

A – Z

2024



# DAŇOVÉ NEDAŇOVÉ VÝDAJE





# DAŇOVÉ a NEDAŇOVÉ VÝDAJE A-Z pro rok 2024

Ing. Martin Děrgel

Co mají společného zaměstnanci, OSVČ, malé i obrovské firmy? Neradi platí daně z příjmů. Tyto tzv. **přímé daně totiž bezostyšně odebírají reálné peníze z kapes lidí a firemních pokladen**. Na rozdíl od nepřímých daní, které jsou nenápadně ukryty v cenách a jejich plátcí (obvykle prodávající) je pouze přeposílají finančním úřadům. Daň z příjmů má holt tu smůlu, že je hodně vidět, na výplatní pásce, v daňovém přiznání nebo v účetní závěrce. Proto i když daleko více státu zaplatíme na DPH – téměř z každého nákupu – a řidiči i kuřáci na spotřebních daních, tak nečastěji nadáváme na „příjemku“. Přitom prakticky jen u daní z příjmů má poplatník možnost aktivně ovlivnit její výši a případně se jí zcela vyhnout. A to v principu třemi způsoby její eliminace.

Zdánlivě nesmyslná se jeví první cesta – **minimalizace zdanitelných příjmů**. Nejde ovšem o to mít malé příjmy, ale ty zdanitelné. Tedy preferovat příjmy nepodléhající dani a od ní osvobozené. Takto zvýhodněných příjmů najdeme v ZDP desítky. Jenže... obvykle nejde o běžné typy příjmů, které by nám zajistily pravidelnou obživu a chod firem. Druhá strategie „bojuje“ s touto daní z druhé strany, odzadu formou **všemožných snížení základu daně** – nezdanitelné částky a odčitatelné položky – nebo slev z vypočtené daně. Zde je paleta možností daleko chudší, takže je pro poplatníky přehlednější a zpravidla je proto využívají v maximální možné míře.

Nejsložitějším způsobem (legálního!) snížení daní z příjmů je **maximalizace výdajů (nákladů)**. Jde o to, že daň se nepočítá z úhrnu příjmů, ale ze základu daně, kterým je rozdíl mezi

příjmy a výdaji, resp. výnosy a náklady; samozřejmě pro zjednodušení pomíjíme celou řadu výjimek. A snad již z první třídy základní školy víme, že malé číslo dostaneme nejen ze součtu malých čísel, ale rovněž když od jakkoli veliké cifry (menšence) odečteme obdobně značné číslo (menšitele). Ovšem s daňovými výdaji je potíž. Zcela na ně mohou zapomenout zaměstnanci, kteří jako hrdinové a zachránci veřejných rozpočtů platí své daně skutečně – z příjmů. V podobně útrpném pasivním postavení jsou poplatníci u příjmů podléhajících tzv. srážkové dani vybírané jejich plátcí. Nicméně naprostá většina podnikatelů – OSVČ i obchodních korporací – pronajímatelů i jiných poplatníků má privilegium snížit si základ daně o uznatelné výdaje (náklady). Potenciálně jich sice může být nekonečně mnoho nejrozumnějších druhů a typů, ale prakticky je provází celá řada komplikací...

V případě neúčtujících fyzických osob je nemiš, že daňové výdaje jsou obvykle podmíněny reálným úbytkem peněz (vydáním), což z principu vytahuje z kapes a pokladen více penězů – těžce vydobytych – nežli samotná daň z příjmů. Proto jsou tolik v oblibě – u účetních jednotek – uznatelné výdaje (náklady) nevyžadující peněžní vydání, kde už to však zdaleka není, co bývalo. Se slzou v oku a nostalgií v srdci vzpomeňme na dřívější zákonné rezervy na opravy hmotného majetku nevyžadující deponování daně částky na vázaný bankovní účet.

Závažnější potíží je, že se musí podle § 24 odst. 1 ZDP jednat o výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů. Tyto podmínky si žel může každý vyložit jinak, a bude mít „svou pravdu“, kterou však správce

daně může, ale také nemusí uznat. Když třeba firma specializující se na stavbu mostů přenechá tzv. k testování zdarma nejnovější sportovní vůz anebo haciendu v Karibiku vedoucím figurám Ředitelství silnic a dálnic, pak půjde nejspíše o vysoce efektivní výdaj na dosažení jejich budoucích příjmů, ale sotva se jej odváží daňově uplatnit. Daleko bezpečnější jsou druhy daňových vý-

dajů vyjmenované v ustanovení § 24 odst. 2 ZDP, u nichž a priori nezáleží na souvislosti s příjmy, a postačí spojení s podnikatelskou činností.

V praxi však bývá největší komplikací mnoha daňových výdajů (nákladů) nutnost jejich hodnověrného prokázání. Daleko od pravdy proto není lehké zapamatovatelná zásada – **Co neprokážeš, to daňově neuplatníš!**

### Hlavní použité právní předpisy, jejich poslední zohledněné novely a zkratky

- Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění zákona č. 416/2022 Sb. (dále jen „**ZOK**“)
- Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění zákona č. 414/2023 Sb. (dále jen „**OZ**“)
- Zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 349/2023 Sb. (dále jen „**DR**“)
- Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění zákona č. 413/2023 Sb. (dále jen „**ZP**“)
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 469/2023 Sb. (dále jen „**ZDPH**“)
- Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění zákona č. 285/2023 Sb.
- Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění zákona č. 412/2023 Sb.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 462/2023 Sb. (dále jen „**ZDP**“)
- Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění zákona č. 88/2021 Sb. (dále jen „**ZoR**“)
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění zákona č. 349/2023 Sb. (dále jen „**ZÚ**“)
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení ZÚ pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění vyhlášky č. 443/2023 Sb. (dále jen „**VÚ**“)
- České účetní standardy pro podnikatele („**ČÚS**“). Sice nejde o právní předpisy, avšak podle § 36 ZÚ se jejich použití považuje za naplnění účetních metod ZÚ. Vydává je Ministerstvo financí a vychází ve Finančním zpravodaji. Bylo jich vydáno 23, přičemž tématu publikace se týká zejména ČÚS č. 019 – Náklady a výnosy.
- Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství č. GFŘ D – 59, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP (dále také jen „**Pokyn D-59**“). Nejde sice o právní předpis, ale „jen“ o bezpečný oficiální výklad finanční správy. Vyšlo ve Finančním zpravodaji č. 19/2022 a platí od ledna 2023, kdy nahradil předchozí populární metodický Pokyn D – 22, dostupný také na webu [www.financnisprava.cz](http://www.financnisprava.cz).
- Příspěvky projednané na koordinačním výboru (dále jen „**KooV**“), dostupné na webu [www.financnisprava.cz](http://www.financnisprava.cz) ve složce Daně. Jde o osvědčené a uznávané odborné diskuse aktuálních daňových problémů předložených daňovými poradci, k nimž se kriticky vyjadřují zástupci finanční správy. Velkou výhodou je, že argumenty autorů i stanoviska GFŘ jsou věcně odůvodněné, takže je zřejmý přístup a logika uvažování expertů na daně.

### Daňové a nedaňové výdaje A-Z pro rok 2024



**Vydavatel**  
Poradce, s.r.o.  
Hlavní třída 28/2020  
737 01 Český Těšín  
IČ: 25836200  
Tel.: 558-731125, 731126  
E-mail: [poradce@i-poradce.cz](mailto:poradce@i-poradce.cz)  
[www.i-poradce.cz](http://www.i-poradce.cz)

**Asistentka redakce**  
Šárka Vachoušková

**Odpovědný redaktor**  
Ing. Mária Brezaniová

**Grafická úprava a sazba**  
inFORM vydavatelstvo, s.r.o.

**Tisk**  
únor 2024

Vydavatel nenese  
odpovědnost za údaje  
a názory autora článků.

**ISBN 978-80-7365-491-7**

## ***OBSAH***

|          |                                                      |     |
|----------|------------------------------------------------------|-----|
|          | Úvod k daňovému posuzování výdajů                    | 6   |
| <b>A</b> | Automobil                                            | 14  |
|          | 1. Automobil – pohonné hmoty v prokázané výši        | 14  |
|          | 2. Automobil – pohonné hmoty v paušální výši         | 18  |
|          | 3. Automobil – ostatní provozní výdaje               | 23  |
|          | 4. Automobil – pro soukromé účely zaměstnance        | 24  |
| <b>B</b> | Bezpečnost a ochrana zdraví zaměstnanců              | 32  |
| <b>C</b> | Cenné papíry                                         | 39  |
|          | Cestovní náhrady                                     | 49  |
|          | 1. Cestovní náhrady – zaměstnanců                    | 49  |
|          | 2. Cestovní náhrady – OSVČ                           | 55  |
| <b>Č</b> | Časové rozlišení výdajů a nákladů                    | 60  |
|          | Členské příspěvky                                    | 67  |
| <b>D</b> | Daně                                                 | 71  |
|          | 1. Daně – z příjmů                                   | 71  |
|          | 2. Daň – z přidané hodnoty                           | 79  |
|          | 3. Daň – silniční                                    | 92  |
|          | 4. Daň – z nemovitých věcí                           | 95  |
|          | Daňová evidence OSVČ                                 | 97  |
|          | Daňová ztráta                                        | 103 |
|          | Dary a jiná bezúplatná plnění                        | 110 |
|          | Dlouhodobý hmotný majetek                            | 120 |
|          | Dlouhodobý nehmotný majetek                          | 127 |
|          | Domácí kancelář                                      | 134 |
|          | 1. Domácí kancelář OSVČ                              | 134 |
|          | 2. Domácí kancelář zaměstnance                       | 140 |
|          | Doprava zaměstnanců do a ze zaměstnání               | 147 |
| <b>E</b> | Editační povinnost – závazné posouzení správcem daně | 152 |

|          |                                             |     |
|----------|---------------------------------------------|-----|
| <b>F</b> | Finanční leasing                            | 157 |
| <b>G</b> | Goodwill                                    | 167 |
| <b>H</b> | Hmotný majetek                              | 172 |
| <b>I</b> | Inventarizační rozdíly                      | 178 |
| <b>K</b> | Kursově rozdíly                             | 186 |
| <b>M</b> | Majetek využívaný zčásti pro osobní potřebu | 201 |
|          | Manka a škody                               | 206 |
|          | Mzdy                                        | 218 |
|          | Motivační příspěvek žákům a studentům       | 222 |
| <b>N</b> | Nájemné, podnájemné a pachtovné             | 225 |
|          | Nápoje pro zaměstnance                      | 235 |
| <b>O</b> | Obchodní majetek                            | 240 |
|          | Oceňovací rozdíl                            | 247 |
|          | Odborný rozvoj zaměstnanců                  | 256 |
|          | Odpisy dlouhodobého majetku                 | 260 |
|          | Odstupné a odchodné zaměstnanců             | 275 |
|          | Odstupné za uvolnění bytu                   | 277 |
|          | Opravné položky zákonné a ostatní           | 280 |
|          | Opravy a údržba                             | 287 |
| <b>P</b> | Paušální výdaje OSVČ a pronajímatelů        | 295 |
|          | Podíl na zisku                              | 299 |
|          | Pohledávky                                  | 304 |
|          | Pojištění majetku a odpovědnosti firmy      | 315 |
|          | Pojištění OSVČ – zdravotní a sociální       | 320 |
|          | Pojištění zaměstnanců – povinné             | 323 |
|          | Poplatky – soukromoprávní                   | 330 |
|          | Poplatky – veřejnoprávní                    | 332 |
|          | Pozemky                                     | 337 |
|          | Pracovní oblečení a stejnokroje zaměstnanců | 347 |
|          | Právo stavby                                | 350 |

|          |                                                          |     |
|----------|----------------------------------------------------------|-----|
|          | Prodej obchodního závodu                                 | 355 |
|          | Přechodné ubytování zaměstnanců                          | 362 |
|          | Převod podílu v obchodní korporaci                       | 369 |
| <b>R</b> | Reklama a propagace                                      | 378 |
|          | Rezervy                                                  | 384 |
|          | 1. Rezervy – zákonné                                     | 384 |
|          | 2. Rezervy – ostatní                                     | 389 |
| <b>S</b> | Sankce                                                   | 396 |
|          | 1. Sankce – soukromoprávní (smluvní)                     | 396 |
|          | 2. Sankce – veřejnoprávní (nesmluvní)                    | 400 |
|          | Slevy                                                    | 404 |
|          | 1. Slevy – spojeným osobám                               | 404 |
|          | 2. Slevy – zaměstnancům                                  | 410 |
|          | Spolupracující osoby                                     | 414 |
|          | Společnost podle občanského zákoníku (sdružení)          | 419 |
|          | Stravování zaměstnanců                                   | 427 |
| <b>T</b> | Technické zhodnocení                                     | 436 |
| <b>Ú</b> | Úroky ze zápůjček a úvěrů                                | 446 |
| <b>V</b> | Věcná břemena                                            | 453 |
|          | Vklady do obchodních korporací                           | 460 |
|          | Vstupní cena                                             | 470 |
|          | Výdaje na práva zaměstnanců                              | 482 |
|          | Výdaje na provoz předškolního zařízení                   | 487 |
|          | Výdaje podle zvláštních zákonů                           | 490 |
|          | Výdaje přeučtované jiné osobě                            | 492 |
|          | Výdaje související s držbou podílu v dceřiné společnosti | 496 |
| <b>Z</b> | Zálohy a závdavky                                        | 505 |
|          | Zásoby                                                   | 518 |
|          | Zmařené investice                                        | 528 |
|          | Zůstatková cena hmotného a nehmotného majetku            | 531 |

# Úvod k daňovému posuzování výdajů

Zákon o daních z příjmů nemá tak docela pravdu v tom, že jde o daň z – příjmů. Ve skutečnosti se totiž až na výše zmíněné výjimky (zaměstnanci a příjmy podléhající srážkové dani) jedná o **daň ze základu daně**, a ještě přesněji řečeno ze základu daně sníženého o odpočty a patřičně zaokrouhleného. O čemž nás přesvědčí § 16 odst. 2, resp. § 21 odst. 1 ZDP, kde je stanoven výpočet daně z příjmů osob fyzických, respektive právnických.:

- *„Daň se vypočte ze základu daně sníženého o nezdanitelné části základu daně a o odčitatelné položky od základu daně a zaokrouhleného na celá sta Kč dolů, ...“*
- *„... Daň se vypočte jako součin základu daně sníženého o položky snižující základ daně a o odčitatelné položky od základu daně zaokrouhleného na celé tisíce Kč dolů a sazby daně.“*

Nicméně **předmětem zdanění je skutečně „příjem“** – jak se dočteme v § 3 odst. 1, resp. § 18 odst. 1 ZDP – a od něj odvozený základ daně slouží pouze pro potřeby zvoleného technického způsobu výpočtu daně. Paradoxně však ZDP svůj ústřední pojem – příjem – nijak blíže nedefinuje, neboť *„je přece jasné, o co se jedná“*. Pouze se dozvíme, že se zdaňují příjmy peněžní i nepeněžní, dosažené i směnou, a v jednotlivých ustanoveních zákona jsou uvedeny početné příklady konkrétních druhů příjmů, které jednoznačně jsou nebo naopak nejsou zdanitelné. Bohužel jde jenom o příklady a nikoli o úplný výčet předmětu daně, jak vyplývá z velmi obecného vymezení rozsahu „příjmů“ například stylem *„z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem“* a podobně.

Nás ale bude zajímat příznivější složka výpočtu základu daně, která **zdanitelné příjmy snižuje a tím i samotnou daň z příjmů**. Tímto

menšítelem, který aktivně zmenšuje, resp. se odečítá od příjmů, jsou – **výdaje**. Tato poplatníkům milá položka až na malé výjimky (zejména u zaměstnanců a tzv. srážkové daně) dokáže snížit obecně každý zdanitelný (dílčí) základ daně z příjmů. Jak potvrdí např. § 5 odst. 1, respektive § 23 odst. 1 ZDP:

- *„Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 není stanoveno jinak.“*
- *„Základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona.“*

Stručně vyjádřeno, daň se počítá ze základu daně, kterým jsou příjmy převyšující výdaje neboli příjmy snížené o výdaje. Takže **kdo chce platit co nejmenší daň z příjmů**, má na výběr dvě strategie, případně jejich kombinaci:

1. **Minimalizovat zdanitelné (!) příjmy, nebo**
2. **Maximalizovat daňově uznatelné (!) výdaje.**

## Není výdaj jako výdaj

Vydáme se druhou cestou. A opět si hned na počátku musíme postesknout, že vlastně vůbec nevíme, co jsou ty „výdaje“ zač, ZDP jejich definici neuvádí. Trochu lépe jsou na tom poplatníci s podvojným účetnictvím, kteří díky § 21h ZDP alespoň vědí, že se jedná o „náklady“ ve smyslu účetních předpisů. Sice

české účetní předpisy rovněž neuvádějí definici „nákladů“, nicméně podpůrně je využitelné jejich vymezení v mezinárodních účetních standardech. Ovšem i v případě účetních jednotek existují výdaje ve smyslu ZDP, které nejsou účetními náklady, a přesto ovlivní základ daně z příjmů. Třeba daňové odpisy, o těch se rozhodně neúčtuje, stejně tak je tomu s populárními paušálními výdaji na dopravu, mimo účetní svět je dále rovněž zákonná rezerva na nakládání s elektro-odpadem nebo od roku 2020 nově pojaté rezervy v pojišťovnictví, nabývací ceny akcií neoceňovaných reálnou hodnotou také nejsou účetními náklady, přičemž při prodeji mohou být daňovými výdaji, a tak podobně.

Zanechme už ale akademických hrátek se slovíčky a marného hledání obsahu pojmu „výdaje“, protože z praktického hlediska je daleko významnější, za jakých podmínek může výdaj snížit zdanitelné příjmy a tedy základ daně a tím pádem i daň z příjmů. Pouze o tyto – tzv. **daňové výdaje** – ve skutečnosti totiž poplatníkům jde. Jejich základní vymezení v první větě § 24 odst. 1 ZDP je asi nejznámější větou z celého daňového zákona.:

- ***„Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.“***<sup>5)</sup>

Jak víme z judikatury, poznámka pod čarou není součástí závazného textu právního předpisu, ale pouze přispívá k jeho lepšímu porozumění a usnadňuje uplatňování normy. Když nahlédneme do příslušné poznámky pod čarou – 5) – dozvíme se, že nám zákonodárce sděluje, že může jít např. o část 7. hlavu třetího zákonníku práce. Pokud si tento odkaz nalistujeme, najdeme tam regulaci cestovních náhrad zaměstnanců tzv. veřejného sektoru, která je pro podnikatelský sektor známější coby tzv. náhrady do limitu, které se u zaměstnanců nezdaňují.

Ve zbytku úvodu se prakticky budeme zabývat již pouze (převážně) touto jedinou větičkou, o níž firmy často svádějí tuhé boje se správci daně, případně i se soudci. Co může být na daňových výdajích tak složitého? Takto se mohou podívat hlavně čtyři typy čtenářů. Zaměstnanci, jejichž daní z příjmů se žádné uznatelné výdaje netýkají, „paušalisté“ uplatňující u příjmů ze samostatné činnosti nebo z nájmu výdaje ve výši zákonem daného procenta z příjmů, šťastlivci z řad OSVČ využívající pohodovou „paušální daň“ prostou vši byrokracie, a také příliš opatrní poplatníci nárokuje jen zcela bezproblémové výdaje. Ano, daňová korektnost a autocenzura podnikateli nepochybně zajistí klidné spaní a pouze výjimečný střet se správcem daně, platí se za ni vyšší daní.

Někdy však narazí i velmi obezřetný poplatník, který snižuje základ daně pouze o „bezpečně uznatelné“ výdaje prokázané řadou hodnověrných a přesvědčivých listinných i jiných důkazů. Obvykle cizí vinou... kvůli nepoctivému dodavateli, který ve skutečnosti nebyl tím, za koho se vydával. Například tesař koupí na pile pár trámů, za které hotově zaplatí a se standardním dokladem o prodeji odjíždí. Při daňové kontrole se proto notně podiví, proč má bernák problém s tímto výdajem. A důvod? Třeba **údaj o dodavateli neodpovídá skutečnosti, žádná takováto firma v úřední databázi není, nebo předmětný doklad nemá ve své evidenci příjmů.** Není totiž výjimkou, že někteří zaměstnanci si tu a tam přilepší na úkor zaměstnavatele a především hotovostní příjmy „zapomenou“ standardně vložit do interního účetního systému – a tedy oficiálně dodavatel nic nedodal a žádnou platbu od našeho nebohého tesaře nepřijal. Co s tím? Číst dále! Dozvíme se, jak si s problémem v obdobných případech „neprokázaného dodavatele“ poradili jiní, a můžeme předeslat, že soudy zde jsou na straně „tesaře“.



## Čtyři podmínky daňových výdajů

O výdaji hovoříme jako o daňovém výdaji tehdy, pokud má daňovou účinnost (uznatelnost), a proto může snížit základ daně z příjmů. Naproti tomu nedaňový alias daňově neúčinný/neuznatelný výdaj základ daně nesníží. Prakticky vyjádřeno: na daňové výdaje poplatníkovi „přispívá stát“ – vzdá se poměrné části daně z takto sníženého základu daně – zatímco nedaňové výdaje si poplatník hradí plně sám ze svých zdaněných příjmů. Ekonomicky tak přinášejí podnikateli daňové výdaje snížení pořizovacích cen nakupovaného zboží a služeb.



### Příklad

#### **Ekonomický význam výdajů daňových versus nedaňových**

*Paní Lenka podniká jako OSVČ v zahradnictví a pro tyto účely zakoupila kvalitní zahradnické nůžky za 1 000 Kč. Tento výdaj je pro ni daňově uznatelný, a proto si v rámci daňové evidence o něj sníží základ daně z příjmů, což jí při sazbě daně 15 % přinese reálnou úsporu na dani 150 Kč. Touto částkou se na kupní ceně nůžek nepřímo podílí stát, který oželel uvedenou částku na potenciálním inkasu daně z jejich podnikatelských příjmů.*

*Ale když by si paní Lenka za 1 000 Kč koupila náušnice, tak by se nejednalo o daňový výdaj a nemohla by o tuto částku snížit základ daně a návazně ani daň z příjmů. Tentokrát by stát zahradníci nepřispěl na nákup ze svých daňových příjmů, a vůbec nehraje roli, že ji náušnice sluší a třeba i zlákájí některého zákazníka, aby za její zahradnické služby zaplatil více, nebo k ní přišel znova. Důvod je zřejmý, v případě paní Lenky (zahradnice) náušnice nesovisí s jejím podnikáním. Ovšem kdyby podnikala jako společnice, moderátorka nebo tanečnice, bylo by tomu přesně naopak. Daňovým výdajem by pak už mohly být náušnice, nikoli však zahradnické nůžky.*

Připomeňme si citovanou základní podmínku pro uznání výdaje za daňově účinný ke snížení základu daně dle první věty § 24 odst. 1 ZDP. Z čehož vyplývají **čtyři obecné předpoklady uznání daňového výdaje:**

- 1) Výdaj je vynaložen na zdanitelný příjem nebo speciálně uvedený v § 24 ZDP.
- 2) Uznatelnost není vyloučena § 25 anebo jiným speciálním ustanovením ZDP.
- 3) Výdaj nepřesahuje určitý limit stanovený ZDP, případně jiným zákonem.
- 4) Výdaj poplatník prokázal...

### ad 1)

**Základní podmínkou daňové uznatelnosti výdaje je vazba na zdanitelný příjem poplatníka.** Jako tomu bylo v případě zmíněné Lenky podnikající v zahradnictví, které zcela jistě správce daně nespochybní jako daňový výdaj zahradnické nůžky. Samozřejmě mlčky předpokládáme běžnou situaci, tedy že si jich nekoupila nepřiměřeně hodně, nebude je (ani zčásti) využívat soukromě (mimo vlastní podnikání) a není důvod rozporovat případně vyšší kupní ceny (např. když by prodejcem nůžek byla tzv. spojená osoba ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP).

Jak ale vyplývá z textu pokračujícího za spojkou slučovací – nebo – **může být na základě speciálního ustanovení § 24 ZDP, zejména jeho odstavce 2 daňově uznán i výdaj, který nebyl vynaložen, na dosažení, ani na zajištění, ani na udržení zdanitelných příjmů.** V tomto ohledu se někdy pletou jak poplatníci (ke své škodě), tak někdy i pracovníci finančních úřadů (ke škodě nebohých poplatníků). Protože § 24 odst. 2 ZDP je speciálním, zvláštním ustanovením vůči základnímu pravidlu § 24 odst. 1 ZDP, má před ním přednost. Přičemž si všimneme, jak tomu obsáhle speciální ustanovení začíná: „**Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také ...**“.

Prakticky vyjádřeno to znamená, že pokud poplatník vynaložil výdaj, který výslovně upravuje některé z písmen a) až zv) speciálního § 24 odst. 2 ZDP, pak již nemusí řešit, jestli dokáže prokázat, že se jedná o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění nebo udržení jeho zdanitelných příjmů. A nejde o můj odvážný osobní

názor, ale uvádí to bezpečně metodický Pokyn Generálního finančního ředitelství č. GŘŘ D – 59, k jednotnému uplatňování některých ustanovení ZDP; Finanční zpravodaj č. 19/2022, trvale visí na webu Finanční správy ČR.

- „**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.**“

Ostatně v řadě případů by bylo značně obtížné až zholat marně prokázat, že výdaj byl vynaložen na dosažení, zajištění a/nebo udržení zdanitelných příjmů poplatníka. Například smluvní úrok z prodlení za pozdní úhradu faktury, škody v důsledku živelních pohrom anebo neznámým pachatelem, likvidace „dlohodobého“ hmotného majetku apod. Proto je dobře, že jsou uvedeny ve speciálním ustanovení § 24 odst. 2 ZDP, čímž padá stres ohledně splnění podmínky dle obecného (základního) ustanovení daňových výdajů v § 24 odst. 1 ZDP.



