

meritum

Daň z příjmů 2017

Právní stav k 1. 9. 2017



Wolters Kluwer

13. vydání

meritum

Daň z příjmů 2017

Výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 9. 2017



Wolters Kluwer

13. vydání

Vzor citace: *Meritum Daň z příjmů 2017*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, s. 554

Odpovědná redaktorka Tereza Šímová

Autor

RNDr. Ivan Brychta část I, III

Ing. Jiří Vychopeň část II, IV

Upozornění

Všechna práva vyhrazena. Žádná část tohoto díla nesmí být reprodukována nebo kopírována v jakékoliv formě, bez předchozího souhlasu nakladatele. Dílo nebo jeho části nelze přetisknout, ani jinak užít včetně užití v elektronické podobě. Chráněno je textové uspořádání i grafická úprava a zapovídá se i jejich napodobování. Právo na ochranu před nekalou soutěží zůstává nedotčeno.



Wolters Kluwer ČR, a. s.
U Nákladového nádraží 6
130 00 Praha 3
tel.: 246 040 400
fax: 246 040 401
www.wolterskluwer.cz
e-mail: obchod@wolterskluwer.cz

© Wolters Kluwer, a. s. 2017
ISBN: 978-80-7552-750-9 (brož.)
ISBN: 978-80-7552-752-3 (mobi)
ISBN: 978-80-7552-751-6 (pdf)
Vydání třinácté
Sazba: eL-typo
Tisk: Sowa Sp. z o.o., ul. Raszyńska 13,
05-500 Piaseczno, Poland

Obsah této publikace naleznete také v ASPI.



E-kniha k dostání na www.wolterskluwer.cz/obchod

Obsah

Předmluva	VI
Zkratky	VII

ČÁST I Daň z příjmů fyzických osob

DÍL 1 Obecné principy daně z příjmů fyzických osob

KAPITOLA 1	Předmět daně z příjmů fyzických osob, základní pojmy	2
1.1	Co je předmětem daně z příjmů fyzických osob	2
1.2	Co není předmětem daně z příjmů fyzických osob	3
1.3	Osvobození od daně z příjmů fyzických osob	4
1.4	Poplatník a plátce daně z příjmů fyzických osob	5
1.5	Některé další pojmy	6
KAPITOLA 2	Příjmy od daně z příjmů fyzických osob osvobozené	7
2.1	Osvobození úplatných příjmů	7
2.1.1	Osvobození nemovitých věcí	7
2.1.2	Osvobození movitého majetku	9
2.1.3	Osvobození u příjmů z úplatného převodu cenných papírů a obchodních podílů	9
2.1.4	Vybrané ostatní osvobozené úplatné příjmy	11
2.2	Osvobození bezúplatných příjmů	14
2.2.1	Osvobození bezúplatných příjmů z dědění	14
2.2.2	Osvobození bezúplatných příjmů z darování	15
2.2.3	Osvobození bezúplatných příjmů v podobě majetkového prospěchu	16
KAPITOLA 3	Povinnosti vůči správci daně	17
3.1	Místní příslušnost fyzických osob	17
3.2	Registrace k dani z příjmů fyzických osob	18
3.3	Kdy a co podat	19
3.4	Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob	20
3.5	Daňové přiznání v insolvenčním řízení	21
3.6	Daňové přiznání za zůstavitele	22
3.7	Dodatečné daňové přiznání	22
3.8	Placení daně z příjmů fyzických osob	23
KAPITOLA 4	Jak se daň vypočítá	26
4.1	Obecné schéma zdanění fyzické osoby	26
4.2	Daňové sazby	29
4.3	Zvláštní sazba daně	30
KAPITOLA 5	Kontrola ze strany správce daně	31
5.1	Kontrola, lhůty pro doměření	31
5.2	Vybrané sankce ze strany správce daně	34

DÍL 2	Daň z příjmů OSVČ
--------------	--------------------------

KAPITOLA 1	Obecné principy stanovení základu daně z příjmů OSVČ	36
	1.1 Rozdělení příjmů OSVČ	36
	1.2 Princip stanovení základu daně z příjmů OSVČ	37
KAPITOLA 2	Vedení účetnictví	38
	2.1 Koho se vedení účetnictví týká	38
	2.2 Odkazy na zákonné normy, které je nutno dodržet	41
KAPITOLA 3	Daňová evidence	41
	3.1 Koho se daňová evidence týká	41
	3.2 Základní principy	42
	3.3 Problematika přechodu na daňovou evidenci	43
KAPITOLA 4	Daň stanovená paušální částkou	44
	4.1 Koho se daň stanovená paušální částkou týká	44
	4.2 Procesní postup	45
	4.3 Výhody a nevýhody	46
KAPITOLA 5	Daňové výdaje stanovené procentem z příjmů	46
	5.1 Koho se týkají daňové výdaje stanovené procentem z příjmů	46
	5.2 Způsob stanovení procentních výdajů	48
KAPITOLA 6	Společnost (bez právní osobnosti)	49
	6.1 Smluvní vztah	49
	6.2 Vklady (vnosy) do společnosti, majetek získaný činností	50
	6.3 Co a jak lze rozdělit	51
KAPITOLA 7	Spolupracující osoby	52
	7.1 Osoby, na které lze rozdělit příjmy a výdaje	52
	7.2 Co lze rozdělit, limit rozdělení	53
	7.3 Oznamovací povinnost	54
	7.4 Ostatní aspekty spolupráce (placení a rozdělení pojistného, zálohy)	54
KAPITOLA 8	Další speciální ustanovení o zdanění příjmů OSVČ	55
	8.1 Postup u společníka veřejné obchodní společnosti	55
	8.2 Postup u komplementáře komanditní společnosti	56
	8.3 Speciální ustanovení pro příjmy autorů	56
KAPITOLA 9	Ukončení samostatné činnosti	57

DÍL 3	Daň z příjmů zaměstnanců
--------------	---------------------------------

KAPITOLA 1	Obecné principy stanovení základu daně z příjmů zaměstnanců	59
	1.1 Vymezení příjmů ze závislé činnosti	59
	1.2 Nepeněžní příjmy	60
	1.3 Princip zdanění	61
	1.4 Pojistné z mezd	63

KAPITOLA 2	Kdo daň platí	65
	2.1 Zaměstnanec, zaměstnavatel	65
	2.2 Zahraniční zaměstnavatel	65
KAPITOLA 3	Co není předmětem daně, paušální náhrady	66
	3.1 Obecně k tomu, co není předmětem daně	66
	3.2 Náhrady cestovních výdajů	66
	3.3 Ochranné pracovní prostředky, pracovní oblečení	68
	3.4 Zálohy poskytnuté zaměstnanci, náhrada výdajů	69
	3.5 Náhrady za vlastní nářadí	69
	3.6 Vytváření pracovních podmínek zaměstnavatelem	69
	3.7 Paušalizace náhrad	70
KAPITOLA 4	Osvobození od daně	71
	4.1 Obecně k osvobozeným příjmům zaměstnance	71
	4.2 Vzdělávání zaměstnanců	71
	4.3 Stravování zaměstnanců, poskytování nápojů	72
	4.4 Plnění z fondů, ze zisku nebo jako nedaňový náklad	72
	4.5 Zápůjčky zaměstnancům	74
	4.6 Příspěvek na spoření na penzi a soukromé životní pojištění ...	74
	4.7 Přechodné ubytování	76
	4.8 Ostatní osvobozená plnění	76
KAPITOLA 5	Srážková daň	77
	5.1 Koho se srážková daň týká	77
	5.2 Princip stanovení srážkové daně	77
	5.3 Výhody a nevýhody, roční zúčtování	78
KAPITOLA 6	Vybírání daně srážením záloh	79
	6.1 Výpočet měsíčních záloh	79
	6.2 Prohlášení poplatníka k uplatnění měsíčních slev na dani ...	81
	6.3 Povinnost odvodu záloh	81
KAPITOLA 7	Roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění	82
	7.1 Koho se týká	82
	7.2 Co podepsat a doložit	83
	7.3 Způsob provedení ročního zúčtování	83
KAPITOLA 8	Povinnosti zaměstnavatele	84
	8.1 Základní povinnosti zaměstnavatele	84
	8.2 Roční vyúčtování	85
	8.3 Další povinnosti plátce	86
KAPITOLA 9	Kontrola	87
	9.1 Způsob prokazování nezdanitelných částek, slev a zvýhodnění	87
	9.2 Prokázání nezdanitelných částí základu daně	88
	9.3 Prokázání slev na dani	89
	9.4 Prokázání daňového zvýhodnění	90
	9.5 Možnosti při chybně sražené dani nebo chybně vyplaceném daňovém bonusu	91
KAPITOLA 10	Postup ve vybraných případech	93
	10.1 Zdaňování příjmů při zaměstnávání na dohody	93
	10.2 Zdaňování příjmů při zaměstnávání cizinců	94

DÍL 4	Daň z příjmů z kapitálového majetku
--------------	--

KAPITOLA 1	Obecné principy stanovení základu daně z příjmů z kapitálového majetku	95
1.1	Vymezení příjmů z kapitálového majetku	95
1.2	Příjem ze spoření na penzi	96
1.3	Plnění a jiný příjem ze soukromého životního pojištění	96
KAPITOLA 2	Zdanění příjmů z kapitálového majetku	97
2.1	Princip zdanění	97
2.2	Zdanění v dílčím základu daně	97
2.3	Zdanění zvláštní sazbou daně	98
2.4	Zdanění v případě manželů	98

DÍL 5	Daň z příjmů z nájmu
--------------	-----------------------------

KAPITOLA 1	Obecné principy stanovení základu daně z příjmů z nájmu	99
1.1	Vymezení příjmů z nájmu	99
1.2	Příjmy z nájmu v případě spoluvlastnictví	100
1.3	Nepeněžní příjmy v případě nájmu	101
1.4	Příjem z pachtu obchodního závodu	103
KAPITOLA 2	Zdanění příjmů z nájmu	104
2.1	Základ daně u příjmů z nájmu	104
2.2	Vykazování příjmů a výdajů	104
2.2.1	Uplatňování skutečných výdajů bez vedení účetnictví	105
2.2.2	Vedení účetnictví	105
2.2.3	Výdaje procentem z příjmů	106

DÍL 6	Daň z ostatních příjmů
--------------	-------------------------------

KAPITOLA 1	Obecné principy stanovení základu daně z ostatních příjmů	108
1.1	Příležitostné příjmy	108
1.2	Převod věcí	109
1.3	Převod účasti na obchodní korporaci	110
1.4	Zděděná práva	111
1.5	Výživné, důchody, renta, výsluhy	111
1.6	Podíl na likvidačním zůstatku a vypořádací podíl	112
1.7	Příjem z rozpuštění rezervního fondu	113
1.8	Výhry a ceny	113
1.9	Ukončení účasti na společnosti	115
1.10	Převod jmění nebo vypořádání	115
1.11	Jednorázové náhrady práv s povahou opakovaného plnění	116
1.12	Ostatní příjmy – bezúplatné	116
1.13	Porušení podmínek pro nezdanitelné části základu daně	117
KAPITOLA 2	Zdanění ostatních příjmů	118
2.1	Základ daně u ostatních příjmů	118
2.2	Zdanění ostatních příjmů u manželů	119

2.3	Zdanění zvláštní sazbou	119
2.4	Osvobození ostatních příjmů	120

ČÁST II Daň z příjmů právnických osob

KAPITOLA 1	Vymezení právnických osob	121
1.1	Právnické osoby podle občanského zákoníku	121
1.2	Obchodní korporace	123
KAPITOLA 2	Poplatníci daně z příjmů právnických osob	124
2.1	Vymezení poplatníků daně z příjmů právnických osob	124
2.2	Veřejně prospěšný poplatník	126
2.3	Základní investiční fond	127
2.4	Registrační povinnost poplatníků daně z příjmů právnických osob	128
2.5	Obchodní majetek poplatníka daně z příjmů právnických osob	129
KAPITOLA 3	Předmět daně z příjmů právnických osob	130
3.1	Co je a co není předmětem daně	130
3.2	Zvláštní ustanovení o předmětu daně veřejně prospěšných poplatníků	133
3.3	Zvláštní ustanovení o předmětu daně osobních obchodních společností a jejich společníků	134
KAPITOLA 4	Osvobození od daně z příjmů právnických osob	135
4.1	Osvobození od daně	135
4.2	Osvobození bezúplatných příjmů	142
KAPITOLA 5	Zdaňovací období	144
5.1	Vymezení zdaňovacího období	144
KAPITOLA 6	Výpočet daně z příjmů právnických osob	147
6.1	Základ daně z příjmů právnických osob	147
6.2	Položky snižující základ daně z příjmů právnických osob	148
6.3	Samostatný základ daně	150
6.4	Sazba a výpočet daně z příjmů právnických osob	151
KAPITOLA 7	Společný systém zdanění při převodu obchodního závodu, výměně podílů, fúzi a rozdělení	152
7.1	Převod obchodního závodu na obchodní korporaci	152
7.2	Výměna podílů	153
7.3	Fúze a rozdělení obchodních korporací	154
KAPITOLA 8	Přiznání k dani z příjmů právnických osob	157
8.1	Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období	157
8.2	Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za období, za které se podává daňové přiznání	158
8.3	Výjimky z povinnosti podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob	159
8.4	Výjimka z oznamovací povinnosti	159
8.5	Podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob	159

KAPITOLA 9	Placení daně z příjmů právnických osob	160
9.1	Splatnost daně z příjmů právnických osob	160
9.2	Způsob placení daně z příjmů právnických osob	160
9.3	Zálohy na daň z příjmů právnických osob	161

ČÁST III Daňové a nedaňové výdaje, úpravy daňového základu

DÍL 1 Daňové výdaje (náklady)

KAPITOLA 1	Pojistné, odvody, ostatní platby ze zákona, daně, poplatky ...	164
1.1	Pojistné sociální, zdravotní z mezd	164
1.2	Pojistné na sociální a zdravotní pojištění u fyzických osob ...	165
1.3	Pojistné ostatní	168
1.4	Odvod při nezaměstnání povinného podílu občanů se zdravotním postižením	169
1.5	Daně a poplatky, povinnosti ze zákona	170
1.6	Náhrada mzdy při dočasné pracovní neschopnosti či karanténě	173
KAPITOLA 2	Rezervy a opravné položky	174
2.1	Obecné vymezení nákladu, zásady tvorby	174
2.2	Rezervy	175
2.3	Opravné položky k pohledávkám	179
KAPITOLA 3	Výdaje ve spojitosti s pohledávkami	183
3.1	Obecné principy stanovení výdajů ve spojitosti s pohledávkami	183
3.2	Odpis pohledávky	183
3.3	Postoupení pohledávky	185
3.4	Smluvní pokuty a penále	187
KAPITOLA 4	Výdaje na pracovní cesty	188
4.1	Náhrady cestovních výdajů zaměstnanců	188
4.1.1	Obecné vymezení náhrad cestovních výdajů	188
4.1.2	Stravné v tuzemsku	189
4.1.3	Stravné v zahraničí	191
4.1.4	Jízdní náhrady	195
4.1.5	Ostatní náhrady cestovních výdajů	197
4.1.6	Speciální případy náhrad cestovních výdajů	199
4.2	Cestovní náhrady v ostatních případech	200
4.3	Paušální výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem ...	201
KAPITOLA 5	Pracovní a sociální podmínky zaměstnanců	204
5.1	Závodní stravování	204
5.1.1	Obecné principy pro poskytování závodního stravování	204
5.1.2	Neorganizované stravování	205
5.1.3	Vlastní stravovací zařízení	206
5.1.4	Stravování zajišťované prostřednictvím jiného subjektu	207
5.2	Další výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky	208
KAPITOLA 6	Ostatní případy konkrétních daňových výdajů (nákladů)	211
6.1	Příspěvky právnickým osobám	211
6.2	Odstupné za uvolnění bytu nebo bytové jednotky	213
6.3	Smluvní sankce, pokuty a úroky	213

6.4	Výdaje na slevové karty	214
6.5	Výdaje (náklady) vynaložené ve společenském zájmu	214
6.6	Povinné výdaje (náklady) podle zvláštních předpisů	215
6.7	Škody a manka	215
6.8	Likvidace nepotřebných zásob	216
6.9	Další nerozlišené konkrétní výdaje (náklady)	216
KAPITOLA 7	Daňové výdaje (náklady) vymezené zákonem obecně	218
7.1	Obecné principy posuzování daňových výdajů (nákladů) ...	218
7.2	Příklady obecně vymezených výdajů	219

DÍL 2	Nedaňové výdaje (náklady)
--------------	----------------------------------

KAPITOLA 1	Shrnutí problematiky nedaňových výdajů (nákladů)	222
1.1	Obecné principy vymezení nedaňových výdajů (nákladů) ...	222
1.2	Výdaje při uplatňování nákladů procentem z příjmů	223
1.3	Limitované výdaje (náklady)	223
1.4	Nedaňové výdaje (náklady) v souvislosti s pořizováním majetku	224
KAPITOLA 2	Úroky a jiné finanční náklady	226
2.1	Finanční náklady při nízké kapitalizaci	226
2.2	Úroky z odložených částek daní	228
2.3	Ostatní případy	229
KAPITOLA 3	Vlastní kapitál a daně	230
3.1	Nedaňové náklady spojené s vlastním kapitálem	230
3.2	Daně zaplacené za jiného poplatníka	230
KAPITOLA 4	Sankce	231
KAPITOLA 5	Další vybrané nedaňové výdaje (náklady)	232
5.1	Reprezentace a dary	232
5.2	Pohledávky, opravné položky a odpisy pohledávek	233
5.3	Oceňovací rozdíl a goodwill	234
5.4	Dílčí platba příspěvku na likvidaci solárních panelů	235

DÍL 3	Položky upravující základ daně
--------------	---------------------------------------

KAPITOLA 1	Úprava základu daně	236
1.1	Obecné zásady stanovení základu daně	236
1.2	Položky, o které se základ daně sníží	237
1.3	Položky, o které lze základ daně snížit	239
1.4	Položky, které se do základu daně nezahrnou	241
1.5	Položky, o které se základ daně zvýší	242
1.6	Úpravy základu daně u spojených osob	246
1.7	Úpravy základu daně v ostatních speciálních případech	248
KAPITOLA 2	Snížení základu daně u fyzických osob (mimo dary)	248
2.1	Obecně ke snížení základu daně	248
2.2	Úroky ze stavebního spoření, hypotečních úvěrů a jim podobných produktů	249
2.3	Spoření na penzi	250
2.4	Soukromé životní pojištění	251

