

DANĚ • ÚČETNICTVÍ

VZORY a PŘÍPADY

Mzda zaměstnance

minimální mzda – závislá činnost

Právo stavby a věcná břemena

pozemek – katastr – úplata

Překážky v práci

rozvrh směn – pracovní neschopnost

3-4/2024

25. ročník



Vážení čtenáři.

V první kapitole Vám autor přiblíží stěžejní oblasti **uplatnění zákona o daních z příjmů v podmínkách roku 2024 důležité pro OSVČ**. Zaměří se na vymezení obchodního majetku a jeho uplatnění v různých situacích podnikající fyzické osoby, na vedení daňové evidence a uplatnění paušálních výdajů. Na četných příkladech Vám ukáže postupy poplatníka při ukončení nebo přerušení vlastního podnikání (případně nájmu).

Pokud chceme hovořit o **vlastním kapitálu obchodní korporace**, mnozí z nás okamžitě zareagují tak, že hovoříme o části pasivní strany rozvahy. Na pasivní straně bilance nacházíme (vedle vlastního kapitálu) ještě rezervy, závazky a pasivní časové rozlišení. Z tohoto pohledu tedy máme oblast našeho článku vytýčenu poměrně jednoznačně.

Pracovní cesty zaměstnanců jsou poměrně časté, ať už jde o kratší nebo delší výkony práce mimo jejich pravidelné pracoviště v tuzemsku nebo v zahraničí. Při těchto cestách vznikají přímé či nepřímé zvýšené výdaje, zejména na dopravu a stravování. Je nasnadě, že tyto soukromé výlohy by měl nahradit zaměstnavatel, který přikázal vykonání pracovní cesty. **O jaké minimální cestovní náhrady se jedná? Jak se vypočtou?**

Co jsme připravili do dalších měsíčníků?

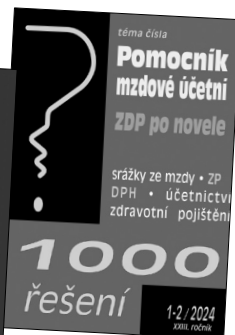
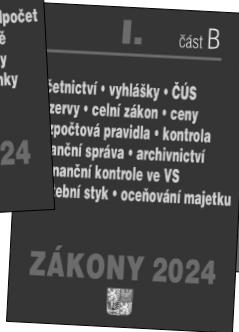
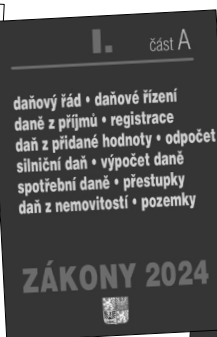
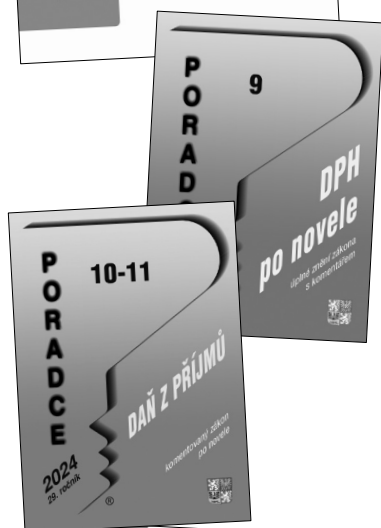
Poradce 9/2024 obsahuje **Zákon o DPH s komentářem** a Poradce 10-11/2024 **Zákon o daních z příjmů s komentářem**, PaM 4-5/2024 – **Zdaňování vybraných benefitů**, Nárok na odstupné, DaU 4-5/2024 – **Daň z příjmů FO, Kontrolní hlášení v roce 2024**, 1000 řešení 1-2 obsahuje **Pomocník mzdové účelní**.

Aktuální nabídku všech našich produktů naleznete na: www.i-poradce.cz.

Z tematických balíčků vás chceme upozornit na: **Podnikání v kostce**, **Konsolidační balíček**, **DPH po novele**, **Občanský zákoník po novelách II**, **Mzdovým účetním a mnoho dalších**.

Věříme, že informace z našich příspěvků využijete v praxi, a i nadále nám zachováte svou přízeň. Do dalšího čísla připravujeme: **Vzory smluv podle Zákoníku práce, Fúze obchodní společnosti - účetně i daňově**.

odpovědná redaktorka
Zuzana Brezaniová



1. OSVČ z pohledu daně z příjmů a pojištění

v roku 2024 (*Ing. Ivan Macháček*)

1. Podnikající fyzická osoba a její obchodní majetek. . . 3
2. Vedení daňové evidence 9
3. Uplatnění paušálních výdajů. 12
4. Postup při ukončení a přerušení podnikání
(nájmů) včetně uplatnění odpisů 24
5. Paušální režim a paušální daň podnikatele 36
6. Uplatnění daňových odpisů hmotného majetku . . 49
7. Řešení daňové ztráty 63
8. OSVČ a pojistné na sociální a zdravotní pojištění. . . 71

2. Vlastní kapitál obchodních korporací

(*Vladimír Hruška*)

1. Obchodní korporace – obecně 79
2. Akciová společnost 85
3. Společnost s ručením omezeným 99
4. Veřejná obchodní společnost 107
5. Komanditní společnost 109
6. Družstvo 110
7. Individuální podnikatel 117

3. Cestovní náhrady v podnikání (*JUDr. Eva Dandová*)

1. Náhrady cestovních výdajů. 148
2. Cestovní náhrady podnikatelské sféry. 163



**DANĚ, ÚČETNICTVÍ
VZORY A PŘÍPADY**
měsíčník č. 5-6/2024
ročník XXV.

Vydavatel

PORADCE, s. r. o.,
Hlavní třída 28/2020,
737 01 Český Těšín
IČ: 25836200

Tel.: 558 731 125, 558 731 126

E-mail: poradce@i-poradce.cz

www.i-poradce.cz

Odpovědná redaktorka

Zuzana Brezaniová

Redaktorka

Andrea Súkeníková,

redakce@i-poradce.cz

Spolupracovníci

Ing. Luděk Pelcl,

Vladimír Hruška,

JUDr. Ladislav Jouza,

Ing. Ivan Macháček,

Ing. Martin Děrgel

Zákaznický servis

tel: 558 731 125-127

732 708 627, 773 670 836,

Po–Pá 9.00–15.00

e-mail: abo@i-poradce.cz

e-shop: www.i-poradce.cz

Dáno do tisku

únor 2024

MK ČR E 13703

ISSN 1213-9270

Za správnost údajů v příspěvcích
odpovídají autoři.

1. OSVČ z pohledu daně z příjmů a pojištění v roce 2024

Ing. Ivan Macháček

1.

V letošním roce dochází ke značným změnám týkající se jak zdanění příjmů osob samostatně výdělečně činných, tak v uplatnění pojistného na sociální pojištění. Všechny tyto změny vyplývají především ze zákonů č. 349/2023 Sb. (zákon ke konsolidaci veřejných rozpočtů), zákona č. 321/2023 a č. 412/2023 Sb. a rovněž z nařízení vlády č. 286/2023 Sb. (týkající se stanovení průměrné mzdy pro rok 2024). Nově se uplatnění mimořádných odpisů vztahuje výlučně na silniční motorová vozidla, která jsou bezemisními vozidly pořízenými v období od 1. ledna 2024 do 31. prosince 2028. Jak postupovat při odpisování osobního automobilu s cenou nad 2 miliony Kč? Jaká je výše paušálních výdajů v roce 2024 a kdo si je může uplatnit?