#### **Příklad**

#### **Daňové výdaje nesouvisející se zdanitelnými příjmy**

Pan Dobrák je živnostník provozující tradiční českou hospůdku ve stylu První republiky, a je plně hoden svého jména. Proto svým zaměstnancům vyplácí mzdu 80 000 Kč a navrch jim ještě přispívá měsíčně 2 000 Kč na doplňkové penzijní spoření a za 1 000 Kč pro ně nakupuje vstupenky do kina, divadla nebo na fotbal.

Jsou to ale všechno jeho daňové výdaje? I když pročítal § 24 odst. 2 ZDP pečlivě, nenašel tam položku „mzdy“. Nejblíže věci se mu zdálo písmeno p) ZDP, podle kterého jsou daňové účinné výdaje, k jejichž úhradě je poplatník povinen podle zvláštních zákonů – protože zákoník práce ukládá povinnost dát zaměstnancům mzdu. Jenže to by se dalo využít asi jen pro zákonem stanovenou minimální mzdu, nikoli pro jeho štědré super mzdy.

Živnostník se však obává zbytečně, ať už je mzda jeho zaměstnanců jakkoli super vysoká, může ji klidně uplatnit

jako daňový výdaj. A to nikoli podle speciálního § 24 odst. 2 ZDP, nýbrž s oporou v základní ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, protože jde o výdaj vynaložený na dosažení jeho zdanitelných příjmů – z provozu restaurace.

Složitější je to s příspěvkem na doplňkové penzijní spoření zaměstnanců, kde je opravdu třeba hledat oporu pro daňové uznání v § 24 odst. 2 ZDP – průkaznost se zdanitelnými příjmy zde totiž patrně neobhájíme. Naštěstí je možno tento výdaj začlenit pod speciální § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP – práva zaměstnanců zaručená vnitřním předpisem, pracovní či jinou smlouvou – což z něj činí opět bezpečný daňové uznatelný výdaj.

A nepeněžní volnočasové radovánky? Zmíněný příznivý § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP je možno od roku 2024 využít, jen když zaměstnanec příjem zdaní. Zpravidla ale nepeněžní benefity u nich splňují podmínky osvobození od daně, takže se uplatní silnější speciální § 25 odst. 1 písm. h) ZDP označující výdaj za nedaňový.

#### **ad 2)**

Právě jsme si ukázali, jak příznivě může rozšířit paletu daňových výdajů speciální ustanovení § 24 odst. 2 ZDP, u nichž nezáleží na souvislosti se zdanitelnými příjmy. Ovšem jsou i právě opačná **speciální ustanovení – v § 25 ZDP – označující určité výdaje za a priori nedaňové, opět bez ohledu na souvislost s příjmy.** Jde například o pořizovací cenu „dlohodobého“ hmotného majetku (daňovými výdaji jsou až jeho odpisy podle pravidel ZDP), „nesmluvní, úřední“ pokuty a penále, dary, daň z příjmů (většinou), povinné pojištění na sociální a zdravotní pojištění OSVČ, zmíněné nepeněžní benefity nedaněné zaměstnanci na kulturu, sport, rekreaci apod.

Někdy však paradoxně znamenají omezení i ta prvně zmíněná speciální ustanovení v § 24 odst. 2 ZDP. Daňovou účinnost totiž často vážou na splnění podmínek, proto by bylo lepší, kdyby nebyly a postačilo prokázat souvislost s příjmy. Třeba motivační příspěvek učni, s kterým firma do budoucna počítá jako se zaměstnancem. § 24 odst. 2 písm. zu) ZDP jeho daňový účinek omezuje na 5 000 Kč mě-

sícně. Přičemž pokud by toto „vstřícné“ speciální ustanovení nebylo, mohl by být daňovým výdajem i vyšší motivační příspěvek, protože by budoucí zaměstnavatel mohl uplatnit výše zmíněný obecněji pojatý speciální § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP, dle něhož lze daňově uznat výdaje na práva zaměstnanců – včetně těch budoucích – ke kterým se zaměstnavatel zavázal.

### ad 3)

Většina výdajů je uznatelných plně v rozsahu jejich vynaložení, ovšem u některých platí omezení, která mohou být trojího typu. Zaprvé hodnotové, např. u toho motivačního příspěvku uční nebo u drobných firemních darů. Druhé omezení je časové, třeba u zákonné rezervy na opravy hmotného majetku, kterou je nutno deponovat na účet včas. A to třetí omezení dopadá na účtující poplatníky, pro které platí ve vybraných případech podmínka zaplacení daného výdaje, např. daň z nemovitých věcí, smluvní sankce, úrok ze zápůjčky neúčtujícímu věřiteli.

A nesmíme zapomenout na výdaje, které se vztahují ke zdanitelným příjmům poplatníka jen částečně, typicky automobil nebo dům OSVČ používaný jak pro podnikání, tak i pro soukromé účely. Jednotné kritérium rozdělení na daňovou a nedaňovou složku ovšem neexistuje. U auta bude zřejmě nejpříhodnější poměr kilometrů ujetých tak či onak, u domu poměr podlahových ploch, při smíšeném používání počítače to bude složitější. Vždy je třeba použít kritérium, které pokud možno co nejvěrněji vystihuje skutečný stav týkající se situace poplatníka. Kdo chce mít jistotu, může požádat správce daně o závazné posouzení podle § 24b ZDP, za poplatek 10 000 Kč.



#### Příklad

#### IT kancelář v části bytu programátora

Pan Hekr podniká jako OSVČ v zakázkové výrobě nejrozličnějších programátorských „kouzel“. Jelikož ke své tvůrčí práci potřebuje prakticky jen kvalitní počítač, internet a zejména klidné místo, zřídil si IT kancelář v jednom

z pokojů najatého bytu. Výdaje prokazuje daňovou evidencí podle § 7b ZDP, což ale komplikuje fakt, že jsou často sporné, neboť prostor i předměty využívané pro podnikání slouží zčásti i pro jeho osobní potřeby. Na straně jedné tedy provozní výlohy spojené s bytem prokazatelně souvisejí se zdanitelnými příjmy z podnikání pana Hekra a splňují tak obecnou podmínku daňové uznatelnosti. Ovšem na straně druhé, se věcně jedná rovněž o výdaje na jeho osobní potřebu, které jsou speciálním ustanovením a priori vyloučeny z daňové účinných.

Z hlediska průkaznosti by ideálním řešením této patové situace bylo jednoznačné přiřazení dílčích výloh spojených s bytem pro podnikatelské versus ostatní (osobní, rodinné) potřeby. Což si lze reálně představit snad jen u elektřiny, pokud by její odběr IT kanceláří pana Hekra měřil podružný elektroměr. Ani nadmíru pedantního úředníka by nenapadlo nutit nebohého živnostníka k pečlivému odměřování a zaznamenávání vody spotřebované během programátorské činnosti, k propočítávání tepelné energie dodané do zmíněného pokoje, k vážení odpadků vzniklých v souvislosti s podnikáním atp. Stejně tak není možné – patrně ani právně – aby se dohodl s vlastníkem bytu na dvoji fakturaci nájemného, zvláště za onen IT pokoj, a odděleně za zbývající část bytu užívanou privátně.

V praxi respektovaným kompromisním řešením se osvědčilo rozklíčování celkových výdajů placených v souvislosti s užíváním bytu na část soukromou versus podnikatelskou v poměru podlahových ploch. Pokud tedy činí celková vnitřní nášlapná plocha bytu např. 100 m<sup>2</sup>, z čehož výhradně k podnikání slouží pokoj o ploše 20 m<sup>2</sup>, pak „průkazný“ klíčovací poměr bude 20 % (= 20 m<sup>2</sup> / 100 m<sup>2</sup>). Tuto část výdajů na bydlení pak bude moci pan Hekr zahrnovat mezi své daňové výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů OSVČ.

### ad 4)

**Podmínka průkaznosti je v praxi asi nejdůležitější,** jelikož obecně platí: „V daních je pravdou pouze to, co se podaří prokázat“. Základ daně z příjmů – při uplatňování skutečných, prokázaných výdajů – vychází z účetnictví či z daňové evidence, a proto by měl být každý výdaj zaúčtován/zaevidován. A to na základě nějakého dokladu, jako je faktura nebo

příjmový pokladní doklad dodavatele, potvrzení (účtenka) o platbě za nakoupené zásoby, pohonné hmoty, nejrůznější poplatky apod. Zejména vyšší částky a méně běžné druhy výdajů je vhodné mít nepřímo potvrzené dalšími hodnověrnými způsoby, jako jsou obchodní smlouvy, zápisy z jednání, dodací listy, bankovní výpisy. Často lze zmapovat logický sled událostí týkajících se třeba výdaje za zboží souvisejícím cestovním příkazem a knihou jízd, a jeho využitím při realizaci zakázky nebo navazujícím prodejem zboží atp.

Daňové řízení je značně formalizováno – což by mělo chránit daňový subjekt před libovůli úřední osoby – a ovládáno obecnými zásadami. Z nichž stěžejní jsou čtyři podle § 8 DR: volné hodnocení důkazů, legitimní očekávání, materiální pravda (v praxi asi největší „strašák“) a zákaz zneužití veřejného (tedy daňového) práva.:

- (1) *Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*
- (2) *Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.*
- (3) *Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.*
- (4) *Při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převážujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.*

V souladu s § 92 odst. 3 DR poplatník prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení (tento pojem zahrnuje přiznání, hlášení a vyúčtování daně) a v dalších podáních. Učeně řečeno jej stíhá právní důkazní břemeno, a to ohledně všeho, co

vedl (zejména) do svého daňového přiznání k dani z příjmů. Takže pokud v přiznání uplatňuje skutečné výdaje prokázané účetní či daňovou evidencí, pak je musí být připraven a schopen hodnověrně (uvěřitelně) doložit a prokázat. **Naproti tomu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.**

I když v České republice neplatí anglosaský systém precedenčního práva, které kromě psaných zákonů dotváří rozhodnutí soudů, tak je dobré vědět, jak věcně obdobné spory se správci daně posuzovaly zdejší soudy. A to zejména Nejvyšší správní soud, u něhož končí daňové kauzy poté, co se poplatník nebo správce daně nespokojili s výsledkem odvolání ani žaloby (řešení krajským soudem) a podali tzv. kasační stížnost. Obecně sice platí, že každý daňový spor je jedinečný, nicméně pokud již Nejvyšší správní soud v minulosti řešil věcně obdobnou kauzu, pak je vysoká pravděpodobnost, že „nezapře sám sebe“, a bude i později věc posuzovat stejně.

Je proto užitečné vědět, jak **Nejvyšší správní soud** (dále také jen „NSS“) posuzoval obdobné spory poplatníků se správci daně, a vzít si z nich poučení. Logiku, principy a postupy uvažování soudců k tématu prokazování daňových výdajů si demonstrujeme na **rozsudku č.j. 10 Afs 181/2017 – 36**; viz [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

### **Judikát NSS k daňovému výdaji neprokázaného dodavatele (volně)**

Živnostník (OSVČ) podnikající ve stavebnictví se dostal do velkých problémů, když **mu finanční úřad neuznal za daňový výdaj 8,5 milionu Kč, které zaplatil (sub)dodavateli za dílčí stavební práce při výstavbě určitého objektu.** A důvod? Obdobný, jako u našeho „tesaře“ ve výše uvedeném hypotetickém příkladu. **Faktura od subdodavatele sice vypa-**

**dala standardně, ale správce daně jí nenašel v jeho účetnictví.** Navíc uplynulo již hodně let, dodavatel nebyl kontaktní a jeho manažerka si na zakázku (údajně) nepamatovala, resp. spíše ji vylučovala. A tak finanční úřad poplatníkovi upravil (zvýšil) základ daně a doměřil tučnou daň a navrhl penále.

Jenže hmotný výsledek zpochybněné subdodávky reálně existoval, nepřehlédnutelně stál na místě a některé z osob dodavatele potvrzovaly, že se podílely na jeho výstavbě. Šlo o moc peněz a také o nespravedlnost, kterou živnostník oprávněně pocítoval. A proto se odvolal proti dodatečnému platebnímu rozsahu k finančnímu ředitelství – jak už to bývá, bezúspěšně, protože si správci daně neradi škodí. Následoval druhý právní protiúder poplatníka – správní žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství směřovaná ke krajskému soudu. Kupodivu ale soud hledal a našel spíše formálně pojaté důvody potvrzující názor správců daně, a žalobu zamítl.

To musel být silný stres – reálná hrozba značného doměrku daně a penále – a to jen proto, že dodavatel fakturu někde zašantročil. Poslední šance našeho živnostníka – kasační stížnost na rozhodnutí krajského soudu k Nejvyššímu správnímu soudu. Teprve až u něj se naštěstí dočkal zastání a zásada materiální pravdy zvítězila...

Z dosti obsáhlého rozsudku Nejvyššího správního soudu („**NSS**“) vybíráme stěžejní pasáže (upraveno):

- *Smyslem a účelem § 24 odst. 1 ZDP je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné; od základu daně nemůže odečíst jakékoli výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky.*
- *Krajský soud učinil závěr, že cca 8,5 milionu Kč zaplacených osobě jednající za dodavatele nelze považovat za odčitatelný výdaj dle § 24 odst. 1 ZDP, neboť podle jeho názoru by poplatník musel prokázat, že tuto částku uhradil jím uváděnému smluvnímu*

*partnerovi dotyčného dodavatele, což se ovšem nestalo.*

- *NSS odkazuje na nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04, ve kterém byl za neústavní označen takový postup správních orgánů a následně i správních soudů, podle něhož pro vyloučení daňově uznatelného nákladu postačovalo zjištění, že údaje účetního dokladu neodpovídají realitě. V uvedené věci Ústavní soud zaujal právní názor, že nelze jako uznatelný náklad ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP vyloučit výdaje za nákup zboží od obchodní společnosti z důvodu, že se dodatečně zjistí, že uvedená firma neexistovala.*
- *Z čehož vycházel NSS i v rozsudku č.j. 9 Afs 11/2011 – 68, ve kterém uvedl: „Při posuzování uznatelnosti daňového nákladu (výdaje) dle ustanovení § 24 odst. 1 ZDP je nerozhodné, zda deklarované plnění bylo poskytnuto skutečně subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech a zda právě tento subjekt přijal úplatu za poskytnuté plnění [byl adresátem nákladu (výdaje)], rozhodné je v této souvislosti faktické vynaložení deklarovaného nákladu, tj. zda poskytnutý náklad (výdaj) byl vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění [při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti tohoto nákladu (výdaje)].“*
- *NSS zjistil, že žalovaný krajský soud nečiní sporným, že práce fakturované v rozsahu cca 8,5 milionu Kč byly provedeny a zaplacené. Nelze proto označit za správný závěr Odvolacího finančního ředitelství, že poplatník musí prokázat nejen to, zda bylo fakticky realizováno plnění, ale rovněž to, že jej poskytl právě ta osoba, která je jako poskytovatel označena v dokladech prokazujících uskutečnění plnění.*
- *Nejvyšší správní soud proto shledal důvodnou námitku stěžovatele (OSVČ), že částka téměř 8,5 milionu Kč byla uznatelným nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, a napadený rozsudek krajského soudu zrušil.*



Poplatník tedy vyhrál, jenže v mnoha jiných kauzách tomu bývá trpce naopak, slaví bernák. **Příčinou většiny těchto proher je neunesení důkazního břemene, tedy neprokázání daňového výdaje (nákladu).** Že nejde o „jaloově strašící řeči“, se může odvázný zájemce přesvědčit další soudnickou. Závěrečné klání proběhlo před NSS, který v dané kauze sp. zn. 6 Afs 7/2020 rozhodl 13. 5. 2020. Jednalo se dokonce o advokátní firmu (!), která přitom měla všechny daňové výdaje doložené nejen příslušnými účetními doklady (zejména fakturami), ale vesměs také obchodními smlouvami a dalšími listinnými podklady, a zaměstnanci jejich dodavatelů (rovněž převážně právníci...)

dosvědčili, že vše proběhlo, tak jak stojí v dokumentech. A přesto... Správce daně, posléze i krajský (městský) soud a žel rovněž Nejvyšší správní soud konstatovali, že poplatník nade všechny pochybnosti neprokázal, že se jednalo o daňové výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Ruku na srdce, kdo z Vás, podnikatelů a jejich účetních a daňových pomocníků, je schopen případně ještě silněji než fakturami a jinak spíš jen výjimečně písemnými smlouvami, hodnověrně prokázat, že opravdu byly vynaloženy všechny uplatněné daňové výdaje... Pro mírné uklidnění dodejme, že se jednalo o obecně problematicky prokazatelné právní a poradenské služby.

## Daně a účetnictví komplexně



Objednávejte nebo předplatte si na tel. 558731 125 – 127, 732 705 627, e-mail [abo@i-parade.cz](mailto:abo@i-parade.cz), e-shop [www.i-parade.cz](http://www.i-parade.cz)

# Automobil

## 1. Automobil – pohonné hmoty v prokázané výši

### Právní minimum

Bez automobilů si dneska podnikání snad ani neumíme představit, bohužel. Neustále je potřeba někoho nebo něco přemísťovat, k čemuž jsou optimální právě automobily. A tyto se nepohybují na dobré slovo ani na vzduch či odpadky, ale vyžadují speciální pohonnou hmotu, která něco stojí. Obvykle jde o uhlovodíkové palivo – nafta, benzín, zemní plyn, propan butan – spalované přímo v motoru vozidla. Stále rádobí zelenější Evropu ale nyní ovládla zelená ideologie, podle které je nejlepší auto – žádné. S tímto by však „zelení politici“ neupěli ani u svých voličů, proto daněmi a regulacemi manipulují trh ke druhé provozně nejčistší variantě – elektromobilu. Kde však využitelná technologie pokulhává za přáním zhruba o 50 let, hlavní potíž je s těžkými, nebezpečnými a nercyklovatelnými bateriemi... Kompromisem je tzv. hybridní auto, které kombinuje „špinavý“ ale osvědčený spalovací motor a (provozně) čistší elektromotor. Pro základní orientaci stručný přehled pohonů automobilů:

- **Spalovací motor** (sání – komprese – expanze – výfuk, nebo lidověji: cucne – cukne – buchne – fukne):
  - **Zážehový:** palivem je benzín, pro jehož zapálení (prudké shoření) je nutná jiskra od elektrické svíčky; alternativně lze takto spalovat zkapalněný propan-butan (ropný plyn, LPG) či zemní plyn (LNG), nebo stlačený zemní plyn (CNG), anebo kapalný etanol 85 (bio-ethanol, biolíh), což je směs 85 % alkoholu ze zemědělských surovin (řepka, kukuřice...) a 15 % benzínu, přimíchává se i do jiných kapalných paliv.
- **Vznětový:** palivem je nafta, pro jejíž zapálení stačí tlak stlačeného vzduchu, do něhož se stříkne palivo.
- **Kombinovaný:** Zatím se vyvíjí a testuje motor využívající to lepší z obou předešlých systémů. Stlačuje se směs vzduchu s benzinem, do níž je pod tlakem vstříknuta nafta. Je to sice složitější ale účinnější.
- **Elektrický motor** (využívá vzájemné silové působení magnetického pole a elektrického proudu v cívice):
  - **Bateriový** (Battery Electro Vehicle): cca půl tuny velká sada obvykle lithiových akumulátorů (dlouhé dobíjení, nutno aktivně chladit v létě a v zimě přehřívat, někdy vybuchují a hoří dlouho i pod vodou).
  - **Vodíkový** (Fuel Cell Vehicle): Ano, jde také o elektromobil, ovšem tentokrát energii nedodávají pevné baterie, ale tzv. palivové články. V nich se elektrochemicky rozkládá vodík za přítomnosti kyslíku, čímž přímo vzniká elektrina roztáčející kola a vodní pára vycházející z výfuku. Tohle má budoucnost!
- **Hybridní pohon** kombinuje motor spalovací a jeden nebo více motorů elektrických (ty jen vypomáhají...):
  - **Mikro-hybrid:** Marketingový hybrid, nikoli funkčně, tento systém má většina aut s otravnou funkcí stop/start, která „potěší“ u semaforu a v koloně... Jde o to, že místo startéru je generátor, který kromě rychlého startování motoru umí vyrobit (trochu) elektriny, která napájí (zbytná) příslušenství v autě...
  - **Mild-hybrid:** Výkonnější verze mikro-hybridu s posíleným generátorem,

takže spalovací motor může zhasnout častěji např. při jízdě ustálenou rychlostí (bez plynu), dobrzdování ke křižovatce (obvykle pod 30 km/h), a elektromotorek případně také – trochu a na pár sekund – aktivně vypomáhá při rozjíždění.

- **Full-hybrid:** Klasický hybrid, kde je výpomoc elektromotoru už znát, hlavně při popojíždění a pomalé jízdě. Ovšem baterie mají nízkou kapacitu a vystačí nanejvýše na 20 kilometrů jízdy. Auto není závislé na elektrické zásuvce, baterie se totiž dobíjejí průběžně za jízdy rekuperací (při brzděním) a motorem.
- **Plug-in hybrid:** Obdoba předešlého hybridu s výkonnějším elektromotorem a větší baterií, takže sám vystačí na 50 km jízdy. Podstatnou změnou je možnost dobíjení baterií z elektrické zásuvky (standardní ve zdi nebo speciální u dobíjecích stanic). Ideální využití: ve firmě/doma se nabije, po městě jede čistě na baterky a delší trasy špinavě na fosilní palivo; není třeba se proto obávat při čekání v zimě na D1...

## Daně z příjmů

Pohonné hmoty – dále také jen „PHM“ – jsou v praxi nejvyšším provozním výdajem a během životnosti automobilu mohou i převýšit jeho pořizovací cenu. Bez nich by vozidlo nemohlo sloužit pro podnikání, takže jde o jednoznačný výdaj vynaložený prokazatelně na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů poplatníka – jak vyžaduje základní podmínka daňové účinnosti výdaje § 24 odst. 1 ZDP. Potíž je ale v tom, že ZDP obsahuje ještě další, speciální ustanovení týkající se PHM u pracovních cest, které proto má přednost. Jde o § 24 odst. 2 písm. k) ZDP, podle něhož jsou daňově účinné výdaje na pracovní cesty určeny těmito pravidly (zjednodušeno):

- **Vlastní vozidlo:**
  - **zahrnuté do obchodního majetku** („OM“) poplatníka: v **prokázané výši**, u elektromobilů a hybridů lze použít průměrnou cenu elektriny, viz níže; jen u zahraničních pracovních cest, kdy výdaje na PHM nelze prokázat, ve výši náhrady výdajů za spotřebované PHM, a to s použitím aktuálních cen v Česku,
  - **nezahrnuté do OM** poplatníka: součet **základní náhrady** „kilometrovné“ (v roce 2024 ve výši 5,60 Kč/km, loni 5,20) a **náhrady výdajů za spotřebované PHM** (jako u jízdní náhrady zaměstnanců níže),
  - nezahrnuté do OM poplatníka, které ale v **jeho OM bylo, nebo u něj bylo předmětem finančního leasingu** a úplatu uplatnil jako daňový výdaj: ve výši **náhrady výdajů za spotřebované PHM**.
- **Vozidlo v nájmu nebo pořizované na finanční leasing:**
  - v **prokázané výši**; pouze u zahraničních pracovních cest, při kterých výdaje na PHM nelze prokázat, ve výši náhrady výdajů za spotřebované PHM, a to s použitím tuzemských cen v době použití vozidla.
- **Vozidlo užívané na základě smlouvy o výpůjčce nebo výprose** (tj. využívané bezúplatně):
  - ve výši **náhrady výdajů za spotřebované PHM** (pozn. opět jako jízdní náhrady zaměstnanců);
  - jde-li o výpůjčku po dobu zajištění dluhu převodem práva k vozidlu, postupuje se jako u auta v OM.
- **Vozidlo zaměstnance** (použité pro pracovní cestu dotyčným zaměstnancem na žádost zaměstnavatele):
  - náhrady jízdních výdajů (§ 157 a 158 ZP): **základní náhrada** (v roce 2024



nejméně: auta osobní 5,60 a nákladní 11,20 Kč/km; loni 5,20 a 10,40) a **náhrada výdajů za spotřebované PHM** (viz dále).

**Náhrada výdajů za spotřebovanou PHM** se v souladu s § 158 zákoníku práce stanoví jako **součin**:

- **ceny PHM**, a to buď prokázané dokladem o nákupu, nebo průměrná cena podle vyhlášky – pro rok 2024 – č. 398/2023 Sb.: benzín 95 oktanů 38,20 Kč/l, benzín 98 42,60 Kč/l, nafta 38,70 Kč/l a elektřina 7,70 Kč/kWh,
- **spotřeby PHM** (kombinovaný provoz dle norem EU, jinak průměr údajů z technického průkazu vozidla) a
- **ujetých kilometrů** na pracovní cestě.

Pokud jde o **plátce DPH**, který si u koupené pohonné hmoty nárokoval odpočet DPH na vstupu, pak se pro účely daně z příjmů **počítá s cenou PHM bez DPH**, jelikož tato daň pro něj nepředstavuje výdaj (náklad).



#### **Příklad**

#### **Prokázané daňové výdaje za použití vozidla pro podnikání**

Řemeslník Jan Novák (OSVČ) vede daňovou evidenci a pro své podnikání v dubnu 2024 využil malý nákladní automobil. Podle palubního ukazatele najezdil na pracovních cestách 1 000 km, k čemuž má dva doklady o nákupu nafty: první na 30 litrů za 1 200 Kč, druhý také na 30 litrů za 1 100 Kč. Ve velkém technickém průkazu vozidla není údaj o kombinované spotřebě paliva podle norem EU, ale jsou tam tři údaje o spotřebě: ve městě 7 l, 5 l při rychlosti 90 km/h a 6 l při rychlosti 120 km/h. Jakou částku za pracovní cestu může podnikatel uplatnit do daňových výdajů? Poznamenejme, že obdobně by tomu bylo rovněž u velké obchodní korporace...