	2.5	Príspevek odborovému svazu.....	252
	2.6	Úhrada za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání....	252
KAPITOLA 3		Odčitatelné položky	253
	3.1	Obecné možnosti odpočtu	253
	3.2	Odpočet na podporu výzkumu a vývoje	254
	3.3	Odpočet na podporu odborného vzdělávání.....	255
KAPITOLA 4		Bezúplatná plnění (dary)	257
	4.1	Obecné předpoklady pro odpočet hodnoty bezúplatných plnění (darů)	257
	4.2	Okruh příjemců a účel poskytnutí bezúplatného plnění....	258
	4.3	Poskytnutí bezúplatných plnění u veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti	259
KAPITOLA 5		Odpočet ztráty z předchozích období.....	260
	5.1	Dokdy lze ztrátu uplatnit	260
	5.2	Daňová ztráta	260
	5.3	Uplatnění ztráty u fyzické osoby	262
	5.4	Uplatnění ztráty u právnické osoby	262
KAPITOLA 6		Aplikace snížení základu daně	264
DÍL 4		Položky snižující daň, zápočet záloh a daní zaplacených v zahraničí	
KAPITOLA 1		Slevy na dani.....	265
	1.1	Přehled slev na dani z příjmů	265
	1.2	Slevy na zaměstnance se zdravotním postižením	265
	1.2.1	Možnosti slevy na zaměstnance se zdravotním postižením.....	265
	1.2.2	Případy, kdy období spadá do jednoho kalendářního roku	266
	1.2.3	Případy, kdy období spadá do více kalendářních roků	268
	1.2.4	Výpočet ve speciálních případech, výjimky.....	268
KAPITOLA 2		Investiční pobídky	269
	2.1	Podmínky pro získání slevy	269
	2.2	Výše slevy pro nového investora	270
	2.3	Výše slevy pro existující podnikatelský subjekt	271
	2.4	Předčasné ukončení čerpání slevy	272
	2.5	Nedodržení podmínek pro slevy	273
KAPITOLA 3		Osobní slevy na dani u fyzické osoby	274
	3.1	Sleva na dani na poplatníka.....	274
	3.2	Sleva na dani na invaliditu a na studenta.....	274
	3.3	Sleva na dani na manžela (manželku) a jeho (její) invaliditu...	275
	3.4	Sleva za umístění dítěte.....	276
	3.5	Sleva za evidenci tržeb.....	277
KAPITOLA 4		Daňové zvýhodnění (daňový bonus).....	278
	4.1	Obecné podmínky pro poskytnutí daňového zvýhodnění...	278
	4.2	Způsob aplikace.....	280
	4.3	Daňové zvýhodnění (daňový bonus) u zaměstnance.....	281

KAPITOLA 5	Daň zaplacená v zahraničí	283
5.1	Obecné principy zohlednění daně zaplacené v zahraničí	283
5.2	Principy vyloučení dvojího zdanění	284
5.2.1	Metody zápočtu	285
5.2.2	Metody vynětí	285
5.2.3	Speciální případy	286
KAPITOLA 6	Daň (záloha na daň) zaplacená v tuzemsku	287

ČÁST IV	Majetek a zásoby
----------------	-------------------------

DÍL 1	Hmotný majetek
--------------	-----------------------

KAPITOLA 1	Obsahové vymezení hmotného majetku	289
1.1	Samostatné hmotné movité věci	290
1.2	Soubory hmotných movitých věcí	293
1.3	Stavby, budovy, domy a jednotky	294
1.4	Pěstitelské celky trvalých porostů	296
1.5	Dospělá zvířata a jejich skupiny	297
1.6	Jiný majetek	298
KAPITOLA 2	Odpisování hmotného majetku	301
2.1	Základní principy odpisování hmotného majetku	301
2.2	Pokračování v odpisování započatém původním odpisovatelem	306
2.3	Vstupní cena hmotného majetku	308
2.4	Zatřídění hmotného majetku do odpisových skupin	314
KAPITOLA 3	Způsoby odpisování hmotného majetku	316
3.1	Základní postupy při odpisování hmotného majetku	316
3.2	Rovnoměrný způsob odpisování hmotného majetku	320
3.3	Zrychlený způsob odpisování hmotného majetku	323
3.4	Ostatní způsoby odpisování hmotného majetku	326
KAPITOLA 4	Technické zhodnocení u hmotného majetku odpisovaného	328
4.1	Obecné principy technického zhodnocení	328
4.2	Odpisování technického zhodnocení vlastníkem	332
4.3	Odpisování technického zhodnocení nájemcem nebo uživatelem	335
4.4	Specifické případy technického zhodnocení	339
KAPITOLA 5	Odpisování hmotného majetku ve speciálních případech	341
KAPITOLA 6	Vyřazení hmotného majetku odpisovaného	343
6.1	Prodej hmotného majetku	344
6.2	Likvidace hmotného majetku	345
6.3	Vyřazení hmotného majetku z důvodu škody	347
6.4	Ostatní případy vyřazení hmotného majetku	349
KAPITOLA 7	Hmotný majetek neodpisovaný	352
KAPITOLA 8	Technické zhodnocení hmotného majetku neodpisovaného ...	358
KAPITOLA 9	Vyřazení hmotného majetku neodpisovaného	358
KAPITOLA 10	Opravy a údržba hmotného majetku	361
10.1	Obecné principy oprav a údržby	361
10.2	Opravy hmotného majetku prováděné nájemcem	364
10.3	Ostatní případy oprav hmotného majetku	365

DÍL 2	Nehmotný majetek	
KAPITOLA 1	Obsahové vymezení nehmotného majetku	367
KAPITOLA 2	Odpisování nehmotného majetku	372
	2.1 Odpisování nehmotného majetku zaevidovaného do 31. 12. 2000	372
	2.2 Odpisování nehmotného majetku zaevidovaného od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2003	372
	2.3 Odpisování nehmotného majetku zaevidovaného od 1. 1. 2004	373
KAPITOLA 3	Technické zhodnocení nehmotného majetku	375
KAPITOLA 4	Vyřazení nehmotného majetku	379
DÍL 3	Finanční majetek	
KAPITOLA 1	Vymezení finančního majetku	380
KAPITOLA 2	Akcie	382
	2.1 Obecné principy	382
	2.2 Nabytí akcií, ocenění	382
	2.3 Zvýšení, snížení reálné hodnoty akcie	384
	2.4 Pozbytí akcií (prodej, převod, ztráta) a související daňový režim	385
KAPITOLA 3	Ostatní účasti (podíly) na obchodních společnostech a družstvech	387
	3.1 Obecné principy ostatních účastí (podílů)	387
	3.2 Nabytí podílu a jeho ocenění	388
	3.3 Zvýšení, snížení hodnoty podílu	390
	3.4 Pozbytí podílu	390
KAPITOLA 4	Deriváty	391
KAPITOLA 5	Směnky	396
	5.1 Obecné principy směnek	396
	5.2 Nabytí směnky	397
	5.3 Pozbytí směnky	398
KAPITOLA 6	Obchodní závod	398
	6.1 Obecné principy	398
	6.2 Prodej obchodního závodu z pohledu prodávajícího	399
	6.3 Prodej obchodního závodu z pohledu kupujícího	402
DÍL 4	Drobný majetek, zásoby	
KAPITOLA 1	Drobný hmotný majetek	405
KAPITOLA 2	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek	407
KAPITOLA 3	Zásoby	409
	3.1 Obecné principy zásob	409
	3.2 Materiál	412
	3.3 Zboží	414
	3.4 Nedokončená výroba	416

DÍL 5		Užívání majetku jiného vlastníka	
KAPITOLA 1	Nájem a pacht majetku		417
KAPITOLA 2	Finanční leasing		421
KAPITOLA 3	Bezplatné užívání cizího majetku		426
PŘÍLOHA 1	Formuláře týkající se daně z příjmů		429
	1.1 Prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti		429
	1.2 Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti a o sražených zálohách na daň		435
	1.3 Výpočet daně a daňového zvýhodnění u daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti		438
	1.4 Vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti		442
	1.5 Vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob		458
	1.6 Přiznání k dani z příjmů fyzických osob		465
	1.7 Přiznání k dani z příjmů fyzických osob u zaměstnance		478
	1.8 Přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016		481
	1.9 Přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016 – veřejně prospěšný poplatník		498
	1.10 Potvrzení zaměstnavatele druhého z poplatníků pro uplatnění daňového zvýhodnění		508
	1.11 Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti zdaněných srážkovou daní		511
PŘÍLOHA 2	Sazby stravného při pracovní cestě v České republice, sazby základních náhrad jízdních výdajů a průměrné ceny pohonných hmot pro rok 2017		513
PŘÍLOHA 3	Základní sazby stravného v cizí měně pro rok 2017		514
PŘÍLOHA 4	Třídění hmotného majetku do odpisových skupin		518
	Věcný rejstřík		526

Předmluva

meritum Daň z příjmů 2017 obsahuje z hlediska praktického využití **srozumitelný výklad problematiky daní z příjmů** a je koncipováno jako **každodenní pomůcka** pro všechny, kteří se chtějí v této oblasti orientovat. Publikace je rozdělena do čtyř částí:

- daň z příjmů fyzických osob,
- daň z příjmů právnických osob,
- daňové výdaje,
- majetek a zásoby.

Pro lepší orientaci zde najdete souhrn **novinek pro rok 2017** a vykřičník umístěný vedle textu, který o konkrétních novinkách pojednává. Pro případné **vyhledání právní úpravy** vysvětlovaného problému jsou v textech uváděny na okraji stran, příp. v závorkách v textu, konkrétní odkazy.

Výklad je doplněn o přílohy – veškeré tiskopisy týkající se daně z příjmů s konkrétními příklady vyplnění formulářů, přehled cestovních náhrad, tabulka zahraničního stravného a v neposlední řadě zařazení majetku do odpisových skupin – a je **zpracován ve znění právních předpisů k 1. 9. 2017**.

Výhodou **meritum** je **přehledná a praktická struktura textů**, které odpovídá i **grafické odlišení** jeho jednotlivých částí.

Věříme, že oceníte přehlednost a srozumitelnost výkladu a že vám **meritum** Daň z příjmů 2017 poskytne řešení vašich každodenních problémů. Uvítáme jakékoli vaše podněty či připomínky k obsahu i formě výkladu.

Redakce **meritum**

Zkratky a užívané právní předpisy

Zkratky užívaných právních předpisů

zkratka	název předpisu	číslo předpisu
DŘ	daňový řád	zákon č. 280/2009 Sb.
OBZ	obchodní zákoník	zákon č. 513/1991 Sb. (zrušen k 31. 12. 2013)
OZ	občanský zákoník	zákon č. 89/2012 Sb.
PVZÚ	vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví	vyhláška č. 500/2002 Sb.
ZDDPN	zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí	zákon č. 357/1992 Sb. (zrušen k 31. 12. 2013)
ZDP	zákon o daních z příjmů	zákon č. 586/1992 Sb.
ZDPH	zákon o dani z přidané hodnoty	zákon č. 235/2004 Sb.
ZO340	zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí	zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb.
ZOK	zákon o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)	zákon č. 90/2012 Sb.
ZOM	zákon o oceňování majetku	zákon č. 151/1997 Sb.
ZoR	zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů	zákon č. 593/1992 Sb.
ZP	zákoník práce	zákon č. 262/2006 Sb.
ZPSZ	zákon o pojistném na sociální zabezpečení	zákon č. 589/1992 Sb.
ZPVZP	zákon o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění	zákon č. 592/1992 Sb.
ZSD	zákon o spotřebních daních	zákon č. 353/2003 Sb.
ZSDP	zákon o správě daní a poplatků	zákon č. 337/1992 Sb. (zrušen k 31. 12. 2010)
ZÚ	zákon o účetnictví	zákon č. 563/1991 Sb.
ZVB	zákon o vlastnictví bytů	zákon č. 72/1994 Sb.
ZZ	zákon o zaměstnanosti	zákon č. 435/2004 Sb.
ŽZ	živnostenský zákon	zákon č. 455/1991 Sb.

Ostatní zkratky

zkratka	pojem
a. s.	akciová společnost
BSM	bezpodílové spoluvlastnictví manželů
cit. z.	citovaného zákona
čj.	číslo jednací
čl.	článek
ČNB	Česká národní banka
DIČ	daňové identifikační číslo
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	daň z přidané hodnoty
EHS	Evropské hospodářské společenství
ES	Evropská společenství
EU	Evropská unie
FVE	fotovoltaická elektrárna
GFŘ	Generální finanční ředitelství
IČ	identifikační číslo
k. s.	komanditní společnost
MF	Ministerstvo financí
MÚS	mezinárodní účetní standard
NATO	North Atlantic Treaty Organization (Severoatlantický pakt)
NM	nehmotný majetek
přech.	přechodná
s. r. o.	společnost s ručením omezeným
Sb.	Sbírka zákonů
sp. zn.	spisová značka
SKP	standardní klasifikace produkce
v. o. s.	veřejná obchodní společnost
vs.	versus
TZ	technické zhodnocení

ČÁST I

Daň z příjmů fyzických osob

NOVELIZACE PRO ROK 2017

Změna ZDP od 1. 1. 2017 více zákony, vybrané změny v paragrafech k 1. části

!

§ 4 odst. 1 písm. o)	osvobození výsluhových náležitostí a služebního příspěvku na bydlení u vojáků z povolání a výsluhových nároků u příslušníků bezpečnostních sborů podle zvláštních právních předpisů
§ 6 odst. 9	zvýšení osvobozeného příspěvku zaměstnavatele na zaměstnancovo životní pojištění a spoření na stáří
§ 7 a § 9	možnost vybrat si, zda se uplatní vyšší strop u procentních výdajů (a omezí se aplikace slevy na manželku a daňového zvýhodnění na děti), anebo zda se uplatní nižší strop u procentních výdajů (a současně bude možné aplikovat slevu na manželku a daňové zvýhodnění na děti)
§ 7a	možnost stanovení daně paušální částkou i při zaměstnávání zaměstnanců anebo při pobírání příjmů ze závislé činnosti
§ 8 odst. 7	uplatnění příspěvku zaměstnavatele na soukromé životní pojištění coby položky snižující základ daně v situaci, kdy jej kvůli porušení podmínek zaměstnanec musel dodat
§ 10	úpravy v souvislosti s novými zákony o hazardních hrách a dani z hazardních her
§ 15	zvýšení částek snižujících základ daně v případě životního pojištění a spoření na stáří, zvýšení hodnoty odběru krve a stanovení hodnoty odběru krvevorných buněk

DÍL 1

Obecné principy daně z příjmů fyzických osob

KAPITOLA 1

Předmět daně z příjmů fyzických osob, základní pojmy

1.1 Co je předmětem daně z příjmů fyzických osob

§ 3 odst. 1, 2 a 3 ZDP **Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou příjmy:**

- ze samostatné činnosti (§ 7 ZDP),
- ze závislé činnosti (§ 6 ZDP),
- z kapitálového majetku (§ 8 ZDP),
- z nájmu (§ 9 ZDP) a
- ostatní příjmy (§ 10 ZDP),

a to jak peněžní, tak nepeněžní (v naturální nebo jiné podobě, např. dosažené směnou).

Každý z těchto pěti druhů příjmů je označován též jako tzv. **dílčí základ daně**.

Zatímco vyčíslení peněžního příjmu je dáno hodnotou získaných finančních prostředků, v případě **nepeněžního příjmu** je třeba určit jeho **ocenění** (finanční hodnotu). K tomu slouží zvláštní právní předpis – ZOM.

ZDP však může ocenění stanovit i jinak, např. v případech:

- spočívá-li příjem v jiném majetkovém prospěchu, jehož obsahem je opakující se plnění na dobu neurčitou, dobu života člověka nebo dobu delší než pět let, ocenění se provede jako pětinasobek hodnoty ročního plnění,
- ocenění podle účetních předpisů (ZÚ),
- ocenění u nepeněžního příjmu zaměstnance při bezplatném poskytnutí motorového vozidla k používání pro služební i soukromé účely (§ 6 odst. 6 ZDP),
- posuzování příjmů získaných směnou jako příjmů získaných prodejem (§ 23 odst. 6 ZDP),
- ocenění nepeněžního příjmu pronajímatele v podobě plnění nájemce hradícího technické zhodnocení najatého majetku (nejčastěji nemovitě věci) [§ 23 odst. 6 písm. a) ZDP] nebo
- ocenění bezúplatného příjmu veřejně prospěšného poplatníka [§ 23 odst. 6 písm. b) ZDP].

K ocenění nepeněžních příjmů vyžaduje ZDP v některých případech ocenění znaleckým posudkem [§ 23 odst. 6 písm. a) ZDP].

Pokud je příjem předmětem daně, nemusí ještě nutně dojít k jeho zdanění. Příjmy fyzických osob, které jsou od daně osvobozeny, jsou rozebírány v části I, dílu 1, kapitole 1.3 (obecné případy úplatných příjmů v § 4 ZDP a bezúplatných příjmů v § 4a ZDP) a dále v částech u jednotlivých dílčích základů daně (§ 6 odst. 9 ZDP, § 10 odst. 3 ZDP, vč. některých dalších osvobození převzatých z daně darovací).

1.2 Co není předmětem daně z příjmů fyzických osob

Výčet příjmů, které **nejsou předmětem daně z příjmů fyzických osob**, je uveden v § 3 odst. 4 ZDP. Nejedná se však o příliš časté případy, proto uvádíme jen některé:

§ 3 odst. 4 ZDP

- a) příjem získaný převodem majetku mezi osobami blízkými (§ 22 OZ) v souvislosti s předčasným ukončením provozování zemědělské činnosti zemědělského podnikatele (je označováno také jako převod rodinných farem) za podmínky, že bude nástupce v činnosti zemědělského podnikatele pokračovat alespoň do konce třetího zdaňovacího období následujícího po ukončení provozování činnosti zemědělského podnikatele převádějícího tento majetek,

POZNÁMKA

Při porušení této podmínky se stanou tyto příjmy předmětem daně, a bude nutné podat daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání. Pokud však bude podáno a případná daň z něho plynoucí uhrazena nejpozději do dne, kdy je povinnost podat daňové přiznání za období, v němž došlo k porušení podmínky, bude to alespoň bez sankcí.

