

Daňové dopady pořízení a používání osobního automobilu v podnikání

Iva Žabová

Bakalářská práce
2011



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Vyšší odborná škola ekonomická

akademický rok: 2010/2011

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Iva ŽABOVÁ

Osobní číslo: M080183

Studijní program: B 6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Finanční řízení podniku

Téma práce: Daňové dopady pořízení a používání osobního automobilu v podnikání

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Prostudujte odbornou literaturu vztahující se k danému tématu.

II. Praktická část

- Uvedte na konkrétních příkladech, jak správně postupovat při různých způsobech pořízení a používání automobilu.
- Popište nejčastěji se vyskytující chyby u této problematiky.
- Navrhněte doporučení, která by vedla ke snížení rizika doměření daně.

Závěr

Rozsah bakalářské práce:

Rozsah příloh:

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

[1] BĚHOUNEK, Pavel. Daňové dopady používání služebních automobilů pro soukromé účely zaměstnanců. Účetnictví v praxi. 2010, 7/2010, s. 23.

[2] DĚRGEL, Martin. Daň z přidané hodnoty ve vztahu k provozu automobilu. Daně a právo v praxi. 2010, 4/2010, s. 22.

[3] Zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., ze dne 20.11.1992 o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

[4] Zákon České národní rady č. 16/1993 Sb., ze dne 21.12.1992 o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.

[5] Zákon č. 235/2004 Sb., ze dne 1.4.2004 o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Miloslav Mikeščík**
EXT.


Datum zadání bakalářské práce: **25. února 2011**

Termín odevzdání bakalářské práce: **26. dubna 2011**

Ve Zlíně dne 22. března 2011


PaedDr. Josef Rydlo
zast. děkanka




Ing. Eva Heczková, Ph.D.
zast. ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby¹;
- bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k nahlédnutí:
 - bez omezení;
 - pouze prezenčně v rámci Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

¹ zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

- (1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.
- (2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.
- (3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

² zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:

- (3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

³ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – bakalářskou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 18. 4. 2011

..... Zahona /

⁴ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlédne k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Předmětem bakalářské práce „Daňové dopady pořízení a používání osobního automobilu v podnikání“ je upozornit daňové subjekty na nejčastější chyby, které se stávají předmětem doměření daně finančním úřadem v souvislosti s pořízením a používáním osobního automobilu v podnikání, a navrhnout jim určitá doporučení a postupy, které by měly vést ke správnému stanovení jejich daňové povinnosti.

První část je zaměřena především na teorie daně z příjmů, daně z přidané hodnoty a daně silniční, které se k této problematice vztahují. Ve druhé praktické části jsou uvedeny některé praktické příklady jednotlivých způsobů pořízení a využívání automobilu v podnikání a nejčastější chyby daňových subjektů, které vedou k doměření daně. V poslední části jsou uvedena doporučení, která by měla toto riziko doměření daně snížit.

Klíčová slova:

Automobil, daň, daň z příjmů, daň z přidané hodnoty, daň silniční, nový dopravní prostředek, finanční úřad, správce daně, daňový subjekt, plátce daně z přidané hodnoty, zaměstnavatel, zaměstnanec.

ABSTRACT

The subject of the bachelor thesis "The tax effects of acquisition and use of an automobile in business" is to alert taxpayers to the most common mistakes that become subject of additional tax assessment by the tax authority in connection with the acquisition and use of an automobile in business and to offer the tax payers a proposal of some recommendations and procedures that should lead to a correct calculation of their tax obligations.

The first part is focused mainly on the theory of income tax, value added tax and road tax, which are related to the topic. The second, practical part presents some practical examples of how to purchase and use an automobile in business, and the most common mistakes made by taxpayers, resulting in additional tax assessment. The last section provides recommendations that should reduce the risk of additional tax assessment.

Key words:

An automobile, tax, income tax, value added tax, road tax, a new vehicle, the tax office, tax entity, taxpayer, the payer of value added tax, employer, employee.

Poděkování

Chtěla bych tímto poděkovat svým kolegům z Finančního úřadu v Otrokovicích, kteří mi při mé bakalářské práci byli nápomocni svými odbornými poznatky a pracovními zkušenostmi.

Dále bych chtěla poděkovat své rodině, která mě morálně podporovala při dálkovém studiu, a to zejména svému manželovi, který mě svým vstřícným přístupem a pochopením umožnil také tuto práci vypracovat.

OBSAH

ÚVOD	10
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 AUTOMOBIL A DAŇ Z PŘÍJMU	13
1.1 ZPŮSOBY POŘÍZENÍ AUTOMOBILU	13
1.1.1 Pořízení automobilu z vlastních peněžních prostředků	14
1.1.2 Pořízení automobilu na úvěr.....	14
1.1.3 Pořízení automobilu na finanční leasing	15
1.1.4 Operativní leasing.....	16
1.2 FAKTORY OVLIVŇUJÍCÍ VÝBĚR SPRÁVNÉHO ZPŮSOBU FINANCOVÁNÍ.....	16
1.3 ZÁKLADNÍ PRINCIPY ODPISOVÁNÍ.....	17
1.4 DAŇOVÉ ODPISY	17
1.4.1 Rovnoměrné daňové odpisy	18
1.4.2 Zrychlené daňové odpisy.....	19
1.5 ÚČETNÍ ODPISY.....	19
1.6 TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ AUTOMOBILU	20
1.7 PAUŠÁLNÍ VÝDAJE NA DOPRAVU	20
2 AUTOMOBIL A ZÁKON O REZERVÁCH	25
3 AUTOMOBIL A DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY	26
3.1 VYMEZENÍ AUTOMOBILU V ZÁKONĚ O DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY	26
3.2 POŘÍZENÍ AUTOMOBILU V TUZEMSKU	26
3.2.1 Pořízení neplátcem daně z přidané hodnoty	26
3.2.2 Pořízení plátcem daně z přidané hodnoty.....	27
3.3 POŘÍZENÍ AUTOMOBILU Z JINÉHO ČLENSKÉHO STÁTU	28
3.3.1 Pořízení ojetého automobilu.....	28
3.3.2 Pořízení nového dopravního prostředku.....	29
3.4 POŘÍZENÍ AUTOMOBILU Z DOVOZU	31
3.5 NÁROK NA ODPOČET DANĚ	32
4 AUTOMOBIL A SILNIČNÍ DAŇ	34
4.1 ZÁKLADNÍ PRINCIPY SILNIČNÍ DANĚ	34
4.1.1 Předmět silniční daně	34
4.1.2 Osvobození automobilů od daně	35
4.1.3 Subjekt silniční daně	35
4.1.4 Sazby silniční daně.....	36
4.1.5 Snížení sazby	36
4.1.6 Placení silniční daně a podání přiznání	37
5 AUTOMOBIL A DAŇ ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI	38
5.1 ZÁKLADNÍ PRINCIPY	38
5.2 SMLOUVA O VÝPŮJČCE AUTOMOBILU	38
5.3 PŘÍJEM STÁTNÍHO ROZPOČTU	40
II PRAKTICKÁ ČÁST	41
6 FINANČNÍ ÚŘAD V OTROKOVICÍCH	42
6.1 ODDĚLENÍ VYMĚŘOVACÍ A VYMÁHACÍ	42

6.2	ODDĚLENÍ MAJETKOVÝCH DANÍ	42
6.3	ODDĚLENÍ REGISTRACE A EVIDENCE DANÍ	42
6.4	KONTROLNÍ ODDĚLENÍ	43
6.5	ODDĚLENÍ VNITŘNÍ SPRÁVY	43
7	ZADÁNÍ PRAKTICKÉHO PŘÍKLADU	44
8	DAŇ Z PŘÍJMŮ VE VZTAHU K AUTOMOBILU	45
8.1	ODPISY AUTOMOBILU	45
8.1.1	Výpočet rovnoměrných daňových odpisů	45
8.1.2	Výpočet zrychlených daňových odpisů	45
8.1.3	Výpočet účetních odpisů	46
8.1.4	Srovnání jednotlivých daňových odpisů automobilu	47
8.1.5	Úprava hospodářského výsledku	47
8.1.6	Odpisy v přiznání k dani z příjmu právnických osob	49
8.1.7	Odpisy v přiznání k dani z příjmu fyzických osob	49
8.1.8	Nejčastější chyby při uplatňování daňových odpisů	50
8.2	TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ	51
8.2.1	Chybné posouzení technického zhodnocení	52
8.3	PRAKTICKÉ UPLATNĚNÍ PAUŠÁLNÍCH VÝDAJŮ NA DOPRAVU	53
8.3.1	Úprava hospodářského výsledku	53
8.3.2	Přiznání k dani z příjmů právnických osob	53
8.3.3	Přiznání k dani z příjmů fyzických osob	54
8.3.4	Nejčastěji se vyskytující chyby	55
9	REZERVY NA OPRAVU AUTOMOBILU	58
10	DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY VE VZTAHU K AUTOMOBILU	61
10.1	PRAKTICKÝ PŘÍKLAD POŘÍZENÍ AUTOMOBILU V TUZEMSKU	61
10.2	PRAKTICKÝ PŘÍKLAD POŘÍZENÍ AUTOMOBILU Z JČS	62
10.3	PRAKTICKÝ PŘÍKLAD POŘÍZENÍ AUTOMOBILU Z DOVOZU	65
10.4	PRAKTICKÝ PŘÍKLAD NÁROKU NA ODPOČET DANĚ	65
10.4.1	Uplatnění odpočtu v plné výši	65
10.4.2	Uplatnění odpočtu v poměrné výši	66
10.4.3	Krácení nároku na odpočet	67
10.5	NEJČASTĚJŠÍ CHYBY V DPH	69
11	SILNIČNÍ DAŇ VE VZTAHU K AUTOMOBILU	71
11.1	VÝPOČET SILNIČNÍ DANĚ	71
11.2	NEJČASTĚJŠÍ CHYBY V SILNIČNÍ DANI	72
12	DAŇ ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI VE VZTAHU K AUTOMOBILU	79
12.1	NEJČASTĚJŠÍ CHYBY PŘI STANOVENÍ VSTUPNÍ CENY AUTOMOBILU	79
12.2	DALŠÍ POZNATKY Z KONTROL	81
	ZÁVĚR	85
	RESUMÉ	91
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	92
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	95
	SEZNAM GRAFŮ	96
	SEZNAM TABULEK	97

ÚVOD

Automobily se v dnešní době staly nenahraditelnou součástí podnikání, stejně tak jako například počítače a mobilní telefony. Jen těžce najdeme nějakou firmu, která pro své podnikání nevyužívá žádné auto. Také využití automobilů se hodně změnilo. Zatímco dříve byla využívána ve většině případů k přepravě nákladů, dnes jsou častým osobním dopravním prostředkem, a to jak soukromých osob, tak podnikatelů nebo společností.

Někteří poplatníci vstupují do procesu podnikání bez sebemenších podnikatelských zkušeností a bez jakýchkoliv zkušeností se zákony, kterými je podnikání upraveno. Legislativa podnikání je sice upravena zákony, vyhláškami a různými nařízeními, ale je jich takové množství, že se v nich podnikatelé sami často těžce orientují. Nehledě na to, že tyto zákony bývají často novelizovány a sledování jejich změn je pro osoby, které se neumí orientovat v legislativě velmi náročné. Některá znění zákonů nelze také vždy jednoznačně vyložit a poplatníci postupují často podle toho, jak sami cítí výklad konkrétního zákona. Bez podnikatelských zkušeností se tak může lehce stát, že jejich výklad zákona není správný, nebo je nepřesný a vede k neúmyslnému krácení daně. Zákon také připouští různé varianty možností snížení základu daně. Bez předchozích zkušeností se však daňový subjekt často nemůže rozhodnout mezi variantou, která je pro něj výhodnější. Například uplatnění výdajů, které budou snižovat základ daně v nejbližším období, nemusí být vždy pro daňový subjekt nejvýhodnější, a to z hlediska jeho daňových povinností v dalších letech.

S nesprávnými výklady daňových zákonů a vyhlášek, špatnými postupy a chybami při výpočtu daní se při své praxi setkávám velmi často. Ze své zkušenosti mohu říci, že tyto chyby jsou často neúmyslné a jsou způsobeny skutečně pouze malými zkušenostmi daňových subjektů nebo jejich účetních. Daňová problematika je však velmi obsáhlá. Já jsem se ve své bakalářské práci zaměřila na oblast osobního automobilu. Na začátku bakalářské práce jsem se v její teoretické části věnovala některým možným formám jeho pořízení k podnikání a upozornila na výhody a nevýhody těchto jednotlivých způsobů. Dále jsem analyzovala základní zákonnou legislativu vztahující se k osobnímu automobilu, jejíž znalost je v této oblasti nezbytná.

Za nejdůležitější považuji praktickou část bakalářské práce. Zde jsem na modelovém příkladu ukázala správné postupy při různých variantách pořízení osobního automobilu a jeho dalšího užívání v podnikání. Na základě zkušeností ze svého zaměstnání jsem v této části bakalářské práce dále uvedla nejčastější chyby, se kterými jsem se ve své praxi setkala, a navrhla doporučení, která by pomohla daňovým subjektům při správném stanovení své daňové povinnosti.

