|  |
| --- |
| Podkladové materiály |
| Daňové a nedaňové náklady |
| Ing. Jiří Klíma, 2021 |

**§ 23 - Základ daně**

(1) Základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona.

(2) Pro zjištění základu daně se vychází

a) z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví.20)

**Pokyn D 22 - K § 23 odst. 2**

1. Nevýznamné a pravidelně se opakující daňové výdaje, popř. příjmy, které podle právních předpisů upravujících účetnictví není nutno časově rozlišovat, se i pro účely stanovení základu daně z příjmů považují za daňové výdaje, popř. příjmy, u nichž byla dodržena věcná a časová souvislost (§ 23 odst. 1 zákona). Tento postup lze uplatnit u částek, které by se časově rozlišovaly jen mezi dvěma účetními obdobími, s tím, že

- za nevýznamné částky, kdy jejich ponecháním v nákladech či výnosech bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje záměrné upravování výsledku hospodaření, se považuje např. předplatné novin a časopisů, nákup kalendářů nebo diářů na příští období,

- za pravidelně opakující se daňové výdaje, popř. příjmy, se považují pravidelně se opakující částky např. placené pojistné, které se nekryje s účetním (zdaňovacím) obdobím, úhrada za činnost auditorů a daňových poradců vztahující se k předcházejícímu účetnímu (zdaňovacímu) období.

V souladu se zásadami pro vedení účetnictví nelze výše uvedený postup uplatnit v případech, které se řeší pomocí dohadných položek (např. platby za spotřebu elektrické energie, plynu, vody) nebo časovým rozlišením (např. přijaté a placené nájemné, úplata u finančního leasingu, náklady na technický rozvoj, přípravu a záběh výroby).

2. Účtování o dohadných položkách a o rozdílech z toho vyplývajících je součástí výsledků hospodaření v těch účetních obdobích, ve kterých je o těchto částkách účtováno v souladu s právními předpisy upravujícími účetnictví.

3. Kurzové rozdíly zaúčtované v souladu s právními předpisy upravujícími účetnictví na vrub nákladů nebo ve prospěch výnosů, a to jak v průběhu roku, tak k rozvahovému dni, k němuž se zpracovává účetní závěrka, jsou součástí základu daně bez ohledu na to, k jakému výdaji nebo příjmu se vztahují.

4. Pro zjištění základu daně se uplatní částky ovlivňující základ daně k rozhodnému datu, kterým je například v návaznosti na:

a) vydané rozhodnutí soudu datum nabytí právní moci tohoto rozhodnutí,

b) reklamační řízení datum prokazatelného ukončení reklamačního řízení,

c) přiznání slevy či bonusu datum vzniku právního nároku na slevu či bonus; pokud pro dané zdaňovací období vznikne právní nárok na bonus či slevu (není-li známa jejich přesná částka, akceptuje se pro účely daně z příjmů dohadná položka podle bodu 2.),

d) odstoupení od smlouvy datum zrušení smlouvy,

e) vyměření nebo doměření daně správcem daně na základě daňové kontroly nebo postupu k odstranění pochybností datum oznámení rozhodnutí správce daně, tj. den, od kterého je rozhodnutí pro příjemce účinné podle § 101 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“); pokud se jedná o daně, které jsou daňově účinné ke dni zaplacení, je rozhodným datem úhrada vyměřené nebo doměřené daně,

f) doměření daně na základě dodatečného daňového přiznání poslední den lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání; pokud se jedná o daně, které jsou daňově účinné ke dni zaplacení, je rozhodným datem úhrada doměřené daně,

g) dohodu o narovnání datum účinnosti dohody o narovnání, případně datum účinnosti obdobné smlouvy či dohody; pokud v dohodě o narovnání či v obdobné smlouvě či dohodě nabývají jednotlivé části účinnosti k různým datům, je vždy rozhodné datum nabytí účinnosti příslušné části dohody o narovnání nebo jiné obdobné smlouvy či dohody. Týká-li se narovnání věcného práva k věci zapsané do veřejného seznamu, nastávají účinky narovnání zápisem do tohoto seznamu.

**Rozsudky k dohadným položkám (dodělávky)** – 2 Afs 36/2006, 2 Afs 30/2004, 2Afs 203/2006

**Rozsudek k nerealizovaným kurzovým rozdílům** – 5 Afs 56/2012

(7) Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Ustanovení věty první a druhé se nepoužije v případě uzavření smlouvy o výprose nebo o výpůjčce a v případě, kdy sjednaná výše úroků z úvěrového finančního nástroje mezi spojenými osobami je nižší, než by byla cena sjednaná mezi nespojenými osobami, a věřitelem je daňový nerezident nebo člen obchodní korporace, který je daňovým rezidentem České republiky, nebo poplatník daně z příjmů fyzických osob. Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí

a) kapitálově spojené osoby, přitom

1. jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými,

2. jestliže se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami kapitálově spojenými,

b) jinak spojené osoby, kterými jsou osoby

1. kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,

2. kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob,

3. ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,

4. blízké,

5. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

Podíl na základním kapitálu nebo podíl s hlasovacím právem ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, se stanoví jako aritmetický průměr měsíčních stavů. Účast v kontrolní komisi nebo obdobném kontrolním orgánu a provádění kontroly za úplatu se nepovažuje za podílení se na kontrole.

**Pokyn D-22 K § 23 odst. 7**

1. Splnění podmínek uvedených v § 23 odst. 7 zákona se posuzuje v době uzavření smluvního vztahu, přestože v průběhu trvání takto uzavřeného závazkového vztahu přestanou být smluvní strany osobami spojenými ve smyslu tohoto ustanovení.

2. Pro účely posouzení, zda jsou ceny sjednávané mezi spojenými osobami stanoveny v souladu se zněním § 23 odst. 7 zákona, se mj. postupuje dle zásad zakotvených ve Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy vydané OECD (viz Finanční zpravodaj č. 10 z 6. 10. 1997, č. 6 z 30. 6. 1999 a Finanční zpravodaj č. 7 z 27. 12. 2010), zvláště pak v souladu s principem tržního odstupu. Zmíněný princip tržního odstupu lze v rámci České republiky aplikovat také na srovnání podmínek sjednaných či uložených mezi spojenými osobami s podmínkami, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky. Příslušné postupy jsou mimo výše uvedenou Směrnici OECD podrobně rozvedeny v samostatných pokynech Ministerstva financí nebo Generálního finančního ředitelství.

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

**NOZ § 22**

(1) Osoba blízká je příbuzný v řadě přímé, sourozenec a manžel nebo partner podle jiného zákona upravujícího registrované partnerství (dále jen „partner“); jiné osoby v poměru rodinném nebo obdobném se pokládají za osoby sobě navzájem blízké, pokud by újmu, kterou utrpěla jedna z nich, druhá důvodně pociťovala jako újmu vlastní. Má se za to, že osobami blízkými jsou i osoby sešvagřené nebo osoby, které spolu trvale žijí.

**NOZ § 774 Švagrovství**

Vznikem manželství vznikne švagrovství mezi jedním manželem a příbuznými druhého manžela; v jaké linii a v jakém stupni je někdo příbuzný s jedním manželem, v takové linii a v takovém stupni je sešvagřen s druhým manželem. Zanikne-li manželství smrtí jednoho z manželů, švagrovství tím nezaniká.

**ZDP § 19 odst. 1 písm. zk)** úvěrovým finančním nástrojem je vždy

1. úvěr,

2. zápůjčka,

3. dluhopis,

4. vkladní list, vkladový certifikát a vklad jim na roveň postavený a

5. směnka, jejímž vydáním získává směnečný dlužník peněžní prostředky.

**D-334 Pokyn** - **Sdělení k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami**

Č.j.: 39/86 849/2009-393

1.

Úvod

V reakci na současný vývoj v oblasti převodních cen, na požadavky členství České republiky v mezinárodních organizacích, stejně jako na ohlasy daňové veřejnosti, vydává Ministerstvo financí v rámci tohoto sdělení doporučení pro rozsah dokumentace k tvorbě převodních cen mezi spojenými osobami.

Toto sdělení má za úkol zveřejnit standardy při dokumentování správnosti nastavení převodních cen tak, aby byly v souladu s § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP) a článkem 9 většiny dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění (dále jen SZDZ), tedy v souladu s principem tržního odstupu, který je blíže specifikován v Kapitole 1 Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen Směrnice).

Související zásady k aplikaci ustanovení týkajících se převodních cen obecně vychází ze ZDP (především § 23 odst. 7 a dalších ustanovení) a jsou blíže popsány v pokynu D-332 - Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny (č.j.: 39/86 829/2009-393), který lze najít na internetových stránkách české daňové správy www.danovaspravacr.cz.

Každý poplatník by se měl snažit určit převodní ceny pro daňové účely ve shodě s principem tržního odstupu, vycházeje z informací rozumně přístupných v čase stanovení těchto cen. Jeho povinností je potom v rámci prokazování tvrzené daně dostatečně doložit, jak byly tyto ceny vytvořeny a zda by byly vytvořeny stejně i v případě, kdyby byly sjednávány mezi dvěma nezávislými podniky.

Koncept evropské dokumentace k převodním cenám (EU TPD)

Základním principem EU TPD je příprava dokumentace k převodním cenám nadnárodními podniky, a to ve dvou částech:

I. První částí je základní dokumentace (tzv. „Masterfile“), tedy přesně vymezený dokumentační balíček obsahující informace o celé skupině podniků, jednotně použitelný pro všechny členské státy EU. Informace by měly znázorňovat všechny ekonomické skutečnosti a poskytnout celkový přehled o nadnárodní společnosti. V rámci tohoto balíčku je zdokumentována politika převodních cen pro celou skupinu a jsou zde vysvětleny všechny interní obchodní vztahy.

Základní dokumentace (Masterfile) by měla obsahovat hlavně tyto informace:

a) obecný popis podnikatelské činnosti a podnikatelské strategie skupiny podniků, včetně změn podnikatelské strategie ve srovnání s předchozím daňovým rokem;

b) obecný popis organizační, právní a provozní struktury skupiny podniků (včetně organizačního schématu, seznamu členů skupiny a popisu podílu mateřské společnosti v dceřiných společnostech); c) obecný popis spojených osob, které se účastní obchodních vztahů vůči spojeným osobám v EU;

d) obecný popis obchodních vztahů, na nichž se podílejí spojené osoby v EU, tj. obecný popis:

- toku transakcí (hmotného a nehmotného majetku, služeb, financí atd.),

- průběh fakturací,

- rozsah transakcí;

e) obecný popis vykonávaných funkcí, předpokládaných rizik a popis změn funkcí a rizik ve srovnání s předchozím daňovým rokem, např. změny z čistě distribuční společnosti na komisionářskou společnost;

f) vlastnictví nehmotného majetku (patentů, ochranných známek, obchodních značek, know-how apod.) a placené nebo přijímané licenční poplatky;

g) politiku dané skupiny týkající se tvorby převodních cen nebo popis systému převodních cen této skupiny, který ukazuje, že tvorba převodních cen je v souladu s principem tržního odstupu;

h) seznam ujednání o podílení se na nákladech, seznam předběžných cenových dohod (závazných posouzení) a seznam pravidel týkajících se aspektů převodních cen, pokud se vztahují na spojené osoby v EU;

i) závazek každého domácího daňového poplatníka, že na žádost a v přiměřené časové lhůtě poskytne doplňující informace v souladu s vnitrostátními pravidly.

II. Každý podnik ve skupině si navíc připraví dokumentaci specifickou pro konkrétní zemi, požadovanou členským státem v místě své rezidence. Ta by v návaznosti na základní dokumentaci měla obsahovat především:

a) podrobný popis podnikatelské činnosti a podnikatelské strategie podniku, včetně změn podnikatelské strategie ve srovnání s předchozím daňovým rokem;

b) popis obchodních vztahů, kterých se tento podnik účastní:

- tok transakcí (hmotného a nehmotného majetku, služeb, financí atd.),

- průběh fakturací,

- rozsah transakcí;

c) srovnávací analýzu, tj.:

- charakteristické vlastnosti majetku nebo služeb,

- funkční analýzu (vykonávané funkce, používaný majetek, předpokládaná rizika),

- smluvní podmínky,

- ekonomické okolnosti,

- zvláštní obchodní strategie;

d) vysvětlení týkající se výběru a uplatňování metod(y) tvorby převodních cen, tj. proč byla zvolena konkrétní metoda tvorby převodních cen a jak byla uplatněna;

e) případné relevantní informace o vnitřních a/nebo vnějších srovnatelných údajích;

f) popis způsobu začlenění podniku do celoskupinové politiky převodních cen.

Všeobecně by se mělo nechat na uvážení poplatníků, jaké dokumenty zajistí za skupinu jako celek a které dokumenty pak doplní každý podnik sám. Společnost by měla mít možnost zahrnout některé údaje ze specifických informací do dokumentace základní, avšak tyto údaje musí být vždy v takové kvalitě, jako by byly vytvořeny pro dokumentaci specifickou pro konkrétní stát. Základní zásadou by měl tedy zůstat fakt, že podnik by měl nakonec mít k dispozici veškeré dokumenty, které po něm daný stát požaduje.

Dokumentace k převodním cenám je poplatníkem správci daně předkládána v následujících případech:

a) v rámci prokazování daňové povinnosti,

b) při podání žádosti o vydání závazného posouzení na základě § 38 nc ZDP - Závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami,

c) při zahájení řízení vedoucího k vyloučení dvojího zdanění dle smluv o zamezení dvojího zdanění nebo dle Úmluvy o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků spojených podniků 90/436/EHS (dále jen Arbitrážní konvence).

