

Daně a účetnictví

bez chyb, pokut a penále®

DaÚ 11-12 / XXV. ročník
2024

Živelní pohromy - škody

Registrační povinnost poplatníka

Daň z nemovitých věcí - 2025

Prodej cenných papírů a podílu

Kontrolní hlášení – pokuty

Sleva na dani z příjmů

Skončení zaměstnání

Minimální mzda - změna

sazba • vyměřovací základ • zaměstnanec • mzda

koeficient • pracovní poměr • výdělečná činnost

Vydavatel

Poradce s.r.o.

Hlavní třída 28/2020, Český Těšín

IČ: 25836200

e-shop: www.i-poradce.cz

Odpovědná redaktorka

Jarmila Blašíčková

Spolupracovníci

Ing. Martin Děrgel

Ing. Václav Benda

JUDr. Ladislav Jouza

Ing. Ivan Macháček

Ing. Antonín Daněk

Ing. Pavel Novák

Objednávky a distribuce

www.i-poradce.cz, e-shop

Doručíme poštou nebo kurýrem.

Zákaznické centrum

pondělí – pátek - 9.00 – 15.00

☎ 558-731 125, 731 126, 731 127,

732 708 627, 773 670 836

✉ abo@i-poradce.cz

🌐 www.i-poradce.cz

Sazba/Tisk

inFORM vydavatelstvo, s.r.o.

říjen 2024

Za správnost údajů v příspěvcích odpovídají autoři.

ISSN: 1214-522X MK ČR: E 10000

Vážení čtenáři,

v souvislosti s povodňovou situací a vzniku obrovských škod na hmotném majetku a zásobách podnikatele v zatopených oblastech nabízíme příspěvek Živelní pohroma – daňové řešení škod v rubrice *Aktuálně*. Doplnující informace naleznete v článku Živelní pohromy – pracovníprávní souvislosti v měsíčníku PaM 11-12/2024.

Z pohledu přímých a nepřímých daní nepřehledněte články **Registrační povinnost poplatníka – změny, Sleva na dani z příjmů na manžela, Prodej cenných papírů a podílu – obchodní korporace, Daň z nemovitých věcí, Vymezení obratu pro účely DPH...**

V pracovníprávní oblasti Vás osloví příspěvky **Rizika doručování – pracovní právo, Kdy je jiná délka výpovědní doby, Občanský zákoník v pracovníprávních vztazích a nebo Mini-mální mzda – pracovníprávní nároky zaměstnanců, Dohoda o práci na dálku...**

Co jsme připravili v našich dalších měsíčních? Poradce 3/2025 – **Insolvenční zákon po novele s komentářem**, PaM 11-12/24 – **Konec roku ve mzdové účtárně**, DÚVaP 11-12/24 – **Společnost s r.o. v daních a účetnictví**, 1000 řešení 9-10/24 – **Zákoník práce – novela**.

Z tematických balíčků jsou v nabídce: **Konec roku v účetnictví, Konec roku ve mzdové účtárně Účetní závěrka za rok 2024, Zákoník práce po novele a Mzdovým účetním.**

Začátkem ledna připravujeme distribuci úplných znění zákonů – **ZÁKONY 2025** a odborných publikací – **Účetní závěrka za rok 2024, Pomocník mzdové účetní, Daňová příznání za rok 2024**. Všechny objednané publikace Vám doručíme poštou nebo kurýrem.

V případě, že chcete být informováni o novelách zákonů a mít celoroční přehled o změnách, nzapomenejte si předplatit **AKTUALIZACE 2025**. Pro více informací kontaktujte náš zákaznický servis nebo navštivte www.i-poradce.cz.

Věříme, že nám i nadále zachováte svou přízeň a budeme se těšit na další setkávání v novém edičním ročníku **DaÚ 2025**.

Jarmila Blašíčková
odborná redaktorka

Jesenní nabídka vydavatelství PORADCE



Objednávejte přes e-shop www.i-poradce.cz, chraňte sebe a svou rodinu, zásilku doručíme poštou nebo kurýrem.

AKTUÁLNĚ

Živelní pohroma – daňové řešení škod Ing. Ivan Macháček	A	3
Registrační povinnost poplatníka – změny Ing. Ivan Macháček		7
Studium na vysoké škole a podnikání Ing. Antonín Daněk		11
Vybrané situace zdravotního pojištění zaměstnavatelé Ing. Antonín Daněk		13

PŘÍMÉ DANĚ – ZDP

Sleva na dani z příjmů na manžela Ing. Eva Sedláková	PD	16
Opravy a údržba Ing. Martin Děrgel		19
Prodej cenných papírů a podílů obchodní korporace		23
Příklady z praxe Ing. Ivan Macháček		27

NEPŘÍMÉ DANĚ – DPH

Daň z nemovitých věcí Ing. Pavel Novák	ND	30
Vymezení obratu pro účely DPH Ing. Václav Benda		35
Kontrolní hlášení – pokuty Ing. Pavel Novák		39
Zboží, které je předmětem spotřební daně Ing. Václav Benda		44
Právo stavby a DPH Ing. Luděk Pelcl		47

ÚČETNICTVÍ

Rezervy na opravy – depozitní podmínka Ing. Martin Děrgel	Ú	53
Vklad HM do základního kapitálu s.r.o. Ing. Martin Děrgel		60
Příklady z praxe k účetnictví Ing. Martin Děrgel		66

Příjem z věcného břemene Ing. Eva Sedláková	69
---	----

CHYBOVAT ZNAMENÁ PLATIT

DPP a souběhy příjmů odhlašování zaměstnance Ing. Antonín Daněk	CH	71
Rizika doručování – pracovní právo JUDr. Eva Dandová		73
Jak předejít sporu se zaměstnancem Ing. Antonín Daněk		77
(Ne)rovné zacházení se zaměstnanci Richard W. Fetter		79

RADY ODBORNÍKŮ

Kdy je jiná délka výpovědní doby JUDr. Lada Jouzová	RO	81
Bolestné – pracovní úraz JUDr. Eva Dandová		83
Náhrada za ztrátu na výdělku – skončení PN JUDr. Eva Dandová		88
Občanský zákoník v pracovněprávních vztazích JUDr. Ladislav Jouza		92

MZDY A ODVODY

Minimální mzda pracovněprávní nároky zaměstnanců JUDr. Ladislav Jouza	MO	96
Pracovní poměr – vznik a skončení JUDr. Ladislav Jouza		100
Skončení zaměstnání – odměna Ing. Antonín Daněk		104
Přechod práv a povinností z DPP na jiného zaměstnavatele JUDr. Ladislav Jouza		106

Termíny pro praxi v říjnu 2024	110
Termíny pro praxi v listopadu 2024	111

Živelní pohroma daňové řešení škod

V souvislosti s letošní podzimní povodňovou situací na našem území a vznikem obrovského vzniku škod na majetku v zatopených oblastech si blíže rozebereme daňové řešení vzniklé škody na hmotném majetku a zásobách podnikatele.