- b) úvěry a zápůjčky, avšak s výjimkou:
- částky, o kterou převyší u věřitele příjem z postoupení pohledávky za dlužníkem hodnotu původní pohledávky z titulu zápůjčky či úvěru,
 - příjmu poplatníka s daňovou evidencí (§ 7b ZDP) z eskontního úvěru ze směnky, kterou je hrazena pohledávka,

POZNÁMKA

Podstata **eskontního úvěru** je ta, že dodavatel místo úhrady pohledávky vystaví odběrateli směnku, na základě které banka odběrateli poskytne úvěr. Přijatý úvěr je chápán u osoby vedoucí daňovou evidenci jako úhrada (částečná úhrada) dané pohledávky, čili příjem podléhající dani.

- c) příjmy z rozšíření nebo vypořádání společného jmění manželů (§ 735 OZ),

POZNÁMKA

Společné jmění manželů je tvořeno tím, co manželům náleží, má majetkovou hodnotu a není vyloučeno z právních poměrů. Společné jmění může podléhat:

§ 708 OZ a násl.

- zákonnému režimu (kdy OZ specifikuje, co je a co není jeho součástí),
- smluvnému režimu (dohodnutému snoubenci nebo manželi formou veřejné listiny) anebo
- režimu založenému na rozhodnutí soudu (soud může na návrh některého z manželů společné jmění zúžit či rozšířit).

Úprava společného jmění manželů je vymezena v části OZ věnované manželskému majetkovému právu.

- d) příjem plynoucí z vypořádání spoluvlastnictví rozdělením věci podle velikosti spoluvlastnických podílů,
- e) příjmy tzv. au-pair – za výpomoc s domácími pracemi, jde-li o příjem k uspokojování základních sociálních, kulturních nebo vzdělávacích potřeb (osvobození lze vztáhnout jak na tuzemského rezidenta vypomáhajícího s pracemi v zahraničí, tak na nerezidenta, který naopak vypomáhá v tuzemsku), anebo
- f) částka uhrazená zdravotní pojišťovnou, o kterou byl překročen limit regulačních poplatků a doplatků na léčiva nebo potraviny.

POZNÁMKA

§ 16b z. č. 48/1997 Sb.

Limit regulačních poplatků, které jsou pacienti povinni hradit u lékařů nebo v lékárnách, je 5 000 Kč ročně (pouze u důchodců od 65 let výše a u dětí mladších 18 let věku je tento limit snížen na polovinu). Částku uhrazenou nad tento limit pojišťovna pacientovi zpětně vrátí.

§ 6 odst. 7 ZDP

Další **vyloučené příjmy** ze zdanění fyzické osoby jsou vymezeny **pro zaměstnance** (tj. osoby s příjmy ze závislé činnosti). Tyto příjmy, mezi které patří např. náhrady cestovních výdajů, podrobněji rozebereme v části věnované závislé činnosti, části I, dílu 3, kapitole 3.1

1.3 Osvobození od daně z příjmů fyzických osob

§ 4, § 4a ZDP

Zákon o daních z příjmů vyjmenovává obecné tituly pro **osvobození příjmů od daně z příjmů fyzických osob**, a to jak v případě úplatných příjmů (§ 4 ZDP), tak v případě příjmů bezúplatných. V některých případech je možné osvobození příjmů uplatnit u jednotlivých dílčích základů daně (pro závislou činnost v § 6 odst. 9 ZDP a pro ostatní příjmy v § 10 odst. 3 ZDP).

Podrobně se obecnému osvobození příjmů věnuje kapitola 2.1.1 v části I, dílu 1, zde zmíníme jen obecné principy.

Osvobození může být spojeno s určitou **časovou lhůtou**, po jejímž uplynutí je příjem od daně z příjmů osvobozen.

POZNÁMKA

§ 33 DŘ

Lhůty v daňovém řízení upravuje DŘ. Pravidla pro počítání lhůt lze zjednodušit takto (neuvádíme pravidla pro lhůty kratší než jeden den, neboť k nim může dojít pouze ve výjimečných situacích):

- lhůta začíná běžet dnem následujícím po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek lhůty,
- lhůta určená podle týdnů, měsíců nebo let končí uplynutím toho dne, který se svým jménem nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty (není-li takový den v měsíci, končí lhůta posledním dnem měsíce),
- případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den (takto se konec lhůty posouvá nejen pro úkony vůči správci daně, ale také pro úkony obráceným směrem, tj. k daňovému subjektu).

§ 605 až 608 OZ

I přes v předchozím uvedené vymezení počítání lhůt v DŘ se v případě počítání času pro účely osvobození od daně z příjmů (které je svázané s vlastnictvím, nikoliv s daňovým řízením) vychází z úpravy občanskoprávní, upravené v občanském zákoníku. Ta se odlišuje zejména tím, že její konec v případě, že je určena podle týdnů, měsíců nebo let, připadá na den, který se pojmenováním nebo číslem shoduje se dnem, na který připadá skutečnost, od níž se lhůta nebo doba počítá (není-li takový den v posledním měsíci, případně konec lhůty nebo doby na poslední den měsíce).

PŘÍKLAD

K osvobození příjmů při prodeji nemovité věci, pokud v nich prodávající neměl určitý čas před prodejem bydliště [§ 4 odst. 1 písm. a) ZDP], se váže test pěti let od nabytí vlastnictví [§ 4 odst. 1 písm. b) ZDP]. Pokud vlastnil prodávající nemovitou věc od 1. 7. 2012, běh pětileté lhůty podle občanského práva končí 1. 7. 2017.

Má-li se správně odvodit doba vlastnictví, je třeba přesně určit, kdy došlo k nabytí a pozbytí věci.

V obecných případech (§ 1099 OZ) lze vlastnictví k věci určené jednotlivě nabýt už samotnou smlouvou k okamžiku její účinnosti. OZ však zároveň říká, že zákon může stanovit jiný okamžik.

Speciálním případem nabytí vlastnictví je u nemovitých věcí zapsaných ve veřejném seznamu (např. v příkladu zmíněném katastru nemovitostí), kdy se nabývá věc do vlastnictví zápisem do takového seznamu.

Občanský zákoník vyjmenovává další časté či méně časté způsoby nabývání vlastnictví (např. vydržení – § 1089 až 1098 OZ – anebo nabytí vlastnického práva od neoprávněného – § 1109 až 1113 OZ).

POZNÁMKA

V pokynu GŘ D-22 v bodě 4 k § 4 odst. 1 uvádí správce daně nejčastější případy toho, co by se mělo rozumět dnem nabytí.

1.4 Poplatník a plátce daně z příjmů fyzických osob

Poplatníky daně z příjmů fyzických osob mohou být pouze fyzické osoby, nikoliv právnické osoby. Jejich základní rozdělení spočívá v tom, zda jsou či nejsou daňovými rezidenty v České republice.

§ 2 odst. 1 ZDP

Pokud mají fyzické osoby na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují, mají daňovou povinnost v České republice neomezenou, tj. vztahuje se:

§ 2 odst. 2 ZDP

- jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky,
- tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.

Tito poplatníci jsou označováni jako **rezidenti** v České republice.

Bydlištěm na území České republiky se pro účely ZDP rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat. Nejde tedy o trvalé bydliště zapsané v občanském průkazu, i když ve většině případů je to jedno a to samé.

§ 2 odst. 4 ZDP

Pod pojmem „**obvykle se zdržuje na území České republiky**“ ZDP rozumí fyzické osoby, které na území České republiky pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích. Do doby 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu.

Ostatní poplatníci, tzv. **nerezidenti** v České republice, tj. ti, kteří:

§ 2 odst. 3 ZDP

- nemají v České republice bydliště a ani se zde obvykle nezdržují anebo
- o nichž to stanoví mezinárodní smlouvy,

mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky (§ 22 ZDP).

Poplatníci, kteří se na území České republiky zdržují za účelem studia nebo léčení, jsou daňovými nerezidenty a mají daňovou povinnost, jež se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, i v případě, že se na území České republiky obvykle zdržují.

POZNÁMKA

!

Otázku rezidentství mohou odlišně od zmíněných ustanovení ZDP upravovat smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mezi Českou republikou a jinými státy, jejichž znění má vždy přednost před zněním tuzemských zákonů.

§ 38c odst. 1 ZDP

Zatímco poplatník je osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani, **plátcem daně z příjmů fyzických osob** se rozumí osoba, která je v návaznosti na příslušná ustanovení ZDP povinna odvést správci daně daň nebo zálohu na daň, které jsou vybrány od poplatníků nebo poplatníkům srazeny.

V případě daně z příjmů je jako plátcem daně označován **zaměstnavatel** u příjmů ze závislé činnosti (§ 6 ZDP), u příjmů zdaněných srážkovou daní (§ 36 ZDP) je plátcem daně subjekt vyplácející daný příjem. Plátcem daně je rovněž osoba, která odvádí úhradu na zajištění daně.

POZNÁMKA

Platí, že:

- poplatník daně není v určitých případech plátcem daně z příjmů fyzických osob (např. pro zaměstnance je plátcem jejich zaměstnavatel),
- plátcem daně z příjmů fyzických osob nemusí být nutně fyzická osoba (např. v situaci, kdy jde o zaměstnavatele – právnickou osobu).

1.5 Některé další pojmy

§ 4 odst. 4 ZDP

Důležitým pojmem pro daň z příjmů fyzických osob je **obchodní majetek**. Zákon jím v případě fyzické osoby označuje část jejího vlastního majetku,

- o které bylo nebo je účtováno anebo
- která je nebo byla uvedena v daňové evidenci.

Obchodním majetkem fyzické osoby není takový majetek, o kterém je účtováno nebo který je součástí evidence podle § 9 odst. 6 ZDP, tedy majetek používaný k dosažení příjmů z nájmu zdaňovaných v rámci § 9 ZDP.

Dnem vyřazení majetku z obchodního majetku poplatníka se rozumí den, kdy fyzická osoba o tomto majetku naposledy účtovala (v souladu s ustanoveními ZÚ) nebo jej naposledy uváděla v daňové evidenci.

Pro majetek, který byl někdy v obchodním majetku, platí určitá omezení v případech jeho osvobození při pozdějším prodeji (bliže v kapitole 2.1.1 a násl. v části I, dílu 1).

Zákon o daních z příjmů obsahuje vymezení některých důležitých pojmů formou obecných společných definic (§ 21b až 21h ZDP). Pro účely zdanění fyzických osob uveďme zejména:

§ 21e odst. 3 ZDP

- vymezení pojmu **manžel (manželka)**, kterým je pro účely daní z příjmů chápán také partner podle zákona č. 115/2006 Sb., upravujícího registrované partnerství; to má dopad do všech ustanovení, která řeší nějaké speciální postupy v návaznosti na manžela (manželku), např. při otázce spolupráce manželů (§ 13 ZDP) anebo u slevy na manžela (§ 35ba ZDP),

POZNÁMKA

I přes uvedenou definici pojmu „manžel“ nelze říci, že by registrované partnerství mělo pro účely zdanění ve všech případech stejné postavení jako manželství. Některá ustanovení ZDP mají speciální úpravu pro případy **společného jmění manželů**. To je definováno v části OZ vymezující manželské majetkové právo (§ 708 OZ) a charakteristickým rysem je to, že **může vzniknout jen mezi manžely**. Speciální úpravy ZDP u jednotlivých dílčích základů daně stanoví, jak se zdaňují příjmy z majetku, který je ve společném jmění manželů.

- vymezení pojmu **společně hospodařící domácnost**, kterou se pro účely daní z příjmů rozumí společenství fyzických osob, které spolu trvale žijí a společně uhrazují náklady na své potřeby, a § 21e odst. 4 ZDP
- úpravu, podle níž se ustanovení zákona o daních z příjmů hovořící o jednotce a o nemovité věci použijí obdobně i na jednotku, která je vymezena podle zákona o vlastnictví bytů, spolu se s ní spojeným podílem na společných částech domu, a pokud je s ní spojeno vlastnictví k pozemku, tak i spolu s podílem na tomto pozemku. § 21b odst. 4 ZDP

Pro účely daně z příjmů fyzických osob je vhodné ještě vydefinovat pojem **bytová jednotka** coby jednotku, která neobsahuje nebytový prostor jiný než garáž, komoru nebo sklep. Jednotka vymezená od roku 2014 novým občanským zákoníkem totiž obecně může obsahovat více bytových a nebytových prostor, ale zákonodárce chce pro účely zdanění fyzických osob poskytnout jisté úlevy jen takovým, které neobsahují „klasický nebytový prostor“. V úpravě platné od roku 2015 ale není problémem, pokud je součástí jednotky garáž, komora či sklep, i když by byly vymezeny jako nebytový prostor.

KAPITOLA 2

Příjmy od daně z příjmů fyzických osob osvobozené

2.1 Osvobození úplatných příjmů

2.1.1 Osvobození nemovitých věcí

K nejvíce uplatňovaným titulům pro **osvobození od daně z příjmů fyzických osob** patří osvobození **u úplatného prodeje nemovitých věcí**. Základní rozdělení odděluje případy, **kdy zde měl prodávající bydlíště nejméně po dobu dvou let**.

Osvobození příjmů z prodeje rodinného domu a souvisejícího pozemku, nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor, včetně souvisejícího pozemku, lze uplatnit, pokud v něm prodávající měl bydlíště:

- nejméně po dobu dvou let bezprostředně před prodejem anebo
- kratší dobu (teoreticky i jediný den!), pokud použije prodejem získané prostředky na uspokojení bytové potřeby (§ 15 odst. 3 ZDP).

§ 4 odst. 1
písm. a) ZDP

Pro osvobození příjmu plynoucího manželům z jejich společného jmění postačí, aby podmínky pro jeho osvobození splnil jen jeden z manželů, pokud majetek, kterého se osvobození týká, není nebo nebyl zařazen do obchodního majetku jednoho z manželů.

Toto osvobození se nevztahuje na příjem:

- a) z prodeje rodinného domu nebo bytové jednotky, pokud jsou nebo byly zahrnuty do obchodního majetku (§ 4 odst. 4 ZDP), a to do dvou let od jeho vyřazení z obchodního majetku,
- b) z budoucího prodeje rodinného domu nebo bytové jednotky nebo spoluvlastnického podílu a souvisejícího pozemku uskutečněného v době do dvou let od nabytí vlastnického práva k tomuto domu nebo k jednotce,
- c) z budoucího prodeje rodinného domu nebo bytové jednotky uskutečněného v době do dvou let od jejich vyřazení z obchodního majetku, i když kupní smlouva bude uzavřena až po dvou letech od nabytí nebo po dvou letech od vyřazení z obchodního majetku.

§ 4 odst. 1
písm. b) ZDP

Osvobození příjmů z prodeje nemovitých věcí v ostatních případech je možné uplatnit pouze za podmínky, že doba mezi nabytím a prodejem přesáhne dobu pěti let. I toto ustanovení [§ 4 odst. 1 písm. b) ZDP] má výjimky, a to jak ve prospěch, tak v neprospěch fyzické osoby-poplatníka daně z příjmů. Výjimkou ve prospěch poplatníka je případ, že jde o prodej nemovité věci nabyté děděním od zůstavitele, který byl příbuzným v řadě přímé nebo manželem (manželkou) – zde se zkracuje doba pěti let o dobu, po kterou byla nemovitá věc prokazatelně ve vlastnictví zůstavitele.

PŘÍKLAD

Chatu (kde nikdo z rodiny trvale nebydlí) pořídil dědeček v roce 2010, po jeho smrti přešlo vlastnictví v roce 2016 na vnuka, ten chatu v roce 2017 prodává. Vzhledem k dědění v řadě přímé je na osvobození příjmů z prodeje nárok, neboť se započítá doba od roku 2010.

Osvobození se nevztahuje na příjmy:

- a) z prodeje nemovitých věcí, pokud jsou nebo v období pěti let před prodejem byly zahrnuty do obchodního majetku,
- b) z budoucího prodeje těchto nemovitých věcí uskutečněného v době do pěti let:
 - od nabytí nebo
 - od jejich vyřazení z obchodního majetku (§ 4 odst. 4 ZDP),
 i když kupní smlouva bude uzavřena až po pěti letech od nabytí nebo po pěti letech od vyřazení z obchodního majetku,
- c) z prodeje práva stavby, není-li zřízena stavba vyhovující právu stavby.

POZNÁMKA

Občanský zákoník řeší od roku 2014 prostřednictvím institutu práva stavby (§ 1240 a násl. OZ) věcné právo jiné osoby než vlastníka pozemku mít na povrchu nebo pod povrchem pozemku stavbu. **Právo stavby** lze udělit na omezenou dobu maximálně 99 let. Jelikož je právo stavby vždy považováno za věc nemovitou (i když stavba nemusí být ještě realizována) a je také převoditelné, řeší se osvobození jen v situaci, kdy je již stavba odpovídající právu stavby zřízena.

Jak v případě osvobození podle § 4 odst. 1 písm. a), tak podle písm. b) ZDP platí, že se doba nutná pro osvobození nepřerušuje, pokud v době mezi nabytím a prodejem došlo:

§ 4 odst. 2 ZDP

- k vypořádání mezi spoluvlastníky nemovité věci rozdělením podle velikosti jejich podílů nebo
- k tomu, že v domě vznikly jednotky, nebo
- k vypořádání společného jmění manželů (§ 735 OZ) anebo
- k rozdělení pozemku.

Příjem z prodeje nemovité věci, která nebude osvobozena a ani v době prodeje zahrnuta v obchodním majetku, se zdaní v rámci ostatních příjmů [§ 10 odst. 1 písm. b) ZDP].