Aby bylo možno jednoznačně odpovědět, je nutno zadání upřesnit ohledně vztahu vozidla a poplatníka.

#### • **Vozidlo zaměstnance:**

- Náhrada jízdních výdajů podle zákoníku práce (předpokládáme obvyklou situaci, že zaměstna-

vatel přiznává jen minimální výši zákonných nároků): základní náhrada = 1 000 km x 11,20 Kč/km = 11 200 Kč, náhrada za spotřebované palivo = 38,70 Kč/l (volba ceny podle vyhlášky pro rok 2024 vycházející z loňských cen, neboť cena prokázaná doklady 38,33 Kč/l je nižší) x 6 litrů/100 km (aritmetický průměr údajů z technického průkazu, 7 + 5 + 6 děleno 3) x 1 000 km = 2 322 Kč. Výdaje celkem 13 522 Kč.

#### • **Vlastní vozidlo:**

- zahrnuté do obchodního majetku („OM“) poplatníka: v prokázané výši o nákupu PHM, tj. 2 300 Kč,
- nezahrnuté do OM: základní náhrada = 1 000 km x 5,60 Kč/km (jen jako u osobních aut!) = 5 600 Kč, náhrada výdajů za spotřebované PHM (jako u zaměstnance výše) = 2 322 Kč. Výdaje celkem 7 922 Kč,
- nezahrnuté do OM, které ale v OM poplatníka bylo, nebo jej pořizoval na finanční leasing a uplatil si daňově uplatnit: jen náhrada výdajů za spotřebované PHM (jako u zaměstnance výše) = 2 322 Kč.

#### • **Vozidlo v nájmu (zde patří i vůz z auto-půjčovny) nebo pořizované na finanční leasing:**

- Daňově lze uplatnit výdaje za PHM v prokázané výši = 2 300 Kč (podle dokladu o jejich nákupu).

#### • **Vozidlo vypůjčené nebo vyprošené (tj. využívané bezúplatně, v praxi obvykle od příbuzného či známého):**

- náhrada výdajů za spotřebované PHM (cena dle vyhlášky) = jako u zaměstnance ad výše = 2 322 Kč;
- výjimkou by byla vypůjčka uzavřená poplatníkem s dočasně jiným právním vlastníkem vozidla (obvykle banka nebo jeho prodejce) po dobu zajištění dluhu poplatníka za úvěr využity k úhradě kupní ceny auta, převodem vlastnického práva k tomuto vozidlu. Věřitel tak vůz slouží jen jako záruka za splacení dluhu poplatníka, který jej naopak hodlá využívat (provázovat), a právě pro legalizaci právní možnosti využívání auta dočasně patřícího jiné osobě je sjednána bezúplatná smlouva o vypůjčce. Sice právnícky krkolomná záležitost, ale v praxi je poměrně běžná. Daňově lze uplatnit výdaje za PHM jako u nájmu.

Poznámka: Kádyby kupní cena paliva dle dokladu o nákupu byla vyšší, než loňská průměrná cena, z níž vychází úda-

*je vyhlášky pro rok 2024, bylo by výhodnější při výpočtu náhrady výdajů za spotřebu PHM využít aktuálně vyšší prokázanou cenu nafty. Pracovněprávní zákonný nárok zaměstnance na náhradu jeho cestovních výdajů podle ZP je však širší než pouze náhrada jízdních výdajů, zejména o tzv. stravné – viz příslušné heslo.*

Nemilou podmínkou pro daňové uplatnění provozních výloh vozidla – zejména PHM – je **prokázání souvislosti s předmětnou podnikatelskou činností poplatníka**. Tedy že byla uskutečněna tvrzená pracovní (služební) cesta, což upřesňuje metodický pokyn finanční správy číslo GŘ D – 59, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů, zveřejněný ve Finančním zpravodaji č. 19/2022 (konkrétně v pasáži „K § 24 odst. 2“, bod 22). Pro tuto provozní evidenci se vžil označení „kniha jízdy“:

- „(...) V evidenci jízdy jsou uváděny minimálně tyto údaje:
  - datum jízdy, cíl jízdy, účel jízdy, ujeté kilometry.
- Dále poplatník vede údaje o:
  - typu vozidla, registrační znače (státní poznávací znače), 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 používání vozidla).“

## DPH

Plátce DPH má řadu povinností, z nichž tou hlavní je přiznání DPH z jeho prodejů (výstupů), nejsou-li osvobozeny od daně, a její odvedení bernímu úřadu. Naopak jeho jedinou, ale významnou výhodou je možnost odpočtu – zjednodušené „vrácení“ – DPH z nákupů (vstupů) od jiných plátců. Odpočet daně je zcela zásadní podmínkou neutrality DPH pro plátce, kteří jsou v nemilé roli výběrčích daní od zákazníků. Právě díky němu je DPH hodna

svého jména, protože umožňuje, aby její plátci odváděli do státní kasy daň pouze z vlastní „přidané“ hodnoty. Ovšem cesta plátce za odpočtem se podobá legendární plavbě Odyssea mezi Charybdou a Skyllou...

Nárok na odpočet DPH totiž není automatický z titulu plátcovství, je vázán na podmínky § 72 až § 76 ZDPH. **Hlavní je účel využití daného vstupu** (nákupu), je tak nutno u přijatých zdanitelných plnění sledovat použití, přičemž mohou nastat čtyři situace. **Přijaté zdanitelné plnění plátce použije** (mírně zjednodušeno):

- **Jen pro uskutečňování „nárokových plnění“** uvedených v § 72 odst. 1 ZDPH (hlavně vlastní zdanitelná plnění a plnění osvobozená s nárokem na odpočet), **pak má nárok na odpočet daně v plné výši.**
- **Pouze pro „jiné (nenárokové) účely“, v tom případě vůbec nemá nárok na odpočet daně na vstupu.**
- **Jak pro „nároková plnění“, tak pro „jiné účely“, kdy je lze uplatnit nárok na odpočet daně v částečné výši** připadající na použití pro „nároková plnění“, přičemž se rozlišují dvě situace, resp. jejich kombinace:
  - **Odpočet daně v poměrné výši**, jestliže tyto jiné účely **nesouvisí s ekonomickou činností plátce.**
  - **Odpočet daně v krácené výši**, když „jinými účely“ jsou **plnění osvobozená bez nároku na odpočet.**



### Příklad

**Odpočet daně z nákupu PHM záleží na účelu pracovní cesty**

*Stavební firma načepovala u prodejce PHM benzín do svého (nebo najatého) vozidla za 1 000 Kč bez daně. Obě firmy jsou plátcí DPH, takže prodejce paliva musel při jeho dodání – natankování – přiznat DPH na výstupu se sazbou daně 21 %, tedy ke své prodejní ceně 1 000 Kč připočít povinnou daňovou přírůzku 210 Kč.*

*Může si stavební firma uplatnit odpočet DPH na vstupu z koupené PHM? Je sice plátcem – jinak by na odpočet*

*nemohla ani pomyslet – jenže zadarmo a bez práce to mít nebude. Hlavní podmínkou je, že toto přijaté zdanitelné plnění – koupený benzin – použije v rámci své ekonomické (podnikatelské) činnosti pro uskutečňování „nárokových“ plnění. Tedy zejména pro vlastní zdanitelná plnění, například při svých stavebních zakázkách. Což zřejmě bude nejčastější reálný případ. Toto své tvrzení, ale musí plátce umět prokázat – např. knihou jízdy.*

*Je ale také možné, že jde o stavební firmu OSVČ – pana Pepy – který nakoupil benzin před rodinnou rekreací v Beskydech. Pak tedy – i když jde o plátce DPH – nesplní podmínkou, že přijaté zdanitelné plnění (benzin koupený od pláce) použije v rámci své ekonomické (podnikatelské) činnosti. A proto nebude mít nárok na odpočet DPH na vstupu z nakoupené PHM – ani zčásti – tuto soukromou jízdu neuvádí do „firemní“ knihy jízdy.*

## Účetnictví

Nakoupené PHM – natankované přímo do nádrže vozidla – se obvykle účtuje rovnou do provozních nákladů na MD 501 – Spotřeba materiálu. Protiúčet odpovídá zvolenému způsobu úhrady, je-li postaru placeno hotovostí D 211, při použití platební karty svázané s běžným účtem D 221, a využití speciální čerpací karty coby ceniny se uplatní D 213. Jde-li o plátce, který ad výše nárokuje odpočet DPH na vstupu, pak bez překvapení tuto část celkové úplaty zachytí na MD 343. Podkladem pro účetní doklad bude asi paragon prodejce – zjednodušený daňový doklad – vytištěný na termopapíru, který má neviditelný inkoust uvnitř a nemile brzy se do něj zase vrátí.

## 2. Automobil – pohonné hmoty v paušální výši

### Právní minimum

Podle slovníku je „paušál“ pevně stanovená peněžitá částka k úhradě něčeho. Pro příklad můžeme uvést loni zavedenou **paušální daň z příjmů OSVČ** (§ 7a ZDP), díky které se – při splnění podmínek – mohou zcela vyhnout da-

ňové a pojistné administrativě, jen každý měsíc na účet správce daně pošlou pevně danou „paušální“ částku zahrnující daň i pojistné na veřejnoprávní pojištění. Dalšími příklady jsou **paušální cestovní náhrady**, paušální náhrady za opotřebení vlastního nářadí zaměstnanců sloužícího pro potřeby firmy, nebo paušalizované náhrady na údržbu pracovních oblečení (§ 6 odst. 8 ZDP). V odborném slangu se přívlastek „paušální“ rozšířil rovněž do sféry daňových výdajů, které se přímo neplatí, ale pouze uplatňují při snížení základu daně z příjmů.

Bezesporu nejznámější jsou tzv. **paušální výdaje OSVČ** (§ 7 odst. 7 ZDP) a pronajímate-lů (§ 9 odst. 4 ZDP), které se jednoduše vypočtou – pevně stanoveným „paušálním“ procentem – z dosažených příjmů, a není pak třeba se trápit s doklady prokazujícími skutečně vynaložené výdaje. Nás bude v této kapitole zajímat úžeji zaměřený paušální výdaj zjednodušující jinak poměrně složité prokazování spotřeby pohonných hmot vozidel.

### Daně z příjmů

Až do roku 2008 bylo podmínkou uplatnění pohonných hmot do daňových výdajů poplatníka vedení „knihy jízd“, kterou prokazoval jejich využití pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Což je dosti složitá administrativa závislá navíc na pečlivosti a svědomitosti jednotlivých řidičů. Navíc jednotlivé zápisy nebývají zrovna vzorem průkaznosti, obvyklý zápis účelu jízd bývá neurčitý a příliš obecný, typicky „Pracovní cesta“ bez přímé vazby na příslušný doklad o nákupu zboží nebo dodání výrobků apod. Takže otravná pracnost s knihou jízd tak často přijde nazmar a kontrola finančního úřadu řadu jízd zpochybní jako neprůkazné tvrzení.

Vysvobození přišlo s rokem 2009, od kdy mohou poplatníci obou daní z příjmů místo pracné knihy jízd **daňově uplatňovat provozní výdaje za PHM vozidel jednoduše formou tzv. paušálních výdajů na dopravu**. Přibyl

totiž nový „bezpečný“ daňový výdaj vymezený v obsáhlém a několikrát měněném § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP, podle kterého lze – nejvýše u tří vlastních nebo najatých silničních motorových vozidel – daňově uplatnit:

- **paušální výdaj na dopravu 5 000 Kč měsíčně**, případně
- **krácený paušální výdaj na dopravu 4 000 Kč měsíčně**.

S tímto příznivým ustanovením ovšem souvisí nemilý § 25 odst. 1 písm. x) ZDP, který rozšířil daňově neuznatelné výdaje, a to „spravedlivé“ poplatníkům využívajícím (krácený) paušální výdaj na dopravu. Věcně se jedná o zabránění duplicitnímu uplatnění jednoho a téhož druhu výdaje – poprvé klasicky jeho prokázáním dokladem o pořízení a podruhé skrytě právě v rámci zmíněného paušálního výdaje. Proto u vozidla, u kterého poplatník uplatní paušální výdaj na dopravu – ať už v plné výši nebo v krácené výši – **nejsou daňově účinné**:

- **výdaje na spotřebované PHM** (v přiznání vyloučit tyto účetní náklady ze základu daně!),
- **výdaje na parkovné** (nezapomeňte vyloučit také tyto účetní náklady ze základu daně!),
- **náhrada výdajů za spotřebované pohonné hmoty a**
- **sazba základní náhrady**.

V případě – parkovného – jde ovšem jen o parkovací poplatky za obvykle krátkodobá stání vozidel během jejich využití při pracovních cestách. Toto omezení se ale netýká dlouhodobého „ustájení“ aut v době jejich nevyužívání, kdy pouze trpělivě čekají na svou další velkou jízdu... A nejde o můj odvážný názor, ale o bezpečně oficiální stanovisko finanční správy plynoucí z KooV č. 281/16.09.09 „Paušální výdaj na dopravu“:

- **„Pojem parkovné v § 25 odst. 1 písm. zp) – poznámka: nyní písm. x) – ZDP zahrnuje výdaje na krátkodobé parkovací služby poskytované parkovišti, parkovacími místy**

**a garážemi v souvislosti s používáním vozidla na pracovních (služebních) cestách.**

- **Tento pojem naopak nezahrnuje výdaje na dlouhodobý pronájem parkovacích míst nebo stání na plochách a v garážích** zastřešených i nezastřešených v sídle nebo v místě podnikání poplatníka, případně v místě určeném pro stání vozidla **v době, kdy není používáno na pracovních (služebních) cestách**. Takové výdaje lze, za předpokladu splnění obecných podmínek stanovených zákonem, uplatnit jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů vedle paušálního výdaje na dopravu.“



#### Příklad

#### Prokázané versus paušální výdaje na dopravu

Poplatník používá pro své podnikání dodávkový automobil s průměrnou spotřebou 10 litrů nafty na 100 km. Přičemž s ním v průměru měsíčně takto ujede zhruba 1 000 km, takže spotřebuje cca 100 litrů nafty.

Pro rok 2024 činí „úřední“ průměrná cena motorové nafty podle zmíněné vyhlášky č. 398/2023 Sb. – 38,70 Kč/litr. Odpovídá totiž průměrné ceně na českých pumpách v minulém roce 2023, zatímco realita 2024 (viděno zkraje ledna) vychází pro motoristy podstatně lépe – levněji o pár korun na litru... Za projetých 100 litrů nafty si tak firma daňově uplatní v souladu s knihou jízdy: a) při uplatnění vyšší ceny dle vyhlášky měsíčně 100 litrů x 38,70 Kč/litr = 3 870 Kč, b) při ceně prokázané doklady o nákupu nafty by to bylo o dost méně. Je tak pro ni daňově výhodnější využít (plný) paušální výdaj na dopravu 5 000 Kč měsíčně, přičemž si tímto navíc usnadní také administrativu odbouráním nutnosti vést knihu jízdy a nemusí řešit průkaznost paragonů o nákupu PHM.

Dodejme, že při uplatnění výdajů za PHM v prokázané výši si poplatník však nemůže vybrat variantu – cena podle vyhlášky versus podle dokladu o nákupu – protože tato je dána příslušným vztahem k danému vozidlu dle § 24 odst. 2 písm. k) ZDP, jak bylo probráno v minulé kapitole. Například když by se jednalo o auto v nájmu či v obchodním majetku, vycházelo by se povinně ze skutečné kupní ceny paliva, zatímco u vozu nezahrnutého do obchodního majetku poplatníka by se pro tyto účely použily úředně stanovené průměrné ceny PHM...

Lehce si můžeme spočítat, že výhodnost paušálního výdaje na dopravu – v plné (nekrácené) výši 5 000 Kč měsíčně – trvá v podmínkách roku 2024 u nafty až do měsíční spotřeby vozidla: a) 129 litrů za (při využití průměrné ceny podle vyhlášky 38,70 Kč/l pro alternativní výpočet náhrady za spotřebu paliva), b) 139 litrů (při prokázané nižší ceně např. 36 Kč/l). Tomu by při průměrné spotřebě uvedeného dodávkového auta např. 5 litrů na 100 km odpovídal měsíční úhrn pracovních cest ad: a) 2 580 km, b) 2 780 km; při nižší spotřebě by paušální výdaj byl samozřejmě výhodnější i při adekvátně delších měsíčních pracovních cestách (v průměru) a naopak...

Pro uplatnění paušálních výdajů na dopravu stanoví zákon podmínky a omezení, které lze shrnout takto:

- **Jedná se o vozidlo vlastní nebo v nájmu:**
  - Není přitom podstatné, jestli vozidlo poplatník (fyzická osoba) vložil do obchodního majetku nebo ne.
  - **Nejde o vozidlo pořizované na finanční leasing** (platí od roku 2014) ani vypůjčené nebo vyprošené.
  - Využívá-li jedno vozidlo, které je ve společném jmění manželů nebo ve spolevnictví, více poplatníků, mohou si v úhrnu uplatnit paušální výdaj na dopravu za toto vozidlo nejvýše 5 000 Kč.
- **Nejvýše u tří vozidel:**
  - Paušální výdaje na dopravu lze uplatnit nejvýše za tři vozidla, u dalších je již nutná kniha jízd. Nejde o vyloučení poplatníků s početnějším vozovým parkem. Uplatňovaná auta se mohou během roku měnit.
- **Buď paušální, nebo skutečné výdaje:**
  - Během jednoho zdaňovacího období nelze kombinovat u jednoho vozidla prokázané a paušální výdaje.
  - V kalendářním měsíci pořízení a vyřazení vozidla je možné uplatnit poměrnou část paušálního výdaje.

- **Vozidlo nebylo přenecháno k užívání jiné osobě,**

- Pokud poplatník předmětné vozidlo přenechal k užívání jiné osobě – byť jen po část kalendářního měsíce – **pak již za tento měsíc nemůže uplatnit paušální výdaj na dopravu (plný ani krácený)!**
- Za přenechání vozidla k užívání jiné osobě se ovšem nepovažuje uskutečnění pracovní cesty vozidlem spolupracující osobou nebo zaměstnancem, který sám dané vozidlo nevyužívá i pro soukromé účely.
- Tento problém nastává hlavně u tzv. **manažerských vozidel**, která mohou pro osobní potřebu využívat zaměstnanci, a u OSVČ, které si neuvědomí, že takovým „přenecháním“ auta je i **pasivně tolerovaná řízení potomkem**, jiným příbuzným, sousedem, případně i manželkou, není-li vůz ve společném jmění.

### **Příklad**

#### **Skutečné versus paušální výdaje na dopravu**

*Firma si pronajala na dva měsíce nákladní automobil, který využívá jen pro své podnikání. Během této doby do vozidla koupila pohonných hmot za 7 000 Kč. Při uplatnění daňových výdajů za PHM má dvě možnosti:*

- *Podle průkazné knihy jízd uplatní jako daňový výdaj: prokázanou výši výdajů za pohonné hmoty 7 000 Kč.*
- *Nebo uplatní paušální výdaje na dopravu bez nutnosti knihy jízd a prokazování: 10 000 Kč (2 x 5 000 Kč).*

*V obou případech bude dalším daňovým výdajem zaplacené nájemné za nákladní automobil a poplatky za užívání některých typů silnic (mýtné). Případně také opravy a údržba, k nimž se v nájemní smlouvě zavázala.*

Nárok na (plný, nekrácený) paušální výdaj na dopravu **5 000 Kč měsíčně** má poplatník pouze v případě, že předmětné **vozidlo používal výlučně (tedy pouze) k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu** – typicky pro



vlastní podnikatelskou činnost nebo pro účely příjmů z (pro)nájmu. Zatímco používá-li poplatník vozidlo jen zčásti k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu – např. se jedná o jediný „rodinný“ vůz OSVČ – může na něj daňově uplatnit pouze „krácený paušální výdaj na dopravu“ ve výši 4 000 Kč měsíčně.

**Při uplatnění kráceného paušálního výdaje na dopravu** – který je o 20 % nižší, než „plný“ paušál – **je nutno adekvátně krátit i ostatní výdaje s vozidlem o 20 %**. Toto omezení najdeme ve dvou ustanoveních:

- § 28 odst. 6 ZDP se týká pouze daňových odpisů, tedy vozidel v obchodním majetku poplatníka:
  - „*Při odpisování hmotného majetku, který je pouze zčásti používán k zajištění zdanitelného příjmu, se do výdajů k zajištění zdanitelného příjmu zahrnuje poměrná část odpisů. Při odpisování silničního motorového vozidla, u kterého je poplatník povinen uplatnit krácený paušální výdaj na dopravu, se poměrnou částí odpisů rozumí 80 % odpisů. (...)*“ Poznámka: na skutečném poměru využívání vozidla pro „podnikání“ nebo nájem versus soukromé účely tedy vůbec nezáleží, je stanoveno paušální krácení.
- § 25 odst. 1 písm. x) ZDP pak omezuje ostatní typy výdajů s daným vozidlem: **Daňově uznatelných není:**
  - „*20 % ostatních výdajů (nákladů) s výjimkou odpisů vynaložených v souvislosti se silničním motorovým vozidlem, u kterého je poplatník povinen uplatnit krácený paušální výdaj na dopravu*“.
  - Je tedy nutno paušálně – opět bez ohledu na skutečný poměr využívání aut – pokrátit nejen odpisy ad výše, ale také ostatní výdaje související s daným vozidlem. Např. za opravy, údržbu, pojištění, dálniční známku, mýtné atd.

Toto krácení se ovšem netýká silniční daně, která vždy souvisí pouze s podnikáním.

## DPH

Volba plátce DPH, zda – čistě pro účely daně z příjmů – uplatní výdaje za PHM ve skutečné výši podle paragonu prodejce nebo formou zmíněného paušálu nemá přímý vliv na odpočet DPH na vstupu z nákupu PHM od plátce. Jenže... Nepřímý vliv tam ale určitý je. Mnoho plátců DPH využívající v dani z příjmů paušální výdaj na dopravu si totiž nesprávně vyložilo dvě nenápadné věty uvnitř onoho ustanovení § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP:

- „*Pokud poplatník u některého vozidla uplatní v souladu s předchozí větou krácený paušální výdaj na dopravu, potom pro účely tohoto zákona platí, že ostatní vozidla, u nichž poplatník v souladu s tímto ustanovením uplatní paušální výdaje na dopravu, užívá výlučně k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.*“
- *Pro účely tohoto zákona se má za to, že poplatník užívá silniční motorové vozidlo, u kterého uplatňuje paušální výdaj na dopravu, výlučně k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů, pokud tak prohlásí, není-li prokázáno jinak.*“

Plátci sice všeobecně dobře vědí, že nárok na odpočet DPH na vstupu je podmíněn prokázáním použití daného přijatého zdanitelného plnění – zde třeba nákup PHM od plátce – pro tzv. nárokovou plnění; jak jsme stručně vyložili na konci minulé kapitoly. Platí totiž lehce zapamatovatelné pravidlo: neprokážeš účel nákupu = neuplatníš odpočet daně! Ovšem chybně se spolehli na výše citované ujištění v § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP, že vozidla (plným, nekráceným) paušálním výdajem na dopravu se a priori považují za používaná výlučně (pouze) pro dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů, tedy ve zkratce

plně pro jejich podnikání. Takže není už důvod to opakovaně prokazovat pro účely odpočtu DPH. Bohužel, takováto kooperace mezi daňmi neplatí.

I když pomineme možnost, že „nároková plnění“ ve smyslu § 72 ZDPH – zejména zdanitelná plnění – nejsou totožná s činností, z níž plynou zdanitelné příjmy dle ZDP – tak nenajdeme právní oporu pro tvrzení, že důkaz pro daň z příjmů platí automaticky za důkaz pro DPH. Když to zestručníme, tak paušální výdaj na dopravu sice zbavuje nutnosti vedení knihy jízd pro účely daně z příjmů, ale pokud jde o plátce prahnoucího po odpočtu DPH z nakoupených PHM (a dalších vstupů, jako je parkovné, opravy apod.), tak stejně musí vést knihu jízd. Jinak hodnověrně neprokáže použití takovýchto přijatých zdanitelných plnění pro svá „nároková plnění“.

Potvrzuje to zmíněný příspěvek z KooV č. 281/16.09.09 „Paušální výdaj na dopravu“. Ve stručnosti citujme z oficiálního stanoviska Ministerstva financí v části textu 2.8. „Daňová evidence pro účely DPH“:

- „(...) Pokud se daňový subjekt pro možnost uplatnění tohoto paušálního výdaje rozhodne, nemusí pro účely daně z příjmů vést evidenci, která by prokazovala jeho výdaje v souvislosti s provozem silničního motorového vozidla (tzv. kniha jízd). (...)“
- Nadále tak platí, že plátce má právo uplatnit nárok na odpočet, pokud přijme od jiného plátce zdanitelná plnění, použije je pro svoji ekonomickou činnost a doloží je daňovým dokladem.
- Dodržení těchto podmínek v daňovém řízení musí prokázat.
- Použití paušálního výdaje na dopravu pro účely daně z příjmů neznamená automaticky, že plátce prokázal použití pro ekonomickou činnost pro účely uplatnění nároku na odpočet DPH. (...)“

## Účetnictví

**Paušální výdaje na dopravu jsou pouze daňovou záležitostí. Neúčtuje se o nich.** Poplatník – dotyčná účetní jednotka – si tento speciální daňový výdaj uplatní pouze v rámci svého daňového přiznání k dani z příjmů za daný rok (období). V účetnictví o těchto paušálních výdajích na dopravu nebude ani zmínka, není to důvodné.