Jak již bylo uvedeno, pro spojené osoby bude použití Masterfile dobrovolné. Tzn. společnosti si samy mohou rozhodnout, zda budou základní dokumentaci skutečně vytvářet za celou skupinu dohromady. V případě, že si tuto možnost skupina spojených osob zvolí, česká daňová správa bude v návaznosti na příslušné zákony aplikovat ustanovení Kodexu chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen pro nadnárodní podniky v EU.

Bez ohledu na to, zda podnik přijme koncept EU TPD a rozhodne se vytvořit základní dokumentaci za celou skupinu jednotně nebo se rozhodne dokumentovat tvorbu svých převodních cen samostatně, předkládaná dokumentace by měla obsahovat tyto informace:

- informace o skupině (případně Masterfile) - popis podnikatelské činnosti, vlastnická a organizační struktura celé skupiny, právní formy spojených osob, informace o spojených osobách podílejících se na obchodních vztazích včetně přehledu hospodářských výsledků jednotlivých spojených osob, rozdělení funkcí ve skupině, rozdělení rizik, přehledy o vlastnictví nehmotného majetku (licence, patenty, know-how apod.) a toku licenčních poplatků, přehled uplatňované politiky převodních cen, seznam ujednání o podílení se na nákladech, přehled uzavřených předběžných cenových dohod (vydaných závazných posouzení) zúčastněných společností, závazek společnosti, že v případě nedostatečného obsahu těchto informací o skupině dodá v přiměřeném čase další důkazy atd. V případě, že se některé výše uvedené okolnosti v blízkém čase změnily či budou měnit, tyto změny by měly být rovněž uvedeny spolu s odůvodněním;

- informace o podniku - přesný popis podnikatelské činnosti, kompletní vlastnická a organizační struktura, hospodářský výsledek z minulých let a příslušné finanční ukazatele, přijaté strategie apod.;

- informace o obchodním vztahu (transakci) - přesný popis předmětu obchodního vztahu (např. přesný popis obchodovaného zboží a služeb), ekonomické a obchodní podmínky, všechny relevantní smlouvy uzavřené mezi dotyčnými subjekty, objem transakce, funkce a rizika spojená s tímto obchodním vztahem, apod. V případě nehmotného plnění (řídící a marketingové služby, poradenství, atd.) je třeba dostatečně popsat charakteristiku poskytovaných služeb, detailněji identifikovat účel služeb a očekávaný užitek z nich plynoucí;

- informace o ostatních okolnostech majících vliv na obchodní vztah - marketingové strategie podniku, zvláštní ekonomické podmínky na trhu, legislativní zvláštnosti, apod.;

- informace o způsobu tvorby převodních cen - jaký způsob byl použit, vysvětlení, proč byl tento způsob zvolen, informace o srovnatelných obchodních vztazích (interních v rámci skupiny či externích probíhajících mezi dvěma srovnatelnými nezávislými podniky), srovnávací analýza dle odstavců 3.1.-3.83 Směrnice;

- informaci o tom, zda je dokumentace vytvořena dle konceptu EU TPD.

Takovýto obsah by měl být pro správce daně dostačující k určení, zda podnik jedná v souladu s principem tržního odstupu a zda tedy jím stanovené převodní ceny odpovídají cenám u srovnatelných obchodních vztahů nezávislých společností. Zároveň jsou tyto požadavky kompatibilní s EU TPD.

Společnost by měla dokumenty archivovat minimálně po dobu, pro kterou lze vyměřit či doměřit daň (§ 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů), a současně po dobu určenou zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (10 resp. 5 let).

V případech mezinárodních transakcí může být tato doba s ohledem na uplatňování mezinárodních smluv delší.

**§ 24 - Náklady daňově uznatelné**

(1) Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.5) Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem20) některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.

**Pokyn D-22 k § 24 odst. 1**

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

**§ 2315 NOZ - Náhrada za převzetí zákaznické základny**

Skončí-li nájem výpovědí ze strany pronajímatele, má nájemce právo na náhradu za výhodu pronajímatele, nebo nového nájemce, kterou získali převzetím zákaznické základny vybudované vypovězeným nájemcem. Nájemce toto právo nemá, byl-li z nájmu vypovězen pro hrubé porušení svých povinností.

**Pokyn D-22 K § 24 odst. 2**

1. Výdaje vymezené v § 24 odst. 2 zákona jsou daňovými výdaji podle § 24 odst. 1 zákona bez ohledu na skutečnost, zda slouží k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů, za předpokladu, že v příslušném ustanovení není omezující podmínka jinými ustanoveními tohoto zákona nebo jiného zvláštního právního předpisu.

(2) Výdaji (náklady) podle [odstavce 1](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252324'&ucin-k-dni='30.12.9999') jsou také

a) odpisy hmotného majetku ([§ 26 až 33](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252326-33'&ucin-k-dni='30.12.9999')),

b) zůstatková cena hmotného majetku ([§ 29 odst. 2](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252329'&ucin-k-dni='30.12.9999')), s výjimkou uvedenou v písmenu c) a [§ 25](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252325'&ucin-k-dni='30.12.9999'), a to u

1. pěstitelských celků, trvalých porostů a zvířat podle přílohy č. 1 k tomuto zákonu, při jejich vyřazení,

2. prodaného nebo zlikvidovaného hmotného majetku, který lze podle tohoto zákona odpisovat; v případě vypořádání hmotného majetku při zániku práva stavby se postupuje obdobně,

3. hmotného majetku předaného povinně bezúplatně podle jiných právních předpisů, snížená o přijaté dotace na jeho pořízení.

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

**Pokyn D-22 k § 24 odst. 2**

3. Ustanovení o neuznání zůstatkové ceny (§ 29 odst. 2 zákona) likvidovaného stavebního díla v § 24 odst. 2 písm. b) zákona jako daňového výdaje se nevztahuje na případ, kdy je stavební dílo (dům, budova, stavba) vyřazováno v důsledku škody, a to i tehdy, je-li toto stavební dílo nahrazováno stavebním dílem novým. Přitom daňovým výdajem je

a) zůstatková cena v plné výši, a to při vyřazení stavebního díla v důsledku škody způsobené živelní pohromou nebo neznámým pachatelem podle potvrzení policie anebo škody vzniklé jako zvýšené daňové výdaje v důsledku opatření stanovených zvláštními předpisy [§ 24 odst. 2 písm. l) zákona],

b) zůstatková cena jen do výše náhrad, a to při vyřazení stavebního díla v důsledku škody v ostatních případech [§ 24 odst. 2 písm. c) zákona].

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

c) zůstatková cena hmotného majetku ([§ 29 odst. 2](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252329'&ucin-k-dni='30.12.9999')) vyřazeného v důsledku škody jen do výše náhrad s výjimkou uvedenou v písmenu l). Obdobně se toto ustanovení vztahuje na zůstatkovou cenu hmotného majetku a nehmotného majetku odpisovaného pouze podle zvláštního právního předpisu,20) jehož účetní odpisy jsou výdajem (nákladem) podle písmene v),

d) členský příspěvek

1. právnické osobě, pokud povinnost členství vyplývá ze zvláštních právních předpisů,

2. právnické osobě, u níž členství je nutnou podmínkou k provozování předmětu podnikání nebo výkonu činnosti,

3. placený zaměstnavatelem za zaměstnance v případě, kdy členství zaměstnance je podmínkou k provozování předmětu podnikání nebo výkonu činnosti zaměstnavatele,

4. organizaci zaměstnavatelů, nebo

5. Hospodářské komoře České republiky a Agrární komoře České republiky,

e) pojistné hrazené poplatníkem, pokud souvisí s příjmem, který je předmětem daně a není od daně osvobozen, a dále pojistné hrazené zaměstnavatelem pojišťovně za pojištění rizika placení náhrady mzdy, platu nebo odměny nebo sníženého platu (snížení odměny) za dobu dočasné pracovní neschopnosti (karantény) podle zvláštního právního předpisu47a),

f) pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem podle zvláštních právních předpisů21). Toto pojistné a příspěvek jsou u poplatníků, kteří vedou účetnictví, výdajem (nákladem), jen pokud byly zaplaceny, a to nejpozději do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období nebo jeho části. Pokud je daňový subjekt povinen podat podle tohoto zákona nebo zvláštního právního předpisu daňové přiznání v průběhu zdaňovacího období, jsou toto pojistné a příspěvek výdajem (nákladem) pouze tehdy, budou-li zaplaceny do termínu pro podání daňového přiznání. Toto pojistné a příspěvek zaplacené po uvedeném termínu jsou výdajem (nákladem) toho zdaňovacího období, ve kterém byly zaplaceny, pokud však již neovlivnily základ daně v předchozích zdaňovacích obdobích. Obdobně to platí pro právního nástupce poplatníka zaniklého bez provedení likvidace, pokud toto pojistné a příspěvek zaplatí za poplatníka zaniklého bez provedení likvidace,

g) výdaje (náklady) na provoz vlastního zařízení k ochraně životního prostředí podle zvláštních předpisů,

h) plnění v podobě

1. nájemného podle právních předpisů upravujících účetnictví, s výjimkou nájemného uvedeného v [§ 25 odst. 1 písm. za)](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252325'&ucin-k-dni='30.12.9999'); u pachtu obchodního závodu je výdajem pouze část pachtovného, která převyšuje účetní odpisy,

2. úplaty u finančního leasingu za podmínky uvedené v [odstavci 4](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252324'&ucin-k-dni='30.12.9999'); přitom u poplatníka, který vede daňovou evidenci, je tato úplata výdajem jen v poměrné výši připadající ze sjednané doby na příslušné zdaňovací období; úplatou je u postupníka i částka jím hrazená postupiteli ve výši rozdílu mezi úplatou u finančního leasingu, která byla postupitelem zaplacena, a úplatou u finančního leasingu, která je u postupitele výdajem podle [§ 24 odst. 6](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252324'&ucin-k-dni='30.12.9999') při postoupení smlouvy o finančním leasingu,

ch) daň z nemovitých věcí pokud byla zaplacena a není součástí ocenění majetku, dále ostatní daně a poplatky s výjimkami uvedenými v [§ 25](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252325'&ucin-k-dni='30.12.9999'). Daň z příjmů a daň darovací zaplacená v zahraničí je u poplatníka uvedeného v [§ 2 odst. 2](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%25232'&ucin-k-dni='30.12.9999') a v [§ 17 odst. 3](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252317'&ucin-k-dni='30.12.9999') výdajem (nákladem) pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně, případně do samostatného základu daně, a to pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle [§ 38f](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252338f'&ucin-k-dni='30.12.9999'). Tento výdaj (náklad) se uplatní ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, následujícím po zdaňovacím období, nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, jehož se týká zahraniční daň, která nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku,

**Pokyn D-22 k § 24 odst. 2**

Ostatními daněmi podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona jsou také

a) daň z přidané hodnoty, pokud tato daň souvisí s daňovými výdaji a

aa) kterou je povinen plátce daně z přidané hodnoty odvést při změně režimu podle § 79a zákona o DPH v souvislosti se zrušením registrace plátce daně, nebo

ab) na kterou neuplatnil plátce daně nárok na odpočet daně podle zákona o DPH,

b) daň z přidané hodnoty nebo část daně z přidané hodnoty, kterou nemůže plátce daně uplatnit jako odpočet daně podle zákona o DPH,

c) daň z přidané hodnoty a spotřební daň, kterou je plátce daně povinen odvést v souvislosti s organizováním reklamních soutěží a propagačních akcí.

6. Daň z přidané hodnoty uvedená v bodě 5. písm. a) je daňovým výdajem, pokud poplatník nezvýší o tuto daň

a) vstupní cenu hmotného a nehmotného majetku v souladu s právními předpisy upravujícími účetnictví; přitom při zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty postupuje podle tohoto pokynu k § 29 zákona bod 2.,

b) hodnotu zásob, vede-li účetnictví.

Daň z přidané hodnoty je vždy součástí vstupní ceny hmotného a nehmotného majetku a hodnoty zásob, nemá-li plátce daně nárok na odpočet daně podle zákona o DPH.

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

8. Zaplacená daň z nabytí nemovitých věcí je daňovým výdajem podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona v případě, že není součástí ocenění dlouhodobého hmotného majetku podle právních předpisů upravujících účetnictví. Daň z nabytí nemovitých věci zaplacená ručitelem za původního vlastníka (převodce) je pro ručitele daňovým výdajem podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona v případě, že byla uhrazena v souladu s ustanoveními § 171 a 172 daňového řádu nebo § 2018 až 2028 občanského zákoníku a zároveň není součástí ocenění dlouhodobého hmotného majetku podle právních předpisů upravujících účetnictví.