Primárním cílem mé bakalářské práce je tedy doporučit daňovým subjektům taková opatření, která by zamezovala dopouštění se zbytečných chyb při používání automobilu v podnikání, a ukázat na nejčastější chyby, kterých se daňoví poplatníci v této oblasti dopouštějí. Tímto bych jim také chtěla dát možnost se uvedených chyb vyvarovat, neboť doměření daně při následné kontrole finančním úřadem je určitě nepříjemné. Bohužel i zde se uplatňuje pravidlo "neznalost zákona neomlouvá" a doměrek na dani neznamena pro daňový subjekt pouze zaplacení chybně vypočtené daně, ale následně další postihy za nesprávně vypočtenou daň a úrok z prodlení za celou dobu, po kterou nebyla daň uhrazena. V případě, že je daňová kontrola prováděna s delším časovým odstupem od původní splatnosti daně, může tato sankce činit nemalou částku, kterou mohl daňový subjekt použít ke své další podnikatelské činnosti. Mnohdy se také stává, že doměřená daň včetně jejího příslušenství je pro daňové subjekty i likvidační.

Sekundárními cíly této bakalářské práce je seznámit začínající podnikatele, popřípadě podnikatele, kteří se teprve rozhodují o pořízení automobilu do podnikání, o jejich základních možnostech, nárocích a povinnostech, které se k této problematice váží, a ukázat různé varianty, se kterými se mohou v této oblasti podnikání setkat, včetně jejich dopadů do daně z příjmů, daně z přidané hodnoty a silniční daně.

I TEORETICKÁ ČÁST

1 AUTOMOBIL A DAŇ Z PŘÍJMU

Vlastní automobil se může v účetnictví nebo daňové evidenci daňového subjektu vyskytovat v různých formách. V této bakalářské práci budu uvažovat o tom, že automobil bude do firmy pořízen jako hmotný majetek, jelikož v praxi je tento způsob jeho zařazení nejrozšířenější.

Automobil je hmotný majetek, který ve většině případů splňuje podmínku samostatné movité věci se samostatným technicko-ekonomickým určením, a to pokud jeho vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a má provozně-technické funkce delší než jeden rok. Tyto podmínky jsou stanoveny v § 26 odst. 2 ZDP. [1]

1.1 Způsoby pořízení automobilu

Pro pořízení firemních automobilů jsou v současné době využívány především tyto tři hlavní možnosti:

- nákup automobilu z vlastních peněžních prostředků,
- úvěr,
- leasing, který může být finanční nebo operativní.

Pokud se podnikatel rozhodne pro pořízení automobilu, musí se umět správně rozhodnout i pro vhodnou značku a typ, a to vzhledem k jeho uvažovanému způsobu využití, nákladům na spotřebované pohonné hmoty v závislosti na deklarované spotřebě pohonných hmot, nákladům na případné náhradní díly, dostupnosti náhradních dílů a v neposlední řadě také k výši částek havarijního a zákonného pojištění a silniční daně.

Dalším důležitým rozhodnutím je zvolení správného způsobu financování jeho pořízení, kdy se může rozhodnout mezi pořízením automobilu z vlastních prostředků, na úvěr nebo na leasing.

V krátkosti bych nastínila daňovému subjektu některé výhody a nevýhody těchto způsobů pořízení, které by mu mohly pomoci při jeho rozhodování.

1.1.1 Pořízení automobilu z vlastních peněžních prostředků

Jednorázový nákup automobilu z vlastních peněžních prostředků představuje pro společnost poměrně velký zásah do financí, proto je důležitým předpokladem pro volbu této formy pořízení dostatek volných finančních prostředků na jeho nákup. Ale i v případě splnění této podmínky, nemusí být uvedený způsob pořízení pro daňový subjekt nejvýhodnější. Finanční výhodnost takového nákupu lze měřit takzvanými náklady obětované příležitosti, což představuje možný nerealizovaný výnos z jiné investice. Může se například objevit jiná možnost investice, která bude pro něj finančně výhodnější s ohledem na její zajímavější výnos. Aby se subjekt rozhodl správně mezi nabízenými investičními variantami, je vhodné tyto investice porovnat, a to tak, že ohodnotí výnos druhé nejlepší investice. Pro tento výnos má ekonomie název "náklady obětované příležitosti". Porovnáním nákladů vzniklých s pořízením automobilu s náklady obětované příležitosti je možno posoudit finanční výhodnost těchto investic a rozhodnout se, zda nebude lepší automobil pořídit některou úvěrovou formou a vlastní peněžní prostředky využít vhodnějším způsobem. [2]

Při pořízení automobilu z vlastních finančních prostředků se tento stává ihned majetkem daňového subjektu, a ten může okamžitě zahájit jeho odepisování. Sám se může rozhodnout, zda využije rovnoměrné nebo zrychlené odpisy, a tím částečně řídit peněžní toky ve firmě. K jeho případným opravám, přepisům a změnám je oprávněn nový vlastník bez žádného dalšího omezení. Nový majitel může být ihned zapsán do technického průkazu automobilu jako jeho vlastník i provozovatel. Majitel má ve vlastnictví veškeré dokumenty a doklady k automobilu. V případě potřeby jej může poskytnout k užívání jiné osobě bez omezení (musí ale vzít v potaz dopady poskytnutí tohoto automobilu do daně z příjmů, daně z přidané hodnoty, daně ze závislé činnosti a podobně), nebo jej může dále pronajímat. Automobil je v účetnictví daňového subjektu vykazován jako hmotný majetek. Daňový subjekt nemá žádné další náklady s jeho pořízením a může se sám rozhodnout, jak dlouho bude koupený automobil provozovat.

1.1.2 Pořízení automobilu na úvěr

V případě úvěru se automobil ve většině případů také stává ihned majetkem kupujícího a může dojít k zahájení jeho okamžitého odepisování. Vlastnictví automobilu, který je předmětem úvěru, ale může být změněno v návaznosti na podmínky uvedené v úvěrové smlouvě. K manipulaci s automobilem může jeho nový vlastník přistupovat bez žádného

omezení stejně jako by byl daňovým subjektem pořízen z vlastních finančních prostředků. Úroky z úvěrů, které daňový subjekt zaplatí, jsou daňově uznatelné, automobil je v účetnictví firmy vykazován jako dlouhodobý hmotný majetek a náklady na jeho financování jsou známy dopředu. Pořízení automobilu na úvěr napomáhá zrovnomnění peněžního toku ve firmě. V technickém průkazu je nový majitel uváděn jako vlastník i provozovatel, sám rozhoduje o způsobu a délce jeho provozu ve firmě. [3]

1.1.3 Pořízení automobilu na finanční leasing

Pořízení automobilu na leasing je pro daňový subjekt poněkud složitější. Jeho nákladem je nájemné, které je nutno časově rozlišovat. Automobil je po celou dobu leasingových splátek ve vlastnictví leasingové společnosti, která také uplatňuje daňové odpisy. Majetkem nájemce se stává až po zaplacení všech leasingových splátek, tj. po skončení leasingové smlouvy, po zaplacení jeho zůstatkové ceny, která je obvykle velmi nízká a pohybuje se řádově ve stovkách až tisících Kč. Součástí leasingu je také pojištění odpovědnosti za škody způsobené tímto automobilem a havarijní pojištění. Veškerá rizika k tomuto automobilu nese leasingová společnost. V případě jeho odcizení je pojistné plnění použito hlavně na úhradu závazků nájemce vůči pronajímateli. Automobil je po celou dobu leasingu zachycen jako dlouhodobý hmotný majetek u leasingové společnosti, nájemce jej eviduje pouze v podrozvahové evidenci. V technickém průkazu je jako vlastník zapsána leasingová společnost, jako provozovatel je nájemce. Originál technického průkazu bývá uložen u leasingové společnosti po celou dobu leasingu. V případě nutnosti provedení změn v technickém průkazu, musí nájemce předložit zplnomocnění leasingové společnosti k provedení příslušných oprav. Při plnění pojistné události v případě opravy poškozeného automobilu musí leasingová společnost jeho plnění odsouhlasit. [3]

Při pořízení automobilu na leasing musí kupující řešit ještě jeden důležitý problém, a to kterou leasingovou společnost zvolit. Je vhodné využít služeb silné a důvěryhodné leasingové společnosti, jelikož v případě jejích finančních či jiných problémů je možné, že bychom se vlastníky tohoto automobilu nestali nikdy. Tento automobil, jak jsem již výše uvedla, je až do úplného zaplacení leasingu majetkem leasingové společnosti, takže se může stát, že bude například zabaveno exekutorem, který vymáhá neuhrazené závazky leasingové společnosti, popřípadě se stane součástí majetkové podstaty v případě prohlášení konkurzu na její majetek.

Pojem leasing jako takový je v našich daňových zákonech neznámý. V zákoně o dani z přidané hodnoty nebo v zákoně o dani z příjmů se můžeme setkat pouze s označením „finanční pronájem s následnou koupí najaté věci“.

1.1.4 Operativní leasing

Další z možností je využití operativního leasingu. Jedná se vlastně o dlouhodobý pronájem. Při tomto způsobu financování však automobil nebude nikdy majetkem našeho daňového subjektu. Tento jej bude pouze užívat na základě smlouvy a ve svém účetnictví bude účtovat pouze o splátkách pronájmu. Předmět operativního nájmu povede nájemce ve své podrozvahové evidenci. Výhodou tohoto způsobu financování je jednoduchost a nízká administrativní náročnost. Součástí splátek mohou být také další služby, které zajišťuje leasingová společnost. Jedná se například o dálniční známky, údržbu automobilu, servis a podobně. Pokud se jedná o velkou leasingovou společnost, mohou být tyto další poskytované služby pro nájemce výhodnější, jelikož leasingová společnost dosáhne určitých slev u některých poskytovaných služeb a tyto slevy dále většinou přenáší také na klienta. [4]

1.2 Faktory ovlivňující výběr správného způsobu financování

Způsob pořízení automobilu ovlivňuje ve firmě velké množství faktorů, které by měly být subjektem pečlivě zváženy, aby byla zvolena ta nejoptimálnější varianta jeho pořízení.

Při rozhodování o správném způsobu jeho pořízení by daňovému subjektu mohly pomoci odpovědi na tyto otázky:

- Má společnost dostatek volného kapitálu a nemá jiné vhodné investice s přihlédnutím k nákladům obětované příležitosti?
- Potřebuje firma optimalizovat peněžní toky? Bude pro ni velkou zátěží první zvýšená splátka?
- Chceme, aby automobil byl majetkem firmy a abychom měli veškeré pravomoce k nakládání s automobilem? [5]

Samozřejmě existuje více otázek, které si musí daňový subjekt pro výběr správné volby financování položit, jelikož zde nejsou nezohledněny další skutečnosti, kterými je každá firma odlišná. Ale mohou pomoci uvědomit si některé základní dopady jednotlivých způsobů pořízení automobilu.

Další důležitou otázkou je, jaký automobil pořídit. Společnost se musí rozhodnout, zda ke svému podnikání bude potřebovat automobil osobní, nákladní, dodávku a zda pořídí automobil nový nebo starší. U starého automobilu však existuje řada rizik spojených s jeho pořízením. Tento automobil bude vyžadovat další náklady na jeho opravy a údržbu, které budou dále finančně zatěžovat společnost. Proto se většina kupujících rozhodne pro auto nové, popřípadě jen málo používané.

1.3 Základní principy odpisování

Náklady související s pořízením automobilu většinou nelze uplatnit jako daňové náklady jednorázově, ale hodnota tohoto majetku se do nákladů firmy začleňuje postupně, a to formou odpisů. Daňový subjekt bude rozlišovat odpisy daňové a účetní.

1.4 Daňové odpisy

Způsob a výpočet daňových odpisů hmotného majetku a další souvislosti k tomuto majetku, jako určení vstupní ceny, pojem technické zhodnocení, způsob zatřídění do odpisových skupin, možnost mimořádných odpisů a podobně, určuje ZDP, zejména v § 26 – § 32. O daňových odpisech daňový subjekt ve svém účetnictví neúčtuje, jsou zohledněny až v přiznání k dani z příjmů jako položka snižující základ daně. Roční daňový odpis lze uplatnit u hmotného majetku, který je evidován u daňového subjektu ke konci příslušného zdaňovacího období. V některých případech je možno uplatnit pouze polovinu ročního odpisu. [1] [6]

Od roku 2008 jsou všechny automobily (osobní, nákladní, autobusy, motocykly) zatříděny do 2. odpisové skupiny, ve které je doba daňového odpisu 5 let. Toto zatřídění je provedeno bez ohledu na ekonomickou životnost konkrétního automobilu a doba daňového odpisu je stejná při pořízení nového i starého automobilu. Stáří nebo stav staršího automobilu lze zohlednit při stanovení účetního odpisového plánu.

