvalifikování úroků, které se neuznávají jako výdaj podle § 25 odst. 1 písm. w) a zl) zákona, na podíl na zisku uplatní pouze tehdy, pokud je mezi věřitelem a dlužníkem zvláštní vztah. Tento zvláštní vztah je charakterizován například tím, že

- úvěrový finanční nástroj značně převyšuje jakékoliv jiné vklady do majetku obchodní korporace nebo byl poskytnut k vyrovnání úbytku podstatné části majetku a není pokryt likvidními aktivy,
- věřitel se podílí na zisku obchodní korporace,

- splácení úvěrového finančního nástroje je podřízeno nárokům jiných věřitelů nebo výplatě podílu na zisku,
- výše nebo výplata úroků závisí na zisku obchodní korporace,
- smlouva o úvěrovém finančním nástroji neobsahuje žádné přesné ustanovení o lhůtě splatnosti.

12. Slovní spojení „jiné příjmy z držby kapitálového majetku“ uvedené v ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 3. zákona zahrnuje např. vrácení emisního ážia, příplatku mimo základní kapitál apod.

13. V případě příjmů (ať již jsou úplatné či bezúplatné) z převodu podílů v obchodních korporacích, které mají sídlo na území České republiky, se vždy uplatní, z hlediska stanovení zdroje příjmu, ustanovení § 22 odst. 1 písm. h) zákona, tzn., že podmínkou zdroje takového příjmu na území České republiky není skutečnost, že plátcem příjmu je daňový rezident České republiky. Výklad k postupům vztahujícím se ke zdaňování daňových nerezidentů České republiky z příjmů z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny, z příjmů ze služeb a z příjmů z nezávislé činnosti, je z pohledu poplatníků a plátců upraven v samostatných pokynech Ministerstva financí a Generálního finančního ředitelství.

## **K § 23**

### **K § 23 odst. 2**

1. Nevýznamné a pravidelně se opakující daňové výdaje, popř. příjmy, které podle právních předpisů upravujících účetnictví 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 nebo 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, úplata u finančního leasingu, 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 právními předpisy upravujícími účetnictví.

3. Kurzové rozdíly zaúčtované v souladu s právními předpisy upravujícími účetnictví 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 nebo příjmu 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) odstoupení od smlouvy datum zrušení smlouvy,
- e) vyměření nebo doměření daně správcem daně na základě daňové kontroly nebo postupu k odstranění pochybností datum oznámení rozhodnutí správce daně, tj. den, od kterého je rozhodnutí pro příjemce účinné podle § 101 odst. 5 daňového řádu; pokud se jedná o daně, které jsou daňově účinné ke dni zaplacení, je rozhodným datem úhrada

- vyměřené nebo doměřené daně,
- f) doměření daně na základě dodatečného daňového přiznání poslední den lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání; pokud se jedná o daně, které jsou daňově účinné ke dni zaplacení, je rozhodným datem úhrada doměřené daně,
  - g) 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 různým datům, je vždy rozhodné datum nabytí účinnosti příslušné části dohody o narovnání nebo jiné obdobné smlouvy či dohody. Týká-li se narovnání věcného práva k věci zapsané do veřejného seznamu, nastávají účinky narovnání zápisem do tohoto seznamu.

### **K § 23 odst. 3**

1. Pokud veřejně prospěšný poplatník uplatní v daňovém přiznání snižující položku podle § 20 odst. 7 zákona a následně dosaženou úsporu využije v souladu se zákonem pouze zčásti, je povinen zvýšit základ daně podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod. 8. zákona o poměrnou část snižující položky, ze které byla vygenerována nevyčerpaná úspora.

Příklad výpočtu pro zvyšující položku podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 8. zákona:

Uplatněná snižující položka 300 000 Kč, úspora při sazbě 19 % činí 57 000 Kč. Poplatník ze vzniklé úspory vyčerpal v souladu se zákonem pouze částku 30 000 Kč.

$$300\,000 \times (27\,000 : 57\,000) = 142\,105 \text{ Kč}$$

Částka snižující položky, která zvýší základ daně a která odpovídá nevyčerpané slevě, činí 142 105 Kč.

2. Pro účely § 23 odst. 3 písm. a) bod 9. zákona se za rozdíl, o který se zvyšuje základ daně, považuje posílení vlastního kapitálu vzniklé v důsledku toho, že úhrn vzájemných dluhů (mimo dluhů z titulu závazkových pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze smluvních vztahů) zúčastněných a nástupnických obchodních korporací převyšoval úhrn vzájemných pohledávek (mimo pohledávek z titulu závazkových pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze smluvních vztahů). Rezervy se pro účely tohoto ustanovení zákona nepovažují za dluhy.

### **K § 23 odst. 4**

1. Za částky, které již byly u téhož poplatníka zdaněny podle zákona, se považují zejména
- a) 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,
  - b) částky zaúčtované ve prospěch výnosů hrazené původně ze zisku po zdanění (např. vrácení stipendií, stabilizačních půjček).

2. V případě, že příjmy zdaněné srážkovou daní poplatník zahrne do daňového přiznání (§ 36 odst. 6 a 7 zákona), neaplikuje se ustanovení § 23 odst. 4 písm. a) zákona.

### **K § 23 odst. 6**

1. Za nepeněžní plnění se nepovažují daňové výdaje spojené se zajišťováním správy nemovitých věcí a s obvyklým udržováním, které je povinen hradit nájemce v souvislosti se smluveným způsobem užívání najaté věci.

2. Příjmem vlastníka je také nepeněžní plnění od nájemce, kterým je zcela nebo zčásti hrazeno nájemné (např. formou technického zhodnocení, oprav, údržby), a to

- a) u vlastníka, který vede účetnictví, v tom zdaňovacím období, ve kterém je nájemné součástí příjmů (výnosů) podle právních předpisů upravujících účetnictví, při respektování věcné a časové souvislosti,
- b) u ostatních vlastníků v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo nepeněžní plnění nájemcem vynaloženo.

3. U vlastníka 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.

4. 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 § 79 odst. 1 až 7 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), v souvislosti s registrací plátce.

5. Daň z přidané hodnoty není příjmem podle bodu 4., jestliže poplatník při uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty sníží

a) vstupní cenu hmotného a nehmotného majetku o poměrnou část daně z přidané hodnoty podle § 79 odst. 1 až 7 zákona o DPH způsobem uvedeným v pokynu k § 29 zákona v bodu 3.,

b) hodnotu zásob o uplatněný odpočet daně z přidané hodnoty, vede-li účetnictví.

6. Podle bodů 4. a 5. se postupuje obdobně i v případě úpravy odpočtu daně podle § 78 až 78da zákona o DPH a vyrovnání odpočtu daně podle § 77 zákona o DPH, pokud je zvyšován nárok na odpočet daně, a to ve zdaňovacím období, kdy o úpravě nebo vyrovnání odpočtu bylo účtováno nebo evidováno pro účely daně z přidané hodnoty.

7. Pokud vlastník poskytne nájemci pouze částečnou úhradu hodnoty technického zhodnocení provedeného nájemcem, je u vlastníka nepeněžním příjmem podle § 23 odst. 6 zákona rozdíl mezi hodnotou technického zhodnocení, kterou by měl majetek při rovnoměrném odpisování podle § 31 odst. 1 písm. a) zákona, nebo hodnotou technického zhodnocení stanovenou znaleckým posudkem a úhradou.

### **K § 23 odst. 7**

1. 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.

2. Pro účely posouzení, zda jsou ceny sjednávány mezi spojenými osobami stanoveny v souladu se zněním § 23 odst. 7 zákona, se mj. postupuje dle zásad zakotvených ve Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy vydané OECD, která je průběžně aktualizována a doplňována, zvláště pak v souladu s principem tržního odstupu. Zmíněný princip tržního odstupu lze v rámci České republiky aplikovat také na srovnání podmínek sjednaných či uložených mezi spojenými osobami s podmínkami, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky. Příslušné postupy jsou mimo výše uvedenou Směrnici OECD podrobně rozvedeny v samostatných pokynech Ministerstva financí nebo Generálního finančního ředitelství.