Účetně se totiž nic nemění, **koupené PHM a parkovné zůstávají účetním nákladem u všech vozidel, včetně těch, u nichž je uplatněn paušální výdaj na dopravu.** Budou účtovány standardně na MD 501, resp. 518. U vozidel, u nichž je využit paušální výdaj na dopravu – „plný“ nebo krácený – **je ovšem nutno v daňovém přiznání k dani z příjmů vyloučit z daňové účinnosti všechny jejich účetní náklady za PHM a parkovné.** Bude o ně zvýšen účetní výsledek hospodaření alias základ daně podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 ZDP:

- „(3) Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 a) se zvyšuje o (...) 2. částky, které nelze podle tohoto zákona zahrnout do výdajů (nákladů), (...)“

Během zdaňovacího (účetního) období by se tyto daňově neuznatelné náklady mělo účetně rozlišovat případně vhodnou analytikou k dotčeným nákladovým účtům, jak vyplývá z ČÚS č. 001, bodu 2.2.1. písm. f):

### „2.2. Analytické účty“

2.2.1. V rámci syntetických účtů vytváří účetní jednotka analytické účty. Při vytváření analytických účtů bere v úvahu následující hlediska, pokud tato nejsou již zohledněna přímo syntetickými účty: (...)“

- f) členění pro daňové účely; tzn. pro transformaci účetního výsledku hospodaření před zdaněním na základ daně vymezený zákonem o daních z příjmů, zejména pokud jde o výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů a zdaněvané příjmy pro potřeby daně z přidané hodnoty, spotřebních daní, apod., (...)“



### 3. Automobil – ostatní provozní výdaje

#### Právní minimum

Automobil – zejména kabriolet nebo džíp – je v kapitalismu symbolem svobody. Jistě to znáte z reklam, prázdná (!) bezvadná silnice a na ni jediné auto s veselým řidičem fičí neomezenou rychlostí čistou krajinou... Všední realita ovšem bývá trpce zcela opačná, přičemž nejde zdaleka jen o ten zážitek z jízdy, ale používání aut je jedna z nejvíce právně a úředně regulovaných činností... Proto po kupní ceně (v kapitole „Hmotný majetek“) a PHM (těm se věnovaly předešlé dvě kapitoly) připadá nejvíce výdajů spojených s automobily na všemožné státem vynucené platby: povinné ručení, dálniční poplatky, mýtné, kontrola technického stavu, měření emisí...

Právní regulace týkající se provozu automobilů na pozemních komunikacích je moc rozsáhlá, tak jen to základní. Stěžejní a výchozí je zákon č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích (...), ve znění pozdějších předpisů. Stanovuje **podmínky pro provozování vozidla na pozemních komunikacích**:

- technická způsobilost k provozu ověřená pravidelnou prohlídkou vozidla potvrzenou vydáním osvědčení o:
  - vyhovujícím technickém stavu, provedenou stanicí **technické kontroly** a
  - splnění stanovených emisních norem, což ověřila stanice **měření emisí**,
- **registrace** v registru silničních vozidel v ČR nebo v registru silničních vozidel jiného státu,
- **opatření vozidla registrační značkou** přidělenou obecním úřadem nebo příslušným zahraničním úřadem,
- **sjednání pojištění odpovědnosti** z provozu vozidla, které upravuje speciální zákon č. 168/1999 Sb.,

- **povinnou minimální výbavu** motorových vozidel stanovuje část B přílohy č. 7 k vyhlášce č. 153/2023 Sb., o schvalování technické způsobilosti (nejčastěji: náhradní kolo a zvedák, lékárníčka, výstražný trojúhelník).

Za ty nejkvalitnější silnice v Česku, kde je „radost“ prohánět plechového miláčka je ale třeba si připlatit. **Užívání dálnic a některých silnic I. třídy** vymezených vyhláškou č. 470/2012 Sb. motorovými vozidly se 4 a více koly je totiž podle § 20 a násl. zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích **podmíněno zaplacením časového poplatku („dálniční známky“), respektive u vozidel s největší povolenou hmotností přes 3,5 tuny mýtného**. Jejich výši stanovuje nařízení vlády č. 240/2014 Sb., o výši časových poplatků, sazeb mýtného ...

Ještě více regulací tíží dobrodruhy podnikající v silniční dopravě, tj. **provozování motorových vozidel pro vlastní a cizí potřeby za účelem podnikání**. Zde je stěžejní zákon č. 111/1994 Sb., o silniční dopravě a jeho prováděcí vyhláška č. 478/2000 Sb., obojí ve znění p.p. K této obsáhlé tématice pouze stručně dodáme, že **silniční doprava je souhrn činností zajišťující přepravu osob – tedy linková osobní doprava, kyvadlová doprava, příležitostná osobní doprava, taxislužba – zvířat a věcí (nákladní doprava) vozidly, přemísťování vozidel samých po dálnicích, silnicích, místních komunikacích a veřejně přístupných účelových komunikacích a volném terénu**. Takto speciálně regulovanou silniční dopravou pro vlastní potřeby je doprava, kterou se zajišťuje podnikatelská činnost, k níž je provozovatel silniční dopravy oprávněn podle živnostenského zákona č. 455/1991 Sb., ve znění p.p. a při níž nedochází ke vzniku závazkového vztahu, jehož předmětem je přeprava osob, zvířat nebo věcí. **Provozování autoškoly je živností vázanou, a silniční motorová doprava živností koncesovanou**.

## **Daně z příjmů**

Je-li určitý výdaj nezbytný pro legální provozování (používání) vozidla na pozemních komunikacích – takže bez něj může podnikatel s autem jezdit leda tak uvnitř svého závodu – pak se samo sebou rozumí, že půjde o daňově uznatelný výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. Což obdobně platí rovněž pro opravy a údržbu vozidla – bez nichž by nesplňovalo technickou způsobilost. Uplatní se u nich základní ustanovení o daňové účinnosti výdajů podle § 24 odst. 1 ZDP. Nicméně v některých případech se ke slovu dostane speciální ustanovení „bezpečných“ daňových výdajů vyjmenovaných v § 24 odst. 2 ZDP. Ohledně výdajů souvisejících s provozem automobilů – kromě již výše zmíněných pohonných hmot – jde zejména o:

- písmeno e) týkající se pojistného souvisejícího se zdanitelným příjmem poplatníka,
- písmena ch) a u) ohledně silniční daně za provozování vozidla pro účely podnikání,
- písmeno l) spolu s § 25 odst. 1 písm. n) a odst. 2 ZDP regulující uznatelnost škod vozidel,
- písmeno p) o výdajích, k jejichž úhradě poplatník zavazují zvláštní zákony,
- písmeno zh) o cestovních výdajích zahrnující i nutné vedlejší výdaje spojené s autem.

Naproti tomu jen obtížně daňově účinné budou pokuty za případné dopravní přestupky, a to v případě jejich přeúčtování jiné osobě (například takto provinilému zaměstnanci). A samozřejmě nelze očekávat daňové uplatnění provozních výloh – případně jen v úměrně zkrácené výši – nepůjde-li o pracovní (služební) cestu, ale o ryze soukromou jízdu spadající do osobní potřeby zaměstnanců nebo jiných osob. Přičemž jak bylo podrobně vyloženo v minulé kapitole, pokud poplatník uplatňuje u daného vozidla tzv. krácený paušální výdaj na dopravu (4 000 Kč měsíčně) – a to z důvodu jeho využívání nejen pro podnikání, resp. zdanitelné příjmy – pak se uplatní paušální krácení

provozních výloh spojených s tímto vozidlem o 20 %, jak velí § 25 odst. 1 písm. x) ZDP.

**Těmto výlohám s provozem aut se věnují samostatná hesla publikace – např. „Opravy a údržba“ a „Cestovní náhrady“.** Pro přehlednost a lepší orientaci jsme si je zde pouze ve stručnosti shrnuli a zrekapitulovali.

### **DPH**

DPH u výdajů s provozem aut se věnují samostatná hesla „Opravy a údržba“, „Cestovní náhrady“ atd.

### **Účetnictví**

Účtování výloh s provozem aut se věnují samostatná hesla „Opravy a údržba“, „Cestovní náhrady“ atd.

## **4. Automobil – pro soukromé účely zaměstnance**

### **Právní minimum**

Častým nepeněžním zvýhodněním zaměstnanců je možnost bezúplatného používání firemního vozidla poskytnutého zaměstnavatelem i pro jejich soukromé účely. Zdálo by se, že daňově nevzniká žádný problém, auto přece i nadále slouží – obvykle převážně – pro potřeby firmy a zaměstnanci tímto žádné peníze do kapsy nepřibudou. Žel daňové právo považuje za zdanitelné příjmy rovněž nepeněžní spočívající třeba v úspoře výdajů zaměstnance, které by jinak musel za jízdu autem uhradit ze svého. U zaměstnavatelů z řad plátců DPH navíc přistupuje problém s oprávněností uplatnění odpočtu DPH, jelikož soukromé využití automobilu zaměstnancem rozhodně není ekonomickou činností zaměstnavatele, ale soukromou spotřebou. Nejprve ovšem trochu práva...

I když to nijak vážně mnohý zaměstnanec nebere, tak majitelem firemního automobilu je zaměstnavatel a proto je pouze on oprávněn jej užívat a rozhodnout o jeho případném dočas-

ném přenechání jiné osobě. Takže když firemní vůz čistě o své vůli pro soukromé účely použije zaměstnanec, pak jedná neoprávněně. Jde totiž o obdobnou situaci, jako kdyby si od cyklisty – bez jeho svolení – „vypůjčil“ jeho kolo, které nechal stát chvíli bez dozoru. Ostatně mnozí zloději se před soudem hájí, že věc neukradli, ale jen „vypůjčili“, když zrovna byla volná a zahálela... Což nemůže obstát, jelikož takové vypůjčení – alias smlouva o vypůjčce – vyžaduje aktivní jednání obou stran, nikoli jen aktivitu vypůjčitele. Souhlas půjčitele (vlastníka) sice nemusí být písemný ani slovní, stačí souhlasné kývnutí hlavou, ale není možné vlastníka ignorovat a užívat jeho věc (majetek), jak se nám hodí...



#### Příklad

#### **S.r.o. a jeho společník jsou dvě rozdílné osoby**

*Pan Jiří léta podnikal jako fyzická osoba – OSVČ. Po čase se ale rozhodl přejít na právní formu s.r.o., kde je jediným společníkem a jednatelem zároveň. Přičemž kromě činnosti v s.r.o. stále ještě podniká jako OSVČ. S.r.o. si pro své potřeby koupil nákladní automobil, který ale využívá i pan Jiří pro své vlastní podnikání OSVČ.*

*Pan Jiří je totiž za ty roky podnikání coby fyzická osoba zvyklý, že vše, co pořídil pro podnikání, je jeho a může to tedy volně využívat. Jenže chyba lávky, co patří s.r.o., to už nyní není ve vlastnictví pana Jiřího a proto není oprávněn tyto „cizí“ věci pro sebe používat – ať už soukromě nebo pro své vlastní podnikání formou fyzické osoby (OSVČ). Samozřejmě coby společník a nejvyšší pán s.r.o. jistě může dát a také bez problémů dá souhlas s bezúplatným využíváním majetku s.r.o. pro potřeby „pana Jiřího“, jenže to nebude bez daňových následků...*

Třebaže se v praxi běžně smlouvy neřeší a svolení s dočasným přenecháním věci jiné osobě – v našem případě zaměstnanci – probíhá bez formalit, z právního hlediska přesto dochází k uzavření smlouvy. Může sice jít o typové neupravenou smlouvu (výslovně neuvedenou v OZ) sestavenou na míru oběma stranám. Ovšem obvykle je uzavírána **smlouva o vypůjčce** upravená v § 2193 až § 2200 OZ, jejíž základní vymezení je takovéto:

- **„Smlouvou o vypůjčce půjčitel přenechává vypůjčiteli nezuživatelnou věc a zavazuje se mu umožnit její bezplatné dočasné užívání.“**

Dodejme, že v souladu s § 500 OZ věci zuživatelnou je: movitá věc, jejíž běžné použití spočívá v jejím spotřebování, zpracování nebo zcizení (zejména prodejem). Zatímco ostatní věci jsou nezuživatelné. Příkladem zuživatelné věci jsou peníze, potraviny, stavební materiál, zkrátka movité věci, které nám nepřinášejí užitek pouhou jejich existencí, ale až jejich následným využitím, při kterém ale přestávají být samy sebou nebo mění vlastníka. Tyto věci nemohou být předmětem vypůjčky. Naproti tomu **nezužitkovatelnou věcí je třeba právě automobil nebo stavba**, ale i mobilní telefon, počítač, zkrátka věci, které nám přinášejí užitek samy o sobě.

Obdobou je smlouva o výprose, kterou definuje § 2189 až § 2192 OZ. Odlišností je, že není sjednána doba přenechání věci ani jeho účel, výprosník je povinen půjčiteli věc vrátit až na jeho vyzvání. Ani pro tento smluvní typ není zákonem předepsána písemná forma, ledaže by na ní trvala některá ze smluvních stran.

- **„Přenechá-li půjčitel někomu bezplatně věc k užívání, aniž se ujedná doba, po kterou se má věc užívat, ani účel, ke kterému se má věc užívat, vzniká výprosa.“**

Vypůjčka a výprosa jsou z titulu jejich definice – bezúplatné. Úplatnou obdobou je nájem (pacht), což je povinně úplatný dočasný smluvní vztah o užívání (a požívání) nezužitkovatelné věci – jako je třeba automobil. Z hlediska systematiky občanského práva uvedené typy smluv patří do širší kategorie **„Přenechání věci k užití jinému“**, kde dále najdeme ještě licenci (oprávnění k výkonu práva duševního vlastnictví), zápůjčku (dočasné přenechání zastupitelné věci k užití, nejčastěji peněz) a úvěr (dočasné poskytnutí peněžních prostředků).

Takže, aby zaměstnanec mohl firemní automobil – jehož vlastníkem je zaměstnavatel

– dočasně využít pro své osobní (soukromé) potřeby, měl by k tomu mít příslušné oprávnění. Jinak by se jednalo o neoprávněnou držbu a mohlo by to mít pro něj neblahé důsledky pracovněprávní (výpověď), případně až trestněprávní. A jak již z textu výše víme, **automobil je nezužitkovatelná věc a nejde ani o věc zastupitelnou** (o movitou věc, která může být nahrazena jinou věcí téhož druhu, prakticky že by postačovalo zaměstnavateli, aby mu bylo vráceno jakékoli jiné auto). Proto může jít buď o bezúplatnou smlouvu o výpůjčce (výprose), a v případě sjednané úplaty za dočasné užití cizí věci o smlouvu nájemní. Což nutně neznamená, že musejí být sepsány písemně.

Možnost soukromého využití firemního vozidla zaměstnancem je poměrně častý nepeněžitý benefit, který je v praxi poskytován v maximální možné míře – tedy zcela bezúplatně. Nicméně výhodou zaměstnance je nesporně i případný (mírně) úplatný nájem za výrazně pod-volnotržní cenu.

## ***Daně z příjmů***

Hned zkraje si musíme ujasnit, že je kardinální rozdíl mezi **použitím firemního automobilu**:

- **pouze pro soukromé potřeby zaměstnance, versus**
- **pro firemní účely i pro soukromé potřeby zaměstnance.**

Je nasnadě, že v prvním případě nebude moci zaměstnavatel do daňových výdajů zahrnout ani část výloh spojených s takovýmto vozidlem. Nijak mu totiž nepřispívá k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů, jelikož slouží čistě pro osobní potřeby zaměstnance. Je to obdobná situace, jako kdyby zaměstnavatel koupil postel, kterou by si od něj trvale „vypůjčil“ jeden ze zaměstnanců – v praxi zřejmě někdo ze společníků nebo z vedení firmy – nic by daňově firmě nepomohlo, že je formálně vzato vlastníkem postele. Platí zde totiž spravedlivá logika – daná věc nijak neslouží

potřebám firmy, proto výdaje s ní spojené nebudou daňově uznány.

Nedaňové výdaje ale firmy nemají rády, proto se v praxi se zmíněnou první variantou setkáme jen zcela výjimečně. Naproti tomu druhý případ je poměrně častý. Někteří samolibí manažeři přitom ovšem zapominají, že „jejich“ plechový miláček musí být skutečně alespoň zčásti využíván pro firemní účely. Což ale nenaplní jeho využívání k přepravě dotyčného zaměstnance z místa jeho bydliště do zaměstnání a zpět, protože tyto jízdy nelze považovat za pracovní, ale soukromé a tudíž jde pouze o jeden ze způsobů osobního použití auta zaměstnancem.

**Dále se již budeme zabývat jen druhou variantou, že firemní automobil slouží jak zaměstnavateli (obvykle hlavně), tak i pro potřeby zaměstnance** (situace, kdy jedno auto takto využívá více zaměstnanců najednou je v praxi zcela výjimečná). A propos oním „firemním vozidlem“ nemusí být nutně automobil ve vlastnictví daného zaměstnavatele, ale třeba také vůz, který pořizuje formou finančního leasingu nebo má najatý, či vypůjčený. Pochopitelně tato okolnost pak má zásadní vliv na rozsah výdajů, které s jeho užíváním firma má.

Zdálo by se spravedlivé, že když firemní vůz slouží pro potřeby zaměstnavatele jen zčásti, mohou být také jen zčásti daňově uplatněny související výdaje. Známe to přece z jiných obdobných případů, kdy třeba pan Novák coby živnostník (OSVČ) používá rodinný automobil pro své podnikání např. z 60 %, pročez pak může do daňových výdajů vcelku bezpečně uplatnit 60 % vypočtených ročních odpisů auta. Stanoví tak § 28 odst. 6 ZDP:

- ***„Při odpisování hmotného majetku, který je pouze zčásti používán k zajištění zdanitelného příjmu, se do výdajů k zajištění zdanitelného příjmu zahrnuje poměrná část odpisů.***
- ***Při odpisování silničního motorového vozidla, u kterého je poplatník povinen uplatnit krácený paušální výdaj na do-***

**pravu, se poměrnou částí odpisů rozumí 80 % odpisů. (...)“** Poznamenejme, že tato možnost se daného případu netýká, jelikož paušální výdaje na dopravu – ani v krácené výši 4 000 Kč měsíčně – nelze uplatnit u vozidla přenechaného k užívání jiné osobě, kterou je zde dotyčný zaměstnanec využívající firemní auto pro své soukromé účely.

Jenže v našem případě se toto krácení daňové účinnosti výdajů souvisejících s firemním vozidlem neuplatní. Důvodem je skutečnost, že ona část nefiremního využití automobilu zaměstnancem představuje jeho zdanitelný příjem, u něhož také není nijak zohledněno, že možnost soukromého využití je omezena potřebou firemních jízd, ani nehraje roli stáří nebo opotřebení auta a podobně. Jedná se o bezpečný názor potvrzený **metodickým Pokynem GŘŘ D–59** k jednotnému postupu při uplatňování ZDP, v části k § 24 odst. 2, bod 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 opotřebení, resp. na počtu ujetých kilometrů. Přitom výdaje za pohonné hmoty jsou daňovým výdajem pouze při použití vozidla pro služební účely.“**



#### **Příklad**

**Výdaje u firemního vozidla sloužícího i pro soukromé potřeby zaměstnance**

Firma Stavaři, s.r.o. se zabývá převážně výstavbou rodinných domů a chat. V obchodním majetku má osobní automobil značky Škoda, který využívá pro své běžné pracovní

cesty, ale současně je jednatel – pan Petr – oprávněn používat toto vozidlo také pro své soukromé potřeby. Dále si firma dlouhodobě pronajala terénní auto značky Ford, které ji slouží pro pracovní cesty do náročnějšího terénu v souvislosti s výstavbou rekreačních chat v odlehlých částech podhůří. Rovněž u tohoto vozidla je jedna ze zaměstnankyň – paní Petra – oprávněna využívat jej pro své osobní potřeby, jelikož sama bydlí na samotě v těžce sjízdné části podhorské vesnice.

Z důvodu částečného soukromého využívání auta značky Škoda firma nijak nemusí poměrově krátit daňovou uznatelnost vypočtených daňových odpisů ani výdaje za jeho opravy a údržbu či pojištění apod. Rovněž u najatého Fordu zůstává plně daňovým výdajem celé sjednané nájemné, samozřejmě v časovém rozlišení.

Naproti tomu u výdajů za pohonné hmoty – u obou vozidel – může s.r.o. daňově uplatnit pouze část odpovídající jejich využití pro firemní účely. Což si vyžádá průkaznou podrobnou evidenci ujetých kilometrů pro firemní versus osobní potřeby. Například pokud bylo v září natankováno do Fordu nafty za 3 000 Kč, a z ujetých 600 km připadá na pracovní cesty 400 km (2/3), pak lze daňově uplatnit za naftu jen 2 000 Kč (2/3 ze 3 000 Kč). Snaží by to bylo při uplatnění tzv. krácených paušálních výdajů na dopravu 4 000 Kč měsíčně, kdy není třeba vést knihu jízdy ani prokazovat výdaje za palivo. Jenže tato možnost padá, protože vůz byl přenechán jiné osobě.

Smutnější je **daňový pohled ze strany zaměstnance**, benefit mu totiž přináší zdanitelný i zpojistitelný majetkový prospěch, a to ve výši speciálně stanovené podle § 6 odst. 6 ZDP. Ale začneme hezký popořádku.

Dle § 3 odst. 1 a 2 ZDP jsou **předmětem daně z příjmů** fyzických osob („DPFO“) **nejrůznější druhy příjmů – peněžní i nepeněžní**. Přičemž s koncem daně dědické a daně darovací od roku 2014 již nezáleží ani na tom, jestli se jedná o příjmy uplatně (např. za prodej věci, za práci) nebo bezúplatné (např. dar, odpuštěný dluh, výpomoc rodinných příslušníků zdarma, všemožné typy majetkového prospěchu). O rozsahu bezúplatných příjmů se sice vedou odborné debaty, nicméně ohledně probí-



rané benefitu zaměstnance spočívající v možnosti soukromého využití firemního auta panuje odborná shoda, že tento majetkový prospěch podléhá DPFO.

Ovšem předmět daně ještě vždy nemusí nutně znamenat skutečné zdanění, jelikož řada typů příjmů je od DPFO osvobozena. A takovýchto výhodných typů příjmů je v případě fyzických osob kolem stovky, přičemž osvobození bezúplatných příjmů je náplní hlavně § 4a ZDP, kde najdeme pod písmenem m) **osvobození příjmu**:

- „*v podobě majetkového prospěchu vydlužitele při bezúročné zápůjčce, vypůjčitele při výpůjčce nebo výprosníka při výprose, pokud tyto příjmy nejsou příjmy ze závislé činnosti, a pokud*
  1. *se jedná o příjmy od příbuzného (...),*
  2. *se jedná o příjmy od osoby, se kterou poplatník žil nejméně po dobu jednoho roku (...),*
  3. *se jedná o příjmy obmyšleného z jeho majetku, který do svěřenského fondu vyčlenil (...), nebo*
  4. *v úhrnu příjmy z těchto majetkových prospěchů od téhož poplatníka nepřesáhnou ve zdaňovacím období částku 100 000 Kč,*“

Radost z osvobození majetkového prospěchu plynoucího od zaměstnavatele dle bodu 4 – tj. do 100 000 Kč za rok – bohužel v našem případě hatí vylučovací podmínka z úvodu celého tohoto osvobozovacího ustanovení: „*pokud tyto příjmy nejsou příjmy ze závislé činnosti*“. Protože přes toto omezení se nedostaneme...

Podle § 6 odst. 3 ZDP se totiž **příjmem ze závislé činnosti (ze zaměstnání)** rozumí rovněž částka, o kterou je úhrada zaměstnance zaměstnavateli za poskytnuté plnění, nižší, než – zjednodušeně řečeno – „*cena obvyklá*“. Je jasné, že plnění poskytnuté zaměstnavatelem – možnost soukromého využití jeho automobilu – má určitou nenulovou „*cenu obvyklou*“, kterou by za obdobné plnění musel

zaplatit kdokoli jiný než takto jeho zvýhodněný zaměstnanec. A jelikož se tímto majetkový prospěch z výpůjčky/výprosu firemního auta považuje za příjem ze závislé činnosti, je vyloučen z výhodného a širokého režimu osvobození od daně podle § 4a ZDP.

Žádné obdobné osvobození těchto příjmů ze závislé činnosti nenajdeme ani v § 6 odst. 9 ZDP, kde je pod písmeny a) až s) hodně druhů příjmů nezdaňovaných zaměstnanci (např. nepeněžní benefity zaměstnavatele na sportovní a kulturní vyžití, zájezdy a rekreace do poloviny průměrné mzdy, příspěvek na stravování). Z čehož vyplývá smutný závěr, že **výhoda soukromého využití firemního auta je zdanitelným příjmem zaměstnance**.

Daňový zákon se zde navíc nespokojil s obecným odkazem na zdanění tohoto majetkového prospěchu ve výši „*ceny obvyklé*“ – tradičně podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku ve znění pozdějších předpisů – ale stanovil vlastní **speciální ocenění tohoto zdanitelného příjmu v § 6 odst. 6 ZDP, které má přednost**:

- *Poskytuje-li zaměstnavatel zaměstnanci bezplatně silniční motorové vozidlo k používání pro služební i soukromé účely, považuje se za příjem zaměstnance částka ve výši určeného procenta vstupní ceny tohoto vozidla za každý i započatý kalendářní měsíc poskytnutí vozidla.*
- *Jde-li o silniční motorové vozidlo najaté nebo pořízené na finanční leasing, vychází se ze vstupní ceny tohoto vozidla u původního vlastníka, a to i v případě, že dojde k následné koupi vozidla.*
- *Pokud ve vstupní ceně není zahrnuta DPH, pro účely tohoto ustanovení se o tuto daň zvýší.*
- *Je-li částka, která se posuzuje jako příjem zaměstnance za každý i započatý kalendářní měsíc poskytnutí silničního motorového*



vozidla, nižší než 1 000 Kč, považuje se za příjem zaměstnance částka 1 000 Kč.