Postup při výpočtu ročních odpisů, které mohou být v přiznání k dani z příjmů uplatněny jako daňový výdaj, určuje ZDP v § 31 a § 32. Dle ustanovení § 26 odst. 8 tohoto zákona není daňový subjekt povinen odpisy uplatnit, ale ztratil by tím možnost snížení základu daně o hodnotu pořízeného majetku. Odpisování je možné také kdykoliv přerušit. Při dalším odpisování se pokračuje v odpisech stejným způsobem, jako by nebylo přerušeno

a doba odpisování automobilu se prodlužuje. Pokud se však jedná o fyzickou osobu, která uplatnila ve zdaňovacím období, kdy přerušila odpisy, výdaje procentem z příjmů, nelze již za tuto dobu odpisy uplatnit a nelze tedy prodloužit ani dobu odpisování automobilu. [1]

Dle ZDP se může subjekt také rozhodnout, zda využije možnosti rovnoměrného nebo zrychleného odpisování hmotného majetku. Volba této metody má vliv na daňové náklady jednotlivých let. Uplatněním rovnoměrných odpisů je vstupní cena automobilu přenášena do základu daně se stejnou rychlostí po celou dobu jeho odpisování. Výjimkou je pouze první rok odpisování a rok vyřazení odpisovaného automobilu. Výhodou těchto odpisů je jejich jednoduchost, bohužel nezohledňují fakt, že automobil je nejčastěji využíván v prvních letech jeho pořízení. [7] Naopak využitím zrychlených odpisů může daňový subjekt ovlivnit vyšší hospodářský výsledek v dalších letech. Tyto rozdílné metody odpisování hmotného majetku umožňují částečnou "regulaci" daňových povinností v jednotlivých letech odpisování hmotného majetku.

1.4.1 Rovnoměrné daňové odpisy

Při rovnoměrném odpisování automobilu jsou tomuto hmotnému majetku přiřazeny v § 31 ZDP následující maximální roční odpisové sazby:

- | | |
|-------------------------------|--------|
| – v prvním roce odpisování | 11 |
| – v dalších letech odpisování | 22,25 |
| – pro zvýšenou vstupní cenu | 20 [1] |

Při tomto způsobu odpisování se roční odpisy osobního automobilu stanoví podle vzorce:

$$\frac{\text{Vstupní cena hmotného majetku} * \text{Příslušný koeficient}}{100} \quad [1] \quad [6]$$

V případě, že daňový subjekt je prvním vlastníkem tohoto automobilu, umožňuje mu ZDP v § 31 odst. 1 písmeno d) zvýšit odpis v prvním roce odepisování o 10 %. Při tomto způsobu odepisování jsou určeny následující roční odpisové sazby:

- | | | |
|-------------------------------|-------|-----|
| – v prvním roce odpisování | 21 | |
| – v dalších letech odpisování | 19,75 | |
| – pro zvýšenou vstupní cenu | 20 | [1] |

1.4.2 Zrychlené daňové odpisy

Zrychlený odpis upravuje § 32 ZDP, kde jsou odpisové skupině 2 přiřazeny tyto koeficienty pro zrychlené odpisování:

- v prvním roce odpisování 5
- v dalších letech odpisování 6
- pro zvýšenou zůstatkovou cenu 5 [1]

V prvním roce odpisování se odpis vypočte:

$$\frac{\text{Vstupní cena hmotného majetku}}{\text{Koeficient v prvním roce odpisování}} \quad [1] [6]$$

V dalších letech odpisování se postupuje podle vzorce:

$$\frac{2 \times \text{zůstatková cena hmotného majetku}}{\text{Koeficient pro odpisování v dalších letech} - (N - I)}$$

$N - I =$ počet let, po které se již odpisuje. [1] [6]

1.5 Účetní odpisy

Účetní odpisování hmotného majetku upravuje několik právních předpisů. Jedná se zejména o:

- zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhlášku č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví,
- Český účetní standard č. 13 – Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. [8]

Účetní odpisy si stanoví daňový subjekt sám, ale měly by vyjadřovat skutečné opotřebení automobilu. O těchto odpisech by měl daňový subjekt účtovat postupně na základě odpisového plánu, tyto odpisy nelze přerušit. [8]

Účetní odpisy jsou měsíční a daňový subjekt by o nich měl také měsíčně účtovat. V případě, že výše těchto měsíčních odpisů je malá a daňový subjekt neuvádí své výsledky činnosti mimo účetní jednotku v průběhu roku, je možné účetní odpisy účtovat ročně. Pomocí účetních odpisů daňový subjekt snižuje hodnotu majetku s ohledem na jeho

využívání a zvyšuje náklady, čímž dochází ke snížení hospodářského výsledku. Účetní odpisy zohledňují na rozdíl od odpisů daňových ekonomické využití majetku. [8]

1.6 Technické zhodnocení automobilu

Tím, že jsou výdaje na pořízení automobilu uplatňovány v základu daně podle výše daňových odpisů, neznamená, že další výdaje související s tímto automobilem již bude daňový subjekt uplatňovat přímo do nákladů. Příkladem může být například dokoupení klimatizace, přestavba automobilu na plyn, zabudování střešního okna, změna motoru a podobně. Důležitým hlediskem pro posouzení daňových nákladů je hodnota pořízené výbavy a její určení. V některých případech se může stát, že se jedná o technické zhodnocení, které se stává součástí vstupní, popřípadě zůstatkové ceny. Tehdy se náklady spojené s jeho pořízením dostávají do nákladů daňového subjektu také postupně formou odpisů.

Technické zhodnocení je v současné době citováno v ZDP v § 33, jako výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, které u jednotlivého majetku převýšily částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje, které nepřesáhly stanovené částky a které subjekt na základě svého rozhodnutí neuplatní jako náklad podle § 24 odst. 2 písm. zb) tohoto zákona. [1]

- Rekonstrukcí jsou dle tohoto zákona zásahy do majetku, které mají za následek změny jeho účelu nebo technických parametrů.
- Modernizací je rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku. [1]

1.7 Paušální výdaje na dopravu

S pořízením automobilu do podnikání vznikají subjektům i další výdaje spojené s jeho provozováním. Ať už se jedná o jeho pojištění, opravy, nákup pohonných hmot, parkovné, pořízení dálničních známek a podobně.

Novela č. 304/2009 Sb. ZDP umožnila zjednodušení sledování některých nákladů spojených s provozem automobilu. Dle § 24 odst. 2 písm. zt) tohoto zákona může daňový subjekt, který je vlastníkem nebo nájemcem automobilu zařazeného do kategorie L, M

a N¹ uplatnit paušální výdaj ve výši 5 000 Kč na jeden automobil za každý celý nebo započatý kalendářní měsíc zdaňovacího období, za které se podává daňové přiznání. V tomto paušálu jsou zahrnuty především spotřebované pohonné hmoty a parkovné. [1]

V případě, že automobil je v obchodním majetku daňového subjektu, jsou další náklady související s jeho provozem jako například náklady na opravu, údržbu, mytí, výměna pneumatik a provozních kapalin, pojistky, odpisy, dálniční známky, zaplacená DSL a podobně daňově uznatelnými náklady, které uplatňuje daňový subjekt podle jejich skutečné výše, a kterou je povinen na požádání správci daně prokázat. [1]

Pokud je pracovní cesta uskutečněna automobilem nezahrnutým do obchodního majetku daňového subjektu, lze kromě paušálních výdajů na dopravu uplatnit dále sazbu základní náhrady, která činí v roce 2011 u osobního automobilu 3,70 Kč na kilometr a u motocyklu 1,- Kč na kilometr². Toto je pro daňový subjekt velmi výhodné. Kilometry ujeté pro služební účely musí ale správci daně prokázat. [9]

Paušál je možno použít za zdaňovací období celkem na tři automobily daňového subjektu, bez ohledu na to, kolik automobilů tento vlastní. Podmínkou pro to, aby subjekt mohl využít výše uvedeného paušálu je, že předmětný automobil je v daném měsíci využíván k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů a nesmí být současně přenechán ani po část příslušného kalendářního měsíce k užívání jiné osobě, a to ať už formou nájmu nebo smlouvy o výpůjčce. Zákon umožňuje využít tohoto paušálu také u automobilu, který byl použit zaměstnancem daňového subjektu k pracovním účelům. Pokud však zaměstnanec použije uvedený automobil pro soukromé účely, nelze pro něj využít výdajový paušál, jelikož byl přenechán jiné osobě k užívání. [10]

¹ Základní kategorie vozidel a jejich členění stanoví příloha vyhlášky 56/2001 Sb. zákona ze dne 10. ledna 2001 o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích a o změně zákona č. 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou provozem vozidla a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pojištění odpovědnosti z provozu vozidla), ve znění zákona č. 307/1999 Sb.

² Vyhláška 377/2010 ze dne 13.12.2010, kterou se pro účely poskytování cestovních náhrad mění sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravné a stanoví průměrná cena pohonných hmot.

Automobily, u kterých je tento paušál uplatněn, nesmí být v průběhu zdaňovacího období měněny. V praxi to znamená, že daňový subjekt může paušální výdaje uplatnit u třech automobilů z celkového vozového parku, u ostatních automobilů však musí sledovat skutečné náklady související s jejich provozem a tyto náklady se stávají náklady daňovými. Oprávněnost výše těchto daňových nákladů prokazuje subjekt, na rozdíl u paušálních výdajů, kdy subjekt prokazuje pouze splnění podmínek pro jejich uplatnění. Samotná výše skutečných nákladů u automobilu, u kterého byl využit paušál, není důležitá. [9]

Může se například stát, že v kalendářním měsíci byl použit automobil ke služebním cestám v úhrnné délce 100 km a výdaje na spotřebované pohonné hmoty činily 300 Kč. Přesto, že skutečné náklady nedosahují zdaleka výše paušálu, je možno u automobilu uplatnit měsíční paušální výdaj ve výši 5 000 Kč. Pro daňový subjekt s více automobily je proto vhodné pečlivě zvážit, v jaké míře budou jednotlivé automobily k podnikání využívány. To znamená posoudit, u kterých automobilů se vyplatí využít skutečných nákladů přesahujících měsíční částku 5 000 Kč, a u kterých skutečné náklady této výše nedosahují. Obecně lze říci, že u automobilu, jehož spotřeba pohonných hmot za zdaňovací období nepřesáhne částku 60 000 Kč (5 000 Kč x 12 měsíců), je výhodnější využít paušálního výdaje.

Paušální výdaje je možno využít také u automobilu v nájmu, a to ať se už jedná o operativní leasing, kdy se po skončení nájmu vrací automobil pronajímateli, nebo o finanční leasing s následnou koupí najaté věci. [9]

Pokud je automobil používán i pro soukromé účely, umožňuje zákon také využití paušálních výdajů, ale pouze ve výši 4 000 Kč měsíčně. Jedná se o takzvaný „krácený paušál“, který činí 80 % z celého paušálního výdaje 5 000 Kč. Využití tohoto kráceného paušálu však pro daňový subjekt znamená také povinnost krácení dalších výdajů vztahujících se k tomuto automobilu, včetně odpisů a to ve výši 20 %. V případě, že subjekt uplatňuje paušální výdaje na více než 1 automobil, přičemž u jednoho z nich uplatňuje krácený paušální výdaj, připouští zákon určitou benevolenci, kdy se má za to, že ostatní automobily, u kterých byl použit paušální výdaj na dopravu, jsou k podnikatelské činnosti využívány plně. Částka kráceného paušálu ve výši 80 % je pevně stanovena, bez ohledu na to, v jakém poměru je automobil používán k soukromým účelům a k dosažení, zajištění a udržení příjmů. [9]

Přesto, že to ze zákona přímo nevyplývá, nelze uplatnit krácený paušál na dopravu u právnických osob. Důvodem je, že právnické osoby nemohou nikdy používat automobil pro své soukromé účely. To může být umožněno pouze zaměstnanci, společníku a podobně. V tomto případě se však jedná o poskytnutí automobilu k užívání jiné osobě, kdy nelze paušál na dopravu uplatnit vůbec. [11]

Při uplatnění paušálních výdajů daňovým subjektem je na něm, aby prokázal, že uvedené automobily byly v předmětném měsíci používány k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelného příjmu. Na druhou stranu, pokud správce daně má za to, že automobil nebyl použit výhradně k dosažení, zajištění a udržení příjmů a daňový subjekt měl tedy použít krácený paušální výdaj 4 000 Kč, leží důkazní břemeno prokázání tohoto tvrzení na správci daně. [10]

Paušální výdaj na dopravu lze uplatnit u fyzických osob jako výdaj v rámci základu daně dle § 7 (příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti) a § 9 (příjmy z pronájmu) ZDP, nelze jej však uplatnit jako daňově účinný výdaj v rámci dílčího základu daně podle § 10 (ostatní příjmy) tohoto zákona. Pokud by však automobil byl využíván v souvislosti s příjmy dle § 10 a současně s příjmy dle § 7 nebo § 9, lze tento výdaj uplatnit, a to aniž by musel být použit paušál krácený. [10]

Mnoho subjektů umožnění paušálního výdaje na dopravu uvítalo. Mylně se však domnívali, že nemusí vést evidenci o jízdách automobilu a ujetých kilometrech, tzv. „knihu jízd“, čímž by došlo ke snížení administrativy v oblasti sledování nákladů souvisejících s jízdami automobilů. Tato domněnka není však tak úplně správná. Například plátcí DPH mohou také využít možnosti uplatnění paušálních výdajů na dopravu a zákon jim navíc umožňuje odpočet daně z přidané hodnoty z nakoupených pohonných hmot a parkovného. Použití paušálních výdajů na dopravu u daně z příjmů, ale neznamená automatické prokázání použití automobilu pro ekonomickou činnost v návaznosti na uplatnění nároku na odpočet DPH. V případě nárokování odpočtu, je na daňovém subjektu, aby prokázal, že nakoupené pohonné hmoty byly použity k jeho ekonomické činnosti, což je základní podmínkou možnosti odpočtu daně vedle příslušného daňového dokladu. Jakými důkazními prostředky daňový subjekt prokáže nárok na odpočet daně zákon o dani

z přidané hodnoty neurčuje. Je tedy na plátcí daně, jak oprávněnost výše nároku na odpočet z nakoupených pohonných hmot prokáže. [10]

Paušální výdaj na dopravu se nezachycuje v účetnictví daňového subjektu, ale uplatňuje se až v přiznání k dani z příjmů jako položka snižující základ daně. Účetní jednotky, které jsou povinny vést účetnictví, musí i v případě, že budou využívat paušálního výdaje na dopravu, účtovat o všech nákladech souvisejících s provozem automobilu. Náklady podle § 25 odst. 1 písm. zp) ZDP (především náklady na nákup pohonných hmot), musí být účtovány jako nedaňové výdaje, které budou zvyšovat základ daně. Proto bude vhodné pro správné stanovení základu daně odděleně sledovat náklady, které je možno v rámci uplatnění paušálních výdajů ještě uplatnit a které ne. Toto sledování umožňuje například analytické členění nákladů. Paušální výdaj na dopravu bude jako daňový výdaj uplatněn daňovým subjektem až v přiznání k dani z příjmu. Podobně u daňového subjektu, který vede daňovou evidenci je nutné o neoprávněné výdaje zvýšit základ daně a o paušální výdaje na dopravu základ daně snížit. [11]

Aby subjekt mohl posoudit, u kterého automobilu je pro něj výhodnější využít paušálního výdaje na dopravu a u kterého skutečné náklady, a to především v souvislosti se spotřebovanými pohonnými hmotami, bude asi lépe pro daňový subjekt evidovat tyto skutečné výdaje na pohonné hmoty, čemuž také dopomáhá již zmiňovaná kniha jízdy.