3. Jinak spojené osoby jsou i osoby blízké (§ 23 odst. 7 písm. b) bod 4. zákona). Pro účely tohoto ustanovení se za osoby blízké považují osoby vymezené v § 22 občanského zákoníku (osoby, které spolu trvale žijí, osoby navzájem blízké).

### **K § 23 odst. 8**

1. Za přerušení 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.

2. Ukončí-li poplatník uvedený v § 2 zákona činnost podle § 7 zákona s tím, že bude pronajímáný 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 nájmu tohoto majetku (základ daně se neupraví např. o pohledávky a dluhy z titulu nájmu příslušného majetku, rezervu na opravu pronajímaného majetku).

3. Podle § 23 odst. 8 zákona se neposuzují pohledávky, které vznikly z titulu příjmů fyzických osob, které nejsou předmětem daně (např. z titulu úvěrových finančních nástrojů) nebo jsou od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny.

### **K § 23 odst. 15**

Při zahájení zahrnování oceňovacího rozdílu při koupi obchodního závodu nebo části obchodního závodu nebo goodwillu do základu daně podle § 23 odst. 15 zákona postupuje poplatník, který vede účetnictví, v souladu s právními předpisy upravujícími účetnictví.



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 § 23g**

1. V případě ustanovení § 23g odst. 2 písm. c) zákona je rozhodným okamžikem změna daňového rezidenství. K aplikaci zdanění však nestačí samotná změna daňového rezidenství, ale musí dojít k přeřazení majetku spojeného s tímto přemístěním daňové rezidence s důsledkem, že se na příjmy plynoucí z následného úplatného převodu tohoto majetku nebude vztahovat daňová povinnost v České republice.

2. Přemístění majetku bez změny vlastnictví je obecně aplikováno na veškerý majetek poplatníka. Majetek ve smyslu § 23g zákona je vykládán v souladu s ustanovením § 495 občanského zákoníku, a to jako „souhrn všeho, co dané osobě patří“. Zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví podle § 23g zákona tak podléhají i položky majetku evidované poplatníkem na podrozvahových účtech.

3. Při přeměnách je třeba vždy posoudit, zda u konkrétního přemísťovaného majetku došlo ke změně vlastnictví či nikoliv. V případě, že v rámci přeměny dojde ke změně vlastnictví přemísťovaného majetku, ustanovení § 23g zákona se neaplikuje. Pokud v rámci přeměny nedojde ke změně vlastnictví přemísťovaného majetku a zároveň dojde k některé ze skutečností uvedených v § 23g odst. 2 zákona, ustanovení § 23g zákona se aplikuje. V případě vkladu dochází u přemísťovaného majetku ke změně vlastnictví vždy a zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví podle § 23g zákona se tudíž neaplikuje.

### **K § 24**

#### **K § 24 odst. 1**

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

1. U vlastníka 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 jako daňový výdaj uplatnit odpisy ze zvýšené vstupní (zůstatkové) ceny tohoto majetku, pokud jej podle § 28 odst. 3 zákona neodpisuje nájemce.

2. Výdaje vynaložené v souvislosti se zajišťováním správy nemovitých věcí a výdaje vynaložené nájemcem v souvislosti se smluveným způsobem užívání najaté věci.

3. Částky zaúčtované v souladu s právními předpisy upravujícími účetnictví 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 se považují za daňové výdaje podle § 24 odst. 2 písm. x) zákona jen výdaje 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.

5. Částky náhrad za převzetí zákaznické základny hrazené nájemci pronajímatelem nebo novým nájemcem dle ustanovení § 2315 občanského zákoníku.

#### **K § 24 odst. 2**

1. Výdaje 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 dospělých zvířat a jejich skupin (§ 29 odst. 2 zákona) vyřazených v důsledku nezaviněného úhynu nebo nutné porážky je daňovým výdajem podle § 24 odst. 2 písm. b) bod 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. l) 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 vynaložené na odstranění poškozeného nebo zničeného stavebního díla, pokud nejsou součástí ocenění dlouhodobého hmotného majetku podle právních předpisů upravujících účetnictví.

4. U poplatníků vedoucích daňovou evidenci se poměrná výše úplaty u finančního leasingu připadající ze sjednané doby 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 úplata u finančního leasingu časově rozliší podle právních předpisů upravujících účetnictví.

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 § 79a a § 79b 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 daně podle zákona o DPH,

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 v souladu s právními předpisy upravujícími účetnictví; 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 daně podle zákona o DPH.

7. Podle bodů 5. a 6. se postupuje obdobně i v případě úpravy odpočtu daně podle § 78 až § 78da zákona o DPH a vyrovnání odpočtu daně podle § 77 zákona o DPH, pokud je snižován nárok na odpočet daně, a to ve zdaňovacím období, kdy o úpravě nebo vyrovnání odpočtu bylo účtováno nebo evidováno v daňové evidenci.

8. Daní z příjmů a daní darovacích zaplacenou v zahraničí se pro účely ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) zákona rozumí také daň z příjmů a daň darovacích zaplacená ve státě, se kterým nemá Česká republika uzavřenou mezinárodní smlouvu upravující zamezení dvojímu zdanění všech druhů příjmů, která je prováděna.

9. Daň zaplacenou v zahraničí ovládanou zahraniční společností, případně jinou ovládající společností v rámci aplikace § 38fa zákona nelze v rozsahu, v jakém o ni nebylo možné snížit daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38fa zákona, uplatnit jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

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 veřejné zdravotní pojištění, které souvisí s výdaji uvedenými v § 25 zákona s výjimkou výdajů v § 25 odst. 1 písm. g) zákona.

11. Daňovým výdajem je také doměřená
- 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 nemovitých věcí, jestliže byla uhrazena.
12. 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, které je zaměstnavatel povinen hradit, včetně výdajů na pořízení osobních ochranných pracovních prostředků podle obecně závazných právních předpisů.
13. Vzdělávacími zařízeními podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. zákona se rozumějí pouze zařízení sloužící ke vzdělávání vlastních pracovníků. Daňovými výdaji jsou výdaje 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 souvisejících se vzděláváním vlastních pracovníků, stanovenou podle vhodného kritéria (např. lůžkodny, doba trvání jednotlivých činností). Pro část výdajů vynaložených na vzdělávání jiných osob nebo na jiné účely platí § 25 odst. 1 písm. k) zákona a daňové výdaje se uznávají pouze do výše dosažených příjmů.
14. Daňovými výdaji podle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 2. zákona jsou i výdaje na pracovnělékařské prohlídky podle zákona o specifických zdravotních službách.
15. Je-li při školeních zajištěno stravování (oběd nebo občerstvení), je jeho cena bez ohledu na formu uvedenou na pozvánce podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. zákona výdajem zaměstnavatele, který vyslal zaměstnance na školení související s předmětem činnosti zaměstnavatele nebo s pracovním zařazením zaměstnance.
16. Daňovými výdaji na provoz vlastního stravovacího zařízení podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. zákona se rozumějí výdaje 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.
17. 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 pracovně právním vztahu při odchodu do důchodu, uznávají se výdaje obdobně jako ve vlastním stravovacím zařízení.
18. 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 nájemní smlouvy. Přitom lze za daňový výdaj považovat příspěvek na jedno jídlo za jednu směnu. Ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. zákona lze použít i v případě stravování zajišťovaného prostřednictvím elektronických karet při dodržení všech zákonem stanovených podmínek. Při zajištění stravování prostřednictvím stravenek nebo elektronických karet se cenou jídla rozumí hodnota stravenky včetně poplatku za zprostředkování jejího nákupu. Cena jídla není stanovena hodnotou stravenky, ale je stanovena vnitřní směnicí zaměstnavatele, což znamená, že na jedno jídlo může být poskytnuto zaměstnavatelem i více stravenek (př. hodnota jídla je 90 Kč, tzn. lze poskytnout 3 kusy stravenek v hodnotě 30 Kč). Stravenky mohou být zaměstnanci poskytnuty i zpětně dle skutečně odpracovaných směn v délce minimálně tří hodin. Pro posouzení doby trvání pracovní směny je rozhodná délka pracovní směny stanovená zaměstnavatelem konkrétnímu zaměstnanci v souladu se zákoníkem práce.
19. 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 spojené s dovozem a výdejem jídel.
20. Vozidlem v nájmu podle § 24 odst. 2 písm. k) zákona se rozumí také vozidlo najaté v půjčovně vozidel.
21. Pro účely uplatnění daňových výdajů na pohonné hmoty podle § 24 odst. 2 písm. k) zákona se u plátců daně z přidané hodnoty zahrne do daňových výdajů cena za spotřebované pohonné hmoty bez daně z přidané hodnoty, jestliže je tato uplatňovaná jako odpočet daně

z přidané hodnoty.