- *Poskytne-li zaměstnavatel bezplatně pro služební i soukromé účely v průběhu kalendářního měsíce:*
  - postupně za sebou více silničních motorových vozidel, považuje se za příjem zaměstnance částka ve výši určeného procenta z nejvyšší vstupní ceny silničního motorového vozidla.
  - více silničních motorových vozidel so-

učasně, považuje se za příjem zaměstnance úhrn částek odpovídajících výši určeného procenta vstupní ceny každého současně poskytnutého vozidla.

- *Určeným procentem se pro účely tohoto ustanovení rozumí:*

- **0,25 %, jedná-li se o bezemisní vozidlo,**
- **0,5 %, jedná-li se o nízkoemisní vozidlo,**
- **1 %, jedná-li se o silniční motorové vozidlo, které není nízkoemisním ani bezemisním vozidlem.**



### Příklad

#### Kolik stojí výhoda dojíždění do práce firemním autem

Porovnejme situaci, kdy zaměstnanec – v průběhu roku 2024 – nemá versus má k dispozici firemní vozidlo (běžné „emisní“) i pro soukromé účely. Pořizovací cena včetně DPH byla 500 000 Kč. Pohonné hmoty si dotyčný platí sám a u zaměstnavatele podepsal prohlášení k dani, kde uplatňuje pouze základní slevu na dani.

| Poř. | Srovnání zdanění a zpojistnění za jednotlivý kalendářní měsíc roku 2024              | Bez auta           | S autem            |
|------|--------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|--------------------|
| 1    | Hrubá mzda (HM) zaměstnance                                                          | + 50 000 Kč        | + 50 000 Kč        |
| 2    | Nepeněžní příjem z výpůjčky/výprosy firemního auta (1 % vstupní ceny)                | -----              | <b>+ 5 000 Kč</b>  |
| 3    | Pojistné na sociální pojištění zaměstnance 7,1 % z (ř. 1 + ř. 2)                     | 3 550 Kč           | 3 905 Kč           |
| 4    | Pojistné na zdravotní pojištění zaměstnance 4,5 % z (ř. 1 + ř. 2)                    | 2 250 Kč           | 2 475 Kč           |
| 5    | Pojistné na sociální pojištění zaměstnavatele 24,8 % z (ř. 1 + ř. 2)                 | 12 400 Kč          | 13 640 Kč          |
| 6    | Pojistné na zdravotní pojištění zaměstnavatele 9 % z (ř. 1 + ř. 2)                   | 4 500 Kč           | 4 950 Kč           |
| 7    | Základ výpočtu zálohy zaokrouhlen na sta nahoru (ř. 1 + ř. 2)                        | <b>= 50 000 Kč</b> | <b>= 55 000 Kč</b> |
| 8    | Vypočtená záloha na daň (15 % z ř. 7, druhá sazba daně 23 % zde nehrozí)             | 7 500 Kč           | 8 250 Kč           |
| 9    | Měsíční „osobní“ slevy na dani (poplatník nárokuje pouze základní slevu)             | – 2 570 Kč         | – 2 570 Kč         |
| 10   | Skutečně sražená záloha na daň (ř. 8 – ř. 9)                                         | = 4 930 Kč         | = 5 680 Kč         |
| 11   | <b>Čistá mzda (peněžitá část)</b> zaměstnance k výplatě (ř. 1 – ř. 3 – ř. 4 – ř. 10) | <b>39 270 Kč</b>   | <b>37 940 Kč</b>   |
| 12   | <b>Celkové výlohy</b> zaměstnavatele (ř. 1 + ř. 5 + ř. 6)                            | <b>66 900 Kč</b>   | <b>68 590 Kč</b>   |

Je zřejmé, že varianta „bez auta“ je ekonomicky výhodnější jak pro zaměstnance (vyšší čistá mzda), tak i pro zaměstnavatele (nižší celkové náklady). Výpočet samozřejmě neřeší, jak by se případně zaměstnanec jinak dostal do práce a zpět – musel by si za své zdaněné peníze koupit vlastní vůz nebo využívat veřejnou dopravu.

Toto daňové ocenění nepeněžního příjmu nebere v potaz míru opotřebení ani odepasanost vozidla, roli nehraje ani, že jej zaměstnanec případně může soukromě využívat jen omezený počet dnů či kilometrů za měsíc. Pod diktátem unijního posvátného Green dealu jsou i v tom-

to případě zvýhodněna rádobý k přírodnímu prostředí šetrnější „nízkoemisní“ (hybridní vozidla atp., i když reálně téměř výhradně jedou na spalování uhlovodíkového paliva jako tradiční „emisní“ auta) a zejména „bezemisní“ (hlavně elektro-auta, případně s vodíkovým

pohonem, co na tom, že výroba půl tuny baterií rozhodně nebyla ekologická a kvůli takto navýšené hmotnosti často auto ani nesplní emisní normu na prachové částice...). Emisní pojmy vymezuje ustanovení § 21b odst. 6 a 7 ZDP.

Dalším zdanitelným majetkovým prospěchem může být hodnota soukromě projetých pohonných hmot hrazených zaměstnavatelem, pokud mu je zaměstnanec nenahrazuje, a to opět včetně DPH. Navíc jde o značnou administrativní komplikaci práce mzdové účetní zaměstnavatele, která musí počítat aktuální hodnotu PHM ...

## DPH

Daň z příjmů není jediná, která má v zájmu „spravedlnosti“ spadeno na majetkový prospěch plynoucí zaměstnancům z možnosti bezúplatně využívat firemní vozidlo zaměstnavatele nejen pro služební ale také pro jejich soukromé (osobní) potřeby. O svůj nárok se hlásí rovněž daň z přidané hodnoty... A upřímně řečeno jí to nemůžeme mít příliš za zlé. U této nepřímé daně jde přece v principu o to, aby u plátců DPH postihla přidanou hodnotu – zjednodušeně řečeno rozdíl mezi cenou výstupů a souvisejících vstupů v úrovni bez DPH. Přičemž ekonomicky nesou břemeno DPH pouze neplátcí, respektive osoby bez možnosti odpočtu daně u vstupu.

Aby tento systém fungoval, musí být podmínkou možnosti odpočtu daně z pořízených vstupů, že budou využity pouze pro ekonomickou činnost zakládající nárok na odpočet daně, zejména pro vlastní zdanitelná plnění (výstupy). To je v principu splněno, když si firma – plátec DPH – zakoupí automobil, kterým bude přepravovat výrobní materiál od dodavatelů nebo naopak vlastní výrobky odběratelům, tedy bude-li vozidlo sloužit pro účely podnikání dotyčné firmy. Jestliže však např. jedna pětina jízd vozidlem připadne na soukromé cesty některého ze zaměstnanců, tak je neutrální princip DPH narušen a asi uznáme, že ona jedna pětina

uplatněného odpočtu DPH této firmě nenáleží, protože v tomto rozsahu vozidlo neslouží pro její ekonomickou činnost a měla by jej vrátit.

A přesně to v podstatě stanovuje – pochopitelně složitějším úředním jazykem – § 75 odst. 1 a 3 ZDPH:

- „Použije-li plátec přijaté zdanitelné plnění jak pro účely svých uskutečněných plnění, tak pro jiné účely, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro účely svých uskutečněných plnění. (...) Příslušná výše odpočtu daně v poměrné výši se vypočte jako součin daně na vstupu (...), a podílu použití tohoto plnění pro účely svých uskutečněných plnění (dále jen „poměrný koeficient“). (...)“



### Příklad

#### Nárok na odpočet daně na vstupu v poměrné výši

Účtář, s.r.o. je plátec DPH a zabývá se externím vedením účetnictví. Pro jízdy za klienty a po úřadech firma v lednu 2024 koupila automobil kombi za 600 000 Kč + 21 % DPH 126 000 Kč. Přičemž předpokládáme, že uskutečňuje pouze zdanitelná plnění, a proto má obecně nárok na plný odpočet daně. Současně bylo vozidlo jedné zaměstnankyni bezúplatně poskytnuto k používání pro služební i pro její soukromé účely. Přičemž bylo odhadnuto, že pro ekonomickou činnost plátece bude sloužit cca z 80 %. Proto plátec v přiznání k DPH za leden 2024 nárokoval jen tomu odpovídající poměrnou část odpočtu DPH na vstupu 80 % z 126 000 Kč = 100 800 Kč.

Poznámka pro přemýšlivější čtenáře: Člověk, který už se profesně střetl s českými daněmi, se možná zarazil nad zmínkou o odhadnutém poměrném koeficientu. Ví totiž, že v daních obecně je přece potřeba umět vše hodnověrně prokázat a pouhý odhad (tvrzení) berník neuzná... Ano, obvykle tomu tak je, ale v tomto případě jde o výjimku vynucenou realitou a časovou kauzalitou – předem totiž nelze jednoznačně stanovit, v jakém poměru bude auto skutečně využíváno pro podnikání firmy versus soukromě. Proto holt nezbyvá, než aby se poměrný koeficient spokojil s pouhým odhadem – který by ovšem měl být hodnověrně podložen tzv. kvalifikovaným odhadem, případně expertním výpočtem. S jeho odhadem navíc výslovně počítá i § 75 odst. 4 ZDPH:

- „Nelze-li v okamžiku uplatnění odpočtu daně stanovit výši poměrného koeficientu podle skutečného podílu použití, stanoví ji plátce kvalifikovaným odhadem. (...)“

Na základě podrobné evidence v knize jízdy bude nakonec firemní využití vozidla za celý rok 2024 jen 60 %. Je nasnadě, že s tím se zákon o DPH nemůže spokojit, protože by reálně hrozilo, že řada méně svědomitých plátců bude záměrně při původním odhadu poměrného koeficientu více či méně podceňovat rozsah soukromého využívání vozidla, čímž by byl obcházen spravedlivý princip částečného odpočtu daně na vstupu v poměrné výši.

Proto § 75 odst. 4 ZDPH stanoví, že pokud se skutečný poměrný koeficient liší od původně odhadnutého o více než 10 procentních bodů v neprospěch státní pokladny, musí plátce provést patřičnou opravu uplatněného odpočtu daně (snížení) v posledním přiznání k DPH za kalendářní rok; v opačném případě má plátce možnost úpravou odpočet daně navýšit. V daném případě proto Účtaři, s.r.o. budou muset v přiznání k DPH za prosinec 2024 opravit původně uplatněný poměrný odpočet, a to tak že jej sníží z původních 80 % z DPH na vstupu 126 000 Kč (100 800 Kč) na 60 % z 126 000 Kč (76 600 Kč), což znamená snížení odpočtu daně o 25 200 Kč.

Automobil je majetek dlouhodobé spotřeby, který bude plátce využívat delší čas. Přitom v každém roce mohou být významně odlišné podmínky pro nárok na odpočet DPH. S ohledem na naše téma se může měnit rozsah firemního versus soukromého využití vozu. Nebylo by tedy spravedlivé, aby poměrný nárok na odpočet daně u firemního auta byl jednou provždy určen podmínkami platnými v roce jeho pořízení. Proto je v § 78 až § 78e ZDPH korekční mechanismus – **úprava odpočtu daně – sloužící k dodatečným úpravám odpočtu daně**. Změny v rozsahu použití automobilu se posuzují za každý kalendářní rok v rámci 5leté lhůty pro úpravu odpočtu daně ve srovnání s rokem pořízení. A částka úpravy odpočtu daně za daný kalendářní rok činí **1/5 součinu**:

- částky daně na vstupu u příslušného majetku a rozdílu mezi

- ukazatelem nároku na odpočet daně (0 %, když neměl nárok na odpočet, 100 % při plném odpočtu daně, při nároku na odpočet daně v částečné výši – poměrný koeficient nebo vypořádací koeficient anebo jejich součin) **ke kalendářnímu roku, v němž se provádí úprava odpočtu daně a**
- ukazatelem nároku na odpočet daně ke kalendářnímu roku, v němž byl původní odpočet daně uplatněn, nebo ke kalendářnímu roku, v němž byl majetek pořízen, pokud plátce nárok na odpočet daně neměl.



#### Příklad

#### Úprava odpočtu daně v dalších letech při změně poměrného koeficientu

Navazme na předešlý příklad. Pokud od ledna 2025 firma Účtaři, s.r.o. ukončí možnost soukromého využívání firemního vozidla dotýcnou zaměstnankyní, tak si bude moci v daňových přiznáních za prosince roků 2025, 2026, 2027 a 2028 úpravou odpočtu daně naopak zvýšit původně nárokováný odpočet DPH na vstupu z titulu pořízení tohoto automobilu. A to číselně za každý z těchto čtyř roků o 1/5 z původně neuplatněných 40 % DPH na vstupu, neboli přesněji vyjádřeno dle § 78a ZDPH =  $126\,000\text{ Kč} \times (100\% - 60\%) / 5 = + 10\,080\text{ Kč}$ .

Kdyby nešlo o dlouhodobý majetek dle ZDPH, pak by původně uplatněný odpočet daně nepodléhal následným úpravám ad výše, a místo poměrného odpočtu daně by zaměstnavatel mohl postupovat alternativně:

- nejprve coby plátce DPH uplatní nárok na odpočet daně z pořizovací ceny v plné výši, a pak
- bezúplatné soukromé použití auta zaměstnancem zdaní jako „fiktivně úplatné“ poskytnutí služby.

#### Účetnictví

V této kapitole probíraný zaměstnanecký benefit je spíše jen daňovou záležitostí, netýká se účetnictví.

# Bezpečnost a ochrana zdraví zaměstnanců

## Právní minimum

Každou lidskou práci provází více či méně nejruznějších nebezpečí a rizik, která mohou poškodit jeho zdraví, případně skončit fatálně. Vedle samotné povahy práce představují zdravotní rizikové faktory dále rovněž nevhodné pracovní podmínky a prostředí, nesprávně organizovaná a prováděná práce. Přičemž zdaleka nejde pouze o okamžité následky ve formě pracovních úrazů, ale záladnější skrytější hrozby tzv. nemocí z povolání, průmyslové otravy, zvýšené nemocnosti a další předčasné opotřebení organismu. **Pracovněprávní předpisy proto věnují značnou pozornost bezpečnosti a ochraně zdraví zaměstnanců při práci („BOZP“)** a ukládají zaměstnavatelům řadu povinností, a to v § 101 až § 108 ZP, ale nejen jim, pro zajímavost **zaměstnanec se musí:**

- **účastnit se školení zajištěných zaměstnavatelem zaměřených na BOZP** včetně ověření svých znalostí,
- **podrobit se pracovnělékařským prohlídkám, vyšetřením nebo očkováním** stanoveným hlavně zákonem č. 258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví, ve znění p.p., který ale ohledně většiny konkrétních očkování odkazuje na prováděcí vyhlášku č. 537/2006 Sb., o očkování proti infekčním nemocem, ve znění p.p.,
- **nepožívat alkoholické nápoje** a nezneužívat jiné návykové látky na pracovištích zaměstnavatele a v pracovní době i mimo tato pracoviště, **nevstupovat pod jejich vlivem na pracoviště zaměstnavatele** a nekouřit na pracovištích a v jiných prostorách, kde jsou účinkům kouření vystaveni také nekuřáci.

V řadě odborných otázek BOZP odkazuje ZP na speciální právní předpisy, kromě již uvedených hlavně:

- zákon č. 309/2006 Sb., o zajištění dalších podmínek bezpečnosti a ochrany zdraví při práci, ve znění p.p.,
- nařízení vlády č. 361/2007 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví při práci, ve znění p.p.,
- **nařízení vlády č. 390/2021 Sb., o bližších podmínkách poskytování osobních ochranných pracovních prostředků, mycích, čisticích a dezinfekčních prostředků,**
- vyhláška č. 137/2004 Sb., o hygienických požadavcích na stravovací služby a o zásadách osobní a provozní hygieny při činnostech epidemiologicky závažných, ve znění p.p. Nejde o žádné výjimečné práce, **činnostmi epidemiologicky závažnými** kromě zmíněných stravovacích služeb jsou třeba výroba a zpracování potravin, výroba kosmetických přípravků, vodárny, holičství, kadeřnictví, pedikúra, manikúra, solária, kosmetických, masérských, regeneračních a rekondičních služeb, provozování živnosti, při níž je porušována integrita kůže.
- vyhláška č. 180/2015 Sb., o zakázaných o pracích a pracovištích, ve znění p.p.

### Poznámka

*Týká se pouze těhotných a kojících zaměstnankyní, zaměstnankyní – matek do konce 9 měsíce po porodu, a mladistvých.*

- nařízení vlády č. 272/2011 Sb., o ochraně zdraví před nepříznivými účinky hluku a vibrací, ve znění p.p.
- nařízení vlády č. 201/2010 Sb., o způsobu evidence úrazů, hlášení a zasílání záznamu o úrazu, ve znění p.p.
- nařízení vlády č. 375/2017 Sb., o vzhledu, umístění a provedení bezpečnostních značek a značení a signálů.

Obecně lze říci, že čím nebezpečnější druh činnosti zaměstnanci vykonávají, tím více předpisů reguluje jejich BOZP. Ale ani objektivně bezpečné kancelářské činnosti nejsou zcela mimo státní dohled nad zdravím zaměstnanců. Všem zaměstnavatelům je totiž uložena povinnost **zajišťovat – a také platit – „pracovnílékařské služby“ pro zaměstnance i pro osoby ucházející se o zaměstnání.** A to podle § 53 a násl. zákona č. 373/2011 Sb., o specifických zdravotních službách, podrobnosti stanoví prováděcí vyhláška č. 79/2013 Sb., která se věnuje hlavně pracovnílékařským prohlídkám – vstupní, periodické, mimořádné, výstupní a následné. Za tímto účelem **zaměstnavatel musí uzavřít smlouvu o poskytování pracovnílékařské péče se zdravotnickým zařízením (lékařem), pouze u bezpečných profesí může jednodušeji ad hoc požádat praktického lékaře zaměstnance.**

Je to „radost“ podnikat v přeregulovaném Česku; většinu oněch povinností nám nutí unijní směrnice...

Konkrétní opatření BOZP závisí především na druhu pracovní činnosti, podmínkách výkonu práce, dále na pracovním prostředí, strojích, materiálech a látkách, s nimiž zaměstnanec přijde do styku atd. Zkrátka účetní je vystavena zcela jiným (menším) bezpečnostním rizikům nežli zedník nebo tesař. Nicméně **obecně pro všechny zaměstnavatele stanovuje § 104 ZP povinnost zabezpečit pro zaměstnance tři typy prostředků ochrany:**

- **osobní ochranné pracovní prostředky, („OOPP“)**
- **mycí, čisticí a dezinfekční prostředky („MČDP“),**
- **ochranné nápoje.**

Zaměstnavatel je sice obecně povinen vytvářet bezpečné a zdravé neohrožující pracovní prostředí. Jenže vše nelze ovládat tlačítky, přes mobil nebo počítač z bezpečné vzdálenosti. A proto není-li možné rizika BOZP odstranit či dostatečně omezit prostředky kolektivní ochra-

ny nebo organizací práce, je nutno chránit jednotlivé zaměstnance (lidi), k čemuž právě slouží **osobní ochranné pracovní prostředky. Jsou to ochranné prostředky chránící zaměstnance před riziky, které ale nesmí bránit při výkonu práce.** A jak už jsme za ta léta útrpně zvyklí, musí splňovat podmínky Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/425 o osobních ochranných prostředcích, z něhož to stěžejní uvádí již zmíněné **nařízení vlády č. 390/2021 Sb., o OOPP a MČDP.** V jejich obsáhlých přílohách 2 a 3 se dočteme **druhy ochranných prostředků** (např. ochranné přilby a brýle, chrániče sluchu, masky, rukavice, obuv, ochranné vesty, kombinézy), a **činnosti vyžadující jejich poskytování** (např. práce na staveništi, těžba dříví, práce v dopravě a skladování, dlouhodobá práce ve stoje, obrábění kovu).

Dále ZP v § 104 odst. 3 prikazuje obecně zaměstnavatelům poskytovat zaměstnancům mycí, čisticí a dezinfekční prostředky na základě rozsahu znečištění kůže a oděvu. Což upřesňuje zmíněné vládní nařízení:

- *„Zaměstnanci, který přichází do styku s látkami, jež mohou způsobit podráždění pokožky nebo znečištění zaměstnance, poskytne zaměstnavatel podle druhu látky mycí a čisticí prostředky, příp. regenerační krémy a masti. Druhy prací z hlediska znečištění a doporučená množství MČDP jsou uvedeny v příloze č. 4 (...)“*

Citovaná příloha rozděluje druhy práce do čtyř kategorií a přiřazuje jim minimální množství čisticích:

- **Práce velmi nečistá** – např. asfaltéři, lakýrníci, obsluha a údržba zemních strojů a strojních zařízení, hutníci.
- **Práce nečistá** – například řidiči nákladních vozidel a traktorů, zedníci, montéři, stavební dělníci, fezníci.
- **Práce méně čisté** – např. mistři, skladoví dělníci, řidiči osobních vozidel, servisní technici, tesaři, úklid.
- **Práce čisté** – např. administrativa, dozor,



měření, obchod, služby, školství, věda, výzkum.

A konečně poslední třetí avizované – **ochranné nápoje**. Tyto je zaměstnavatel povinen **poskytovat na pracovištích s nevyhovujícími mikroklimatickými podmínkami**, a to v rozsahu a za podmínek stanovených § 8 a Přílohou č. 1 nařízení vlády č. 361/2007 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví zaměstnanců při práci, ve znění p.p. Tento prováděcí předpis vymezuje dva druhy pracovišť s nárokem na ochranné nápoje:

- **„horké provozy“**, kde slouží k ochraně zdraví před účinky tepelné zátěže (podle ztráty tekutin...) a
- **„studené provozy“**, kde jsou určeny pro ochranu zdraví před účinky zátěže chladem (pod 4 stupně C).

Zjištění konkrétních podmínek pro poskytnutí ochranného nápoje a vyčíslení jejich množství je ovšem technicky hodně náročné... Zejména u „horkých provozů“, kde by se měl zaměstnancům poskytovat v množství odpovídajícím nejméně 70 % ztráty tekutin a minerálních látek potem a dýcháním za 8hodinovou směnu.

Právních předpisů regulujících BOZP je hodně, ovšem břemeno rozhodování zůstává na zaměstnavateli, resp. na zaměstnanci pověřeném touto problematikou, nebo využít externího experta. **Je vhodné rozpracovat tuto oblast do vnitropodnikové směrnice o BOZP**, aby zaměstnancům byly předem známy jejich nároky.

## **Daně z příjmů**

Pro účely daní z příjmů by u výdajů zaměstnavatele na BOZP plně stačila ustanovení ZP § 101 až 104:

- *„Náklady spojené se zajišťováním bezpečnosti a ochrany zdraví při práci je povinen hradit zaměstnavatel; tyto náklady nesmějí být přenášeny přímo ani nepřímo na zaměstnance.*

- *Není-li možné rizika odstranit nebo dostatečně omezit prostředky kolektivní ochrany nebo opatřeními v oblasti organizace práce, je zaměstnavatel povinen poskytnout zaměstnancům osobní ochranné pracovní prostředky.*
- *Zaměstnavatel je povinen poskytovat zaměstnancům mycí, čistící a dezinfekční prostředky na základě rozsahu znečištění kůže a oděvu; na pracovištích s nevyhovujícími mikroklimatickými podmínkami, v rozsahu a za podmínek stanovených prováděcím právním předpisem, též ochranné nápoje.*
- *Zaměstnavatel je povinen udržovat osobní ochranné pracovní prostředky v použitelném stavu a kontrolovat jejich používání.*“

K tomu přidejme § 58 zákona č. 373/2011 Sb., o specifických zdravotních službách, ve znění p.p., že – **„Zaměstnavatel hradí pracovnílékařské služby poskytované podle tohoto zákona (...)“** – až na malé s výjimky.

Jedná se o jednoznačnou povinnost uloženou zaměstnavateli, aby prakticky všechny výdaje na BOZP svých zaměstnanců hradil právě a jedině on sám. Znalcům daní z příjmů asi svítá, něco podobného přece čteme v ustanovení § 24 odst. 2 písm. p) ZDP, které mezi „bezpečné“ daňově uznatelné výdaje výslovně zařazuje:

- **„výdaje (náklady), k jejichž úhradě je poplatník povinen podle zvláštních zákonů,“**

Ano, jde o zvláštní ustanovení mající přednost před základním, obecným pravidlem uznatelnosti výdajů dle § 24 odst. 1 ZDP. Jenže... Daňový zákon stanoví ještě speciálnější ustanovení, které má proto přednost i před oním citovaným „méně“ speciálním. To konečně jediné správné daňově „bezpečné“ zvláštní ustanovení k BOZP najdeme v § 24 odst. 2 písm. j) bod 1 a 2 ZDP. Podle kterého **jsou daňovým výdajem** na dosažení, zajištění a udržení příjmů výdaje na pracovní a sociální podmínky a **na péči o zdraví zaměstnanců vynaložené na:**



- „bezpečnost a ochranu zdraví při práci a hygienické vybavení pracovišť,
- výdaje na pořízení ochranných nápojů lze uplatnit v rozsahu stanoveném zvláštními právními předpisy<sup>122)</sup>,

#### Poznámka

Odkaz stále ještě směřuje na již zrušené nařízení vlády č. 178/2001 Sb., protože poznámky pod čarou nejsou součástí právní normy a tak se obvykle samostatně novelizují, neaktualizují. Správně by měl odkaz č. 122 mířit do nyní platné právní úpravy regulující poskytování ochranných nápojů – do § 8 nařízení vlády č. 361/2007 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví zaměstnanců při práci, ve znění p.p.

- **pracovnílékařské služby poskytované poskytovatelem těchto služeb v rozsahu stanoveném zvláštními předpisy<sup>23)</sup> a nehraném zdravotní pojišťovnou,**

#### Poznámka

V odkazu 23 ovšem najdeme opět neaktuální zákon o č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu, zatímco správně je potřeba hledat příslušné právní regulace pracovnílékařských služeb v již zmíněném zákoně č. 373/2011 Sb., o specifických zdravotních službách.