2.1.2 Osvobození movitého majetku

Od daně z příjmů fyzických osob jsou obecně **osvobozeny** veškeré **příjmy z prodeje movitých věcí**, s výjimkou:

§ 4 odst. 1
písm. c) ZDP

- cenných papírů (podrobněji viz dále),
- příjmů z prodeje motorových vozidel, letadel a lodí, u kterých je nutnou podmínkou pro osvobození vlastnictví více než jeden rok, a
- movité věci, která je nebo v období pěti let před prodejem byla zahrnuta do obchodního majetku.

POZNÁMKA

K vyřazení z obchodního majetku dochází tím dnem, kdy poplatník o tomto majetku naposledy účtoval (pokud vedl účetnictví), případně jej naposledy uváděl v daňové evidenci (pokud vedl daňovou evidenci).

2.1.3 Osvobození u příjmů z úplatného převodu cenných papírů a obchodních podílů

Příjmy z úplatného převodu cenných papírů a příjmy z podílů připadající na podílový list při zrušení podílového fondu mohou být osvobozeny, pokud budou splněny podmínky v některé z dále uvedených situací, závislých:

- na výši příjmů nebo
- na době držby.

Osvobození podle výše příjmů se váže jen na situaci, kdy úhrn těchto příjmů u poplatníka nepřesáhne ve zdaňovacím období částku 100 000 Kč. Jde o osvobození, které naposledy v roce 2017 budou moci využít fyzické osoby, pro které je takový příjem příjmem z podnikatelského majetku.

§ 4 odst. 1
písm. w) ZDP

Převyš-li tyto příjmy 100 000 Kč, osvobození již nelze aplikovat (ani u části z nich do 100 000 Kč). Lze však ještě uvažovat o následujícím osvobození, které je závislé délece držby cenného papíru.

Toto **osvobození je vázané na dobu držby** a lze jej uplatnit, přesáhne-li doba mezi nabytím a převodem při jeho prodeji dobu tří let.

§ 4 odst. 1
písm. x) ZDP

POZNÁMKA

V případě kmenového listu je možné osvobození uplatnit až po pěti letech držby.

Kmenovým listem totiž může být vyjádřen podíl na s. r. o., a pro osvobození takového podílu platí obecně pětiletá lhůta [§ 4 odst. 1 písm. s) ZDP].

POZNÁMKA

Pro testování dodržení doby držby platí, že doba držby se nepřerušuje:

- při sloučení nebo splynutí podílových fondů nebo při přeměně uzavřeného podílového fondu na otevřený podílový fond,
- při výměně akcie emitentem za jinou akcii o celkové stejné jmenovité hodnotě a
- obdobně se postupuje i při výměně podílů, fúzi společností nebo rozdělení společnosti, jsou-li splněny podmínky uvedené v § 23b nebo 23c ZDP.

Zákon pro toto osvobození vázané na délku držby dále uvádí, kdy se doba držby nepřerušuje (např. při přeměnách), a obdobně jako v případě osvobození příjmů z nemovitých věcí i v tomto případě omezuje osvobození v situaci, kdy jde o majetek vložený do obchodního majetku (kdy se tříletá lhůta počítá až od ukončení samostatné činnosti).

§ 4 odst. 1
písm. s) ZDP

Od daně z příjmů jsou osvobozeny, nejde-li o prodej cenných papírů, **příjmy z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci**, přesahuje-li doba mezi nabytím a převodem dobu pěti let. I v tomto případě zákon uvádí případy, kdy se pětiletá doba držby nepřerušuje (při přeměnách, v případě rozdělení podílů v souvislosti s úplatným převodem).

Osvobození se nevztahuje na příjmy:

- z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci, pokud byl pořízen z obchodního majetku poplatníka, a to do pěti let po ukončení jeho samostatné činnosti (§ 7 ZDP),
- z budoucího úplatného převodu podílu v obchodní korporaci v době do pěti let od nabytí (i když smlouva o převodu bude uzavřena až po pěti letech od nabytí),
- z budoucího úplatného převodu podílu v obchodní korporaci, pokud byl pořízen z poplatníkovy obchodního majetku, pokud příjem z tohoto převodu plyně v době do pěti let od ukončení samostatné činnosti poplatníka, i když smlouva o převodu bude uzavřena až po pěti letech od nabytí nebo od ukončení této činnosti,
- z převodu podílu v obchodní korporaci ve výši odpovídající zvýšení podílu člena nepeněžním plněním ve prospěch vlastního kapitálu obchodní korporace, pokud k převodu došlo do pěti let od plnění nebo nabytí (ZDP nově od roku 2017 omezuje osvobození jen pro nepeněžní plnění, dříve se omezení týkalo jakéhokoliv plnění ve prospěch vlastního kapitálu), a
- nabytím podílu od jiného člena, pokud k převodu došlo do pěti let od plnění nebo nabytí.

PŘÍKLAD

Pan Petr nabytí 40% podíl v obchodní společnosti PPP, s. r. o., v roce 2004. V roce 2016 odkoupil od svých společníků zbylý 60% podíl. V červenci 2017 celý svůj 100% podíl prodává za 1 000 000 Kč. Z tohoto příjmu však bude osvobozena jen částka 400 000 Kč, tj. poměrná část vztahující se k jeho prvotnímu 40% podílu. Pro 60% podíl, dokoupený v roce 2016, se už musí doba pět let testovat samostatně (a osvobození tak možné není).

Příjem plynoucí z doplatku na dorovnání při přeměně obchodní společnosti nebo výměně podílů obchodní společnosti, na který vznikl společníkovi nárok v souladu se zákonem č. 125/2008 Sb., upravujícím přeměny obchodních korporací, je **osvobozen**, pokud akcie či podíly obchodní korporace, k nimž se doplatek na dorovnání vztahuje, splňovaly lhůtu pro osvobození uváděnou v předchozím (tj. tři roky u akcie a pět let pro podíl na obchodní korporaci).

§ 4 odst. 1
písm. zh) ZDP

Při zahrnutí do obchodního majetku se tato doba opět počítá až od ukončení samostatné činnosti.

2.1.4 Vybrané ostatní osvobozené úplatné příjmy

Z dalších ustanovení § 4 odst. 1 ZDP, osvobozujících úplatné příjmy fyzické osoby, jsme vybrali již jen ty, které se v praxi vyskytují častěji:

1. Přijatá náhrada majetkové nebo nemajetkové újmy, plnění z pojištění majetku a plnění z pojištění odpovědnosti za škodu nebo plnění z cestovního pojištění s výjimkou:

§ 4 odst. 1
písm. d) ZDP

- náhrad za ztrátu příjmu,
- náhrad za škodu způsobenou na majetku, který byl v době vzniku škody buď zahrnut do obchodního majetku, nebo sloužil k nájmu (posuzuje se v době vzniku škody),
- plnění z pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou v souvislosti se samostatnou činností a za škodu způsobenou poplatníkem v souvislosti s nájmem.

2. Cena z veřejné soutěže, z reklamní soutěže nebo z reklamního slosování, cena ze sportovní soutěže (nejedná-li se o podnikatelskou činnost), a to v hodnotě nepřevyšující 10 000 Kč (blíže v části I, dílu 6, kapitole 1.7), a ocenění v oblasti kultury podle jiných právních předpisů (např. z. č. 218/2000 Sb. a související nařízení vlády č. 5/2003 Sb.).

§ 4 odst. 1
písm. f) ZDP

Cena z veřejné soutěže a obdobná cena plynoucí ze zahraničí je od daně osvobozena zcela, pokud byla v plné výši darována příjemcem na účely uvedené v § 15 odst. 1 ZDP. Osvobozena bude i jakákoliv cena získaná fyzickou osobou v rámci úctenkové loterie pořádané podle zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb.

!

3. Osvobozen je i příjem získaný ve formě dávky a služby:

§ 4 odst. 1
písm. h) ZDP

- z nemocenského pojištění (z. č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění),
- z důchodového pojištění (z. č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění),
- peněžní pomoci obětem trestné činnosti (z. č. 209/1997 Sb.),
- sociálního zabezpečení,
- plnění z uplatnění nástrojů státní politiky zaměstnanosti (podle ZZ), jako je např. podpora v nezaměstnanosti a podpora při rekvalifikaci, a
- veřejného zdravotního pojištění (z. č. 48/1997 Sb.).

Osvobození se týká rovněž plnění ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu.

Osvobození příjmů ve formě pravidelně vyplácených důchodů (penzí), resp. úhrnu těchto příjmů je omezeno částkou ve výši 36násobku minimální mzdy platné k 1. lednu příslušného kalendářního roku (tj. v roce 2017 do 396 000 Kč ročně). Do této částky se však nezahrnuje výše příplatku nebo příspěvku k důchodu podle z. č. 357/2005 Sb. a nařízení vlády č. 622/2004 Sb. Neosvobozený příjem je zdaňován jako ostatní příjem [§ 10 odst. 1 písm. e) ZDP]. Po zásahu Ústavního soudu se toto osvobození aplikuje bez ohledu na jiné příjmy důchodce.

§ 4 odst. 1
písm. l) ZDP

4. Osvobozeny jsou příjmy z plnění z pojištění osob, vč. některých plnění poskytovaných ve III. pilíři penzijní reformy. Jde o:
- osvobození penzí vyplácených z penzijního připojištění se státním příspěvkem, penze z doplňkového penzijního spoření, penze z penzijního pojištění a důchod z pojištění pro případ dožití s výplatou důchodu, a to z pojištění pro případ dožití, pro případ smrti nebo dožití a z důchodového pojištění, u kterých období jejich pobírání není vymezeno anebo činí nejméně 10 let,
 - osvobození invalidní penze z penzijního připojištění se státním příspěvkem na dobu určitou, invalidní penze na určenou dobu a jednorázové pojistné pro penzi podle zákona č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření,
 - osvobození i jiných plnění z pojištění osob, s výjimkou jednorázových plnění, odkupného nebo odbytného a penze z penzijního pojištění a plnění z pojištění pro případ dožití, a to z pojištění pro případ dožití, pro případ smrti nebo dožití, z důchodového pojištění a z doplňkového penzijního spoření, u kterých je vymezeno období jejich pobírání, a s výjimkou jiného příjmu z pojištění osob, který není pojistným plněním a nezakládá zánik pojistné smlouvy.

POZNÁMKA

Příjmy z plnění z pojištění osob, které by nebyly podle předchozího vymezení u fyzických osob osvobozeny, budou zdaňovány příjmem z kapitálového majetku (viz část I, díl 4, kapitola 1.2) a budou zdaněny zvláštní sazbou daně.

§ 4 odst. 1
písm. r) a i) ZDP

5. Osvobozeným příjmem fyzické osoby je rovněž:
- plnění z vyživovací povinnosti,
 - dávka pro osobu se zdravotním postižením,
 - sociální služby (z. č. 108/2006 Sb., o sociálních službách),
 - dávka pomoci v hmotné nouzi (z. č. 111/2006 Sb., o pomoci v hmotné nouzi),
 - dávka státní sociální podpory (podle z. č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře),
 - dávka péčovské péče (s výjimkou odměny pěstouna),
 - příspěvek z veřejných rozpočtů a
 - státní dávka nebo příspěvek podle jiných právních předpisů.

Osvobozena jsou i obdobná plnění poskytovaná ze zahraničí.

Osvobozen je také příjem plynoucí z důvodu péče o blízkou nebo jinou osobu, která má nárok na příspěvek na péči podle zákona o sociálních službách (§ 11 z. č. 108/2006 Sb.), a to do výše poskytovaného příspěvku, je-li tato péče vykonávána fyzickou osobou, u níž se nevyžaduje registrace podle zákona o sociálních službách. Jde-li však o péči o jinou osobu než osobu blízkou, je od daně měsíčně osvobozena v úhrnu maximálně částka do výše příspěvku pro osobu se IV. stupněm závislosti, tj. v roce 2017 maximálně do výše 12 000 Kč měsíčně.

§ 4 odst. 1
písm. j) ZDP

6. Osvobození se týká také náhrady účelně, hospodárně a prokazatelně vynaložených výdajů spojených s darováním a odběrem krve a jejích složek, tkání, buněk nebo orgánů, pokud se tato náhrada poskytuje podle jiných právních předpisů (viz např. § 28b z. č. 285/2002 Sb., transplantčního zákona).

§ 4 odst. 1
písm. k) ZDP

7. Zákon též osvobozuje stipendia a různé podpory či příspěvky, a to konkrétně:
- stipendia ze státního rozpočtu, z rozpočtu obce nebo kraje a z prostředků vysoké školy, veřejné výzkumné instituce nebo z prostředků právnické osoby, která vykonává činnost střední školy nebo vyšší odborné školy,

- až na určité výjimky i podporu a příspěvek z prostředků fundace (§ 303 OZ) nebo spolku,
 - podporu nebo příspěvek z prostředků odborové organizace a
 - nepeněžní plnění nebo sociální výpomoc poskytované zaměstnavatelem z fondu kulturních a sociálních potřeb nejbližším pozůstalým nebo sociální výpomoci nejbližším pozůstalým za obdobných podmínek u zaměstnavatele, u kterého se tento fond nezřizuje.
8. Osvobození se týká také dotací ze státního rozpočtu, z rozpočtu obce, kraje, státního fondu, Národního fondu, regionu soudržnosti (z. č. 248/2000 Sb.), podpory z Vinařského fondu, z přiděleného grantu nebo příspěvku ze státního rozpočtu (je-li výdajem státního rozpočtu podle z. č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech) anebo dotace, grantu a příspěvku z prostředků EU na pořízení hmotného majetku, na jeho technické zhodnocení nebo na odstranění následků živelní pohromy, ale s výjimkou dotace a příspěvku, které jsou účtovány do příjmů nebo výnosů podle ZÚ.

§ 4 odst. 1
písm. u) ZDP

POZNÁMKA

Za **živelní pohromu** se 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.

§ 24 odst. 10 ZDP

9. Plnění poskytovaná ozbrojenými silami žákům škol, kteří nejsou vojáky v činné službě, vojákům v záloze povoláním k vojenské činné službě (s výjimkou služného a zvláštního příplatku).

§ 4 odst. 1
písm. m), n), o) ZDP

Osvobození se také týká kázeňské odměny poskytované příslušníkům ozbrojených sil a bezpečnostních sborů.

Od roku 2017 se pak vrací osvobození výsluhových náležitostí a služebního příspěvku na bydlení u vojáků z povolání, které je spolu s výsluhovými nároky u příslušníků bezpečnostních sborů uvedeno pod novým písmenem o).

!

10. Od daně z příjmů fyzických osob jsou osvobozeny příspěvky fyzickým osobám poskytované podle zákona o stavebním spoření a státní podpoře stavebního spoření.

§ 4 odst. 1
písm. t) ZDP

POZNÁMKA

Osvobozeny však nejsou úroky z vkladů na účtech stavebního spoření. Jejich zdanění se provádí standardním způsobem jako příjem z kapitálového majetku, a to 15% zvláštní sazbou daně.

11. Od daně z příjmů jsou osvobozeny:

§ 4 odst. 1
písm. v) ZDP

- příjem získaný formou nabytí vlastnictví k bytové jednotce jako náhrady za uvolnění bytové jednotky a
- náhrada (odstupné) za uvolnění bytové jednotky vyplacená uživateli této jednotky za podmínky, že fyzická osoba náhradu (odstupné) použije na uspokojení vlastní bytové potřeby (§ 15 odst. 3 ZDP) nejpozději do jednoho roku následujícího po roce, v němž náhradu (odstupné) přijala. Náhradu lze použít na bytovou potřebu i v době jednoho roku před jejím obdržením.

POZNÁMKA

Pokud by podmínka použití příjmů na obstarání bytové potřeby ve stanovené lhůtě nebyla dodržena, zahrne se takový příjem mezi zdanitelné příjmy za to zdaňovací období, ve kterém jedno- roční lhůta na obstarání bytové potřeby uplynula (§ 5 odst. 6 ZDP).

Přijetí náhrady (odstupného) je povinen poplatník (nájemce) oznámit správci daně do konce zdaňovacího období, ve kterém k jejímu přijetí došlo.

Obdobně se postupuje také:

- u příjmů z úplatného převodu práv a povinností spojených s členstvím v družstvu, pokud v souvislosti s tímto převodem bude zrušena nájemní smlouva k bytu, použije-li poplatník získané prostředky na uspokojení bytové potřeby, a
- v případě příjmů z prodeje rodinného domu, bytové jednotky nebo spoluvlastnického podílu, včetně souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště bezprostředně před prodejem po dobu kratší dvou let (§ 4 odst. 1 písm. a) ZDP],

a to vč. toho, že je nutné použít získané prostředky na uspokojení bytové potřeby.

§ 4 odst. 1
písm. z) ZDP

12. Poplatník má možnost na správci daně, orgánech sociálního zabezpečení nebo zdravotní pojišťovně vymáhat přeplatky včetně uplatnění sankcí (úrok z prodlení, penále) ve výši stanovené příslušnými předpisy. Příjem z uplatněných sankcí je osvobozen u poplatníka od daně z příjmů.

§ 4 odst. 1
písm. ze) ZDP

13. Osvobozen je rovněž kurzový zisk při směně peněz z účtu vedeného v cizí měně, pokud se nejedná o účet zahrnutý v obchodním majetku. Výjimkou (neosvobozeným příjmem) je kurzový zisk při směně peněz z účtu vedeného v cizí měně na evropském regulovaném trhu nebo zahraničním obdobném regulovaném trhu, na kterém se obchody s těmito měnami uskutečňují.

§ 4 odst. 1
písm. q) ZDP

14. Příjmy z plnění poskytovaného v souvislosti s výkonem dobrovolnické služby (z. č. 198/2002 Sb., o dobrovolnické službě).

§ 4 odst. 1
písm. p) ZDP

15. Od daně z příjmů jsou osvobozena naturální plnění poskytovaná prezidentovi republiky (z. č. 236/1995 Sb., o platu a dalších náležitostech spojených s výkonem funkce představitelů státní moci) a bývalému prezidentu republiky (z. č. 48/2004 Sb., o zabezpečení prezidenta republiky po skončení funkce).

POZNÁMKA

Plat prezidenta republiky a renta bývalého prezidenta republiky, vč. víceúčelových náhrad výdajů, jsou ostatními příjmy podle § 10 ZDP.