Rozebereme si blíže stěžejní oblasti uplatnění zákona o daních z příjmů v podmínkách roku 2024 důležité pro OSVČ. Zaměříme se na vymezení obchodního majetku a jeho uplatnění v různých situacích podnikající fyzické osoby, na vedení daňové evidence a uplatnění paušálních výdajů. Na četných příkladech si ukážeme postupy poplatníka při ukončení nebo přerušení vlastního podnikání (případně nájmu). Rozebereme si blíže různé situace související s uplatněním paušálního režimu a paušální daně.

V kapitole týkající se uplatnění odpisů hmotného majetku si blíže ukážeme nové řešení uplatnění mimořádných odpisů v roce 2024 a rovněž nové zavedení limitování uplatnění odpisů ze vstupní ceny osobního automobilu převyšující 2 miliony Kč. Ne každému podnikateli se v každém zdaňovacím období úspěšně daří, proto se podíváme i na otázky související s uplatněním daňové ztráty. V poslední kapitole se zaměříme na nové podmínky odvodů pojistného na sociální a zdravotní pojištění u OSVČ v roce 2024.

1. Podnikající fyzická osoba a její obchodní majetek

Vlastní podnikání je nerozlučně spjata s obchodním majetkem, který dotyčný podnikatel k provozování své podnikatelské činnosti nezbytně potřebuje. Odpovíme si na nejdůležitější otázky spojené s existencí obchodního majetku. Budeme se zabývat zahájením podnikání a zařazením dříve pořízeného majetku do obchodního majetku a stanovením vstupní

ceny při zařazení majetku do obchodního majetku.

1.1 Vymezení obchodního majetku v daňových zákonech

Pojem „obchodní majetek“ není v občanském zákoníku č. 89/2012 Sb., ani v zákonu

o obchodních korporacích č. 90/2012 Sb. používán ani definován. **V § 495 ObčZ se pouze uvádí, že souhrn všeho, co osobě patří, tvoří její majetek. Jmění osoby pak tvoří souhrn jejího majetku a jejích dluhů.**

Pojem „obchodní majetek“ je vymezen pouze pro daňové účely, a to pro účely daně z příjmů v § 4 odst. 4 (pro fyzické osoby) a v § 20c (pro právnické osoby) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a pro účely daně z přidané hodnoty v § 4 odst. 4 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Přitom v každém z těchto daňových zákonů je obchodní majetek vymezen jinak.

Vymezení obchodního majetku pro účely daně z příjmů

Podle znění § 4 odst. 4 ZDP se obchodním majetkem poplatníka daně z příjmů fyzických osob pro účely daní z příjmů rozumí:

- část majetku poplatníka
- o které bylo nebo je účtováno (u poplatníka, který vede účetnictví) **anebo je nebo byla uvedena v daňové evidenci majetku** (u poplatníka, který vede daňovou evidenci).

Dnem vyřazení určité složky majetku z obchodního majetku poplatníka se rozumí den, kdy poplatník o této složce majetku naposledy účtoval nebo ji naposledy uváděl v daňové evidenci.

Majetek lze do obchodního majetku zahrnout pouze při vedení daňové evidence anebo při vedení účetnictví. Majetek však zůstává v obchodním majetku poplatníka, který vede účetnictví, i když poplatník přejde na uplatnění výdajů procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 ZDP, protože o tomto majetku účtuje.

Podle znění pokynu GŘŘ č. D-59 k § 4 odst. 4 ZDP se **majetkem zahrnutým v obchodním majetku rozumí majetek, o kterém poplatník s příjmy podle § 7 zákona účtuje nebo ho eviduje v daňové evidenci.**

V zákonu o daních z příjmů nalezneme i definici obchodního majetku poplatníka daně z příjmů právnických osob, a to v § 20c ZDP. Zde se uvádí, že obchodním majetkem poplatníka daně z příjmů právnických osob se pro účely daní z příjmů rozumí veškerý majetek, který

- mu patří, pokud jde o poplatníka právnickou osobu,
- k němu patří, pokud jde o poplatníka, který není právnickou osobou.

Vymezení obchodního majetku v zákonu o DPH

Pojem obchodní majetek v zákonu o DPH je definován v § 4 odst. 4 písm. c) ZDPH. Obchodním majetkem se rozumí:

- **majetkové hodnoty**
- **které slouží osobě povinné k dani**
- **a jsou touto osobou určeny k uskutečňování ekonomických činností.**

Osoba povinná k dani je dle § 5 odst. 1 ZDPH osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, nebo skupina. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.

Ekonomickou činností se dle § 5 odst. 3 pro účely DPH rozumí činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu. Za ekonomickou činnost se považuje zejména činnost spočívající ve využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu.

Podle znění § 100 odst. 3 písm. b) ZDPH je povinen plátce vést v evidenci pro účely DPH přehled obchodního majetku.

Z rozdílné definice obchodního majetku v zákonu o daních z příjmů a v zákonu o dani

z přidané hodnoty vyplývá, že plátce daně, který jakožto poplatník daně z příjmů fyzických osob uplatňuje paušální výdaje, pro účely daně z příjmů nemá obchodní majetek a nevede ho tudíž v daňové evidenci, ale podle § 100 odst. 3 písm. b) ZDPH je povinen vést evidenci obchodního majetku pro účely DPH.

1.2 Zahájení podnikání a obchodní majetek

Při zahájení samostatné činnosti zdaňovaného dle § 7 ZDP nebo při zahájení nájmu zdaňovaného dle § 9 ZDP se podle znění § 5 odst. 7 ZDP **přihlédne u poplatníka i k zásobám pořízeným v kalendářním roce předcházejícím roku, v němž poplatník zahájil samostatnou činnost nebo nájem.** Totéž platí obdobně i pro jiné nezbytné vynaložené výdaje spojené se zahájením činnosti.

Pokud se poplatník při zahájení podnikání rozhodne, že povede daňovou evidenci, postupuje podle § 7b ZDP. **Při vložení majetku do obchodního majetku při vedení daňové evidence, bude záležet na poplatníkovi, jaký způsob evidence majetku zvolí – zda bude majetek evidovat na inventární kartě, v evidenčním listu, v knize majetku nebo pomocí výpočetní techniky.**



Příklad 1

Občan zahájí v průběhu roku 2024 podnikání (řemeslnou živnost) na základě získaného živnostenského oprávnění a již dopředu si zakoupil zásoby materiálu a příslušné nástroje, a to v prosinci 2022 za částku 24 800 Kč a v průběhu roku 2023 za částku 56 800 Kč – částky jsou součtem příslušných dokladů o platbě, které má fyzická osoba k dispozici. Po zahájení podnikání vede poplatník daňovou evidenci.

Ve smyslu znění § 5 odst. 7 ZDP může poplatník na základě dokladů o úhradě zakoupených nástrojů a zásob v roce 2023 tyto výdaje v částce 56 800 Kč uplatnit jako daňové výdaje v roce 2024. Částku

24 800 Kč však poplatník nemůže uplatnit do daňových výdajů roku 2024, protože byla vynaložena dva roky před zahájením podnikatelské činnosti, i když tyto zásoby a nástroje bude fyzická osoba využívat k vlastnímu podnikání.