9. Daní z příjmů a daní darovací zaplacenou v zahraničí se pro účely ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) zákona rozumí také daň z příjmů a daň darovací zaplacená ve státě, se kterým nemá Česká republika v účinnosti smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

i) rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon22a) a [odstavec 9](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252324'&ucin-k-dni='30.12.9999') pro případy, kdy pohledávka byla nabyta přeměnou131) s výjimkou rezerv vytvářených poplatníky v souvislosti s dosahováním příjmů plynoucích jim podle [§ 10](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252310'&ucin-k-dni='30.12.9999') a s výjimkou rezervy na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů podle zákona upravujícího rezervy pro zjištění základu daně z příjmů,

j) výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na

1. bezpečnost a ochranu zdraví při práci a hygienické vybavení pracovišť, výdaje (náklady) na pořízení ochranných nápojů lze uplatnit v rozsahu stanoveném zvláštními právními předpisy122),

2. pracovnělékařské služby poskytované poskytovatelem těchto služeb v rozsahu stanoveném zvláštními předpisy23) a nehrazeném zdravotní pojišťovnou, na lékařské prohlídky a lékařská vyšetření stanovené zvláštními předpisy,

3. provoz vlastních vzdělávacích zařízení nebo výdaje (náklady) spojené s odborným rozvojem zaměstnanců podle jiného právního předpisu132) a rekvalifikací zaměstnanců podle jiného právního předpisu upravujícího zaměstnanost133), pokud souvisejí s předmětem činnosti zaměstnavatele,

4. provoz vlastního stravovacího zařízení, kromě hodnoty potravin, nebo příspěvky na stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů a poskytované jako nepeněžní plnění až do výše 55 % ceny jednoho jídla za jednu směnu podle [zákoníku práce](ASPI%253A/262/2006%20Sb.%2523), maximálně však do výše 70 % horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin, nebo na peněžitý příspěvek na stravování. Příspěvek na stravování lze uplatnit jako výdaj (náklad), pokud přítomnost zaměstnance v práci během této stanovené směny trvá aspoň 3 hodiny. Příspěvek na stravování lze uplatnit jako výdaj (náklad) na další jedno jídlo za zaměstnance, pokud délka jeho směny v úhrnu s povinnou přestávkou v práci, kterou je zaměstnavatel povinen poskytnout zaměstnanci podle zvláštního právního předpisu, bude delší než 11 hodin. Příspěvek nelze uplatnit na stravování za zaměstnance, kterému v průběhu směny vznikl nárok na stravné podle zvláštního právního předpisu. Za stravování ve vlastním stravovacím zařízení se považuje i stravování zabezpečované ve vlastním stravovacím zařízení prostřednictvím jiných subjektů,

5. práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak,

**Pokyn D-22 k § 24 odst. 2**

12. Za daňové výdaje na bezpečnost a ochranu zdraví při práci a hygienické vybavení pracovišť podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 1. zákona se považují výdaje, které je zaměstnavatel povinen hradit, včetně výdajů na pořízení osobních ochranných pracovních prostředků podle obecně závazných právních předpisů.

13. Vzdělávacími zařízeními podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. zákona se rozumějí pouze zařízení sloužící ke vzdělávání vlastních pracovníků. Za vzdělávací zařízení se považuje i mateřská škola zapsaná do školského rejstříku podle zákona č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon), ve znění pozdějších předpisů. Mateřská škola nezapsaná do školského rejstříku podle školského zákona je pro účely zákona posuzována jako zařízení péče o děti předškolního věku. Daňovými výdaji jsou výdaje související s provozem těchto vzdělávacích zařízení, pokud tato zařízení slouží pouze ke vzdělávání vlastních pracovníků. Jsou-li tato zařízení využívána také ke vzdělávání jiných osob nebo k jiným účelům, lze do daňových výdajů zahrnout pouze část provozních výdajů souvisejících se vzděláváním vlastních pracovníků, stanovenou podle vhodného kritéria (např. lůžkodny, doba trvání jednotlivých činností). Pro část výdajů vynaložených na vzdělávání jiných osob nebo na jiné účely platí § 25 odst. 1 písm. k) zákona a daňové výdaje se uznávají pouze do výše dosažených příjmů.

14. Daňovými výdaji podle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 2. zákona jsou i výdaje na pracovnělékařské prohlídky podle zákona o specifických zdravotních službách.

15. Je-li při školeních zajištěno stravování (oběd nebo občerstvení), je jeho cena bez ohledu na formu uvedenou na pozvánce podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. zákona výdajem zaměstnavatele, který vyslal zaměstnance na školení související s předmětem činnosti zaměstnavatele nebo s pracovním zařazením zaměstnance.

16. Daňovými výdaji na provoz vlastního stravovacího zařízení podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. zákona se rozumějí výdaje spojené s provozem kuchyně s jídelnou, popř. kantýny, a to i tehdy, je-li příprava a výdej jídel zabezpečována jiným subjektem formou služby v tomto vlastním zařízení.

17. Pokud je v zařízení poskytujícím služby veřejného stravování (např. restaurace, hotel) zabezpečováno stravování pro vlastní zaměstnance provozovatele tohoto zařízení a důchodce, kteří byli u poplatníka provozujícího toto zařízení v pracovně právním vztahu při odchodu do důchodu, uznávají se výdaje obdobně jako ve vlastním stravovacím zařízení.

18. Za stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. zákona se považuje stravování smluvně zabezpečené zaměstnavatelem v jiném než ve vlastním stravovacím zařízení nebo ve vlastním zařízení pronajatém na základě nájemní smlouvy. Přitom lze za daňový výdaj považovat příspěvek na jedno jídlo za jednu směnu. Ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. zákona lze použít i v případě stravování zajišťovaného prostřednictvím elektronických karet při dodržení všech zákonem stanovených podmínek. Při zajištění stravování prostřednictvím stravenek nebo elektronických karet se cenou jídla rozumí hodnota stravenky včetně poplatku za zprostředkování jejího nákupu. Pro posouzení doby trvání pracovní směny je rozhodná délka pracovní směny stanovená zaměstnavatelem konkrétnímu zaměstnanci v souladu se zákoníkem práce.

19. Při zajištění závodního stravování prostřednictvím jiných subjektů [§ 24 odst. 2 písm. j) bod 4. zákona] formou dovážení jídel do vlastních výdejen jsou daňovým výdajem kromě příspěvku, který se u plátců daně z přidané hodnoty stanoví z ceny jídla bez daně z přidané hodnoty, také výdaje spojené s dovozem a výdejem jídel.

**KOOV 357/22.02.12 Pracovnělékařská a jiná zdravotní péče** – viz. Příloha

**Rozsudek NSS 7 Afs 33/2013 - stravování**

Zákonodárce zde rozlišuje dvě základní formy zabezpečení stravování pro zaměstnance:

1) provoz vlastního stravovacího zařízení, jímž se rozumí i provoz vlastního stravovacího zařízení prostřednictvím jiných subjektů, a

2) příspěvek na stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů. „Příspěvkem

na stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů“ lze stěží rozumět cokoli jiného než

výdaje (náklady) vynaložené za účelem toho, aby třetí subjekty poskytovaly zaměstnancům

stravování. Konkrétní právní charakter příspěvku či jeho části je v tomto ohledu nerozhodný. Je

tedy lhostejné, zda poplatník od třetích subjektů např. přímo kupuje stravování v jejich

stravovacím zařízení (předplácí zaměstnancům obědy) nebo dává zaměstnancům peníze

v hotovosti s tím, že zaměstnanec musí následně prokázat, že je vynaložil na zajištění svého

stravování, anebo se připojí k některému ze systémů stravenek uplatnitelných v různých

stravovacích zařízeních a ponechává tak zaměstnancům v podstatné míře volbu, kde se budou

stravovat. V každém případě je podle ust. § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. zákona o daních z příjmů

daňově uznatelných pouze 55 % z jím celkově vynaložených výdajů (nákladů), přepočtených

na cenu jednoho jídla, za dodržení maximální hranice vycházející z maximální výše

nezdanitelných cestovních náhrad zaměstnance podle ust. § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních

z příjmů. Pokud tedy poplatník kupuje od zprostředkovatele stravenky v určité hodnotě a platí

za ně vedle jejich nominální hodnoty i určitý poplatek za zprostředkování fungování celého

stravenkového systému, je poplatek za zprostředkování součástí příspěvku poskytovaného

zaměstnanci. Uvedený závěr ostatně plyne i ze smyslu a účelu a ekonomické podstaty

stravenkového systému. Stravenky jsou poukázkami, za něž lze koupit pouze vybrané zboží

a pouze u vybraných prodejců. Jejich smyslem je dát zaměstnanci svobodu volby při výběru

konkrétního stravovacího zařízení, ovšem zároveň zajistit, že stravenky budou utraceny pouze

za stravování. Poplatek za zprostředkování bývá často jedním z atributů celého stravenkového

systému, jenž vytváří mezi jeho účastníky potřebné právní a ekonomické vazby. Samotná

skutečnost, zda konkrétní stravenkový systém obsahuje poplatky za zprostředkování, anebo

nikoli, případně kdo takové poplatky platí a kdo ne, je pro jeho daňověprávní zařazení irelevantní

a je věcí smluvního ujednání účastníků stravenkového systému. Poplatek za zprostředkování,

pokud existuje, je z hledisek ust. § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. zákona o daních z příjmů významný

pouze v případě, je-li placen zaměstnavatelem, neboť pak je zásadně součástí ceny jídla, jejíž

zákonem předepsaná část je daňově uznatelným výdajem (nákladem).

V tomto ohledu je tedy zcela nerozhodné, jak je o různých způsobech zajištění stravování

účtováno a jakou povahu mají stravenky z hlediska účetního (cenina), neboť zákon o daních z příjmů obsahuje autonomní a relativně ucelenou právní úpravu, z níž je zřejmé, co a v jaké míře má být za daňově uznatelný výdaj (náklad) považováno. Ani pokyn D-300, který ve třetí větě bodu 19. výkladu k ust. § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů uvádí, že při zajištění stravování

prostřednictvím stravenek se cenou jídla rozumí hodnota stravenky včetně poplatku

za zprostředkování jejího prodeje, neobsahuje nic, co by se vymykalo rámci zákona. Pouze

pro konkrétní poměrně frekventovaný druh zajištění stravování prostřednictvím stravenek

stvrzuje závěr bez obtíží vyvoditelný z textu zákona.

**Pokyn D-22 k § 24 odst. 2**

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

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

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

k) výdaje (náklady) na pracovní cesty, včetně výdajů (nákladů) na pracovní cestu spolupracujících osob ([§ 13](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252313'&ucin-k-dni='30.12.9999')) a společníků veřejných obchodních společností a komplementářů komanditních společností, a to maximálně ve výši podle zvláštních předpisů,5) pokud není dále stanoveno jinak, přitom

1. na ubytování, na dopravu hromadnými dopravními prostředky, na pohonné hmoty spotřebované silničním motorovým vozidlem zahrnutým v obchodním majetku poplatníka, pořizovaným na finanční leasing, v nájmu nebo užívaným na základě smlouvy o výpůjčce uzavřené s věřitelem na dobu zajištění dluhu převodem vlastnického práva k tomuto vozidlu (s výjimkou uvedenou v bodě 4) a na nezbytné výdaje spojené s pracovní cestou v prokázané výši;

pro stanovení výdajů za pohonné hmoty spotřebované vozidlem, které má elektrický pohon nebo hybridní pohon kombinující spalovací motor a elektromotor, lze použít průměrnou cenu elektřiny stanovenou pro účely poskytování cestovních náhrad podle [zákoníku práce](ASPI%253A/262/2006%20Sb.%2523),

2. zvýšené stravovací výdaje (stravné)5b) při tuzemských pracovních cestách delších než 12 hodin v kalendářním dnu, zahraniční stravné a kapesné při zahraničních pracovních cestách pro poplatníky s příjmy podle [§ 7](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%25237'&ucin-k-dni='30.12.9999'), a to maximálně do výše náhrad vymezených pro zaměstnance v [§ 6 odst. 7 písm. a)](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%25236'&ucin-k-dni='30.12.9999'). Pravidelným pracovištěm pro poplatníky s příjmy podle [§ 7](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%25237'&ucin-k-dni='30.12.9999') se také rozumí sídlo podnikatele nebo místo výkonu jiné činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti,

3. na dopravu vlastním silničním motorovým vozidlem nezahrnutým do obchodního majetku poplatníka ve výši sazby základní náhrady , a to maximálně do výše sazby základní náhrady vymezené pro zaměstnance v [§ 6 odst. 7 písm. a)](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%25236'&ucin-k-dni='30.12.9999'), a náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty.5) Na dopravu vlastním silničním motorovým vozidlem, které není zahrnuto do obchodního majetku poplatníka, ale v obchodním majetku poplatníka zahrnuto bylo, nebo bylo u poplatníka předmětem finančního leasingu a úplatu u finančního leasingu uplatnil (uplatňuje) jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a u silničního motorového vozidla užívaného na základě smlouvy o výpůjčce, s výjimkou smlouvy o výpůjčce uzavřené s věřitelem na dobu zajištění dluhu převodem vlastnického práva k tomuto vozidlu, nebo smlouvy o výprose ve výši náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty. Pro stanovení výdajů za spotřebované pohonné hmoty lze použít ceny stanovené zvláštním právním předpisem vydaným pro účely poskytování cestovních náhrad zaměstnancům v pracovním poměru5c), který je účinný v době konání cesty. Použije-li poplatník ceny vyšší, je povinen je doložit doklady o jejich nákupu. U nákladních automobilů a autobusů se použije sazba základní náhrady pro osobní silniční motorová vozidla, a to maximálně do výše sazby základní náhrady vymezené pro zaměstnance v [§ 6 odst. 7 písm. a)](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%25236'&ucin-k-dni='30.12.9999'),

4. na dopravu silničním motorovým vozidlem zahrnutým do obchodního majetku poplatníka, pořizovaným na finanční leasing, v nájmu nebo užívaným na základě smlouvy o výpůjčce uzavřené s věřitelem na dobu zajištění dluhu převodem vlastnického práva k tomuto vozidlu v prokázané výši a ve výši náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty5) u zahraničních pracovních cest, při kterých výdaje (náklady) na pohonné hmoty nelze prokázat, a to s použitím tuzemských cen pohonných hmot platných v době použití vozidla,

**Pokyn D-22 k § 24 odst. 2**

20. Vozidlem v nájmu podle § 24 odst. 2 písm. k) zákona se rozumí také vozidlo najaté v půjčovně vozidel.

21. Pro účely uplatnění daňových výdajů na pohonné hmoty podle § 24 odst. 2 písm. k) zákona se u plátců daně z přidané hodnoty zahrne do daňových výdajů cena za spotřebované pohonné hmoty bez daně z přidané hodnoty, jestliže je tato uplatňovaná jako odpočet daně z přidané hodnoty.