A

Vymezení škody v zákonu o daních z příjmů

Škodou se podle § 25 odst. 2 ZDP rozumí fyzické znehodnocení (poškození nebo zničení) majetku ve vlastnictví poplatníka, a to z objektivních a subjektivních příčin, pokud je majetek v důsledku škody vyřazen. Aby bylo možno mluvit o škodě z hlediska zákona o daních z příjmů, musí tedy **být splněny dvě podmínky:**

- škoda je způsobena na majetku poplatníka,
- majetek je následkem vzniklé škody vyřazen z obchodního majetku poplatníka.

Za škodu se nepovažuje poškození majetku v případě, že majetek je opraven, a v tomto případě náklady na opravu lze zahrnout mezi daňově uznatelné výdaje (náklady).

V § 28 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, se uvádí: Škodou se rozumí fyzické znehodnocení, to je neodstranitelné poškození nebo zničení, dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a zásob, a to z objektivních i subjektivních příčin.

Obecné daňové řešení škody

Za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze dle § 25 odst. 1 písm. n) ZDP uznat manka a škody přesahující

náhrady s výjimkou uvedenou v § 24 ZDP. Ukážeme si daňové řešení případů škody na zásobách a škody na hmotném majetku zahrnutém v obchodním majetku podnikatele.

► Škoda na zásobách

Daňové řešení škody na zásobách (materiálu, zboží apod.) bude záviset na tom, zda poplatník vede účetnictví anebo poplatník vede daňovou evidenci. V případě, že **poplatník vede účetnictví**, jsou daňově uznatelnými škody na zásobách do výše náhrad. **Poplatník, který vede daňovou evidenci**, uplatňuje do daňových výdajů nákup zásob zboží či materiálu již při úhradě faktury za tyto zásoby při jejich pořízení. Při vzniklé škodě na zásobách si může tento poplatník ponechat v daňových výdajích již uplatněné výdaje za nákup zásob v předcházejícím nebo běžném zdaňovacím období a to do výše náhrad. O výši škody na zásobách přesahující náhrady za tuto škodu musí poplatník snížit své výdaje (storno výdajů) resp. zvýšit základ daně v přiznání k dani z příjmů fyzických osob.

► Škoda na hmotném majetku

Pokud dojde u poplatníka ke škodě na hmotném majetku, který je v důsledku škody vyřazen, **lze do daňově uznatelných výdajů (nákladů) zahrnout dle § 24 odst. 2 písm. c) ZDP daňovou zůstatkovou cenu hmotného majetku a to jen do výše náhrad s výjimkou**

uvedenou v § 24 odst. 2 písm. l) ZDP. Obdobně se toto ustanovení vztahuje na zůstatkovou cenu hmotného a nehmotného majetku odpisovaného pouze podle ZoÚ, jehož účetní odpisy jsou výdajem (nákladem) podle § 24 odst. 2 písm. v) ZDP.

Škody jako daňový výdaj

**Za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdani-
telných příjmů lze uznat podle znění § 24 odst. 2 písm. l) ZDP:**

- škody vzniklé v důsledku živelních pohrom,
- škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem,
- škody jako zvýšené výdaje v důsledku opatření stanovených zvláštními předpisy.

U těchto druhů škod je možné do daňových výdajů (nákladů) zahrnout plnou výši daňové zůstatkové ceny hmotného majetku a plnou výši zůstatkové ceny hmotného a nehmotného majetku odpisovaného pouze podle ZoÚ, jehož účetní odpisy jsou výdajem (nákladem) podle § 24 odst. 2 písm. v) ZDP a dále u poplatníků, kteří vedou účetnictví, i plnou výši škody na zásobách.

Podle bodu 27 Pokynu č. D-59 k § 24 odst. 2 ZDP škody vzniklé v důsledku živelních pohrom, škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem a zvýšené

výdaje v důsledku opatření stanovených obecně závaznými předpisy jsou podle § 24 odst. 2 písm. l) ZDP daňovými výdaji u poplatníků vedoucích daňovou evidenci pouze za předpokladu, že nebyly již jako daňové výdaje uplatněny, a to ani v předchozích zdaňovacích obdobích.

Pokud si poplatník vedoucí daňovou evidenci zahrnul do daňových výdajů nákup zásob zboží nebo materiálu již při úhradě těchto zásob v rámci jejich pořízení, nemůže si tento poplatník zahrnout výši škody na zásobách ještě jednou. V případě škody na zásobách způsobené živelní pohromou resp. škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem si ponechá poplatník, který vede daňovou evidenci, v daňových výdajích výdaje spojené s pořízením zničených nebo odcizených zásob, které byly zahrnuty do daňových výdajů při jejich pořízení a zaplacení.

Daňové řešení škody způsobené živelní pohromou

Za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů lze uznat škody vzniklé v důsledku živelních pohrom. Za živelní pohromu se dle § 24 odst. 10 ZDP považují:

→ nezaviněný požár a výbuch, blesk, vichřice s rychlostí větru nad 75 km/hod., povodeň, záplava, krupobití, sesouvání půdy, sesuny půdy a skalní zřícení, pokud k nim nedošlo v souvislosti s průmyslovým nebo stavebním provozem, sesouvání nebo zřícení lavin a zemětřesení dosahující alespoň 4. stupně mezinárodní stupnice udávající makroseismické účinky zemětřesení.