22. Pro účely uplatnění daňových výdajů na pohonné hmoty podle § 24 odst. 2 písm. k) zákona, pokud správce daně nestanoví jinak, vede poplatník evidenci jízd tak, aby takto vynaložené výdaje mohl prokázat. V evidenci jízd jsou uváděny minimálně tyto údaje: datum jízdy, cíl jízdy, účel jízdy, ujeté kilometry. Dále poplatník vede údaje o typu vozidla, registrační značce (státní poznávací značce), stavu ujetých kilometrů 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).

23. 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).

24. Náhradou daňových výdajů za spotřebované pohonné hmoty se rozumí částka stanovená v závislosti na počtu ujetých kilometrů, nákupní ceně pohonných hmot a na údaji o spotřebě pohonných hmot pro kombinovaný provoz uvedeném výrobcem nebo dovozcem v technickém průkazu motorového vozidla. Není-li tento údaj v technickém průkazu motorového vozidla uveden, vypočítá se údaj o spotřebě pohonných hmot jako aritmetický průměr z údajů uvedených 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 motorového vozidla oprávněným orgánem s odkazem na údaj stanovený autorizovanou zkušebnou. U vozidel kategorie M<sub>1</sub>, resp. N<sub>1</sub> – viz zákon č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů, a příloha č. 2 k vyhlášce č. 341/2014 Sb., o schvalování technické způsobilosti a o technických podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích.

25. Pokud poplatník uplatňuje daňové výdaje na pohonné hmoty ve výši náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty, lze v závislosti na používaném způsobu evidence spotřeby pohonných hmot zjišťovat jako úhrn dílčích výdajů za spotřebované pohonné hmoty za celý vozový park poplatníka.

26. Při využívání motorového vozidla, které je zahrnuto v obchodním majetku poplatníka nebo v nájmu, jak pro služební, tak i pro soukromé účely zaměstnanců, a u kterého proto nemůže být uplatněn paušální výdaj na dopravu [§ 24 odst. 2 písm. zt) zákona], se neuplatňuje režim poměrné výše 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 kilometrů. Přitom výdaje za pohonné hmoty jsou daňovým výdajem pouze při použití vozidla pro služební účely.

27. 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 již nebyly uplatněny jako daňové výdaje, a to ani v předchozích zdaňovacích obdobích.

28. Zvýšenými výdaji v důsledku opatření stanovených obecně závaznými předpisy podle § 24 odst. 2 písm. l) zákona se rozumějí např. výdaje v důsledku zákazu výroby, technologických postupů, používání přípravků, nařízené likvidace zvířat.

29. 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.

30. Za daňové výdaje se považují také výdaje, které vznikly v souvislosti s pořízením cenných papírů (např. úroky z úvěrových finančních nástrojů čerpaných na pořízení cenných papírů) a přitom nejsou podle právních předpisů upravujících účetnictví zahrnovány do pořizovací ceny a současně nejsou neuznatelnými výdaji podle § 25 zákona.

31. 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 obchodní korporace.

32. Při zprostředkování zaměstnání formou dočasného přidělení zaměstnance k výkonu práce pro jinou právnickou nebo fyzickou osobu (agenturou práce pro uživatele), jsou výdaje na přechodné ubytování daňovým výdajem u zaměstnavatele (agentury práce) za podmínek uvedených v § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. zákona, pokud se nejedná o pracovní cestu. Bude-li na základě smlouvy mezi agenturou práce a uživatelem hradit výdaje na přechodné ubytování uživatel, jsou na straně uživatele výdaje na přechodné ubytování dočasně přidělených zaměstnanců daňovým výdajem tehdy, je-li toto ubytování uživatelem zajišťováno na základě obchodně-právní dohody uzavřené mezi agenturou práce a uživatelem. Obdobně to platí např. pro cestovní náhrady, poskytování ochranných oděvů, prodej vlastních výrobků za nižší cenu.

33. Při posuzování daňového režimu v případě mezinárodního pronájmu pracovní síly podle § 6 odst. 2 zákona je tzv. ekonomický zaměstnavatel ve stejném postavení jako právní zaměstnavatel, který uzavírá pracovní smlouvy. Proto veškeré náklady, které vynakládá tzv. ekonomický zaměstnavatel v souvislosti s mezinárodním pronájmem pracovní síly, se posuzují shodně jako v § 24 zákona v případě výdajů vynakládaných zaměstnavatelem ve vztahu k jeho kmenovým zaměstnancům.

34. Pro účely § 24 odst. 2 písm. zi) zákona se za jinou sankci ze závazkových vztahů považuje také vrácení dvojnásobku závdavku podle § 1808 odst. 2 občanského zákoníku.

35. Pokud budou při změně uživatele finančního leasingu zachovány všechny podmínky smlouvy o finančním leasingu, potom se podmínky podle § 21d zákona (resp. ustanovení § 24 odst. 4 zákona) u posledního uživatele posuzují tak, jako by ke změně uživatele nedošlo.

36. Pokud v důsledku předčasně ukončené smlouvy o finančním leasingu dojde k předčasnému odkoupení předmětu smlouvy uživatelem, 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.

37. Daňovým výdajem u zaměstnavatele jsou také hrazená dopravně psychologická vyšetření a vyšetření neurologická, včetně EEG držitelů řidičských oprávnění podle § 87a zákona o silničním provozu, která je podle tohoto zákona povinen hradit zaměstnanec řidič.

38. Daňovým výdajem u zaměstnavatele je úhrada zaměstnanci (řidiči) za vydání karty řidiče, kterou musí být řidič vybaven podle zákona o silničním provozu.

39. Daňovým výdajem u nájemce je zůstatková cena technického zhodnocení provedeného nájemcem, pokud nájemce podle smlouvy uvede najatý majetek při skončení nájmu do původního stavu, a to ve zdaňovacím období, kdy byl majetek uveden do původního stavu.

40. Daňovým výdajem zaměstnavatele jsou výdaje na povinné očkování zaměstnanců, ke kterému je zaměstnavatel povinen podle jiných právních předpisů, a povinné očkování není hrazeno z veřejného zdravotního pojištění.

41. 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 se zákoníkem práce.

42. Výsledkem insolvenčního řízení podle § 24 odst. 2 písm. y) bod 2. zákona se rozumí nabytí právní moci rozhodnutí o

- zrušení konkurzu po obdržení zprávy insolvenčního správce o splnění rozvrhového usnesení podle § 308 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“),
- splnění reorganizačního plánu podle § 364 insolvenčního zákona,
- splnění oddlužení podle § 413 insolvenčního zákona.

#### **K § 24 odst. 2. písm. v)**

Výdaje na pořízení nehmotného majetku a jeho technického zhodnocení dle účetních předpisů lze uplatnit jako daňově uznatelné výdaje dle § 24 odst. 2 písm. v) nebo § 24 odst. 1 zákona, a to v závislosti na způsobu zachycení těchto výdajů v účetnictví v souladu s předpisy upravujícími účetnictví.

**K § 24 odst. 7**

Za splacený vklad společníka obchodní korporace se nepovažuje zvýšení vkladu na základě zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti podle § 227 až 232 nebo § 495 až 504 zákona o obchodních korporacích (resp. § 144 a § 208 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů).

**K § 25**

1. Pro účely aplikace ustanovení § 25 odst. 1 písm. d) zákona platí, že pokud obchodní korporace hradí za člena svého statutárního orgánu pojištění pro případ škody prokazatelně způsobené obchodní korporací jednáním této osoby, jsou tyto náklady daňově neuznatelné. V případě pojistného plnění přijatého obchodní korporací od pojistitele nebo v případě náhrady škody přijaté obchodní korporací od člena statutárního orgánu se tyto příjmy nezahrnují do základu daně v souladu s § 23 odst. 4 písm. e) zákona.