- **na lékařské prohlídky a lékařská vyšetření stanovené zvláštními předpisy,“**

Je i další speciální ustanovení věnující se BOZP a pracovnílékařským službám zaměstnanců. Tentokrát mezi neblahými výdaji, které nejsou daňově uznatelné. Jedná se o § 25 odst. 1 písm. h) bod 2 ZDP, podle něhož: „Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů **pro daňové účely nelze uznat** zejména:

- „h) **nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci, pokud je toto plnění**

**u zaměstnance osvobozeno od daně, a to ve formě ... 2. možnosti používat ... zdravotnická ... zařízení ..., s výjimkou zařízení uvedených v § 24 odst. 2 písm. j) bodech 1 až 3,“.**

Díky v závěru citace výslovně uvedené výjimce se ale nemusíme obávat o daňovou uznatelnost výdajů zaměstnavatele na BOZP, bez ohledu na od roku 2024 novou podmínku osvobození u zaměstnance. Což potvrdil **koordináční výbor č. 357/22.02.12 „Pracovnílékařská a jiná zdravotní péče“**; viz [www.financnisprava.cz](http://www.financnisprava.cz):

- „**Náklady na pracovnílékařskou službu poskytovanou zdravotnickým zařízením jsou daňově uznatelným nákladem** ve smyslu § 24 odst. 2 písm. j) bod 2 ZDP. Nevztahuje se na ně tedy režim § 25 odst. 1 písm. h) bod 2 ZDP, přestože plnění poskytuje zdravotnické zařízení, jelikož se nejedná o nepeněžní plnění poskytované zaměstnanci, ale o službu poskytovanou zdravotnickým zařízením zaměstnavateli.“

Obecně platí, že druhou stranou výdaje zaměstnavatele je příjem plynoucí jiné osobě. V případě výdajů na BOZP a pracovnílékařské služby zaměstnanců se jedná o příjem plynoucí dotyčným zaměstnancům, pro které jsou fakticky tyto výdaje vynakládány. **Na straně zaměstnanců ale v těchto případech zpravidla nejde vůbec o předmět daně z příjmů** ani veřejnoprávního pojištění. Dle právních výkladů jim totiž nevzniká žádný osobní majetkový prospěch. Vylepšení podmínek BOZP a kontrola zdravotní způsobilosti k výkonu práce nepředstavují žádný nepeněžní příjem (naturální požitek) zaměstnanců, ale jde o přirozenou součást pracovních podmínek.

U poněkud spornějších položek, které by mohly být zaměstnancem zneužity k jeho soukromé spotřebě, to raději výslovně uvádí § 6 odst. 7 písm. b) a e) ZDP. Podle tohoto ustanovení **není předmětem zdanění:**

- „**hodnota osobních ochranných pracovních prostředků, pracovních oděvů a obuvi, my-**

*cích, čistících a dezinfekčních prostředků a ochranných nápojů poskytovaných v rozsahu stanoveném zvláštním předpisem, včetně nákladů na udržování osobních ochranných a pracovních prostředků, ...“*

- *„plnění zaměstnavatele na vytváření a udržování pracovních podmínek pro výkon práce ... (poznámka: od roku 2024 odpadla podmínka, aby šlo o plnění povinná stanovená právním předpisem“*

Jak už výše zaznělo, § 104 odst. 5 ZP nařizuje zaměstnavateli, aby OOPP, MČDP a ochranné nápoje poskytoval zaměstnancům bezplatně podle vlastního seznamu zpracovaného na základě vyhodnocení rizik a konkrétních podmínek práce. Pokud si chce zaměstnavatel usnadnit práci, může naturální plnění BOZP nahradit peněžitým paušálem, za který si vše potřebné obstarají svépomocí zaměstnanci. Jenže... tato možnost se netýká OOPP ani ochranných nápojů, které reálně chrání člověka před zdravotními riziky a hrozilo by využití těchto peníze „navíc“ zaměstnanci zcela jinak... **Paušalizovat lze nanejvýš MČDP a problémem není ani příspěvek na údržbu svěřených OOPP.** Příslušné částky ale musí být **vypočteny z průkazné kalkulace skutečných výloh** a navazovat na zmíněný interní seznam zpracovaný na základě vyhodnocení rizik a konkrétních podmínek práce. Pak budou paušalizované výdaje na BOZP daňovým výdajem zaměstnavatele podle § 24 odst. 2 písm. x) ZDP a pro zaměstnance nebudou představovat zdanitelný ani zpojistitelný příjem v souladu s § 6 odst. 8 ZDP:

- *„Hradí-li zaměstnavatel zaměstnanci výdaje (náhrady) podle odstavce 7 písm. b) až d) paušální částkou, považují se tyto výdaje za prokázané do výše paušálu stanoveného zvláštními předpisy nebo paušálu uvedeného v kolektivní smlouvě, ve vnitřním předpise zaměstnavatele, v pracovní nebo jiné smlouvě za předpokladu, že výše paušálu byla zaměstnavatelem prokazatelně stanovena na základě kalkulace skutečných výdajů. Stejným způsobem*

*postupuje zaměstnavatel při stanovení paušálu v případech, kdy dojde ke změně podmínek, za nichž byl paušál stanoven. ...“*

Menší firmy někdy BOZP zaměstnanců příliš neřeší, za což ale hrozí značné pokuty inspekce práce... Opačným extrémem bývá snaha rodinných firem a OSVČ krýt si takto na úkor daňových výdajů osobní potřeby.

## DPH

Pokud je zaměstnavatel plátcem daně z přidané hodnoty, pak má **standardně nárok na odpočet DPH na vstupu u pořízeného zboží a služeb souvisejícího s BOZP jeho zaměstnanců**, zejména u nákupu OOPP a MČDP. Tyto vstupy obvykle nelze jednoznačně přiřadit ke konkrétním uskutečňovaným výstupům s nárokem na odpočet daně podle § 72 odst. 2 ZDPH, tedy ke konkrétnímu vlastnímu zdanitelnému plnění nebo plnění sice od daně osvobozenému, ale s nárokem na odpočet apod. Nicméně zrovna u těchto nákupů nemívají správci daně ani stín podezření, že nebudou sloužit pro ekonomickou (podnikatelskou) činnost daného zaměstnavatele – plátce. Už samotné určení možného využití tohoto zboží – především OOPP – jej totiž předurčuje pro „špinavou práci“ v dílně, na stavbě, na poli, v terénu apod. Tedy vesměs k činnosti spadající obvykle mezi zdanitelná plnění.

**Spornější to může být s odpočtem DPH z nákupu MČDP, pokud plátce uskutečňuje také plnění osvobozená od daně – bez nároku na odpočet daně.** Jako jsou finanční a pojišťovací činnosti, pronájem nemovitých věcí, výchova a vzdělávání nebo třeba zdravotní služby. Tyto čisticí prostředky totiž využívají nejen „terénní“ pracovníci podílející se obecně především na zdanitelných výstupech, ale právě i lidé v kancelářích věnující se u plátce zmíněným výstupům bez nároku na odpočet daně. Postupuje se obecně jako u odpočtu daně ze zdanitelných vstupů sloužících „smíšeným“ výstupům – s nárokem na odpočet, i bez této výsady. **Plátce**

**má pak nárok na odpočet pouze v částečné výši** odpovídající rozsahu jeho „nárokových plnění“ ve smyslu § 76 ZDPH, tedy v **poměrné výši dané poměrným koeficientem** vypočteným dle poměru typů takovýchto plnění.

Z podstaty věci přijatá zdanitelná plnění týkající se BOZP využijí (spotřebují) zaměstnanci obvykle přímo na pracovištích a v souvislosti s ekonomickou činností zaměstnavatele. Dochází tedy ke vnitropodnikové spotřebě OOPP, MČDP i ochranných nápojů, která není předmětem DPH na výstupu. A jestliže by něco z těchto skladovaných zásob určených pro BOZP pobertové odcizili, bude se otázka při-

padného vyrovnání (potažmo „vracení“) odpočtu daně – z titulu tzv. nedoložených a nepotvrzených mank a škod – ve smyslu § 77 odst. 2 písm. c) ZDPH řešit stejně jako u jakéhokoli jiného druhu zboží – k tomu podrobněji v kapitole Manka a škody.

## Účetnictví

Nejčastější účetní případy provázející BOZP zaměstnanců ve firmách shrnuje tabulka souvztažností. Pro přehlednost neuvádíme standardní odpočet DPH plátcem při pořízení či úhradě (MD 343 / D 211 nebo 321)

B

| Účetní případ                                                                     | MD           | DAL      |
|-----------------------------------------------------------------------------------|--------------|----------|
| Stanovení firemní normy poskytování MČDP externím odborníkem na BOZP              | 518          | 211, 321 |
| Nákup OOPP, MČDP a ochranných nápojů:                                             | ---          | 211, 321 |
| • Účtování o zásobách způsobem A                                                  | 112          | ---      |
| • Účtování o zásobách způsobem B                                                  | 501          | ---      |
| Poskytnutí OOPP, MČDP a ochranných nápojů zaměstnancům:                           | ---          | ---      |
| • Účtování o zásobách způsobem A                                                  | 501          | 112      |
| • Účtování o zásobách způsobem B (neúčtuje se, bylo řešeno již při pořízení výše) | ---          | ---      |
| Opětovné naskladnění OOPP, MČDP a ochranných nápojů nevyužitých zaměstnanci:      | ---          | ---      |
| • Účtování o zásobách způsobem A                                                  | 112, (– 501) | ---      |
| • Účtování o zásobách způsobem B (neúčtuje se, projeví se až při účetní uzávěrce) | ---          | ---      |
| Pausální příspěvek zaměstnancům na pořízení MČDP nebo na údržbu OOPP              | 548          | 333, 211 |

Dodejme, že spíše jen výjimečně by případně dražší OOPP mohly spadat účetně mezi (drobný) DHM.

A ještě poznamenejme, že některé účetní jednotky místo obecných účtu 501 – Spotřeba materiálu, resp. 548 – Ostatní provozní náklady využívají na zaměstnance více orientovaný účet 527 – Zákonné sociální náklady.



### Příklad

#### Rozsah MČDP musí být přiměřený

Podnikatel má dva zaměstnance a provozuje malou obecní prodejnu potravin, která má vlastní sociální zařízení sestávající z WC a umývadla s teplou i studenou vodou. Na základě účetnictví uplatňuje jako daňový náklad (v rámci

účtu 501 – Spotřeba materiálu) za účetní období kalendářní roku i nákup 20 balíčků toaletního papíru, 50 litrů tekutého mýdla a 10 froté ručníků. Dle inventurního soupisu bylo vše během roku spotřebováno.

Jako daňový výdaj se obecně uznává výše MČDP respektující zásadu přiměřenosti. V daném případě je i bez podrobných propočtů a kalkulací zřejmé, že zatímco přiděl toaletního papíru je přiměřený, tak naopak vykázaná spotřeba tekutého mýdla evidentně neodpovídá „špinavosti“ provozu a početnosti personálu. Obdobně může podnikatel očekávat problémy se správcem daně také ohledně přemíry ručníků, kde lze v souladu s prováděcím nařízením č. 361/2007 Sb. považovat za přiměřené cca 2 ručníky ročně na jednoho zaměstnance.



### Příklad

#### Horký provoz

Pan Petr je malíř pokojů ve stavební firmě. Jednoho letního dne pracoval v dokončované novostavbě při teplotě 27 °C. Tato práce patří podle přílohy č. 1 k nařízení vlády č. 361/2007 Sb., části A, tabulky č. 1, dle energetického výdeje do třídy IIIa. Načež zaměstnavatel z tabulky č. 6 dtto zjistil jeho typovou ztrátu tekutin potem a dýcháním za 8hodinovou směnu = 0,9 litrů + (7 °C x 0,21 litrů/°C) = 0,9 litrů + 1,47 litrů = 2,37 litrů.

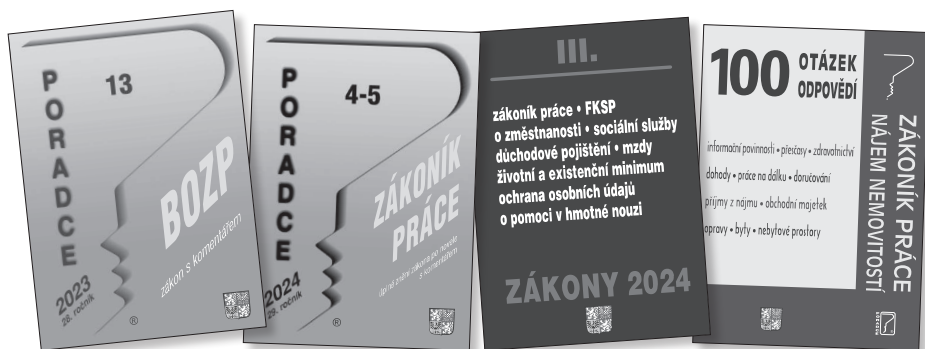
Podle § 8 dtto proto měl zaměstnavatel panu Petrovi v daném dni poskytnout ochranný nápoj chladící před zátěží teplem v množství nejméně 70 % ztráty tekutin a minerálních látek potem a dýcháním za 8hodinovou směnu. Tedy konkrétně alespoň v množství = 70 % z 2,37 litrů = 1,659 litrů, po zaokrouhlení 1,7 litrů.

Jako ochranný nápoj by měla stavební firma – v roli zaměstnavatele – zvolit přírodní minerální vodu slabě mineralizovanou nebo pramenitou vodu anebo vodu splňující obdobné mikrobiologické, fyzikální a chemické požadavky jako u jmenovaných vod. Nápoj přitom může obsahovat látky zvyšující odolnost organismu, ale nesmí obsahovat více než 6,5 hmotnostních procent cukru. Případné množství alkoholu by nesmělo překročit 1 hmotnostní procento; ochranný nápoj pro případného mladistvého by však nesměl vůbec obsahovat alkohol.

Zaměstnavatel je plátcem DPH a pro tyto účely nakoupil do zásoby od velkoobchodníka s nápoji (také plátce) přírodní minerální vodu o objemu lahvi 1,5 litru, přičemž o zásobách účtuje metodikou A. Jelikož právní předpis stanoví minimální požadovanou náhradu úbytku tekutin (která v daném případě vyšla 1,7 litrů), nestačí poskytnout panu Petrovi pro inkriminovaný letní den pouze jednu láhev – tj. 1,5 litru – ale byly potřeba 2 lahve.

- Koupě ochranných nápojů (minerálek) tzv. na fakturu, šlo například o 100 kusů lahvi á 1,5 litru:
  - Kupní cena bez DPH (100 kusů á 10 Kč) 1 000 Kč MD 112 / D 321.
  - Nárok na odpočet DPH na vstupu (21 %) 210 Kč MD 343 / D 321.
- Úhrada dodavatelské faktury obchodníkovi: 1 210 Kč MD 321 / D 221.
- Vyskladnění části ochranných nápojů podle aktuální potřeby zaměstnance – pana Petra – (pro lepší interní přehled účetní jednotka tyto pracovní-právní náklady vykazuje na účtu zákonných sociálních nákladů):
  - 2 kusy půllitrových lahvi (vlastní náklady á 10 Kč) 40 Kč MD 527 / D 112,
  - tato interní provozní spotřeba zásob není předmětem DPH, a je zachován plný nárok na odpočet daně.

## BOZP v kostce



Objednávejte nebo předplatte si na tel. 558731 125 – 127, 732 705 627, e-mail [abo@i-poradce.cz](mailto:abo@i-poradce.cz), e-shop [www.i-poradce.cz](http://www.i-poradce.cz)

# Cenné papíry

## Právní minimum

Cenný papír (dále v této kapitole také jen „CP“) lze zcela obecně charakterizovat jako listinu či záznam v evidenci stanovené zákonem, který má náležitosti stanovené zákonem a je s ním spojeno určité právo, např.:

- k účasti na právnícké osobě nebo majetku (tzv. majetkové cenné papíry),
- na peněžité plnění (tzv. dlužné cenné papíry neboli obligace),
- popřípadě jiná práva oprávněné osoby.

Patrně nejčastěji se běžným smrtelníkům vybaví akcie, mimochodem a tuhle znáte?: *Baví se spolu dva zaměstnanci velké korporace. „Pepo, nevíš, jestli naše firma nemá potíže? Našel jsem totiž na WC použité její akcie.“* Většina si zřejmě po chvíli vybaví dále také podílové listy a dluhopisy – státní nebo firemní. Protřelejší a odvážnější investoři k tomu dodají... hypoteční zástavní listy, směnky, šeky, dluhopisy – vyměnitelné, prioritní a podřízené, dále případně ještě také listy – opční, náložné, skladištní, zemědělské skladní.

Do konce roku 2013 měly cenné papíry vlastní zákon č. 592/1991 Sb. Ten jim ale zrušil nový OZ, který je mimochodem tak neuvěřitelně (nečtivě) obsáhlý – přes 3 000 paragrafů! – také proto, že se věnuje podrobně tématům, které dříve řešily samostatné zákony. Vedle onoho zákona o CP to je případ třeba i zákona o rodině, zákona o vlastnictví bytů a valné části obchodního zákoníku. OZ se cenným papírům věnuje od § 514 do § 544, z čehož pro naše právní minimum – s ohledem na daňové souvislosti – postačí zmínit dvě hlavní definice:

- *„Cenný papír je listina, se kterou je právo spojeno takovým způsobem, že je po vydání cenného papíru nelze bez této listiny uplatnit ani převést.“*

- *„Je-li cenný papír nahrazen zápisem do příslušné evidence a nelze-li jej převést jinak než změnou zápisu v této evidenci, jedná se o zaknihovaný cenný papír.“*

Tim OZ právnícky řekl, že zaknihovaný (elektronicky evidovaný) CP není považován za CP, ale jde o jeho sesterskou právní kategorii. V daňových a účetních předpisech ovšem příslušná ustanovení hovoří pouze o CP. Což ale vůbec neznamená, že ty „zaknihované“ neřeší, jednoduše je totiž pro své účely zařadily mezi CP:

- § 21b odst. 3 ZDP: *„Ustanovení tohoto zákona upravující cenné papíry se pro účely daní z příjmů obdobně použijí i pro zaknihované cenné papíry.“*
- § 4 odst. 12 ZÚ: *„Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. V případě pohledávek a závazků, podílů na obchodních korporacích, práv z cenných papírů a zaknihovaných cenných papírů (dále jen „cenný papír“) ...“*

Cenné papíry se v právním smyslu považují za věc, konkrétně movitou a nehmotnou. To nás ale nemusí trápit, nám stačí jednoduší ale o to praktičtější sdělení ohledně jejich převoditelnosti, kde rozlišujeme formu:

- na doručitele (majitele) – neomezená převoditelnost, přičemž příslušné právo přísluší tomu, kdo CP drží,
- na řad – převod je podmíněn zápisem změny přímo na CP, kde může být celá řada (proto na „řad“) majitelů,
- na jméno – nárok na uplatnění práva z CP má osoba zapsaná v příslušné evidenci emitenta daného CP.

Existuje mnoho dalších rozlišovacích, resp. třídících kritérií, pro naše potřeby jsou podstatné zejména:



- Zastupitelnost CP:
  - zastupitelné – CP stejného druhu, vydané stejnou osobou ve stejné formě i podobě, podstatné přitom je, že z nich vznikají stejná práva, nezáleží na jejich identitě (akcie, podílové listy, dluhopisy, kupóny),
  - nezastupitelné – každý CP je individualizován a je s ním spojeno jedinečné právo (např. směnky, šeky).
- Způsob emise neboli vydávání CP:
  - individuálně vydávané (např. skladové listy, směnky a šeky),
  - hromadně vydávané (např. akcie, dluhopisy, pokladniční poukázky).

Pochopitelné že nejdůležitější a nejznámější je věcné členění CP podle jednotlivých druhů, kde ale již nevystačíme s OZ. Je potřeba nahlédnout do příslušného speciálního zákona; uvedeme příklady jen tří druhů CP:

- **Akcie** (§ 256 a násl. ZOK) – Akcie je CP nebo zaknihovaný CP, s nímž je spojeno právo akcionáře podílet se podle tohoto zákona a stanov společnosti na jejím řízení, jejím zisku nebo na likvidačním zůstatku.
- **Podílový list** (§ 115 a násl. zákona č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech) – Podílový list je cenný papír nebo zaknihovaný cenný papír, který představuje podíl podílníka na podílovém fondu a se kterým jsou spojena práva podílníka plynoucí z tohoto zákona nebo ze statutu podílového fondu.
- **Dluhopis** (zákon č. 190/2004 Sb., o dluhopisech) – Dluhopis je CP nebo zaknihovaný CP, s nímž je spojeno právo na splacení určité dlužné částky odpovídající jmenovité hodnotě jeho emitentem, a to najednou nebo postupně k určitému okamžiku, a popřípadě i další práva plynoucí ze zákona nebo z emisních podmínek.

## Daně z příjmů

**Cenné papíry** jsou z pohledu daní z příjmů specifické ze čtyř důvodů:

1. **příjem z prodeje CP může být osvobozen od daně z příjmů**, a to jak u osob fyzických tak i právnických,
2. **pořizovací cena CP – výdaj za úplatné nabytí – není a priori daňově účinná**, jak stanoví § 25 odst. 1 písm. c) ZDP, **uznatelná je až (obvykle) při prodeji CP v souladu s § 24 odst. 2 písm. r), w) a ze) ZDP**,
3. **CP (až na výjimky) podléhají účetnímu přecenění „reálnou hodnotou“**, což obvykle má daňové dopady,
4. je-li příjem z prodeje CP zdanitelný, pak až na výjimky lze daňově uplatnit výdaje pouze do výše příjmů.

Je nasnadě, že jde o značně obsáhlou problematiku, a to se ani nezmiňujeme o možných komplikacích, jako jsou třeba akciové (opční) programy pro zaměstnance, případně tzv. repo operace, využívání tzv. derivátů nebo pestrá plejáda režimů zdaňování výnosů z dluhopisů u FO již od roku 2021. S ohledem na omezený rozsah kapitol této publikace se zaměříme zejména na podmínky daňové uznatelnosti výdajů, tedy pořizovací ceny CP.

Nejčastěji se v praxi realizuje převod CP formou jeho prodeje, který může mít obecně 4 daňové scénáře:

- **Příjem osvobozený** od daně, pokud jsou splněny podmínky:
  - 1) daně z příjmů právnických osob (dále také jen „DPPO“) stanovené v § 19 ZDP,
  - 2) daně z příjmů fyzických osob (dále také jen „DPFO“) stanovené v § 4 ZDP
- **Příjem zdanitelný**, který spadá u:
  - 3) poplatníků DPPO do obecného základu daně podle § 18 ZDP,
  - 4) poplatníků DPFO do dílčího základu daně ze samostatné činnosti nebo z ostatních příjmů.



## Ad 1) Osvobození příjmů z prodeje CP od DPPO

Podle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 2 ZDP jsou DPPO osvobozeny příjmy z převodu podílu (akcií):

- **mateřské společnosti**
- **v dceřiné společnosti**
- **plynoucí**
  - poplatníkovi uvedenému v § 17 odst. 3 ZDP (tj. daňovému rezidentovi ČR) nebo
  - společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU než ČR.

Definici vztahu mateřská versus dceřiná společnost najdeme v § 19 odst. 3 a 4 ZDP (zjednodušeno):

- **právní forma** podle Směrnice Rady 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států; v ČR se jedná hlavně o **a.s., s.r.o., družstvo**.
- **daňová rezidence**: musí být v některém členském státě EU a současně nikde mimo EU,
- **subjekt** podléhá dani určené zmíněnou Směrnicí EU; v ČR daň z příjmů právnických osob, a
- **kvalifikovaný podíl**: mateřská společnost má aspoň **10 % podíl** na základním kapitálu dceřiné společnosti a drží jej **nejméně nepřetržitě 12 měsíců** (tuto podmínku lze splnit i dodatečně).

Zájemce o hlubší vhléd lze doporučit příspěvek z **koordinčního výboru č. 193/27.11.07 „Aplikace § 19 odst. 1 písm. ze) a odst. 9 a ustanovení navazujících ZDP od 1. 1. 2008“**. Kde byl potvrzen tento dílčí závěr:

- „... pokud daná společnost po dobu 12 měsíců drží podíl minimálně 10 % na základním kapitálu, tak jsou všechny příjmy z prodeje podílů dceřiné společnosti od okamžiku, kdy je získán podíl na základním kapitálu dceřiné společnosti vyšší jak 10 % až po

okamžik, kdy tento podíl klesne pod 10 % (včetně posledního prodeje, před jehož uskutečněním mám podíl 10 % a po jeho uskutečnění již nikoliv) osvobozeny od daně.“



### Příklad

#### Dodatečné splnění podmínky délky držby akcií

A, s.r.o. založila v lednu 2024 firmu B, a.s., kde byla jediným společníkem (akcionářem). V září 2024 firma A – v té době ještě nenaplnila časový test minimálně 12 měsíční nepřetržitě držby podílu na B – využila nabídky strategického investora C, GmbH, kterému prodala 90 % akcií B, a.s. Jestli při tomto prodeji bude moci využít daňových výhod mateřské společnosti – a osvobodit příjem od DPPO – záleží na následující okolnosti:

- když podmínku minimální souvislé (nepřetržitě) držby nejméně 10 % akcií B naplní firma A dodatečně, – tedy ponechá-li si alespoň 10 % podíl nejméně do února 2025 – pohlíží se na ní jako na mateřskou společnost již zpětně od počátku, proto bude od daně osvobozen příjem z prodeje veškerých akcií – tedy nejen ohledně prodeje zbývajících 10 % po 12 měsících držby, ale také dřívější prodej 90 % akcií;
- jestliže uvedenou časovou podmínku nesplní ani dodatečně – například zbýlých 10 % akcií prodá ještě do konce roku 2024 – není v postavení mateřské společnosti, a příjem z prodeje akcií nebude osvobozen od daně – a to ani v případě prodeje prvního balíku 90 % akcií, ani ohledně prodeje zbývajících 10 %.

