

17. února 2025

aktuality • komentáře • dotazy a odpovědi

Změny v zákoně o daních z příjmů od roku 2025 – 1. část

Ing. Miloš Hovorka

Změny u osvobození příjmů z úplatného převodu cenných papírů a podílů v obchodní korporaci od daně z příjmů fyzických osob

Pokud poplatník obdrží od 1. ledna 2025 příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci s výjimkou příjmu z úplatného převodu cenného papíru, který je osvobozen od daně z příjmů fyzických osob podle § 4 odst. 1 písm. q) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) a příjem z úplatného převodu cenného papíru, který je osvobozen od daně z příjmů fyzických osob podle § 4 odst. 1 písm. u) ZDP (nebo obdrží jenom jeden z těchto druhů příjmů), tak se musí ještě zabývat tím, jestli se na tyto příjmy nepoužije postup podle nového ustanovení § 4 odst. 3 ZDP, které je s účinností od 1. ledna 2025 dáno zákonem č. 349/2023 Sb. (tzv. „konsolidační balíček“), a kterým se po dlouhých desetiletích ukončilo hodnotou nelimitované osvobození těchto příjmů od daně z příjmů.

V § 4 odst. 3 ZDP je totiž stanoveno, že:

„Pokud úhrn všech příjmů osvobozených podle odstavce 1 písm. q) a příjmů z úplatného převodu cenného papíru osvobozených podle odstavce 1 písm. u) přesahuje 40 000 000 Kč ve zdaňovacím období, příjem osvobozený podle odstavce 1 písm. q) nebo příjem z úplatného převodu cenného papíru osvobozený podle odstavce 1 písm. u) není osvobozen v poměrné části vypočítané podle podílu části úhrnu těchto příjmů

převyšující 40 000 000 Kč a úhrnu těchto příjmů.“

Příklad 1.

Pokud poplatník v roce 2025 obdržel příjem z prodeje podílu na s.r.o. osvobozený od daně z příjmů podle § 4 odst. 1 písm. q) ZDP ve výši 30 mil. Kč a příjmy z prodeje cenných papírů osvobozené od daně z příjmů podle § 4 odst. 1 písm. u) ZDP ve výši 70 mil. Kč, tak příjem osvobozený podle § 4 odst. 1 písm. q) ZDP není osvobozen ve výši 18 mil. Kč (30 mil. x 60 mil. / 100 mil.) a příjem osvobozený podle § 4 odst. 1 písm. u) ZDP není osvobozen ve výši 42 mil. Kč (70 mil. x 60 mil. / 100 mil.).

Pozor na to, že postup podle § 4 odst. 3 ZDP se použije například v roce 2025 jak v případě, kdy k úplatnému převodu cenného papíru nebo podílu v obchodní korporaci, který není představován cenným papírem i k obdržení příjmů z tohoto převodu dojde v roce 2025, tak v případě, že k tomuto úplatnému



Vážení čtenáři,

v prvním dnešním příspěvku si ukážeme, jaká kouzla je možné provádět s daňovými odpisy. Na své si přijdou jak ti, kterým se v uplynulém roce dařilo a potřebují snížit co nejvíce svůj základ daně, tak ti, kteří si daňové odpisy rádi odsunou na další zdaňovací období.

Dále se dozvíte, jaké změny nastávají v zákoně o daních z příjmů pro tento rok. Doplním, že všechny novely dosud nebyly schváleny a o jejich osudu vás budeme průběžně informovat.

OSVČ jistě ocení přehled změn ve zdravotním pojištění. Pohledem zákona o DPH se seznámíme s přeshraničním režimem pro malé podniky.

Přeji Vám příjemné počtení,

Lucie Čížková

Lucie Čížková
odborná redaktorka

obsah:

- 1... Změny v zákoně o daních z příjmů od roku 2025 – 1. část
- 4... Optimalizace v daňovém přiznání za rok 2024 prostřednictvím daňových odpisů hmotného majetku

9.... Přeshraniční režim pro malé podniky (SME)

10... OSVČ ve zdravotním pojištění od 1. ledna 2025

dotazy: str. 8, 11 – 14

XXXX, a další...

převodu došlo do 31. 12. 2024, přičemž k obdržení příjmu z tohoto převodu dojde až v roce 2025!

Z § 10 odst. 4 ZDP věty první vyplývá, že základem daně (dílčím základem daně) je příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení, přičemž zákonem č. 349/2023 Sb. se s účinností od 1. ledna 2025 za tuto větu vkládá věta:

„Je-li příjem zahrnut do základu daně jen zčásti z důvodu, že je zčásti od daně osvobozen, výdaje podle věty první snižují příjem jen v části odpovídající poměru, v jakém tento příjem není od daně osvobozen.“.

Příklad 2.

V návaznosti na výše uvedený příklad z výše uvedené vložené věty vyplývá, že výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení příjmu 18 mil. Kč snižují příjem jen v části odpovídající poměru 60 mil./100 mil. a výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení příjmu 42 mil. Kč snižují příjem také jen v části odpovídající poměru 60 mil./100 mil.

Nově vložená věta má obecný charakter a použije se proto ve všech případech, kdy je ostatní příjem podle § 10 ZDP zahrnut do základu daně jen zčásti z důvodu, že je zčásti od daně z příjmů osvobozen.

Které výdaje ale konkrétně uplatnit lze u od daně neosvobozených příjmů z úplatného převodu cenných papírů a u od daně neosvobozených příjmů z úplatného převodu podílů v obchodní korporaci, který není představován cenným papírem, které jsou příjmy podle § 10 ZDP, je stanoveno beze změny v § 10 odst. 5 a 6 ZDP, ale **nově platí**, že namísto výdajů podle § 10 odst. 5 (např. nabývací ceny akcie) a odst. 6 (nabývací ceny podílů) ZDP mohou být výdaji tržní hodnota cenného papíru nebo podílu určená podle zákona o oceňování majetku k 31. prosinci 2024, nebo ke dni úplatného převodu, pokud se uskutečnil před tímto dnem, a další níže uvedené výdaje u cenného papíru, a to **za podmínky, že:**

- cenný papír nebo podíl byl nabytý poplatníkem do 31. prosince 2024 a
- příjem z jejich úplatného převodu je zahrnut do základu daně jen zčásti z důvodu použití postupu podle § 4 odst. 3 ZDP.

V § 10 odstavec 9 ZDP, který je s účinností od 1. ledna 2025 také dán zákonem č. 349/2023 Sb., je totiž stanoveno, že:

„Je-li příjem z úplatného převodu cenného papíru nebo podílu v obchodní korporaci, který není představován cenným papírem, zahrnut do základu daně jen zčásti z důvodu použití postupu podle § 4 odst. 3 a byl-li tento cenný papír nebo podíl nabytý poplatníkem do 31. prosince 2024, mohou být namísto výdajů podle odstavce 5 nebo 6 výdaji

a) tržní hodnota tohoto cenného papíru nebo podílu určená podle zákona upravujícího oceňování majetku

1. k 31. prosinci 2024, nebo

2. ke dni úplatného převodu tohoto cenného papíru nebo podílu, pokud se tento úplatný převod uskutečnil před 31. prosincem 2024, a

b) výdaje související s uskutečněním úplatného převodu tohoto cenného papíru a platby za obchodování na trhu s cennými papíry při pořízení cenného papíru, jde-li o příjem z úplatného převodu cenného papíru.“.

! Do ZDP nebylo začleněno přechodné ustanovení, které by cenný papír nebo podíl nabytý poplatníkem do 31. prosince 2024 z použití postupu podle § 4 odst. 3 ZDP vylučovalo (při změně daňových režimů u osvobození příjmů z prodeje cenných papírů v minulosti přechodná ustanovení v ZDP zvykem byla). Podle § 4 odst. 3 ZDP se tedy od 1. ledna 2025 postupuje i v případech, že cenný papír nebo podíl v obchodní korporaci, který není představován cenným papírem, poplatník nabyt do 31. prosince 2024.

Ale aby se například při prodeji tohoto podílu do základu daně nepromítal i nárůst tržní hodnoty tohoto podílu do 31. prosince 2024, tak výše uvedený § 10 odst. 9 ZDP dává možnost jako výdaj uplatnit tržní hodnotu tohoto podílu určenou podle zákona o oceňování majetku k 31. prosinci 2024 namísto nabývací ceny podílu podle § 10 odst. 6 ZDP, když tato je výrazně nižší (jako výdaj se uplatní samozřejmě poměrná část této tržní hodnoty, jak vyplývá z výše uvedeného § 10 odst. 4 věty druhé ZDP).

Příklad 3.

V případě, že koncem roku 2025 poplatník obdrží příjem 50 mil. Kč z prodeje podílu v s.r.o., který je osvobozen od daně z příjmů podle § 4 odst. 1 písm. q) ZDP, přičemž žádné další příjmy, u nichž se uplatňuje postup podle § 4 odst. 3 ZDP, v roce 2025 neobdržel, podíl nabyt v roce 1992 a nabývací cena podílu činí 100 000 Kč,

tak do základu daně zahrne příjem ve výši 10 mil. Kč (50 mil. x 10 mil./50 mil.) a jako výdaj může uplatnit namísto části nabývací ceny podílu, tj. namísto 20 000 Kč (100 000 x 10 mil./50 mil.) část tržní hodnoty tohoto podílu určenou podle zákona o oceňování majetku k 31. prosinci 2024, tj. 9,6 mil. Kč, pokud tržní hodnota tohoto podílu k tomuto datu činí 48 mil. Kč (48 mil. x 10 mil./50 mil.).

Pokud by poplatník prodal podíl v s.r.o. například až za několik let po 31. prosinci 2024 za 60 mil. Kč a výše uvedená ustanovení existovala i nadále, a on si v roce 2025 tržní hodnotu podílu určenou podle zákona o oceňování majetku k 31. prosinci 2024 zpracovat nenechal (pro případ budoucího možného prodeje podílu), tak si jí k tomuto datu může nechat zpracovat třeba i v roce 2027. S takovým časovým odstupem však může být toto zpracování obtížnější.

Určení tržní hodnoty podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů, k 31. prosinci 2024 u podílu v obchodní korporaci, který není představován cenným papírem, a u cenného papíru, který není veřejně obchodován, bude kapitola sama o sobě.

Při uplatňování daňových výdajů je i ve výše uvedených případech třeba pamatovat i na další pravidla stanovená v § 10 odst. 4 ZDP (jsou-li výdaje spojené s jednotlivým druhem příjmu uvedeným v odstavci 1 vyšší než příjem, k rozdílu se nepřihlíží) a odst. 5 (postup v případě splátek nebo záloh).

Je třeba uvést, že do pravidel § 4 odst. 3 ZDP bude zahrnut také **úhrn příjmů z úplatného převodu kryptoaktiva osvobozených podle nového § 4 odst. 1 písm. zk)**, což jsou změny dané zákonem, kterým se mění některé zákony v souvislosti s implementací předpisů Evropské unie v oblasti digitalizace finančního trhu a financování udržitelnosti, který čeká již jenom na podpis prezidenta ČR a následnou publikaci ve Sbírce zákonů a mezinárodních smluv (více k tomu v druhém článku, který se bude zabývat dalšími změnami v zákoně o daních příjmů od roku 2025).