22. Pro účely uplatnění daňových výdajů na pohonné hmoty podle § 24 odst. 2 písm. k) zákona, pokud správce daně nestanoví jinak, vede poplatník evidenci jízd tak, aby takto vynaložené výdaje mohl prokázat. V evidenci jízd jsou uváděny minimálně tyto údaje: datum jízdy, cíl jízdy, účel jízdy, ujeté kilometry. Dále poplatník vede údaje o typu vozidla, registrační značce (státní poznávací značce), stavu ujetých kilometrů k 1. lednu (případně k datu zahájení činnosti nebo zahájení používání vozidla) a k 31. prosinci kalendářního roku (případně k datu ukončení činnosti nebo ukončení používání vozidla).

23. Vlastním motorovým vozidlem, které není zahrnuto do obchodního majetku poplatníka, ale v obchodním majetku poplatníka zahrnuto bylo, se rozumí vozidlo téhož poplatníka (např. podnikatel vozidlo vyřadil z obchodního majetku a toto vozidlo používá nadále pro vlastní potřebu a zčásti pro podnikání).

24. Náhradou daňových výdajů za spotřebované pohonné hmoty se rozumí částka stanovená v závislosti na počtu ujetých kilometrů, nákupní ceně pohonných hmot a na údaji o spotřebě pohonných hmot pro kombinovaný provoz uvedeném výrobcem nebo dovozcem v technickém průkazu motorového vozidla. Není-li tento údaj v technickém průkazu motorového vozidla uveden, vypočítá se údaj o spotřebě pohonných hmot jako aritmetický průměr z údajů uvedených v technickém průkazu motorového vozidla. Pokud nejsou v technickém průkazu motorového vozidla uvedeny žádné údaje nebo je uveden pouze údaj o spotřebě pohonných hmot podle české státní normy, stanoví se údaj o spotřebě pohonných hmot podle údaje o provozní spotřebě pohonných hmot doplněného do technického průkazu motorového vozidla oprávněným orgánem s odkazem na údaj stanovený autorizovanou zkušebnou. U vozidel kategorie M1, resp. N1 - viz příloha k zákonu č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů, a příloha č. 18 k vyhlášce č. 341/2002 Sb., o schvalování technické způsobilosti a o technických podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích.

**Rozsudek NSS 2 Afs 40/2014 prokázání nákladů na PHM**

[10.] Jak již zdůraznil krajský soud, podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je možné

„výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů odečíst pro zjištění základu

daně pouze ve výši prokázané poplatníkem bez jakýchkoli pochybností.“ Důkazní břemeno

(ve smyslu § 92 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu) k prokázání splnění zákonných podmínek

pro uplatnění výdajů (nákladů) při stanovení základu daně z příjmů tak nese daňový subjekt.

Dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu se zmíněná povinnost daňového subjektu

vztahuje nejen na prokázání jejich skutečného vynaložení, ale i na to, že byly vynaloženy právě

za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů (srov. např. usnesení

rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 18/2006 - 64,

nebo rozsudky ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 - 32, č i z e d ne 3 1. 5. 2007,

č. j. 9 Afs 30/2007 - 73). Jinými slovy, daňový subjekt musí prokázat nejen to, že došlo

k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také to, že se tak stalo (1) za účelem

dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, (2) v tvrzeném rozsahu a (3) za úhradu

odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech.

[11.] V nyní posuzovaném případě nicméně stěžovatel nesplnil hned prvně uvedenou

podmínku, když se spornými staly hotovostní nákupy pohonných hmot na čerpací stanici

Bencalor v Rakvicích do vozidel, která dle stěžovatele sloužila k přepravě zboží, z něhož mu

plynuly zdanitelné příjmy, a jednalo se tedy údajně o daňově uznatelné výdaje ve smyslu cit.

ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jež uplatnil za zdaňovací období roku 2006

a 2007. Jak totiž vyplývá ze správního spisu, správci daně o těchto nákupech vznikly pochybnosti

[ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], které se stěžovateli nepodařilo v průběhu

daňové kontroly, zahájené u stěžovatele dne 19. 10. 2009 (viz protokol

č. j. 100/409/09/298931702056), vyvrátit a prokázat pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy.

Dosavadní, stěžovatelem předložené, důkazy (tachografová kolečka, seznam tankování

pohonných hmot z nádrže Bencalor na čerpací stanici v Rakvicích za jednotlivé kalendářní měsíce

roku 2006 a 2007 s uvedením registrační značky (SPZ) vozidel a množstvím litrů čerpaných

2 Afs 40/2014 z této nádrže a konečné stavy v nádrži Bencalor v letech 2006 a 2007 atp.) tento požadavek nesplňovaly, neboť dle správce daně z nich nebylo možné prokázat, do kterých vozidel byly

pohonné hmoty skutečně tankovány a v jakém množství. Navíc, řada z nich se netýkala

projednávaného případu (např. znalecký posudek, propočet průměrné spotřeby), resp. vykazovala

značné nesrovnalosti (např. stav ujetých kilometrů). Naopak evidence o použití vozidel,

např. záznamy o provozu vozidel, knihy jízd apod. zde zcela absentovaly. Proto správce daně

dospěl k závěru, že stěžovatel „neunesl důkazní břemeno ve smyslu ust. § 92 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu a uplatněním uvedených položek do výdajů ovlivňujících základ daně došlo k porušení ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů“ (str. 22 Zprávy o daňové kontrole č. j. 79690/11/298931702056).

Tento právní závěr posléze k odvolání stěžovatele aproboval jako věcně správný i žalovaný

ve výše citovaných rozhodnutích.

**Pokyn D-22 k § 24 odst. 2**

26. Při využívání motorového vozidla, které je zahrnuto v obchodním majetku poplatníka nebo v nájmu, jak pro služební, tak i pro soukromé účely zaměstnanců, a u kterého proto nemůže být uplatněn paušální výdaj na dopravu [§ 24 odst. 2 písm. zt) zákona], se neuplatňuje režim poměrné výše výdajů, např. podle § 28 odst. 6 zákona, neboť tento režim není uplatňován ani pro poměrnou výši pořizovací ceny motorového vozidla zahrnované podle § 6 odst. 6 zákona do základu daně zaměstnance (společníka), která rovněž není závislá na skutečném fyzickém opotřebení, resp. na počtu ujetých kilometrů. Přitom výdaje za pohonné hmoty jsou daňovým výdajem pouze při použití vozidla pro služební účely.

**KOOV 518/21.3.2018** – Cestovní náhrady při použití elektromobilu

**KOOV 561/29.1.2020** - Daňové aspekty použití plug-in hybridních vozidel pro účely nesouvisející́ s ekonomickou činností zaměstnavatele a jejich dobíjení́ elektrickou energií z vlastní elektrické sítě zaměstnance

l) škody vzniklé v důsledku živelních pohrom nebo škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem anebo jako zvýšené výdaje v důsledku opatření stanovených zvláštními předpisy,

m) výdaje (náklady) na zabezpečení požární ochrany,24)

n) výdaje (náklady) spojené s uchováním výrobních schopností pro zabezpečení obranyschopnosti státu,

o) u poplatníků, kteří vedou daňovou evidenci, uhrazená pořizovací cena20) u pohledávky nabyté postoupením, a to jen do výše příjmů z této pohledávky,

p) výdaje (náklady), k jejichž úhradě je poplatník povinen podle zvláštních zákonů,

r) hodnota cenného papíru při prodeji zachycená v účetnictví v souladu se zvláštním právním předpisem20) ke dni jeho prodeje, s výjimkou uvedenou v písmenech w) a ze) a s výjimkou cenného papíru, u kterého je příjem z jeho převodu osvobozen podle [§ 19 odst. 1 písm. ze)](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252319'&ucin-k-dni='30.12.9999') nebo podle [§ 19 odst. 9](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252319'&ucin-k-dni='30.12.9999'),

s) u poplatníka, který vede účetnictví

1. jmenovitá hodnota pohledávky při jejím postoupení, a to do výše příjmu plynoucího z jejího postoupení,

2. pořizovací cena20) u pohledávky nabyté postoupením, a to do výše příjmu plynoucího z její úhrady dlužníkem nebo postupníkem při jejím následném postoupení.

Příjmy uvedené v bodech 1 a 2 lze zvýšit o vytvořenou opravnou položku nebo rezervu (její část) podle zvláštního zákona22a) a u pohledávky postoupené před dobou splatnosti o diskont připadající na zbývající dobu do doby splatnosti. Výše diskontu se posuzuje podle úrokové sazby obvyklé při poskytování finančních prostředků s odpovídající dobou splatnosti,

t) do výše příjmů z prodeje jednotlivého majetku

1. vstupní cena hmotného majetku vyloučeného z odpisování,

2. vstupní cena hmotného majetku evidovaného u veřejně prospěšného poplatníka, pokud tento hmotný majetek byl využíván k činnostem, z nichž dosahované příjmy nejsou předmětem daně z příjmů,

3. pořizovací cena, vlastní náklady nebo reprodukční pořizovací cena nehmotného majetku určená podle právního předpisu upravujícího účetnictví, jehož účetní odpisy nejsou výdajem (nákladem) podle písmene v),

4. část hodnoty vyvolané investice při jejím prodeji, která není součástí vstupní ceny hmotného majetku,

5. pořizovací cena pozemku, s výjimkou stavby, která je jeho součástí, u poplatníka fyzické osoby,

ta) u obchodní korporace cena pozemku nabytého vkladem člena, který je fyzickou osobou, který neměl pozemek zahrnut v obchodním majetku a vklad uskutečnil do 5 let od nabytí pozemku; touto cenou pozemku se rozumí

1. pořizovací cena, která byla zjištěna u člena obchodní korporace, pokud jej nabyl úplatně,

2. cena podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku ke dni nabytí pozemku členem obchodní korporace, pokud jej nabyl bezúplatně,

tb) zůstatková cena technického zhodnocení odpisovaného nájemcem při ukončení nájmu nebo při zrušení souhlasu vlastníka s odpisováním do výše náhrady výdajů (nákladů) vynaložených na toto technické zhodnocení,

**Pokyn D-22 k § 24 odst. 2**

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

u) daň z příjmů fyzických osob zaplacená plátcem za poplatníka z příjmů uvedených v [§ 10 odst. 1 písm. ch)](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252310'&ucin-k-dni='30.12.9999'), u nichž se uplatňuje zvláštní sazba daně ([§ 36](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252336'&ucin-k-dni='30.12.9999')), je-li výhra nebo cena v nepeněžním plnění, a silniční daň zaplacená jedním z manželů, který je zapsán jako držitel motorového vozidla v technickém průkazu, přičemž vozidlo je používáno pro činnost, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, druhým z manželů, který jako držitel v technickém průkazu zapsán není, a dále silniční daň zaplacená veřejnou obchodní společností za společníky veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společností za komplementáře, kteří pro pracovní cesty používají vlastní vozidlo, daň z nabytí nemovitých věcí zaplacená druhým z manželů při prodeji nemovité věci, která byla ve společném jmění manželů,

v) účetní odpisy,20) s výjimkou uvedenou v [§ 25 odst. 1 písm. zg)](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252325'&ucin-k-dni='30.12.9999'), a to pouze u

1. hmotného majetku,20) který není vymezen pro účely zákona jako hmotný majetek ([§ 26 odst. 2 a 3](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252326'&ucin-k-dni='30.12.9999')); přitom u tohoto majetku nabytého vkladem člena obchodní korporace s bydlištěm nebo sídlem na území České republiky, který byl zároveň u fyzické osoby zahrnut v obchodním majetku a u právnické osoby v jejím majetku, nabytého vkladem obce, pokud tento majetek byl ve vlastnictví obce a byl zahrnut v jejím majetku, nabytého přeměnou131), jsou účetní odpisy výdajem (nákladem) jen do výše zůstatkové ceny20) evidované u vkladatele ke dni vkladu nebo u zanikající nebo rozdělované obchodní korporace ke dni předcházejícímu rozhodný den přeměny bez vlivu ocenění reálnou hodnotou,20),