## Ad 2) Osvobození příjmů z prodeje CP od DPPO

U fyzických osob je možné osvobození příjmů z prodeje CP – tentokrát nejen akcií – daleko pestřejší:

- § 4 odst. 1 písm. t) ZDP:
  - **příjmy z úplatného převodu CP, pokud jejich úhrn u poplatníka nepřesáhne ve zdaňovacím období částku 100 000 Kč, a příjem z podílů připadajících na podílové listy při zrušení podílového fondu, pokud výše tohoto příjmu nepřesáhne 100 000 Kč; (...)**

- § 4 odst. 1 písm. u) ZDP:

- příjem z úplatného převodu CP, **přesáhne-li doba mezi nabytím a úplatným převodem tohoto CP při jeho úplatném převodu dobu 3 let**, a dále příjem z podílů připadající na podílový list při zrušení podílového fondu, **přesáhne-li doba mezi nabytím podílového listu a dnem vyplacení podílu dobu 3 let**;
- doba 3 let se zkracuje o dobu, po kterou byl tento CP nebo podíl (...) ve vlastnictví zůstavitele, v případě (...) nabytého děděním od zůstavitele, který byl přibuzným v řadě přímé nebo manželem; (...);
- jedná-li se o **kmenový list**, činí doba místo 3 let **5 let**.

Souběh dvou podmínek osvobození u cených papírů upřesňuje metodický **Pokyn GFŘ č. D-59**: „Od zdaňovacího období 2015 jsou z prodeje cených papírů osvobozeny příjmy buď z důvodu uvedeného v § 4 odst. 1 písm. t) zákona, tj. že za dané zdaňovací období úhrn uvedených příjmů nepřesahuje stanovený limit 100 000 Kč a neposuzuje se okamžik nabytí cených papírů nebo na základě časového testu podle § 4 odst. 1 písm. u) zákona. **Osvobození z důvodu výše příjmu a časového testu nelze kombinovat.**“. Zjednodušeně řečeno, je od daně osvobozen příjem z prodeje akcií (zatímních listů) do 100 000 Kč za rok nebo po 3 (pěti) letech od nabytí.



#### **Příklad**

##### **Osvobození příjmů z prodeje podílů od DPFO**

Paní Lenka v roce 2024 kupovala nejrůznější akcie českých firem, a všechny je prodala ještě v témže roce za celkovou částku 80 000 Kč. Celý příjem 80 000 Kč je osvobozen od daně. Není podstatné, že akcie – nebo jiné CP – prodala již do roka, ale že úhrn příjmů z prodeje cených papírů za celý rok nepřesáhl 100 000 Kč.

Pan Vojta koupil balík akcií jedné české korporace již v roce 2022 za 60 000 Kč. A protože jejich cena v roce 2024 nečekaně vyrostla, všechny je prodal se slušným ziskem za 101 000 Kč. Jelikož úhrn příjmů z prodeje CP za celý rok přesáhl limit 100 000 Kč, nelze jej osvobodit od daně podle

§ 4 odst. 1 písm. t) ZDP. A to ani zčásti! S ohledem na dobu držby kratší než 3 roky nelze využít ani osvobození dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. u) ZDP. Proto zdanitelným příjmem poplatníka je celý příjem 101 000 Kč, a nikoli jen nadlimitní částka 1 000 Kč.

Od roku 2025 se už tak spleť systém osvobození příjmů fyzických osob od daně zkomplikuje nové omezení, které se naštěstí dotkne poměrně malé skupiny „magnátů“ u nichž tyto příjmy – spolu s prodeji podílů v s.r.o. – přesáhnou 40 milionů Kč za rok. Je už to sice od roku 2024 napsáno v § 4 odst. 3 ZDP, avšak účinnosti **nová regulace nabude až od 1. 1. 2025**; majitelé firem (podílů) mají rok na promyšlení „daňové optimalizace“..

- „**Pokud úhrn všech příjmů osvobozených podle odstavce 1 písm. q) (pozn.: hlavně z prodeje podílů v s.r.o. nebo v družstvu po 5 letech od nabytí) a příjmů z úplatného převodu ceného papíru osvobozených podle odstavce 1 písm. u) přesahuje 40 000 000 Kč ve zdaňovacím období, příjem ... není osvobozen v poměrné části vypočítané podle podílu části úhrnu těchto příjmů převyšující 40 000 000 Kč a úhrnu těchto příjmů.**“.

Podstatné je si uvědomit, že tato nová regulace se vztahuje pouze na zmíněné dva typy příjmů z prodeje podílů ve firmách, které by jinak byly od daně osvobozeny díky splnění podmínky časového testu pěti, resp. tří let od nabytí. Pouze u těchto – a priori osvobozených příjmů – bude nově od roku 2025 hrát dodatečnou roli ještě i jejich úhrn za celý kalendářní rok. Jestliže přesáhne limit 40 milionů Kč, bude nutno část těchto příjmů zdanit, a to v rámci dílčího základu daně z ostatních příjmů podle § 10 odst. 1 písm. b) a c) ZDP, jak si dále upřesníme.



#### **Příklad**

##### **Od roku 2025 dvojitý test osvobození velkých prodejů akcií**

Studenti matfyzu – Karel a Filip – v roce 2020 založili softwarovou firmu AI, a.s., kde měl každý podíl 50 %. Zabývala se umělou inteligencí a díky dobrým nápadům

i aplikací IT její hodnota koncem roku 2024 vystřelila na 100 milionů Kč. Čehož využil Karel a podíl prodal za 50 milionů Kč v prosinci 2024, kdy kupující také ihned uhradil plnou cenu. Druhý akcionář trochu váhal, ale v lednu 2025 nakonec učinil stejné rozhodnutí.

V obou případech poplatníci měli příjem z prodeje cenného papíru – akcií – po uplynutí časového testu 3 let od nabytí. Proto se jedná o příjem osvobozený od daně podle § 4 odst. 1 písm. u) ZDP. Čímž to ovšem končí jen pro pana Karla, kterému příjem plynul ještě do konce roku 2024. Naproti tomu u Filipa se již uplatní nově zpřísněná regulace, kvůli níž bude mít od daně z příjmů osvobozeno „jen“ 40 milionů Kč a musí podat příznání.

### Ad 3) Zdanitelný příjem z prodeje CP v DPPO

Pokud poplatník DPPO u příjmů z prodeje CP nesplní podmínky pro osvobození od daně, nezbyvá mu, než zahrnout tyto příjmy (výnosy) do svého „obecného“ základu daně, jelikož se nepochybně jedná o příjem z nakládání s veškerým jeho majetkem ve smyslu obecného vymezení předmětu daně podle § 18 odst. 1 ZDP. U těchto zdanitelných příjmů lze daňově uplatnit výdaje (náklady) na jejich dosažení, zajištění a udržení. Čímž se dostáváme k oněm třem výjimkám z neuznání pořizovací ceny CP uvedeným zkracem této podkapitoly. Díky nimž je konkrétně v souladu s ustanoveními § 24 odst. 2 písm. r), w) nebo ze) ZDP **daňově účinná** (upravený text):

- **písm. r): hodnota cenného papíru při prodeji zachycená v účetnictví (...) ke dni jeho prodeje, s výjimkou:**
  - **uvedenou v písmeni w)** – jde o CP neoceňované účetně reálnou hodnotou, viz níže,
  - **uvedenou v písmeni ze)** – jedná se o směnky, pro které platí poněkud jiná výjimka níže,
  - **cenného papíru, u kterého je příjem z jeho převodu osvobozen od DPPO** podle § 19 ZDP (viz výše),

– poznámka: prakticky to znamená, že **daňově uznatelná je i ztráta z prodeje CP, nejde-li o tři výjimky;**

- **písm. w): nabývací cena akcie nebo kmenového listu, které nejsou podle „účetních předpisů“ oceňovány reálnou hodnotou, (...), a to jen do výše příjmů z prodeje této akcie, tohoto kmenového listu (...);**

– poznámka: **prodej každé akcie a kmenového listu se posuzuje samostatně**, dílčí daňově neuznané ztráty z prodeje tak nelze kompenzovat s dílčími ziskovými prodeji, k reálné hodnotě víc v účetní části;

– toto omezení se nepoužije u cenného papíru, který není účetně oceňován reálnou hodnotou jen proto, že poplatník daně z příjmů právnických osob je mikro účetní jednotkou; pozn.: jde o to, že od roku 2016 „mikro“ účetní jednotky ve smyslu § 1b ZÚ – kromě obchodníků s CP, platebních institucí, investičních společností a fondů – neuplatňují nikdy účetní reálnou hodnotu (nejen u CP), leda u dříve nabytých CP;

- **písm. ze): pořizovací cena směnky při prodeji, o níž je účtováno ... jako o CP, zachycená v účetnictví ... ke dni jejího prodeje, a to jen do výše příjmů z jejího prodeje** (pozn.: tj. i prodeje smének se posuzují zvlášť)



#### Příklad

**Zdanění prodeje akcií oceňovaných reálnou hodnotou**

Firma A, s.r.o. v lednu 2024 koupila za účelem prodeje 500 kusů akcií B, a.s. za sjednaný kurs 1 000 Kč/akcie, tedy celkem za kupní cenu 500 000 Kč. Tento balík akcií představuje podíl pouze 5 % na základním kapitálu B, a.s. a proto se v terminologii daní z příjmů nebude jednat o vztah mateřská versus dceřiná společnost – tím pádem padá možnost osvobození příjmů z prodeje akcií od daně. Poplatek makléři za zprostředkování nákupu těchto akcií činil 5 000 Kč. Firma zařadila akcie na účet 251 – Majetkové cenné papíry k obchodování v účetním ocenění celko-

vou pořizovací cenou 505 000 Kč. V dubnu 2024 prodala 400 kusů (tj. 4/5) těchto akcií B, a.s. za jednotkový kurs 1 100 Kč, což znamená výnos 440 000 Kč, poplatek makléři za prodej činil 4 000 Kč.

Jde o akcie, které dle účetních předpisů podléhají ocenění reálnou hodnotou – přičemž není podstatné, že k tomuto přecenění u nich v účetní jednotce A, s.r.o. případně ještě nedošlo – proto bude jejich daňové posouzení odpovídat účtování. Danově účinné tedy budou 4/5 pořizovací ceny prodaných akcií =  $4/5 \times 505\,000\text{ Kč} = 404\,000\text{ Kč}$ , a to bez ohledu na jejich prodejní cenu, a dále ještě také poplatek za tento prodej (4 000 Kč).

Zatímco při prodeji CP oceňovaných reálnou hodnotou se pro DPPO přebírá bez omezení jejich účetní hodnota, tak u akcií a kmenových listů neoceňovaných reálnou hodnotou, nemá jejich účetní ocenění význam. Jako daňový výdaj se totiž uznává **nabývací cena akcie (kmenového listu)**, a to jen do výše příjmů z jejich jednotlivého prodeje. Nabývací cenu definuje obsáhlý § 24 odst. 7 ZDP u tuzemských právnických osob takto:

- **pořizovací cena** majetkové účasti v případě nabytí podílu koupí,
- cena určená podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, v případě nabytí podílu **bezúplatně**,
- hodnota **splaceného peněžitého vkladu** člena obchodní korporace,
- **hodnota nepeněžitého vkladu** člena obchodní korporace, která se stanoví podle předmětu vkladu:
  - ve výši daňové zůstatkové ceny, v případě hmotného majetku a nehmotného majetku podle ZDP,
  - ve výši účetní hodnoty u ostatního vkládaného majetku.

Ovšem toto ustanovení dále uvádí řadu situací ovlivňujících nebo naopak neovlivňujících výši nabývací ceny, jako například zvýšení o DPH u nepeněžitých vkladů nebo snížení o vyplacený „přesah“ vložené hodnoty.



#### Příklad

#### Zdanění příjmů z prodeje majoritních akcií

Firma C, s.r.o. na jaře 2024 založila akciovou společnost D, a.s. peněžitým vkladem 3 miliony Kč (plně splacený). Protože jde o akcie ovládané firmy, neoceňují se reálnou hodnotou. V říjnu 2024 – tedy dříve než po 12 měsících – firma A z důvodu finanční potřeby všechny akcie B, a.s. prodá se ztrátou za „pouhé“ 2 miliony Kč.

Protože nejde o akcie oceňované reálnou hodnotou, lze daňově uplatnit pouze jejich nabývací cenu, a to jen do výše příjmů z prodeje každé jednotlivé akcie. Nabývací cenou akcií je zde splacený peněžitý vklad. Takže účetní náklad na prodané akcie 3 000 000 Kč bude daňově účinný pouze do výše prodejní ceny 2 000 000 Kč.

### Ad 4) Zdanitelný příjem z prodeje CP v DPFO

Také FO, nesplní-li podmínky pro osvobození příjmu z prodeje CP, musí jej **zdanit formou příznání k DPFO**; u rezidentů ČR totiž nepodléhá tzv. srážkové dani. Příjem může spadat do dvou dílčích základů daně:

- buď mezi **příjmy ze samostatné činnosti alias „z podnikání“** podle § 7 ZDP:
  - a to když poplatník coby OSVČ prodávaný CP v okamžiku prodeje **má v obchodním majetku**, což v souladu s § 4 odst. 4 ZDP znamená, že jej má v daňové evidenci dle § 7b ZDP nebo že o něm účtuje,
  - zahrnutí CP do obchodního majetku je nevýhodné, jelikož tím padá možnost osvobození příjmu z jeho prodeje, a navíc u tohoto dílčího základu daně **nelze kompenzovat dílčí ztrátové a ziskové prodeje**,
  - daňové posouzení výdajů bude obdobné jako u právnických osob, tedy že **uznatelným výdajem je nabývací cena akcie do výše příjmů z jejího prodeje**, poněkud odlišně ale bude určena nabývací cena akcie nabyté případným nepeněžitým vkladem, kdy se postupuje podle § 24 odst. 7 písm. b) bod 1 ZDP;

- nebo mezi „ostatní příjmy“ podle § 10 ZDP, jde-li o jiný případ zdanitelného příjmu fyzické osoby:
  - i tentokrát lze daňově uplatnit výdaj ve výši nabývací ceny prodaného cenného papíru, přičemž v rámci úhrnu příjmů tohoto druhu z prodeje CP **lze vzájemně kompenzovat dílčí ziskové a ztrátové prodeje**. Dále je možno daňově uplatnit prokázané výdaje související s uskutečněním prodeje CP. Výsledný dílčí základ daně z ostatních příjmů podle § 10 odst. 4 ZDP ale nemůže být záporný, pouze kladný či nulový.
  - Jelikož převodní ceny např. balíků akcií bývají vysoké, dodejme, že pokud zdanitelný ostatní příjem plyne poplatníkovi **ve více letech** (např. ve splátkách), je možno uplatnit související daňové výdaje v každém roce vždy nejvýše do výše příjmu plynoucího v daném roce, a zbytek obdobně v dalších letech.
  - Speciální pravidla budou platit od roku 2025 u příjmů z prodeje cenných papírů (spolu s prodeji podílů v s.r.o. a družstvu), které sice splní časový test 3 / 5 let od nabytí pro osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. q) a u) ZDP, ale v úhrnu příjem přesáhne dodatečný nový limit 40 milionů za rok § 4 odst. 3 ZDP.



#### Příklad

##### Zdanitelný prodej akcií u fyzické osoby

Pan Evžen v lednu 2024 nakoupil balíky akcií dvou akciových společností – ABC a XYZ – každý za 100 000 Kč, což jsou i nabývací ceny těchto cenných papírů, jelikož pro jednoduchost neuvažujeme vedlejší výlohy spojené s pořízením akcií. Poplatník nepodniká jako OSVČ, případně akcie nezahrnul do obchodního majetku.

Všechny akcie pan Evžen prodá ještě v roce 2024, a to u firmy ABC se ziskem za 150 000 Kč, zatímco podíly v XYZ se ztrátou jen za 80 000 Kč. Opět pro přehlednost neuvažujeme žádné poplatky, provize ani žádné další

výdaje související s prodejem akcií. Celkově tedy dosáhne ze svého soukromého obchodování s akciemi – CP – zisku 30 000 Kč, jelikož z původní investice (výdaje) 200 000 Kč vytěžil konečný hrubý příjem 230 000 Kč.

I když je zisk pod 100 000 Kč, nelze uplatnit osvobození podle § 4 odst. 1 písm. t) ZDP, jelikož testuje na limit 100 000 Kč – příjmy – z prodeje cenných papírů a ne zisk (příjmy snížené o výdaje). A kvůli prodeji akcií již do roka nelze využít ani osvobození dle § 4 odst. 1 písm. u) ZDP – stanovuje časový test 3 roky. Jde tedy o příjem zdanitelný, a protože nespadá mezi příjem ze samostatné (podnikatelské) činnosti – akcie nebyly v obchodním majetku Evžena – jde zbytkově o ostatní příjem z úplného převodu CP dle § 10 odst. 1 písm. b) bodu 2 ZDP.

V rámci tohoto jednotlivého druhu příjmu – z převodu CP – je dílčím základem daně z ostatních příjmů celkový úhrn příjmů (230 000 Kč) snížený – minimálně na nulu – o výdaje vynaložené na jejich dosažení, což je zde úhrn nabývacích cen prodaných akcií 200 000 Kč. Tento dílčí základ daně pana Evžena tak činí 30 000 Kč.



#### Příklad

##### Od roku 2025 dvojí test osvobození velkých prodeje akcií

Modelka Monika využila nabídky francouzské firmy a založila s ní v roce 2020 Krása, a.s. věnující se módním přehlídkám, soutěžím „Miss“, plastické chirurgii, kosmetice, oblečení a módním doplňkům. Její peněžitý vklad byl 1 milion Kč. V roce 2024 měl podíl Moniky (její akcie) již hodnotu 100 milionů Kč, toho využila a prodala je druhému akcionáři z Francie na splátky: 50 % do konce roku 2024 a druhá polovina v létě roku 2025.

Paní Monika má příjem z prodeje cenných papírů – akcií – po uplynutí časového testu 3 let od nabytí. Takže splnila podmínku pro osvobození tohoto příjmu od daně stanovenou v § 4 odst. 1 písm. u) ZDP. V souladu s tím celá první částka (50 milionů Kč) obdržena v roce 2024 definitivně unikla zdanění; pouze se musí „udat“ správci daně a dle § 38v ZDP oznámit finančnímu úřadu do 1. 4. 2025, jinak by ji hrozila docela drahá pokuta.

Horší to bude s druhou půlkou ceny akcií plynoucí až v roce 2025, kdy již bude platit zpřísněná regulace omezující tento typ osvobození (spolu s prodeji podílů v s.r.o., družstvu) „pouze“ na příjmy do úhrnu 40 milionů Kč za rok dle § 4



*odst. 3 ZDP. Takže nadlimitních 10 milionů Kč bude zdani-  
telným ostatním příjmem podle § 10 ZDP. Daňovým  
výdajem může být buď poměrná část nabývací ceny (tj.  
peněžitého vkladu 1 milion Kč) dle § 10 odst. 4 a 6 ZDP,  
nebo díky § 10 odst. 9 ZDP tržní hodnota k 31. 12. 2024  
anebo ke dni dřívějšího prodeje akcií.*

## DPH

Úvodem připomeňme, že předmětem DPH jsou obecně dva typy ekonomických činností: dodání zboží a poskytnutí služby. A to za podmínky jejich uskutečnění (místa plnění) v ČR za úplatu osobou povinnou k dani.

Podle § 4 odst. 2 písm. a) ZDPH se **CP nepovažují za zboží** – výjimkou, kdy jsou CP pro účely DPH považovány za zboží dle § 4 odst. 3 písm. c) ZDPH je jejich dodání výrobcem emitentovi v tuzemsku, pořízení z jiného státu EU, dovoz a vývoz CP jako výrobku. Informace o tom, že CP až na malé výjimky nejsou „zbožím“ znamená, že jejich dodání není předmětem DPH, ať už jde o vydání akcií, emisi dluhopisů, vystavení směnky, o proplacení dluhopisu při splatnosti apod., žádná DPH se neuplatňuje a nejde ani o plnění osvobozené od daně.

Něco jiného je ovšem **prodej alias úplatný převod CP** (včetně zaknihovaných CP), stejně jako jeho sjednání nebo zprostředkování, což se považuje za **poskytnutí služby**, které je předmětem DPH. Konkrétně jde v souladu s § 54 odst. 1 ZDPH o **finanční činnosti osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně**. Takže plátce uskutečňující tuto činnost si nemůže u přijatých zdanitelných plnění od jiných plátců – související pouze s finanční činností, třeba konzultace prodeje akcií s advokátem, finančním, účetním nebo daňovým poradcem – nárokovat odpočet DPH na vstupu. **A v případě přijatých zdanitelných plnění souvisejících ještě také s jeho „nárokovými plněními“ (zejména s vlastními zdanitelnými plněními) lze uplatnit částečný odpočet DPH na vstupu určený tzv. krátkým koeficientem vypočteným podle § 76 ZDPH.** Ovšem pokud finanční činnost – třeba prodej

CP – pro daného plátce představuje pouze doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně, pak se úplata za ní nezapočítává do krátkého koeficientu, a tedy prakticky nesnižuje nárok na odpočet DPH na vstupu.

Výjimkou, kdy i v případě těchto osvobozených finančních činností plátce má plný nárok na odpočet daně u souvisejících vstupů, stanovuje § 72 odst. 1 písm. d) ZDPH: a) má-li taková činnost (např. prodej akcií) místo plnění ve třetí zemi – mimo EU – nebo b) pokud je přímo spojena s vývozem zboží. K tomu je asi vhodné připomenout, že určení místa plnění při poskytování služeb je poměrně spletité, například je-li příjemcem služby osoba povinná k dani („podnikatel“), pak je místem plnění služby dle § 9 odst. 1 ZDPH místo (stát) jejího sídla.

Už tak poměrně spletitou situaci dále významně komplikuje judikatura Soudního dvora EU – viz jeho rozhodnutí C-155/94, C-77/01 a C-29/08. Tento jediný kompetentní celo-unijní vykladač DPH totiž konstatoval, že **nejde-li o obchodníka s cennými papíry (a některé další spíše výjimečné případy), pak prodej cenných papírů** – obecně i jiných podílů ve firmách, než akcií – **není vůbec předmětem DPH**. Proč? Jednoduše proto, že jde zpravidla o činnost, jakou uskutečňuje také soukromý „nepodnikající“ investor a nejde tedy o ekonomickou činnost, kterou pro účely DPH vymezuje § 5 odst. 2 ZDPH jako samostatnou činnost obchodníků apod. Jedná se totiž jen o tzv. **prostou správu svého majetku, která sama o sobě obvykle není předmětem DPH**. V těchto a dalších judikátech se lze dočíst, za jakých podmínek a okolností je možno převod CP, resp. podílů v obchodních korporacích považovat za součást ekonomické činnosti podléhající DPH, kdy jde ad výše o plnění osvobozené...

Ale je to ještě trochu zamotanější... Jak jsme výše ve stručnosti uvedli, prodej CP obvykle není vůbec předmětem DPH, pokud ovšem jde o „prostý“ převod majetku. Takže jestliže nejde izolovaně jen o ten prodej třeba akcií „dceři-



né společnosti“, ale převodce tomuto subjektu poskytoval nějaké hospodářské služby (např. jí vedl účetnictví, školil její manažery, pomáhal s financováním apod.), pak se již naopak zpravidla jedná o součást ekonomické činnosti převodce podléhající DPH. Takováto situace se reálně týká hlavně holdingových struktur...

Pro ilustraci složitosti problematiky krátce citujme ze zmíněných rozhodnutí Soudního dvora EU:

- *Pouhé získání a prodej převoditelných cenných papírů nejsou využíváním majetku za účelem získání příjmu na dlouhodobějším základě, jediným protiplněním za tyto transakce je možný zisk při prodeji těchto CP.*
- *Tyto transakce nemohou být ekonomickou činností (...). Nepochybně však není pravda, že žádné transakce týkající se CP nemohou být ekonomickou činností a podléhat režimu DPH. Na transakce spadající do předmětu daně (...) sestávají ze zisku dlouhodobějšího charakteru z činností, které jdou nad rámec pouhého získání a prodeje CP, jako jsou například transakce uskutečňované jako předmět podnikání v CP.*
- *Podnikatel, který uskutečňuje činnost sestávající z jednoduchého prodeje akcií a jiných CP, jako jsou podíly v investičních fondech a ostatní převoditelné CP, se považuje za správce vlastních investic stejně jako sokromý investor. Závěrem tedy je, že činnosti (...) nejsou ekonomickou činností (...).*

## Účetnictví

Rovněž účetní problematika CP je značně obsáhlá, musíme si ji tedy omezit. A protože v podnikatelské praxi účetních jednotek se zcela nejčastěji ze všech CP setkáme s akciemi – tak zaměříme následující účetní pohled právě na tento druh CP. Nicméně obdobná pravidla ale platí také pro podílové listy a kmenové listy s.r.o.

Pokud jsou akcie nabyty se záměrem držby delší než 1 rok, jedná se o **dlouhodobý finanční majetek – účtová skupina 06** – který se

v souladu s § 8 odst. 1, Přílohami č. 1 a č. 4 VÚ zaúčtuje do aktiv jako položka:

- B.III.1. Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba, obvykle **účet 061**. Pojmy definuje § 74 až 80 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích („ZOK“), zpravidla jde o **podíly nad 40 %**.
- B.III.3. Podíly – podstatný vliv, obvykle **účet 062**. Podle § 22 odst. 5 ZÚ jde o **významný vliv na řízení či provozování účetní jednotky, který není rozhodující** (vlivná osoba § 71 ZOK) ani společný (§ 22 ZÚ); není-li prokázán opak, jde o dispozici s **20 % a více** hlasovacích práv.
- B.III.5. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly, v praxi se zpravidla jedná o **účet 063**.