Pro daňové účely lze považovat za živelní pohromu pouze takovou událost, která není způsobena lidským faktorem. Např. v případě požáru je nutno poplatníkem prokázat v daňovém řízení, že se jedná o nezaviněný požár, tj. požár bez lidského zásahu

(např. požár dle potvrzení policie vznikl úderem blesku, samovznícením apod.).

Ze znění § 24 odst. 10 ZDP vyplývá, že podmínkou daňové uznatelnosti škody způsobené živelní pohromou je, že výše škody musí být doložena posudkem pojišťovny, a to i v případě, že poplatník není pojištěn, anebo posudkem soudního znalce. Pokud by posudek pojišťovny nebo znalce obsahoval vyšší než účetní vyjádření škody, nemůže účetní jednotka uplatnit daňově vyšší škodu, než odpovídá škodě vyčíslené v rámci účetnictví.

Do daňových výdajů (nákladů) lze v případě škody vzniklé v důsledku živelní pohromy zahrnout:

- podle znění § 24 odst. 2 písm. c) ZDP plnou výši daňové zůstatkové ceny hmotného majetku resp. plnou výši účetní zůstatkové ceny hmotného a nehmotného majetku odpisovaného pouze podle ZoÚ, jehož účetní odpisy jsou výdajem (nákladem) podle § 24 odst. 2 písm. v) ZDP,
- u poplatníků, kteří vedou účetnictví, plnou výši zničených zásob.

U poplatníka, který vede účetnictví, rozeznáváme jak účetní tak daňovou zůstatkovou cenu. Vstupní cena hmotného majetku snižená o uplatněné účetní odpisy stanovené dle odpisového plánu nám udává účetní zůstatkovou cenu. Naopak vstupní cena hmotného majetku snižená o uplatněné daňové odpisy dle ZDP udává daňovou zůstatkovou cenu. Na základě rozdílného postupu uplatňování účetních odpisů dle odpisového plánu poplatníka a daňových odpisů dle ZDP, bývá zpravidla daňová zůstatková cena odlišná od účetní zůstatkové ceny.

Pro vyčíslení výše škody je nezbytně nutné nejdříve provést inventarizaci majetku podle § 29 a § 30 ZoÚ. Dále je nutno vyřazení majetku (zásoby, dlouhodobý majetek) náležitě dokladovat formou likvidačních protokolů s popisem průběhu likvidace a s podpisy odpovědných osob za průběh inventarizace a likvidace majetku.

Příklad 1

Areál skladu podnikatele byl zatopen v důsledku povodně. Podnikatel vede účetnictví. Na základě provedené inventarizace způsobených škod na majetku byla zjištěna škoda na zásobách nespotřebovaného materiálu ve výši 249 000 Kč. Výše škody je potvrzena posudkem pojišťovny ČSOB.

Podnikatel může uplatnit jako daňový náklad celou škodu, tzn. výši znehodnocených zásob za 249 000 Kč. Výše pojistného plnění od pojišťovny, v případě, že je podnikatel pojištěn proti povodni a vznikla mu tudíž pojistná událost, je zdanitelným výnosem podnikatele.

Příklad 2

V důsledku zaplavení areálu podnikatele došlo ke znehodnocení zásob materiálu, který podnikatel pořídil v minulém zdaňovacím období. Na základě provedené inventarizace skladu a skladových karet byla zjištěna škoda ve výši 139 000 Kč. Podnikatel zajistil posudek pojišťovny Kooperativy, potvrzující výši škod. Zničené zásoby byly protokolárně zlikvidovány. Podnikatel vede daňovou evidenci.

U poplatníka, který vede daňovou evidenci, jsou výdaje za pořízené zásoby daňově uznatelné ve zdaňovacím období, kdy dojde k jejich zaplacení. Proto při vzniku škody na těchto zásobách, pořízených v uplynulém zdaňovacím období, nemůže podnikatel jako daňový výdaj opětovně uplatnit škodu na zásobách, protože hodnota zásob již byla uplatněna jako daňový výdaj při pořízení zásob a jejich zaplacení. Podnikatel ponechá výši znehodnocených zásob v již uplatněných daňových výdajích. Přijatou náhradu od pojišťovny zahrne podnikatel mezi zdanitelné příjmy zařazené v rámci § 7 ZDP.

Příklad 3

Podnikateli vznikla v důsledku zaplavení škoda na budově skladu, přičemž objekt bylo nutno v důsledku zřícení podmáčených stěn budovy zlikvidovat. Podnikatel uplatňuje výdaje procentem z příjmů.

Pokud podnikatel uplatňuje výdaje procentem z příjmů, jsou v těchto výdajích

zahrnutý veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů z podnikání. Poplatník nemůže uplatnit do daňových výdajů ani odpisy a nemůže v případě škody na hmotném majetku uplatnit ani daňovou zůstatkovou cenu hmotného majetku do daňových výdajů.

V případě, že by podnikatel v roce 2024 uplatňoval skutečné výdaje a vedl daňovou evidenci, mohl by si jako daňový výdaj uplatnit v daňovém přiznání k dani z příjmů za rok 2024 polovinu roční výše odpisů budovy skladu a současně plnou výši daňové zůstatkové ceny tohoto hmotného majetku.

Příklad 4

V důsledku zatopení areálu došlo u podnikatele zcela ke zničení zásob hotových výrobků umístěných na venkovním prostranství skladu. Podnikatel, který vede účetnictví, uplatnil jako daňový výdaj na základě provedené inventarizace hodnotu zničených zásob ve výši 340 000 Kč. Protože zásoby nebyly pojištěny, nevyžádal si podnikatel posudek pojišťovny ani soudního znalce.

Při případné následné daňové kontrole správce daně vyloučí z daňových nákladů hodnotu uplatněných zničených zásob. Jednalo se sice o živelní pohromu, ale podnikatel opomenul splnit důležitou podmínku pro uplatnění vzniklé škody do daňových nákladů, tj. nevyžádal si posudek pojišťovny nebo soudního znalce, který by potvrdil výši škod vzniklých živelní pohromou.