ZMĚNY U DANĚ Z PŘÍJMŮ ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI

S účinností od 1. 1. 2025 zákonem č. 470/2024 Sb. zní § 6 odst. 4 ZDP takto (změna vyznačena tučně):

„Příjmy zúčtované nebo vyplacené plátcem daně jsou samostatným základem daně

pro zdanění daní vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně, pokud zaměstnanec u tohoto plátce daně neučinil prohlášení k dani podle § 38k odst. 4, 5 nebo 7 anebo nevyužije-li postup podle § 36 odst. 6 nebo 7 a jedná-li se o příjmy podle odstavce 1

- a) *plynoucí na základě dohody o provedení práce, jejichž úhrnná výše u téhož plátce daně nedosáhne za kalendářní měsíc částku rozhodnou pro účast zaměstnanců činných na základě dohody o provedení práce na nemocenském pojištění, nebo*
- b) *v úhrnné výši nedosahující u téhož plátce daně za kalendářní měsíc rozhodné částky pro účast zaměstnanců na nemocenském pojištění.*

Ve spojení se změnami danými výše uvedeným zákonem také v § 7a odst. 1 zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, ve znění pozdějších předpisů, z výše uvedeného pro rok 2025 vyplývá, že:

- **příjmy plynoucí na základě dohody o provedení práce**, jejichž **úhrnná výše u téhož plátce daně nedosáhne za kalendářní měsíc částku 11 500 Kč** (25 % průměrné mzdy 46 557 Kč po zaokrouhlení na celé pětisetkoruny směrem dolů), **budou** při splnění podmínek v návěti § 6 odst. 4 ZDP **zdaněny srážkovou daní** ve výši 15 % (§ 6 odst. 4 písm. a) ZDP)). Jde o zvýšení limitu oproti roku 2024, který byl 10 000 Kč, a další změna je v tom, že úhrnná výše příjmů limit 11 500 Kč nesmí dosáhnout (v roce 2024 nesměla limit 10 000 Kč přesáhnout).
- **příjmy ze závislé činnosti, které nejsou příjmy plynoucí na základě dohody o provedení práce**, v **úhrnné výši nedosahující u téhož plátce daně za kalendářní měsíc částky 4 500 Kč**, **budou** při splnění podmínek v návěti § 6 odst. 4 ZDP **zdaněny srážkovou daní** ve výši 15 % (§ 6 odst. 4 písm. b) ZDP)). V důsledku navázanosti na růst průměrné mzdy jde o zvýšení limitu oproti roku 2024, který byl 4 000 Kč, a další změna je v tom, že úhrnná výše příjmů limit 4 500 Kč nesmí dosáhnout (v roce 2024 nesměla limit 4 000 Kč přesáhnout).

Zákonem č. 470/2024 Sb. se ruší celá právní úprava režimu tzv. oznámené dohody.

S účinností od 1. 1. 2025 zákonem č. 470/2024 Sb. zní § 6 odst. 9 písm. d) ZDP tak, že od daně z příjmů jsou osvobozeny:

„d) **nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci nebo jeho rodinnému příslušníkovi z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ve formě**

1. **pořízení zboží nebo služeb zdravotního, léčebného, hygienického a obdobného charakteru od zdravotnických zařízení nebo pořízení zdravotnických prostředků na lékařský předpis; tato plnění jsou osvobozena v úhrnu do výše průměrné mzdy za zdaňovací období,**
2. **použití vzdělávacích nebo rekreačních zařízení, poskytnutí rekreace nebo zájezdu, použití zařízení péče o děti předškolního věku včetně mateřské školy podle školského zákona, knihovny zaměstnavatele nebo tělovýchovných a sportovních zařízení nebo poskytnutí příspěvku na kulturní nebo sportovní akce nebo příspěvku na tištěné knihy, včetně obrázkových knih pro děti, mimo knih, ve kterých reklama přesahuje 50 % plochy; tato plnění jsou osvobozena v úhrnu do výše poloviny průměrné mzdy za zdaňovací období,**“.

Změna pro rok 2025 je v tom, že

- **nepeněžní benefity v oblasti zdraví** uvedené v § 6 odst. 9 písm. d) bodu 1 ZDP jsou osvobozeny od daně v úhrnu do výše průměrné mzdy za rok 2025, tj. **v úhrnu do výše 46 557 Kč za rok 2025 a**
- **nepeněžní benefity v jiných oblastech** uvedené v § 6 odst. 9 písm. d) bodu 2 ZDP jsou osvobozeny od daně v úhrnu do výše poloviny průměrné mzdy za rok 2025, tj. **v úhrnu do výše 23 278, 50 Kč za rok 2025**, přičemž za rok 2024 byly všechny

nepeněžní benefity podle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP (tj. jak ty v oblasti zdraví, tak ty v jiných oblastech) osvobozeny od daně v úhrnu do výše poloviny průměrné mzdy za rok 2024, tj. v úhrnu do výše 21 983,50 Kč za rok 2024.

ZMĚNY U ODPISOVÁNÍ HMOTNÉHO MAJETKU A U VÝDAJŮ NA TVORBU SOCIÁLNÍHO FONDU

Zákonem č. 263/2024 Sb., o veřejných kulturních institucích, se s účinností od 1. ledna 2025 mění také ZDP a to takto:

- v § 24 odst. 2 písm. zr) bodě 1 se za slovo „školou“ vkládají slova „*veřejnou kulturní institucí*“, což znamená, že při splnění stanovených podmínek se jako daňové uznají i výdaje na tvorbu sociálního fondu u poplatníka, který je veřejnou kulturní institucí
- v § 28 odst. 1 se za písmeno e) vkládá nové písmeno f), které zní (a odpisovatelem je):
„f) *veřejná kulturní instituce u hmotného majetku předaného zřizovatelem k hospodaření,*“
(dosavadní písmena f) a g) se označují jako písmena g) a h)))
- V § 30 odst. 10 se na konci písmene o) tečka nahrazuje čárkou a vkládá se písmeno p), které zní (a ze vstupní ceny, ze které odpisoval původní odpisovatel, s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 7, a při zachování způsobu odpisování pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem):
„p) *veřejná kulturní instituce u hmotného majetku předaného zřizovatelem k hospodaření a její zřizovatel při zpětném předání tohoto majetku.*“

.....
doplnek nebo fotka

Optimalizace v daňovém přiznání za rok 2024 prostřednictvím daňových odpisů hmotného majetku

Ing. Ivan Macháček

Cílem poplatníka daně z příjmů fyzických osob by měl být vždy takový postup, aby při dodržení všech ustanovení zákona o daních z příjmů platil co nejnižší daň z příjmů, a zároveň uplatnil veškeré konkrétní nezdanitelné části od základu daně vymezené v § 15 ZDP a veškeré konkrétní slevy na dani dle § 35 a § 35ba ZDP, které by při jejich neuplatnění v příslušném zdaňovacím období propadly. Jednou z možností, jak dosáhnout tohoto cíle je využít daňové optimalizace prostřednictvím vhodně uplatněných daňových odpisů hmotného majetku jak zahrnutého v obchodním majetku a použitého k podnikání nebo k jeho nájmu (§ 7 ZDP), tak nezahrnutého v obchodním majetku použitého k dosažení příjmů z nájmu (§ 9 ZDP).

Poplatník dosáhne za zdaňovací období 2024 vyšší základ daně z příjmů

Pokud vyčíslí poplatník daně z příjmů za zdaňovací období vyšší základ daně ze samostatné činnosti dle § 7 ZDP nebo z nájmu dle § 9 ZDP a **ve zdaňovacím období roku 2024 pořídil nový hmotný majetek, může využít k daňové optimalizaci následující postupy daňové odpisování:**

- uplatnit zrychlené odpisování nového hmotného majetku namísto rovnoměrného odpisování;
- použít zvýšenou roční odpisovou sazbu v 1. roce rovnoměrného odpisování u nového hmotného majetku;
- využít zvýšení odpisů v 1. roce zrychleného odpisování u nového hmotného majetku;
- uplatnit mimořádné odpisy u hmotného majetku v souladu se zněním § 30a ZDP.

1. UPLATNĚNÍ ZRYCHLENÉHO ODPIŠOVÁNÍ U NOVĚ POŘÍZENÉHO HMTNÉHO MAJETKU

Při zařazení nově pořízeného hmotného majetku do užívání si poplatník může zvolit dva způsoby jeho odpisování – rovnoměrné odpisování (podle § 31 ZDP) nebo zrychlené odpisování

(podle § 32 ZDP). Pokud poplatník daně z příjmů fyzických osob ve zdaňovacím období, kdy pořídil nový hmotný majetek a tento zařadil do svého obchodního majetku, dosáhne vyšší základ daně ze samostatné činnosti dle § 7 ZDP, je pro něho vhodné z důvodu daňové optimalizace v daňovém přiznání uplatnit u tohoto hmotného majetku zrychlené odpisování. Při zrychleném odpisování jsou totiž daňové odpisy v prvním a ve druhém roce výrazně vyšší než u odpisování rovnoměrným způsobem. Obdobně může postupovat poplatník, který použije tento nový hmotný majetek pro účely nájmu zdaňovaného dle § 9 ZDP.

V následující tabulce si ukážeme úsporu na dani v 1. roce odpisování při uplatnění zrychleného odpisování oproti rovnoměrnému odpisování, a to v případě, že se jedná o nově pořízený hmotný majetek zařazený do 2. odpisové skupiny, u kterého je využito zvýšení odpisů v 1. roce odpisování dle § 31 odst. 1 písm. d) ZDP a dle § 32 odst. 2 písm. a) bod 3 ZDP.

Pořizovací cena HM v Kč	Odpis při rovnoměrném odpisování v Kč	Odpis při zrychleném odpisování v Kč	Úspora na dani při zrychleném odpisování v Kč
100 000	21 000	30 000	1 350
300 000	63 000	90 000	4 050
500 000	105 000	150 000	6 750
1 000 000	210 000	300 000	13 500

Při výpočtu úspory na dani v tabulce vycházíme z uplatnění sazby daně u poplatníka daně z příjmů fyzických osob ve výši 15 % dle § 16 odst. 1 písm. a) ZDP.

Příklad 1.

Podnikatel zakoupil v roce 2024 nákladní automobil o vstupní ceně 650 000 Kč a zařadil jej do odpisové skupiny 2 s dobou odpisování 5 let. V roce 2024 uplatňuje podnikatel skutečné výdaje a chce pomoci daňových odpisů optimalizovat svou daňovou povinnost.