2. Pokud zvláštní předpisy stanoví vedle limitů i horní hranici jejich zvýšení, jsou daňově neuznatelnými výdaji podle § 25 odst. 1 písm. j) zákona výdaje 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, kulturní zařízení, podniková bytová hospodářství, ubytovny a další zařízení, ve kterých jsou zaměstnavatelem poskytovány zaměstnancům služby v rozsahu převyšujícím povinnou péči. Toto ustanovení se nevztahuje na zařízení využívaná v rámci předmětu činnosti poplatníka ke komerčním účelům, tzn. v případech, kdy poplatník provozuje uvedená zařízení v rámci své podnikatelské činnosti (v této souvislosti má pak např. příslušná živnostenská oprávnění).

4. Ustanovení § 25 odst. 1 písm. u) zákona se nevztahuje na výdaje 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.

5. Finančními výdaji, jejichž daňová uznatelnost je omezena podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona, jsou vedle úroků také výdaje související s úvěrovými finančními nástroji vymezenými v § 19 odst. 1 písm. zk) zákona, jako jsou výdaje na obstarání, zpracování úvěrů a poplatky za záruky. Dalšími výdaji, které představují (nebo by z hlediska dlužníka mohly představovat) odměnu placenou za poskytnutí úvěrového finančního nástroje, a tudíž souvisejí s úvěrovými finančními nástroji, jsou např.

- náklady na obstarání úvěru (např. znalecký posudek vyžadovaný a vyhotovený bankou, nikoliv posudek vyhotovený jiným subjektem – nutno posuzovat individuálně),
- poplatky za zpracování úvěru (např. poplatky za posouzení žádosti a ohodnocení rizika, administrativní náklady),
- poplatky za bankovní záruky,
- poplatky za přechod k jiné bankovní instituci,
- jiné poplatky přímo související s úvěrovým finančním nástrojem, které by mohly nahrazovat úrokový náklad,
- provize zprostředkovateli zápůjčky,
- poplatky za vedení úvěrového účtu a správu úvěru,
- poplatky za rezervaci prostředků k čerpání,
- poplatky za rezervované nečerpané prostředky,
- poplatky za předčasné splácení úvěru,
- poplatky za změnu typu úrokové sazby nebo typu úročení.

Za poplatky, které nesouvisejí s úvěrovými finančními nástroji, se považují např.

- odměna ručiteli (vyjma bankovní záruky a jiných obdobných poplatků bance),
- penále či jiná sankce za nesplácení úvěru,
- kurzové rozdíly,
- náklady na zajištění úvěrového rizika věřitele (např. vyhotovení zástavní smlouvy),
- náklady na zajištění úrokového, měnového nebo jiného rizika dlužníka (např. zajišťovací deriváty),

- náklady na poradenství (např. bankovní, strukturování financování).

6. Při výpočtu daňově neuznatelných finančních výdajů se doporučuje následující postup s přihlédnutím ke konkrétním podmínkám daňového subjektu:

Výše neuznatelných finančních výdajů podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. w), § 25 odst. 1 písm. zk) § 25 odst. 1 písm. zl) a § 25 odst. 3 zákona, ve znění zákona č. 2/2009 Sb. a zákona č. 87/2009 Sb., se u dlužníka, který není bankou nebo pojišťovnou, stanoví např. takto:

1) Nejprve se vypočítá poměr:

$$\frac{4 \text{ (resp. 6) } \times \text{SVK}}{Y} < 1$$

2) Pokud je poměr menší než 1, je nutné vypočítat koeficient K:

$$K = 1 - \frac{4 \text{ (resp. 6) } \times \text{SVK}}{Y}$$

3) Zjistí se výše finančních výdajů, které nejsou považovány za výdaje daňové podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk), § 25 odst. 1 písm. zl), a to z úvěrových finančních nástrojů od spojených osob.

4) Zjistí se výše finančních výdajů, které nejsou považovány za výdaje daňové podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) a § 25 odst. 1 písm. zl), a to z úvěrových finančních nástrojů od nespojených osob.

Neuznatelné úroky =  $v + t + (K \times u)$ , kde

SVK = stav vlastního kapitálu k prvnímu dni příslušného zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, pokud v průběhu tohoto období nedojde ke změně vlastního kapitálu; dojde-li v průběhu zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ke změně stavu vlastního kapitálu, je rozhodný průměrný stav vlastního kapitálu vypočtený jako průměr stavů vlastního kapitálu, kdy váhou je příslušný počet dnů. Ke změně vlastního kapitálu v důsledku vykázaného výsledku hospodaření se nepřihlíží.

Y = průměr denních stavů úvěrových finančních nástrojů ve zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, od spojených osob. Do úvěrových finančních nástrojů se nezahrnují úvěrové finanční nástroje, z nichž úroky jsou součástí vstupní ceny majetku a bezúročné úvěrové finanční nástroje. Za rozhodný den, kdy dochází ke změně denního stavu úvěrových finančních nástrojů, se považuje den následující po dni úhrady splátky úvěrového finančního nástroje. U úvěrových finančních nástrojů v cizí měně se kurz při výpočtu průměrného denního stavu úvěrových finančních nástrojů stanoví stejným způsobem, jakým se v souladu s účetními předpisy oceňují závazky v cizí měně.

K = koeficient; vypočítá se s přesností na dvě platná desetinná místa podle § 146 odst. 3 daňového řádu.

V = finanční výdaje vylučované ze 100 % podle § 25 odst. 1 písm. zk) a § 25 odst. 1 písm. zl) zákona z úvěrových finančních nástrojů od spojených osob.

T = finanční výdaje vylučované ze 100 % podle § 25 odst. 1 písm. zk) a § 25 odst. 1 písm. zl) zákona z úvěrových finančních nástrojů od nespojených osob.

U = ostatní finanční výdaje z úvěrových finančních nástrojů od spojených osob (celkové finanční výdaje z úvěrových finančních nástrojů od spojených osob po odečtení finančních výdajů ve výši „v“).

7. Od zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, započatého v roce 2010 se postup uvedený v bodě 6. použije na veškeré finanční výdaje plynoucí ze všech smluv o úvěrových finančních nástrojích včetně jejich dodatků bez ohledu na datum jejich

uzavření.

8. Při vykázání záporného vlastního kapitálu jsou veškeré finanční výdaje z přijatých úvěrových finančních nástrojů podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona daňově neuznaným výdajem.

9. V případě, kdy podmínkou daňové uznatelnosti úroků z úvěrových finančních nástrojů je jejich zaplacení, hodnotí se splnění podmínek stanovených zákonem nejdříve podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona. Pokud nelze úroky podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona uplatnit jako daňový výdaj, nelze je uplatnit ani v případě jejich zaplacení podle § 24 odst. 2 písm. zi) zákona.

10. Za výdaje mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti podle § 25 odst. 1 písm. zk) zákona jsou vedle výslovně upravených úroků z úvěrových finančních nástrojů přímo souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti považovány zejména tyto výdaje

- 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 § 322 až 341 zákona o obchodních korporacích,
- jiné náklady na uplatnění akcionářských práv.

11. Z výdajů uvedených v bodě 10. se za výdaje přímo související s držbou podílu v dceřiné společnosti považují výdaje výlučně související s výkonem práva společníka, resp. akcionáře dceřiné společnosti, které jsou držbě konkrétního podílu přímo přiřaditelné, a to zejména

- cestovní výdaje, výdaje na pracovní volno příslušných zaměstnanců, odměna osoby zmocněné k jednání za akcionáře; všechny tyto výdaje 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 souvisejí s nabídkou převzetí podle zákona č. 104/2008 Sb., o nabídkách převzetí a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

12. Z výdajů uvedených v bodě 10. se za nepřímé (režijní) považuje poměrná část nákladů mateřské společnosti souvisejících s výkonem práv akcionářů nebo společníků, které souvisí jednak s držbou podílu a jednak i s ostatními činnostmi mateřské společnosti, a to zejména

- poměrná část cestovních výdajů, výdaje na pracovní volno příslušných zaměstnanců, mzdy, odměny osoby zmocněné k jednání za akcionáře; všechny tyto výdaje se v rozsahu jejich poměrné části považují za nepřímé v případě, že se vztahují i k jiným činnostem osoby než k činnostem vyjmenovaným v bodě 10.; poměrnou částí těchto výdajů se rozumí část připadající na činnosti vyjmenované v bodě 10.,
- výdaje na řídicí činnost mateřské společnosti vůči dceřiné společnosti,
- výdaje na sběr a vyhodnocování informací o vývoji výsledků veškeré činnosti dceřiné společnosti a o stavu majetku dceřiné společnosti,
- výdaje na telefonické nebo písemné spojení mezi příslušnou osobou a dceřinou společností.