2 AUTOMOBIL A ZÁKON O REZERVÁCH

V roce 2008 byly osobní automobily přeřazeny do 2. odpisové skupiny. To sice prodloužilo dobu jejich daňového odpisování, ale na druhou stranu umožnilo tvořit rezervy na jejich opravy.

Oprava je vymezena v § 47 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb., 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, ve znění pozdějších předpisů. Podle této vyhlášky se opravou odstraňují následky, které byly způsobené částečným fyzickým opotřebením nebo poškozením. Účelem provedení opravy je uvedení stavu věci do předchozího nebo provozuschopného stavu. [12] [13]

Problematiku tvorby zákonných rezerv upravuje zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně, ve znění pozdějších předpisů.

Dle tohoto zákona mohou rezervu na opravu hmotného majetku tvořit:

- vlastníci tohoto hmotného majetku, pokud již tuto rezervu nevytváří nájemci,
- nájemci hmotného majetku na základě smlouvy o nájmu podniku,
- vlastníci majetku, kteří procházejí reorganizací nebo oddlužením podle insolvenčního zákona. [14]

Minimální doba tvorby této zákonné rezervy na opravu jsou 2 zdaňovací období, maximální doba její tvorby je 3 zdaňovací období. [14] Výpočet výše rezervy v jednotlivých zdaňovacích obdobích se provede tak, že daňový subjekt vydělí rozpočtované náklady na opravu počtem zdaňovacích období, po která bude rezerva tvořena. [13]

Tvorba rezervy na opravu osobního automobilu je však v praxi daňovými subjekty málo využívána. Její tvorba by měla opodstatnění pouze u drahých automobilů, u kterých je předpokládána finančně náročná oprava, popřípadě u nákladních automobilů a pracovních strojů. Běžné opravy osobního automobilu jsou většinou hrazeny z vlastních finančních prostředků daňových subjektů.

3 AUTOMOBIL A DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY

3.1 Vymezení automobilu v zákoně o dani z přidané hodnoty

Automobil je dle ZDPH považován za dopravní prostředek. Zde však zákon rozlišuje nový dopravní prostředek a dopravní prostředek.

Novým dopravním prostředkem je dle § 4 odst. 3 písmeno b) bod 1 ZDPH automobil, který je určen k provozu na pozemních komunikacích, jehož obsah válců je větší než 48 cm³ nebo s motorem o výkonu větším než 7,2 kW, pokud bylo dodáno do 6 měsíců ode dne prvního uvedení do provozu nebo má najeto méně než 6 000 km. [15]

Automobil, který není dle tohoto zákona považován za nový dopravní prostředek, se zdaňuje obdobně jako zboží. [15]

Při pořízení automobilu postupujeme rozdílně u plátců a neplátců DPH. Dále se postupuje rozdílně při pořízení automobilu z tuzemska, z členského státu EU, nebo ze třetích zemí. Vymezení těchto pojmů určuje ZDPH v § 3 odst. 1.

- **tuzemskem** je území České republiky,
- **třetí zemí** je území mimo území Evropské unie,
- **území Evropského společenství** je území, které je stanoveno příslušným právním předpisem Evropského společenství. [15]

3.2 Pořízení automobilu v tuzemsku

3.2.1 Pořízení neplátcem daně z přidané hodnoty

Pokud pořizovatel automobilu není plátcem DPH, má to jednodušší. Musí sice zaplatit celou hodnotu automobilu včetně DPH, nemá nárok na odpočet daně, ale následně celou cenu automobilu včetně DPH zahrne do daňových nákladů. DPH vstupuje do pořizovací ceny, a tímto se do nákladů dostává postupně formou odpisů. Obdobně postupuje u dalších nákladů spojených s provozem automobilu – vyčíslená DPH se stává součástí daňových nákladů. Podmínkou samozřejmě je, že tyto náklady jsou i daňově uznatelné podle ZDP.

3.2.2 Pořízení plátcem daně z přidané hodnoty

V současné době se však většina daňových subjektů stává plátcem DPH dobrovolně, jelikož je to pro ně výhodnější. Za splnění určitých podmínek si mohou uplatnit nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, pokud toto plnění použijí pro svoji ekonomickou činnost.

Ekonomickou činnost definuje ZDPH v § 5 odst. 2. Výčet těchto činností, které se považují za ekonomickou činnost je celkem značný. Pro náš případ však bude stačit říci, že ekonomickou činností je soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, a to včetně zemědělské výroby. [15]

U některých činností mají plátcí DPH výhodu v tom, že určité zboží nakupují v základní sazbě daně, ale při uskutečnění zdanitelného plnění uplatňují sníženou sazbu daně. Tímto si mohou dovolit nižší cenu svých zdanitelných plnění, než za kterou fakturují neplátcí daně, popřípadě si mohou ponechat větší marži z předmětných plnění (příkladem může být bytová výstavba).

Také při nákupu osobního automobilu je umožněno plátcům uplatnit odpočet daně na vstupu. Nebylo tomu však vždy. Do 1. 4. 2009 byl zákaz odpočtu DPH u osobních automobilů. Odpočet daně byl umožněn pouze u automobilů nákladních. Kriteřiem pro možnost jeho uplatnění byl zápis v technickém průkazu. Pokud zde byla zapsána kategorie M1 nebo M1G, nebylo možno odpočet DPH uplatnit. Proto se poplatníci snažili obcházet zákon tím, že v osobních autech si nechávali montovat přepážky, které měly za následek překlasifikování osobního automobilu na automobil nákladní, včetně změny v technickém průkazu, kde byla následně zapsána kategorie automobilu N. Správce daně již dále nezkoumal, zda slouží pro přepravu nákladů nebo jenom osob. Tuto přepážku však plátcí často nechávali po změně v technickém průkazu odstranit. Při kontrole finančním úřadem doložili technický průkaz, ve kterém byla zapsána přestavba osobního automobilu na automobil nákladní. Pokud si chtěl tuto skutečnost přesto správce daně přímo na automobilu ověřit, nebyl pro plátce problém přepážku do automobilu opět namontovat a po ukončení kontroly opět odstranit. Tímto celý zákaz odečtu DPH u osobních automobilů pozbýval smysl. [16]

Teprve zákon č. 87/2009 Sb. umožnil od 1. 4. 2009 uplatnit odpočet daně také u osobních automobilů. Nárok na odpočet prokazuje plátce daňovým dokladem, který musí obsahovat náležitosti předepsané v § 28 ZDPH. [15]

Nárok na odpočet daně lze uplatnit dle § 72 ZDPH při splnění podmínek § 73 tohoto zákona, a to nejdříve za zdaňovacím období, ve kterém se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění. V případě, že plátce zaplatí při pořízení automobilu zálohu a obdrží daňový doklad o zaplacení, uplatní nárok na odpočet nejdříve ve zdaňovacím období, ve kterém byla platba přijata, pokud z této úplaty vznikla dodávajícímu plátcovi povinnost přiznat daň. Při pořízení automobilu v tomto případě postupujeme stejně jako při pořízení zboží. [15]

Jestliže však plátce kupuje ojetý automobil od autobazaru, postup při pořízení takového automobilu je poněkud odlišný. Autobazary musí postupovat při prodeji použitých automobilů podle § 90 ZDPH. Pokud automobily které prodávají, nakoupily od neplátců DPH nebo od plátců, pro které bylo toto dodání automobilu osvobozeno od daně, jelikož při jeho pořízení neměli nárok na odpočet daně, uplatňují na takový automobil DPH pouze ve výši rozdílu mezi pořizovací a prodejní cenou, tzv. přírážkou. Tuto daň z přírážky ale autobazar nesmí samostatně uvést na daňovém dokladu. Kupující plátce nemá nárok na odpočet daně z tohoto automobilu, ani z přírážky, kterou je povinen zaplatit v prodejní ceně automobilu (§ 90 odst. 10 ZDPH). [17] [18]

Je-li automobil pořízen autobazarem od plátce daně, má tento obchodník nárok na odpočet daně při jeho pořízení, ale současně při jeho prodeji musí přiznat daň z celé prodejní ceny. V tomto případě má také nový kupující nárok na odpočet daně, a to při splnění obecných zákonných podmínek. [17] [18]

3.3 Pořízení automobilu z jiného členského státu

Při pořízení automobilu z jiného členského státu je nutné rozlišovat, zda pořizujeme dopravní prostředek (ojetý), nebo nový dopravní prostředek definovaný v ZDPH v § 4 odst. 3 písmeno b) bod 1. Každé z těchto pořízení má svá specifika, která je nutno akceptovat.

3.3.1 Pořízení ojetého automobilu

Dopravní prostředek, který není novým dopravním prostředkem se také v tomto případě považuje za zboží, u kterého je však plátce povinen přiznat DPH, současně mu ale při splnění zákonných podmínek vzniká nárok na odpočet daně na vstupu. [15]

Aby bylo možno považovat koupený automobil za pořízení zboží z jiného členského státu, musí být splněny podmínky,

- kupující musí nabýt vlastnické právo k automobilu,
- prodávající musí být osoba registrovaná k dani v jiném členském státě,
- automobil musí být do tuzemska přepraven,
- automobil musí být odeslán nebo přepraven do ČR osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, která jej dodává, jeho pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. [15]

Pořízení tohoto dopravního prostředku bude zachyceno v přiznání k DPH příslušného zdaňovacího období. Nárok na odpočet prokazuje opět plátce daňovým dokladem vystaveným dodavatelem, který musí mít všechny náležitosti stanovené v § 35 ZDPH. Na tento doklad musí pořizovatel doplnit dále:

- datum uskutečnění jeho pořízení,
- základní nebo sníženou sazbu daně,
- výši daně uvedenou v korunách a haléřích,
- datum, k němuž byly výše uvedené údaje doplněny. [15]

3.3.2 Pořízení nového dopravního prostředku

Při pořízení nového dopravního prostředku se státy Evropské unie dohodly na společném postupu zdanění automobilů. Nové dopravní prostředky se nebudou zdaňovat nikdy ve státě dodavatele. Pro něj je toto plnění osvobozeno od daně s nárokem na odpočet, a to při splnění určitých podmínek daných zákony příslušného státu EU. Zdanění nového dopravního prostředku proběhne vždy v zemi jeho spotřeby. ZDPH v § 19 stanoví povinnost odvést DPH, bez ohledu na to, zda je automobil pořizován od osoby registrované či neregistrované k dani v jiném členském státě. Uvedená povinnost se týká všech pořizovatelů - plátců daně z přidané hodnoty i neplátců, a to včetně osob nepodnikajících. Všechny tyto osoby jsou povinny při pořízení nového dopravního prostředku vypočítat DPH z ceny pořizovaného automobilu a uvést ji do přiznání k DPH. [19]

ZDPH rozlišuje v § 5 osoby povinné k dani a v § 4 osoby registrované k dani v jiném členském státě v § 4.

Osoba povinná k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, a dále právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. [15]

Osobou registrovanou k dani v jiném členském státě je osoba, které bylo přiděleno daňové identifikační číslo pro účely DPH v rámci obchodování mezi členskými státy EU. [15]

Pokud předmětný automobil pořizuje plátce DPH od osoby, která není v jiném členském státě registrovaná k dani, je povinen k daňovému přiznání, ve kterém přizná DPH z tohoto automobilu, doložit také hlášení o pořízení nového dopravního prostředku a kopii daňového dokladu o jeho pořízení se všemi předepsanými náležitostmi. [15]

Jestliže tento plátce chce koupený automobil registrovat v České republice ještě před podáním přiznání, ve kterém je pořízení nového dopravního prostředku deklarováno, podá hlášení o jeho pořízení včetně kopie daňového dokladu dříve. Pokud za automobil zaplatí správci daně zálohu ve výši 100 % DPH, správce daně na předloženém hlášení vyznačí zaplacení zálohy a automobil může být v České republice ihned zaregistrován k provozu. Tuto praxi využívají především plátcí se čtvrtletním zdaňovacím obdobím, a to většinou v případě, kdy automobil nakoupí začátkem čtvrtletí. Pokud totiž z automobilu není přiznána DPH, nesmí být v České republice registrován. Tito plátcí jsou schopni jinak prokázat odvod daně až v přiznání, které předkládají po uplynutí daného čtvrtletí, a teprve potom by mohl být automobil zaregistrován.