Odpisování rovnoměrným způsobem [postup dle §31 odst. 1 písm. d) ZDP]:

Zdaňovací období	Výpočet daňových odpisů v Kč
2024	$650\,000 \times 21 : 100 = 136\,500$
2025 až 2028	$650\,000 \times 19,75 : 100 = 128\,375$

Odpisování zrychleným způsobem [postup dle § 32 odst. 2 písm. a) bod 3 ZDP]:

Zdaňovací období	Výpočet daňových odpisů v Kč
2024	$650\,000 \text{ Kč} : 5 = 130\,000$ + 10 % vstupní ceny: 65 000 celkem uplatněn odpis: 195 000
2025	$2 \times 455\,000 \text{ Kč} : (6 - 1) = 182\,000$
2026	$2 \times 273\,000 \text{ Kč} : (6 - 2) = 136\,500$
2027	$2 \times 136\,500 \text{ Kč} : (6 - 3) = 91\,000$
2028	$2 \times 45\,500 \text{ Kč} : (6 - 4) = 45\,500$

Zatímco při zvoleném odpisování rovnoměrným způsobem uplatní podnikatel do daňových výdajů daňový odpis u no-

vě pořízeného hmotného majetku v roce 2024 ve výši 136 500 Kč, při zvolení zrychlených odpisů si může uplatnit 195 000 Kč. Tím ušetří na platbě daně z příjmů částku 8 775 Kč [předpokládáme zdanění sazbou daně 15 % dle § 16 odst. 1 písm. a) ZDP].

Příklad 2.

Podnikatel zakoupil v roce 2024 pro své podnikání osobní automobil ve vstupní ceně 2 500 000 Kč a zařadil jej do svého obchodního majetku. Jedná se o vozidlo kategorie M1 a o postup odpisování dle § 30e ZDP.

Při odpisování vozidla kategorie M1 se do výdajů k zajištění zdanitelného příjmu zahrnuje v konkrétním zdaňovacím období pouze poměrná část odpisu vozidla vypočítaná podle poměru částky omezení výdajů u vozidla kategorie M1 a úhrnu výdajů vynaložených na vozidlo kategorie M1. Částka omezení výdajů u vozidla kategorie M1 činí 2 000 000 Kč a úhrn výdajů vynaložených na toto vozidlo se rovná jeho vstupní ceně. Poměr částky omezení výdajů tak činí 2 000 000 Kč: 2 500 000 Kč = 0,8

Uplatněné odpisy rovnoměrným způsobem v Kč

Zdaňovací období	Odpis ze vstupní ceny v Kč	Poměrná část odpisu v Kč
2024	$2\,500\,000 \times 11 : 100 = 275\,000$	220 000
2025 až 2028	$2\,500\,000 \times 22,25 : 100 = 556\,250$	445 000
Celkem	2 500 000	2 000 000

Uplatněné odpisy zrychleným způsobem v Kč

Zdaňovací období	Odpis ze vstupní ceny v Kč	Poměrná část odpisu v Kč
2024	$2\,500\,000 : 5 = 500\,000$	400 000
2025	$2 \times 2\,000\,000 : (6 - 1) = 800\,000$	640 000
2026	$2 \times 1\,200\,000 : (6 - 2) = 600\,000$	480 000
2027	$2 \times 600\,000 : (6 - 3) = 400\,000$	320 000
2028	$2 \times 200\,000 : (6 - 4) = 200\,000$	160 000
Celkem	2 500 000	2 000 000

Zatímco při zvoleném odpisování rovnoměrným způsobem uplatní podnikatel do daňových výdajů daňový odpis u nově pořízeného hmotného majetku v roce 2024 ve výši 220 000 Kč, při zvolení zrychlených odpisů si může uplatnit 400 000 Kč. Tím ušetří na platbě daně z příjmů částku 27 000 Kč [předpokládáme zdanění sazbou daně 15 % dle § 16 odst. 1 písm. a) ZDP].

2. POUŽITÍ ZVÝŠENÉ ROČNÍ ODPISOVÉ SAZBY V 1. ROCE ROVNOMĚRNÉHO ODPISOVÁNÍ

V tabulce v rámci § 31 odst. 1 písm. a) ZDP jsou pro rovnoměrné odpisování hmotného majetku stanoveny podle

jednotlivých odpisových skupin maximální roční odpisové sazby. V případě odpisové skupiny 1 až 3 může poplatník v prvním roce odpisování tyto odpisové sazby zvýšit dle písmene b), c) a d) tohoto ustanovení následovně:

- o 20 % u poplatníka s převážně zemědělskou a lesní výrobou, který je prvním odpisovatelem stroje pro zemědělství a lesnictví – blíže § 31 odst. 1 písm. b) ZDP a § 31 odst. 2 ZDP,
- o 15 % u poplatníka, který je prvním odpisovatelem zařízení pro čištění a úpravu vod a pro třídící a úpravárenské zařízení na zhodnocení druhotných surovin – blíže § 31 odst. 1 písm. c) ZDP a § 31 odst. 3 ZDP,
- o 10 % u poplatníka, který je prvním odpisovatelem hmotného majetku zařazeného podle zákona v odpisových skupinách 1 až 3 – blíže § 31 odst. 1 písm. d) ZDP a § 31 odst. 4 ZDP.

V § 31 odst. 5 ZDP se však uvádí, že roční odpisovou sazbu podle odstavce 1 písm. b) až d) nelze uplatnit u letadel, pokud nejsou využívána provozovateli letecké dopravy a leteckých prací na základě vydané koncese a provozovateli leteckých škol, u motocyklů a osobních automobilů, pokud nejsou využívány provozovateli silniční motorové dopravy a provozovateli taxi služby na základě vydané koncese a provozovateli autoškol nebo pokud se nejedná o osobní automobily v provedení speciální vozidlo podskupiny sanitní a pohřební, u hmotného majetku v klasifikaci produkce CZ-CPA označeného kódem 27.5 (spotřebiče převážně pro domácnost) a kódem 30.12 (rekreační a sportovní čluny).

Příklad 3.

Zemědělský podnikatel si pořídil v roce 2024 jako první odpisovatel traktor zařazený v klasifikaci produkce CZ-CPA 28.30 o vstupní ceně 650 000 Kč. Zařadil jej do druhé skupiny odpisování a zahájil odpisování rovnoměrným způsobem. Hmotný majetek splňuje podmínku

pro uplatnění zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 % a poplatník toto zvýšení odpisu uplatní.

Podnikatel uplatní roční odpisovou sazbu dle § 31 odst. 1 písm. b) zákona

Zdaňovací období	Výpočet daňových odpisů v Kč
2024	$650\,000 \text{ Kč} \times 31 : 100 = 201\,500$
2025 až 2028	$650\,000 \text{ Kč} \times 17,25 : 100 = 112\,125$

V daném případě poplatník zvýší daňový odpis v 1. roce odpisování oproti postupu dle tabulky uvedené pod písmenem a) k § 31 odst. 1 ZDP o 130 000 Kč. O tuto částku dojde ke snížení základu daně za zdaňovací období 2024 oproti postupu, když by poplatník nevyužil možnosti zvýšit odpis v 1. roce odpisování. Poplatník tímto postupem ušetří za rok 2024 na dani z příjmů 19 500 Kč [předpokládáme zdanění sazbou daně 15 % dle § 16 odst. 1 písm. a) ZDP].

Poznámka:

Zvýšení roční odpisové sazby v 1. roce rovnoměrného odpisování lze uplatnit pouze u hmotného majetku zařazeného v 1. až 3. odpisové skupině, ale nelze je použít u 4. až 6. odpisové skupiny – tedy je nelze použít u zařízení a odpisování nemovité věci.

3. ZVÝŠENÍ ODPISŮ V 1. ROCE ZRYCHLENÉHO ODPISOVÁNÍ

Při zrychleném odpisování hmotného majetku jsou jednotlivým odpisovým skupinám přiřazeny koeficienty pro zrychlené odpisování v tabulce uvedené v § 32 odst. 1 ZDP. V prvním roce zrychleného odpisování se stanoví odpisy hmotného majetku jako podíl jeho vstupní ceny a přiřazeného koeficientu pro zrychlené odpisování platného v prvním roce odpisování dle § 32 odst. 1 ZDP. Poplatník, který je prvním odpisovatelem, může tento odpis v prvním roce odpisování zvýšit podle § 32 odst. 2 písm. a) ZDP o:

- 20 % vstupní ceny stroje pro zemědělství a lesnictví u poplatníka s převážně zemědělskou a lesní výrobou – blíže § 32 odst. 2 písm. a) bod 1 ZDP,
- 15 % vstupní ceny zařízení pro čištění a úpravu vod a pro třídící a úpravárenské zařízení na zhodnocení druhotných surovin – blíže § 32 odst. 2 písm. a) bod 2 ZDP,

- 10 % vstupní ceny hmotného majetku zatříděného podle tohoto zákona v odpisových skupinách 1 až 3 – blíže § 32 odst. 2 písm. a) bod 3 ZDP.

Příklad 4.

Podnikatel zakoupil v roce 2024 nový nákladní automobil o vstupní ceně 750 000 Kč. Automobil zařadil do druhé odpisové skupiny a zahájil odpisování zrychleným způsobem. Podnikatel uplatňuje výdaje ve skutečné výši a s ohledem na dosažený základ daně z příjmů za rok 2024 hledá možnosti optimalizace své daňové povinnosti.

Pokud půjde o poplatníka, který je prvním odpisovatelem nákladního automobilu, může zvýšit odpis v 1. roce odpisování o 10 % podle § 32 odst. 2 písm. a) bod 3 ZDP.

Zdaňovací období	Uplatnění daňových odpisů v Kč
2024	750 000 Kč: 5 = 150 000 + 10 % vstupní ceny 75 000 celkem uplatněn odpis 225 000
2025	2 x 525 000 Kč: (6 – 1) = 210 000
2026	2 x 315 000 Kč: (6 – 2) = 157 500
2027	2 x 157 500 Kč: (6 – 3) = 105 000
2028	2 x 52 500 Kč: (6 – 4) = 52 500

Při využití možnosti zvýšení odpisů v 1. roce odpisování nákladního automobilu o 10 %, sníží poplatník v daňovém přiznání za rok 2024 základ daně o 75 000 Kč, což dělá úsporu na dani z příjmů 11 250 Kč [předpokládáme zdanění sazbou daně 15 % dle § 16 odst. 1 písm. a) ZDP].

4. UPLATNĚNÍ MIMOŘÁDNÝCH ODPISŮ U Hmotného majetku dle § 30a ZDP

Dle § 30a odst. 1 ZDP, ve znění zákona č. 349/2023 Sb., může hmotný majetek, který je bezemisním vozidlem, pořízený v období od 1. ledna 2024 do 31. prosince 2028, poplatník, který je jeho prvním odpisovatelem, odepsat bez přerušení do 100 % vstupní ceny za 24 měsíců, přičemž za prvních 12 měsíců může poplatník uplatnit odpisy rovnoměrně

až do výše 60 % vstupní ceny hmotného majetku a za dalších bezprostředně následujících 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrně do výše 40 % vstupní ceny hmotného majetku. Pojem bezemisní vozidlo je pro účely daní z příjmů vymezen v ustanovení § 21b odst. 7 ZDP.

Na základě ustanovení § 30a odst. 2 ZDP se mimořádné odpisy stanoví s přesností na celé měsíce, přičemž poplatník má povinnost zahájit odpisování počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. Při zahájení nebo ukončení odpisování v průběhu zdaňovacího období lze uplatnit odpisy pouze ve výši připadající na toto zdaňovací období. Odpisy se zaokrouhluje na celé koruny nahoru.

Příklad 5.