Škoda způsobená podle potvrzení policie neznámým pachatelem

I během průběhu povodňové situace dochází občas k nelidskému jednání souvisejícímu s krádežemi v opuštěných objektech zejména při poklesu hladiny vody. Proto si uvedeme daňové řešení takto vzniklých škod na majetku. Podle znění § 24 odst. 2 písm. l) ZDP je daňovým výdajem (nákladem) v příslušném zdaňova-

cím období škoda způsobená podle potvrzení policie neznámým pachatelem. Zákon o daních z příjmů ani pokyn č. D-59 přitom neuvádí, zda je nutné, aby poplatník obdržel potvrzení policie ve stejném zdaňovacím období, kdy ke škodě došlo, případně v následujícím roce do termínu pro sestavení daňového přiznání za před-

Podmínkou daňové uznatelnosti škody způsobené živelní pohromou je, že výše škody musí být doložena posudkem pojišťovny.

cházející zdaňovací období. Proto se lze domnívat, že není rozhodující, kdy bylo potvrzení policií vystaveno, ale to, že je daňový subjekt schopen toto potvrzení správci daně předložit (např. až v rámci daňové kontroly).

Na rozdíl od škody způsobené živelní pohromou, nemusí být u škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem výše škody doložena posudkem pojišťovny nebo posudkem soudního znalce.

Do daňových výdajů (nákladů) lze v případě škody způsobené neznámým pachatelem zahrnout:

- podle znění § 24 odst. 2 písm. c) ZDP plnou výši daňové zůstatkové ceny hmotného majetku, resp. plnou výši účetní zůstatkové ceny hmotného a nehmotného majetku odpisovaného pouze podle ZoÚ, jehož účetní odpisy jsou výdajem (nákladem) podle § 24 odst. 2 písm. v) ZDP,
- u poplatníků, kteří vedou účetnictví, plnou výši odcizených zásob.

Příklad 5

U podnikatele došlo ke vloupání do skladu zatopené prodejny a ke zcizení zásob zboží v hodnotě dle následně provedené inventarizace za 155 000 Kč. Podnikatel vede daňovou evidenci. Dle potvrzení Policie ČR jde o škodu způsobenou neznámým pachatelem.

V daném případě jde o škodu způsobenou podle potvrzení policie neznámým pachatelem. Protože jde o podnikatele, který vede daňovou evidenci, tento již při pořízení zásob zboží (jejich nákupu) uplatnil pořizovací cenu zásob jako daňový výdaj, a proto ponechá výši škody v již uplatněných daňových výdajích v předcházejícím zdaňovacím období a vlastní škoda se při výpočtu daňového základu daně z příjmů nikterak neprojeví. Pokud byly zásoby zboží pojištěny, pak přijatá náhrada od pojišťovny bude zdanitelným příjmem u podnikatele.

Pokud by v daném případě policie došla pachatele krádeže, musel by podnikatel o hodnotu ukradených zásob zboží zvýšit základ daně z příjmů a o úhradu ukradených věcí se domáhat po pachateli v občanskoprávním řízení (šlo by o pohledávku podnikatele za tímto známým pachatelem).

Příklad 6

U podnikatele, který vede účetnictví, došlo ke vloupání do skladu zatopené prodejny a ke zcizení zásob zboží v hodnotě dle následně provedené inventarizace za 115 000 Kč. Dle potvrzení Policie ČR jde o škodu způsobenou neznámým pachatelem. Zásoby nebyly pojištěny.

V daném případě jde o škodu způsobenou podle potvrzení policie neznámým pachatelem. Protože jde o podnikatele, který vede účetnictví, zaúčtuje podnikatel hodnotu odcizených zásob zboží jako účetní náklad a současně tato výše bude i daňovým nákladem v souladu se zněním § 24 odst. 2 písm. l) ZDP. Pokud byly zásoby zboží pojištěny, pak přijatá náhrada od pojišťovny bude zdanitelným příjmem u podnikatele.

Příklad 7

Podnikatel nahlásil Policii ČR zcizení nákladního automobilu zahrnutého v obchodním majetku, ke kterému došlo z uzamčených garážových prostor v zatopené oblasti dne 15. 9. 2024. Dne 14. 10. 2024 obdrží podnikatel potvr-

zení od policie, že se nepodařilo zjistit pachatele odcizeného vozidla. Na základě zjištěných skutečností vyplatí pojišťovna, s níž měl podnikatel sjednatu pojistnou smlouvu pro případ poškození nebo odcizení motorového vozidla v lednu 2025 pojistné plnění ve výši 121 000 Kč. Podnikatel vede daňovou evidenci.

Podnikatel uplatní za zdaňovací období roku 2024 daňový odpis ve výši poloviny ročních odpisů vozidla. Současně na základě potvrzení policie o způsobené škodě neznámým pachatelem, uplatní za zdaňovací období roku 2024 daňovou zůstatkovou cenu vozidla jako daňový výdaj. V roce 2025 uplatní přijaté pojistné plnění od pojišťovny jako zdaňovatelný příjem.

Příklad 8

Při vloupání do zatopených garáží podnikatele došlo ke zcizení osobního automobilu zahrnutého v obchodním majetku. Podnikatel vede účetnictví. Policie na základě šetření zjistila pachatele, ale neznámého pobytu. Na základě pojištění proti odcizení obdržel podnikatel od České pojišťovny pojistné plnění ve výši 230 000 Kč. Pořizovací cena vozidla činila 650 000 Kč, účetní zůstatková cena ke dni zjištění škody činí 350 000 Kč a daňová zůstatková cena po odečtu uplatněných daňových odpisů 320 000 Kč.

Podnikatel zaúčtuje

- vyřazení automobilu ve výši pořizovací ceny 650 000 Kč na účty MD 082/D 022, účetní zůstatkovou cenu 350 000 Kč na účty MD 582/D 082,
- pojistné plnění od pojišťovny v částce 230 000 Kč na účty MD 221/D 688.