Není-li splněna podmínka dlouhodobosti, jde účetně o **krátkodobý finanční majetek – účtová skupina 25** – kde se podle § 12, a Příloh č. 1 a č. 4 VÚ rozlišují pouze dva druhy aktiv, a to konkrétně účetní položka:

- C.III.1. Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba, v praxi bývá například využit **účet 254**.
- C.III.2. Ostatní krátkodobý finanční majetek, v rámci níž se ještě podrobněji rozlišují **účty: 251 – Majetkové cenné papíry a podíly k obchodování, 257 – Ostatní cenné papíry a podíly**.

Vedle otázky KAM s akciemi (na jaké účty) je důležitá také otázka KOLIK, čili o **jaké částce účtovat**:

- Akcie se podle § 25 odst. 1 písm. f) ZÚ oceňují **pořizovací cenou** – cenou, za kterou byly pořízeny a náklady z jejich pořízením související. Sdělnější je § 48 VÚ, podle něhož do ocenění patří také poplatky makléřům, poradcům, burzám, naopak se nezahrnují úroky z úvěrů na pořízení a náklady spojené s držbou akcií. ČÚS 014 Dlouhodobý finanční majetek dodává, že ocenění ak-

cií pořizovací cenou je míněno včetně příp. ážia.

- Jsou-li akcie nabyty protihodnotou za **nepeněžitý vklad** do a.s., bude u vkladatele dle bodu 3.2. ČÚS č. 014 základem ocenění

**účetní zůstatková cena předmětu vkladu.** Je-li vkladatel plátce DPH a při pořízení dané věci uplatnil odpočet daně, pak je nepeněžitý vklad zdanitelným plněním, přičemž DPH zvýší ocenění akcií.



### Příklad

#### Účtování o pořízení akcií

Účetní jednotka se rozhodla pořídit akcie dvou společností:

- 1) akcie společnosti ABC, které jsou obchodovány na burze přes makléře, za účelem dalšího prodeje,
- 2) akcie společnosti XYZ za nepeněžitý vklad výrobního zařízení, jako svou dlouhodobou investici.

| CP | Popis účetní operace                                                      | Kč      | MD  | D   |
|----|---------------------------------------------------------------------------|---------|-----|-----|
| 1  | Záloha obchodníkovi s cennými papíry (makléři) na koupi akcií ABC, a.s.   | 500 000 | 378 | 221 |
|    | Konzultace vývoje cen akcií ABC s ekonomickým poradcem                    | 10 000  | 259 | 211 |
|    | Zrealizování koupě požadovaného počtu akcií ABC makléřem                  | 450 000 | 259 | 325 |
|    | Burzovní poplatky za transakci (hrazeno makléřem ze zálohy)               | 5 000   | 259 | 325 |
|    | Provize obchodníkovi s cennými papíry 2 % z hodnoty obchodu               | 9 000   | 259 | 325 |
|    | Započtení zálohy poskytnuté obchodníkovi s cennými papíry                 | 464 000 | 325 | 378 |
|    | Zaúčtování nabytých akcií ABC mezi „krátkodobé“ akcie k obchodování       | 474 000 | 251 | 259 |
| 2  | Vrácení přeplatku na záloze obchodníkem s CP na účet dané účetní jednotky | 36 000  | 221 | 378 |
|    | Právní a daňová konzultace související s pořízením účasti 25 % na XYZ     | 10 000  | 043 | 211 |
|    | Splacení vkladu ve formě výrobního zařízení (účetní zůstatková cena)      | 250 000 | 378 | 082 |
|    | 21 % DPH na výstupu z titulu vkladu z aktuální, tržní ceny“ zařízení      | 40 000  | 043 | 343 |
|    | Zápis zvýšení základního kapitálu XYZ, a.s. do obchodního rejstříku       | 250 000 | 043 | 367 |
|    | Zúčtování převodu akcií XYZ do dlouhodobého finančního majetku            | 300 000 | 062 | 043 |
|    | Zúčtování pohledávky a závazku (dluhu) vůči XYZ, a.s. z titulu vkladu     | 250 000 | 367 | 378 |
|    | Vyřazení vloženého výrobního zařízení z účetnictví (v pořizovací ceně)    | 400 000 | 082 | 022 |

Akcie patří obecně mezi majetek, jehož účetní ocenění se průběžně aktualizuje (zpravidla k datu účetní závěrky) na tzv. **reálnou hodnotou**, kterou je nejčastěji aktuální cena na burze, nebo na jiném regulovaném trhu podle § 27 ZÚ. Těto komplikace jsou akcie ušetřeny ve třech případech, kdy **se reálnou hodnotou nepřeceňují**:

- **akcie představující účast v osobě ovládané nebo pod podstatným vlivem** (jejich vymezení je výše), lze je ale ocenit „ekvivalencí“ neboli protihodnotou podle podílu na vlastním kapitálu,

- akcie emitované samotnou účetní jednotkou (tj. vlastní akcie z účtu 252, snižují její kapitál...),
- **mikro účetní jednotky** ve smyslu § 1b ZÚ, nejde-li o obchodníky s CP, banky, fondy apod.

Podle § 51 VÚ se změny reálných hodnot u akcií, respektive obecněji u cenných papírů účtují takto:

- **výsledkově** jako finanční náklad/výnos u **CP určených k obchodování** s cílem dosahovat zisk z cenových rozdílů v krátkodobém hori-

zontu nejvýše dvanácti měsíců, není přitom rozhodující, kde se s CP obchoduje:

- na účty 564 – Náklady z přecenění majetkových CP, resp. 664 – Výnosy z přecenění majetkových CP,
- **tyto účetní položky zůstávají v základu daně z příjmů**, s výjimkou akcií v „dceřiné společnosti“, které by při prodeji byly osvobozeny od DPPO, viz § 23 odst. 9 ve vazbě na § 23 odst. 4 písm. k) a § 19 ZDP;
- **jinak rozvahově** jen dočasně prostřednictvím účtu 414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků.

**Při vyřazování zastupitelných CP** jako jsou právě akcie, často natrečíme na problém, kdy si nebudeme jisti, v jakém ocenění máme úbytek účtovat. Pokud totiž účetní jednotka v minulosti nabyla vícero akcií stejného druhu téže a.s. za rozdílné pořizovací ceny, vyvstává otázka, jak má postupovat při jejich opět postupném úbytku prodejem. Účetní předpisy umožňují (§ 25 odst. 4 ZÚ) dvojí postup, mezi nimiž si může účetní jednotka zvolit:

- **váženým aritmetickým průměrem**,
- **metodou FIFO**, kdy se první cena ocenění přírůstku použije jako první cena pro ocenění úbytku.

C



#### Příklad

#### Účtování o vyřazení CP

Volně navažme na předešlý účetní příklad a dokončeme možný konečný osud akcií firem ABC a XYZ.

| CP | Popis účetní operace                                                     | Kč      | MD  | D   |
|----|--------------------------------------------------------------------------|---------|-----|-----|
| 1  | Prodej akcií ABC přes obchodníka s CP (v účetním období pořízení akcií)  | 600 000 | 378 | 661 |
|    | Poplatek za realizaci obchodního pokynu k prodeji (např. 1 % z obchodu)  | 6 000   | 568 | 378 |
|    | Vypořádání obchodu – prodeje akcií ABC                                   | 594 000 | 221 | 378 |
|    | Vyřazení prodaných akcií z účetní evidence (ocenění z minulého příkladu) | 474 000 | 561 | 251 |
| 2  | Přímý prodej akcií XYZ jinému akcionáři za sjednanou cenu                | 400 000 | 221 | 661 |
|    | Vyřazení prodaných akcií z účetní evidence (ocenění z minulého příkladu) | 300 000 | 561 | 062 |

## Cestovní náhrady

### 1. Cestovní náhrady – zaměstnanců

#### Právní minimum

Pracovní cestou se dle § 42 ZP rozumí časově omezené vyslání zaměstnance zaměstnavatelem k výkonu práce mimo sjednané místo výkonu práce. Zákon sice dále uvádí, že zaměstnavatel může vyslat zaměstnance na pracovní cestu jen na základě dohody s ním,

nicméně to je zpravidla pouhou teorií, v praxi je tomu typicky tak, že zaměstnanec dostane příkaz vyrazit na pracovní cestu a prostě jede... I když jde pouze o krátkodobé změny místa výkonu práce, tak naruší zaměstnanci jeho obvyklých řád věcí. Například se nemůže nabývat běžným a priori úsporným způsobem, někdo jiný bude třeba muset vyzvednout děti ze školky a chvíli je pohlídat apod.

Zaměstnancům tak z důvodu nařízených pracovních cest vznikají přímé i nepřímé zvý-

šené výdaje na dopravu, stravování, případně ubytování atd. A jak známo „*Kdo poroučí, ten platí*“, proto jim tyto vynucené výlohy musí zaměstnavatel nahradit. Což obecně vyplývá ze základní zásady pracovního práva § 2 odst. 2 ZP:

- **„Závislá práce musí být vykonávána za mzdu, plat nebo odměnu za práci, na náklady a odpovědnost zaměstnavatele, v pracovní době na pracovišti zaměstnavatele, popřípadě na jiném dohodnutém místě.“**

Aby nedocházelo k výkladovým sporům ohledně rozsahu a výše náhrad příslušných nákladů, tak je podrobně vymezuje Část 7. „*Náhrada výdajů v souvislosti s výkonem práce*“ ZP čtyřicetí paragrafy 151 až 190a. V nich se dočteme, že cestovními výdaji, za které náleží zaměstnanci cestovní náhrady, se rozumí **výdaje, které vzniknou zaměstnanci při pracovní cestě**. Zákon podrobněji vymezuje **6 typů povinných cestovních náhrad**:

- 1) **náhrada jízdních výdajů,**
- 2) **náhrada jízdních výdajů k návštěvě člena rodiny,**
- 3) **náhrada výdajů za ubytování,**
- 4) **náhrada zvýšených stravovacích výdajů („stravné“),**
- 5) **náhrada stravovacích výdajů v cizí měně („zahraniční stravné“),**
- 6) **náhrada nutných vedlejších výdajů.**

Nejčastější jsou dvě tučně zvýrazněné typy cestovních náhrad, které si ve stručnosti přiblížíme.

#### **Ad 1) Náhrada jízdních výdajů záleží na druhu dopravního prostředku, při použití:**

- **místní hromadné dopravy (MHD)** v souladu s určenými podmínkami pracovní cesty:
  - zaměstnanci náleží náhrada v prokázané výši (tj. zaměstnanec předložit jízdenky),
  - jízdní výdaje netřeba prokazovat u jízdy v obci sjednaného místa výkonu práce,

náhrada bude odpovídat platné ceně jízdného, náhrada nepřísluší, pokud zaměstnavatel zajistil, aby zaměstnanec nic neplatil,

- **určeného hromadného dopravního prostředku** dálkové přepravy (vlak, bus, letadlo, loď) a taxislužby:
  - náleží náhrada v prokázané výši (tj. zaměstnanec musí předložit jízdenku, letenku, lodní lístek),
- **jiného dopravního prostředku místo určeného hromadného se souhlasem zaměstnavatele:**
  - náleží náhrada ve výši odpovídající ceně jízdného za určený hromadný dopravní prostředek,
  - výjimkou bez náhrady jízdních výdajů je případ, že bylo využito vozidlo poskytnuté zaměstnavatelem,
- **silničního motorového vozidla na žádost zaměstnavatele**, s výjimkou poskytnutého zaměstnavatelem:
  - náleží **základní náhrada** za každý 1 km jízdy, kterou stanoví pro daný rok a typ vozidla prováděcí vyhláška, dále uvádíme parametrické částky pro rok 2024 podle vyhlášky č. 398/2023 Sb. (nejméně) u:
    - **jednostopých vozidel a tříkolek 1,50 Kč,**
    - **osobních silničních motorových vozidel 5,60 Kč,**
    - **nákladních automobilů, autobusů nebo traktorů 11,20 Kč,**
    - **použití přívěsu k silničnímu motorovému vozidlu zvyšuje sazbu základní náhrady o 15 %, a**
  - a také **náhrada výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu**, která se stanoví jako součin:
    - **ceny pohonné hmoty, a to buď prokázané dokladem o nákupu, nebo podle zmíněné vyhlášky,**

- spotřeby pohonných hmot (kombinovaný provoz podle norem ES, jinak průměr údajů z TP) a
- ujetých kilometrů na pracovní cestě.

**Příklad****Určený versus použitý dopravní prostředek**

Zaměstnavatel vyslal na tuzemskou pracovní cestu zaměstnance, přičemž mu určil jako dopravní prostředek vlak. Na žádost zaměstnance ale dovolil využít k cestě jeho soukromé osobní auto jezdící na benzín.

Zaměstnanec předložil při vyúčtování pracovní cesty doklad o nákupu benzínu a údaje z technického průkazu prokázal průměrnou spotřebu auta. Což bylo v daném případě zholo zbytečné... Bez ohledu na souhlas s použitím jiného než určeného dopravního prostředku (vlak), totiž náleží zaměstnanci náhrada jízdních výdajů odpovídající pouze určenému prostředku – vlaku – např. 500 Kč podle ceníku Českých drah či jiného dopravce.

**Příklad****Náhrada za použití soukromého vozidla**

Stavební firmě se porouchal automobil, a tak požádala zaměstnance, aby k pracovní cestě na staveniště v dubnu 2024 využil svůj osobní automobil, s čímž dotyčný souhlasil. Podle záznamu o jízdě měly pracovní cesty 1 000 km, takže minimální základní náhrada za použití auta zaměstnance je  $5,60 \text{ Kč/km} \times 1\,000 \text{ km} = 5\,600 \text{ Kč}$ .

Auto zaměstnance používá motorovou naftu, jejíž cena meziročně klesla. Proto je pro něj výhodnější neprokazovat její aktuální nižší skutečnou pořizovací cenu – aktuálně například 37 Kč za litr – ale raději uplatnit neprokazovanou a vyšší „úřední“ průměrnou cenou dle zmíněné vyhlášky platné pro rok 2024 (která totiž vychází z vyšších cen pohonných hmot v minulém roce 2023) uvádějící cenu naftu 38,70 Kč za litr.

Ve velkém technickém průkazu použitého vozidla jsou uvedeny tři údaje o spotřebě paliva na 100 km: ve městě 6 l, 4 l při rychlosti 90 km/h a 5 l při rychlosti 120 km/h (údaj o kombinované spotřebě podle norem EU není). Z čehož aritmetickým průměrem vypočtená průměrná spotřeba činí  $(6 + 4 + 5) / 3 = 5 \text{ litrů/100 km}$ . Náhrada výdajů za spotřebovanou naftu se tak vypočte  $= 5 \text{ litrů/100 km} \times 1\,000 \text{ km} \times 38,70 \text{ Kč/litr} = 1\,935 \text{ Kč}$ .

**Ad 4) Smysl náhrady tzv. stravného**

je v tom, že na pracovní cestě v jiné obci se zaměstnanec nemůže stravovat běžným úsporným způsobem (v práci, doma, v malé hospůdce, jídlo z domova ...), ale jinak a obvykle drah. Výše stravného představuje paušál (příspěvek), proto se neprokazuje a náleží u pracovních cest delších než 5 hodin. Zmíněná vyhláška stanoví minima stravného podle trvání pracovní cesty v daném dni, a pouze pro zaměstnavatele „veřejného sektoru“ (§ 109 odst. 3 ZDP) také jejich maxima. Údaje pro rok 2024: 140 Kč / 166 Kč cesta 5 až 12 hodin, 212 Kč / 256 Kč cesta přes 12 až 18 hodin, 333 Kč / 398 Kč cesta přes 18 hodin.

Přičemž se (tuzemské) stravné počítá zvlášť za každou pracovní cestu a současně **za každý kalendářní den**, výjimkou jsou dvou- a tříhodinové pracovní cesty, je-li to ovšem pro zaměstnance výhodnější.

Bylo-li zaměstnanci během pracovní cesty poskytnuto jídlo, které má charakter snídaně, oběda nebo večeře, na které finančně nepřispívá, snižuje se stravné **za každé takovéto „bezplatné jídlo“ až o: 70 %** (cesta 5 až 12 hodin), nebo **35 %** stravného (cesta trvala mezi 12 a 18 hodinami) a **25 %** (cesta byla delší než 18 hodin).

**Příklad****Stravné za jeden versus dva dny**

Zaměstnanec vykonal v březnu 2024 tři pracovní cesty a zaměstnavatel přiznává minimální stravné:

- 1) Od pondělního večera 20 hodin do úterního časného rána 4 hodin:
  - při standardním výpočtu stravného za každý kalendářní den by neměl nárok na žádné stravné,
  - proto se vypočte stravné za oba dny dohromady, neboť za těchto 8 hodin již náleží stravné, 140 Kč.
- 2) Od středečního dopoledne 10 hodin do čtvrtečního dopoledne 10 hodin:
  - při standardním výpočtu za každý kalendářní den by měl nárok na stravné  $212 + 140 = 352 \text{ Kč}$ ,

- při výpočtu za oba dny dohromady (tj. za 24 hodin) je stravné nižší 333 Kč, přízná se vyšší částka.
- 3) Od pátečního večera 20 hodin do nedělního časného rána 4 hodin:
  - při standardním výpočtu za každý kalendářní den vychází stravné =  $0 + 333 + 0 = 333$  Kč,
  - protože nejde o dvoudenní ale o vícedenní cestu, nelze jiný výpočet stravného uplatnit.

Ovšem cestovními výdaji, za které zaměstnanci náleží cestovní náhrady, se rozumí nejen výdaje z titulu nejznámějších a nejčastějších pracovních cest ad výše, ale dále rovněž výdaje, které vzniknou zaměstnanci při:

- cestě mimo pravidelné pracoviště,
- mimořádné cestě v souvislosti s výkonem práce mimo rozvrh směn v místě výkonu práce nebo pravidelného pracoviště,
- přeložení,
- dočasném přidělení,
- přijetí do zaměstnání v pracovním poměru,
- výkonu práce v zahraničí.

## Daně z příjmů

V zákoně o daních z příjmů jsou cestovní náhrady zaměstnanců náplní dvou ustanovení:

- Za příjmy ze závislé činnosti se nepovažují a **předmětem daně z příjmů nejsou** [§ 6 odst. 7 písm. a) ZDP]:
  - „náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem činnosti, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, do výše stanovené nebo umožněné zvláštním právním předpisem<sup>5)</sup> pro zaměstnance odměňované platem, (...)“
  - Poznámka pod čarou – 5 – odkazuje na část 7. hlavu 3. ZP řešící cestovní náhrady pro „veřejný sektor“ vymezený v § 109 odst. 3 ZP: „Plat je peněžitý plnění poskytované za práci zaměstnanci zaměstnavatele, kterým je: stát, územní samosprávný celek, státní fond, příspěvková organiza-

ce, školská právnická osoba zřízená Ministerstvem školství, krajem, obcí nebo dobrovolným svazkem obcí podle školského zákona.“ **Pouze náhrady „veřejného sektoru“ ZP shora omezuje!**

- Od roku 2021 byla v ZDP slova „zaměstnanec podle § 6 odst. 7 písm. a)“ – čímž je ad výše **miněn zaměstnanec „veřejného sektoru“ – nahrazena slovy „zaměstnanec odměňovaný platem“.**
- Ostatní zaměstnanci jsou za práci odměňováni mzdou a jde o „soudromý sektor“, zejména firmy.
  - jakož i hodnota bezplatného stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách;
  - **jiné a vyšší náhrady**, než stanoví tento zvláštní právní předpis, jsou **zdanitelným příjmem**;
- Daňově účinnými výdaji (náklady) podle speciálního ustanovení § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP jsou:
  - „náhrady cestovních výdajů do výše stanovené zvláštním právním předpisem<sup>5)</sup>“.

Ačkoli tedy ZP ad výše stanoví pro „soudromý sektor“ jen minima cestovních náhrad, zaměstnancům „soudromého i veřejného sektoru“ se nezdaní pouze náhrady do výše maximálních částek umožněných ZP pro „veřejný sektor“. Vše nad tyto horní limitní částky je u zaměstnanců „soudromého sektoru“ zdanitelným příjmem, který podléhá rovněž povinnému pojistnému na sociální a zdravotní pojištění. A zaměstnancům „veřejného sektoru“ – jak bylo již výše uvedeno – ZP zakazuje přiznávat náhrady přesahující stanovené limity.

Protože cestovní náhrady „soudromého sektoru“ ZP shora nelimituje, jsou cestovní náhrady stanovené v souladu s § 152 ZP daňovým výdajem zaměstnavatelů „soudromého sektoru“ bez jakéhokoli omezení.



**Příklad****Daňové posouzení nadlimitních cestovních náhrad**

Firma požádala zaměstnance, aby k pracovní cestě 4. dubna 2024 využil vlastní vozidlo. Jde o osobní automobil s naftovým motorem. Pracovní cesta 200 km trvala 10 hodin, a zaměstnanci v souvislosti s ní vznikly zvýšené výdaje za palivo a jídlo (nemohl využít ten den firemní kantýnu), protože má nárok na jízdě a stravě.

Podle vnitřního předpisu firma přiznává sazbu základní náhrady u osobních automobilů 10 Kč/km, tj. více než vyplývá z prováděcí vyhlášky citované výše (5,60 Kč/km). Zaměstnanci proto náleží základní náhrada za použití vozu  $10 \text{ Kč/km} \times 200 \text{ km} = 2\,000 \text{ Kč}$ , zatímco dle vyhlášky by šlo jen o  $5,60 \text{ Kč/km} \times 200 \text{ km} = 1\,120 \text{ Kč}$ . Pro soukromého zaměstnavatele je plně daňově účinná celá přiznaná výše náhrady 2 000 Kč. Pro zaměstnance ale nebude zdanitelná jen částka do limitu 1 120 Kč, zbývajících 880 Kč bude zahrnuto do jeho zdanitelné mzdy.

V případě náhrady za spotřebované pohonné hmoty – nafta – vnitřní firemní předpis zachovává výpočet v souladu se ZP při použití cen podle zmíněné prováděcí vyhlášky (38,70 Kč/l), ledaže zaměstnanec dokladem o nákupu prokazuje jinou cenu. Zaměstnanec skutečnou cenu nafty neprokázal a průměrná spotřeba vozidla je 5 litrů na 100 km. Proto má nárok na náhradu za spotřebu nafty  $= 5 \text{ litrů}/100 \text{ km} \times 200 \text{ km} \times 38,70 \text{ Kč/litr} = 387 \text{ Kč}$ . Pro zaměstnavatele jde o daňový výdaj, který u zaměstnance není ani zčásti předmětem daně (je do limitu).

U tuzemských pracovních cest roku 2024 trvajících v daném dni 5 až 12 hodin stanovuje vyhláška stravné v rozpětí 140 Kč až 166 Kč. Protože jde o zaměstnavatele ze „soukromého sektoru“, je vázán jen spodním limitem 140 Kč. Dotyčná střední firma i zde přiznává nadlimitní paušální stravné 200 Kč. Protože jde o zaměstnavatele „soukromého sektoru“ bude celé stravné 200 Kč daňově účinné, ale dotyčný zaměstnanec z této částky nezdaní jen stravné do horního limitu 166 Kč, zbývajících 34 Kč tak bude součástí jeho zdanitelné mzdy.

**Příklad****Náhrada při přijetí**

Výrobní podnik ve Zlíně dlouhodobě marně sháněl svářeče. Konečně se mu podařilo najít vhodného zaměstnance, ovšem až z Karviné, kde bydlel v bytě s manželkou a dvěma dětmi. V rámci náborové politiky u této profese s ne-

dostatkem volných pracovníků firma inzerovala zajištění ubytování a vyplácení tzv. odlučného (resp. ostatních druhů zákonných cestovních náhrad), což bylo zakotveno také do uzavřené pracovní smlouvy.

Přijátému svářeči proto bude zlínská firma poskytovat náhrady při přijetí v souladu s § 177 a 178 ZP:

- náhrada jízdních výdajů za určený dopravní prostředek – vlak nebo autobus – v prokázané výši,
- stravné v paušální výši 300 Kč za každý pracovní den,
- stěhovací výdaje při případném přestěhování svářeče a jeho rodiny do nájatého bytu ve Zlíně.

Všechny náhrady budou pro firmu daňovým nákladem podle § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP, u zaměstnance nepůjde o zdanitelný příjem, s výjimkou stravného přesahujícího limit stanovený vyhláškou pro „veřejný sektor“.

**DPH**

Je-li zaměstnavatel plátcem DPH, má obecně nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od jiných plátců, pokud je použije pro svá „nároková plnění“ dle § 72 odst. 1 ZDPH, zejména pro zdanitelná plnění. Případně má nárok pouze na částečný – poměrný nebo krácený – odpočet daně v souladu s § 75 a § 76 ZDPH.

Je třeba si uvědomit, že **výdaje hrazené zaměstnancem – podložené doklady na jeho jméno – za něž požaduje cestovní náhrady, právně nepřijal zaměstnavatel, ale zaměstnanec (neplátce) a tedy u nich není nárok na odpočet DPH na vstupu.** O těchto nahrazovaných výdajích pak zaměstnavatel účtuje na účtu 512 – Cestovné, viz níže. Jestliže ale v souvislosti s pracovní cestou nebo jiným vysláním zaměstnance hradí výlohy zaměstnavatel svým jménem a na svůj účet – uzavřel příslušný obchodní vztah s dodavatelem (např. s hotelem či penzionem), pak jde o **zdanitelné plnění přijaté zaměstnavatelem (plátcem), u kterého si může standardně nárokovat odpočet DPH na vstupu ad výše.** O těchto nákladech neúčtuje na účtu 512, ani je nebude uhrazovat zaměstnanci, ale **účtuje o nich jako o svých provozních nákladech, obvykle na účtu 518 – Ostatní služby.**