2. nehmotného majetku20), který se neodpisuje podle tohoto zákona ([§ 32a](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252332a'&ucin-k-dni='30.12.9999')) za podmínky, že byl poplatníkem pořízen úplatně nebo ve vlastní režii za účelem obchodování s ním anebo nabyt vkladem, přeměnou nebo bezúplatně. U nehmotného majetku nabytého vkladem jsou účetní odpisy výdajem (nákladem) jen v případě, že byl tento vkládaný nehmotný majetek u člena obchodní korporace s bydlištěm nebo sídlem na území České republiky pořízen úplatně a zároveň byl u fyzické osoby zahrnut v obchodním majetku a u právnické osoby v jejím majetku; přitom v úhrnu lze u nabyvatele uplatnit účetní odpisy jen do výše zůstatkové ceny20) prokázané u vkladatele ke dni jeho vkladu. U nehmotného majetku nabytého přeměnou jsou účetní odpisy výdajem (nákladem) u nástupnické obchodní korporace jen do výše zůstatkové ceny20) evidované u zanikající nebo rozdělované obchodní korporace ke dni předcházejícímu rozhodný den přeměny bez vlivu ocenění reálnou hodnotou,20) a to za podmínky, že bylo možné uplatňovat odpisy z tohoto nehmotného majetku u zanikající nebo rozdělované obchodní korporace podle tohoto ustanovení. U nehmotného majetku20) vloženého poplatníkem uvedeným v [§ 2 odst. 3](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%25232'&ucin-k-dni='30.12.9999') a [§ 17 odst. 4](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252317'&ucin-k-dni='30.12.9999') lze u nabyvatele uplatnit v úhrnu účetní odpisy jako výdaje (náklady) jen do výše úhrady prokázané vkladatelem. Toto ustanovení se nevztahuje na kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a dluhů v rámci přeměn obchodních korporací, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté dluhy (goodwill),

w) nabývací cena akcie nebo kmenového listu, které nejsou podle právních předpisů upravujících účetnictví oceňovány reálnou hodnotou, a nabývací cena podílu na společnosti s ručením omezeným nebo na komanditní společnosti anebo na družstvu, a to jen do výše příjmů z prodeje této akcie, tohoto kmenového listu nebo tohoto podílu; toto omezení se nepoužije u cenného papíru, který není podle právních předpisů upravujících účetnictví oceňován reálnou hodnotou pouze z toho důvodu, že poplatník daně z příjmů právnických osob je mikro účetní jednotkou podle právních předpisů upravujících účetnictví, nebo daňovým nerezidentem, který je povinen podle právního řádu státu, podle kterého je založen nebo zřízen, vést účetnictví, a příjem z prodeje cenného papíru není přičitatelný jeho stálé provozovně na území České republiky,

x) paušální částky hrazené zaměstnavatelem zaměstnanci podle [§ 6 odst. 8](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%25236'&ucin-k-dni='30.12.9999'),

y) u poplatníků, kteří vedou účetnictví, jmenovitá hodnota pohledávky nebo pořizovací cena pohledávky nabyté postoupením, vkladem a při přeměně obchodní korporace,131) a to za předpokladu, že lze k této pohledávce uplatňovat opravné položky podle písmene i) nebo se jedná o pohledávku, ke které nelze tvořit opravnou položku podle právního předpisu upravujícího tvorbu rezerv a opravných položek pro zjištění základu daně z příjmů pouze proto, že od její splatnosti uplynulo méně než 18 měsíců a u pohledávek nabytých postoupením i v případě, že se jedná o pohledávku se jmenovitou hodnotou v okamžiku vzniku vyšší než 200 000 Kč, ohledně které nebylo zahájeno rozhodčí řízení, soudní řízení nebo správní řízení, za dlužníkem,

1. u něhož soud zrušil konkurs26i) proto, že majetek dlužníka je zcela nepostačující, a pohledávka byla poplatníkem přihlášena u insolvenčního soudu a měla být vypořádána z majetkové podstaty,

2. který je v úpadku nebo jemuž úpadek hrozí26i) na základě výsledků insolvenčního řízení,

3. který zemřel, a pohledávka nemohla být uspokojena ani vymáháním na dědicích dlužníka,

4. který byl právnickou osobou a zanikl bez právního nástupce a věřitel nebyl s původním dlužníkem spojenou osobou ([§ 23 odst. 7](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252323'&ucin-k-dni='30.12.9999')),

5. na jehož majetek, ke kterému se daná pohledávka váže, je uplatňována veřejná dražba,26j) a to na základě výsledků této dražby,

6. jehož majetek, ke kterému se daná pohledávka váže, je postižen exekucí, a to na základě výsledků provedení této exekuce.

Obdobně to platí pro pohledávku nebo její část, a to do výše kryté použitím rezervy nebo opravné položky vytvořené podle zvláštního zákona,22a) nebo která vznikla podle zákona č. [499/1990 Sb.](aspi://module='ASPI'&link='499/1990%20Sb.%2523'&ucin-k-dni='30.12.9999'), o přepočtu devizových aktiv a pasiv v oblasti zahraničních pohledávek a závazků organizací v souvislosti s kursovými opatřeními. Neuhrazenou část pohledávky za dlužníkem se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí, která byla předmětem přepočtu podle zákona č. [499/1990 Sb.](aspi://module='ASPI'&link='499/1990%20Sb.%2523'&ucin-k-dni='30.12.9999'), vznikla do konce roku 1990 a u níž termín splatnosti nastal do konce roku 1994, sníženou o uplatněný odpis pohledávky,22b) lze uplatnit jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů buď jednorázově, nebo postupně s výjimkou pohledávek, které byly nabyty postoupením nebo vkladem.

Neuhrazenou část pohledávky za dlužníkem se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí, která nebyla předmětem přepočtu podle zákona č. [499/1990 Sb.](aspi://module='ASPI'&link='499/1990%20Sb.%2523'&ucin-k-dni='30.12.9999'), nebo nepodléhala ustanovení tohoto odstavce, avšak podléhala režimu financování vývozu v rámci dokončení pohledávek na vládní úvěry podle přílohy č. 2 usnesení vlády České a Slovenské Federativní Republiky č. 192/1991 lze uplatnit jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů buď jednorázově, nebo postupně, s výjimkou pohledávek, které byly nabyty postoupením nebo vkladem. Toto ustanovení se nepoužije, pokud účetní hodnota pohledávky nebo pořizovací cena pohledávky nabyté postoupením byla již odepsána na vrub výsledku hospodaření. U poplatníků, kteří přešli z vedení daňové evidence na vedení účetnictví, se postupuje obdobně,

**Pokyn D-22 k § 24 odst. 2**

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

- zamítnutí insolvenčního návrhu pro nedostatek majetku podle § 144 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon),

- zrušení konkursu po obdržení zprávy insolvenčního správce o splnění rozvrhového usnesení podle § 308 insolvenčního zákona,

- splnění reorganizačního plánu podle § 364 insolvenčního zákona,

- splnění oddlužení podle § 413 insolvenčního zákona.

z) majetek, s výjimkou hmotného majetku podle [§ 26 odst. 2](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252326'&ucin-k-dni='30.12.9999'), dále poskytnuté služby a zásoby, pokud jsou vydány jako plnění restitučních nároků nebo majetkových podílů na transformaci družstev podle zvláštních předpisů,2) vypořádacího podílu na majetku družstva nebo likvidačního zůstatku v případě likvidace družstva a použity k podnikání. Pro stanovení základu daně se výdaje uplatní v hodnotě, ve které byl majetek nebo zásoba vydána nebo služba poskytnuta,

za) náhrada za uvolnění bytu nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, poskytnutá jejím vlastníkem, pokud začne být vlastníkem do 2 let od uvolnění využívána pro činnost, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, nebo nájem a bude takto využívána nejméně po dobu 2 let; za porušení podmínek se nepovažuje prodej jednotky,

zb) výdaje (náklady) na dokončenou nástavbu, přístavbu a stavební úpravy, rekonstrukci a modernizaci jednotlivého majetku, které nejsou technickým zhodnocením podle [§ 33 odst. 1](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252333'&ucin-k-dni='30.12.9999'),

zc) výdaje (náklady), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů a jsou poplatníkem zcela nebo zčásti určeny k přeúčtování jiné osobě nebo je tato osoba povinna je uhradit na základě závazku nebo jiného právního předpisu, a to jen do výše příjmů (výnosů) z tohoto přeúčtování nebo předpisu úhrady za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících; obdobně postupují poplatníci daně z příjmů fyzických osob, kteří nevedou účetnictví,

zd) výdaje (náklady) na pořízení karet, jejichž vlastnictví zakládá nárok na slevy z cen zboží a služeb souvisejících s předmětem činnosti poplatníka, případně je spojené s reklamou jeho činnosti, a to u fyzických osob s příjmy podle [§ 7](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%25237'&ucin-k-dni='30.12.9999') a u poplatníků uvedených v [§ 17](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252317'&ucin-k-dni='30.12.9999'). Pokud jsou tyto karty použitelné i pro osobní potřebu poplatníka, popř. jiných osob nebo pro poskytování slev na výdaje (náklady) uvedené v [§ 25](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252325'&ucin-k-dni='30.12.9999'), lze uplatnit výdaje (náklady) na pořízení karty pouze v poloviční výši,

ze) pořizovací cena směnky při prodeji, o níž je účtováno podle zvláštního právního předpisu20) jako o cenném papíru, zachycená v účetnictví v souladu se zvláštním právním předpisem20) ke dni jejího prodeje, a to jen do výše příjmů z jejího prodeje,

zf) výdaje (náklady) vynaložené po 1. lednu 1997 na restaurování uměleckého díla, a to jen do výše příjmu z jeho prodeje, sníženého o pořizovací cenu tohoto uměleckého díla,

zg) výdaje (náklady) vzniklé v důsledku prokazatelně provedené likvidace zásob materiálu, zboží, nedokončené výroby, polotovarů a hotových výrobků; u léků, léčiv či potravinářských výrobků pouze, pokud je nelze dle zvláštních právních předpisů uvádět dále do oběhu128). K prokázání likvidace je poplatník povinen vypracovat protokol, kde uvede důvody likvidace, způsob, čas a místo provedení likvidace, specifikaci předmětů likvidace a způsob naložení se zlikvidovanými předměty, a dále uvede pracovníky zodpovědné za provedení likvidace,

zh) náhrady cestovních výdajů do výše stanovené zvláštním právním předpisem5),

zi) smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů, jen pokud byly zaplaceny; a dále úroky ze zápůjček a úroky z úvěrů v případě, kdy věřitelem je poplatník uvedený v [§ 2](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%25232'&ucin-k-dni='30.12.9999'), který nevede účetnictví, jen pokud byly zaplaceny,

**Pokyn D-22 k § 24 odst. 2**

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

**§ 1808 NOZ - Závdavek**

(1) Byl-li ujednán závdavek, vyžaduje se, aby byl odevzdán nejpozději při uzavření smlouvy. Závdavkem se potvrzuje uzavření smlouvy a strana, která jej dala, poskytuje jistotu, že dluh splní.

(2) Nesplní-li se dluh z příčiny na straně toho, kdo dal závdavek, může si druhá strana závdavek ponechat. Dala-li tato strana závdavek, má právo požadovat, aby jí buď bylo vydáno dvojnásobně tolik, anebo aby dlužník dluh splnil, nebo, není-li splnění dluhu již možné, náhradu škody.

§ 1809

Dala-li strana závdavek a bylo-li zároveň ujednáno právo odstoupit od smlouvy, aniž se zvlášť ujednalo odstupné, považuje se závdavek za odstupné. Odstoupí-li od smlouvy strana, která závdavek dala, ztrácí právo na jeho vrácení; odstoupí-li strana, která závdavek přijala, vydá druhé dvojnásobně tolik.

zj) vstupní cena etiketovacího zařízení pro povinné značení lihu podle zvláštního právního předpisu, pokud se výrobce nebo dovozce lihu nerozhodne etiketovací zařízení odpisovat podle [§ 26 až 33](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252326-33'&ucin-k-dni='30.12.9999'),

zk) výdaje na civilní ochranu vynaložené se souhlasem nebo na pokyn orgánu krizového řízení,

zl) výdaje (náklady) hrazené uživatelem hmotného majetku, které podle zvláštního právního předpisu20) tvoří součást ocenění hmotného majetku, který je předmětem finančního leasingu, pokud v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě nepřevýší u movitého majetku částku uvedenou v [§ 26 odst. 3 písm. c)](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252326'&ucin-k-dni='30.12.9999'),

zm) odvod do státního rozpočtu z titulu plnění povinného podílu zaměstnávání osob se zdravotním postižením podle zvláštního právního předpisu,80)

zn) výdaje na pořízení nehmotného majetku20) nebo jeho technického zhodnocení u poplatníků s příjmy podle [§ 7](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%25237'&ucin-k-dni='30.12.9999') nebo [§ 9](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%25239'&ucin-k-dni='30.12.9999'), pokud nevedou účetnictví,

zo) výdaje (náklady) vynaložené poplatníkem s příjmy podle [§ 7](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%25237'&ucin-k-dni='30.12.9999') na uhrazení úhrad za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání podle zákona o ověřování a uznávání výsledků dalšího vzdělávání 82a), které souvisí s jeho činností, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti, nejvýše však 10 000 Kč. U poplatníka, který je osobou se zdravotním postižením, lze za zdaňovací období odečíst až 13 000 Kč, a u poplatníka, který je osobou s těžším zdravotním postižením, až 15 000 Kč,

zp) výdaje (náklady) vynaložené v rámci pomoci poskytnuté formou nepeněžního plnění v souvislosti s odstraňováním následků živelních pohrom, ke kterým došlo na území členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor. Tyto výdaje (náklady) nelze současně uplatnit jako nezdanitelnou část podle [§ 15 odst. 1](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252315'&ucin-k-dni='30.12.9999') nebo položku snižující základ daně podle [§ 20 odst. 8](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252320'&ucin-k-dni='30.12.9999'),

zr) výdaje na tvorbu

1. fondu kulturních a sociálních potřeb u veřejně prospěšného poplatníka nebo sociálního fondu u poplatníka, který je veřejnou vysokou školou nebo veřejnou výzkumnou institucí, do procentuální výše úhrnu vyměřovacích základů zaměstnance pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti za zdaňovací období, v jakém lze mzdu zaměstnance uplatnit jako výdaj související s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, která je shodná s procentuální výší základního přídělu, kterým je tvořen fond kulturních a sociálních potřeb,

2. fondu účelově určených prostředků u poplatníka, který je veřejnou vysokou školou nebo veřejnou výzkumnou institucí,