Z hlediska daňového lze vzniklou škodu uplatnit do výše náhrad, protože se jedná o zjištěného pachatele, i když dosud neznámého pobytu. Daňovým nákladem je daňová zůstatková cena automobilu do výše pojistného plnění, tzn. částka 230 000 Kč. Vzhledem k tomu, že účetní zůstatková cena obsažená ve výsledku hospodaření činí 350 000 Kč, bude nutno rozdíl 120 000 Kč připočítat k základu daně.

Daňové řešení nákladů spojených s likvidací zásob

Podle znění § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP jsou daňově uznatelným výdajem (náklady) vzniklé v důsledku prokazatelně provedené likvidace zásob:

- materiálu,
- zboží,
- nedokončené výroby,
- polotovarů,
- hotových výrobků.

Pro léky, léčiva a potravinářské výrobky je stanovena zvláštní podmínka daňové uznatelnosti nákladů vzniklých v důsledku prokazatelně provedené likvidace zásob. U léků, léčiv a potravinářských výrobků půjde o daňový náklad pouze tehdy, pokud je nelze dle zvláštních právních předpisů uvádět dále do oběhu. (zákon č. 634/1992 Sb. o ochraně spotřebitele, ve znění p.p., a zákon č. 110/1997 Sb. o potravinách a tabákových výrobcích, ve znění p.p.).

Základní podmínkou pro daňovou uznatelnost nákladů je prokazatelně provedení likvidace zásob. Poplatník musí k prokázání likvidace vypracovat likvidační protokol, ve kterém je nutno uvést:

- důvody likvidace,
- způsob likvidace,
- čas a místo provedení likvidace,
- specifikaci předmětů likvidace,
- způsob naložení se zlikvidovanými zásobami,
- pracovníky zodpovědné za provedení likvidace.

Při splnění výše uvedených podmínek jsou daňově uznatelnými náklady při likvidaci zásob nejen náklady vynaložené na likvidaci zásob, ale i pořizovací cena těchto zlikvidovaných zásob u poplatníka, který vede účetnictví.

Likvidace stavebního díla v důsledku škody

V § 24 odst. 2 písm. b) ZDP se uvádí, že při částečném prodeji nebo zlikvidování hmotného majetku je daňovým výdajem poměrná část zůstatkové ceny. Zůstatkovou cenu nebo její část však nelze uplatnit v případě, kdy je stavební dílo (dům, budova, stavba) likvidováno zcela nebo zčásti v souvislosti s výstavbou nového stavebního díla nebo jeho technickým zhodnocením. Obdobně se toto ustanovení vztahuje na zůstatkovou cenu hmotného majetku a nehmotného majetku odpisovaného pouze podle právních předpisů upravujících účetnictví, jehož účetní odpisy jsou výdajem podle písmene v) ZDP.

K výše uvedenému se v bodě 3 pokynu GŘ č. D-59 k § 24 odst. 2 ZDP uvádí, že **ustanovení o neuznání zůstatkové ceny (§ 29 odst. 2 ZDP) likvidovaného stavebního díla v § 24 odst. 2 písm. b) ZDP jako daňového výdaje se nevztahuje na případ, kdy je stavební dílo (dům, budova, stavba) vyřazováno v důsledku škody, a to i tehdy, je-li toto stavební dílo nahrazováno stavebním dílem novým. Přitom daňovým výdajem je:**

- a) zůstatková cena v plné výši, a to při vyřazení stavebního díla v důsledku škody způsobené živelní pohromou nebo neznámým pachatelem podle potvrzení policie anebo škody vzniklé jako zvýšené daňové výdaje v důsledku opatření stanovených zvláštními předpisy [§ 24 odst. 2 písm. l) ZDP],
- b) zůstatková cena jen do výše náhrad, a to při vyřazení stavebního díla v důsledku škody v ostatních případech [§ 24 odst. 2 písm. c) ZDP].

Daňovým výdajem jsou i výdaje vynaložené na odstranění poškozeného nebo zničeného stavebního díla, pokud nejsou součástí ocenění dlouhodobého hmotného majetku podle právních předpisů upravujících účetnictví.

Ing. Ivan Macháček

Registrační povinnost poplatníka

– změny

V článku pojednáme o registrační povinnosti poplatníka ve smyslu § 125 až § 131 daňového řádu a uvedeme si změny v registrační povinnosti s účinností od 1. 1. 2024 na základě zákona č. 349/2023 Sb., obsahující především zrušení registrační povinnosti poplatníka daně z příjmů fyzických osob v § 39 ZDP.

A

Registrační povinnost daňového subjektu

podle daňového řádu (§ 125 až § 131 DŘ)

Registrační povinnost vzniká dle § 125 DŘ daňovému subjektu, kterému vznikne povinnost podat přihlášku k registraci k jednotlivé dani.

V přihlášce k registraci je daňový subjekt povinen uvést předepsané údaje potřebné pro správu daní, přičemž dojde-li ke změně údajů, které je povinen daňový subjekt uvádět při registraci, je povinen tuto změnu oznámit správci daně do 15 dnů ode dne, kdy nastala, popřípadě požádat o zrušení registrace, jsou-li pro to dány důvody.

Správce daně dle znění § 128 DŘ prověří údaje uvedené daňovým subjektem v přihlášce k registraci nebo v oznámení o změně registračních údajů a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti vyzve daňový subjekt, aby údaje vysvětlil, doložil, popřípadě doplnil nebo změnil, a zároveň stanoví lhůtu, v níž je daňový subjekt povinen tak učinit.