Důležité je znění § 25 odst. 1 písm. u) ZDP, kde se uvádí, že **nelze výdaje vynaložené na opravu, údržbu nebo technické zhodnocení majetku sloužícího k činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, zařadit mezi daňově uznatelné výdaje, pokud poplatník daně z příjmů fyzických osob nezařadil tento majetek do svého obchodního majetku podle § 4 odst. 4 ZDP.**

V případě použití nemovité věci k podnikání **se zahrnutím nemovité věci do obchodního majetku poplatníka rozumí zahrnutí celé nemovité věci a u podílového spoluvlastnictví nemovité věci zahrnutí její části ve výši spoluvlastnického podílu.** Přitom není rozhodující, zda vložená nemovitá věc je zčásti nebo celá používána pro činnost, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti.



Příklad 2

Podnikatel zahájí v roce 2024 podnikání v dílně, kterou má umístěnu ve sklepních prostorech rodinného domu, který je ve společném jmění manželů. Za účelem umožnění provozování řemeslné živnosti provede v roce 2024 podnikatel v dílně nezbytné opravy spočívající ve výměně elektroinstalace a rozvodu vody v částce 46 000 Kč.

Varianta – podnikatel vloží rodinný dům do svého obchodního majetku

Podnikatel si může výdaje na opravu v dílně umístěné v rodinném domě uplatnit jako daňové výdaje v plné výši.

Varianta – podnikatel nevloží rodinný dům do svého obchodního majetku

Podnikatel si nemůže s odvoláním na znění § 25

odst. 1 písm. u) ZDP uvedené práce, které mají charakter oprav, zahrnout do daňových výdajů, i když jsou provedeny ve vymezených prostorách určených k podnikání.

Z definice obchodního majetku uvedené v § 4 odst. 4 ZDP vyplývá, že **obchodní majetek neexistuje u poplatníka daně z příjmů z nájmu dle § 9 ZDP**, protože tento poplatník nevede daňovou evidenci, ale ve smyslu § 9 odst. 6 ZDP poplatník, který má příjmy z nájmu a uplatňuje u těchto příjmů skutečné výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, vede záznamy o příjmech a výdajích v časovém sledu, evidenci hmotného majetku, který lze odpisovat, evidenci o tvorbě a použití rezervy na opravy hmotného majetku, evidenci o pohledávkách a dluzech ve zdaňovacím období, ve kterém dochází k ukončení nájmu, a mzdové listy, pokud vyplácí mzdy.

1.3 Vymezení hmotného majetku

Hmotným majetkem dle § 26 odst. 2 ZDP rozumíme:

- a) **samostatné hmotné movité věci, popřípadě soubory hmotných movitých věcí** se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 80 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,
- b) **budovy, domy a jednotky** – v bodě 3 pokynu č. D-59 k § 26 ZDP se uvádí, že hmotným majetkem jsou jednotky vzniklé podle zákona o vlastnictví bytů i podle občanského zákoníku; součástí vstupní ceny jednotky není ta část jednotky, která je pozemkem,
- c) **stavby s výjimkou provozních důlních děl, drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m, a dále s výjimkou oplocení sloužícího**

k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou,

- d) **pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky,**
- e) **dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 80 000 Kč,**
- f) **jiný majetek, který je blíže specifikován v § 26 odst. 3 ZDP.**

Jiným majetkem, který se považuje za hmotný majetek, se dle § 26 odst. 3 ZDP mimo jiné rozumí:

- dle písm. a) technické zhodnocení, pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 1 písm. f) ZDP. Jedná se i o technické zhodnocení provedené na hmotném majetku s nižší vstupní cenou než 80 000 Kč.



Příklad 3

Občan získal v roce 2022 darem od svých rodičů rodinný domek. Do domku se nastěhoval se svou manželkou a od června 2024 dvě místnosti rodinného domu hodlá použít k zahájení svého podnikání. Za tím účelem provede v roce 2024 stavební úpravy těchto prostor ve výši 92 000 Kč, které mají charakter technického zhodnocení a domek zařadí do svého obchodního majetku.

Nabytí rodinného domku darem je v roce 2022 osvobozeno od daně z příjmů podle § 10 odst. 3 písm. c) bod 1 ZDP. Z toho důvodu se jedná podle § 27 písm. j) ZDP o hmotný majetek vyloučený z odpisování, i když bude zčásti od roku 2024 využíván k podnikání.

Pokud jde o technické zhodnocení, provedené v souvislosti s podnikáním v prostorách rodinného domku, toto technické zhodnocení je tzv. jiným majetkem ve smyslu znění § 26 odst. 3 písm. a) ZDP a lze je samostatně odpisovat jako hmotný majetek [§ 26 odst. 2 písm. f) ZDP]. Poplatník zařadí technické zhodnocení do odpisové skupiny, ve které by byl zařazen rodinný domek, který nelze daňově odpisovat (5. odpisová skupina) a může toto technické zhodno-

cení odpisovat rovnoměrným nebo zrychleným způsobem a takto stanovené odpisy může uplatnit jako daňový výdaj k příjmům z podnikání zdaňovaným dle § 7 ZDP.

- dle písm. c) výdaje hrazené uživatelem, které podle účetních předpisů nebo podle daňové evidence tvoří součást ocenění hmotného majetku, který je předmětem finančního leasingu, a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převyšují u movitého majetku hodnotu 80 000 Kč.

Může se stát, že **při sjednání finančního leasingu a přenechání hmotného majetku k užívání uživateli musí uživatel uhradit například dopravu hmotného majetku, clo, jeho montáž nebo zapojení.** Pokud tyto výdaje spolu se sjednanou kupní cenou, kterou má po ukončení finančního leasingu uživatel v souvislosti s převodem vlastnického práva k předmětu finančního leasingu zaplatit, jsou nižší než 80 000 Kč, bude postupovat uživatel podle znění § 24 odst. 2 písm. zl) ZDP. Zde se uvádí, že daňově uznatelnými výdaji (náklady) jsou výdaje (náklady) hrazené uživatelem hmotného majetku, které podle účetních předpisů tvoří součást ocenění hmotného majetku [§ 47 odst. 1 písm. d) a další vyhlášky č. 500/2002 Sb.], který je předmětem finančního leasingu, pokud v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě nepřevyšují u movitého majetku částku uvedenou v § 26 odst. 3 písm. c) ZDP (částku 80 000 Kč). V tomto případě je uhrazená doprava s montáží předmětu finančního leasingu daňovým výdajem uživatele.

Pokud však částky za dopravu, clo, montáž a zapojení, které musí uživatel předmětu finančního leasingu uhradit, spolu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě o finančním leasingu převyšují částku 80 000 Kč, uživatel nemůže uplatnit výdaje zaplacené za dopravu, clo, montáž a zapojení předmětu finančního

leasingu jako daňové výdaje a musí postupovat podle § 26 odst. 3 písm. c) ZDP – jde o jiný majetek.

1.4 Vstupní cena hmotného majetku při jeho zařazení do obchodního majetku

Pro účely daňového odpisování hmotného majetku zařazeného do obchodního majetku je podstatné správné stanovení vstupní ceny. Způsob stanovení vstupní ceny hmotného majetku se liší podle toho, jakým způsobem byl hmotný majetek pořízen a je podrobně stanoveno v § 29 ZDP.

Součástí vstupní ceny je i technické zhodnocení provedené po uvedení věci do stavu způsobilého obvyklého užívání (s výjimkou technického zhodnocení provedeného na nemovité kulturní památce a na majetku vyloučeném z odpisování), nejpozději však v prvním roce odpisování. Součástí vstupní ceny jednotky není ocenění té části jednotky, která je pozemkem.