§ 4 odst. 1
písm. zj) ZDP

16. U fyzických osob je taktéž od daně z příjmů osvobozen příjem tzv. daňového bonusu (§ 35c ZDP).

2.2 Osvobození bezúplatných příjmů

2.2.1 Osvobození bezúplatných příjmů z dědění

Osvobození bezúplatných příjmů nabytých děděním a z odkazu řeší ZDP od roku 2014.

§ 4a písm. a) ZDP

Na rozdíl od dřívějšího postupu jsou počínaje rokem 2014 osvobozeny příjmy z dědění a z odkazu, a to bez ohledu na to, jaký byl (nebyl) příbuzenský vztah mezi zůstavitelem

a dědicem (odkazovníkem), což je velký rozdíl oproti úpravě do 31. 12. 2013, kdy se osvobození od daně dědické týkalo jen vybraných blízkých příbuzných.

POZNÁMKA

Občanský zákoník upravuje v dědickém právu (§ 1475 a násl. OZ) možnost dědění na základě dědické smlouvy, ze závěti nebo ze zákona, přičemž tyto důvody mohou působit i vedle sebe. Zároveň dává možnost zůstaviteli v pořízení pro případ smrti zřídit odkazem odkazovníku pohledávku na vydání určité věci, popřípadě jedné či několika věcí určitého druhu, nebo na zřízení určitého práva. Odkazovník sice není dědicem, ale musí být osobou způsobilou dědit.

PŘÍKLAD

Jediným zákonným dědicem pana Viktora by byla jeho dcera Pavla. Pan Viktor však chce svůj byt převést na svého vnuka Dana (který je synem Pavly). V závěti, kterou sepsal pan Viktor u notáře, nařídí dceři Pavle, aby byt vydala Danovi. Příjem Dana z nabytí bytu v důsledku odkazu u Dana nebude předmětem daně z příjmů.

Nejen příjmy z dědictví či odkazu jsou osvobozeny. Zákon osvobozuje od roku 2014 též příjem fyzické osoby coby obmyšleného (§ 1457 OZ) v situaci, kdy je v jeho prospěch vyčleněn majetek do svěřenského fondu pořízením pro případ smrti (§ 1448 OZ). Jde v podstatě o jakési „nepřímé dědění“, neboť obmyšlený nabude právo na veškeré zisky svěřenského fondu.

§ 4a písm. b) ZDP

2.2.2 Osvobození bezúplatných příjmů z darování

Osvobození bezúplatných příjmů nabytých darováním řeší ZDP od roku 2014.

Ale § 4a ZDP řeší jen některá (obecná) osvobození přijatých bezúplatných plnění. Další osvobození bezúplatných příjmů přicházejí v úvahu, teprve pokud se nejedná např. o příjem podle § 6 ZDP nebo 7 ZDP, neboť další osvobození je až v rámci ostatních příjmů (§ 10 odst. 3 ZDP).

Z obecných osvobození bezúplatných příjmů, které jsou popsány v § 4a ZDP, uvádíme ta nejčastější:

1. Osvobození nabytí vlastnického práva k jednotce, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, je-li ve vlastnictví právnické osoby vzniklé za účelem, aby se stala vlastníkem domu s jednotkami, a fyzická osoba, která vlastnické právo k jednotce nabývá:
 - je nájemcem této jednotky,
 - je členem této právnické osoby a
 - podílela se (nebo se podílel její právní předchůdce) svým peněžním nebo nepe-
něžním plněním na pořízení domu s jednotkami.
2. Osvobozeným je příjem fyzické osoby, která je rezidentem v zemích EU nebo tvořících EHP a provozuje zařízení pro péči o toulavá nebo opuštěná zvířata nebo pro péči o jedince ohrožených druhů živočichů, je-li použit k provozu tohoto zařízení.
3. Použije-li fyzická osoba prokazatelně bezúplatný příjem na zvýšení nebo změnu své kvalifikace, studium, léčení, úhradu sociálních služeb nebo na zakoupení pomůcky pro zdravotně postižené, bude pro ni takový příjem osvobozen; podmínkou (doplňnou

§ 4a odst. h) ZDP

§ 4a odst. i) ZDP

§ 4a odst. j) ZDP

od roku 2015) je povinnost učinit tak nejpozději do konce následujícího roku po přijetí. Stejně tak je osvobozeno přímé nabytí pomůcky pro zdravotně postižené.

4. Některá další osvobození jsou navázána jen na samostatnou činnost:

§ 4a písm. g) ZDP

- pokud fyzická osoba přijme v souvislosti se samostatnou činností reklamní předmět opatřený obchodním jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto daru, jehož hodnota nepřesahuje 500 Kč [takový reklamní předmět je u dárce daňově účinným nákladem při splnění podmínek stanovených v § 25 odst. 1 písm. t) ZDP],

§ 4a písm. n) ZDP

- u osob provozujících zoologické zahrady (kteří jsou držiteli platné licence podle z. č. 162/2003 Sb., o zoologických zahradách) jsou osvobozeny příjmy ve formě darů poskytnutých pro provoz zoologické zahrady,

§ 4a písm. o) ZDP

- osvobozeno je též přijetí daru fyzickou osobou pro poskytování veřejných kulturních služeb (např. spočívajících ve zpřístupňování umělecké tvorby a kulturního dědictví veřejnosti a v získávání, zpracování, ochraně, uchování a zpřístupňování informací, které slouží k uspokojování kulturních, kulturně výchovných nebo kulturně vzdělávacích potřeb veřejnosti).

§ 4a odst. k), l), p) ZDP

5. Dalšími tituly pro osvobození bezúplatných příjmů jsou např.:

- příjem vlastníka jednotky v podobě úhrady nákladů na správu domu a pozemku jiným vlastníkem jednotky v tomtéž domě nebo osobou, která se stane vlastníkem nově vzniklé jednotky v tomtéž domě,
- příjem na humanitární nebo charitativní účel nebo z veřejné sbírky a
- nabytí majetku prokazatelně použitého na financování volební kampaně kandidáta na funkci prezidenta republiky.

2.2.3 Osvobození bezúplatných příjmů v podobě majetkového prospěchu

I když bychom majetkovým prospěchem mohli nazvat i jiná plnění ve prospěch fyzických osob, která jsme zmínili v kapitole 2.2.2 části I, dílu 1, uvádíme samostatně jen jediné takové plnění, jímž je **majetkový prospěch**, a to:

- vydlužitele **při bezúročné zápůjčce** (smlouva o zápůjčce vznikne, pokud přenechá zapůjčitel vydlužiteli zastupitelnou věc tak, aby ji užil podle libosti a po čase vrátil věc stejného druhu – § 2390 OZ),
- vypůjčitele **při výpůjčce** (smlouvou o výpůjčce půjčitel přenechává vypůjčiteli nezužitelnou věc a zavazuje se mu umožnit její bezplatné dočasné užívání – § 2193 OZ),
- výprosníka **při výprose** (výprosa charakterizuje bezúplatné přenechání věci, aniž se ujedná doba a účel užívání; kdo věc výprosníkovi přenechal, může žádat její vrácení podle libosti – § 2189 OZ).

§ 4a písm. m) ZDP

Pro takovýto **majetkový prospěch** platí (od roku 2015):

- **osvobozeným není**, pokud je příjmem ze závislé činnosti [výjimkou jsou bezúročné zápůjčky od zaměstnavatele za podmínek v § 6 odst. 9 písm. v) ZDP],
- **plné osvobození** se týká pouze majetkového prospěchu, který fyzické osobě plyne v případech, kdy se jedná o:
 - příjmy od příbuzného v linii přímé (pochází-li jedna od druhé) nebo v linii vedlejší (ale jen mají-li společného předka, tj. příjmy od sourozence, strýce, tety, synovce/neteře)

a dále od manžela, manžela dítěte, dítěte manžela, rodiče manžela nebo manžela rodičů,

- příjmy od osoby, se kterou poplatník žil nejméně jeden rok bezprostředně před získáním majetkového prospěchu ve společně hospodařící domácnosti (a z tohoto důvodu pečoval o domácnost nebo byl na tuto osobu odkázán výživou), nebo
- příjmy obmyšleného:
 - z jeho majetku, který do svěřenského fondu vyčlenil nebo kterým zvýšil majetek tohoto fondu, nebo
 - z majetku, který byl do svěřenského fondu vyčleněn nebo který zvýšil majetek tohoto fondu osobou v předchozím,
- v ostatních případech jsou **osvobozeny příjmy** v úhrnu z těchto majetkových prospěchů od téhož poplatníka **do 100 000 Kč za rok**.

KAPITOLA 3

Povinnosti vůči správci daně

3.1 Místní příslušnost fyzických osob

Místní příslušnost správce daně pro daň z příjmů se řídí u fyzické osoby místem pobytu, kterým se rozumí:

§ 13 DŘ

- adresa místa trvalého pobytu občana České republiky,
- adresa hlášeného místa pobytu cizince, a
- nelze-li takto místo pobytu určit, rozumí se jím místo na území České republiky, kde se fyzická osoba převážně zdržuje.

V případě zaměstnanců, pokud si sami nepodávají daňové přiznání, se řídí místní příslušnost pro odvod záloh na daň a daně ze závislé činnosti místní příslušností jejich zaměstnavatele, popř. tzv. plátcovou pokladnou zaměstnavatele.

POZNÁMKA

Plátcová pokladna je organizační jednotkou plátce daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, kde dochází k vybírání nebo srážení daně nebo záloh na ni a kde jsou k tomu uloženy potřebné doklady. Jejím místně příslušným správcem daně je finanční úřad, v jehož obvodu územní působnosti je plátcová pokladna umístěna. Má stejná oprávnění a povinnosti jako plátce daně a majetková odpovědnost plátce za jeho pokladny tím zůstává nedotčena.

§ 21 DŘ, § 38h odst. 15 ZDP

V případě srážkové daně vybírané zvláštní sazbou daně (§ 36 ZDP) bankami, spořitelními a úvěrovými družstvy nebo pojišťovnami je jejich pobočka nebo organizační jednotka, kde k vybírání této daně dochází, pokud jsou zde k dispozici doklady nezbytné pro provedení srážky a její kontroly, také plátcovou pokladnou. Místně příslušným správcem daně je pak finanční úřad podle této plátcovy pokladny.

§ 38d odst. 10 ZDP

3.2 Registrace k dani z příjmů fyzických osob

§ 39 ZDP

Registrační povinnost k dani z příjmů fyzických osob má fyzická osoba, která je rezidentem v České republice, pokud:

- započala vykonávat činnost, která je zdrojem příjmů ze samostatné činnosti (§ 7 ZDP), nebo
- přijala příjem z této samostatné činnosti.

POZNÁMKA

I když se registrační povinnost netýká např. poplatníka s příjmy z nájmu, neznamená to, že by snad tyto příjmy nepodléhaly zdanění.

V případě nerezidenta v České republice je třeba přihlášku k registraci podat v situaci, pokud tento nerezident:

- započal vykonávat na území České republiky činnost, která je zdrojem příjmů ze samostatné činnosti (§ 7 ZDP), nebo
- přijal příjem ze samostatné činnosti (je-li považován za příjem ze zdrojů na území České republiky) nebo
- pokud mu na území České republiky vznikla stálá provozovna anebo
- pokud získal povolení nebo oprávnění vykonávat činnost, která je zdrojem příjmů, vydané tuzemským orgánem veřejné moci.

Registraci je taková osoba povinna provést u příslušného správce daně do 15 dnů od okamžiku, kdy jí vznikla registrační povinnost podle předchozího.

POZNÁMKA

Podat přihlášku k registraci je možné i prostřednictvím živnostenského úřadu při vyřizování žádosti o živnostenské oprávnění.

§ 72 DR

Podání správci daně (platí nejen pro přihlášku k registraci, příp. oznámení o změně registračních údajů, ale i pro řádná či dodatečná daňová tvrzení) lze

- podat na tiskopise vydaném Ministerstvem financí nebo na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem, nebo
- učinit datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně (datová zpráva se odesílá způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 nebo 3 DR).

Má-li ale daňový subjekt nebo jeho zástupce zpřístupněnu datovou schránku nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, je povinen podání učinit pouze datovou zprávou!

§ 39 odst. 4 ZDP

Přihlášku k registraci nemusí podat fyzická osoba, jež má pouze příjmy:

- které nejsou předmětem daně,
- které jsou osvobozeny od daně nebo
- z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně.

Fyzická osoba se pochopitelně neregistruje v případě, že pobírá příjmy ze závislé činnosti (§ 6 ZDP), protože v takovém případě za ni řeší odvod daně její zaměstnavatel.

Tím se dostáváme k problematice registrační povinnosti zaměstnavatele (právníké či fyzické osoby) z titulu plátce daně za jeho zaměstnance. Plátce má povinnost podat přihlášku k registraci nejpozději do 8 dnů ode dne, kdy mu vznikla povinnost vykonávat úkony stanovené ZDP. Těmito úkony je nejen povinnost srážet daň nebo zálohy na ni nebo daň vybírat, ale např. i vést mzdové listy.

§ 39b ZDP

Ve lhůtě k registraci zároveň plátce podá přihlášku i za plátcovu pokladnu a určí osobu, která je oprávněna jednat za tuto plátcovu pokladnu jeho jménem. Registrační povinnost se plní u místně příslušného správce daně.

Správce daně rozhodne o registraci do 30 dnů od podání (příp. odstranění vad podání). Zaregistrované osobě – daňovému subjektu je přiděleno daňové identifikační číslo (DIČ), které je třeba uvádět nejen ve vztahu k dani z příjmů, k níž byla osoba zaregistrována, ale i v dalších případech zmiňovaných DŘ.

§ 129, 130 DŘ

Dojde-li ke změnám skutečností uvedených daňovým subjektem v registraci, vystává povinnost tyto změny oznámit správci daně do 15 dnů ode dne, kdy nastaly. Oznamovací povinnost se nevztahuje na údaje, jejichž změnu může správce daně automatizovaným způsobem zjistit z rejstříků či evidencí, do nichž má řízen automatizovaný přístup (okruh těchto údajů musí správce daně ze zákona zveřejnit).

§ 127 DŘ

3.3 Kdy a co podat

Mimo zmíněné registrační povinnosti má fyzická osoba s příjmy podléhajícími dani z příjmů ještě i další povinnosti vůči správci daně, a to povinnosti podávat **daňová tvrzení**. Těmi daňový řád rozumí daňová přiznání, hlášení nebo vyúčtování. V obecné rovině její povinnosti určuje DŘ, speciální ustanovení pro daň z příjmů obsahuje ZDP.

V obecné rovině rozlišujeme **daňové tvrzení** (přiznání, hlášení či vyúčtování) na:

§ 1, 138 DŘ

- **řádné**, tj. takové, které je nebo má být podáno v zákonném termínu,
- **opravné**, jímž se rozumí takové daňové tvrzení, kterým se opravuje řádné daňové tvrzení nebo též dodatečné daňové tvrzení, a jež je podáno ještě před uplynutím zákonného termínu pro podání původního tvrzení, které se takto opravuje,
- **dodatečné daňové tvrzení** (dodatečné daňové přiznání či vyúčtování a následné hlášení), kterým se rozumí tvrzení podané po uplynutí zákonného termínu (část I, díl 1, kapitola 3.7).

POZNÁMKA

Opravných tvrzení (přiznání, hlášení nebo vyúčtování) může být více, přihlíží se vždy k naposledy podanému.

Daně z příjmů fyzických osob se nejčastěji týkají tyto **základní termíny podání přiznání nebo hlášení** (neuvažujeme ukončení činnosti nebo úpadek poplatníka):

- řádný (neprodloužený) termín k podání přiznání k dani z příjmů za předchozí kalendářní rok je do 1. 4. daného roku (ale např. přiznání za rok 2017 je nutné podat do 3. 4. 2018, neboť 1. 4. 2018 je neděle a 2. 4. 2018 Velikonoční pondělí),
- řádný (prodloužený) termín k podání přiznání k dani z příjmů za předchozí kalendářní rok, pokud přiznání podává na základě plné moci a předkládá daňový poradce nebo právnická osoba, která oprávněně vykonává daňové poradenství, nebo advokát, anebo v případě povinného auditu (§ 20 ZÚ), je do 1. 7. daného roku (ale např. přiznání za rok 2017 se podá do 2. 7. 2018, neboť 1. 7. 2018 je neděle),

§ 136 DŘ

!

!

- vyúčtování záloh sražených v daném kalendářním roce ze závislé činnosti, pokud je plátcé registrován k vybírání této daně (podrobněji dále, viz např. příloha 1, resp. 1.4),
- vyúčtování daně prováděné srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických nebo právnických osob (podrobněji dále, viz část I, díl 1, kapitola 9.5, příloha 1, resp. 1.5).

POZNÁMKA

Toto vyúčtování musí podat plátcé, který aplikoval srážkovou daň nejen na příjem plynoucí fyzické osobě (např. z mezd podle § 6 odst. 4 ZDP), ale také na příjem plynoucí právnické osobě (např. ve vztahu k zahraničním subjektům).

3.4 Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob

§ 38g odst. 1 ZDP

Povinnost podat **daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob** má každá fyzická osoba, jejíž roční příjmy, které jsou předmětem daně, přesáhly 15 000 Kč, pokud se nejedná o příjmy:

- od daně osvobozené, nebo
- z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně (§ 36 ZDP).

POZNÁMKA

Srážková daň může být uplatněna jak u příjmů ze závislé činnosti, tak u vybraných příjmů ze samostatné činnosti, z kapitálového majetku anebo u vybraných ostatních příjmů.

Dále podává přiznání fyzická osoba, vykazuje-li daňovou ztrátu, a to bez ohledu na limit 15 000 Kč.

POZNÁMKA

Ztrátu lze vykázat pouze u příjmů ze samostatné činnosti (§ 7 odst. 1 ZDP) nebo u příjmů z nájmu (§ 9 ZDP).