V případě, že je automobil pořizován od osoby registrované k dani v jiném členském státě, povinnost podání hlášení odpadá. [15]

Pokud nový dopravní prostředek pořizuje plátce DPH, má při splnění podmínek uvedených v § 72 a § 73 ZDPH současně nárok na odpočet daně na vstupu, a to ve stejné výši, jakou musel ve svém přiznání přiznat. Nárok na uplatnění odpočtu má plátce ve stejný den, kdy mu vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Znamená to pro něj, že nárok na odpočet i povinnost odvodu DPH budou uvedeny v přiznání k DPH ve stejném zdaňovacím období a ve stejné výši. [19]

Zvláštností ZDPH je povinnost zaplatit DPH při pořízení nového dopravního prostředku také osobou, která bude automobil využívat pouze k soukromým účelům. Zákon zde nerozlišuje, zda se jedná o podnikatele, nebo osobu, která nevykazuje žádné znaky podnikání.³ Tato povinnost vyplývá z ustanovení § 19 odst. 6 ZDPH. Uvedený postup je pro většinu občanů celkem neznámý. Mylně se domnívají, že pořízením nového automobilu v jiném členském státě ušetří peníze na DPH. Tento prodej je sice pro jeho prodejce v jiném členském státě osvobozen od daně, takže na dokladu není DPH uvedena a náš občan koupí automobil za cenu bez daně, ale dle výše uvedeného ustanovení zákona je náš občan povinen daň vypočítat a do 10 dnů ode dne jeho pořízení podat přiznání k DPH, hlášení o pořízení nového dopravního prostředku a kopii dokladu o jeho pořízení. Na základě těchto předložených dokladů mu správce daně vyměří daň z přidané hodnoty, kterou je občan povinen zaplatit do 25 dnů od jejího vyměření. Zdánlivě výhodná koupě takového dopravního prostředku již potom není tak výhodná, obzvláště když zatěžuje občana dalšími povinnostmi, od kterých by v případě pořízení takového automobilu v České republice byl osvobozen. Bohužel prodejce takového automobilu v jiném členském státě nemá žádnou povinnost o takovémto postupu při jeho pořízení kupujícího informovat. Záleží pouze na jeho libovůli, zda kupujícího na jeho následující povinnosti upozorní. Často prodejci s vidinou vlastního zisku tyto informace kupujícímu záměrně zamlčí a tento je při jeho registraci v České republice překvapen, že má s pořízením takového automobilu ještě další výdaje a povinnosti. [19]

3.4 Pořízení automobilu z dovozu

Při pořízení automobilu z dovozu není důležité, zda se dle ZDPH jedná o nový dopravní prostředek, či pouze o dopravní prostředek ojetý.

Dovozem zboží se dle § 20 toho zákona rozumí vstup zboží z třetí země na území Evropského společenství. V případě takového pořízení automobilu je zdanitelné plnění uskutečněno propuštěním automobilu do celního režimu volný oběh na území EU. Tímto dnem propuštění vzniká plátcí daně povinnost přiznat daň v daňovém přiznání (§ 23 odst. 3 ZDPH), současně má plátcé při splnění všeobecných podmínek uvedených v § 72 ZDPH nárok na odpočet daně na vstupu. Tento nárok lze uplatnit nejdříve v tom zdaňovacím

³ Znaky podnikání vymezuje § 2 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

období, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat, a prokazuje se daňovým dokladem, kterým je v tomto případě písemné rozhodnutí o propuštění automobilu do celního režimu volný oběh, popřípadě jiné rozhodnutí o vyměřené dani vydané celním orgánem, pokud je daň zaplacená (§ 30 ZDPH). [15]

3.5 Nárok na odpočet daně

Při pořízení automobilu je vhodné si uvědomit, pro jaké účely bude tento používán. Plátce DPH má nárok na odpočet z přijatého zdanitelného plnění, pokud toto plnění použije v rámci své ekonomické činnosti výhradně pro účely uskutečňování plnění uvedených v § 72 odst. 1 ZDPH. Pokud přijaté plnění použije jak pro účely, u kterých může uplatnit nárok na odpočet, tak pro jiné účely, může uplatnit nárok na odpočet daně pouze v části, která připadá na jeho použití s nárokem na odpočet daně. Způsob výpočtu nároku na odpočet daně upravuje ZDPH v § 75 a § 76. [15]

Jestliže pořízený automobil bude plátce DPH využívat pro svoji ekonomickou činnost i pro účely, který s jeho činností nesouvisí, má dle § 75 ZDPH nárok na odpočet DPH pouze v poměrné výši, která odpovídá rozsahu jeho využití pro ekonomickou činnost. Na základě podílu jeho využití pro výše uvedené účely stanoví plátce poměrný koeficient, kterým je povinen uplatněný nárok na odpočet krátit. V případě, že nelze v době uplatnění odpočtu podíl účelu využití automobilu stanovit, určí se poměrný koeficient kvalifikovaným odhadem. Po skončení kalendářního roku plátce na základě skutečného účelu využití tohoto hmotného majetku stanoví skutečný podíl jeho využití. Odchyluje-li se poměrný koeficient od skutečného podílu o více než 10 procentních bodů, plátce v přiznání za poslední období kalendářního roku, ve kterém došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, provede opravu nároku na odpočet.

V případě, že plátce pořízený automobil bude využívat v rámci své ekonomické činnosti jak pro zdanitelná plnění s nárokem na odpočet, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet, má nárok na odpočet daně pouze v krácené výši, která odpovídá rozsahu jeho použití pro plnění s nárokem na odpočet. Způsob krácení určuje § 76 zákona o DPH. Zjednodušeně lze říci, že z údajů za zdaňovací období předcházejícího kalendářního roku stanoví plátce zálohový koeficient, kterým se tato přijatá zdanitelná

plnění přepočtou. V příslušných zdaňovacích obdobích má potom nárok pouze na krácený odpočet. Po skončení běžného kalendářního roku provede vypořádání odpočtu daně v krácené výši za všechna zdaňovací období tohoto roku. Vypočte se nový vypořádací koeficient, a to podle skutečných údajů předmětného kalendářního roku, a nárok na odpočet se podle tohoto koeficientu přepočte u všech přijatých plnění, u kterých byl nárok krácen zálohovým koeficientem. O rozdíl mezi uplatněným odpočtem v předchozích zdaňovacích obdobích tohoto kalendářního roku a vypočteným nárokem na odpočet se upraví nárok na celkový odpočet daně v posledním přiznání zdaňovacího období tohoto roku. Tento nově vypočtený koeficient se stává současně zálohovým koeficientem pro příští rok. [15]

V případě, že u automobilu v některém z následujících 5 kalendářních let dojde ke změně jeho rozsahu použití, které nárok na odpočet daně zakládají, je povinen upravit uplatněný nárok na odpočet podle § 78 ZDPH. Tato úprava musí být provedena v přiznání k DPH za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém došlo ke změně účelu jeho užití. [15]

4 AUTOMOBIL A SILNIČNÍ DAŇ

4.1 Základní principy silniční daně

V České republice je silniční daň zaměřena především na osoby, které používají silniční síť pro podnikání. Cílem této daně je vytvoření finančních prostředků na údržbu, opravy, rekonstrukce a výstavbu silniční sítě, které jsou nyní soustřeďovány ve Státním fondu dopravní infrastruktury. [7]

Definice vozidla určuje zákon č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel a komunikacích v § 2 odst. 1.⁴

4.1.1 Předmět silniční daně

Vozidla, která jsou používána k podnikání, řeší zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů. Dle ustanovení § 2 odst. 1 tohoto zákona jsou předmětem daně silniční vozidla a jejich přípojná vozidla, která jsou:

- registrovaná v České republice,
- provozovaná v České republice,
- jsou-li používána k podnikání nebo k jiné samostatné výdělečné činnosti, nebo v přímé souvislosti s podnikáním, nebo k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů u subjektů nezaložených za účelem podnikání podle zvláštního právního předpisu. [20]

U těchto vozidel musí být výše uvedené 3 podmínky splněny současně. Pokud by automobil nesplňoval pouze jednu z těchto podmínek, není předmětem daně silniční. Může se například stát, že automobil je registrován v jiné zemi a jeho majitel, který bydlí v zahraničí, podniká v České republice. Zde zákon umožňuje cizincům, využívat své zahraniční automobily k podnikání v České republice, aniž by byli povinni platit silniční daň. Jedná se o určitou podporu přílivu zahraničního kapitálu do naší země. Na druhou stranu tento zákon umožňuje našim subjektům, kteří podnikají v zahraničí a používají zde automobil registrovaný v České republice k pracovním cestám v zahraničí, neplatit DSL

⁴ Silniční vozidlo je motorové nebo nemotorové vozidlo, které je vyrobené za účelem provozu na pozemních komunikacích pro přepravu osob, zvířat nebo věcí.

v České republice. V tomto případě automobil nezatěžuje naše vozovky, takže placení daně u těchto automobilů by bylo zavádějící. [20]

Automobily s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určené výlučně k přepravě nákladů a registrované v České republice jsou předmětem daně bez ohledu na to, zda jsou k podnikání používány. [20]

4.1.2 Osvobození automobilů od daně

Některé automobily jsou od silniční daně osvobozeny. Toto osvobození určuje § 3 ZDSL. Pro daňový subjekt může být z tohoto ustanovení zajímavé především osvobození automobilů, zapsaných v technickém průkazu jako vozidla kategorie L, jelikož do této kategorie spadají určité druhy motocyklů a lehké čtyřkolky. [20] Ve své praxi se čím dál více setkávám s používáním motocyklu v podnikání. Dle vyjádření daňových subjektů je to dopravní prostředek, kterým se dostanou do stanoveného místa rychleji, než v případě použití osobního automobilu. Tyto motocykly jsou však dle mého názoru z větší části využívány pro soukromé účely. Prokázání takového tvrzení správcem daně však není zdaleka jednoduché.

V současné době jsou také čím dál více využívány automobily, které používají jako palivo zkapalněný ropný plyn, tzv. LPG nebo stlačený zemní plyn, tzv. CNC. V rámci podpory využívání alternativních zdrojů paliva jsou tyto automobily od DSL v plné výši osvobozeny. [20] Přesto, že dle ZDSL jsou osvobozeny automobily, které "používají" tyto jiné zdroje paliva, při výkladu ustanovení § 3 písm. e) ZDSL se dochází k závěru, že od DSL není osvobozen jen automobil, který používá jako palivo výlučně LPG nebo CNC, ale i automobil, který kromě tohoto ekologického paliva používá běžné palivo jako benzin.

4.1.3 Subjekt silniční daně

DSL platí dle § 4 ZDSL osoby, které jsou zapsány v technickém průkazu automobilu jako jeho provozovatelé. Zvláštní skupinu tvoří fyzické nebo právnické osoby, které sice jako provozovatelé automobilu zapsáni v technickém průkazu nejsou, ale tento automobil používají, přičemž osoba zapsaná jako provozovatel zemřela, zanikla, nebo je v registru vozidel odhlášena. V případě, že zaměstnanec použije pro služební účely svůj osobní automobil, povinnost placení DSL přechází na zaměstnavatele za podmínky, že tuto povinnost neměl již zaměstnanec. Tento přechod v placení DSL však není možný v případě použití nákladního automobilu ve vlastnictví zaměstnance. [20] [21]

4.1.4 Sazby silniční daně

Pro určení výše DSL je u osobních automobilů rozhodující zdvihový objem motoru, u nákladních automobilů se sazba daně řídí největší povolenou hmotností v tunách a počtem náprav. Při stanovení této sazby daně se vychází z údajů v technickém průkazu automobilu. [20]

Roční sazbu silniční daně stanovuje ZDSL v § 6. Pro osobní automobily s výjimkou osobních automobilů na elektrický pohon, jsou stanoveny níže uvedené sazby:

Tab. 1 Roční sazba silniční daně pro osobní automobily

Zdvihový objem motoru v cm ³		Sazba daně v Kč
nad	do	
x	800	1 200
800	1 250	1 800
1 250	1 500	2 400
1 500	2 000	3 000
2 000	3 000	3 600
3 000	x	4 200

Zdroj: [20]

Pokud zaměstnanec použije pro služební účely vlastní automobil, může se zaměstnavatel, který je povinen za něj zaplatit silniční daň rozhodnout, zda uplatní výše uvedenou sazbu, nebo sazbu 25,- Kč za každý den jeho použití. U této sazby se nerozlišuje zdvihový objem motoru automobilu. V případě, že je automobil zaměstnance využíván spíše výjimečně, je použití této denní sazby pro zaměstnavatele určitě výhodnější. [20]