Je-li hmotný majetek pořízen úplatně, je jeho vstupní cenou pořizovací cena [§ 29 odst. 1 písm. a) ZDP]. Pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen, zvýšená o náklady související s pořízením hmotného majetku. Pro poplatníka daně z příjmů fyzických osob platí pro stanovení vstupní ceny úplatně pořízeného hmotného majetku následující specifická úprava vyplývající z § 29 odst. 1 písm. a) ZDP:

- u movitého majetku, který poplatník daně z příjmů fyzických osob pořídil úplatně v době kratší než 1 rok před vložením do obchodního majetku nebo kratší než 1 rok před zahájením nájmu, je vstupní cenou pořizovací cena;
- u movitého majetku, který poplatník daně z příjmů fyzických osob pořídil úplatně v době delší než 1 rok před jeho vložením

do obchodního majetku nebo v době delší než 1 rok před zahájením nájmu, je vstupní cenou reprodukční pořizovací cena majetku, s výjimkou majetku nabytého formou finančního leasingu;

- u nemovitého majetku, který poplatník daně z příjmů fyzických osob pořídil úplatně v době kratší než 5 let před jeho vložení do obchodního majetku nebo v době kratší než 5 let před zahájením nájmu, je vstupní cenou pořizovací cena majetku, přičemž se pořizovací cena zvyšuje o náklady prokazatelně vynaložené na opravy a technické zhodnocení tohoto majetku;
- u nemovitého majetku, který poplatník daně z příjmů fyzických osob pořídil úplatně v době delší než 5 let před jeho vložení do obchodního majetku nebo v době delší než 5 let před zahájením nájmu, je vstupní cenou reprodukční pořizovací cena majetku.



Příklad 4

Občan se rozhodl podnikat od roku 2024 a pro účely tohoto podnikání a uskutečňování pracovních cest za klienty zakoupil již v listopadu 2023 druhý osobní automobil (bezemisní) za částku 975 000 Kč. Tento automobil používá výlučně v rámci svého podnikání a zvažuje jej vložit do obchodního majetku a uplatňovat daňové odpisy do daňových výdajů.

Vložení do obchodního majetku k 1. 1. 2024

Vstupní cenou, ze které bude osobní automobil odpisován počínaje zdaňovacím obdobím roku 2024, je pořizovací cena automobilu 975 000 Kč.

Vložení do obchodního majetku k 1. 1. 2025

Vstupní cenou již nebude pořizovací cena, ale reprodukční pořizovací cena. Na základě znaleckého posudku je podle zákona o oceňování majetku oceněn osobní automobil ke dni vložení do obchodního majetku např. na částku 890 000 Kč. V tomto případě může podnikatel odpisovat automobil pouze ze vstupní ceny 890 000 Kč.

V obou variantách může podnikatel uplatnit jak rovnoměrné nebo zrychlené odpisy, tak mimořádné odpisy (jedná se o bezemisní automobil) ve smyslu příslušných ustanovení § 31, § 32 a § 30a ZDP.



Příklad 5

V roce 2024 zakoupí podnikatel osobní automobil, který vloží do svého obchodního majetku a používá ho ke svému podnikání a rovněž k soukromým účelům. Automobil garáží v garáži, zakoupené v roce 2022 za 199 000 Kč.

Podnikatel může v roce 2024 vložit do obchodního majetku i stávající garáž, ve které má umístěn osobní automobil vložený do obchodního majetku. Daňové odpisy z garáže bude uplatňovat počínaje zdaňovacím obdobím 2024 rovnoměrným nebo zrychleným způsobem ze vstupní ceny 199 000 Kč, protože od pořízení garáže neuplynulo 5 let. Protože automobil poplatník používá nejen k podnikání, ale i pro soukromou potřebu, nemůže uplatnit roční daňové odpisy garáže v plné výši, ale musí je krátit obdobně jako u daňových odpisů automobilu v poměru počtu ujetých kilometrů pro soukromé účely k celkovému počtu najetých kilometrů za zdaňovací období.

V případě pořízení nebo vyrobení hmotného majetku ve vlastní režii, jsou vstupní cenou tohoto majetku vlastní náklady [§ 29 odst. 1 písm. b) ZDP]. Takto se postupuje i u poplatníků, kteří nevedou účetnictví.

U nemovitých věcí pořízených nebo vyrobených ve vlastní režii poplatníkem daně z příjmů fyzických osob platí následující specifická úprava:

- u nemovitých věcí, které poplatník daně z příjmů fyzických osob pořídil nebo vyrobil ve vlastní režii v době kratší než 5 let před jejich vložení do obchodního majetku nebo v době kratší než 5 let před zahájením nájmu, jsou vstupní cenou vlastní náklady, přičemž se tyto vlastní náklady zvyšují o náklady prokazatelně vynaložené na opravy a technické zhodnocení tohoto majetku;

- u nemovitých věcí, které poplatník daně z příjmů fyzických osob pořídil nebo vyrobil ve vlastní režii v době delší než 5 let před jejich vložením do obchodního majetku nebo v době delší než 5 let před zahájením nájmu, je vstupní cenou reprodukční pořizovací cena.

Při **nabytí hmotného majetku bezúplatně** [§ 29 odst. 1 písm. e) ZDP] je vstupní cenou:

- cena určená podle zákona o oceňování majetku ke dni nabytí, s výjimkou majetku odpisovaného právním nástupcem poplatníka [§ 30 odst. 10 písm. a) ZDP], pokud u poplatníka daně z příjmů fyzických osob neuply-

ne od nabytí doba delší než 5 let, zvýšená u nemovitých věcí o náklady vynaložené na opravy a technické zhodnocení;

- reprodukční pořizovací cena, je-li doba od nabytí delší než 5 let.

V případech, kdy nelze použít pro stanovení vstupní ceny hmotného majetku ani pořizovací cenu, ani vlastní náklady, **je nutno použít pro stanovení vstupní ceny tzv. reprodukční cenu** [§ 29 odst. 1 písm. d) ZDP]. Tato se určí podle zákona o oceňování majetku. **U poplatníka s příjmy z nájmu podle § 9 ZDP je nutno reprodukční pořizovací cenu stanovit již při zahájení nájmu.**

2. Vedení daňové evidence

Vedení daňové evidence je vymezeno v ustanovení § 7b ZDP. Daňovou evidenci vedou fyzické osoby s příjmy ze samostatné činnosti zdaňované dle § 7 ZDP,

- které se ve smyslu zákona o účetnictví nestanou účetní jednotkou a nejsou tudíž povinny vést účetnictví,
- které neuplatňují výdaje procentem z příjmů podle § 7 odst. 7 ZDP,
- a které nejsou v paušálním režimu a neuplatňují paušální daň.

Daňovou evidenci nevedou fyzické osoby, které mají příjmy z nájmu, zdaňované dle § 9 ZDP. Poplatníci mající příjmy z nájmu a uplatňující u těchto příjmů skutečné výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení vedou záznamy o příjmech a výdajích v časovém sledu, evidenci hmotného majetku, který lze odpisovat, evidenci o tvorbě a použití rezervy na opravy hmotného majetku, evidenci o pohledávkách a dlužích ve zdaňovacím období, ve kterém dochází k ukončení nájmu a dále mzdové listy, pokud vyplácejí mzdy. Pokud se však jedná o nájem majetku zařazeného v obchodním majetku,

jsou příjmy z nájmu zdaňovány dle § 7 ZDP, a pak se na poplatníka vztahuje vedení daňové evidence.

2.1 Vymezení a způsob vedení daňové evidence

Daňová evidence zajišťuje zjištění základu daně z příjmů. Daňová evidence obsahuje údaje o:

- příjmech a výdajích v členění potřebném pro zjištění základu daně,
- majetku a dlužích.