§ 38g odst. 2 ZDP

Daňové přiznání poplatníka, který má pouze příjmy ze závislé činnosti (§ 6 ZDP), se nemusí podávat za předpokladu, že:

- jsou pouze od jednoho, anebo postupně od více plátců včetně doplateků mezd od těchto plátců (§ 38ch odst. 4 ZDP),
- nejedná se o nerezidenta v České republice, který by uplatňoval slevy na dani na manželku, svou invaliditu nebo za umístění dítěte [§ 35ba odst. 1 písm. a) až e), g) ZDP], daňové zvýhodnění na dítě (§ 35c ZDP) nebo odpočet úroků na bytové potřeby (§ 15 odst. 3 ZDP),
- poplatník podepsal u všech těchto plátců daně na příslušné zdaňovací období prohlášení k dani (§ 38k ZDP),
- vyjma příjmů od daně osvobozených a příjmů, z nichž je vybírána daň zvláštní sazby daně, nemá jiné zdanitelné příjmy vyšší než 6 000 Kč a
- jehož daňová povinnost se nezvyšuje o solidární zvýšení daně (§ 16a ZDP).

§ 38g odst. 4 ZDP

Dále přiznání nepodává ani poplatník, jemuž plynou pouze příjmy ze závislé činnosti ze zahraničí, které jsou vyjmuty ze zdanění (§ 38f ZDP).

Povinnost podat daňové přiznání se ale týká také zaměstnance:

§ 38g odst. 2 ZDP

- pokud by si chtěl uplatnit snížení základu daně o bezúplatné plnění (dar) poskytnuté do zahraničí (§ 15 odst. 1 ZDP), a to i přesto, že se podmínky pro uznání daru coby odčitatelné položky řídí výhradně ustanoveními tuzemského zákona,
- kterému byly vyplaceny nebo který jiným způsobem obdržel příjmy ze závislé činnosti za uplynulá léta, které se nepovažovaly (podle § 5 odst. 4 ZDP) za jeho příjmy ve zdaňovacím období, kdy byly zúčtovány plátcem daně v jeho prospěch.

PŘÍKLAD

Zaměstnavatel zúčtoval zaměstnanci za prosinec 2016 hrubou mzdu ve výši 30 000 Kč, ale i když srazil a včas odvedl zálohu na daň a pojistné za zaměstnance, částku čisté mzdy mu nevyplatil v termínu výplat 11. 1. 2017, ale až o měsíc později – 11. 2. 2017. Takový příjem zaměstnance je příjmem roku 2017 a sražená záloha se započte až na daň roku 2017. Zaměstnanec si musí podat za rok 2017 daňové přiznání sám.

Fyzická osoba je také povinna podat daňové přiznání, pokud:

- u ní došlo k porušení podmínek pro osvobození v souvislosti se soukromým životním pojištěním hrazeným zaměstnavatelem, v důsledku kterých došlo ke vzniku povinnosti zdanit příjem ze závislé činnosti [§ 6 odst. 9 písm. p) bod 3 ZDP], anebo
- jí byl vyplacen (v důsledku jejího zavinění) vyšší daňový bonus nebo sražena nižší daň a zaměstnanec toto odmítl vyřešit prostřednictvím svého zaměstnavatele (který pak postupuje věc správci daně podle § 38i odst. 5 písm. b) ZDP).

§ 38g odst. 6 ZDP

§ 38g odst. 5 ZDP

Poplatník má povinnost uvést v daňovém přiznání veškeré své příjmy, které jsou předmětem daně; neuvádí se pochopitelně příjmy od daně osvobozené a příjmy zdaněné zvláštní sazbou daně (s výjimkou případů, kdyby poplatník použil postup podle § 36 odst. 7 nebo 8 ZDP, tj. možnost zahrnout do přiznání příjmy již zdaněné srážkovou daní). V daňovém přiznání poplatník rovněž zohlední slevy na dani (§ 35ba ZDP) a daňové zvýhodnění (§ 35c a 35d ZDP).

§ 38g odst. 3 ZDP

U příjmů ze závislé činnosti (§ 6 ZDP) dokládá jejich výši potvrzením plátce (§ 38j odst. 3 ZDP).

Způsob podávání daňového přiznání je řešen shodně jako v případě podávání přihlášky k registraci (§ 72 DŘ)

3.5 Daňové přiznání v insolvenčním řízení

I fyzická osoba může spadnout do **úpadku** (dříve označovaného jako konkurz), tedy do situace, kdy má více věřitelů a není schopna po delší dobu plnit své splatné závazky. Podnikající fyzická osoba je v úpadku i tehdy, jestliže je předlužena, tj. jestliže souhrn závazků této osoby je vyšší než hodnota jejího majetku. Konkurz je pouze jedním z možných způsobů řešení úpadku dlužníka, dalšími možnostmi je reorganizace nebo oddlužení.

§ 3 odst. 3
z. č. 182/2006 Sb.**POZNÁMKA**

V případě reorganizace nebo oddlužení se na příjem plynoucí z odpisu dluhu vztahuje osvobození (§ 4 odst. 1 písm. y) ZDP, resp. od 1. 7. 2017 § 4a písm. h) ZDP].

§ 244 DŘ

Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob v souvislosti s insolvenčním řízením je poplatník povinen podat:

- nejpozději do 30 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku (podává se řádné daňové přiznání za část roku, která uplynula do dne předcházejícího účinnosti tohoto rozhodnutí a za kterou dosud nebylo podáno),
- do 15 dnů ode dne, kdy došlo k předložení konečné zprávy (za uplynulou část kalendářního roku, za kterou nebylo dosud podáno).

§ 38gb odst. 1 ZDP

V těchto případech nelze uplatnit žádné snížení základu daně (ani podle § 15 ZDP, ani podle § 34 ZDP) a ani slevy na dani, s výjimkou základní slevy na poplatníka [§ 35ba písm. a) ZDP], která se zohlední ve výši 2 070 Kč (tj. 1/12 z 24 840 Kč) za každý započatý měsíc té části zdaňovacího období, za kterou se podává daňové přiznání.

Také uplatnění daňového zvýhodnění na děti (§ 35c ZDP) je zakázáno, opět ale existuje výjimka – uplatnit lze formou slevy na dani (§ 35c odst. 1 ZDP) ve výši 1/12 roční výše za každý započatý měsíc té části zdaňovacího období, za kterou se podává daňové přiznání.

§ 38gb odst. 2 ZDP

Daň vzniká na základě daňového přiznání podaného v případech uvedených v předchozím se považuje za zálohu na daň, a to až do vyměření daňové povinnosti za celý příslušný kalendářní rok.

V přiznání za celý kalendářní rok (taková přiznání je nutné rovněž podávat, a to v „běžných“ lhůtách) již lze uplatnit jak nezdánitelnou část základu daně, tak položky odčitatelné od základu daně a také slevy na dani včetně případného daňového zvýhodnění na děti.

3.6 Daňové přiznání za zůstavitele

§ 239a až 239d DŘ

Daňové přiznání za zůstavitele (který pro účely daní „žije“ až do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti) podává osoba spravující pozůstalost (vlastním jménem na účet pozůstalosti), a to:

- řádné daňové tvrzení do tří měsíců ode dne smrti zůstavitele,
- dále pak každoročně až do vyřešení dědictví a
- naposledy do 30 dnů ode dne skončení řízení o pozůstalosti.

§ 38ga ZDP

Zákonná úprava říká, že nelze v přiznáních za období po smrti zůstavitele uplatnit nezdánitelnou část základu daně, položku odčitatelnou od základu daně (s výjimkou daňové ztráty), slevu na dani ani daňové zvýhodnění.

POZNÁMKA



Od roku 2018 bude možné v těchto přiznáních uplatnit i další odčitatelné položky podle § 34 ZDP a rovněž případnou slevu při zaměstnání zaměstnance se změněnou pracovní schopností.

3.7 Dodatečné daňové přiznání

§ 141 odst. 1 DŘ

Pro **podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob** ZDP speciální ustanovení nemá. Vychází se tedy z obecných ustanovení v DŘ. Pokud daňový subjekt zjistí, že jeho daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen předložit do konce měsíce následujícího po tomto zjištění dodatečné přiznání. V dodatečném přiznání se uvede:

- rozdíl oproti poslední známé dani,

- den zjištění tohoto rozdílu (kvůli ověření splnění povinnosti) a
- popíše se i důvod pro podání dodatečného přiznání.

Dodatečné přiznání k dani z příjmů fyzických osob nelze podat:

§ 141 odst. 6 DR

- je-li daň z příjmů předmětem daňové kontroly (popř. pokud ji daňový subjekt neumožní, ačkoliv mu byla oznámena výzva podle § 87 odst. 2 DR) nebo
- je-li zahájeno řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně ve vztahu k dani z příjmů.

Všechny tyto skutečnosti přerušují běh lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání. Nová lhůta počne běžet:

- od ukončení daňové kontroly, pokud se podle výsledku poslední známá daň nemění, nebo
- od právní moci dodatečného platebního výměru, byl-li na základě daňové kontroly vydán, popřípadě
- od právní moci rozhodnutí, kterým je ukončeno řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně.

Stejně principy platí i pro dodatečné vyúčtování.

POZNÁMKA

Pokud by daňový subjekt podal dodatečné daňové přiznání ještě před vyměřením (příp. doměřením) daně, řízení zahájené tímto podáním se sice zastaví, ale údaje uvedené v takto podaném dodatečném přiznání se využijí při vyměření nebo doměření této daně.

Dodatečné daňové přiznání na daň nižší, než je poslední známá daň, lze podat, jestliže daň byla stanovena v nesprávné výši. Přitom ale nelze namítat vady postupu správce daně. Podání tohoto dodatečného daňového přiznání ale není přípustné, pokud některé z rozhodnutí, z něhož vyplývá poslední známá daň, bylo učiněno podle pomůcek nebo vydáno na základě sjednání daně.

§ 141 odst. 2, 3 DR

Dodatečné daňové přiznání je možné rovněž podat v případě, že se nemění poslední známá daň, ale pouze dochází ke změně údajů daňovým subjektem dříve tvrzených (příkladem může být překlep ve jménu dětí apod.).

§ 141 odst. 4 DR

POZNÁMKA

Vše, co bylo v předchozím uvedeno pro podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů, platí v obecné rovině pro podávání jiných dodatečných daňových přiznání nebo dodatečných vyúčtování.

3.8 Placení daně z příjmů fyzických osob

Daň z příjmů fyzických osob je splatná v zákonném termínu podání přiznání. Případné doplatky na základě dodatečně zjištěných skutečností jsou splatné v termínu pro podání dodatečného daňového přiznání.

Za den platby se považuje:

§ 166 DR

- při bezhotovostní platbě den, kdy dojde k připsání platby na účet správce daně,
- při hotovostní platbě prováděné u správce daně den, kdy byla hotovost přijata úřední osobou (tj. pracovníkem správce daně), a
- v případě, kdyby správce daně zavedl platební termíny, tak den, kdy daňový subjekt zadal jeho prostřednictvím platební příkaz správcovi daně (ať již prostřednictvím platební karty, nebo obdobného platebního prostředku).

!

Způsob placení daní je obdobný jako u právnických osob, pouze se liší předčísli čísla účtu, na který se daň poukazuje:

- 7720 pro daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby,
- 713 pro daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti,
- 721 pro daň z příjmů fyzických osob podávajících příznání.

Číslo účtu je odlišné pro každý finanční úřad.

Variabilním symbolem platby je DIČ (bez symbolu CZ) u fyzické osoby, která podává příznání, případně její rodné číslo, pokud DIČ nemá, právnická osoba uvede své IČ (právnická osoba může podávat příznání coby plátce za fyzické osoby – své zaměstnance).

Konstantním symbolem je číslo 1148 při bezhotovostní platbě a 1149 při hotovostní platbě (např. složenkou na poště).

Poplatník může mít povinnost platit **zálohy na daň z příjmů fyzických osob**.

Při určení jejich výše pracuje ZDP s termínem **poslední známá daňová povinnost**.

§ 38a odst. 1 ZDP

Záloha na daň se spravuje podle DŘ jako daň. Za ni se rovněž považuje rovněž částka, kterou si poplatník sám vypočetl a uvedl v posledním daňovém (dodatečném) příznání za období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, s platností od následujícího dne po termínu pro podání tohoto příznání (bylo-li podáno opožděně, tak s platností od následujícího dne po dni jeho podání).

Do poslední známé daňové povinnosti fyzické osoby se nezahrnují ostatní příjmy (§ 10 ZDP).

§ 38a odst. 1 ZDP

Zálohy na daň z příjmů se platí v průběhu zálohového období. **Zálohové období** je období od prvního dne následujícího po uplynutí posledního dne lhůty pro podání daňového příznání za minulé zdaňovací období do posledního dne lhůty pro podání daňového příznání v následujícím zdaňovacím období.

PŘÍKLAD

Zálohové období poplatníka, který podá příznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2016 v neprodlouženém termínu do 3. 4. 2017 (neboť 1. a 2. 4. 2017 nejsou pracovními dny), začíná v roce 2017 dnem 4. 4. 2017 a končí dnem 3. 4. 2018 (tj. posledním dnem lhůty pro podání příznání za rok 2017, neboť 1. 4. 2018 je neděle a 2. 4. 2018 je Velikonoční pondělí).

§ 38a odst. 2, 3
a 4 ZDP

Při stanovení **výše a periodicity záloh** vychází poplatník z poslední známé daňové povinnosti:

- **zálohy neplatí** fyzické osoby, jejichž poslední známá daňová povinnost nepřesáhla 30 000 Kč, a dále ani zůstavitel po své smrti,
- pokud poslední známá daňová povinnost přesáhla 30 000 Kč, avšak nepřesáhla 150 000 Kč, platí **pololetní zálohy** na daň ve výši 40 % poslední známé daňové povinnosti, a to do 15. dne šestého měsíce zdaňovacího období a do 15. dne dvanáctého měsíce zdaňovacího období,

PŘÍKLAD

Zdaňovacím obdobím fyzické osoby je kalendářní rok. Pokud jí dle příznání za rok 2016, které podá v termínu do 3. 4. 2017, vyjde daňová povinnost nad 30 000 Kč a do 150 000 Kč, bude platit zálohy v termínech do 15. 6. 2017 a do 15. 12. 2017.

- pokud poslední známá daňová povinnost přesáhla 150 000 Kč, platí se čtvrtletní zálohy na daň ve výši 1/4 poslední známé daňové povinnosti, a to v termínech do 15. dne třetího měsíce zdaňovacího období, do 15. dne šestého měsíce zdaňovacího období, do 15. dne devátého měsíce zdaňovacího období a do 15. dne dvanáctého měsíce zdaňovacího období.

PŘÍKLAD

Fyzická osoba, jejíž daňová povinnost dle přiznání za rok 2016 podaného do 3. 4. 2017 přesáhla 150 000 Kč, bude platit zálohy do 15. 6. 2017, 15. 9. 2017, 15. 12. 2017 a 15. 3. 2018.

POZNÁMKA

Nižší zálohy (než je uvedeno v předchozím) budou hrazeny v případě, že je jedním z dílčích základů daně poplatník a dílčí základ ze závislé činnosti (§ 6 ZDP), což znamená, že jeho zaměstnavatel měl povinnost srazit zálohy na daň (§ 38h ZDP). Pak:

§ 38a odst. 5 ZDP

- pokud je tento dílčí základ daně ze závislé činnosti roven 50 % nebo činí více než 50 % z celového základu daně, neplatí poplatník zálohy žádné,
- pokud činí 15 % a více, avšak méně než 50 %, platí se určené zálohy (pololetní nebo čtvrtletní) v poloviční výši.

PŘÍKLAD

Poslední známá daňová povinnost fyzické osoby podle podaného přiznání byla 120 000 Kč, přičemž základ daně byl složen z dílčího základu ze závislé činnosti (300 000 Kč) a dílčího základu ze samostatné činnosti (700 000 Kč).

Z výše poslední známé daňové povinnosti vyplývají pololetní zálohy.

Jelikož je ale podíl dílčího základu daně ze závislé činnosti ve výši 30 % (300 000 Kč z 1 000 000 Kč), budou se zálohy hradit v poloviční výši. V daném případě to znamená zálohu 24 000 Kč (vypočteno jako 1/2 ze 40 % ze 120 000 Kč).

Poplatník není povinen platit zálohy také v případě, jestliže ukončil činnost, z níž mu plynuly zdanitelné příjmy, nebo zanikl zdroj zdanitelných příjmů, a to od splátky následující po dni, v němž došlo ke změně rozhodných skutečností. Takovou skutečnost však poplatník musí oznámit svému správci daně.

§ 38a odst. 5 ZDP

Poplatník neplatí zálohy ani v případě, že má pouze příjmy ze závislé činnosti plynoucí z tuzemska.

§ 38a odst. 9 ZDP

Při změně poslední známé daňové povinnosti v průběhu zdaňovacího období (např. na základě dodatečného daňového přiznání) se zálohy do té doby splatné nemění.

Po skončení zdaňovacího období (kalendářního roku u fyzické osoby), za něž je podáváno daňové přiznání, se zaplacené zálohy na daň splatné v jeho průběhu započítávají na úhradu skutečné výše daně. Ze záloh, u nichž došlo k prodlení s placením, se na úhradu skutečné výše daně započítají pouze zálohy zaplacené do lhůty pro podání daňového přiznání.