4.1.5 Snížení sazby

U osobních i nákladních automobilů umožňuje ZDSL snížení daně. Rozhodující pro uplatnění výše snížení daně je datum první registrace automobilu. Podle první registrace je možno uplatnit snížení daně ve výši 48 % po dobu 36 měsíců, ve výši 40 % po dobu dalších 36 měsíců a slevu ve výši 25 % po dobu následujících 36 měsíců. Po uplynutí celkem 108 měsíců od data první registrace se sazba daně již nesnižuje. V rámci podpory používání automobilů, které splňují určité ekologické podmínky jejich provozu, jsou naopak znevýhodněny automobily registrované do 31. 12. 1989, kdy se sazba daně uvedená v § 6 zvyšuje o 25 %, u některých nákladních automobilů dokonce až o 48%. [20]

Dle § 6 odst. 9 ZDSL, v případě, že fyzická osoba vlastní nákladní automobil s největší povolenou hmotností větší než 3,5 tuny a menší než 12 tun, který není využíván k podnikání, se sazba daně u tohoto automobilu snižuje o 100%. Tito vlastníci nákladních automobilů nemusí podávat ani přiznání k DSL, pokud jim tato povinnost nevyplývá z vlastnictví jiného automobilu. [20]

4.1.6 Placení silniční daně a podání přiznání

DSL je povinen platit daňový subjekt formou záloh, které jsou splatné do 15. dubna, 15. července, 15. října a 15. prosince a jejich výše odpovídá násobku počtu měsíců použití automobilu v daném čtvrtletí a 1/12 roční sazby daně. Přiznání k se podává nejpozději do 31. ledna kalendářního roku následujícího po uplynutí zdaňovacího období a k tomuto dni je tato daň i splatná. [20]

5 AUTOMOBIL A DAŇ ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI

5.1 Základní principy

Často se stává, že automobily zaměstnavatelů zůstávají po pracovní době celé odpoledne nevyužity. Zaměstnavatelé proto umožňují svým zaměstnancům používání podnikového automobilu i k soukromým účelům, a to většinou bezúplatně. Tento nepeněžní příjem zaměstnance řeší ZDP v § 6 odst. 6. Dle tohoto ustanovení v případě bezplatného poskytnutí vozidla zaměstnavatelem zaměstnanci pro jeho služební i soukromé účely, se stává příjmem zaměstnance 1 % vstupní ceny automobilu za každý i započatý kalendářní měsíc jeho poskytnutí. Vstupní cena obsahuje i výši DPH. U automobilů v nájmu se vychází ze vstupní ceny jeho vlastníka. Je-li 1 % vstupní ceny automobilu nižší než 1 000 Kč, je příjmem zaměstnance částka ve výši 1 000 Kč. Při takovém bezplatném poskytnutí více motorových vozidel v průběhu kalendářního měsíce postupně, je příjmem zaměstnance 1 % z nejvyšší vstupní ceny poskytnutého automobilu. Pokud jsou automobily poskytnuty současně, je příjmem zaměstnance 1 % z úhrnu vstupních cen všech automobilů poskytnutých k využívání pro služební i soukromé účely. Vstupní cena automobilu pro tyto účely je vymezená v § 29 odst. 1 až 9 ZDP. [1]

Zaměstnavatelem, který automobil poskytuje, může být jak právnická osoba, tak fyzická osoba – podnikatel. Tento může poskytovat osobní automobil, nákladní automobil, popřípadě motocykl, bez ohledu na to, zda je předmětné vozidlo zahrnuto v obchodním majetku, či nikoli, nebo je předmětem finančního pronájmu, operativního pronájmu, nebo se jedná o vozidlo z půjčovny. Pravidla užívání automobilu pro služební i soukromé účely nejsou dále zakotvena v žádném zákoně. Způsob jeho užívání, hrazení spotřebovaných pohonných hmot, popřípadě škod a dalších výdajů vzniklých na automobilu při jeho soukromém užití, určuje pouze dohoda mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem. [22]

5.2 Smlouva o výpůjčce automobilu

Jelikož s používáním podnikového automobilu pro soukromé účely vznikají zaměstnavateli určité náklady navíc (například vyšší náklady na servis automobilu nebo vyšší pojistné, které musí zaměstnavatel ze zvýšeného základu daně odvádět státu), je vhodné, aby dohoda o použití automobilu uzavřená mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem o jeho použití pro služební i soukromé účely byla písemná. V případě, že je taková smlouva uzavřená mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem právoplatně podložena, jsou také další

náklady, které souvisí s použitím automobilu pro soukromé účely tohoto zaměstnance dle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 5 ZDP daňovými náklady zaměstnavatele. Pokud by zaměstnavatel nebyl schopen při daňové kontrole prokázat uzavření právoplatné dohody, správce daně by veškeré náklady související s používáním automobilu pro soukromé účely vyloučil z daňových nákladů a z neoprávněně sníženého základu daně by doměřil daň z příjmů. [22]

Smlouva o výpůjčce motorového automobilu se uzavírá ve smyslu zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, a měla by obsahovat minimálně tyto základní údaje:

1. účastníci smlouvy, kde se uvádí jako
 - půjčitel: zaměstnavatel, jeho název, sídlo, IČO,
 - vypůjčitel: zaměstnanec, jeho jméno, příjmení, bydliště, datum narození,
2. předmět smlouvy: například úplatné nebo bezúplatné užívání automobilu,
3. předmět výpůjčky: identifikace automobilu - typ, jeho registrační značka a podobně,
4. prohlášení vlastníka o technickém stavu automobilu,
5. doba výpůjčky,
6. možnost odstoupení od smlouvy, výpovědní lhůta smlouvy,
7. povinnost vypůjčitele automobilu předat automobil půjčiteli při ukončení této smlouvy,
8. účel, k jakému účelu byl automobil vypůjčen (soukromé, služební účely),
9. dopady výpůjčky pro vypůjčitele i půjčitele. Například:
 - zvýšení základu daně vypůjčiteli o 1 % vstupní ceny automobilu dle § 6 zákona o daních z příjmů,
 - způsob hrazení spotřebovaných pohonných hmot vypůjčitelem v případě soukromých cest a termín jejich vyúčtování,
10. povinnosti a práva vypůjčitele a půjčitele automobilu:
 - hmotná zodpovědnost za automobil,
 - vedení knihy jízd, způsob a místo parkování,

- péče o automobil,
 - povinnost hlášení o poruše automobilu,
 - případně o dopravní nehodě v souvislosti s užíváním tohoto automobilu,
11. datum převzetí automobilu,
 12. účinnost smlouvy,
 13. forma případných změn a dodatků smlouvy,
 14. prohlášení o tom, že smlouva byla uzavřena ze svobodné vůle obou stran,
 15. podpisy účastníků smlouvy,
 16. místo a datum podpisu smlouvy. [23]

5.3 Příjem státního rozpočtu

V souvislosti s umožněním používat služební automobil také k soukromým účelům a následně zdaněním nepeněžního příjmu zaměstnance, plyne ročně do státního rozpočtu 58,64 % z ocenění tohoto příjmu. Tento příjem vyplývá ze:

- zvýšeného odvodu pojištění, který je povinen platit zaměstnavatel ve výši 34 %,
- snížení daně z příjmu právnických osob o 6,46 %,
- zvýšení daně ze závislé činnosti o 20,1 %,
- zvýšení odvodu pojištění, který je povinen platit zaměstnanec ve výši 11 %.

Při ocenění nepeněžního příjmu zaměstnance 1 % ze vstupní ceny automobilu, činí měsíční odvod do státního rozpočtu 0,59 % vstupní ceny automobilu. Roční odvod do státního rozpočtu ze vstupní ceny automobilu včetně daně z přidané hodnoty činí celkem 7,04 % jeho vstupní ceny. [22]

II PRAKTICKÁ ČÁST

6 FINANČNÍ ÚŘAD V OTROKOVICÍCH

Ve své práci budu vycházet především z pokladů Finančního úřadu v Otrokovicích, kde pracuji v oddělení vyměřovacím a vymáhavém, a dále ze svých zkušeností, které jsem získala při své několikaleté praxi na tomto úřadě.

Na Finančním úřadu v Otrokovicích pracuje celkem 41 pracovníků. V čele úřadu stojí ředitel, každé oddělení řídí vedoucí pracovník. Činnost celého úřadu je rozdělena mezi níže uvedená oddělení. Rozdělení vykonávané práce mezi jednotlivá oddělení úřadu vede k větší specializaci těchto oddělení a je přínosem pro kvalitní a zodpovědnou práci všech zaměstnanců. To vše umožňuje fungování finančního úřadu jako celku.

V krátkosti bych zde nastínila náplň práce uvedených oddělení.

6.1 Oddělení vyměřovací a vymáhací

Na tomto oddělení dochází především ke zpracování daňových tvrzení, vyměrování daní a předepisování příslušenství daní včetně ukládání pokut. Dále toto oddělení zajišťuje vydání většiny rozhodnutí a výzev vztahujících se především k dani z příjmů, dani z přidané hodnoty, silniční dani a vyřízení veškerých žádostí daňového subjektu vztahujících se k těmto daním. V případě pochybnosti o správnosti daňové povinnosti daňového subjektu, předává také podněty kontrolnímu oddělení k jeho kontrolní činnosti. [24]

6.2 Oddělení majetkových daní

Oddělení majetkových daní zajišťuje obdobnou činnost jako oddělení vyměřovací, ale jeho činnosti se zaměřuje na správu daně z nemovitostí, daň z převodu nemovitostí a daň dědickou a darovací. Dále toto oddělení vytváří databáze obvyklých cen nemovitostí pro potřeby finančního úřadu a zajišťuje součinnost znalců v potřebných případech. [24]

6.3 Oddělení registrace a evidence daní

Hlavní náplní práce tohoto oddělení je provádění registrace daňových subjektů, včetně změn a ověřování údajů při registraci, případně jejich doplňování, přidělování daňového identifikačního čísla, vydávání osvědčení o provedené registraci, vedení osobních účtů daňových subjektů a evidování plateb. [24]

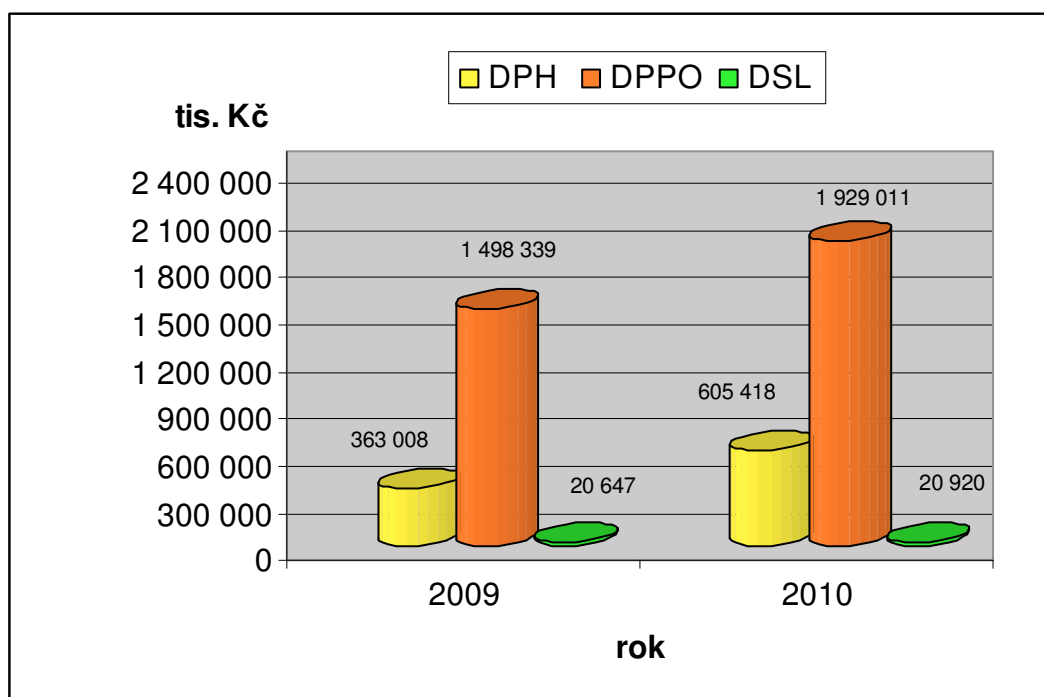
6.4 Kontrolní oddělení

Na kontrolním oddělení jsou prováděny kontroly daňových subjektů. Příslušnému oddělení předává dále podklady k zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň a podklady k dodatečnému vyměření daně předává vyměřovacímu oddělení. Ve své působnosti provádí vyhledávací činnost a provádí kontrolu omezení plateb v hotovosti. [24]

6.5 Oddělení vnitřní správy

Uvedené oddělení zajišťuje organizační chod úřadu, vybírá peníze na pokladně FÚ, zajišťuje potřebné tiskopisy a kancelářské potřeby finančního úřadu, eviduje a vyplácí cestovní příkazy, zajišťuje potřebná školení zaměstnanců dle požadavku vedoucích oddělení a vede vnitřní účetnictví finančního úřadu. [24]

Graf 1 Tabulka vývoje daňových příjmů Finančního úřadu v Otrokovicích v roce 2009 a 2010



Zdroj: Interní materiály - Výsledky činnosti FÚ v Otrokovicích ze dne 27.1.2011

7 ZADÁNÍ PRAKTICKÉHO PŘÍKLADU

Pro lepší pochopení a orientaci v problematice pořízení a používání osobního automobilu jsem se rozhodla ve své bakalářské práci využít praktického příkladu, který může být pro daňové subjekty návodem na správné postupy při placení daní vztahujících se k této problematice.