ZDP ani pokyn GFŘ č. D-59 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP však **nestanovují ani formu vedení daňové evidence, ani způsob jejího vedení**. Nejsou předepsány žádné knihy o majetku a dlužích, ani karty o majetku, ani peněžní deník, pokladní knihy apod. Z toho vyplývá, že poplatník si sám stanoví formu a způsob vedení daňové evidence tak, aby tato evidence zajistila její zákonem daný obsah. Pro **obsahové vymezení složek majetku** v daňové evidenci se použijí § 6 až § 9 vy-

hlášky č. 500/2002 Sb., pokud ZDP nestanoví jinak.

2.2 Oceňování v daňové evidenci

Zákon o daních z příjmů stanoví následující **ocenění majetku a dluhů v daňové evidenci**:

- **hmotný majetek** se oceňuje podle § 29 ZDP,
- **pohledávky** se oceňují podle § 5 odst. 9 ZDP – hodnotou pohledávky se rozumí jmenovitá hodnota, u pohledávky nabyté postoupením se hodnotou pohledávky rozumí pořizovací cena a u pohledávky nabyté bezúplatně (děděním nebo darováním) se hodnotou pohledávky rozumí cena zjištěná ke dni jejího nabytí podle zákona o oceňování majetku (u poplatníků, kteří jsou plátcí DPH nebo jimi byli v době vzniku pohledávky, se jmenovitá hodnota pohledávky snižuje o výši DPH, pokud byla splněna vlastní daňová povinnost na výstupu),
- **ostatní majetek** se oceňuje pořizovací cenou, je-li pořízen úplatně, nebo vlastními náklady, je-li pořízen ve vlastní režii,

nebo cenou zjištěnou podle zákona o oceňování majetku ke dni nabytí u majetku získaného bezúplatně (děděním nebo darem),

- **dluhy** se oceňují při jejich vzniku jmenovitou hodnotou a při převzetí dluhu jeho pořizovací cenou,
- **peněžní prostředky a ceniny** se oceňují jejich jmenovitými hodnotami,
- **u majetku pořízeného formou finančního leasingu** se do pořizovací ceny zahrnou i výdaje s jeho pořízením související, hrazené uživatelem (doprava, clo, montáž, provize),
- **pořizovací cenou pozemku** je cena včetně porostu, pokud se nejedná o pěstitelský celek trvalých porostů, který je podle § 26 ZDP hmotným majetkem, a to bez stavby na něm zřízené,
- **v případě úplatného pořízení majetku a dluhů za jednu pořizovací cenu**, se cena jednotlivých složek majetku stanoví v poměrné části k ceně jednotlivých složek majetku oceněných podle zákona o oceňování

Účtování a daňová evidence



Objednávejte na tel. čísle: 558731 125-127, 732 705 627 nebo e-mail: abo@i-poradce.cz, www.i-poradce.cz

majetku, s výjimkou peněz, cenin, pohledávek a dluhů.

V pokynu GŘ č. D-59 se k § 7b ZDP uvádí, že **příjmy a výdaje v cizí měně evidované v daňové evidenci se přepočítávají podle § 38 ZDP**. V daňové evidenci se ke konci zdaňovacího období neprovádí přepočet zůstatku devizového účtu nebo valutové pokladny, ani se nepřeceňují pohledávky nebo dluhy v cizí měně.

Ve smyslu § 38 odst. 1 písm. b) ZDP ve znění zákona č. 349/2023 Sb. přepočet cizí měny na českou měnu provede poplatník, který není účetní jednotkou podle zákona upravujícího účetnictví

1. kurzem pro přepočet daně pro den vzniku příjmu, výdaje nebo jiné položky pro výpočet daně, nebo
2. jednotným kurzem.

Kurzem pro přepočet daně se dle § 38 odst. 5 ZDP pro účely daní z příjmů rozumí kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou. Není-li k cizí měně Českou národní bankou vyhlášován kurz devizového trhu, za kurz pro přepočet daně se považuje kurz

- a) ostatních měn vyhlášený Českou národní bankou k cizí měně, nebo
- b) vyhlášený k euru nebo americkému dolaru centrální bankou příslušnou pro cizí měnu, přepočítaný na českou měnu kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou k euru nebo americkému dolaru.

Jednotným kurzem se dle § 38 odst. 7 ZDP pro účely daní z příjmů rozumí kurz určený průměrem kurzů devizového trhu vyhlášených Českou národní bankou pro poslední den každého započatého kalendářního měsíce zdaňovacího období, období, za které se podává daňové přiznání, nebo části zdaňovacího období, za kterou se podává daňové přiznání.

V rámci zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, nelze použít kurz pro přepočet daně a jednotný kurz současně.

Stanovení jednotných kurzů za zdaňovací období 2023 podle § 38 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2023 je provedeno pokynem GŘ č. D-63 obsaženým ve Finančním zpravodaji MFČR č. 1/2024. V pokynu se uvádí, že poplatníci, kteří nevedou účetnictví, použijí pro přepočet cizí měny jednotný kurz stanovený podle § 38 odst. 1 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2023. Pro přepočet cizích měn neváděných v kurzovním lístku se použije přepočet přes třetí měnu, kterou si mezi sebou poplatníci dohodnou, případně lze využít služeb znalců se specializací na devizovou problematiku. Aktuální seznamy znalců vedou podle § 7 odst. 2 zákona č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů, krajské soudy, respektive Městský soud v Praze, v jejichž obvodu má znalec místo trvalého pobytu, popřípadě místo pobytu na území České republiky podle druhu pobytu cizince. Seznam znalců je také zveřejněn na internetových stránkách Ministerstva spravedlnosti na adrese: www.justice.cz.

2.3 Inventarizace v daňové evidenci a archivace

Podle § 7b odst. 4 ZDP se k poslednímu dni zdaňovacího období provádí **inventarizaci zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a dluhů**. O tomto zjištění se provede zápis. V případě zjištění rozdílů (např. na skladě zásob materiálu nebo zásob hotových výrobků) se postupuje podle § 24 a § 25 ZDP, tzn., že o zjištěný rozdíl se zvýší základ daně z příjmů [postup podle § 25 odst. 1 písm. n) ZDP]. **Daňovou evidenci je poplatník povinen uschovávat za všechna zdaňovací období, pro která neuplynula lhůta pro stanovení daně.**

3. Uplatnění paušálních výdajů

3.1 Kdo si může uplatnit paušální výdaje?

Řešení paušálních výdajů poplatníka z příjmů fyzických osob nalezneme v § 7 odst. 7 a odst. 8 a dále v § 9 odst. 4 ZDP. Poplatník daně z příjmů fyzických osob s příjmy zdaňovanými podle § 7 odst. 1 písm. a) až c) a odst. 2 ZDP anebo s příjmy z nájmu zdaňovanými dle § 9 ZDP, se může kdykoliv rozhodnout, a namísto výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů, uplatnit výdaje procentem z příjmů.

Rozhodnutí o uplatnění paušálních výdajů může poplatník provést nejen počátkem příslušného zdaňovacího období, ale i v průběhu zdaňovacího období, respektive až po skončení zdaňovacího období v rámci přípravy daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob, pokud to bude pro něho výhodnější. Takto může dle znění § 10 odst. 4 ZDP postupovat i poplatník s příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství zdaňovanými podle § 10 odst. 1 písm. a) ZDP.