Poplatník může prokázat skutečnou výši režijních (nepřímých) nákladů založenou na vhodném ekonomicky zdůvodnitelném kritériu; přitom způsob stanovení výše daňově neuznatelných režijních (nepřímých) nákladů souvisejících s držbou podílu v konkrétní dceřiné společnosti zvolený v jednom zdaňovacím období lze v následujícím zdaňovacím období změnit.

13. Podle § 25 odst. 1 písm. zk) zákona nejsou výdaje mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti daňově uznatelné pouze po dobu držby podílu v dceřiné



společnosti (při přeměnách do rozhodného dne). Výdaje, které přísluší dceřiné společnosti, které ale v určitých případech hradí mateřská společnost, se nezahrnují pod režim nákladů mateřské společnosti podle § 25 odst. 1 písm. zk) zákona vzhledem k tomu, že v tomto případě se nejedná o náklady mateřské společnosti, a tudíž ani o náklady související s držbou podílu.

14. Za finanční výdaje, které plynou z úvěrových finančních nástrojů, kde úrok nebo výnos nebo skutečnost, zda se finanční výdaje stanou splatnými, jsou zcela nebo zčásti odvozovány od zisku poplatníka, se podle § 25 odst. 1 písm. zl) zákona považují finanční výdaje z takových smluv o úvěrových finančních nástrojích, ze kterých věřitel nenese typické riziko věřitele, ale riziko investora. Mezi tyto finanční výdaje se nezahrnují finanční výdaje ze smluv o úvěrových finančních nástrojích, kde

- závislost výše finančních nákladů na zisku je inverzní, tj. čím vyšší zisk, tím nižší finanční náklady (vyšší ziskovost dlužníka vyjadřuje nižší míru věřitelského rizika, a tedy nižší úrokovou sazbu);
- úrok nebo výnos nebo skutečnost, zda se finanční výdaje stanou splatnými, bude funkcí jiného ekonomického ukazatele než výsledku hospodaření, např. výnosů, odpisů apod.

15. Ustanovení § 25 odst. 1 písm. zm) zákona se nevztahuje na daňovou uznatelnost nákladů na pořízení pitné vody ve smyslu § 3 zákona č. 258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví a o změně některých souvisejících předpisů, ve znění pozdějších předpisů, a to v jakékoli formě zajištění pitné vody na pracovištích (včetně balené pitné vody), a dále na pořízení ochranných nápojů v souladu se zvláštním předpisem (horké a studené provozy).

## **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 s přihlédnutím ke stavebně-technickým parametrům, funkci a účelu budovy nebo stavby 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 čisticích stanic úpraven vod, čisticích a redukčních stanic a zařízení na čištění odpadů včetně měření, regulace, dálkového ovládání,
- 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 ovládání,
- 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, měničů, 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 ústředen, 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, prádel, 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,
- technologická zařízení na výrobu elektrické energie.

2. Samostatnými movitými věcmi jsou také výměňkové, popř. předávací stanice uvedené do užívání po 1. lednu 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, ve znění pozdějších předpisů (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, tj. na rozhraní majetku dodavatele a majetku odběratele,
- dodavatel tepelné energie má výměňkovou, popř. předávací stanici umístěnou ve stavebním díle na základě zřízeného věcného břemene podle občanského zákoníku nebo uzavřené nájemní smlouvy při dodržení podmínky nájmu prostoru sloužícího k podnikání anebo na základě jiné smlouvy uzavřené v souladu s obecně platnými právními předpisy,
- vlastník výměňkové, popř. předávací stanice je držitelem autorizace dle energetického zákona.

3. Hmotným majetkem podle § 26 odst. 2 písm. b) zákona jsou jednotky vzniklé podle zákona o vlastnictví bytů i podle občanského zákoníku. Součástí vstupní ceny jednotky není ta část jednotky, která je pozemkem.

4. 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 drénů, cesty pro přesun velkostrojů v rámci provozní činnosti, cesty podle přemísťovaných přesuvných pásových dopravníků mimo prvotní vybudování cest podél přesuvných pásových dopravníků, montážní místa pro opravy velkostrojů včetně přívodu vody, elektrické energie, telefonního vedení a odvodu odpadní vody, pokud tyto rozvody neslouží jiným účelům.

5. 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 4. písm. b).

6. Odpisy dospělých zvířat a jejich skupin se stanoví

a) jednotlivě za každé zvíře při individuální evidenci zvířat 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, 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

$$P \times 20 \quad V \times 10 \quad (KS - P)$$

$$RO = \frac{\quad}{100} + \frac{\quad}{100} + \frac{\quad}{100} \times 20,$$

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

$$P \times 20 \quad V \times 20 \quad (KS - P)$$

$$RO = \frac{\quad}{100} + \frac{\quad}{100} + \frac{\quad}{100} \times 40,$$

kde

RO = roční odpis,

P = hodnota zvířat zařazených do skupiny v průběhu zdaňovacího období,

V = hodnota zvířat vyřazených ze skupiny 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 neodpísovaném 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 se jedná o majetek obdobného charakteru.

8. Výdaji hrazenými uživatelem podle § 26 odst. 3 písm. c) zákona jsou např. clo, výdaje na dopravu, montáž, 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. Podmínky vzniku hmotného majetku dle § 26 odst. 10 zákona může splnit i stavba, u které stavební úřad povolí nebo nařídí zkušební provoz (§ 124 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů, dále jen „stavební zákon“). Za předpokladu, že je tato stavba dokončena dle projektové dokumentace a v rámci zkušebního provozu se ověřují pouze funkčnost a vlastnosti provedené stavby, následně bude povoleno její trvalé užívání, splňuje tato stavba podmínku uvedení do stavu způsobilého obvyklému užívání.

11. Podmínky vzniku hmotného majetku dle § 26 odst. 10 zákona nesplňuje stavba, u které stavební úřad povolí předčasné užívání (§ 123 stavebního zákona). V tomto případě není stavba zcela dokončena, a nejsou tak splněny podmínky pro vznik hmotného majetku (§ 26 odst. 10 zákona) ani podmínky pro jeho odpisování (§ 26 odst. 5 zákona).

## **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 zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a nadále u nich trvá právo na ochranu autorství.

## **K § 28**

1. Uživatelem, který není nájemcem ani uživatelem dle smlouvy o finančním leasingu, na kterého dopadá ustanovení § 28 odst. 7 zákona se rozumí například podnájemce, vypůjčitel nebo uživatel z nepojmenované smlouvy. Pro takto vymezené osoby a pro účely aplikace tohoto ustanovení platí, že pokud těmto poplatníkům byl přenechán hmotný majetek k užívání, jsou tito poplatníci v postavení nájemce a poplatník, který tento majetek přenechal je v postavení odpisovatele hmotného majetku; ustanovení zákona upravující vztahy vlastníka a nájemce se použijí na takto vymezené vztahy obdobně.

2. Poměrnou část odpisů podle § 28 odst. 6 zákona si stanoví poplatník podle vhodné zvolené kritéria (např. využívaná plocha, počet ujetých km, poměr výkonů a služeb).

3. Hmotným majetkem předaným zřizovatelem k hospodaření jím zřízené příspěvkové organizaci se rozumí majetek svěřený dle zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. Takto svěřený hmotný majetek

Ize u příspěvkové organizace územně samosprávného celku odpisovat.

4. Hmotný majetek nelze odpisovat příspěvkovou organizací územně samosprávného celku nebo příspěvkovou organizací zřízenou dobrovolným svazkem obcí v případě, že zřizovatel poskytl majetek na základě smlouvy o výpůjčce.