Podnikatel zakoupil v červnu 2024 bezemisní osobní automobil (elektrický) o vstupní ceně 1 330 000 Kč a uvedl jej do užívání rovněž v červnu 2024. Automobil poplatník vložil do svého obchodního majetku a používá ho výhradně k podnikatelským účelům.

Odpisy při rovnoměrném odpisování dle § 31 ZDP

Zdaňovací období	Výpočet odpisů v Kč
2024	1 330 000 x 11 : 100 = 146 300
2025 až 2028	1 330 000 x 22,25 : 100 = 295 925

Odpisy při zrychleném odpisování dle § 32 ZDP

Zdaňovací období	Výpočet odpisů v Kč
2024	1 330 000 : 5 = 266 000
2025	2 x 1 064 000 : (6 – 1) = 425 600
2026	2 x 638 400 : (6 – 2) = 319 200
2027	2 x 319 200 : (6 – 3) = 212 800
2028	2 x 106 400 : (6 – 4) = 106 400

Mimořádné odpisy § 30a ZDP

Za prvních 12 měsíců lze uplatnit 60 % vstupní ceny, tedy částku 798 000 Kč, tj. 66 500 Kč měsíčně. Za dalších 12 měsíců

lze uplatnit 40 % vstupní ceny, tedy částku 532 000 Kč, tj. 44 333,33 Kč měsíčně.

Zdaňovací období	Výpočet odpisů v Kč
2024	66 500 x 6 měsíců = 399 000
2025	66 500 x 6 měsíců + 44 333,33 x 6 měsíců = 665 000
2026	44 333,33 x 6 měsíců = 266 000

Zahájení uplatnění měsíčních mimořádných odpisů počíná červencem 2024 a trvá 24 měsíců. Poplatník s příjmy dle § 7 ZDP se může v rámci daňového přiznání za rok 2024 s ohledem na dosažený základ daně rozhodovat mezi částkou odpisů z nově pořízeného bezemisního vozidla ve výši 146 300 Kč (rovnoměrný způsob odpisování), 266 000 Kč (zrychlený způsob odpisování) až po 399 000 Kč (mimořádné odpisy) a to tak, aby jeho daňová povinnost za rok 2024 byla co nejnížší, ale aby současně uplatnil veškeré v úvahu přicházející nezdánitelné části základu daně dle § 15 ZDP a slevy na dani dle § 35ba ZDP, které při jejich neuplatnění propadají.

Ve smyslu znění bodu 9 přechodných ustanovení novely ZDP, obsažené v zákonu č. 349/2023 Sb., platí, že na hmotný majetek pořízený od 1. ledna 2020 do 31. prosince 2023 a odpisovaný podle § 30a ZDP, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, a na technické zhodnocení tohoto hmotného majetku, se použije § 30a ZDP, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

Poplatník dosáhne za zdaňovací období 2024 nižší základ daně z příjmů

Pokud vyčíslí poplatník daně z příjmů za zdaňovací období roku 2024 nižší dílčí základ daně ze samostatné činnosti dle § 7 ZDP, resp. nižší dílčí základ daně z nájmu dle § 9 ZDP, který mu s uplatněnými odpisy neumožní uplatnit veškeré nezdánitelné části základu daně a veškeré slevy na dani v plné zákonné výši v rámci daňového přiznání za rok 2024, které by z důvodu jejich neuplatnění propadly, může využít následující postupy daňového odpisování:

- nezahájení daňového odpisování u nově pořízeného hmotného majetku;
- přerušení daňového odpisování u stávajícího hmotného majetku;
- použití nižší odpisové sazby u rovnoměrného odpisování u nového nebo stávajícího hmotného majetku.

1. NEZAHÁJENÍ DAŇOVÉHO ODPISOVÁNÍ U NOVĚ POŘÍZENÉHO HMOTNÉHO MAJETKU

V souladu se zněním § 26 odst. 8 ZDP poplatník není povinen daňové odpisy pro účely zákona o daních z příjmů uplatnit. Půjde například o situaci, když poplatník v roce pořízení hmotného majetku má takový základ daně, který mu pouze dovolí uplatnit veškeré odpočty od základu daně dle § 15 ZDP a případně daňovou ztrátu z předchozích zdaňovacích období dle § 34 odst. 1 ZDP a dále veškeré slevy na dani dle § 35ba ZDP. Při uplatnění daňového odpisu by poplatník nemohl tyto odpočty od základu daně a slevy na dani plně nebo vůbec uplatnit. Proto poplatník v tomto zdaňovacím období nezahájí daňové odpisování nově pořízeného hmotného majetku a odpisování v 1. roce zahájí ze vstupní ceny hmotného majetku až v následujícím zdaňovacím období nebo později.

Příklad 6.

Starobní důchodce zakoupil v září 2024 bytovou jednotku včetně spoluvlastnického podílu na společných částech bytového domu a na pozemcích za účelem jejího nájmu za sjednanou cenu 4 200 000 Kč totožnou, jako je uvedena ve znaleckém posudku (vlastní byt 4 130 000 Kč a související podíl na pozemku 70 000 Kč). Příjmy z nájmu pronajatého bytu za období říjen až prosinec 2024 dosáhly výše 55 500 Kč a v roce 2025 pak pronajímatel očekává výši příjmů 222 000 Kč. Výdaje v roce 2024 související s nájmem činí 59 000 Kč (bez uplatnění daňových odpisů). Starobní důchodce nemá za rok 2024 další zdanitelné příjmy, jeho starobní důchod je s ohledem na jeho výši od daně z příjmů osvobozen.

Za zdaňovací období 2024 činí daňové výdaje bez uplatnění odpisu 59 000 Kč, což je více než dosažené zdanitelné příjmy z nájmu u poplatníka (zdanění dle § 9 ZDP). Je proto neúčelné ještě navíc zvýšit daňové výdaje o uplatněné odpisy. Poplatník vyčíslí v daňovém přiznání za rok 2024 daňovou ztrátu 3 500 Kč,

kterou může uplatnit ve smyslu § 34 odst. 1 ZDP. Odpisy z pořízené pronajmané bytové jednotky může poplatník uplatnit ve smyslu § 26 odst. 8 ZDP v roce 2025 v rámci 1. roku daňového odpisování.

2. PŘERUŠENÍ DAŇOVÉHO ODPISOVÁNÍ

Daňové odpisování lze dle § 26 odst. 8 ZDP přerušit jak při rovnoměrném, tak při zrychleném způsobu odpisování, a to na jakoukoliv dobu a to i v případě, že je na odpisovaném majetku provedeno technické zhodnocení. Po dobu přerušení odpisování nejsou odpisy uplatňovány a není prováděno ani evidenční odpisování v inventární kartě. Při dalším odpisování je nutné pokračovat způsobem, jako by odpisování nebylo přerušeno a o dobu přerušení se prodlouží celková doba odpisování hmotného majetku. Toto platí za podmínky, že v době přerušení neuplatní poplatník výdaje paušální částkou podle § 7 nebo § 9 ZDP. Pokud poplatník (vlastník nebo nájemce) uplatní výdaje paušální částkou, nebo je jeho daň rovna paušální dani, vede poplatník (vlastník nebo nájemce) odpisy pouze evidenci. Poplatník se může rozhodnout přerušit daňové odpisování například pouze u jednoho hmotného majetku, přičemž u ostatního hmotného majetku zařazeného v obchodním majetku uplatňuje dále odpisy.

Příklad 7.

Podnikatel v roce 2023 zakoupil nákladní automobil v pořizovací ceně 700 000 Kč a zařadil jej do svého obchodního majetku. Zvolil zrychlené odpisování automobilu s využitím zvýšení odpisu v roce 2023 o 10 % vstupní ceny dle § 32 odst. 2 písm. a) bod 3 ZDP. Jiný odpisovaný hmotný majetek poplatník nevlastní. Poplatník vede daňovou evidenci a dosáhne za rok 2024 výše dílčího základu daně (bez odpisů) dle § 7 ZDP 291 200 Kč.

Poplatník uplatňuje za zdaňovací období 2024 odpočet zaplacených příspěvků na produkt spoření na stáří ve výši 48 000 Kč (doplňkové penzijní spoření, pojistné na soukromé

životní pojištění) a odpočet zaplacených úroků z hypotečního úvěru poskytnutého na obstarání vlastní bytové potřeby ve výši 42 500 Kč. Uplatňuje pouze základní slevu na dani na poplatníka.

V jednotlivých zdaňovacích obdobích může poplatník uplatnit následující daňové odpisy automobilu:

Zdaňovací období	Výpočet daňových odpisů v Kč
1. rok	$700\,000 : 5 + 700\,000 \times 0,1 = 210\,000$
2. rok	$2 \times 490\,000 : (6 - 1) = 196\,000$
3. rok	$2 \times 294\,000 : (6 - 2) = 147\,000$
4. rok	$2 \times 147\,000 : (6 - 3) = 98\,000$
5. rok	$2 \times 49\,000 : (6 - 4) = 49\,000$

Výpočet daňové povinnosti za rok 2024 ze základu daně 291 200 Kč bez uplatnění odpisu z nákladního automobilu:

Údaj	Hodnota v Kč
Základ daně z příjmů	291 200
Odpočet příspěvků na produkt spoření na stáří	48 000
Odpočet úroků z hypotečního úvěru	42 500
Základ daně po odpočtech	200 700
Daň z příjmů (sazba 15 %)	30 105
Základní sleva na dani na poplatníka	30 840
Výsledná daň	0

V případě, že by byl v roce 2024 uplatněn daňový odpis ve výši 196 000 Kč (2. rok odpisování), poplatník by dosáhl základu daně po odpočtech výši 4 700 Kč, který by neumožnil uplatnit plnou výši základní slevy na poplatníka. Pro fyzickou osobu je proto výhodné ve zdaňovacím období 2024 přerušit odpisování nákladního automobilu. V následujícím zdaňovacím období 2025 uplatní poplatník odpis automobilu pro 2. rok odpisování, tj. částku 196 000 Kč.

3. POUŽITÍ NIŽŠÍ ODPISOVÉ SAZBY U ROVNOMĚRNÉHO ODPISOVÁNÍ

K optimalizaci daňové povinnosti lze u rovnoměrného odpisování hmotného

majetku využít ustanovení § 31 odst. 7 ZDP. Roční odpisové sazby uvedené v tabulkách v § 31 odst. 1 ZDP jsou maximální roční odpisové sazby a poplatník může na základě svého rozhodnutí podle ustanovení § 31 odst. 7 ZDP použít i sazby nižší než maximální sazby. Tímto způsobem může poplatník odpisovat hmotný majetek rovnoměrným způsobem tak dlouho, jak se rozhodne. Pokud v daném zdaňovacím období zvolí nižší výši odpisové sazby, než odpovídá maximální roční odpisové sazbě, nemůže v dalším zdaňovacím období překročit maximální výši odpisu. Těto optimalizační možnosti lze využít pouze u rovnoměrného odpisování, nelze ji využít u zrychleného odpisování.