Některé základní předpokládané okolnosti a způsoby pořízení automobilu:

Pořizovatel:

- daňový subjekt
- vede účetnictví
- plátce DPH s měsíčním zdaňovacím obdobím

Údaje o automobilu:

- osobní automobil
- objem motoru: 1 600 cm³

Pořizovací cena:

- | | |
|-----------------------|------------|
| – celková kupní cena | 432 000 Kč |
| – z toho: základ daně | 360 000 Kč |
| DPH | 72 000 Kč |

Datum pořízení:

- 1.8.2011

Tento datum je shodný s datem zařazení automobilu do majetku firmy.

8 DAŇ Z PŘÍJMŮ VE VZTAHU K AUTOMOBILU

8.1 Odpisy automobilu

Výpočet ročního daňového odpisu automobilu:

$$\frac{\text{Vstupní cena automobilu} * \text{Příslušný koeficient}}{100} \quad [2]$$

8.1.1 Výpočet rovnoměrných daňových odpisů

Tab. 2 Výpočet rovnoměrných daňových odpisů automobilu v Kč

Rok	Výpočet odpisu	Výše ročního odpisu	Zůstatková cena
2011	$(360\,000 \times 11) : 100$	39 600	320 400
2012	$(360\,000 \times 22,25) : 100$	80 100	240 300
2013	$(360\,000 \times 22,25) : 100$	80 100	160 200
2014	$(360\,000 \times 22,25) : 100$	80 100	80 100
2015	$(360\,000 \times 22,25) : 100$	80 100	0

Zdroj: vlastní

Tab. 3 Výpočet rovnoměrných daňových odpisů automobilu při zvýšeném odpisu v prvním roce odepisování o 10 % v Kč

Rok	Výpočet odpisu	Výše ročního odpisu	Zůstatková cena
2011	$(360\,000 \times 21) : 100$	75 600	284 400
2012	$(360\,000 \times 19,75) : 100$	71 100	213 300
2013	$(360\,000 \times 19,75) : 100$	71 100	142 200
2014	$(360\,000 \times 19,75) : 100$	71 100	71 100
2015	$(360\,000 \times 19,75) : 100$	71 100	0

Zdroj: vlastní

8.1.2 Výpočet zrychlených daňových odpisů

Tab. 4 Výpočet zrychlených daňových odpisů automobilu v Kč

Rok	Výpočet odpisu	Výše odpisu ročního	Zůstatková cena
2011	$(360\,000 : 5)$	72 000	288 000
2012	$(2 \times 288\,000) : (6-1)$	115 200	172 800
2013	$(2 \times 172\,800) : (6-2)$	86 400	86 400
2014	$(2 \times 86\,400) : (6-3)$	57 600	28 800
2015	$(2 \times 28\,800) : (6-4)$	28 800	0

Zdroj: vlastní

8.1.3 Výpočet účetních odpisů

Pro osobní automobil je optimální zvolit účetní odpisy časové. V tomto případě si daňový subjekt určí předpokládanou dobu užívání hmotného majetku, od které se dále odvíjí výše měsíčních odpisů. Vnitropodnikovou směrnicí je nutno určit, jakým způsobem bude tento majetek odepisován a stanovit pravidla pro jeho odepisování. Běžnou praxí je stanovení prvního účetního odpisu na měsíc, který následuje po zařazení majetku do evidence hmotného majetku.

Vzhledem, k tomu, že je předpokládáno využívání pořízeného automobilu přibližně 8 let, zohlednila bych dobu jeho používání daňovým subjektem při stanovení účetních odpisů a odpisového plánu, který bude vypočten na 8 let, tj. 96 měsíců.

Výpočet časových účetní odpisů automobilu:

$$\frac{\text{Pořizovací cena automobilu}}{\text{Počet měsíců užívání hmotného majetku}} \quad [8]$$

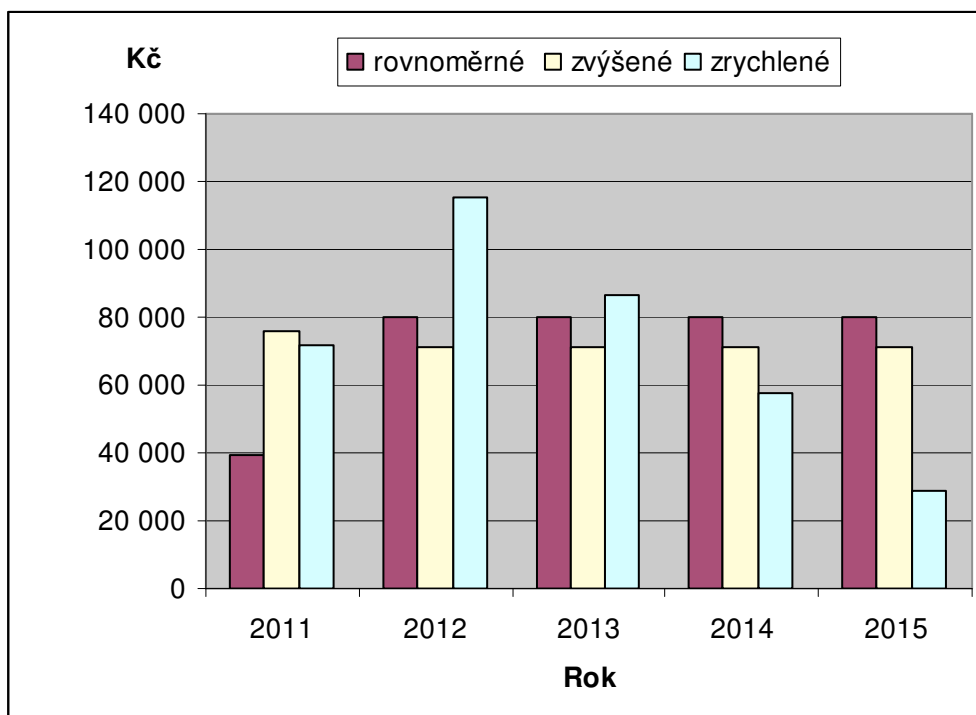
Tab. 5 Výpočet účetních odpisů automobilu v Kč

Rok odpisu	Výpočet odpisu	Výše účetního odpisu	Zůstatková cena
2011	$(360\,000 : 96) \times 4$	15 000	345 000
2012	$(360\,000 : 96) \times 12$	45 000	300 000
2013	$(360\,000 : 96) \times 12$	45 000	255 000
2014	$(360\,000 : 96) \times 12$	45 000	210 000
2015	$(360\,000 : 96) \times 12$	45 000	165 000
2016	$(360\,000 : 96) \times 12$	45 000	120 000
2017	$(360\,000 : 96) \times 12$	45 000	75 000
2018	$(360\,000 : 96) \times 12$	45 000	30 000
xxxx	$(360\,000 : 96) \times 8$	30 000	0

Zdroj: vlastní

8.1.4 Srovnání jednotlivých daňových odpisů automobilu

Graf 2 Srovnání daňových odpisů rovnoměrných, zvýšených a zrychlených



Zdroj: vlastní

Při porovnání jednotlivých způsobů daňových odpisů můžeme dojít k následujícímu závěru:

- rovnoměrné daňové odpisy jsou nejmenší v prvním roce pořízení automobilu, v dalších letech jsou tyto odpisy vyšší a ve stejné výši,
- při zvýšení odpisu v prvním roce odepisování o 10 % jsou daňové odpisy v jednotlivých letech téměř stejné,
- při využití zrychlených odpisů jsou daňové odpisy největší ve druhém roce odepisování a postupně se jejich výše snižuje.

8.1.5 Úprava hospodářského výsledku

Jelikož byly zvoleny účetní odpisy odlišné od daňových, bude nutno po skončení každého zdaňovacího období upravit zjištěný výsledek hospodaření o rozdíl mezi těmito odpisy.

Tab. 6 Úprava hospodářského výsledku v jednotlivých letech při využití rovnoměrných daňových odpisů v Kč

Rok odpisu	Účetní odpisy	Daňové odpisy	Úprava HV
2011	15 000	75 600	- 60 600
2012	45 000	71 100	- 26 100
2013	45 000	71 100	- 26 100
2014	45 000	71 100	- 26 100
2015	45 000	71 100	- 26 100
2016	45 000	0	+ 45 000
2017	45 000	0	+ 45 000
2018	45 000	0	+ 45 000
2019	30 000	0	+ 30 000
celkem	360 000	360 000	0

Zdroj: vlastní

Tab. 7 Úprava hospodářského výsledku v jednotlivých letech při využití rovnoměrných zvýšených daňových odpisů v Kč

Rok odpisu	Účetní odpisy	Daňové odpisy	Úprava HV
2011	15 000	75 600	- 60 600
2012	45 000	71 100	- 26 100
2013	45 000	71 100	- 26 100
2014	45 000	71 100	- 26 100
2015	45 000	71 100	- 26 100
2016	45 000	0	+ 45 000
2017	45 000	0	+ 45 000
2018	45 000	0	+ 45 000
2019	30 000	0	+ 30 000
celkem	360 000	360 000	0

Zdroj: vlastní

Tab. 8 Úprava hospodářského výsledku v jednotlivých letech při využití zrychlených daňových odpisů v Kč

Rok odpisu	Účetní odpisy	Daňové odpisy	Úprava HV
2011	15 000	72 000	- 57 000
2012	45 000	115 200	- 70 200
2013	45 000	86 400	- 41 400
2014	45 000	57 600	- 12 600
2015	45 000	28 800	+ 16 200
2016	45 000	0	+ 45 000
2017	45 000	0	+ 45 000
2018	45 000	0	+ 45 000
2019	30 000	0	+ 30 000
celkem	360 000	360 000	0

Zdroj: vlastní

Některé daňové subjekty si ve snaze zjednodušení administrativy zvolí účetní odpisy ve stejné výši jako daňové. Odpadá jim potom starost o správnou úpravu hospodářského výsledku vzhledem k rozdílným daňovým a účetním odpisům. Tento způsob stanovení účetních odpisů však nelze doporučit, jelikož neodpovídá účetním zásadám (především zásadě opatrnosti) a doba odepisování hmotného majetku dle ZDP neodpovídá skutečné době jeho užívání. Dalším důvodem je také to, že při výpočtu daňových odpisů není zohledněna doba pořízení majetku. Bez ohledu na to, zda byl majetek pořízen v lednu nebo v prosinci, jsou daňové odpisy stejné. [8]

8.1.6 Odpisy v přiznání k dani z příjmu právnických osob

Účetní odpisy automobilu budou uvedeny ve výkazu zisků a ztrát v oddíle E - *Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku*.

Daňové odpisy automobilu uvede daňový subjekt do přiznání k DPPO v Příloze č. 1 II. oddílu - tabulka B. a) Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona, na řádku č. 3 - *Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 2*.

O rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy upraví daňový subjekt hospodářský výsledek uvedený v ř. 10:

- v případě, že účetní odpisy automobilu jsou větší než daňové odpisy, rozdíl uvedených odpisů bude vyčíslen v přiznání na **řádku č. 40** – *Výdaje neuznávané za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů*,
- v případě, že účetní odpisy automobilu budou menší než daňové odpisy, rozdíl uvedených odpisů bude vyčíslen v přiznání na **řádku č. 150** – *Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví*.

Do základu daně potom vstupuje pouze částka rovnající se daňovým odpisům.

8.1.7 Odpisy v přiznání k dani z příjmu fyzických osob

Účetní odpisy poplatníci daně z příjmů fyzických osob nevykazují ve svém přiznání. Tyto odpisy jsou zachyceny pouze v odpisovém plánu daňového subjektu.

Daňové odpisy se uvádějí do přiznání v příloze č. 1 bod 2. *Doplňující údaje*. Zde jsou uvedeny celkové daňové odpisy, ze kterých se dále vyčleňují odpisy nemovitostí. Tyto daňové odpisy jsou přímo součástí výdajů **na řádku č. 102** daňového přiznání – *Výdaje související s příjmy podle § 7 zákona*. Proto je nutné při vykazování údaje na tomto řádku již zohlednit rozdíl mezi daňovými a účetními výdaji. Pokud se jedná o daňový subjekt, který uplatňuje výdaje na dani z příjmů procentem z vykázaných příjmů dle § 7 odst. 7 ZDP, nejsou tyto daňové odpisy součástí řádku č. 102, jelikož při tomto způsobu uplatnění daňových výdajů nelze odpisy majetku dále ve výdajích zohlednit.

8.1.8 Nejčastější chyby při uplatňování daňových odpisů

Nejčastěji se vyskytující chybou daňových subjektů v souvislosti s uplatňováním daňových odpisů automobilu je uplatnění těchto odpisů u automobilu, který není v jeho obchodním majetku a dále nesprávné stanovení vstupní ceny pro účely jeho odepisování.