3.2 Výše paušálních výdajů v roce 2024

Pro jednotlivé činnosti poplatníka daně z příjmů fyzických osob je stanovena následující procentuální výše paušálních výdajů z dosažených příjmů s limitující výší paušálních výdajů odvozenou z horní hranice příjmů 2 milióny Kč. Pokud poplatník u jednotlivých činností dosáhne za zdaňovací období vyšší příjmy než 2 milióny Kč, pak vždy zůstávají možné paušální výdaje ve výši jejich horní limitující hranice.

Druh příjmů	Výše paušálních výdajů 2024
Příjem ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a z živnostenského podnikání řemeslného dle § 7 odst. 1 písm. a), písm. b)	80 % – maximálně 1 600 000 Kč
Příjem ze živnostenského podnikání ostatního dle § 7 odst. 1 písm. b)	60 % – maximálně 1 200 000 Kč
Příjem z jiného podnikání dle § 7 odst. 1 písm. c), příjem z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných práv autorskému dle § 7 odst. 2 písm. a) a příjem z výkonu nezávislého povolání dle § 7 odst. 2 písm. c)	40 % – maximálně 800 000 Kč
Příjem z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku dle § 7 odst. 2 písm. b) a příjem z nájmu dle § 9	30 % – maximálně 600 000 Kč
Příjem ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, která není provozována podnikatelem dle § 10 odst. 1 písm. a)	80 % – maximálně 1 600 000 Kč

Pokud poplatník vykonává činnosti bez podnikatelského oprávnění, přestože k této činnosti je potřeba podnikatelské oprávnění, jsou tyto příjmy začleněny pod § 7 odst. 1 písm. c) ZDP a poplatník může v souladu s § 7 odst. 7 ZDP uplatnit k těmto příjmům paušální výdaje pouze ve výši 40 % z těchto příjmů, maximálně ve výši stanovené zákonem (půjde například o situaci, kdy poplatník nemá k dispozici živnostenské oprávnění a provádí podnikání „na černo“; v tomto případě nemůže uplatnit paušální výdaje ve výši 60 % z dosažených příjmů, ale jen 40 % příjmů).

Příklad 6
Podnikatel provozuje řemeslnou živnost a vede daňovou evidenci. Podnikatel dosáhne za rok 2024 zdanitelné příjmy ve výši 2 390 000 Kč a daňově uznatelné výdaje ve výši 1 400 000 Kč. Jiné příjmy poplatník nemá. Ve společně hospodařící domácnosti žije s poplatníkem manželka,

kteřá je bez zdanitelných příjmů a stará se o dvě děti, které v roce 2024 ještě nedovrší věku 3 let.

Porovnání zdanění poplatníka v roce 2024

Údaje v Kč	Uplatnění paušálních výdajů	Uplatnění skutečných výdajů
Zdanitelné příjmy	2 390 000	2 390 000
Výše výdajů	1 600 000	1 400 000
Základ daně z příjmů	790 000	990 000
Daň z příjmů	118 500	148 500
Základní sleva na dani na poplatníka	30 840	30 840
Sleva na dani na manželku	24 840	24 840
Výsledná daň	62 820	92 820

V daném případě je pro poplatníka výhodné v daňovém přiznání za rok 2024 přejít z daňové evidence na paušální výdaje. Poplatník však nesmí zapomenout na případnou úpravu základu daně z příjmů za rok 2023 dle § 23 odst. 8 písm. b) ZDP v podaném dodatečném daňovém přiznání za rok 2023 včetně podání opravného přehledu na správu sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovnu. Pozitivním výsledkem přechodu na paušální výdaje v roce 2024 je i snížení odvodu pojistného na sociální a zdravotní pojištění z důvodu snížení vyměřovacího základu.



Příklad 7

Živnostník dosáhne za rok 2024 příjmy dle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP ve výši 1 500 000 Kč. Dosud uplatňuje paušální výdaje ve výši 60 % z příjmů. V průběhu roku 2024 provede opravu své provozovny, nakoupí nový kancelářský nábytek do kanceláře, nový počítač a kopírku. V rámci přípravy daňového přiznání za rok 2024 zjistí, že jeho skutečné daňové výdaje včetně odpisů z hmotného majetku dosáhnou výše 1 010 000 Kč. K 31. 12. 2023 neevviduje žádné pohledávky. Poplatník uplatňuje pouze základní slevu na dani na poplatníka.

Porovnání zdanění v roce 2024

Údaje v Kč	Uplatnění paušálních výdajů	Uplatnění skutečných výdajů
Zdanitelné příjmy	1 500 000	1 500 000
Výše výdajů	900 000	1 010 000
Základ daně z příjmů	600 000	490 000
Daň z příjmů	90 000	73 500
Základní sleva na dani na poplatníka	30 840	30 840
Výsledná daň z příjmů	59 160	42 660

Pro poplatníka je v roce 2024 výhodnější přejít z paušálních výdajů na vedení daňové evidence. Pozitivním výsledkem přechodu z paušálních výdajů na skutečné výdaje v roce 2024 je i snížení odvodu pojistného na sociální a zdravotní pojištění z důvodu snížení vyměřovacího základu.

3.3 Zásady pro uplatnění paušálních výdajů

Pokud poplatník hodlá uplatnit paušální výdaje procentem z příjmů u jednoho z druhu příjmů dle § 7 odst. 1 písm. a) až c) a odst. 2 ZDP, musí podle pokynu GŘF č. D-59 k § 7 odst. 7 ZDP uplatnit paušální výdaje ke všem druhům příjmů, které má podle § 7 odst. 1 písm. a) až písm. c) a odst. 2 ZDP, které totiž tvoří jeden dílčí základ daně (s výjimkou uvedenou v § 12 ZDP, kdy musí uplatnit daňové výdaje ve skutečně prokázané výši).

Má-li poplatník v jednom zdaňovacím období různé druhy příjmů podle § 7 ZDP, u kterých uplatňuje daňové výdaje rozdílným procentem podle druhu příjmů, musí vést přesnou evidenci jednotlivých druhů příjmů tak, aby mohl uplatnit daňové výdaje procentem z příjmů v příslušné výši.

Pokud má poplatník příjmy dle § 7 odst. 1 písm. d) ZDP (podíl společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti na zisku) a kromě těchto příjmů má další příjmy podle § 7 odst. 1 písm.

a) až c) a odst. 2 ZDP, může u těchto dalších příjmů uplatnit paušální výdaje, zatímco k podílu na zisku společníka v.o.s. a komplementáře na k. s. paušální výdaje uplatnit nemůže, i když se jedná o jeden dílčí základ daně dle § 7 ZDP.

Ze znění § 7 odst. 7 ZDP vyplývá, že způsob uplatnění výdajů podle tohoto odstavce nelze zpětně změnit. **Pokud tedy poplatník uplatní v řádném daňovém přiznání daňové výdaje procentem z příjmů podle § 7 odst. 7 ZDP, nemůže v dodatečném daňovém přiznání změnit způsob uplatnění výdajů a přejít z paušálních výdajů na daňové výdaje v prokázané výši podle § 24 zákona, i když by to bylo pro něho daňově výhodnější.** Tento zákaz dodatečné změny ve způsobu uplatnění výdajů se však nevztahuje na dodatečný přechod z daňových výdajů v prokázané výši uplatněných v řádném daňovém přiznání na uplatnění paušálních výdajů v dodatečném daňovém přiznání. Obdobné znění nalezneme v § 9 odst. 4 ZDP, vztahující se na uplatnění paušálních výdajů k příjmům zdaňovaným dle § 9 ZDP.