Sazby nižší než maximální sazby uvedené v § 31 odst. 1 ZDP však nemůže použít poplatník daně z příjmů fyzických osob, který:

- uplatňuje výdaje procentem z příjmů ze samostatné činnosti dle § 7 odst. 7 ZDP anebo uplatňuje výdaje procentem z příjmů z nájmu dle § 9 odst. 4 ZDP a je povinen vést odpisy pouze evidenčně dle § 26 odst. 8 ZDP,
- anebo používá hmotný majetek pouze zčásti k zajištění zdanitelného příjmu a do výdajů k zajištění zdanitelného příjmu zahrnuje poměrnou část odpisů podle § 28 odst. 6 ZDP.

Příklad 8.

Podnikatel od roku 2023 odpisuje rovnoměrným způsobem ze vstupní ceny 620 000 Kč osobní automobil, zařazený ve svém obchodním majetku. Jiný hmotný majetek v obchodním majetku poplatník nemá.

Podnikatel vede daňovou evidenci a za zdaňovací období roku 2024 vyčíslí základ daně bez uplatnění daňových odpisů z automobilu ve výši 399 300 Kč. Za rok 2024 uplatňuje odpočet zaplaceného příspěvku na produkt spoření na stáří ve výši 48 000 Kč (doplňkové penzijní spoření a DIP), dále pak odpočet poskytnutého daru místnímu fotbalovému klubu ve výši 30 000 Kč splňující podmínky dle § 15 odst. 1 ZDP a základní slevu na dani na poplatníka. Daňové zvýhodnění na dítě uplatňuje manželka u svého zaměstnavatele. Automobil využívá podnikatel pouze pro podnikatelské účely.

Hledíme optimální variantu uplatnění daňového odpisu automobilu za rok 2024, splňující podmínku, aby poplatník mohl v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2024 uplatnit všechny odpočty od základu daně a základní slevu na dani na poplatníka.

Variant A – poplatník neuplatní daňové odpisy z automobilu

V této variantě po uplatnění odpočtu příspěvku na doplňkové penzijní spoření, odpočtu investice do podílových fondů v rámci DIP a odpočtu daru vychází základ daně ve výši 321 300 Kč, z něho vyplývá daň z příjmů 48 195 Kč (sazba daně 15 %). Po uplatnění základní slevy na dani na poplatníka vychází daňová povinnost poplatníka 17 355 Kč.

Variant B – poplatník uplatní daňový odpis automobilu v maximální výši

V této variantě uplatní podnikatel do daňových výdajů daňový odpis

automobilu pro 2. rok daňového odpisování v maximální výši, tj. $620\,000\text{ Kč} \times 22,25 : 100 = 137\,950\text{ Kč}$. Jeho základ daně se tak sníží na $399\,300\text{ Kč} - 137\,950\text{ Kč} = 261\,350\text{ Kč}$. Po uplatnění veškerých odpočtů vychází základ daně ve výši 183 350 Kč, z něho vyplývá daň z příjmů 27 495 Kč. Poplatník si nemůže uplatnit plnou výši základní slevy na poplatníka.

Variant C – poplatník uplatní daňový odpis automobilu v nižší roční sazbě, než činí maximální sazba

Ukazatel	Údaj v Kč
Základ daně	399 300
Výše uplatněných odpisů	115 700
Základ daně po uplatnění odpisů	283 600
Odpočet příspěvku na produkt spoření na stáří	48 000
Odpočet poskytnutého daru	30 000
Základ daně po odpočtech	205 600
Daň z příjmů	30 840
Základní sleva na dani na poplatníka	30 840
Výsledná daň	0

V dané optimalizační variantě poplatník uplatní daňové odpisy automobilu ve výši 115 700 Kč za zdaňovací období roku 2024, tj. 18,661 % vstupní ceny. V této variantě uplatněná výše odpisu automobilu umožní poplatníkovi uplatnit plnou výši základní slevy na dani z příjmů na poplatníka. ■

Dotazy

Dotaz

DPH - průkazy energetické náročnosti budov pro společenství vlastníků

Společnost provádí fakturaci Společenství vlastníků bytových jednotek za průkazy energetické náročnosti budovy. V jaké sazbě DPH má fakturaci provádět, podle jakého paragrafu, musí být splněny nějaké podmínky pro fakturaci ve snížené sazbě? Máme si dát na něco v této souvislosti pozor?

Odpověď

Snížená sazba daně 12 % se podle § 48 a § 49 zákona o DPH použije na stavební nebo montážní práce, prováděné na stavbě pro bydlení nebo stavbě pro sociální bydlení.

V uvedeném případě se nejedná o stavební nebo montážní práce, nelze při jejich poskytnutí uplatnit sníženou sazbu daně. Plátce uplatní základní sazbu daně 21 %.

Ing. Zdeněk Kuneš

doplnek

Přeshraniční režim pro malé podniky (SME)

Ing. Miroslava Nováková

Novela zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, účinná od 1. 1. 2025 (vyšla ve Sbírce zákonů pod č. 461/2024 Sb.) zavádí nově přeshraniční režim pro malé podniky. Problematika režimu pro malé podniky je v zákoně o DPH upravena v ustanoveních § 109bb až § 109bu. Má rovněž dopad do různých dalších ustanovení zákona o DPH (registrace, nárok na odpočet daně, osvobození od daně apod.).

Režim pro malé podniky není v podstatě žádnou novinkou a v České republice platil již před novelou zákona o DPH, kdy bylo umožněno osobám povinným k dani usazeným v tuzemsku nebýt plátcem do dosažení obratu 2 mil. Kč. Zákon o DPH však tuto možnost nenazýval režimem pro malé podniky.

Přeshraniční režim pro malé podniky se od 1. 1. 2025 nově zavádí v celé EU a obecně je pro něj používána zkratka SME (small and medium-sized enterprises). I v tomto článku bude pro zjednodušení používána také zkratka SME.

Do konce roku 2024 většina členských států EU umožňovala osobám povinným k dani usídleným v daném státě neregistrovat se jako plátce až do dosažení určité výše obratu. V jednotlivých členských státech jsou však stanoveny různé hranice obratu. Přeshraničně nebylo možno tento režim využívat. Znamená to, že např. na podnikatele z České republiky se nevztahovalo osvobození při poskytování plnění s místem plnění na Slovensku a dani z přidané hodnoty na Slovensku podléhalo již první takto uskutečněné plnění. Obdobně to fungovalo i naopak, když např. polská firma v tuzemsku namontovala kuchyňskou linku soukromé osobě, bez ohledu na dosažený obrat v České republice musela odvést do tuzemska daň z přidané hodnoty (buďto v rámci registrace v tuzemsku anebo přes tzv. One Stop Shop).

Od 1. 1. 2025 je umožněno uplatnit i přeshraniční osvobození (ale pouze u osob usídlených v EU). Pro možnost uplatnění tohoto osvobození bude nutná registrace ve státě usazení. U vnitrostátního režimu pro malé podniky nebude i nadále podmínkou registrace do tohoto režimu – tj. neplátcí usídlení v tuzemsku, kteří chtějí být nadále v tuzemsku neplátcí a mají obrat do 2 mil. Kč, nemusí provádět žádnou registraci do vnitrostátního SME.

Pro umožnění registrace do přeshraničního režimu SME je podmínkou, že **obrat EU nepřesáhne v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce obrat EU 100 000 EUR** (tj. všech členských státech vč. České republiky), a dále obrat ve státě, kde chce žadatel být registrován do režimu SME, **nesmí překročit prahovou hodnotu daného státu za období stanovené tímto státem**. Některé státy EU posuzují období daného a předchozího kalendářního roku, některé státy dvou předchozích let). Některé státy uplatňují prahové hodnoty dle odvětví, některé státy mají vymezená plnění vyloučená z režimu SME (např. stavební pozemky). Španělsko registraci do SME neumožňuje (nemá tuto povinnost, protože neuplatňuje ani vnitrostátní režim pro malé podniky). Žadatel o registraci do SME **nesmí být skupinou ani nesmí být registrován do dovozního režimu zvláštního režimu jednoho správního místa** (registrace do režimu EU není překážkou).

Pokud tuzemský žadatel splní dané podmínky, podá u svého místně příslušného správce daně **příhlášku k registraci**. Jde o formulářovou přihlášku, žadatel označí členské státy, kde si přeje režim SME využívat, uvede hodnoty obratu v jednotlivých členských státech a obrat EU a další požadované skutečnosti. O přihlášce by mělo být rozhodnuto do 35 pracovních dnů ode dne podání přihlášky. Po posouzení základních náležitostí přihlášky včetně hodnoty obratu v EU tuzemský správce daně přihlášku předá státu, kde žadatel žádá o registraci do režimu SME. Tento členský stát buďto žádosti vyhoví, při nesplnění podmínek pro registraci do režimu SME tuto žádost zamítne. Tuzemský správce daně je vázán stanoviskem státu, ve kterém žadatel žádá o osvobození v režimu SME.

Výsledkem registrace je přidělení **daňového evidenčního** čísla do režimu SME, které obsahuje kód „-EX“. Prostřednictvím oznámení o změně registračních údajů může docházet ke zúžení či rozšíření rozsahu režimu SME či ke zrušení registrace k režimu SME. Na webových stránkách EU je zaveden rovněž **registr osob registrovaných do SME**, kde u každé registrované osoby jsou rovněž údaje o státech, u nichž je platná registrace do režimu SME.

Osoby, které jsou registrovány do režimu SME pro jiné členské státy, jsou povinny průběžně podávat oznámení o plněních uskutečněných v průběhu kalendářního čtvrtletí, kde uvedou vždy obrat v tuzemsku a obrat v každém členském státě EU. Podává se i tzv. nulové oznámení, když daná osoba v daném čtvrtletí žádné plnění neuskutečnila. Oznámení se podává po skončení kalendářního čtvrtletí do konce kalendářního měsíce následujícího po skončení kalendářního čtvrtletí.

Pokud osoba registrovaná do režimu SME překročí obrat 100 000 EUR, je povinna do 15 dnů ode dne překročení obratu podat oznámení o překročení obratu EU. Na základě této skutečnosti je pak registrace do režimu SME ukončena.

Veškerá podání týkající se režimu SME se podávají pouze elektronicky, a to prostřednictvím systému veřejné správy spravovaného Finanční správou České republiky. Nelze použít tzv. e-tiskopis, tj. podat podání způsobem vyžadujícím dodatečné potvrzení.

Obdobně, jako je tomu u tuzemských osob, které mohou požádat o registraci do režimu SME pro jiný členský stát, osoby povinné k dani z jiných členských států mohou žádat o registraci do režimu SME pro tuzemsko.

Evropská komise zřídila webové stránky se všemi potřebnými informacemi k režimu SME :

<https://sme-vat-rules.ec.europa.eu>.

.....
doplnek nebo fotka

OSVČ ve zdravotním pojištění od 1. ledna 2025

Ing. Antonín Daněk

Osoby samostatně výdělečně činné jako jediná ze skupin plátců ve zdravotním pojištění hradí pojistné formou záloh, je-li placení záloh zákonem danou povinností, a případného doplatku pojistného. Další pravidelnou povinností je každoroční je podání Přehledu o výši daňového základu ze samostatné výdělečné činnosti a zaplacených zálohách na pojistné za uplynulý kalendářní rok (dále jen Přehled). Ke změně výše placené zálohy může (ale nemusí) dojít při podání Přehledu. A ještě je vhodné připomenout další důležitou povinnost OSVČ – pojištěnce, kterou je oznámení zařazení (do) a vyřazení (z) kategorie osob, za které je plátcem pojistného stát.