Daňovému subjektu, který není dosud registrován k žádné dani, přidělí dle § 130 DŘ správce daně daňové identifikační číslo. Daňové identifikační číslo obsahuje kód „CZ“

a kmenovou část, kterou tvoří obecný identifikátor, nebo vlastní identifikátor správce daně. Daňové identifikační číslo je daňový subjekt povinen uvádět ve všech případech, které se týkají daně, ke které byl pod tímto daňovým identifikačním číslem registrován, při styku se správcem daně a dále v případech stanovených zákonem. **Obecným identifikátorem je u fyzické osoby rodné číslo, popřípadě jiný obecný identifikátor, stanoví-li tak zákon, a u právnické osoby identifikační číslo.**

Dojde-li ke změně podmínek pro určení místní příslušnosti správce daně, pak dle § 131 odst. 1 DŘ dosavadní příslušný správce daně stanoví rozhodnutím den, k němuž přechází místní příslušnost na nového správce daně; proti tomuto rozhodnutí se nelze odvolat. V § 131 odst. 2 DŘ se dále uvádí, že dojde-li do dne, k němuž přechází místní příslušnost na nového správce daně, ke změně okolností, za kterých bylo podle výše uvedeného rozhodnuto, rozhodne správce daně, který rozhodnutí vydal, o jeho zrušení nebo změně. **V souvislosti se zrušením registrační povinnosti poplatníka daně z příjmů fyzických osob zákonem č. 349/2023 Sb. s účinností od 1. 1. 2024, byl do § 131 DŘ doplněn odstavec 3, kde se uvádí, že rozhodnutí podle odstavců 1 a 2 se použije také pro změnu místní příslušnosti daňového subjektu v případě daně, k níž**

se daňový subjekt neregistruje, pokud se změna podmínek pro určení místní příslušnosti současně týká této daně.

V § 136 odst. 5 DŘ je následně stanoveno, že nevznikla-li daňovému subjektu ve zdaňovacím období daňová povinnost k dani, ke které je registrován, sdělí tuto skutečnost správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování.

Registrační povinnost poplatníka daně z příjmů fyzických osob dle § 39 až § 39b zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2023.

Zákon o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2023 obsahoval tři ustanovení týkající se registrační povinnosti daně z příjmů:

- **§ 39 -Registrační povinnost poplatníka daně z příjmů fyzických osob,**
- **§ 39a – Registrační povinnost poplatníků daně z příjmů právnických osob**
- **§ 39b – Registrační povinnost plátce daně**

Z § 39 odst. 1 ZDP vyplývala pro poplatníka daně z příjmů fyzických osob uvedeného v § 2 odst. 2 ZDP (daňový rezident) povinnost podat přihlášku k registraci k dani z příjmů fyzických osob u příslušného správce daně do 15 dnů ode dne, ve kterém poplatník započal vykonávat činnost, která je zdrojem příjmů ze samostatné čin-

nosti, nebo přijal příjem ze samostatné činnosti.

Z výše uvedeného znění vyplývá, že k registraci byl povinen pouze poplatník s příjmy dle § 7 ZDP, ale nebyl povinen poplatník s příjmy z nájmu zdaňovanými dle § 9 ZDP, s příjmy dle § 8 nebo s příjmy dle § 10 ZDP. Registrační povinnost k dani z příjmů fyzických osob nevznikla při získání živnostenského oprávnění nebo získání oprávnění vykonávat činnost (např. vykonání zkoušky na daňového poradce), ale vznikla až v souvislosti se zahájením činnosti, která je zdrojem příjmů ze samostatné činnosti nebo při přijetí příjmu ze samostatné činnosti.

Obdobně z § 39 odst. 2 ZDP vyplývala poplatníkovi daně z příjmů fyzických osob uvedenému v § 2 odst. 3 ZDP (daňový nerezident) povinnost podat přihlášku k registraci k dani z příjmů fyzických osob u příslušného správce daně, pokud na území České republiky započal vykonávat činnost, která je zdrojem příjmů ze samostatné činnosti, nebo přijal příjem ze samostatné činnosti ze zdrojů na území ČR.

Podle § 39 odst. 3 ZDP byl daňový nerezident povinen podat přihlášku k registraci k dani z příjmů fyzických osob u příslušného správce daně do 15 dnů ode dne, ve kterém mu na území ČR vznikla stálá provozovna, nebo získal povolení nebo oprávnění vykonávat činnost, která je zdrojem příjmů, vydané tuzemským orgánem veřejné moci.

Ze znění § 39 odst. 4 ZDP pak vyplývalo, že poplatník nemusel podat přihlášku k registraci, pokud přijímá pouze příjmy, které nejsou předmětem daně, které jsou osvobozené od daně, nebo z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně (dle § 36 ZDP).

Příklad 1

Podnikatel podniká jako živnostník a současně mu od června 2023 začala vypomáhat jako spolupracující osoba manželka, která má příjmy ze závislé

činnosti, a přitom vede manželovi daňovou evidenci.

Manželka (spolupracující osoba) byla v souladu se zněním § 39 odst. 1 ZDP povinna do 15 dnů od zahájení spolupráce podat registraci k dani z příjmů u správce daně, i když učinila prohlášení k dani u svého zaměstnavatele v souvislosti s příjmy ze závislé činnosti.

Příklad 2

Poplatník je registrován k dani z příjmů u svého správce daně z důvodu vykonávání činnosti, které jsou zdrojem příjmů ze samostatné činnosti (dle § 7 ZDP). V roce 2023 zahájil pronájem bytů v činžovním domě, který je v jeho vlastnictví.

Vzhledem k tomu, že § 39 odst. 1 ZDP stanovil povinnost registrovat se k dani u správce daně pouze v souvislosti s příjmy ze samostatné činnosti, nemusel poplatník v roce 2023 v souvislosti se zahájením pronájmu, z něhož jsou příjmy zdaňovány dle § 9 ZDP, rozšířit svou stávající registraci o příjmy z nájmu.

Příklad 3

Občan pobírající starobní důchod zpracovává do dvou časopisů jednoho vydavatelství zábavné články, přičemž výše honorářů nepřekračovala částku 10 000 Kč za měsíc, a proto byly zdaněny ve smyslu znění § 7 odst. 6 ZDP plátcem srážkou podle zvláštní sazby daně 15 %. V roce 2023 však autor obdržel v jednom měsíci současně tři honoráře v celkové výši od tohoto vydavatelství 15 000 Kč.

Vzhledem k tomu, že příjem z užití nebo poskytnutí autorských práv zahrnutý v § 7 odst. 2 písm. a) ZDP je příjmem ze samostatné činnosti dle § 7 ZDP, autor měl ve smyslu § 39 odst. 1 ZDP povinnost podat přihlášku k registraci k dani z příjmů fyzických osob u správce daně do 15 dnů ode dne, ve kterém přijal příjem ze samostatné činnosti, který podléhá zdanění. Na tuto skutečnost nemá vliv znění § 38g odst. 1 ZDP, dle kterého poplatník nemusel podávat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob, pokud jeho roční příjmy nepřesáhly 50 000 Kč (pokud se nejedná o příjmy od daně osvobozené nebo o příjmy,

z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně).