Uplatní-li poplatník paušální výdaje, má se za to, že v částce paušálních výdajů jsou zahrnuty veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů ze samostatné činnosti. Poplatník, který uplatňuje paušální výdaje, je povinen vždy vést záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s činností, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti. Totéž platí pro poplatníka, který k příjmům zdaňovaným dle § 9 ZDP uplatňuje paušální výdaje dle § 9 odst. 4 a 5 ZDP.

Daňové výdaje procentem z příjmů může uplatnit i poplatník, který vede účetnictví. V § 7 odst. 8 ZDP se uvádí, že **pro účely odstavce 7 se příjmy rozumí příjmy podle tohoto zákona, které by poplatník měl, pokud by nebyl účetní jednotkou.** Při uplatnění paušálních výdajů je pro stanovení jejich výše i u těchto poplatníků rozhodující niko-

liv výnos ve smyslu účetních předpisů, ale stejně jako u neúčtujících poplatníků příjem, a sice takový, který by tito účtující poplatníci podle zákona o daních z příjmů měli, pokud by nebyli poplatníky vedoucí účetnictví. I tito poplatníci, kteří jsou účetní jednotkou a uplatňují výdaje paušálem, jsou povinni vést záznamy o příjmech ve smyslu § 7 odst. 8 ZDP, stejně jako neúčtující poplatníci. Pro účely daně z příjmů v případě, že poplatník uplatňuje daňové výdaje procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 ZDP, se vychází z evidence příjmů dle § 7 odst. 8 ZDP, tj. včetně přijatých záloh (nikoli pohledávek).

Poplatník, který uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 7 ZDP, nevede daňovou evidenci. **Daňové výdaje procentem z příjmů může uplatnit i poplatník, který je plátcem daně z přidané hodnoty.**

Poplatník, který uplatňuje daňové výdaje procentem z dosažených příjmů podle § 7 odst. 7 a 8 ZDP, nemá majetek zahrnutý v obchodním majetku. Majetek lze do obchodního majetku zahrnout pouze při vedení daňové evidence anebo při vedení účetnictví (§ 4 odst. 4 ZDP). Datum přechodu z uplatňování výdajů v prokazatelné výši na uplatňování výdajů procentem z příjmů je u poplatníka, který dosud vedl daňovou evidenci, i datem vyřazení majetku z obchodního majetku.

3.4 V úvahu přicházející nevýhody paušálních výdajů

I když má uplatnění paušálních výdajů své prokazatelné výhody (daňové i administrativní), nesmí podnikatel při svém rozhodování o případném přechodu na paušální výdaje zapomenout na následující skutečnosti:

- **Po dobu uplatnění paušálních výdajů nelze uplatnit daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku, ani nelze přerušit daňové odpisy hmotného majetku.** Při

uplatnění paušálních výdajů nadále probíhá daňové odpisování hmotného majetku a tyto odpisy jsou vedeny pouze evidenčně;

- **Pokud poplatník s příjmy dle § 7 ZDP zakoupí hmotný majetek** ve zdaňovacím období, ve kterém uplatňuje výdaje procentem z příjmů a nevede účetnictví, **nemůže jej zařadit do obchodního majetku** (tento při vedení paušálních výdajů neexistuje), a **tudíž nemůže zahájit odpisování hmotného majetku ani evidenčně**. V případě, že v následujícím zdaňovacím období bude poplatník uplatňovat výdaje ve skutečné výši a povede daňovou evidenci, bude mít obchodní majetek a zakoupený hmotný majetek v období, kdy uplatňoval paušální výdaje, může vložit do obchodního majetku a zahájit jeho daňové odpisování v prvním roce odpisování ze vstupní ceny stanovené dle § 29 ZDP;
- Při uplatnění paušálních výdajů **nelze navíc uplatnit paušální výdaje na dopravu** podle § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP, protože v paušálních výdajích jsou ve smyslu znění § 7 odst. 8 ZDP zahrnuty veškeré výdaje poplatníka;
- Uplatnění paušálních výdajů má **negativní dopad po ukončení finančního leasingu** hmotného majetku, kdy převedený hmotný majetek za kupní cenu nebo bezúplatně na uživatele věci nemůže poplatník zařadit do obchodního majetku, a tím není splněna podmínka daňové účinnosti úplaty za dobu trvání finančního leasingu dle § 24 odst. 4 ZDP (za dobu, kdy poplatník ještě neuplatňoval paušální výdaje);
- Poplatník při uplatnění paušálních výdajů **nemůže vytvářet rezervu na opravu** hmotného majetku.

3.5 Úprava základu daně při přechodu na uplatnění paušálních výdajů

Při přechodu z uplatnění prokazatelných výdajů na uplatnění paušálních výdajů

se vztahuje na poplatníka povinnost provést úprava základu daně dle § 23 odst. 8 písm. b) ZDP. **Základ daně je nutno upravit za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo, a to u poplatníků, kteří vedou účetnictví dle § 23 odst. 8 písm. b) bod 1 ZDP a u poplatníků, kteří vedou daňovou evidenci dle § 23 odst. 8 písm. b) bod 2 ZDP.**

Přitom může dojít ke třem časovým možnostem rozhodnutí poplatníka o přechodu z prokazatelných výdajů na paušální výdaje:

- a) **poplatník se rozhodne o přechodu na paušální výdaje ve zdaňovacím období 2024 ještě před odevzdáním daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2023** – v tomto případě nezbytné úpravy základu daně za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém došlo ke změně způsobu uplatňování výdajů (úprava základu daně za rok 2023) promítne poplatník již v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období 2023 podávaném v zákonném termínu pro odevzdání tohoto daňového přiznání;
- b) **poplatník se rozhodne o přechodu na paušální výdaje ve zdaňovacím období 2024 v průběhu kalendářního roku 2024** – v tomto případě nezbytné úpravy základu daně za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém došlo ke změně způsobu uplatňování výdajů (úprava základu daně za rok 2023) promítne poplatník v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období 2023;
- c) **poplatník se rozhodne o přechodu na paušální výdaje ve zdaňovacím období 2024 po uplynutí kalendářního roku 2024** a to v návaznosti na zjištění skutečných výdajů za rok 2024 v souvislosti s přípravou daňového přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období 2024 – v tomto případě nezbytné úpravy základu daně za zda-

ňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém došlo ke změně způsobu uplatňování výdajů (úprava základu daně za rok 2023) promítne poplatník v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období 2023.

Z ustanovení § 23 odst. 8 ZDP vyplývá, že při úpravě základu daně za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém došlo ke změně způsobu uplatňování výdajů, se má za to, že poplatník není v prodlení, jestliže podá dodatečné daňové přiznání a zaplatí daň nejpozději do dne, kdy je povinen podat daňové přiznání k dani za zdaňovací období, ve kterém ke změně uplatňování výdajů došlo. Tedy ve výše uvedené variantě b) i c) postačí, když dodatečné daňové přiznání obsahující úpravu základu daně za zdaňovací období 2023 podá poplatník nejpozději do zákonného termínu pro podání řádného daňového přiznání za rok 2024 ve smyslu znění § 136 odst. 2 DŘ a pokud do tohoto termínu zaplatí i zvýšení daně z titulu úpravy základu daně za rok 2023, nebude jeho postup podléhat žádným daňovým sankcím.