Rozhodným obdobím pro placení pojistného OSVČ je kalendářní rok, za který se pojistné platí. Nejkratším poměrným obdobím je jeden kalendářní měsíc. Pokud tedy OSVČ provozuje svoji samostatnou výdělečnou činnost alespoň jeden den v kalendářním měsíci, považuje se z hlediska zdravotního pojištění za OSVČ po celý tento kalendářní měsíc.

ZVÝŠENÍ MINIMÁLNÍ ZÁLOHY OSVČ

K 1. lednu kalendářního roku se vždy zvyšuje minimální záloha a také minimální měsíční vyměřovací základ OSVČ, kdy se primárně vychází z tzv. průměrné mzdy.

Za průměrnou mzdu se pro účely zdravotního pojištění považuje částka, která se vypočte jako součin všeobecného vyměřovacího základu pro účely důchodového pojištění za kalendářní rok, který o dva roky předchází kalendářnímu roku, pro který se průměrná mzda zjišťuje, a přepočítacího koeficientu pro úpravu tohoto všeobecného vyměřovacího základu. Takto vypočtená částka se zaokrouhluje na celé koruny nahoru.

Podle Nařízení vlády č. 282/2024 Sb. představuje výše všeobecného vyměřovacího základu za rok 2023 hodnotu 43 682 Kč. Výše přepočítacího koeficientu pro úpravu tohoto všeobecného vyměřovacího základu činí 1,0658. Součinem těchto dvou částek dostaneme po zaokrouhlení na celou korunu nahoru průměrnou mzdu pro rok 2025 ve výši **46 557 Kč**.

Minimální měsíční vyměřovací základ OSVČ pro rok 2025 je určen sazbou 50 % z částky průměrné mzdy **46 557 Kč, tj. 23 278,50 Kč. Minimální záloha OSVČ pro rok 2025 se vypočte jako 13,5 % z částky 23 278,50 Kč a zvyšuje se tak od ledna 2025 z dosavadních 2 968 Kč na 3 143 Kč.**

Pokud musí OSVČ dodržet ve zdravotním pojištění zákonné minimum, pak alespoň minimální:

- zálohu za prosinec 2024 ve výši 2 968 Kč zaplatí nejpozději dne 8. 1. 2025,
- zálohu za leden 2025 ve výši 3 143 Kč uhradí nejpozději dne 10. 2. 2025 (8. 2. je v sobotu),

a to již připsáním platby na účet zdravotní pojišťovny určený pro samoplátce, případně platbou v hotovosti na pokladně zdravotní pojišťovny.

Od měsíce podání Přehledu za rok 2024, tedy například od dubna 2025, platí OSVČ nadále zálohu **3 143 Kč i tehdy, pokud podle daňového základu za rok 2024 matematicky vyjde výše zálohy nižší než 3 143 Kč**. Horní výše zálohy OSVČ není v roce 2025 (fakticky od roku 2013) omezena, což platí i pro celkovou výši pojistného za tento rok.

Jestliže naopak OSVČ patří mezi osoby, pro které neplatí ve zdravotním pojištění ustanovení o minimálním vyměřovacím základu dle § 3a odst. 3 zákona č. 592/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (například se jedná o osoby, za které je plátcem pojistného stát), pak může záloha činit i méně než 3 143 Kč, nebo může mít i nulovou hodnotu.

PLATBY „NOVÝCH“ ZÁLOH

Nová výše zálohy se platí od měsíce, ve kterém OSVČ podá (případně měla podat) zdravotní pojišťovně Přehled. To znamená, že pokud OSVČ podá Přehled za rok 2024 například v březnu 2025, platí novou výši zálohy od tohoto měsíce, kdy posledním dnem lhůty pro zaplacení této nové zálohy je 8. duben 2025. Tato nově placená záloha může být:

- minimální,
- vyšší než minimální (bez omezení horní hranicí),
- nižší než minimální,
- nulová.

Pokud OSVČ platí zálohy na pojistné formou trvalého příkazu, musí s ohledem na situaci provést příslušnou změnu v peněžním ústavu, a to jak v návaznosti na zákonnou úpravu, kterou se zvyšuje minimální záloha (od 1. ledna kalendářního roku), tak podle nové výše zálohy na základě podávaného Přehledu, je-li tato vyšší než minimální.

Placení záloh v nižší částce, než jak je stanoveno zákonem, nebo opožděně, zakládá nárok zdravotní pojišťovny na penále, jehož výše se stanoví podle předpisů práva občanského o výši úroku z prodlení. Penále, jehož výše nedosáhne za kalendářní rok v úhrnu 100 Kč, se nepředepisuje a ani se nepřipočítává k penále, případně vzniklému v dalších letech.

ZÚČTOVÁNÍ ROKU 2024 VE ZDRAVOTNÍM POJIŠTĚNÍ

Roční zúčtování vychází ve zdravotním pojištění zejména z těchto zásad:

- dotýká se pouze osob samostatně výdělečně činných, u ostatních dvou skupin plátců, tedy u zaměstnavatelů a osob bez zdanitelných příjmů, roční zúčtování neprobíhá,
- základním podkladem pro toto zúčtování je podání Přehledu,
- nepředložení Přehledu je pod sankcí – zdravotní pojišťovna může provinilci stanovit tzv. pravděpodobnou výši pojistného včetně penále a za porušení zákona ještě uložit pokutu až 50 000 Kč.

Přehled podávají OSVČ bez ohledu na skutečnost, zda je jejich samostatná výdělečná činnost jediným, resp. při souběhu se zaměstnáním hlavním či vedlejším zdrojem příjmů.

TERMÍNY PRO PODÁNÍ PŘEHLEDU OSVČ ZA ROK 2024

Pro podání Přehledu za rok 2024 platí ve zdravotním pojištění následující termíny:

- do jednoho měsíce ode dne, ve kterém mělo být podáno daňové přiznání za rok 2024 – jedná se o základní termín, platný pro OSVČ, tedy **nejpozději dne 2. 5. 2025**,
- pokud má OSVČ povinný audit nebo zpracovává-li daňové přiznání daňový poradce, může OSVČ podat Přehled **do 1. 8. 2025**.

Do 8. 4. 2025 jsou povinny předložit Přehled ty OSVČ, které daňové přiznání nepodávají (např. nízké příjmy).

Podle § 136 odst. 2 daňového řádu se lhůta pro podání daňového přiznání podle odstavce 1 prodlužuje na 4 měsíce po uplynutí zdaňovacího období, pokud daňové přiznání nebylo podáno nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období a následně bylo daňové přiznání podáno **elektronicky**. Protože termín 1. 5. 2025 je státním svátkem, lze daňové přiznání podat ještě 2. 5. a Přehled zdravotní pojišťovně **do 2. 6. 2025**.

Případný doplatek pojistného je splatný **do osmi dnů** ode dne, ve kterém byl nebo měl být podán Přehled. Podá-li OSVČ Přehled dříve než ve výše uvedených nejzazších termínech, pak je povinna uhradit případný doplatek pojistného do osmi dnů ode dne skutečného podání Přehledu.

PŘEPLATEK U OSVČ

Při řešení přeplatku vzniklého při podání Přehledu jsou v praxi na základě požadavku OSVČ aplikovány tyto dvě varianty:

- vrácení přeplatku ve lhůtě do jednoho měsíce ode dne, kdy zdravotní pojišťovna přeplatek zjistila, a to dle volby OSVČ buď bezhotovostním převodem na účet nebo poštovní poukázkou,
- použití přeplatku pojistného na úhradu záloh/zálohy na pojistné na další období.

Za žádost o vrácení přeplatku pojistného se vždy považuje podání Přehledu zdravotní pojišťovně, je-li o vrácení přeplatku požádáno. Přeplatek se vrací za podmínky, že OSVČ nemá vůči zdravotní pojišťovně jiného splatného závazku.

PŘERUŠENÍ PODNIKÁNÍ

Jednou z důležitých povinností OSVČ je oznámit zdravotní pojišťovně zahájení a ukončení samostatné výdělečné činnosti v osmidenní lhůtě. Rozhodne-li se OSVČ pouze přerušit samostatnou výdělečnou činnost, měla by ve vlastním

zájmu tuto skutečnost oznámit své zdravotní pojišťovně, třebaže to není její povinností. Tato skutečnost (přerušeni samostatné výdělečné činnosti) má pro pojištěnce především dvojitý důsledek: jednak přestává platit zálohy na pojistné, pokud byla povinna tyto hradit, jednak dochází ke změně v pojistném vztahu. Přerušením podnikání je kategorie OSVČ tímto (dočasně) ukončena.

VÝKON PODNIKATELSKÉ ČINNOSTI V PAUŠÁLNÍM REŽIMU

Od roku 2021 mohou OSVČ vyvíjet svoji činnost buď „klasicky“ (standardně), tedy úřední cestou komunikovat se zdravotní pojišťovnou, správou sociálního zabezpečení a finančním úřadem, nebo mohou působit v paušálním režimu. Výkon podnikatelské činnosti jak ve standardním režimu, tak v paušálním režimu v některém ze tří pásem řeší pojistný vztah neboli pojištění dotyčné osoby u zdravotní pojišťovny. ■

Dotazy

I Dotaz

DPPO u družstva

Jsme zapsáni v obchodním rejstříku jako „družstvo pro výstavbu a správu garáží“, nejsme bytové družstvo. Garáže a nebytové prostory (obojí jsou ve vlastnictví družstva) jsou pronajímány pouze členům tohoto družstva dle nájemní smlouvy s družstvem.

Dotazy:

- Lze aplikovat pro zdanění daní z příjmů právnických osob u družstva osvobození od daně dle § 19 odst. 1 písm. c) ZDP na pronájem nebytových prostor a garáží jen členům družstva?
- Má družstvo platit daň z příjmů z přijatých nájmu od členů družstva? Prosím o příslušné právní ustanovení.

I Odpověď

Z informací výše tazatelem uvedených tedy předpokládám, že v daném případě je vlastníkem předmětných staveb garáží právnická osoba – zde družstvo. Dále předpokládám, že dle stanov tohoto družstva toto není primárně založeno za účelem dosahování zisku, nýbrž

toliko jen k zajišťování potřeb svým členům.

V obecné rovině nejsou dle § 18  P předmětem daně příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, mimo jiné např. příjmy společenství vlastníků jednotek z příspěvků vlastníků jednotek na správu domu a pozemku, úhrad za plnění spojená s užíváním bytu a nebytových prostor, apod. 

ZDP taku upravuje prostřednictvím zvláštních ustanovení o předmětu daně pravidla a podmínky osvobození příjmů veřejně prospěšných poplatníků, u nichž **předmětem daně nejsou**:

- příjmy z nepodnikatelské činnosti za podmínky, že výdaje (náklady) vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním této činnosti jsou vyšší,
- dotace, příspěvek, podpora nebo jiná obdobná plnění z veřejných rozpočtů,
- podpora od Vinařského fondu,
- výnos daně, poplatku nebo jiného obdobného peněžitého plnění, které plynou obci nebo kraji.