Příklad 4

Občan pobírající příjmy ze závislé činnosti má vlastní zahrádku, přičemž přebytky ze sklizně ovoce a zeleniny prodává příležitostně na ovocném trhu (nejedná se o zemědělského podnikatele). Příjem z tohoto prodeje dosáhl za rok 2023 částky 56 tisíc Kč.

Občan byl podle znění § 10 odst. 1 písm. a) ZDP získané příjmy ze zemědělské výroby, která není provozována podnikatelem, zdanit s tím, že byl povinen podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2023, ve kterém si uplatnil k těmto příjmům skutečné nebo paušální výdaje (ve výši 80 % dle znění § 10 odst. 4 ZDP). Protože nešlo o příjmy ze samostatné činnosti (zdaňované dle § 7 ZDP), neměl občan registrační povinnost k dani z příjmů fyzických osob dle § 39 odst. 1 ZDP.

Dle ustanovení § 39b ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2023 byl plátcem daně povinen podat přihlášku k registraci k dani z příjmů fyzických nebo právnických osob u příslušného správce daně nejpozději do 8 dnů ode dne, kdy mu vznikla povinnost vykonávat tímto zákonem stanovené úkony plátce daně. V této lhůtě byl plátcem daně povinen podat přihlášku i za plátcovu pokladnu, přičemž při registraci plátcovy pokladny plátcem daně určil osobu, která byla oprávněna jednat za tuto plátcovu pokladnu jeho jménem.

Zrušení registrační povinnosti poplatníka daně z příjmů fyzických osob a některých plátců daně od 1. 1. 2024

Od 1. 1. 2024 došlo na základě zákona č. 349/2023 Sb. ke zrušení § 39 a § 39b ZDP ve znění zákona účinného do 31. 12. 2023. Zůstává zachováno pouze původní znění § 39a ZDP, týkající se registrační povinnosti poplatníků daně z příjmů právnických osob.

Nové znění § 39 ZDP obsahuje registrační povinnost plátce příjmu ze

Daně v ČR



závislé činnosti. V tomto ustanovení se uvádí:

Plátce daně, který je plátcem příjmu ze závislé činnosti, je povinen podat přihlášku k registraci k dani z příjmů fyzických nebo právnických osob u příslušného správce daně nejpozději do 8 dnů ode dne, kdy mu vznikla povinnost vykonávat tímto zákonem stanovené úkony plátce daně.

Vymezení plátců daně nalezneme v § 38c ZDP. Plátcem daně se rozumí poplatník se sídlem nebo bydlištěm na území České republiky, s výjimkou fondu penzijní společnosti, který je plátcem

- a) příjmu ze závislé činnosti,
- b) příjmu, z kterého je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, nebo
- c) příjmu, z kterého se sráží úhrada na zajištění daně.

Plátcem daně se rozumí též poplatník uvedený v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP, který má na území České republiky stálou provozovnu nebo zaměstnává zde své zaměstnance déle než 183 dnů s výjimkou případů poskytování služeb ve smyslu ustanovení § 22 odst. 1 písm. c) ZDP a s výjimkou zahraničních zastupitelských úřadů v tuzemsku. V případě uvedeném v § 6 odst. 2 ve větě druhé a třetí není plátcem daně poplatník uvedený v § 2 odst. 3 a v § 17 odst. 4 s výjimkou poplatníka se sídlem nebo bydlištěm v jiném členském státě EU nebo státě tvořícím EHP, který má na území České republiky organizační složku, jejímž předmětem činnosti je zprostředkování zaměstnání na základě povolení podle zákona upravujícího zaměstnanost; takový poplatník je plátcem daně.

S účinností od 1. 1. 2024 došlo ke zrušení registrační povinnosti poplatníků daně z příjmů fyzických osob (OSVČ). Registrační povinnost zůstává s účinností od 1. 1. 2024 zachována pouze pro poplatníky daně z příjmů právnických osob a pro plátce daně z příj-

mů fyzických osob ze závislé činnosti (zaměstnavatel), a to i tehdy, je-li daň z těchto příjmů vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně.

Pokud je dotyčná fyzická osoba poplatníkem nebo plátcem, jehož registrace se ruší, nemusí o zrušení registrace žádat. Jeho registrace je automaticky zrušena ze zákona datem 1. 1. 2024. Protože se registrace ruší ze zákona, nebude dle stanoviska GŘ správce daně o tomto zrušení registrace vydávat žádné rozhodnutí. V případě potřeby může daňový subjekt požádat svého místně příslušného správce daně o vydání potvrzení o skutečnostech obsažených ve spisu (podle § 67 odst. 3 DR), ve kterém správce daně potvrdí, že registrace poplatníka byla zrušena.

Pokud zrušená registrace byla jedinou/poslední registrací, dojde tím zároveň ke zrušení daňového identifikačního čísla (DIČ), nicméně toto číslo (bez kódu „CZ“) lze i nadále používat při identifikaci vůči správci daně (u OSVČ se jedná o rodné číslo). Začínající OSVČ se již nebude muset na finančním úřadě registrovat k dani z příjmů fyzických osob podávajících přiznání.