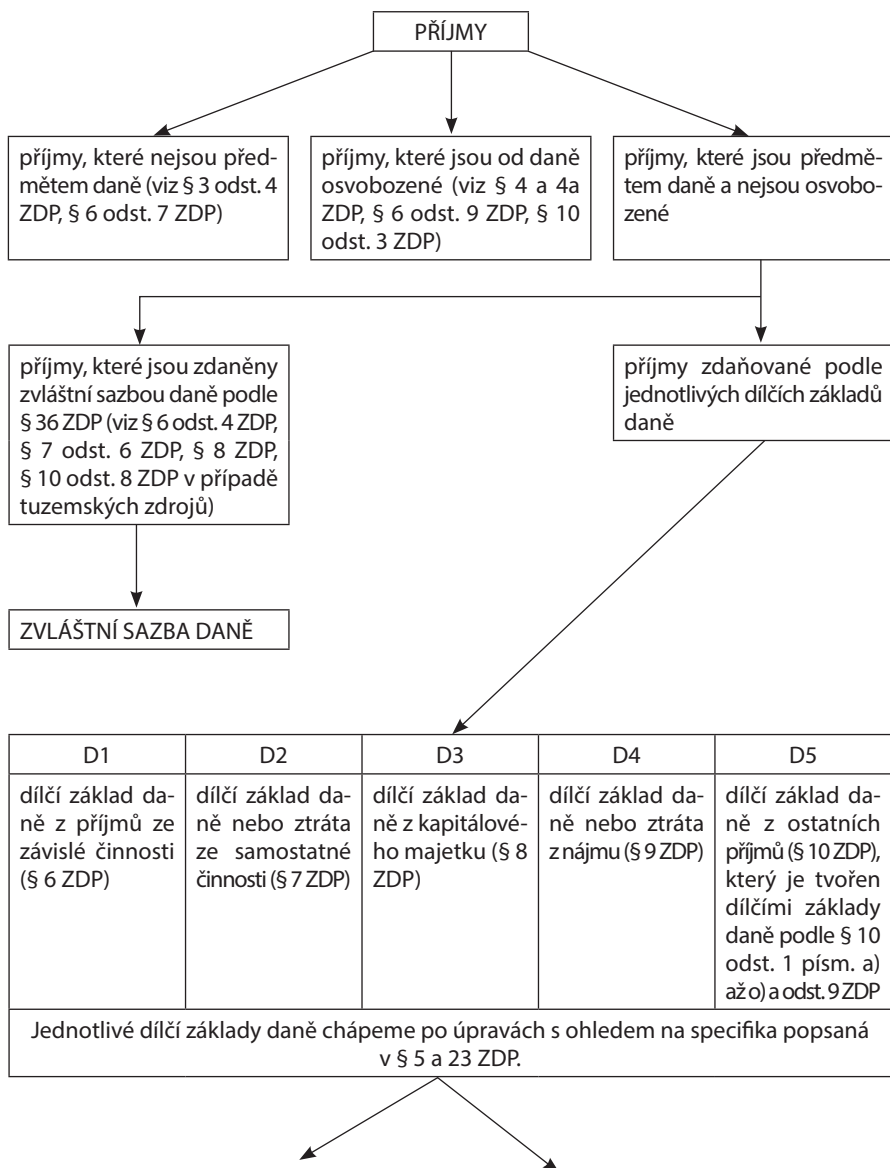
§ 38a odst. 1 ZDP

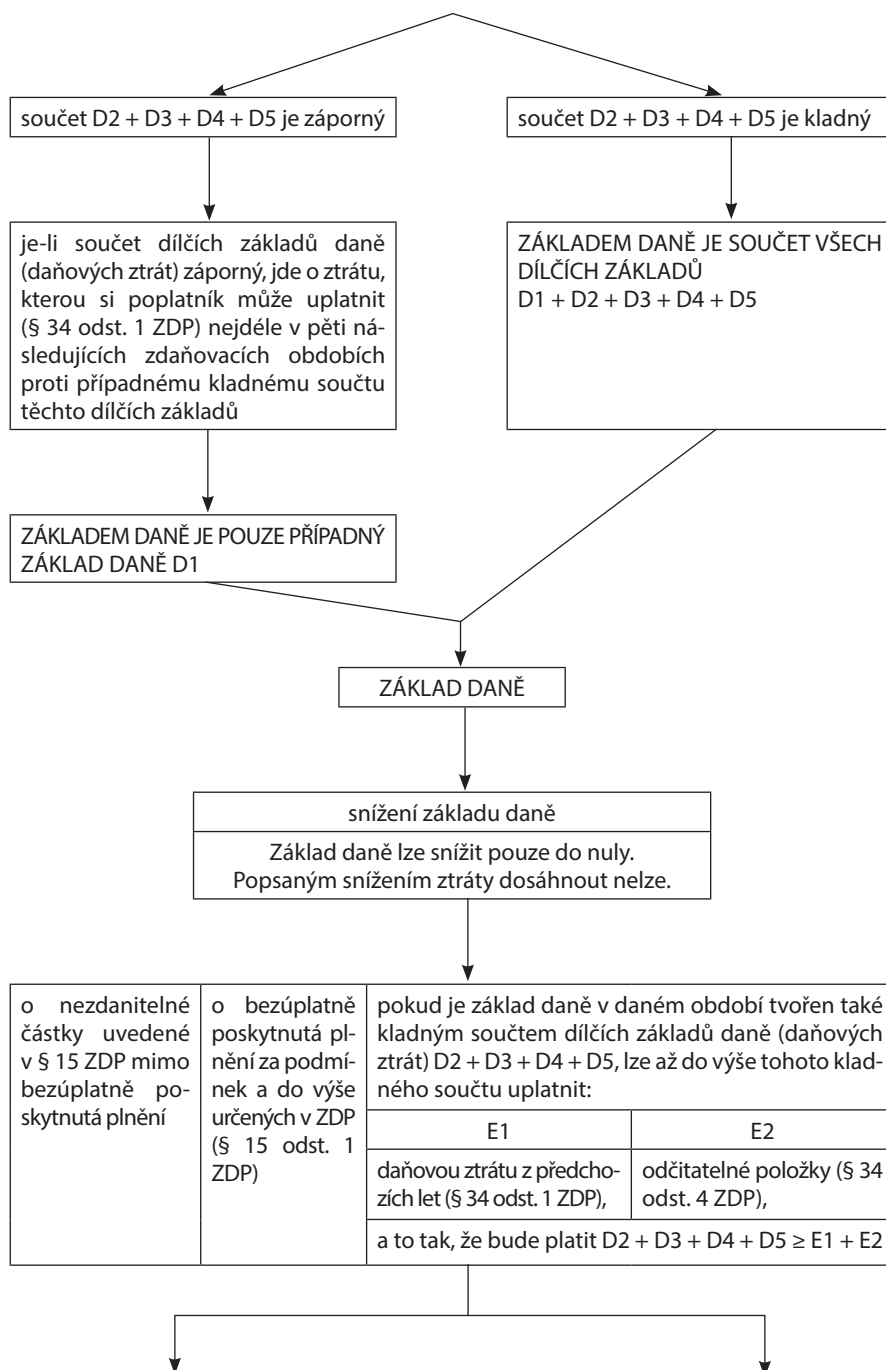
KAPITOLA 4

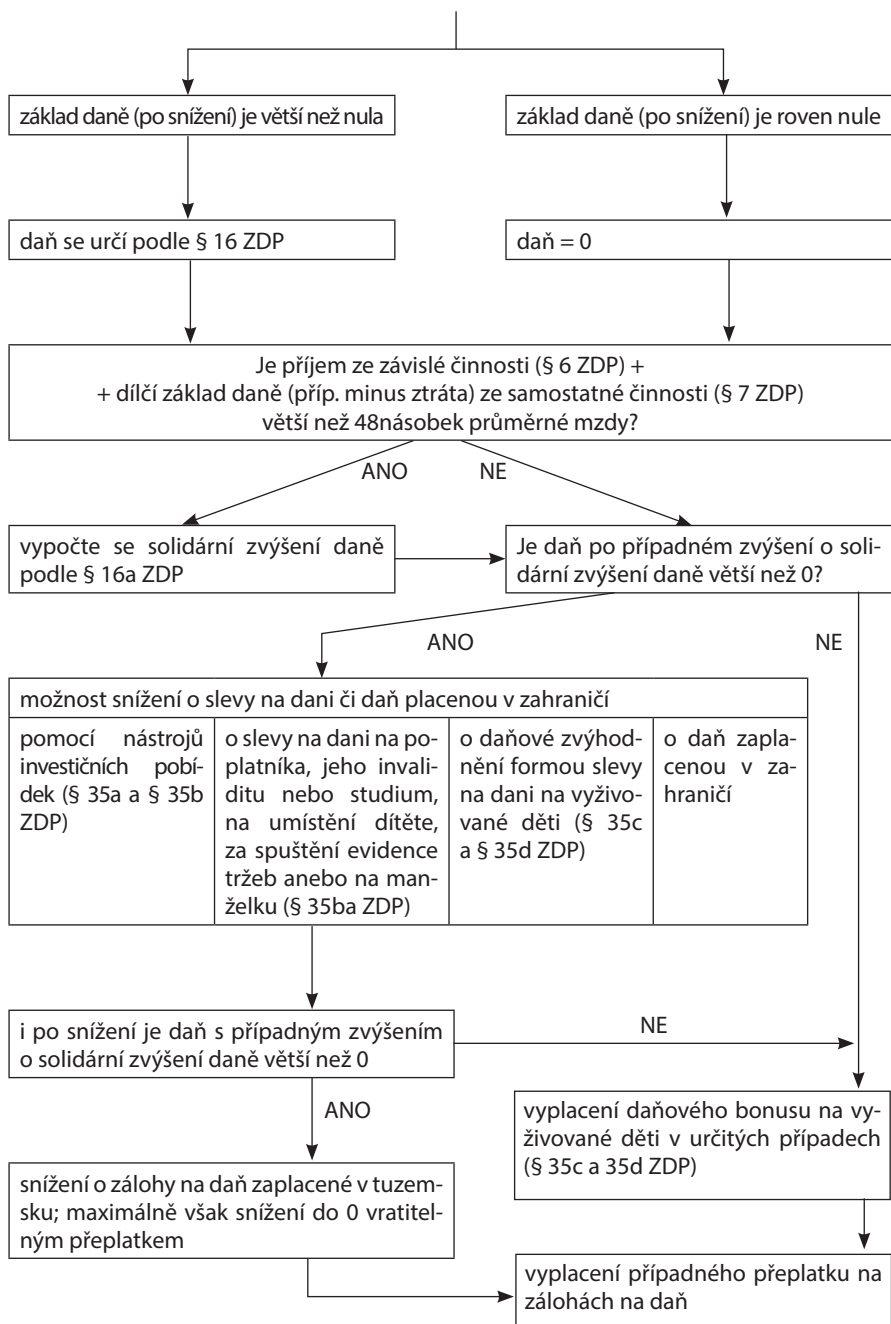
Jak se daň vypočítá

4.1 Obecné schéma zdanění fyzické osoby

Princip zdanění fyzických osob lze zjednodušeně popsat následujícím grafickým schématem.







4.2 Daňové sazby

Daň fyzické osoby se určí ze základu daně sníženého:

§ 15 ZDP

- o nezdánitelnou část základu daně (§ 15 ZDP),
- o odčitatelné položky od základu daně (§ 34 ZDP) a případné daňové ztráty minulých let, zaokrouhleného na celá sta Kč dolů. Daň je jednotná ve výši 15 %.

Výsledná **daň se zaokrouhlí** na celé Kč nahoru.

§ 146 odst. 1 DŘ

I v roce 2017 musejí fyzické osoby s příjmy ze závislé činnosti nebo ze samostatné činnosti testovat, zdali se jich netýká solidární zvýšení daně.

§ 16a ZDP

Solidární zvýšení daně se určí z:

- příjmu ze závislé činnosti (§ 6 ZDP), ale bez uvažování zvýšení o povinné pojistné a
- dílčího základu ze samostatné činnosti (§ 7 ZDP).

Pokud fyzická osoba dosáhne ze samostatné činnosti ztrátu, lze o ni ponížít pro účely tohoto testu příjmy ze závislé činnosti.

Součet těchto hodnot se porovná s 48násobkem průměrné mzdy určené podle zákona upravujícího pojistné na sociální zabezpečení (§ 23b odst. 4 z. č. 589/1992 Sb.) a vše „navíc“ se zdaní 7% solidární daní.

V roce 2017 porovnáváme uvedené příjmy s částkou 1 355 136 Kč.

PŘÍKLAD

Paní Jonášová má v roce 2017 následující příjmy ke zdanění:

- příjmy ze závislé činnosti (§ 6 ZDP) 700 000 Kč, a tomu odpovídající povinné pojistné je 238 000 Kč,
- ze samostatné činnosti (§ 7 ZDP) byl dílčí základ daně 680 000 Kč (příjmy po snížení odpovídající výdajům) a
- z nájmu (§ 9 ZDP) činil dílčí základ daně 150 000 Kč.

Dále si může paní Jonášová uplatnit 8 000 Kč za hrazené pojistné na soukromé životní pojištění a slevu na dani na poplatníka ve výši 24 840 Kč.

Výpočet její daňové povinnosti se bude skládat z následujících kroků:

- určení základu daně (po snížení o odčitatelnou položku): $700\,000 + 238\,000 + 680\,000 + 150\,000 - 8\,000 = 1\,760\,000$ Kč,
- jednotná daň bude $15\% \text{ z } 1\,760\,000 = 264\,000$ Kč,
- test solidárního zvýšení daně: $700\,000 + 680\,000 - 1\,355\,136 = 24\,864 > 0$, tudíž se bude solidární zvýšení daně počítat,
- solidární daň bude $7\% \text{ z } 24\,864 = 1\,740,48 \approx 1\,741$ Kč (zaokrouhlení na koruny nahoru se provede podle obecného pravidla v § 146 odst. 1 DŘ),
- výsledná daň po zvýšení o solidární daň a snížení o slevu na dani bude $264\,000 + 1\,741 - 24\,840 = 240\,901$ Kč.

Paní Jonášová zaplatí v roce 2017 na dani celkem 240 901 Kč.

Výslednou daň (po zvýšení o solidární zvýšení daně) lze snížit za určitých podmínek:

- u podnikajících fyzických osob o slevu při poskytnutí investiční pobídky (§ 35a a 35b ZDP), o slevu na zaměstnance se sníženou pracovní schopností (§ 35a a 35b ZDP) nebo o slevu za evidenci tržeb (§ 35bc ZDP),

!

- o další slevy na dani na poplatníka (§ 35ba odst. 1 ZDP), příp.
- pomocí daňového zvýhodnění na vyživované dítě (§ 35c ZDP).

PŘÍKLAD

Příjem fyzické osoby-studenta z nájmu nemovitého majetku (rodinného domku po jeho babičce) byl v roce 2017 po odpočtu souvisejících nákladů 250 000 Kč. Dále uhradil 2 310 Kč na úrocích z úvěru na bytové potřeby (splacení členského podílu v družstvu spojeného s právem užívání bytu, ve kterém bydlí). Výpočet daně bude následující:

– základ daně (příjem podle § 9 ZDP snížený o související výdaje)	250 000 Kč
– uhrazené úroky na bytové potřeby (§ 15 odst. 3 ZDP)	– 2 310 Kč
– snížený základ daně	247 690 Kč
– zaokrouhlení na celé 100 Kč dolů	247 600 Kč
– 15% daň ($247\,600 \times 0,15$)	37 140 Kč
– základní sleva na poplatníka	– 24 840 Kč
– sleva na studenta	– 4 020 Kč
– daň k zaplacení	8 280 Kč

4.3 Zvláštní sazba daně

§ 36 ZDP

V některých případech nejsou příjmy fyzických osob zdaněny jednotnou sazbou daně (§ 16 ZDP), s případnou aplikací solidárního zvýšení daně (§ 16a ZDP), ale aplikuje se na ně tzv. **zvláštní sazba daně**.

Takto jsou zdaněny např.:

- příjem ze závislé činnosti na dohodu o provedení práce do 10 000 Kč od tuzemského zaměstnavatele, kterému zaměstnanec nepodepsal prohlášení k dani (§ 6 odst. 4 ZDP),
- příjem autorů za příspěvky do novin, časopisů, rozhlasu a televize do 10 000 Kč (§ 7 odst. 6 ZDP),
- většina příjmů z kapitálového majetku a
- některé z ostatních příjmů.

Zvláštní sazba daně pro fyzické osoby může být:

- 15 % ve většině případů, kromě
- 5% sazby, která je aplikována na příjmy z úplat u finančního leasingu, které plynou nerezidentovi v České republice, a
- 35% sazby, která je aplikována na příjmy plynoucí rezidentům z daňových rájů podle § 36 odst. 1 písm. a) a b) ZDP (např. podíly na zisku, licenční poplatky, úroky, příjmy ze služeb a z nezávislých činností ze zdrojů na území České republiky).

§ 36 odst. 1
písm. c) ZDP

Označení **rezident z daňových rájů** používáme jako označení pro fyzickou nebo právnickou osobu, která:

- není rezidentem v České republice ani
- není rezidentem v jiném členském státu EU nebo dalším státu tvořícím EHP a ani

- není rezidentem třetího státu nebo jurisdikce, se kterými má Česká republika uzavřenou platnou a účinnou:
 - smlouvu o zamezení dvojímu zdanění,
 - mezinárodní smlouvu nebo
 - dohodu o výměně informací v daňových záležitostech pro oblast daní z příjmů, nebo
- není rezidentem třetího státu nebo jurisdikce, které jsou smluvními stranami mnohostranné mezinárodní smlouvy (závazné pro Českou republiku) obsahující ustanovení o výměně daňových informací v oblasti daní z příjmů.

Zdanění zvláštní sazbou daně se také liší od základního způsobu zdanění tím, že daň sráží plátce a že sražená daň je konečná (až na výjimku zmíněnou v § 36 odst. 7 a 8 ZDP).

Srážku provádí plátce většinou při výplatě, poukázání nebo připsání ve prospěch poplatníka, u vybraných příjmů pak nejpozději v den, kdy o závazku účtuje. Sraženou daň je třeba odvést do konce následujícího měsíce po měsíci, ve kterém byl plátce povinen srážku provést. § 38d odst. 1 a 2 ZDP

PŘÍKLAD

Zaměstnavatel zúčtoval za červenec 2017 svému zaměstnanci (který nepodepsal prohlášení) odměnu na základě dohody o provedení práce ve výši 3 000 Kč. Zaměstnavatel zaúčtuje k 31. 7. 2017 předpis nároku zaměstnance (3 000 Kč), který poníží o srážkovou daň (450 Kč). Zbytek (2 550 Kč) vyplatí zaměstnanci na začátku srpna (v rámci výplatního termínu) a částku sražené daně (450 Kč) odvede nejpozději do 31. 8. 2017 na účet správce daně.

Povinností plátce je informovat správce daně:

§ 38d odst. 3 ZDP

- o sražené daní zahraničním subjektům (s výjimkou případů podle § 6 odst. 4 ZDP), a to podáním **hlášení o daní z příjmů vybírané srážkou** (podává se současně s odvodem sražené daně, tj. nejpozději do konce následujícího měsíce poté, co vznikla povinnost daň srazit), a
- o úhrnu částek sražených za zdaňovací období, a to podáním vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně (termín podávání viz kapitola 8.2, vzor vyplnění viz příloha 1, resp. 1.5).