3. fondu provozních prostředků u poplatníka, který je veřejnou vysokou školou,

4. stipendijního fondu u poplatníka, který je vysokou školou,

5. fondů k zabezpečení působnosti České kanceláře pojistitelů vymezené zákonem upravujícím pojištění odpovědnosti z provozu vozidla, s výjimkou výdajů na tvorbu fondu zábrany škod,

zs) výdaje v podobě

1. výdajů na provoz vlastního předškolního zařízení, nebo

2. příspěvku na provoz předškolního zařízení zajišťovaný jinými subjekty pro děti vlastních zaměstnanců,

zt) paušální výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem (dále jen „paušální výdaj na dopravu“), pokud nebyl uplatněn výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem podle písmene k) tohoto odstavce, ve výši 5 000 Kč na jedno silniční motorové vozidlo za každý celý kalendářní měsíc zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém poplatník využíval příslušné silniční motorové vozidlo k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů a současně toto silniční motorové vozidlo nepřenechal ani po část příslušného kalendářního měsíce k užívání jiné osobě. Za přenechání silničního motorového vozidla k užívání jiné osobě se nepovažuje uskutečnění pracovní cesty silničním motorovým vozidlem spolupracující osobou nebo zaměstnancem, který silniční motorové vozidlo nevyužívá i pro soukromé účely. Používá-li poplatník některé silniční motorové vozidlo, u něhož uplatňuje paušální výdaj na dopravu, pouze zčásti k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu, lze na takové silniční motorového vozidlo uplatnit pouze část paušálního výdaje na dopravu stanoveného podle první věty ve výši 80 % této částky (dále jen „krácený paušální výdaj na dopravu“). Pokud poplatník u některého vozidla uplatní v souladu s předchozí větou krácený paušální výdaj na dopravu, potom pro účely tohoto zákona platí, že ostatní vozidla, u nichž poplatník v souladu s tímto ustanovením uplatní paušální výdaje na dopravu, užívá výlučně k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pro účely tohoto zákona se má za to, že poplatník užívá silniční motorové vozidlo, u kterého uplatňuje paušální výdaj na dopravu, výlučně k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů, pokud tak prohlásí, není-li prokázáno jinak. Paušální výdaj na dopravu možno uplatnit nejvýše za 3 vlastní silniční motorová vozidla zahrnutá nebo nezahrnutá do obchodního majetku nebo v nájmu za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání. V průběhu zdaňovacího období nelze měnit způsob uplatnění paušálního výdaje na dopravu na způsob uplatnění výdajů podle písmene k) a naopak. V měsíci pořízení nebo vyřazení silničního motorového vozidla lze uplatnit poměrnou část paušálního výdaje na dopravu. Využívá-li k dosažení, zajištění a udržení příjmů silniční motorové vozidlo, které je ve společném jmění manželů nebo ve spoluvlastnictví, více poplatníků, mohou si v úhrnu uplatnit paušální výdaj na dopravu nejvýše 5 000 Kč. Paušální výdaj na dopravu nemohou uplatnit veřejně prospěšní poplatníci s výjimkou poplatníků, kteří jsou veřejnou vysokou školou, veřejnou výzkumnou institucí, poskytovatelem zdravotních služeb, který má oprávnění k poskytování zdravotních služeb podle zákona upravujícího zdravotní služby, obecně prospěšnou společností nebo ústavem,

zu) motivační příspěvek poskytnutý na základě smluvního vztahu žákovi nebo studentovi připravujícímu se pro poplatníka na výkon profese, a to do výše 5 000 Kč měsíčně, v případě studenta vysoké školy do výše 10 000 Kč měsíčně; motivačním příspěvkem se pro účely tohoto zákona rozumí stipendium, příspěvek na stravování, ubytování, vzdělávání ve vzdělávacích zařízeních související s budoucím výkonem profese, jízdné v prostředcích hromadné dopravy do místa vzdělávání a na pořízení osobních ochranných prostředků a pomůcek poskytovaných nad rámec zvláštních právních předpisů,

zv) jmenovitá hodnota pohledávky, nebo části pohledávky, z úvěru pojištěné u pojistitele se sídlem na území členského státu Evropské unie, která nikdy nevstoupila do základu pro výpočet limitu tvorby bankovních opravných položek podle jiného právního předpisu22a) a ke které banka109) nikdy netvořila opravnou položku podle jiného právního předpisu22a), a to do výše přijatého pojistného plnění; pohledávkou z úvěru se pro účely tohoto ustanovení rozumí pohledávka z titulu

1. jistiny a úroku z úvěru poskytnutého bankou,

2. plnění z bankovní záruky poskytnutého bankou za nebankovním subjektem.

(3) U poplatníků, u nichž zdanění podléhají pouze příjmy z podnikatelské nebo jinak vymezené činnosti, a u veřejně prospěšných poplatníků se jako výdaje (náklady) uznávají pouze výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které jsou předmětem daně.

(4) Výdajem podle [odstavce 1](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252324'&ucin-k-dni='30.12.9999') je také úplata u finančního leasingu, pokud po jeho ukončení je předmět finančního leasingu zahrnut do obchodního majetku.

(5) Pokud je poplatníkem úplatně nabyt majetek, který předtím úplatně užíval, a pokud nejsou splněny podmínky finančního leasingu, je úplata za užívání výdajem podle [odstavce 1](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252324'&ucin-k-dni='30.12.9999') pouze za podmínky, že poplatník zahrne tento majetek do obchodního majetku a cena za nabytí

a) hmotného majetku, který lze odpisovat podle tohoto zákona, nebude nižší než zůstatková cena vypočtená rovnoměrným způsobem podle [§ 31 odst. 1 písm. a)](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252331'&ucin-k-dni='30.12.9999') ze vstupní ceny evidované u vlastníka nebo pronajímatele za dobu, po kterou mohl být tento majetek odpisován; přitom při výpočtu zůstatkové ceny osobního automobilu se vždy vychází ze vstupní ceny včetně daně z přidané hodnoty. Je-li vlastníkem nebo pronajímatelem poplatník, který u pronajímaného hmotného majetku pokračoval v odpisování podle [§ 30 odst. 10](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252330'&ucin-k-dni='30.12.9999'), stanoví se zůstatková cena, jako by ke změně v osobě vlastníka nebo pronajímatele nedošlo,

b) pozemku nebude nižší než cena určená podle zvláštního právního předpisu,1a) platná ke dni nabytí pozemku. Je-li mezi nájemcem a pronajímatelem sjednána dohoda o budoucí koupi pozemku v souvislosti se smlouvou o finančním leasingu stavebního díla umístěného na tomto pozemku, uznává se nájemné do výdajů (nákladů) za podmínky, že bude kupní cena pozemku vyšší než cena určená podle zvláštního právního předpisu1a) ke dni prokazatelného sjednání dohody o budoucí koupi pozemku,

c) hmotného majetku vyloučeného z odpisování ([§ 27](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252327'&ucin-k-dni='30.12.9999')) nebude nižší než cena určená podle zvláštního právního předpisu,1a) platná ke dni sjednání kupní smlouvy,

d) hmotného majetku odpisovaného podle [§ 30b](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252330b'&ucin-k-dni='30.12.9999') nebude nižší než zůstatková cena stanovená podle [§ 30b](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252330b'&ucin-k-dni='30.12.9999') ze vstupní ceny evidované u vlastníka nebo pronajímatele za dobu, po kterou byl tento majetek odpisován; je-li vlastníkem nebo pronajímatelem poplatník, který u tohoto majetku pokračoval v odpisování podle [§ 30 odst. 10](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252330'&ucin-k-dni='30.12.9999'), stanoví se zůstatková cena, jako by ke změně v osobě vlastníka nebo pronajímatele nedošlo.

**ZDP § 23 (3)** Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2

a) se zvyšuje o

3. částky uplatněné v předchozích zdaňovacích obdobích nebo v obdobích, za která se podává daňové přiznání, jako osvobozený bezúplatný příjem veřejně prospěšného poplatníka nebo výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud následně došlo k porušení podmínek pro jejich osvobození nebo uplatnění jako výdaje (nákladu) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to ve zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém k porušení došlo,

(6) Je-li finanční leasing ukončen před uplynutím minimální doby finančního leasingu, je výdajem k dosažení, zajištění a udržení příjmů pouze poměrná část úplaty, která je výdajem (nákladem), připadající ze sjednané doby finančního leasingu na skutečnou dobu finančního leasingu nebo skutečně zaplacená úplata, je-li nižší než poměrná část úplaty, která je výdajem (nákladem), připadající na skutečnou dobu finančního leasingu.

(7) Nabývací cenou se v případě podílů v obchodní korporaci pro účely tohoto zákona rozumí

a) hodnota splaceného peněžitého vkladu člena obchodní korporace,

b) hodnota nepeněžitého vkladu člena obchodní korporace. Hodnota tohoto vkladu se stanoví u člena obchodní korporace, který je

1. poplatníkem uvedeným v [§ 2 odst. 2](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%25232'&ucin-k-dni='30.12.9999'), obdobně jako hodnota nepeněžitého příjmu v době provedení vkladu ([§ 3 odst. 3](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%25233'&ucin-k-dni='30.12.9999')). Hmotný majetek a nehmotný majetek, který byl zahrnut v obchodním majetku poplatníka, se ocení zůstatkovou cenou ([§ 29 odst. 2](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252329'&ucin-k-dni='30.12.9999')) a ostatní majetek pořizovací cenou, je-li pořízen úplatně, vlastními náklady, je-li pořízen ve vlastní režii, nebo cenou určenou podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku1a) ke dni nabytí u majetku nabytého bezúplatně. Je-li vkladem majetek, který nebyl zahrnut do obchodního majetku poplatníka a byl pořízen nebo nabyt v době kratší než 5 let před splacením tohoto vkladu do obchodní korporace, ocení se pořizovací cenou,20) je-li pořízen úplatně, vlastními náklady,20) je-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii, a při nabytí majetku bezúplatně cenou určenou podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku1a) ke dni nabytí; přitom u nemovitých věcí se nabývací cena zvyšuje o náklady prokazatelně vynaložené na jejich opravy a technické zhodnocení před splacením vkladu,

2. poplatníkem uvedeným v [§ 17 odst. 3](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252317'&ucin-k-dni='30.12.9999'), ve výši zůstatkové ceny ([§ 29 odst. 2](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252329'&ucin-k-dni='30.12.9999')) vkládaného hmotného majetku a nehmotného majetku a dále ve výši účetní hodnoty20) ostatního vkládaného majetku,

3. poplatníkem uvedeným v [§ 2 odst. 3](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%25232'&ucin-k-dni='30.12.9999') a v [§ 17 odst. 4](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252317'&ucin-k-dni='30.12.9999'), ve výši přepočtené zahraniční ceny,

c) pořizovací cena20) majetkové účasti v případě nabytí podílu koupí nebo cena určená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku1a) ke dni nabytí v případě nabytí podílu bezúplatně.

Nabývací cena podílu na obchodní korporaci se nemění při změně právní formy obchodní korporace a při fúzi, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní korporace131). Nabývací cena podílu na akciové společnosti se nemění, nemění-li se hodnota vkladu společníka a dochází pouze k výměně jedné akcie za jednu jinou akcii nebo k výměně jedné akcie za více akcií anebo více akcií za jednu akcii; přitom je-li výměnou získán vyšší nebo nižší počet akcií, je nabývací cenou jedné akcie poměrný díl nabývací ceny původní akcie nebo součet nabývacích cen původních akcií. Obdobně to platí pro výměnu jednoho druhu cenného papíru (například zatímního listu, vyměnitelného dluhopisu, prioritního dluhopisu) za akcie, nemění-li se hodnota vkladu společníka. Nabývací cenu podílu na obchodní korporaci lze zvýšit o výdaje (náklady) přímo související s držbou podílu v obchodní korporaci, pokud poplatník prokáže, že podle [§ 25 odst. 1 písm. zk)](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252325'&ucin-k-dni='30.12.9999') nebyly uznány jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. U člena obchodní korporace, který je plátcem daně z přidané hodnoty, lze nabývací cenu podílu na obchodní korporaci, není-li tato obchodní korporace plátcem daně z přidané hodnoty, zvýšit o částku odvedené daně z přidané hodnoty vztahující se k vloženému majetku. Nabývací cena se u poplatníků uvedených v [§ 17](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252317'&ucin-k-dni='30.12.9999') snižuje o doplatek na dorovnání nebo dorovnání v penězích, na který vznikne poplatníkovi nárok podle zvláštního právního předpisu,131) pokud byl tento doplatek na dorovnání nebo dorovnání v penězích zaúčtován v rozvaze. Nabývací cena nedosahuje záporných hodnot. Vkladem se pro účely tohoto zákona rozumí vklad do základního kapitálu včetně jiného plnění ve prospěch vlastního kapitálu. Nabývací cena podílu na obchodní korporaci se dále snižuje o příjmy plynoucí členovi obchodní korporace při snížení základního kapitálu, s výjimkou příjmů podléhajících zvláštní sazbě daně podle [§ 36 odst. 1 písm. b)](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252336'&ucin-k-dni='30.12.9999') bodu 3 nebo [§ 36 odst. 2](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252336'&ucin-k-dni='30.12.9999') a u společníka společnosti s ručením omezeným i o vrácený příplatek vložený společníkem mimo základní kapitál. Nabývací cena se snižuje o ty části, které již byly uplatněny jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů nebo které snížily základ daně pro daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně.

(8) Při prodeji obchodního závodu se nepoužijí ustanovení [odstavce 2](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252324'&ucin-k-dni='30.12.9999'), která omezují uplatnění výdajů (nákladů) výší souvisejících příjmů u jednotlivě prodávaných majetků.

(9) U pohledávky nabyté při přeměně131), nebyla-li nikdy součástí podrozvahových účtů zanikající nebo rozdělované obchodní korporace, pokračuje nástupnická obchodní korporace v odpisu pohledávky 22b) nebo v tvorbě opravné položky,22a) jako by ke změně v osobě věřitele nedošlo, a to maximálně do výše, v jaké by mohla uplatnit odpis nebo tvorbu opravné položky zanikající nebo rozdělovaná obchodní korporace.