### **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 § 79a zákona o DPH; přitom u zrychleného odpisování (§ 32 zákona) se současně o tuto částku zvýší i zůstatková cena. U nehmotného majetku (dle zákona ve znění účinném do 31.12.2020) 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 tohoto nehmotného majetku postupuje poplatník i u hmotného majetku odpisovaného podle § 30 odst. 4 až 6 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., 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 § 79 odst. 1 až 7 zákona o DPH; přitom u zrychleného odpisování (§ 32 zákona) se současně o tuto částku sníží i zůstatková cena. U hmotného majetku odpisovaného podle § 30 odst. 4 až 6 zákona 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.

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 daně nebo nemá nárok na odpočet podle 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. 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.

8. Při výměně nedílné součásti stavebního díla provedené po 1. lednu 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.

9. Zůstatková cena vyřazeného dospělého zvířete 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.

10. U nabyvatele nepeněžitěho vkladu, který podle § 30 odst. 10 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 vypláceného společníkovi obchodní korporací podle § 144 odst. 2 nebo § 249 zákona o obchodních korporacích.

**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 snižena o uplatněné odpisy (tj. zůstatková cena) rozpočítá na zbývající dobu trvání stavby stanovenou na základě rozhodnutí stavebního úřadu; přitom při zahájení odpisování dočasné stavby včetně zaokrouhlování odpisů se postupuje podle § 30 odst. 7 až 9 zákona.

Při změně užívání stavby z doby dočasné na dobu trvalou je ve smyslu § 30 odst. 2 zákona možné od zdaňovacího období, ve kterém ke změně došlo, 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. 7 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 zdaňovacích období, po která byl hmotný majetek již odpisován, jako rozdíl, který byl použit při výpočtu ročního odpisu za část zdaňovacího období (z tohoto důvodu se počet zdaňovacích období nemění).

**K § 33**

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 pěti následujícími zdaňovacími obdobími, respektive dvěma předcházejícími zdaňovacími obdobími, která jsou definována v § 21a zákona jako období zdaňovací. K částem období a k období, za která se podávají daňová přiznání ve stanovených případech, pokud se nacházejí mezi těmito pěti zdaňovacími obdobími následujícími po období, za které byla daňová ztráta pravomocně stanovena, nebo mezi dvěma zdaňovacími obdobími předcházejícími období, za které byla daňová ztráta pravomocně stanovena, 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 § 35a**

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 o příslibu investičních pobídek 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.

### **K § 35b**

1. Částka S2 pro účely § 35b zákona se vypočte při prvním uplatnění slevy na dani ze základu daně, který se zjišťuje za jedno ze dvou zdaňovacích období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, za které lze slevu na dani uplatnit poprvé. Částka S2 (ta, která je vyšší ze dvou určených zdaňovacích období) se v dalších zdaňovacích obdobích až do zdaňovacího období započatého v roce 2007 upravovala pouze o hodnoty jednotlivých meziročních odvětvových indexů. Od zdaňovacího období započatého v roce 2008 se částka S2 v dalších zdaňovacích obdobích vypočte s použitím aktuální sazby daně, tj. sazby daně platné pro zdaňovací období, za které se sleva na dani zjišťuje, a dále se upravuje o hodnoty jednotlivých meziročních odvětvových indexů.

2. Pro příslib investiční pobídky poskytnutý v řízení podle zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách), ve znění pozdějších předpisů zahájeném ode dne nabytí účinnosti zákona č. 84/2015 Sb., tj. od 1. 5. 2015 se částka S2 spočte jako aritmetický průměr částek daně vypočtený podle § 35b odst. 2 zákona za tři zdaňovací období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, za které lze slevu uplatnit poprvé.

### **K § 35ba**

#### **K § 35ba odst. 1 písm. b)**

Vlastními příjmy manžela (manželky) 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:

- dávky státní sociální podpory (viz zákon o státní sociální podpoře, tj.
  - a) dávky poskytované v závislosti na výši příjmu
    1. přírůvek na dítě,
    2. příspěvek na bydlení,
    3. porodné,
  - b) ostatní dávky
    1. rodičovský příspěvek,
    2. pohřebné,
- dávky péstounské péče s výjimkou odměny péstouna podle zákona č. 359/1999 Sb., o sociálně-právní ochraně dětí, ve znění pozdějších předpisů, tj.
  - a) příspěvek na úhradu potřeb dítěte,
  - b) příspěvek při převzetí dítěte,
  - c) příspěvek na zakoupení osobního motorového vozidla,
  - d) příspěvek při péstounské péči,
- dávky osobám se zdravotním postižením podle zákona č. 329/2011 Sb., o poskytování dávek osobám se zdravotním postižením a o změně souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o poskytování dávek osobám se zdravotním postižením“),
- dávky pomoci v hmotné nouzi podle zákona o pomoci v hmotné nouzi, tj.
  1. příspěvek na živobytí,
  2. doplatek na bydlení,
  3. mimořádná okamžitá pomoc,
- příspěvek na péči a sociální služby podle zákona č. 108/2006 Sb., o sociálních službách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o sociálních službách“),
- státní příspěvky na penzijní připojištění se státním příspěvkem podle zákona

č. 42/1994 Sb., o penzijním připojištění se státním příspěvkem a o změnách některých zákonů souvisejících s jeho zavedením, ve znění pozdějších předpisů,

- státní příspěvky na doplňkové penzijní spoření,
- státní příspěvky podle zákona o stavebním spoření a o státní podpoře stavebnímu spoření (viz zákon č. 96/1993 Sb.),
- stipendium poskytované studujícím soustavně se připravujícím na budoucí povolání (soustavná příprava na budoucí povolání se posuzuje podle zákona o státní sociální podpoře),
- příjem plynoucí z důvodu péče o blízkou nebo jinou osobu, která má nárok na příspěvek na péči podle zákona o sociálních službách, který je od daně osvobozen podle § 4 zákona.

Do vlastního příjmu manžela (manželky) se zahrnují veškeré příjmy s výjimkou příjmů uvedených v tomto ustanovení zákona. Do vlastního příjmu manžela (manželky) se zahrnují příjmy dosažené v daném zdaňovacím období, tj. od 1. ledna do 31. prosince daného kalendářního roku, bez ohledu na skutečnost, zda jde o dávky, jako je peněžitá pomoc v mateřství, nemocenské, ošetřovné, podpora v nezaměstnanosti, či jiné příjmy. To znamená, že tyto dávky vyplacené v lednu daného kalendářního roku se započítávají do vlastního příjmu manžela (manželky) ve zdaňovacím období, ve kterém jsou vyplaceny. U příjmů ze závislé činnosti (§ 6 zákona) se postupuje podle § 5 odst. 4 zákona, tj. příjmy ze závislé činnosti vyplacené nebo obdržené poplatníkem nejdéle do 31 dnů po skončení zdaňovacího období, za které byly dosažené, se považují za příjmy vyplacené nebo obdržené v tomto zdaňovacím období.

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

V případě, že rodiče nežijí spolu, upraví soud rozsah jejich vyživovací povinnosti nebo schválí jejich dohodu o výši výživného (viz § 910 a násl. občanského zákoníku). Toto výživné je určeno jen dítěti a do vlastního příjmu manžela (manželky) se nezahrnuje. Částky přijaté nad rámec takto stanoveného výživného se do vlastního příjmu započítávají. Do vlastního příjmu manžela (manželky) se nezapočítává ani náhradní výživné podle zákona č. 588/2020 Sb., o náhradním výživném pro nezaopatřené dítě.

#### **K § 35ba odst. 1 písm. d)**

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

#### **K § 35ba odst. 1 písm. e)**

Uplatnění slevy na dani na držitele průkazu ZTP/P je-li poplatníkovi přiznán nárok na průkaz ZTP/P, je podmíněno přiznáním nároku na průkaz ZTP/P podle zákona o poskytování dávek osobám se zdravotním postižením. K obdobným průkazům ze zahraničí nelze přihlídnout. Stejně se postupuje v případě daňového zvýhodnění na děti podle § 35c odst. 7 zákona a v případě slevy na manžela podle § 35ba odst. 1 písm. b) zákona.

#### **K § 35c odst. 6**

Za dítě převzaté do péče nahrazující péči rodičů se považuje 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.