Naopak u veřejně prospěšného poplatníka **jsou předmětem daně vždy příjmy**:

- z reklamy,
- z členského příspěvku,
- v podobě úroku,
- z nájemného s výjimkou nájmu státního majetku.

Veřejně prospěšný  poplatníkem pro účely zákona o daních z příjmů je poplatník, který v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, statutem a stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním.^[1]

Konkrétní úprava a **vymezení veřejně prospěšných poplatníků** je obsažena v § 17a ZDP. Mezi veřejně prospěšné patří poplatníci, kteří v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci jako svou hlavní činnost vykonávají činnost, která není podnikáním. To znamená, že je tedy nutné zkoumat základní právní dokument příslušného subjektu, ze kterého je patrné, co je hlavní činností těchto

právníckých osob a tuto hlavní činnost posoudit ve vztahu k podnikání, tedy ve vztahu k § 420 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, dále jen „OZ“. Z této úpravy potom vyplývá, že kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele.

Pokud tedy, pravděpodobně spíše teoreticky, nastane situace, že se bude jednat o právnickou osobu, která běžně splňuje podmínky veřejně prospěšného poplatníka, ale hlavní činností této právnické osoby bude podnikání, potom se o veřejně prospěšného poplatníka jednat nemůže. Není tedy rozhodující skutečnost, o jakou právní formu se jedná, ale rozhodující je skutečnost, **co je její hlavní činností**.

A nyní odpovědi na dotazy (tučně):

1. Lze aplikovat pro zdanění daní z příjmů právnických osob u družstva osvobození od daně dle § 19 odst. 1 písm. c) ZDP na pronájem nebytových prostor a garáží jen členům družstva?

- § 19 odst. 1 písm. c): *Od daně je osvobozen příjem z nájemného družstevního bytu nebo družstevního nebytového prostoru a z úhrady za plnění poskytované s užíváním tohoto bytu nebo nebytového prostoru plynoucí na základě nájemní smlouvy mezi bytovým družstvem a jeho členem; obdobně to platí pro společnost s ručením omezeným a jejího společníka a pro spolek a jeho člena.*

Ano, aplikace tohoto ustanovení se nabízí.

2. Má družstvo platit daň z příjmů z přijatých nájmu od členů družstva? Prosím o odkaz na §.

Pokud vezmu v potaz výše uvedené ustanovení ZDP o osvobození, pak nikoliv.

Aplikace výše uvedeného ustanovení však dle mého názoru nezbavuje družstvo povinnosti vést účetnictví v souladu s účetními předpisy a následně také po skončení roku (zdaňovací období) podat místně příslušnému správci daně přiznání k dani z příjmů právnických osob.

[1] <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/pravnicke-osoby/verejne-prospesny-poplatnik>

Ing. Petr Koubovský

I Dotaz

Dar vyřazeného automobilu jednateli

Společnost s r.o. by chtěla vyřadit z majetku a darovat jednateli osobní automobil, který on bude dále používat pro své soukromé účely. Tento automobil je již odepsaný, má tedy nulovou zůstatkovou cenu. Jaký by měl být postup s ohledem na DPH, daň z příjmu s.r.o. a fyzické osoby – jednatele?

I Odpověď

Předpokládám, že u osobního automobilu byl při jeho pořízení uplatněn nárok na odpočet DPH. Vlastní vyřazení osobního automobilu z obchodního majetku společnosti s.r.o. za účelem darování, kdy tato majetková hodnota už nebude nadále určena k uskutečňování ekonomických činností, znamená **dopad z hlediska DPH** ve smyslu uplatnění DPH (fikce dodání zboží dle § 13 odst. 4 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH)). Jedná se o použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce (automobil bude vždy použit pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností). Použitím hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce se pro účely ZDPH rozumí mimo jiné trvalé použití pro jiné účely než související s uskutečňováním jeho ekonomických činností a poskytnutí obchodního majetku bez úplaty, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně (§ 13 odst. 5 ZDPH). S tím souvisí povinnost odvést DPH na základě vystavení dokladu o použití dle § 32 ZDPH. Základem daně bude cena zboží nebo cena obdobného zboží, za kterou by bylo možné zboží pořídit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.

Co se týče **daně z příjmů u právnické osoby**, tak zůstatková cena automobilu je v nulové výši (automobil je již odepsaný). Při vyřazení z evidence není proto možné účtovat o dodatečném odpisu a polovině řádného ročního odpisu. Zaúčtuje se proto pouze vyřazení automobilu v původní pořizovací ceně (účetní zápis: 082 MD / 022 Dal). Do nákladů (účet 543 MD – dary) není proto možné zaúčtovat už žádnou částku (zůstatkovou cenu), a to z toho důvodu, že do nákladů byla už v průběhu odepisování uplatněna celá pořizovací cena.

Co se týče **daně z příjmů u fyzické osoby** – obdarovaného jednatele společnosti s.r.o., bude se jednat o nepeněžní příjem, který nebude osvobozený. Proto je třeba jej zdanit sazbou pro daň z příjmů fyzických osob, a to proto, že darující

osobou je obchodní korporace – společnost s.r.o. V tomto případě při darování není možné uplatnit osvobození, které lze uplatnit při darování mezi příbuznými dle § 10 odst. 3 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP). Hodnota automobilu tak představuje zdanitelný příjem dle § 10 odst. 1 písm. n) ZDP. Podle § 23 odst. 6 ZDP platí, že za příjmy se považuje jak peněžní plnění, tak i nepeněžní plnění (v našem případě darování automobilu), oceněné podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku, pokud ZDP nestanoví jinak. Bude se jednat o příjem ve výši ocenění znaleckým posudkem podle zákona upravujícího oceňování.

Ing. Pavel Novák

I Dotaz

Výplata podílu ze zisku společníků s odlišnými vlastnickými podíly

Mám dva společníky s.r.o. s podíly 85 % a 15 %, zisk společnosti činí 1 000 000 Kč.

Musíme při vyplácení podílů na zisku držet poměr vlastnictví, tj. vyplatit 850 000 Kč: 150 000 Kč, anebo může valná hromada rozhodnout o výši výplaty ze zisku nehlédě na výši podílu?

I Odpověď

Výplatu podílu na zisku upravuje zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dále jen ZOK), kde jsou v § 34 a násl. upravena pravidla vyplácení podílu na zisku týkajících se obchodních korporací. Podíl na zisku a na jiných vlastních zdrojích se stanoví na základě řádné nebo mimořádné účetní závěrky schválené nejvyšším orgánem obchodní korporace. Na základě účetní závěrky lze rozdělit zisk a jiné vlastní zdroje do konce účetního období následujícího po účetním období, za něž byla účetní závěrka sestavena. Zisk a jiné vlastní zdroje lze rozdělit pouze mezi společníky, ledaže společenská smlouva určí jinak. Ustanovení týkající se výplaty podílu na zisku je třeba věnovat náležitou pozornost. Je-li rozdělení v rozporu se zákonem, podíly na zisku nebo jiných vlastních zdrojích se nevyplácí. Má se za to, že ti členové statutárního orgánu, kteří s vyplácením v rozporu se zákonem souhlasili, nejednali s péčí řádného hospodáře. Rozdělení podílu na zisku schvaluje valná hromada, ale odpovědnost za jeho samotnou výplatu a zákonnost rozdělení má statutární orgán. Ustanovení věnované s.r.o., tj. ustanovení § 161 ZOK uvádí, že se společníci

podílejí na zisku a na jiných vlastních zdrojích určených valnou hromadou k rozdělení mezi společníky **v poměru svých podílů, ledaže společenská smlouva určí jinak.** Výše základního podílu se určuje poměrem vkladu společníka k základnímu kapitálu společnosti. Jinými slovy s podílem v s.r.o. je zpravidla spojen podíl na zisku úměrný výši vkladu. Právní úprava s.r.o., tj. ustanovení § 161 ZOK, však umožňuje ve společenské smlouvě podíl na zisku **stanovit nerovnoměrně, tj. bez přímé úměry k výši podílu či vkladu.**

Pokud má tedy s.r.o., jak je uvedeno v zadání dotazu, dva společníky s podíly 85 : 15 % a zisk společnosti je 1 000 000 Kč, tak může valná hromada rozhodnout o výši výplaty ze zisku nehledě na výši podílu, třeba 500 000 Kč: 500 000 Kč. Ovšem za podmínky, že toto „nerovnoměrné“ vyplacení umožňuje ve svém znění **společenská smlouva.** V praxi je možné postupovat tak, že znění společenské smlouvy se stanoví, že **valná hromada se může usnést na tom, že vyplacení podílu na zisku bude jiné, než poměr obchodních podílů společníků.** Tím je možné dosáhnout stanoveného cíle – vyplatit podíl na zisku s.r.o. jinak, než jsou poměry podílů jednotlivých společníků. Taková formulace má tu výhodu, že když se společníci dohodnou příště na jiném poměru výplaty podílů, nemusí se měnit znění společenské smlouvy.

❖ **Příklad znění společenské smlouvy, které upravuje výplatu podílu na zisku:**

„Společníci se podílí na zisku určeném valnou hromadou k rozdělení mezi společníky v poměru odpovídajícím jejich obchodním podílům ve společnosti, pokud valná hromada společnosti nerozhodne jinak. Rozhodnutí valné hromady společnosti o rozdělení zisku společnosti mezi společníky v jiném poměru musí být schváleno všemi hlasy všech společníků.“

Ing. Pavel Novák

I Dotaz

Dar lékaři (vstupenka na konferenci, letenka, ubytování...)

Česká biofarmaceutická společnost zabývající se léčbou hematologie poskytuje dary lékařům, které jsou v podobě vstupu na kongres. Kongres je zaměřen na hematologii nebo jiná zdravotnická témata. Mimo vstupu na kongres je vybranému lékaři zaplacen i letenka,

ubytování, pojištění, případně další náklady související s cestou. Z takto poskytnutého daru nemá společnost žádnou protislužbu, je poskytnut bezúplatně. Zároveň lékaři dle zákona č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách (dále jen „ZZS“) nemohou upřednostňovat produkty jakékoliv společnosti. Potvrzení o platbě a limit daru je vždy dodržen v souladu s ustanovením § 20 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

V § 20 odst. 8 ZDP se můžeme dočíst „...dále fyzickým osobám s bydlištěm na území České republiky, které jsou poskytovateli zdravotních služeb...“. Poskytovatelem zdravotních služeb se dle § 2 odst. 1 ZZS „rozumí fyzická nebo právnická osoba, která má oprávnění k poskytování zdravotních služeb podle tohoto zákona.“. Dle stejného paragrafu odstavce 2 se zdravotní službou rozumí „poskytování zdravotní péče podle tohoto zákona zdravotnickými pracovníky...“, ze kterého se přesuneme k zákonu č. 95/2004 Sb., o podmínkách získávání a uznávání odborné způsobilosti a specializované způsobilosti k výkonu zdravotnického povolání lékaře, zubního lékaře a farmaceuta. V zákoně je definováno, jakou odbornou způsobilost k výkonu zdravotnického povolání musí lékař mít. Tuto podmínku všichni lékaři, kteří obdrží dar od společnosti v podobě vstupu a jiných nákladů, splňují.