(10) Za živelní pohromu se pro účely tohoto zákona považují nezaviněný požár a výbuch, blesk, vichřice s rychlostí větru nad 75 km/h, povodeň, záplava, krupobití, sesouvání půdy, sesuny půdy a skalní zřícení, pokud k nim nedošlo v souvislosti s průmyslovým nebo stavebním provozem, sesouvání nebo zřícení lavin a zemětřesení dosahující alespoň 4. stupně mezinárodní stupnice udávající makroseismické účinky zemětřesení. Výše škody musí být doložena posudkem pojišťovny, a to i v případě, že poplatník není pojištěn, nebo posudkem soudního znalce.

(11) Při prodeji majetku, který se neodpisuje podle tohoto zákona ani podle zvláštního právního předpisu20), nebo obdobného právního předpisu v zahraničí a byl nabyt vkladem, při přeměně, při převodu obchodního závodu podle [§ 23a](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252323a'&ucin-k-dni='30.12.9999'), při fúzi obchodních společností nebo při rozdělení obchodní společnosti podle [§ 23c](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252323c'&ucin-k-dni='30.12.9999'), lze související výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatnit jen do výše jeho hodnoty evidované v účetnictví nebo v daňové evidenci u vkladatele, u zanikající, u rozdělované nebo u převádějící obchodní korporace před oceněním tohoto majetku reálnou hodnotou. Hodnotu majetku evidovanou v účetnictví nebo v daňové evidenci u vkladatele, u zanikající, u rozdělované nebo u převádějící obchodní korporace lze zvýšit o případné opravné položky vytvořené k uvedenému majetku, jejichž tvorba nebyla u vkladatele, u zanikající, u rozdělované nebo u převádějící obchodní korporace pro daňové účely výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, není-li stanoveno v tomto zákoně jinak. Obdobně se postupuje při vyřazení majetku z důvodu spotřeby. Takto stanovený výdaj (náklad) se použije i při následném vkladu, následné přeměně,131) převodu obchodního závodu podle [§ 23a](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252323a'&ucin-k-dni='30.12.9999') nebo fúzi obchodních společností nebo rozdělení obchodní společnosti.

**§ 25 – Náklady daňově neuznatelné**

(1) Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména

a) výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku20) a nehmotného majetku,20) s výjimkou uvedenou v [§ 24 odst. 2](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252324'&ucin-k-dni='30.12.9999'), včetně splátek a úroků z úvěrů a zápůjček spojených s jejich pořízením, jsou-li součástí jejich ocenění,20)

b) výdaje na zvýšení základního kapitálu včetně splácení zápůjček,

c) pořizovací cenu20) cenného papíru s výjimkou uvedenou v [§ 24 odst. 2 písm. r), w) a ze)](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252324'&ucin-k-dni='30.12.9999') a dále s výjimkou opčních listů při uplatnění přednostního práva,

d) pojistné hrazené za člena statutárního orgánu a dalšího orgánu právnické osoby a za jednatele společnosti s ručením omezeným z titulu odpovědnosti za škodu způsobenou společnosti při výkonu funkce,

**Pokyn D-22 k § 25**

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

e) vyplácené podíly na zisku,

f) penále, úroky z prodlení a pokuty s výjimkou uvedenou v [§ 24 odst. 2 písm. zi)](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252324'&ucin-k-dni='30.12.9999'), úroky z posečkané částky, peněžité tresty, přirážky k pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a k pojistnému na veřejné zdravotní pojištění,21) a náklady spojené s trestem uveřejnění rozsudku podle zvláštního právního předpisu,

**NV 351/2013 Výše úroku z prodlení a nákladů spojených s uplatněním pohledávky**

§ 2

Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou pro první den kalendářního pololetí, v němž došlo k prodlení, zvýšené o 8 procentních bodů.

§ 3

Jde-li o vzájemný závazek podnikatelů nebo je-li obsahem vzájemného závazku mezi podnikatelem a veřejným zadavatelem podle zákona upravujícího veřejné zakázky povinnost dodat zboží nebo poskytnout službu za úplatu veřejnému zadavateli, činí minimální výše nákladů spojených s uplatněním každé pohledávky 1 200 Kč.

**NOZ Smluvní pokuta**

§ 2048

Ujednají-li strany pro případ porušení smluvené povinnosti smluvní pokutu v určité výši nebo způsob, jak se výše smluvní pokuty určí, může věřitel požadovat smluvní pokutu bez zřetele k tomu, zda mu porušením utvrzené povinnosti vznikla škoda. Smluvní pokuta může být ujednána i v jiném plnění než peněžitém.

§ 2049

Zaplacení smluvní pokuty nezbavuje dlužníka povinnosti splnit dluh smluvní pokutou utvrzený.

§ 2050

Je-li ujednána smluvní pokuta, nemá věřitel právo na náhradu škody vzniklé z porušení povinnosti, ke kterému se smluvní pokuta vztahuje.

§ 2051

Nepřiměřeně vysokou smluvní pokutu může soud na návrh dlužníka snížit s přihlédnutím k hodnotě a významu zajišťované povinnosti až do výše škody vzniklé do doby rozhodnutí porušením té povinnosti, na kterou se vztahuje smluvní pokuta. K náhradě škody, vznikne-li na ni později právo, je poškozený oprávněn do výše smluvní pokuty.

§ 2052

Ustanovení o smluvní pokutě se použijí i na pokutu stanovenou pro porušení smluvní povinnosti právním předpisem (penále).

g) pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění hrazené veřejnou obchodní společností za společníky této obchodní společnosti, komanditní společností za komplementáře, poplatníkem majícím příjmy ze samostatné činnosti, poplatníkem majícím příjmy z nájmu a pojistné hrazené osobami samostatně výdělečně činnými, které nejsou nemocensky pojištěny a pojistí se na denní dávku při dočasné pracovní neschopnosti u soukromé pojišťovny21a), s výjimkou uvedenou v [§ 24](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252324'&ucin-k-dni='30.12.9999'),

h) nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě

1. příspěvku na kulturní pořady, zájezdy, sportovní akce a tištěné knihy, včetně obrázkových knih pro děti, mimo knih, ve kterých reklama přesahuje 50 % plochy,

2. možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení, s výjimkou zařízení uvedených v [§ 24 odst. 2 písm. j)](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252324'&ucin-k-dni='30.12.9999') bodech 1 až 3,

i) výdaje (náklady) vynaložené na příjmy, které nejsou předmětem daně, na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně a u poplatníků uvedených v [§ 2 odst. 2](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%25232'&ucin-k-dni='30.12.9999') rovněž výdaje (náklady) vynaložené na příjmy vyňaté podle mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, převyšující tyto příjmy; obdobně to platí pro výdaje (náklady) hrazené z prostředků, jejichž zdrojem byl u poplatníka daně z příjmů právnických osob příjem z darování a bezúplatných služeb od daně osvobozený nebo příjem, který nebyl předmětem daně; toto ustanovení se u veřejně prospěšných poplatníků nepoužije pro výdaje vynaložené na úrokové příjmy, které podléhají zvláštní sazbě daně, a pro použití prostředků z kapitálového dovybavení,

j) výdaje nad limity stanovené tímto zákonem nebo zvláštními předpisy,5),23)

k) výdaje (náklady) převyšující příjmy v zařízeních k uspokojování potřeb zaměstnanců nebo jiných osob s výjimkou [§ 24 odst. 2 písm. j)](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252324'&ucin-k-dni='30.12.9999') body 1 až 3, písm. zs) a s výjimkou výdajů (nákladů) na přechodné ubytování zaměstnanců, nejde-li o ubytování při pracovní cestě, poskytované jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnanci v souvislosti s výkonem práce, pokud obec přechodného ubytování není shodná s obcí, kde má zaměstnanec bydliště, přičemž výdaje (náklady) i příjmy se posuzují za každé zařízení k uspokojování potřeb zaměstnanců nebo jiných osob, samostatně,

**Pokyn D-22 k § 25**

4. Za zařízení k uspokojování potřeb zaměstnanců nebo jiných osob podle § 25 odst. 1 písm. k) zákona se považují např. rekreační zařízení, kulturní zařízení, podniková bytová hospodářství, ubytovny a další zařízení, ve kterých jsou zaměstnavatelem poskytovány zaměstnancům služby v rozsahu převyšujícím povinnou péči. Toto ustanovení se nevztahuje na zařízení využívaná v rámci předmětu činnosti poplatníka ke komerčním účelům, tzn. v případech, kdy poplatník provozuje uvedená zařízení v rámci své podnikatelské činnosti (v této souvislosti má pak např. příslušná živnostenská oprávnění).

l) tvorbu rezervních a ostatních účelových fondů, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak, s výjimkou uvedenou v [§ 24 odst. 2 písm. zr)](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252324'&ucin-k-dni='30.12.9999'),

m) plnění ve prospěch vlastního kapitálu s výjimkou uvedenou v [§ 10 odst. 6](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252310'&ucin-k-dni='30.12.9999') a [§ 24 odst. 2 písm. r)](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252324'&ucin-k-dni='30.12.9999') a [w)](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252324'&ucin-k-dni='30.12.9999') a členský příspěvek poskytnutý evropskému hospodářskému zájmovému sdružení se sídlem na území České republiky25a),

n) manka a škody přesahující náhrady s výjimkou uvedenou v [§ 24](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252324'&ucin-k-dni='30.12.9999'),

o) zůstatkovou cenu ([§ 29 odst. 2](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252329'&ucin-k-dni='30.12.9999')) hmotného majetku a nehmotného majetku vyřazeného v důsledku darování nebo bezúplatného převodu, ke kterému není poplatník povinen podle zvláštního právního předpisu. Toto se vztahuje i na hmotný majetek a nehmotný majetek odpisovaný pouze podle zvláštního právního předpisu,20)

p) technické zhodnocení ([§ 33](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252333'&ucin-k-dni='30.12.9999')),

r) daně zaplacené za jiného poplatníka s výjimkou uvedenou v [§ 24 odst. 2 písm. ch)](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252324'&ucin-k-dni='30.12.9999') a [u)](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252324'&ucin-k-dni='30.12.9999'),

s) daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob a obdobné daně zaplacené v zahraničí s výjimkou uvedenou v [§ 24 odst. 2 písm. ch)](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252324'&ucin-k-dni='30.12.9999') a dále odloženou daň podle zvláštního právního předpisu20),

t) výdaje na reprezentaci, kterými jsou zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dar; za dar se nepovažuje reklamní nebo propagační předmět, který je opatřen jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby, jehož hodnota bez daně z přidané hodnoty nepřesahuje 500 Kč a který není s výjimkou tichého vína předmětem spotřební daně,

Judikatura k výdajům na reklamu:

2 Afs 13/2005 – internetová reklama a způsob jejího prokazování.

„V souvislosti s posuzovaným případem se nabízí např. kombinace důkazů prokazujících skutečnost, že v rozhodném období existovala internetová adresa, na níž měla být reklamní prezentace zveřejněna, skutečnost, že existovala samotná reklamní prezentace jako uspořádaný soubor počítačových dat, skutečnost, že na rozhodné období bylo zprostředkovatelem nebo jeho subdodavatelem sjednáno s konkrétním provozovatelem počítače umožňujícího dálkový přístup, že na něm budou zveřejněna data buď přímo stěžovatele nebo alespoň zprostředkovatele za účelem prezentace podnikatelů typově odpovídajících stěžovateli, a skutečnost, že prezentace týkající se stěžovatele a přinejmenším typově odpovídající stěžovatelem tvrzené reklamě byla osobami odlišnými od stěžovatele v rozhodném období přímým vstupem na internet shlédnuta.“

2 Afs 326/2018, 10 Afs 255/2018 – skutečné provedení reklamy, esenciální výdaje, důkazní břemeno

„Úvodem Nejvyšší správní soud uvádí, že se ve své rozhodovací činnosti již setkal s pokusy daňových subjektů uplatnit si jako daňově účinné výdaje na reklamu, jejíž provedení měla prokázat obdobná sada důkazů, jaké nyní předkládá stěžovatel (zejména auditní zprávy a neprůkazné fotodokumentace). Ve všech těchto věcech přitom soud potvrdil závěry daňových orgánů, že daňové subjekty předložením neprokázaly skutečnou realizaci fakturovaných reklamních služeb.“

u) výdaje na osobní potřebu poplatníka; včetně výdajů vynaložených na opravu, údržbu nebo technické zhodnocení majetku sloužícího k činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, který poplatník uvedený v [§ 2](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%25232'&ucin-k-dni='30.12.9999') nezařadí do obchodního majetku podle [§ 4 odst. 4](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%25234'&ucin-k-dni='30.12.9999'),

v) tvorbu opravných položek na vrub nákladů,20) s výjimkou uvedenou v [§ 24](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252324'&ucin-k-dni='30.12.9999'),

w) finanční výdaje (náklady), kterými se pro účely tohoto zákona rozumí úroky z úvěrových finančních nástrojů a související výdaje (náklady), včetně výdajů (nákladů) na obstarání, zpracování úvěrů, poplatků za záruky, pokud je věřitel osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi ([§ 23 odst. 7](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252323'&ucin-k-dni='30.12.9999')), a to ve výši finančních výdajů (nákladů) z částky, o kterou úhrn úvěrových finančních nástrojů od spojených osob v průběhu zdaňovacího období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, přesahuje šestinásobek výše vlastního kapitálu, je-li příjemcem úvěrového finančního nástroje banka nebo pojišťovna, nebo čtyřnásobek výše vlastního kapitálu u ostatních příjemců úvěrových finančních nástrojů. V případě, že podmínkou pro poskytnutí úvěrového finančního nástroje dlužníkovi věřitelem je poskytnutí přímo souvisejícího úvěru, zápůjčky nebo vkladu tomuto věřiteli osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi, považuje se pro účely tohoto ustanovení a vzhledem k tomuto úvěrovému finančnímu nástroji věřitel za osobu spojenou ve vztahu k dlužníkovi,

**Pokyn D-22 k § 25**

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

- náklady na obstarání úvěru (např. znalecký posudek vyžadovaný a vyhotovený bankou, nikoliv posudek vyhotovený jiným subjektem - nutno posuzovat individuálně),

- poplatky za zpracování úvěru (např. poplatky za posouzení žádosti a ohodnocení rizika, administrativní náklady),

- poplatky za bankovní záruky,

- poplatky za přechod k jiné bankovní instituci,

- jiné poplatky přímo související s úvěrovým finančním nástrojem, které by mohly nahrazovat úrokový náklad,

- provize zprostředkovateli zápůjčky,

- poplatky za vedení úvěrového účtu a správu úvěru,

- poplatky za rezervaci prostředků k čerpání,

- poplatky za rezervované nečerpané prostředky,

- poplatky za předčasné splácení úvěru,

- poplatky za změnu typu úrokové sazby nebo typu úročení.