KAPITOLA 5

Kontrola ze strany správce daně

5.1 Kontrola, lhůty pro doměření

Předmětem **daňové kontroly** jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Kontrola může probíhat přímo u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola by neměla daňový subjekt příliš zatěžovat, zákon hovoří o rozsahu nezbytně nutném pro dosažení cíle správy daní.

§ 85 odst. 1 DR

POZNÁMKA

Opakovanou daňovou kontrolu (jež se týká skutečností, které již byly kontrolovány) je možné provést pouze tehdy, pokud:

- správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu, anebo
- daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení.

Opakovaná daňová kontrola však může být pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem (důkazům), resp. změně dosavadního tvrzení daňového subjektu.

Ke kontrole tvrzení daňového subjektu může správce daně přikročit nejdříve poté, co uplyne lhůta k podání tohoto tvrzení, a to až již bylo podáno, nebo mělo být, ale nebylo.

Omezení z druhé strany je dáno lhůtami, kdy lze vyměřit nebo doměřit daň anebo přiznat nárok na daňový odpočet:

- a) v obecné rovině lhůtou pro stanovení daně (§ 148 DŘ),
- b) speciálním ustanovením pro daň z příjmů (§ 38r ZDP),
- c) v případě podávání dodatečného daňového tvrzení na nižší povinnost z důvodu odvolání daru lhůtou v § 38u ZDP.

Počítání lhůt viz § 33 DŘ (část I, díl 1, kapitola 1.3).

§ 148 odst. 1 DŘ

Lhůta pro stanovení daně činí tři roky, počítá se ale až ode dne, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Po jejím uplynutí daň již stanovit nelze.

PŘÍKLAD

Např. u daňového přiznání k dani z příjmů za rok 2016 podávaného v neprodloužené lhůtě do 3. 4. 2017 počíná běžet lhůta pro případné doměření od 4. 4. 2017 a skončí 6. 4. 2020 (neboť 4. 4. 2020 je sobota, a tak dojde k posunu na nejbližší pracovní den).

Byla-li před uplynutím této lhůty zahájena daňová kontrola, došlo-li k podání řádného daňového tvrzení anebo je daňovému subjektu oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, lhůta začne běžet opětovně ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

§ 148 odst. 2 DŘ

K prodloužení lhůty, ale jen o jeden rok může dojít v případech, kdy je v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně:

- podáno dodatečného daňového tvrzení nebo oznámena výzva k jeho podání, pokud tato výzva vedla k doměření daně,
- oznámeno rozhodnutí o stanovení daně,
- zahájeno řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku anebo oznámení rozhodnutí o těchto prostředcích nebo
- oznámeno rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.

Tyto obecné lhůty mohou konkrétní daňové zákony upravit (prodloužit) tak, jak to dále uvedeme pro daň z příjmů podle § 38r ZDP.

V případě poskytnutí slevy na dani formou investičních pobídek (§ 35a nebo 35b ZDP) se prodlužuje **lhůta** pro vyměření:

§ 38r odst. 1 ZDP

- jak pro zdaňovací období, ve kterém nárok na slevu vznikl,
- tak pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto slevu uplatnit,

a končí současně se lhůtou pro vyměření za zdaňovací období, v němž uplynula lhůta pro uplatnění nároku na slevu na dani nebo nastaly skutečnosti uvedené v § 35a odst. 7, 8 nebo 9 ZDP.

O vykázanou **daňovou ztrátu** nebo její část je možné snížit základ daně až v pěti následujících zdaňovacích obdobích. **Lhůta pro vyměření:**

§ 38r odst. 2 ZDP

- jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla,
- tak pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit,

končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.

PŘÍKLAD

Pokud fyzická osoba vykáže za kalendářní rok 2017 ztrátu (je přípustné pouze u příjmů ze samostatné činnosti nebo u příjmů z nájmu), může ji uplatnit v letech 2018 až 2022. Lhůta pro vyměření za rok 2017 bude v důsledku toho končit současně se lhůtou pro vyměření či doměření daně za kalendářní rok 2022.

Lhůta pro doměření daně při nesplnění podmínek pro uplatnění úplaty u finančního leasingu jako výdaje (§ 21d ZDP, § 24 odst. 4 ZDP) počíná běžet od konce kalendářního roku, v němž bylo možno poprvé ověřit splnění těchto zákonných podmínek.

§ 38r odst. 3 ZDP

PŘÍKLAD

Jednou z podmínek pro daňovou účinnost úplaty u finančního leasingu je u fyzických osob zahrnutí odkoupeného majetku po ukončení finančního leasingu do obchodního majetku poplatníka. To lze ověřit až z přiznání za zdaňovací období, kdy měl být odkoupený majetek zařazen do obchodního majetku. Pokud např. leasing probíhal od června 2015 do května 2018, lhůta pro doměření daně za rok 2015 z důvodů ověření plnění podmínek pro úplatu z finančního leasingu uplyne až současně se lhůtou pro vyměření či doměření daně za kalendářní rok 2018, v němž měl být odkoupený majetek zařazen do obchodního majetku fyzické osoby.

Od roku 2015 pamatuje zákon i na případ, kdy se nezdanil příjem při pokračování v činnosti zemědělského podnikatele [§ 3 odst. 4 písm. f) ZDP].

§ 38r odst. 4 ZDP

Jaká je tedy **maximální lhůta** pro stanovení daně? Obecná lhůta je omezena deseti lety od počátku lhůty.

§ 148 odst. 5 DŘ

PŘÍKLAD

V rozebíraném příkladu daňového přiznání za rok 2016 podávaném do 3. 4. 2017 bude maximální lhůta pro stanovení daně do 5. 4. 2027 (neboť 4. 4. 2027 je neděle, a lhůta se tak posouvá na nejbližší pracovní den).

5.2 Vybrané sankce ze strany správce daně

Sankce ze strany správce daně jsou popsány v DŘ. Jsou to mj. dále rozebírané:

- úrok z prodlení,
- penále,
- pokuta za opožděné tvrzení daně a
- pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy.

POZNÁMKA

Správce daně je také oprávněn k udělování a výběru pokut podle § 37 a § 37a ZÚ, které se však týkají pouze účetních jednotek (poplatníků vedoucích účetnictví).

§ 252 odst. 1 DŘ

Nezaplatíme-li splatnou částku daně nebo i předepsaných záloh na daň nejpozději v den jejich splatnosti, jsme v **prodlení** a můžeme očekávat ze strany správce daně sankci v podobě aplikace úroku z prodlení.

§ 252 odst. 2 DŘ

Úrok z prodlení se vypočítá za každý den prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně.

Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby, stanovené ČNB, zvýšené o čtrnáct procentních bodů a platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.

PŘÍKLAD

Dvoutýdenní repo sazba ČNB byla k 1. 1. 2017 ve výši 0,05 % p. a. Proto úrok z prodlení z každé pozdní platby v prvním pololetí roku 2017 bude 14,05 % p. a.

§ 251 DŘ,
§ 38p ZDP

Povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani (a navíc se při výpočtu nezohlední případné vyšší odčitatelné položky podle § 34 ZDP, pokud by byly z moci úřední dodatečně uplatněny), vznikne daňovému subjektu ve výši:

- 20 %, je-li daň zvyšována,
- 20 %, je-li snižován odpočet daně, nebo
- 1 %, je-li snižována daňová ztráta.

Pokud je ale doměřována daň podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká.

§ 250 DŘ

Pokuta za opožděné dodání daňového tvrzení bude uložena poplatníkovi daně, pokud podá daňové tvrzení pozdě (zpoždění delší než pět pracovních dnů) anebo vůbec nepodá. Vyměří se ve výši:

- 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně,
- 0,05 % stanoveného daňového odpočtu za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanoveného daňového odpočtu, nebo
- 0,01 % stanovené daňové ztráty za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daňové ztráty.

Obdobně bude sankcionován i plátcé daně, nepodá-li hlášení, vyúčtování, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě (se zpožděním opět delším než pět pracovních dnů). Pokuta bude činit 0,05 %

z celkové částky daně, kterou byl povinen v hlášení nebo vyúčtování uvést za každý následující den prodlení, nejvýše však 0,5 % z celkové částky daně, kterou byl povinen v hlášení nebo vyúčtování uvést.

Ať už se jedná o poplatníka, nebo plátce, pro stanovení pokuty platí ještě následující pravidla:

- pokuta se neodělí, pokud by její výše byla menší než 200 Kč, ale
- v případě, kdy nebylo daňové tvrzení (řádné či dodatečné) podáno vůbec, pak se uplatní maximální výše pokuty (ta může dosáhnout až 300 000 Kč), minimálně však musí uhradit 500 Kč.

Výše pokuty za opožděné tvrzení daně bude poloviční, pokud:

§ 250 odst. 7 DR

- daňový subjekt podá požadované daňové tvrzení do 30 dnů od marného uplynutí lhůty pro jeho podání a
- v daném kalendářním roce nebylo správcem daně u daňového subjektu v době vydání platebního výměru zjištěno jiné prodlení při podání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení.

Pokud je opožděně podáváno přiznání k dani z příjmů fyzických osob, sníží se pokuta na desetinu za předpokladu, že je část dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti, ze kterých zaměstnavatel sráží zálohu na daň, vyšší než 50 % celkového základu daně.

§ 38o ZDP

Pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy jsou poměrně přísné:

§ 247a DR

- až 500 000 Kč může správce daně uložit např. tomu, kdo nesplní registrační, ohlašovací nebo jinou oznamovací povinnost stanovenou daňovým zákonem nebo správcem daně, nebo
- 2 000 Kč v případě, že poplatník či plátce učiní podání (např. při registraci nebo při podání daňového tvrzení) jinak než elektronicky, ačkoli byl povinen jej učinit elektronicky (§ 72 odst. 4 DR); kromě této pokuty lze uložit další pokutu do 50 000 Kč, pokud daňový subjekt nesplněním povinnosti učinit podání elektronicky závažně ztěžuje správu daní.

DÍL 2

Daň z příjmů OSVČ

KAPITOLA 1

Obecné principy stanovení základu daně z příjmů OSVČ

1.1 Rozdělení příjmů OSVČ

§ 7 odst. 1 a 2 ZDP

Dílčí základ osob samostatně výdělečně činných (OSVČ) je upraven v § 7 ZDP. Zahrnuje se do něho příjem ze samostatné činnosti, rozdělovaný na podnikání a jinou samostatnou výdělečnou činnost.

§ 7 odst. 1 ZDP

1. **Příjmy z podnikání** jsou:

- a) příjem ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, přičemž podnikání v této oblasti upravuje § 2e z. č. 252/1997 Sb., o zemědělství,
- b) příjem ze živnosti, tj. podnikání na základě ŽZ,
- c) příjem z jiného podnikání neuvedeného pod a) a b), ke kterému je potřeba podnikatelské oprávnění (např. činnost auditorů, daňových poradců, advokátů apod.),
- d) podíl společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na zisku.

§ 7 odst. 2 ZDP

2. **Příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti**, pokud nepatří mezi příjmy ze závislé činnosti, jsou:

- a) příjem z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému (z. č. 527/1990 Sb., o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích), a to včetně příjmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem,
- b) příjem z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku (§ 4 odst. 4 ZDP),
- c) příjem z výkonu nezávislého povolání (např. příjem tlumočníka nebo i činnost svěřenského správce svěřenského fondu, bude-li tento správce fyzickou osobou).

Výčet jednotlivých možností v rozdělení na podnikání (§ 7 odst. 1 ZDP) a na jinou samostatnou výdělečnou činnost (§ 7 odst. 2 ZDP) jsme uvedli v členění podle jednotlivých ustanovení zákona, neboť určení dílčího základu má pro určité činnosti jistá specifika, např.:

- ustanovení o možnosti stanovení daně paušální částkou (§ 7a ZDP) nebo
- ustanovení o možnosti rozdělení příjmů a výdajů na spolupracující osobu (§ 13 ZDP), které nelze aplikovat na podíly na zisku společníků v. o. s. a komplementářů k. s.,
- rozdílná možnost uplatnění výdajů procentem z příjmů (§ 7 odst. 7 ZDP),
- speciální úprava pro vybrané příjmy autorů do 10 000 Kč (§ 7 odst. 6 ZDP) apod.

1.2 Princip stanovení základu daně z příjmů OSVČ

Základ daně z příjmů OSVČ (díílčí základ daně ze samostatné činnosti) je tvořen příjmy z činností uvedených v předchozí kapitole (§ 7 odst. 1 a 2 ZDP).

§ 7 odst. 3 ZDP

Příjmy ze samostatné činnosti je možné snížit o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Výdaje lze uplatnit několika způsoby:

- na základě účetnictví (ZÚ, PVZÚ), kdy se použijí ustanovení § 23 až 33 ZDP,
- na základě daňové evidence (§ 7b ZDP), kdy se rovněž použijí ustanovení § 23 až 33 ZDP,
- procentem z příjmů (§ 7 odst. 7 ZDP); uplatnit daňové výdaje procentem z příjmů lze i v případech, že poplatník vede účetnictví.

Poplatník však může mít pro příjmy ze samostatné činnosti stanovenou daň paušální částkou (§ 7a ZDP) a v takovém případě se po dohodě se správcem daně vychází z předpokládaných příjmů a předpokládaných výdajů.

POZNÁMKA

Fyzická osoba může **změnit způsob uplatňování výdajů** k příjmům ze samostatné činnosti. Jediným omezením je v současné době ustanovení ZÚ, které ukládá povinnost účtovat alespoň pět po sobě jdoucích účetních období. Změna způsobu vykazování výdajů však může přinést určité povinnosti ještě pro zdaňovací období, které předchází změně [blíže v § 23 odst. 8 písm. b) ZDP]. Při přechodu z účtování na daňovou evidenci postupuje poplatník podle přílohy č. 2 ZDP; pokud z daňové evidence přechází na účtování, řídí se ustanovením přílohy č. 3 ZDP.

Výdaje se neuplatňují oproti příjmům společníků v. o. s. a komplementářů k. s. na zisku, neboť tyto příjmy se už rozdělují ponížené o výdaje.

Příjmy nerezidentů, které jsou samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně

§ 36 ZDP

Příjmy ze samostatné činnosti, které plynou fyzickým osobám-nerezidentům v České republice (§ 2 odst. 3 ZDP), jako např. příjmy:

- ze služeb s výjimkou provádění stavebně-montážních projektů, příjmy z obchodního, technického nebo jiného poradenství, řídicích a zprostředkovatelských činností a obdobných činností poskytovaných na území České republiky [§ 22 odst. 1 písm. c) ZDP],
- z nezávislé činnosti (např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobných profesí) vykonávané na území České republiky [§ 22 odst. 1 písm. f) bod 1 ZDP] nebo
- z osobně vykonávané činnosti na území České republiky nebo zde zhodnocované veřejně vystupujícího umělce, sportovce, artisty a spoluúčinkujících osob, bez ohledu na to, komu tyto příjmy plynou a z jakého právního vztahu [§ 22 odst. 1 písm. f) bod 2 ZDP], nebo
- z úhrad od tuzemských rezidentů, případně od stálých provozoven poplatníků nerezidentů v České republice z náhrad za poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu průmyslového vlastnictví, počítačových programů (software), výrobně-technických a jiných hospodářsky využitelných poznatků (know-how) nebo náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití práva autorského nebo práva příbuzného právu autorskému [§ 22 odst. 1 písm. g) bod 1 a 2 ZDP],

budou samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně [§ 36 odst. 1 písm. a) ZDP] ve výši 15 % (příp. 35 %, jedná-li se o rezidenty z daňových rájů).

§ 36 odst. 8 ZDP

Pokud je nerezidentem fyzická osoba z jiného členského státu EU nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor, může zahrnout uvedené příjmy zdaněné zvláštní sazbou daně do daňového přiznání v ČR a započíst tak sraženou daň na jejich celkovou daňovou povinnost. Navíc pokud by nebylo možné sraženou daň započítat z důvodu, že daňová povinnost z příjmů ze zdrojů na území ČR byla nulová anebo byla vykázána daňová ztráta, vznikne nerezidentovi vratitelný přeplatek.

§ 7 odst. 6 ZDP

Další výjimku pro příjmy autorů rozebereme v části I, dílu 2, kapitole 8.3.

Dílčí základ daně z příjmů ze samostatné činnosti se zahrne do celkového daňového základu fyzické osoby a rovněž se zohledňuje pro případné solidární zvýšení daně. Blíže viz obecné schéma zdanění.

KAPITOLA 2

Vedení účetnictví

2.1 Koho se vedení účetnictví týká

§ 1 odst. 2 ZÚ

Jednou z možností, jak evidovat příjmy a výdaje v rámci samostatné činnosti, je vést účetnictví.

Povinnost vést účetnictví se týká následujících **fyzických osob** (ať již tuzemských, nebo zahraničních):

1. které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
2. ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle ZDPH včetně zdanitelných plnění osvobozených od této daně přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,
3. ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí, tedy osoby vedoucí účetnictví dobrovolně,
4. ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou společníky sdruženými ve společnosti (bez právní osobnosti, viz § 2716 a násl. OZ), pokud alespoň jeden ze společníků sdružených v této společnosti je osobou vedoucí účetnictví z důvodů uvedených v předchozím,
5. ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis.

§ 4 ZÚ

I když je výčet osob, kterých se povinnost k vedení účetnictví týká, poměrně přehledný, složitější bývá určení okamžiku, od kdy taková osoba začne povinně účtovat. Zákon totiž poměrně komplikovaně:

- nejprve určí, kdy se daná osoba stane **účetní jednotkou**, tj. osobou, na kterou se vztahují ustanovení ZÚ,
- a teprve v návaznosti na důvod, pro který se daný subjekt stane účetní jednotkou, zákon samostatně definuje okamžik zahájení vedení účetnictví.

§ 4 odst. 3 ZÚ

PŘÍKLAD

Nechť podnikající fyzická osoba překročí v roce 2016 obrat 25 000 000 Kč. Takový podnikatel se stává účetní jednotkou od 1. 1. 2017, ale povinnost vést účetnictví má až od 1. 1. 2018.