Je možné tyto dary považovat za položky snižující základ daně podle ZDP?

Pokud ano, je možné s odkazem na § 20 odst. 12 ZDP použít i dary, které jsou poskytnuty lékařům od stálé provozovny v jiných zemích? Česká společnost je společností s ručením omezením, ale zároveň je zřizovatelem pro další pobočky v evropských zemích.

V případě, že by náklad nesplňoval podmínky ustanovení § 20 odst. 8 ZDP, myslíte, že je možné použít jiné ustanovení ZDP či judikát, který by náklad mohl přetvořit na daňově uznatelný? V praxi se jedná o standardní postup navázání kontaktu mezi společnostmi a lékaři, a i přestože není žádná přímá protislužba bychom rádi zjistili, zda není možné aplikovat i jiný pohled na celou věc.

I Odpověď

Co se týče **daně z příjmů**, tak pro případné uplatnění odpočtu hodnoty daru poskytnutého lékaři (v daném případě formou vstupu na kongres) ke snížení základu daně by musela být splněna podmínka, že tento dar byl lékaři poskytnut na takový účel, který je vymezen v § 20 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen

ZDP). Např. fyzickým osobám s bydlištěm na území České republiky, které jsou poskytovateli zdravotních služeb, na financování těchto zařízení, pokud hodnota bezúplatného plnění činí alespoň 2 000 Kč. V úhrnu lze odečíst nejvýše 10 % ze základu daně sníženého podle § 34 ZDP. V pokynu GFŘ-D-59, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP, je k tomu uvedeno, že od základu daně lze odečíst hodnotu poskytnutých bezúplatných plnění v tom zdaňovacím období, ve kterém byla prokazatelně poskytnuta. Za bezúplatná plnění (např. dary), jejichž hodnotu lze odečíst od základu daně, se považují i nepeněžní bezúplatná plnění včetně služeb, která se ocení, pokud není známa jejich cena, cenami v souladu s oceňovacím zákonem (§ 23 odst. 6 ZDP). Dále, že poskytnutá bezúplatná plnění (např. dary) prokáže poskytovatel dokladem, ze kterého musí být patrné, kdo je příjemcem bezúplatného plnění, hodnota bezúplatného plnění, předmět bezúplatného plnění, účel, na který bylo bezúplatné plnění poskytnuto, a datum poskytnutí bezúplatného plnění. V případě, že 10% snížení základu daně činí méně než 2 000 Kč, bude při splnění podmínky minimální hodnoty bezúplatného plnění 2 000 Kč odpočítána pouze částka představující 10 % základu daně. Domnívám se, že dle zadání a při splnění všech uvedených podmínek, je možné tyto dary považovat za položky snižující základ daně podle ZDP.

Výše uvedeně se použije i pro bezúplatné plnění poskytnuté právnickým nebo fyzickým osobám se sídlem nebo bydlištěm na území jiného členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor než České republiky, pokud příjemce bezúplatného plnění a účel bezúplatného plnění splňují podmínky stanovené tímto zákonem.

Co se týče **DPH**, tak za poskytnutí služby za úplatu se pro účely zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH) také považuje poskytnutí služby pro účely nesouvisející s usku-tečňováním ekonomických činností plátce (§ 14 odst. 3 písm. a) ZDPH). Základem daně je podle § 36 odst. 6 ZDPH výše celkových nákladů vynaložených na poskytnutí služby ke dni skutečného zdanitelného plnění. V podstatě je základem daně celková výše nákladů, a to všech nákladů na uskutečněnou službu, nikoli jen těch, u kterých byl uplatněn nárok na odpočet daně.

Ing. Pavel Novák

I Dotaz

DPH a opravný daňový doklad

Vystavili jsme fakturu s DPH pro zákazníka ze třetí země a to z důvodu, že nám zákazník nedodal doklad pro osvobození.

Druhý měsíc nám zboží bylo vráceno z důvodu reklamace a my jsme vystavili opravný daňový doklad k původnímu dokladu, tzn. i s DPH. Zákazník nám opravný daňový doklad potvrdil.

Můžeme si DPH z opravného daňového dokladu uplatnit?

I Odpověď

Jakmile se jednalo v případě prodeje o tuzemské plnění, které nebylo osvobozeno od daně, pak lze samozřejmě v případě vrácení zboží provést opravu tohoto plnění ve smyslu § 42 zákona o DPH, a to základ daně i DPH. Jelikož byl kupující z 3. země, tak nebyla povinnost vystavit daňový doklad, a tudíž opravný daňový doklad také nemusí vykazovat všechny znaky daňového dokladu. Prodej i jeho oprava jsou v kontrolním hlášení uváděny v oddílu A5.

Ing. Ivana Langerová

I Dotaz

Zdanění příjmu z pronájmu ochranné známky

Fyzická osoba, 50% společník s.r.o., má na sebe registrovanou ochrannou známku, kterou chce dle licenční smlouvy pronajímat k užití s.r.o.

Fyzická osoba je zároveň zaměstnanec s.r.o. a nemá IČO.

Jakým způsobem daní fyzická osoba příjem z ochranné známky? Je nutné odvést sociální a zdravotní pojištění? Je možné danit dle § 10 DPFO?

I Odpověď

Příjem fyzické osoby z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového vlastnictví je příjmem spadajícím do dílčího základu daně ze samostatné činnosti; to výslovně stanoví § 7 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Do kategorie ostatních příjmů patří pouze tehdy, jde-li o příjem z těchto práv, která poplatník zdědil.

Příjmy za práci společníka s.r.o. pro společnost sice defaultně spadají do příjmů ze závislé činnosti, toto je však jiný typ příjmu, který je navíc specificky upraven výše uvedeným ustanovením, jež má pro klasifikaci příjmu přednost.

Ing. Martin Veselý

I Dotaz

DUZP při přijetí zálohy v cizí měně platební bránou

K jakému datu vzniká povinnost přiznat DPH při platbě zálohy na službu v cizí měně platební bránou? Vzniká při použití denního kursu kvůli časovému nesouladu při převodu peněz z platební brány na náš bankovní účet kursový rozdíl, i když se jedná o platbu zálohy?

I Odpověď

Úvodem připomenou dvě základní pravidla platná pro daň z přidané hodnoty. Přijme-li plátce zálohu (slovy zákona „úplatu“) před uskutečněním zdanitelného plnění, má povinnost přiznat daň z přijaté částky ke dni přijetí úplaty. Pro přepočtení cizí měny na českou použije kurs vyhlášený Českou národní bankou k tomuto datu.

Pro účely DPH kursový rozdíl nevznikne, pouze se stane to, že základ daně a daň budou vypočítány dvěma různými kursy (prvním k datu přijetí zálohy, druhým k datu uskutečnění zdanitelného plnění).

Ing. Martin Veselý

I Dotaz

Věcný dar do s.r.o. a jeho zdanění

Jsmo český zemědělský podnik se sídlem v ČR, s.r.o., plátce DPH a zabýváme se převážně chovem skotu, za účelem výroby mléka a jeho následným prodejem. Ke krmení skotu jsme mimo jiné začali používat i potraviny, které dostáváme darem od obchodního řetězce jako jejich zbylé neprodané potraviny (převážně pečivo a zelenina). Hodnota těchto odebíraných zbylých potravin je měsíčně v částce asi 60 00 Kč.

Je nutné z hodnoty těchto věcných darů odvést DPH nebo uvádět taky v účetnictví tyto dary jako nepeněžní příjem a zdanit je daň z příjmů?

I Odpověď

Začneme-li daní z příjmů, je určité vhodné, aby popsání přijaté dary byly zachyceny v účetnictví, tak aby věrně odrážely změnu hodnoty aktiv. A protože přijaté dary představují předmět daně ve smyslu § 18 zákona o daních z příjmů, zaúčtujeme je výnosově (např. 1xx / 6xx). Následné vydání do spotřeby (5xx / 1xx) je pak nákladem, který při splnění obecných kritérií daňové uznatelnosti může být daňově účinný. Výsledný dopad na základ daně tak bude nulový.

Z hlediska daně z přidané hodnoty je za odvod daně u bezúplatného plnění odpovědný jeho poskytovatel, a DPH tedy odvádět nebudete. V některých případech je poskytnutí daru zdanitelným plněním, kdy dodavatel odvádí daň a vystavuje daňový doklad. Nárok na odpočet není zákonem a priori vyloučen – pokud by tedy příjemce disponoval daňovým dokladem a použil předmětné plnění pro dosahování zdanitelných plnění v souladu s pravidly zákona o dani z přidané hodnoty, měl by nárok na odpočet podle obecných zákonných pravidel.

Ing. Martin Veselý

Daňový a účetní TIP – aktualita, komentáře, dotazy a odpovědi

Copyright © 1995–2025 by biznecircle s.r.o., Verlag Dashöfer, nakladatelství, spol. s r. o. / Vydává Verlag Dashöfer, nakladatelství, spol. s r. o., Evropská 423/178, P. O. Box 124, 160 41 Praha 6 / IČO: 45245681 / tel.: 222 539 333, fax: 222 539 400 / www.dashofer.cz, www.du.cz, e-mail: cikvovska@dashofer.cz / Vedoucí redaktor: Ing. Marek Běhal, odborná redaktorka: Ing. Lucie Čížková / Sazba: FČ / Tisk: POLY+, s.r.o. / Vychází 2x měsíčně. / Cena: Pololetní předplatné 2 730 Kč + DPH, balné a poštovné / Předplatné na další období není třeba objednávat, je automaticky prodlouženo na dalších 12 měsíců. Předplatné je možné zrušit písemně, nejpozději 6 týdnů před uplynutím ročního předplatného, jinak se prodlužuje o další rok. / Všechna práva, zejména právo na titul (název), licenční právo a průmyslová ochranná práva jsou ve výhradním vlastnictví Dashöfer Holding, Ltd. a jsou chráněna autorským zákonem. / Všechna práva jsou vyhrazena, zejména právo na rozmnožování, šíření a překlad. Žádná část díla nesmí být jakoukoliv formou (tiskem, jako

fotokopie, elektronicky nebo jiným způsobem) bez předchozího písemného souhlasu nakladatelství reprodukována anebo s použitím elektronických off-line nebo on-line systémů ukládána do paměti, zpracovávána či šířena. / Informace obsažené v tomto díle byly zpracovány na základě nejlepších poznatků v okamžiku zveřejnění, kvůli neuceleným výsledkům ve výzkumu a jurisdikci však není možno zaručit absolutní bezchybnost. / Za obsah příspěvků ručí jejich autoři. / Redakce zajišťuje zodpovězení případných dotazů předplatitelů zaslání pouze přes formulář na zakaznik.dashofer.cz. Vybrané odpovědi budou uveřejněny v některém z čísel tohoto newsletteru. / Vydávání tohoto periodika povoleno rozhodnutím Ministerstva kultury, č. j. 3974/95, dne 1. 12. 1995. Redakční uzávěrka čísla 3 – 4/2025 byla dne 5. února 2025. ISSN 2336-3665