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

- odměna ručiteli (vyjma bankovní záruky a jiných obdobných poplatků bance),

- penále či jiná sankce za nesplácení úvěru,

- kurzové rozdíly,

- náklady na zajištění úvěrového rizika věřitele (např. vyhotovení zástavní smlouvy),

- náklady na zajištění úrokového, měnového nebo jiného rizika dlužníka (např. zajišťovací deriváty),

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

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

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

1) Nejprve se vypočítá poměr:

4 (resp. 6) x SVK

---------------------- < 1

Y

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

4 (resp. 6) x SVK

K = 1 - --------------------

Y

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

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

Neuznatelné úroky = v + t + (K x u),

kde

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

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

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

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

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

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

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

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

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

x) výdaje (náklady) na spotřebované pohonné hmoty a parkovné při pracovní cestě vynaložené v souvislosti s užíváním silničního motorového vozidla, u kterého poplatník uplatní paušální výdaj na dopravu, a 20 % ostatních výdajů (nákladů) s výjimkou odpisů vynaložených v souvislosti se silničním motorovým vozidlem, u kterého je poplatník povinen uplatnit krácený paušální výdaj na dopravu; u silničního motorového vozidla, u kterého poplatník uplatní paušální výdaj na dopravu, nelze dále uplatnit náhradu výdajů za spotřebované pohonné hmoty a sazbu základní náhrady,

y) u poplatníků, kteří jsou účetními jednotkami, dílčí platba příspěvku na zajištění financování, zpracování, využití a odstranění elektroodpadu ze solárních panelů uvedených na trh do 1. ledna 2013 prováděné provozovatelem kolektivního systému,

z) jmenovitá hodnota pohledávky nebo pořizovací cena20) postoupené pohledávky s výjimkou uvedenou v [§ 24](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252324'&ucin-k-dni='30.12.9999') a [§ 10](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252310'&ucin-k-dni='30.12.9999'),

za) nájemné za umělecká díla a výdaje (náklady) za restaurování uměleckých děl, která nejsou součástí staveb a budov, a to u poplatníků, u nichž není výstavní, muzejní a galerijní činnost předmětem činnosti, s výjimkou uvedenou v [§ 24 odst. 2 písm. zf)](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252324'&ucin-k-dni='30.12.9999'),

zb) u poplatníků, kteří nevedou účetnictví výdaje na pořízení uměleckých děl, která nejsou součástí staveb a budov a v jednotlivém případě nepřesáhnou částku 40 000 Kč,

zc) odpis pohledávky22b) nebo tvorbu opravné položky22a) u pohledávky nabyté obchodní korporací na základě vkladu uskutečněného od 1. července 1996, s výjimkou pohledávek uvedených v [§ 24 odst. 9](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252324'&ucin-k-dni='30.12.9999'),

zd) výdaje spojené s úhradou dluhu, s výjimkou dluhu vzniklého z důvodu pořízení hmotného majetku ([§ 26](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252326'&ucin-k-dni='30.12.9999')), vzniklého ve zdaňovacím období, ve kterém poplatník uplatňoval výdaje podle [§ 7 odst. 7](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%25237'&ucin-k-dni='30.12.9999') nebo [§ 9 odst. 4](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%25239'&ucin-k-dni='30.12.9999') a výdaje spojené s úhradou dluhu, o jehož hodnotu byl snížen výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji v některém z minulých zdaňovacích období,

ze) rozdíl, o který částka hrazená postupníkem postupiteli při změně osoby uživatele podle smlouvy o finančním leasingu převyšuje částku úplaty připadající u postupníka na zbývající dobu finančního leasingu sníženou o úplatu jím hrazenou vlastníkovi užívaného majetku v souladu se smlouvou, pokud tento rozdíl není součástí vstupní ceny majetku,

zf) plnění poskytnuté zahraničnímu státnímu úředníkovi nebo zahraničnímu veřejnému činiteli nebo s jejich souhlasem jiné osobě v souvislosti s výkonem jeho funkce, a to ani v případech, kdy se jedná o úředníka státu nebo veřejného činitele působícího ve státě, ve kterém je poskytnutí takového plnění tolerováno nebo není považováno za trestný čin anebo je obvyklé,

zg) účetní odpisy dlouhodobého majetku,20) a hodnota majetku nebo její část zaúčtovaná na vrub nákladů, který není dlouhodobým majetkem podle zvláštního právního předpisu,20) ale zároveň je hmotným majetkem nebo nehmotným majetkem podle [§ 26 až 33](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252326-33'&ucin-k-dni='30.12.9999'),

zh) oceňovací rozdíl vzniklý jinak než koupí, pokud je podle zvláštního právního předpisu20) výdajem (nákladem), není-li v tomto zákoně stanoveno jinak,

zi) kladný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu při nabytí vkladem nebo přeměnou131) a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté dluhy (goodwill), pokud jsou podle zvláštního právního předpisu20) výdajem (nákladem),

zj) výdaje (náklady) z nákupu vlastních akcií pod jmenovitou hodnotou při následném snížení základního kapitálu,

zk) výdaje (náklady) mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti. Úroky z úvěrového finančního nástroje přijatého v období šesti měsíců před nabytím tohoto podílu se považují za výdaj (náklad) přímo související s držbou podílu v dceřiné společnosti po dobu trvání této držby a po dobu, kdy podíl drží osoba, která je s osobou, která úvěrový finanční nástroj přijala, spojenou osobou, pokud poplatník neprokáže, že úvěrový finanční nástroj s držbou tohoto podílu nesouvisí. Případné režijní (nepřímé) náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti se pro účely tohoto ustanovení omezují výší 5 % příjmů z podílů na zisku vyplácených dceřinou společností, pokud poplatník neprokáže, že skutečná výše těchto režijních (nepřímých) nákladů je nižší,

**Pokyn D-22 k § 25**

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

- na výkon působnosti valné hromady dceřiné společnosti mateřskou společností (tzn. má-li tato v dceřiné společnosti 100% podíl),

- spojené s účastí zaměstnance mateřské společnosti, který je současně orgánem nebo členem orgánů dceřiné společnosti, na jednání těchto orgánů nebo na valné hromadě dceřiné společnosti,

- na účast osoby zmocněné k jednání za akcionáře - mateřskou společnost na valné hromadě dceřiné společnosti,

- související s nabídkou převzetí podle § 322 až 341 zákona č. 104/2008 Sb., o nabídkách převzetí a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů,

- jiné náklady na uplatnění akcionářských práv.

13. Z výdajů uvedených v bodě 12. se za výdaje přímo související s držbou podílu v dceřiné společnosti považují výdaje výlučně související s výkonem práva společníka, resp. akcionáře dceřiné společnosti, které jsou držbě konkrétního podílu přímo přiřaditelné, a to zejména

- cestovní výdaje, výdaje na pracovní volno příslušných zaměstnanců, odměna osoby zmocněné k jednání za akcionáře; všechny tyto výdaje se považují za přímé jen v případě, že se vztahují pouze k činnostem osoby vyjmenovaným v bodě 12.,

- správní poplatky za vedení majetkového účtu, poplatek za služby archivní, informační a obchodní,

- odměny organizátorovi regulovaného trhu s investičními nástroji, znalcům, obchodníkům s cennými papíry, inzerce, poplatky centrálnímu depozitáři atd., pokud tyto výdaje souvisejí s nabídkou převzetí podle zákona č. 104/2008 Sb., o nabídkách převzetí a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

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

- poměrná část cestovních výdajů, výdaje na pracovní volno příslušných zaměstnanců, mzdy, odměny osoby zmocněné k jednání za akcionáře; všechny tyto výdaje se v rozsahu jejich poměrné části považují za nepřímé v případě, že se vztahují i k jiným činnostem osoby než k činnostem vyjmenovaným v bodě 12.; poměrnou částí těchto výdajů se rozumí část připadající na činnosti vyjmenované v bodě 12.,

- výdaje na řídící činnost mateřské společnosti vůči dceřiné společnosti,

- výdaje na sběr a vyhodnocování informací o vývoji výsledků veškeré činnosti dceřiné společnosti a o stavu majetku dceřiné společnosti,

- výdaje na telefonické nebo písemné spojení mezi příslušnou osobou a dceřinou společností.

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

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

zl) finanční výdaje (náklady), které plynou z úvěrového finančního nástroje, kde úrok nebo výnos nebo skutečnost, zda se finanční výdaje (náklady) stanou splatnými, závisí zcela nebo převážně na zisku dlužníka,

**Pokyn D-22 k § 25**

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

- závislost výše finančních nákladů na zisku je inverzní, tj. čím vyšší zisk, tím nižší finanční náklady (vyšší ziskovost dlužníka vyjadřuje nižší míru věřitelského rizika, a tedy nižší úrokovou sazbu);

- úrok nebo výnos nebo skutečnost, zda se finanční výdaje stanou splatnými, bude funkcí jiného ekonomického ukazatele než výsledku hospodaření, např. výnosů, odpisů apod.

zm) hodnota nealkoholických nápojů poskytovaných jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti,

**Pokyn D-22 k § 25**

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

zn) pojistné ve výši určené ke krytí budoucích dluhů pojišťovny vyplývajících z pojistné smlouvy uzavřené zaměstnavatelem pro případ dožití se stanoveného věku jeho zaměstnancem nebo dožití se jeho zaměstnancem dohodnuté doby nebo setrvání tohoto zaměstnance v pracovněprávním vztahu k zaměstnavateli po dohodnutou dobu,

zo) členský příspěvek hrazený poplatníkem příjemci, který je u tohoto příjemce osvobozen od daně,

zp) účetní odpisy hmotného a nehmotného majetku odpisovaného pouze podle právních předpisů upravujících účetnictví, který byl nabyt darováním, plněním ze svěřenského fondu nebo z rodinné fundace, a tento příjem byl od daně z příjmů osvobozen nebo nebyl zahrnut do jejího předmětu; obdobně to platí pro zůstatkovou cenu v případě prodeje nebo likvidace tohoto majetku,

zq) hodnotu majetku, který se neodpisuje podle tohoto zákona ani podle právních předpisů upravujících účetnictví, nabytého darováním, plněním ze svěřenského fondu nebo z rodinné fundace, nebo hodnotu bezúplatně přijatých služeb, pokud tento příjem byl od daně osvobozen nebo nebyl zahrnut do jejího předmětu.

(2) Škodou podle [odstavce 1 písm. n)](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252325'&ucin-k-dni='30.12.9999') se rozumí fyzické znehodnocení (poškození nebo zničení) majetku ve vlastnictví poplatníka, a to z objektivních i subjektivních příčin, pokud je majetek v důsledku škody vyřazen. Mankem se rozumí inventarizační rozdíl, kdy skutečný stav je nižší než účetní. Za tyto škody a manka se nepovažují technologické a technické úbytky a úbytky vyplývající z přirozených vlastností zásob vznikající např. rozprachem, sesycháním v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu (přirozené úbytky zásob materiálu, zboží, nedokončené výroby, polotovarů a hotových výrobků), ztratné v maloobchodním prodeji a nezaviněné úhyny zvířat, která nejsou pro účely zákona hmotným majetkem, a to do výše ekonomicky zdůvodněné normy přirozených úbytků a ztratného stanovené poplatníkem. Správce daně může posoudit, zda výše stanovené normy odpovídá charakteru činnosti poplatníka a obvyklé výši norem jiných poplatníků se shodnou nebo obdobnou činností, a o zjištěný rozdíl upravit základ daně. Škodou není prokázaný nezaviněný úhyn nebo nutná porážka zvířete základního stáda.

(3) Do úvěrových finančních nástrojů se pro účely [odstavce 1 písm. w)](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252325'&ucin-k-dni='30.12.9999') nezahrnují úvěrové finanční nástroje, z nichž úroky jsou součástí vstupní ceny majetku, a dále prokazatelně poskytnuté bezúročné úvěrové finanční nástroje. Ustanovení [odstavce 1 písm. w)](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252325'&ucin-k-dni='30.12.9999') a [zl)](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%252325'&ucin-k-dni='30.12.9999') se nevztahují na veřejně prospěšné poplatníky, na organizátora regulovaného trhu a na poplatníky uvedené v [§ 2](aspi://module='ASPI'&link='586/1992%20Sb.%25232'&ucin-k-dni='30.12.9999').