Za rozhodnutí příslušného orgánu o svěřeni dítěte do péče nahrazující péči rodičů se považuje podle zákona o státní sociální podpoře:

- a) svěřeni dítěte do péče jiné osoby,
- b) osvojení dítěte,
- c) předání dítěte do péče budoucího osvojitele,
- d) předání dítěte osvojiteli do péče před osvojením,
- e) jmenování fyzické osoby poručníkem dítěte,
- f) svěřeni dítěte do pěstounské péče a do pěstounské péče na přechodnou dobu,
- g) svěřeni dítěte do předpěstounské péče zájemci o pěstounskou péči,
- h) nařízení předběžného opatření o péči o dítě.

### **K § 36**

1. Za příjem z podílu na zisku z účasti na obchodní korporaci definovaný v § 36 odst. 2 písm. a) až písm. c) zákona lze považovat pouze příjem plynoucí ze zisku po zdanění nebo z fondu vytvořeného ze zisku po zdanění, který byl schválen podle výsledku hospodaření k rozdělení. Nelze proto pod něj podřadit jakýkoliv příjem plynoucí z účasti společníka v obchodní korporaci, jehož zdrojem jsou kapitálové fondy obchodní korporace, které nebyly vytvořeny ze zisku.

2. Vznikne-li rozdíl mezi oceněním nepeněžitěho vkladu a výší vkladu, který je vyplácen obchodní korporací společníkovi nebo členovi, snižuje tento rozdíl u poplatníků uvedených v § 17 zákona nejprve nabývací cenu podílu na obchodní korporaci ve smyslu § 24 odst. 7 zákona. Rozdíl nebo část tohoto rozdílu, o který nebyla tímto způsobem snížena nabývací cena podílu, se pak dle § 36 odst. 2 písm. e) zákona považuje za obdobné plnění podléhající zvláštní sazbě daně z příjmů.

3. Pokud vypořádací podíl při zániku účasti společníka v obchodní korporaci nebo členství v družstvu [§ 36 odst. 2 písm. e) zákona] je vyplácen ve splátkách, 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.

4. Částkami použitými ze zisku po zdanění na zvýšení vkladu společníka nebo členského vkladu [§ 36 odst. 1 písm. b) a § 36 odst. 2 zákona] se rozumí částky takto použité z té části zisku, která po rozdělení zisku připadá na společníka nebo člena, aniž je mu vyplácena.

5. 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 § 36 odst. 2 písm. g) zákona] se rozumí příjem plynoucí podílníkovi při zrušení podílového fondu podle § 375 a 376 zákona č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, ve znění pozdějších předpisů.

### **K § 38a odst. 9 a k § 38g odst. 2**

Za příjmy ze závislé činnosti ze zahraničí se považují příjmy plynoucí poplatníkům od zahraničních subjektů, kteří nejsou plátcí daně podle § 38c odst. 2 zákona.

### **K § 38c**

Plátcem daně není poplatník, který má na území České republiky pouze stálou provozovnu, která vznikla výhradně na základě poskytování služeb podle § 22 odst. 1 písm. c) zákona. Zaměstnává-li daňový nerezident zaměstnance na území České republiky déle než 183 dnů, je plátcem daně i v případě, kdy např. provádí na území České republiky stavbu, má zde staveniště nebo tu provádí stavebně montážní projekt, a to i když takováto činnost nevede ke vzniku stálé provozovny; obdobně je v takové situaci plátcem daně daňový nerezident mající v České republice zařízení, které není považováno za stálou provozovnu podle relevantní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, která je prováděna (např. obchodní reprezentace).

Pokud zaměstnanec uplatnil mzdové nároky u úřadu práce podle zákona č. 118/2000 Sb., o ochraně zaměstnanců při platební neschopnosti zaměstnavatele a o změně některých

zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOZ“) a úřad práce zjistil, že zaměstnavatel tyto mzdové nároky řádně zúčtoval ve prospěch zaměstnance, ale zaměstnanci nevyplatil a neodvedl z těchto příjmů zálohy na daň (nebo daň vybíranou srážkou), pak úřad práce plní pouze odvodové povinnosti namísto zaměstnavatele. Úřad práce na základě dokladů od zaměstnavatele o zúčtované mzdě provede jménem zaměstnavatele odvod záloh na daň (nebo odvod daně vybírané srážkou) ve výši vypočtené zaměstnavatelem správci daně místně příslušnému podle sídla zaměstnavatele nebo sídla jeho plátcovy pokladny. Plátcem daně zůstává i nadále zaměstnavatel, který příjmy zúčtoval.

Pokud zaměstnanec uplatnil mzdové nároky u úřadu práce podle ZOZ a úřad práce zjistil, že zaměstnavatel tyto mzdové nároky nezúčtoval ve prospěch zaměstnance, pak úřad práce mzdové nároky zúčtuje, provádí výpočet, srážku a odvody záloh na daň (nebo daně vybírané srážkou), a to svým jménem, správci daně místně příslušnému podle svého sídla. Při zúčtování mzdových nároků je úřad práce povinen přihlídnout k učiněnému „Prohlášení poplatníka daně z příjmů ze závislé činnosti“. V takové situaci je úřad práce plátcem daně.

### **K § 38d**

Dohadné položky pasivní a účty časového rozlišení (tj. např. výdaje příštích období) se pro účely daně vybírané srážkou podle § 38d zákona nepovažují za závazky.

### **K § 38f**

1. Plynou-li poplatníkovi daně z příjmů právnických osob, který je daňovým rezidentem České republiky, příjmy ze zdrojů v zahraničí, které jsou zdaňovány rozdílnými 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.

2. Pro aplikaci § 38f odst. 4 zákona je dostačující, že předmětný příjem prošel systémem zdanění ve státě zdroje, a to i přes skutečnost, že výsledná daň může být nulová.

### **K § 38f odst. 13**

Při vyloučení dvojího zdanění u bezúplatných příjmů nabytých darem se postupuje dle příslušné smlouvy o zamezení dvojím zdanění v oboru daně dědické a darovací, je-li taková smlouva mezi Českou republikou a dotčeným státem prováděna. V případě neexistence takovéto smlouvy se aplikuje ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) zákona.

### **K § 38ch odst. 1**

Z ustanovení § 38ch odst. 1 zákona vyplývá, že o roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění může požádat do 15. února po skončení kalendářního roku poplatník, který ve zdaňovacím období pobíral mzdu pouze od jednoho nebo od více plátců postupně a učinil u těchto plátců prohlášení k dani. Z tohoto důvodu není možné, aby manželka (manžel) zemřelého, nebo jiný v úvahu přicházející dědic požádal za zemřelého příslušného plátce daně o provedení ročního zúčtování záloh a daňového zvýhodnění. Za zemřelého tedy nelze o provedení ročního zúčtování záloh a daňového zvýhodnění požádat.

### **K § 38k odst. 6**

Poplatník může učinit 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 učinit 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 zákona); činí tak zpravidla ten, od kterého poplatník odchází. Prohlášení lze učinit v listinné podobě nebo elektronicky. Je-li prohlášení učiněno elektronicky, musí být učiněno takovým způsobem, aby byla zajištěna jednoznačná identifikace konkrétního zaměstnance.

**K § 38I**

Předepsané doklady, které definuje § 38I zákona k prokázání nároku na odečet nezdanitelné části základu daně, slevy na dani a daňového zvýhodnění z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti u plátce daně lze plátcí daně předkládat i v elektronické podobě.

**K § 38I odst. 1**

Za nutné náležitosti potvrzení stavební spořitelny nebo 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. Uvedené platí obdobně i v případě potvrzení penzijní společnosti nebo pojišťovny o zaplacených příspěvcích na penzijní připojištění se státním příspěvkem, doplňkové penzijní spoření a soukromé životní pojištění.

**K § 38I 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 vydaným zahraniční školou na určité období a v souladu se zákonem 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. Za soustavnou přípravu na budoucí povolání se považuje i doba školních prázdnin souvisejících se studiem v cizině, i když se jejich doba bude lišit od doby školních prázdnin v České republice.