Příklad 8

Za zdaňovací období 2024 dosáhne podnikatel podnikající v rámci řemeslné živnosti příjmy ve výši 1 500 000 Kč a k tomu daňově uznatelné výdaje v prokázané výši 580 000 Kč. V daňovém přiznání za rok 2024 chce proto podnikatel uplatnit výdaje procentem z příjmů, přičemž dosud vedl daňovou evidenci. K 31. 12. 2023 vykázal v rámci vedené daňové evidence dle § 7b ZDP neuhrazené pohledávky za provedené služby ve výši 85 000 Kč, vytvořené rezervy na opravy hmotného majetku ve výši 100 000 Kč a neuhrazené faktury za dodání materiálu ve výši 48 000 Kč.

V souvislosti s přechodem z vedení daňové evidence na uplatnění výdajů procentem z příjmů v roce 2024 musí poplatník upravit základ daně a daň z pří-

jmů za předcházející zdaňovací období, a to formou podání dodatečného daňového přiznání za rok 2023 a to následovně:

zvýšení základu daně:

výše pohledávek 85 000 Kč

zůstatek rezerv 100 000 Kč

snížení základu daně:

výše dluhů 48 000 Kč

Celková úprava základu daně za zdaňovací období 2023 v dodatečném daňovém přiznání činí 185 000 Kč – 48 000 Kč, tedy zvýšení o 137 000 Kč.

V dodatečném daňovém přiznání za rok 2023 dochází k dodatečnému zdanění neuhrazené pohledávky do 31. 12. 2023. Podle § 23 odst. 4 písm. d) ZDP se již do základu daně nezahrnují částky, které již byly zdaněny u téhož poplatníka. Pokud dojde k úhradě pohledávky z roku 2023 ve zdaňovacím období 2024, kdy poplatník již uplatňuje výdaje procentem z příjmů, bude příjem z této uhrazené pohledávky z roku 2023 vyloučen s odvoláním na výše uvedené znění zákona ze zdanitelných příjmů roku 2024. Paušální výdaje v roce 2024 budou pak stanoveny procentem z příjmů dosažených v roce 2024, ve kterých již není zahrnuta uhrazená pohledávka z roku 2023, tzn. z částky 1 500 000 Kč – 85 000 Kč = 1 415 000 Kč. Za zdaňovací období 2024 tak uplatní poplatník paušální výdaje ve výši: 1 415 000 Kč × 0,80 = 1 132 000 Kč. Ve smyslu § 25 odst. 1 písm. zd) ZDP nemá na výši paušálních výdajů v roce 2024 vliv úhrada dluhu z roku 2023, o jehož hodnotu byl snížen rozdíl mezi příjmy a výdaji za minulé zdaňovací období.

Poplatník nesmí zapomenout v daném případě podat opravný přehled na správu sociálního zabezpečení a příslušnou zdravotní pojišťovnu za rok 2023, ve kterém uvede nový vyměřovací základ ze zvýšeného základu daně dle podaného dodatečného daňového přiznání a musí doplatit rozdíl mezi novým a původním vypočteným pojistným na sociální a zdravotní pojištění.



Příklad 9

OSVČ podnikající ve stavební výrobě dosud vede daňovou evidenci. V průbě-

hu zdaňovacího období 2024 se poplatník rozhodl přejít na uplatnění výdajů procentem z příjmů. Ke dni 31. 12. 2023 vykázal v rámci daňové evidence na základě provedené inventarizace částku 60 000 Kč jako zásoby pořízeného materiálu.

Pokud poplatník, který vede daňovou evidenci, přejde z prokazatelných výdajů na stanovení výdajů formou paušálu, musí za zdaňovací období předcházející zdaňovanému období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo, formou dodatečného daňového přiznání zvýšit základ daně o cenu nespotřebovaných zásob, tedy v našem případě o částku 60 000 Kč.

Podstatou zvýšení základu daně dle § 23 odst. 8 písm. b) bod 2 ZDP o nespotřebované zásoby je skutečnost (platná pro vedení daňové evidence), že poplatník při pořízení (nákupu) zásob cenu zásob uplatnil přímo do daňově uznatelných výdajů. Protože tyto zásoby nespotřeboval do konce zdaňovacího období předcházející zdaňovacímu období, kdy dochází ke změně způsobu uplatňování výdajů, musí o cenu nespotřebovaných zásob zvýšit základ daně (de facto je vyloučit z již uplatněných výdajů).

Tržba z prodeje těchto zásob (v případě jejich následného prodeje) bude vcházet do zdanitelného příjmu příslušného zdaňovacího období. Proto za účelem zamezení dvojího zdanění zákon v § 23 odst. 8 písm. b) bod 2 ZDP stanoví, že do základu daně se zahrne při dalším prodeji nespotřebovaných zásob již zahrnutých do základu daně pouze rozdíl, o který převyšuje cena, za kterou byly nespotřebované zásoby prodány, cenu nespotřebovaných zásob zahrnutých do základu daně.

Poplatník nesmí zapomenout v daném případě podat opravný přehled na správu sociálního zabezpečení a příslušnou zdravotní pojišťovnu za rok 2023, ve kterém uvede nový vyměřovací základ ze zvýšeného základu daně dle podaného dodatečného daňového přiznání a musí doplatit rozdíl mezi novým a původním vypočteným pojistným na sociální a zdravotní pojištění.



Příklad 10

Manželé pronajímají bytové jednotky ve dvou bytových domech, které mají ve společném jmění manželů. Příjmy z nájmu здаňuje manžel dle § 9 ZDP. V roce 2023 prováděli vlastníci na jednom domě dílčí opravy (výměna střechy a výměna oken) a proto uplatňoval manžel v tomto zdaňovacím období k celkovým příjmům z nájmu skutečné výdaje (včetně příslušných daňových odpisů). Za zdaňovací období 2024 dosahují příjmy z nájmu výše 1 750 000 Kč a s ohledem na dosaženou výši daňově uznatelných výdajů včetně odpisů obou domů se manžel po skončení roku 2024 rozhodne, že je pro něho výhodnější uplatňovat v daňovém přiznání za zdaňovací období 2023 opět paušální výdaje 30 % z dosažených příjmů z nájmu. K 31. 12. 2023 činilo dle evidence nezaplacené nájemné od několika nájemníků 79 200 Kč, přičemž tento dluh na nájemném byl v průběhu roku 2024 nájemníky plně uhrazen.

Při přechodu ze skutečných výdajů k příjmům z nájmu zdaňovaných dle § 9 ZDP na paušální výdaje se na poplatníka vztahuje úprava základu daně za předcházející zdaňovací období ve smyslu § 23 odst. 8 písm. b) bod 2 ZDP. Poplatník musí podat dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období 2023 a v něm zvýšit základ daně z příjmů dle § 9 ZDP o neuhrazené pohledávky za nájemci ve výši 79 200 Kč. Vzhledem k tomu, že tento dluh na nájemném je uhrazen v roce 2024, nebude ve smyslu § 23 odst. 4 písm. d) ZDP již poplatník uhrazené pohledávky z roku 2023 zahrnovat do zdanitelných příjmů v daňovém přiznání za zdaňovací období 2024. Za zdaňovací období rok 2024 tak uplatní poplatník paušální výdaje ve výši $(1\,750\,000\text{ Kč} - 79\,200\text{ Kč}) \times 0,30 = 501\,240\text{ Kč}$.

3.6 Obchodní majetek při uplatnění paušálních výdajů

Poplatník, který uplatňuje daňové výdaje procentem z dosažených příjmů (paušální výdaje) podle § 7 odst. 7 a odst. 8 ZDP, a přitom nevede účetnictví, nemá majetek zahrnutý v obchodním majetku.