V souvislosti se zrušením registrační povinnosti poplatníka daně z příjmů fyzických osob **došlo zákonem č. 349/2023 Sb. i ke zrušení § 38lb ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2023**, ve kterém byla stanovena povinnost poplatníka daně z příjmů fyzických osob, který zahajuje činnost, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti, a podává oznámení o vstupu do paušálního režimu, podat i přihlášku k registraci k dani z příjmů fyzických osob. **U tohoto poplatníka zůstává od 1. 1. 2024 dle § 38lc ZDP povinnost pouze učinit oznámení správci daně o vstupu do paušálního režimu.** V návaznosti na zrušení registrační povinnosti poplatníka daně z příjmů fyzických osob byly zákonem č. 349/2023 Sb. doplněny do § 38t ZDP nové odstavce č. 4 až 6, kde jsou stanoveny určité povinnosti poplat-

A

níka daně z příjmů fyzických osob. V odstavci 4 je stanovena povinnost poplatníka daně z příjmů fyzických osob, kterému nevznikla ve zdaňovacím období daňová povinnost, oznámit správci daně tuto skutečnost ve lhůtě pro podání daňového přiznání za toto zdaňovací období, pokud je daňovým

- a) rezidentem ČR a v tomto nebo bezprostředně předcházejícím zdaňovacím období vykonával činnost, která je zdrojem příjmů ze samostatné činnosti, nebo
- b) nerezidentem a v tomto nebo bezprostředně předcházejícím zdaňovacím období vykonával na území ČR činnost, která je zdrojem příjmů ze samostatné činnosti.

Tato povinnost však dle odstavce 5 nevzniká poplatníkovi, kterému v tomto i bezprostředně předcházejícím zdaňovacím období plynuly pouze příjmy,

- a) které nejsou předmětem daně,
- b) které jsou osvobozené od daně, nebo
- c) z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně.

Konečně v novém odstavci 6 je stanoveno, že poplatník, který byl v tomto nebo bezprostředně předcházejícím zdaňovacím období plátcem příjmu, ze kterého je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně nebo se sráží úhrada na zajištění daně, a kterému nevznikla v tomto zdaňovacím období daňová povinnost, oznámí správci daně tuto skutečnost ve lhůtě pro podání vyúčtování za toto zdaňovací období.

Ke zrušení registrační povinnosti poplatníků daně z příjmů fyzických osob (ve vztahu jak k daňovým rezidentům České republiky, tak i k daňovým nerezidentům) se v důvodové zprávě k zákonu č. 349/2023 Sb. mimo jiné uvádí:

- Legislativně je tato **změna promítnuta v novém znění § 39 ZDP**, jež dosavadní znění bylo zrušeno a nahrazeno přesunutím dosavadního obsahu § 39b ZDP upravují-

cího registrační povinnost plátce daně, která byla zúžena na registrační povinnost plátců příjmů ze závislé činnosti.

- Registrační povinnost poplatníků daně z příjmů fyzických osob se podle dosavadního znění ZDP obecně vztahovala pouze na poplatníky, kteří dosahovali příjmy ze samostatné činnosti, resp. takovou činnost započali vykonávat. Nedopadala tedy na poplatníky daně z příjmů fyzických osob s příjmy ze závislé činnosti, z kapitálového majetku nebo z nájmu nebo s ostatními příjmy. **Nově se tato povinnost nevztahuje na žádného poplatníka daně z příjmů fyzických osob.**
- Skutečnost, že poplatník daně z příjmů je registrován, mělo i procesní důsledky (změna místní příslušnosti, vrácení vratitelného přeplatku, stanovení záloh, přidělování DIČ či povinnost registrovaného daňového subjektu, kterému ve zdaňovacím období nevznikla daňová povinnost, sdělit tuto skutečnost správci daně). Zrušení registrační povinnosti vyvolává potřebu na některé tyto instituty reagovat (viz doplnění novely daňového řádu).
- Jeden aspekt je promítnut do zákona o daních z příjmů, a to **zachování povinnosti podle § 136 odst. 5 DŘ pro poplatníky, kteří doposud podléhali registrační povinnosti k dani z příjmů fyzických osob, a plátce daně, kteří doposud podléhali registrační povinnosti (jedná se o § 38t odst. 4 až 6 ZDP ve znění zákona č. 349/2023 Sb.)**. Oznámení o tom, že poplatníkovi nevznikla ve zdaňovacím období daňová povinnost, bude muset podat poplatník daně z příjmů fyzických osob, který v daném nebo bezprostředně předcházejícím zdaňovacím období vykonával činnost, která je zdrojem příjmů ze samostatné činnosti. Toto oznámení tedy bude nutné podat i ve zdaňovacím období po ukončení takové činnosti, protože v důsledku zrušení registrační povinnosti, a tím i povinnosti hlásit změny údajů o re-

gistraci (tedy mimo jiné i ukončení činnosti), by se správce daně jinak nedozvěděl, že od poplatníka již nemá očekávat daňové přiznání.

- **V § 38t odst. 5 ZDP je však stanovena výjimka pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob, kteří vykonávají činnost, která je zdrojem příjmů ze samostatné činnosti, ale měli v daném i bezprostředně předcházejícím zdaňovacím období pouze příjmy, které nejsou předmětem daně, jsou osvobozené od daně, nebo z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně. Tato výjimka vychází z dosavadního § 39 odst. 4 ZDP (ve znění do 31. 12. 2023), podle kterého poplatníci daně z příjmů fyzických osob pouze s těmito příjmy neměli registrační povinnost, a tedy pokud nebyli registrováni, nedopadala na ně povinnost podat oznámení podle § 136 odst. 5 DŘ.** Rozdílem oproti dosavadnímu stavu (účinnému do 31. 12. 2023) je to, že doposud povinnost podat oznámení o tom, že nevznikla daňová povinnost, dopadala na registrované poplatníky, tedy pokud byl poplatník registrován, musel oznámení podat, i když v daném zdaňovacím období měl pouze příjmy, které nejsou předmětem daně, jsou od daně osvobozené nebo podléhají dani vybírané srážkou. V důsledku zrušení registrace poplatníků daně z příjmů fyzických osob je však výjimka v § 38t odst. 5 ZDP navázána pouze na to, jaké měl poplatník příjmy v daném a bezprostředně předcházejícím zdaňovacím období, pokud mu v těchto obdobích plynuly pouze příjmy uvedené v tomto ustanovení, oznámení nepodává. Podmínka toho, že poplatníkovi plynuly pouze příjmy uvedené v daném ustanovení, musí být splněna ve dvou obdobích za sebou, pokud tedy má například v jednom zdaňovacím období zdanitelné příjmy a v následujícím pouze příjmy osvobozené, musí za toto zdaňovací období podat oznámení podle § 38t odst. 4 ZDP.

Ing. Ivan Macháček