**K § 38I odst. 3**

I v případě svěřeni dítěte do střídavé nebo společné výchovy obou rodičů na základě rozhodnutí soudu je z hlediska uplatnění daňového zvýhodnění rozhodující, se kterým z rodičů nezletilé dítě žije ve společně hospodařící domácnosti. Nerozhoduje tedy, jakým způsobem se oba výchovně způsobilí rodiče o péči o dítě v pravidelných časových intervalech střídají. Přitom rozhodnutím soudu o svěřeni dítěte do střídavé nebo společné výchovy obou rodičů není rozhodnuto o tom, se kterým z rodičů bude žít dítě trvale ve společně hospodařící domácnosti. Příslušnost ke společně hospodařící domácnosti u nezletilých dětí stanoví dohoda rodičů, jinak by musel o této skutečnosti rozhodnout soud. Osoba (i dítě) může být ale příslušníkem pouze jedné společně hospodařící domácnosti. To znamená, že daňové zvýhodnění na dítě svěřené do střídavé nebo společné výchovy obou rodičů může uplatňovat každý z rodičů ve zdaňovacím období pouze po dobu, ve které je dítě příslušníkem jeho společně hospodařící domácnosti, tj. po několik kalendářních měsíců. U dítěte, které je svěřeno soudem do střídavé nebo společné výchovy obou rodičů, nelze ale vyloučit ani dohodu rodičů, že toto dítě bude žít nadále ve společně hospodařící domácnosti jen s jedním z nich, tzn. bez ohledu na rozhodnutí soudu o střídavé nebo společné výchově obou rodičů. Za těchto okolností bude pak daňové zvýhodnění uplatňovat po celé zdaňovací období jen jeden rodič a druhému z rodičů daňové zvýhodnění náležet nebude. Rovněž v případě střídavého uplatňování daňového zvýhodnění na dítě musí mezi rodiči existovat shoda, aby nedocházelo ke dvojímu uplatňování daňové úlevy. Jestliže se rodiče na způsobu uplatnění daňového zvýhodnění na dítě svěřené do střídavé nebo společné výchovy nedohodnou, nelze než doporučit, aby si jej uplatnili až po uplynutí zdaňovacího období ve svých daňových přiznáních u správce daně, kde poplatník prokáže, že dítě, na které poplatník uplatňuje daňové zvýhodnění, s ním žije ve společně hospodařící domácnosti. Skutečnost, že dítě žije s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti, prokazuje zaměstnanec u zaměstnavatele svým čestným prohlášením na tiskopisu Prohlášení k dani. Jedná-li se o dítě svěřené do střídavé nebo společné výchovy obou rodičů, nebo v případě

nesezdaných rodičů při absenci podrobnější úpravy v zákoně lze doporučit, aby zaměstnanec doložil, že druhý z rodičů daňové zvýhodnění na dané dítě ve zdaňovacím období neuplatňuje, resp. že je uplatňuje, ale jen po určitou dobu (např. jeho čestným prohlášením), a je-li tento druhý z rodičů zaměstnán, také potvrzením jeho zaměstnavatele.

### **K § 38ma odst. 1 písm. b)**

Povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob podle § 38ma odst. 1 písm. b) zákona, tj. za období předcházející dni zápisu změny právní formy, za které nebylo dosud podáno, se vztahuje pouze na změny právních forem uvedených v tomto ustanovení.

### **K § 38na**

1. Limit 80 % příjmů zaúčtovaných do výnosů podle právních předpisů upravujících účetnictví 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 vlastní výkony a zboží 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 vlastní výkony a zboží zaúčtované do výnosů podle zvláštního právního předpisu z činností vykonávaných v rámci předmětu podnikání v roce uplatnění ztráty.

Za tržby za vlastní výkony a zboží zaúčtované do výnosů podle právních předpisů upravujících účetnictví se pro účely tohoto ustanovení nepovažují výnosy, které nelze přiřadit přímo k jednotlivým činnostem (např. výnosy z prodeje hmotného nebo nehmotného majetku, úroky, kurzové zisky, výnosy z prodeje cenných papírů, výnosy z postoupení pohledávek, ostatní výnosy z právně zaniklých dluhů, výnos vzniklý přijatou úhradou pohledávky nabyté postoupením, která převyšuje 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 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 § 38na a § 38r odst. 2**

Na počítání lhůty pro stanovení daně dle § 38r odst. 2 zákona nemá nemožnost odečtení daňové ztráty dle § 38na odst. 1 zákona žádný vliv. Pravidlo obsažené v § 38na odst. 1 zákona nepředstavuje absolutní zákaz pro odpočet stanovené a neuplatněné daňové ztráty, ale její uplatnění v případě podstatné změny podmiňuje splněním dalších podmínek, a to dosažením základu daně v zákonem stanoveném rozsahu ze stejné činnosti jako v roce stanovení daňové ztráty před podstatnou změnou. Pro účely počítání lhůty pro stanovení daně dle § 38r odst. 2 zákona je rozhodující, zda stanovenou daňovou ztrátu bylo možné uplatnit, nikoliv zda byla fakticky uplatněna.

### **K § 38s**

Předmětem aplikace ust. § 38s zákona nejsou podíly na zisku vzniklé z titulu zjištěného rozdílu mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu.

**K § 38v**

Limit ve výši 5 000 000 Kč se posuzuje samostatně pro jednotlivý příjem. Za jednotlivý příjem se pro účely oznámení o osvobozených příjmech považuje příjem obdržенý v jednom čase z jednoho titulu od jednoho subjektu (plátce, resp. dárce v případě bezúplatného příjmu). Lhůta pro učinění oznámení o osvobozených příjmech je totožná se lhůtou pro podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za dané zdaňovací období podle § 136 daňového řádu. I poplatník, kterému za dané zdaňovací období nevznikne povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob, je povinen učinit oznámení o osvobozených příjmech, a to ve lhůtě podle ust. § 136 odst. 1 daňového řádu.

**K § 38zg**

1. Posečkání části daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví se posuzuje souhrnně (kumulovaně) za všechny státy, u kterých lze dle ustanovení § 38zg odst. 1 zákona institut rozložení úhrady daně na splátky uplatnit.

2. Při výpočtu části daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví, u které lze požádat o rozložení úhrady daně na splátky při přemístění majetku bez změny vlastnictví dle § 38zg zákona, se vychází z následujícího algoritmu:

Souhrnný základ daně z přemístění majetku  
do států podle § 38zg odst. 1 zákona<sup>1</sup>

----- x Daň z příjmů právnických osob<sup>2</sup>  
Celkový základ daně<sup>3</sup>

3. Termínem „přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí uvedeným v ustanovení § 38zg odst. 2 zákona je třeba chápat přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do států dle § 38zg odst. 1 zákona.

**K § 40**

U důlních děl a dalšího majetku, který před 1. lednem 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 výměňkových 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 výměňkových stanic pro dům (budovu), resp. pro několik domů (blok) v domech a budovách bez ohledu na druh topného média (kromě kotlů a výměňkových stanic v samostatných budovách vytopen a energetických stavebních děl),

<sup>1</sup> Kladná hodnota vykázaná na ř. 2 tabulka A Příloha č 3 II. oddílu přiznání k dani z příjmů právnických osob.

<sup>2</sup> Daň vykázaná na ř. 330 přiznání k dani z příjmů právnických osob.

<sup>3</sup> Kladná hodnota vykázaná na ř. 220 přiznání k dani z příjmů právnických osob.

- základní armatury a vybavení spojené se stavebním dílem (klozety, vany, umyvadla, dřezy, baterie, kuchyňské sporáky, kuchyňské odsávače par, karmy, bojler, osušovače rukou), prefabrikovaná jádra,
- vestavný nábytek,
- osobní výtahy a nákladní výtahy, kromě technologických nákladních výtahů uvedených v tomto pokynu k § 26 zákona v bodě 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.

### **Čl. III – Přejídná a zrušující ustanovení**

Tento pokyn z hlediska použití nahrazuje pokyn GFŘ D-22, č.j. 5606/15/7100-10110-011620, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, uveřejněný ve Finančním zpravodaji č. 3/2015, včetně jeho oprav.

### **Čl. IV – Účinnost**

Tento pokyn nabývá účinnosti 1. 1. 2023 a lze ho poprvé použít za zdaňovací období, které započalo v roce 2023.

Ing. Jan Ronovský  
ředitel sekce a zástupce  
generálního ředitele