Tato vstupní cena tj. cena pořizovací vychází dle § 25 odst. 4 písmeno a) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, z ceny pořízení automobilu a nákladů, které s jeho pořízením souvisejí. V případě pořízení automobilu může být součástí vstupní ceny například provize zaplacená za zprostředkování jeho koupě. Tyto náklady nelze účtovat přímo do daňových výdajů, ale k jejich daňovému uplatňování může dojít pouze prostřednictvím odpisů současně s odpisováním příslušného automobilu. Při uplatňování odpisů automobilu si musí být daňový subjekt vědom toho, že v případě jeho použití k jiným účelům než k zajištění, udržení a dosažení zdanitelných příjmů, může být do daňových výdajů zahrnuta také pouze poměrná část daňových odpisů. Tato skutečnost je často daňovými subjekty při následném výpočtu daňové povinnosti opomíjena a stává se častým doměrkem finančního úřadu. Použití automobilu k jinému účelu než k zajištění zdanitelného příjmu může zjistit správce daně při daňové kontrole například z předložené knihy jízd nebo dohody se zaměstnancem o možnosti používání služebního automobilu ke služebním a soukromým účelům. Tuto skutečnost může dokládat také využití kráceného paušálního výdaje na dopravu. [1]

Pokud daňový subjekt vyřadí automobil z obchodního majetku ještě před jeho plným daňovým odepsáním (automobil byl například prodán), musí tuto skutečnost při výpočtu daňových odpisů v roce jeho vyřazení z majetku zohlednit. Dle ZDP může v tomto případě uplatnit pouze $\frac{1}{2}$ vypočtených daňových odpisů. Na tuto skutečnost bývá daňovými

subjekty také často zapomínáno. Odpisy uplatní v plné výši a při následné daňové kontrole finančním úřadem jim správce daně z částky neoprávněně sníženého základu daně doměří daň z příjmů. [1]

Při uplatňování daňových odpisů není ani výjimkou doměření daně z důvodu nesprávného zatřídění hmotného majetku do odpisové skupiny nebo špatný výpočet ročních daňových odpisů. Dále bylo také zjištěno, že nepozorností daňových subjektů došlo sice ke správnému zatřídění automobilu do odpisové skupiny a správnému uplatnění daňových odpisů, ale současně byl tento automobil také uplatněn v roce pořízení v daňových nákladech. Tyto doměrky jsou však hlavně u podnikatelů - fyzických osob, neboť při účtování daňových subjektů v podvojném účetnictví je většina účetních programů na takové úrovni, že k takové zásadní chybě již nedochází.

Daňový subjekt prokazuje pořizovací cenu automobilu, a tím i uplatněné odpisy fakturou nebo kupní smlouvou. V případě, že automobil byl koupen daňovým subjektem za cenu neúměrně vyšší, než je cena obvyklá na trhu, může jej správce daně vyzvat k jejímu prokázání. K prokázání kupní ceny slouží například znalecký posudek.

8.2 Technické zhodnocení

V případě, že k automobilu bude ještě dokoupeno další příslušenství, například klimatizace za 15.000 Kč a dále provedena jeho přestavba na plyn za 35.000 Kč, jedná se o technické zhodnocení tohoto automobilu, jelikož roční úhrn těchto úprav u automobilu přesáhl částku 40 000,- Kč a výsledkem jejich zabudování do automobilu je jeho modernizace. [1]

Pokud by toto technické zhodnocení bylo provedeno ještě v prvním roce odpisování automobilu, stane se součástí jeho vstupní ceny a v roce 2011 bude zahájen odpis automobilu ze vstupní ceny 410 000,- Kč. Výpočet odpisů automobilu s technickým zhodnocením by byl obdobný, jak je uvedeno v bodu č. 8.1.1 a 8.1.2 této bakalářské práce, bude se ale vycházet ze vstupní ceny 410 000 Kč (tj. 360 000 + 50 000). [1]

V případě, že uvedené příslušenství považované za technické zhodnocení bude pořízeno až v dalších letech, bude výpočet účetních i daňových odpisů v roce pořízení technického zhodnocení pozměněn. [1]

Předpokládejme, že k technickému zhodnocení automobilu dojde v měsíci březnu 2013.

Výpočet nového měsíčního účetního odpisu bude proveden podle vzorce:

$$\frac{\text{Pořizovací cena automobilu} + \text{Technické zhodnocení}}{\text{Počet měsíců užívání hmotného majetku}} \quad [8]$$

Tab. 9 Výpočet účetních odpisů automobilu po jeho technickém zhodnocení v Kč

Rok odpisu	Výpočet odpisu	Výše účetního odpisu	Zůstatková cena
2011	$(360\,000 : 96) \times 4$	15 000	345 000
2012	$(360\,000 : 96) \times 12$	45 000	300 000
2013/1-3	$(360\,000 : 96) \times 3$	49 689	300 311
2013/4-12	$(360\,000 + 50) : (96 \times 9)$	51 252	249 059
2014	$(360\,000 + 50) : (96 \times 12)$	51 252	197 807
2015	$(360\,000 + 50) : (96 \times 12)$	51 252	146 555
2016	$(360\,000 + 50) : (96 \times 12)$	51 252	95 303
2017	$(360\,000 + 50) : (96 \times 12)$	51 252	44 051
2018	$(360\,000 + 50) : (96 \times 12)$	44 051	0
xxxx	$(360\,000 + 50) : (96 \times 8)$	410 000	xxxx

Zdroj: vlastní

V návaznosti na změnu účetních odpisů musí daňový subjekt počítat také s tím, že se změní i daňové odpisy, které upravují základ daně v jednotlivých letech.

8.2.1 Chybné posouzení technického zhodnocení

Při posouzení technického zhodnocení automobilu je nutno dále zkoumat, zda jeho předmětné dovybavení, které může teoreticky splňovat podmínky rekonstrukce nebo modernizace, je s tímto automobilem pevně spojeno a nemůže být odinstalováno. V případě, že toto další vybavení automobilu není pevnou součástí automobilu a může být v případě potřeby použito na jiný automobil, nelze takové vybavení posoudit jako technické zhodnocení, i když součet výdajů na tento automobil přesáhne ve zdaňovacím období částku 40 000,- Kč. [1]

Příkladem takového špatného posouzení může být například tažné zařízení, nebo hydraulické rameno u nákladního automobilu, případně pracovního stroje. Pokud tato zařízení je možno odmontovat a připevnit k jinému automobilu, tak přesto, že hodnota pořízení jednotlivé výbavy přesáhne částku 40 000,- Kč, nejedná se o technické zhodnocení majetku, ale o samostatný majetek, který bude mít samostatnou kartu hmotného majetku a bude zatříděn do odpisové skupiny a samostatně také odepisován.

U posouzení technického zhodnocení je také nutné vycházet ze stavu majetku těsně před jeho rekonstrukcí, popř. modernizací. Příkladem může být výměna motoru automobilu. V případě, že původní motor č. 1 byl vyměněn za novější, výkonnější motor č. 2 a následně dojde například k havárii automobilu, při které je nutno motor opět vyměnit, nemusí být nová výměna motoru vždy opravou, ale tento zásah do automobilu může být posouzen také jako jeho technické zhodnocení.

- Pokud byl po havárii automobilu do něj vložen stejný, popřípadě stejně výkonný motor jako byl motor č. 2, jedná se o opravu, která může být daňovým subjektem uplatněna v daňových nákladech v roce jeho opravy.
- Pokud však byl do automobilu vložen takový motor, který odpovídal původnímu méně výkonnému motoru č. 1, přičemž motor č. 2, který byl v automobilu před havárií, je stále na trhu, bude tato výměna posouzena jako technické zhodnocení automobilu.

8.3 Praktické uplatnění paušálních výdajů na dopravu

8.3.1 Úprava hospodářského výsledku

V případě využití možnosti uplatnění paušálních výdajů na dopravu musí daňový subjekt při sestavování přiznání k dani z příjmů dát pozor na správnou úpravu hospodářského výsledku, jelikož ve svém účetnictví má zachyceny skutečné výdaje vztahující se k těmto automobilům. Proto je nutné tyto výdaje pečlivě sledovat a odděleně evidovat ty náklady, které je možno při tomto způsobu paušálních výdajů ještě uplatnit a které již ne. Toto sledování je sice administrativně náročnější, ale určitě se při následné kontrole finančního úřadu vyplatí.

8.3.2 Přiznání k dani z příjmů právnických osob

Daňový subjekt má veškeré náklady na dopravu spojené s provozem všech automobilů zachyceny ve svém účetnictví. Tyto náklady také ovlivnily hospodářský výsledek, který daňový subjekt vykazuje na řádku č. 10 daňového přiznání příslušného zdaňovacího období. V případě, že se rozhodne u některých automobilů uplatňovat paušálové výdaje na dopravu, musí tento hospodářský výsledek upravit.

Úprava hospodářského výsledku bude v přiznání k dani z příjmů provedena následovně:

- **na řádku č. 40** – *Výdaje neuznávané za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů*; bude vyčíslena hodnota skutečných nákladů, které nelze v tomto

případě uznat jako daňové účinné dle § 25 odst. 1 písm. zp) ZDP. O tuto hodnotu bude zvýšen vykázaný hospodářský výsledek. Podobný rozpis řádku č. 40 se uvádí na příloze č. 1. II. oddílu daňového přiznání. [25]

- **na řádku č. 162:** bude uvedena hodnota paušálního výdaje na dopravu, kterou daňový subjekt uplatňuje v souladu s § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP. Tento údaj hodnotu vykázaného hospodářského výsledku snižuje. Jelikož se jedná o řádek, který nemá vlastní název, bude skutečnost, že obsahem tohoto řádku jsou paušální výdaje na dopravu uvedena v prázdném poli jeho názvu. Pokud součástí tohoto řádku budou i další údaje, bude věcná náplň uvedeného řádku rozepsána na zvláštní příloze přiznání. [25]

8.3.3 Přiznání k dani z příjmů fyzických osob

Fyzická osoba, která vede účetnictví, má veškeré náklady na dopravu spojené s provozem automobilu zachyceny ve svém účetnictví. Při uplatnění paušálních výdajů na dopravu musí také provést úpravu dílčího základu daně v přiznání k dani z příjmů fyzických osob.

- **v příloze č. 1 na řádku č. 105 – Úhrn částek zvyšující výsledek hospodaření;** bude uvedena výše skutečných výdajů (daňově neúčinných) výdajů vymezených v § 25 odst. 1 písm. zp) ZDP, které byly vynaloženy v souvislosti s užíváním automobilu, u kterého je uplatněn paušální výdaj. Podkladem pro údaj na tomto řádku jsou částky uvedené v odd. E na straně 2 Přílohy č. 1 přiznání. [25]
- **v příloze č. 1 na řádku č. 106 – Úhrn částek snižující výsledek hospodaření;** bude uvedena celková výše paušálních výdajů na dopravu uplatňovaných v souladu s § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP. Podkladem pro údaj na tomto řádku jsou částky uvedené v odd. E na straně 2 Přílohy č. 1 přiznání. [25]

Fyzické osoby, které vedou daňovou evidenci podle § 7b ZDP, budou využití paušálních výdajů na dopravu zohledňovat v přiznání k dani z příjmů fyzických osob takto:

v příloze č. 1 na řádku č. 102 – Výdaje související s příjmy podle § 7 zákona; budou uvedeny paušální výdaje na dopravu automobilem uplatněné v souladu s § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP. Daňově neúčinné výdaje vymezené v § 25 odst. 1 písm. zp) ZDP vztahující se k automobilu, u kterého byl využit paušální výdaj, nebudou již v přiznání součástí tohoto řádku. [25]

8.3.4 Nejčastěji se vyskytující chyby

Subjekt provozoval samostatnou výdělečnou činnost dle § 7 zákona o daních z příjmů. V rámci této činnosti využil možnosti plného paušálního výdaje na dopravu u automobilu A. V kontrolovaném zdaňovacím období měl tento subjekt také příjmy dle § 10 zákona o daních z příjmů. Jednalo se o příjem z nahodilé zemědělské činnosti, při které subjekt využíval automobil B. V rámci dílčího základu daně dle § 10 zákona o daních z příjmů uplatnil subjekt paušální výdaje na dopravu automobilem B. Správce daně neuznal tento výdaj jako daňově účinný, neboť předmětný automobil byl využit pouze k dosažení příjmů dle § 10, což zákon nepřipouští. Daňový subjekt mohl u této činnosti uplatnit pouze skutečné náklady související s tímto příjmem. Jelikož však nebyl schopen skutečné náklady prokázat, dopustil se neoprávněného snížení dílčího základu daně dle § 10 v roce 2009 a správce daně doměřil daň.

U daňového subjektu, byla v roce 2010 zahájena daňová kontrola za zdaňovací období roku 2009. Z předloženého přiznání k dani z příjmů vyplynulo, že subjekt uplatnil v tomto zdaňovacím období paušální výdaj na dopravu u třech automobilů, a to po celé zdaňovací období. Celková výše uplatněného paušálu činila částku 180 000 Kč. V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že subjekt používal v průběhu tohoto zdaňovacího období celkem automobily čtyři, přičemž jeden automobil byl v měsíci říjnu prodán a v měsíci listopadu byl koupen nový automobil. Subjekt uplatňoval paušální výdaje na dopravu takto:

- **u automobilů A a B**, které byly po celou dobu majetkem daňového subjektu, byly uplatněny paušální výdaje za měsíce 1 – 12 roku 2009 v celkové výši 120 000 Kč,
- **u automobilu C**, který byl 7. října 2009 prodán, byl uplatněn paušální výdaj na dopravu za měsíce 1 – 10 roku 2009 v celkové výši 50 000 Kč,
- **u automobilu D**, který subjekt koupil v měsíci listopadu 2009, byl uplatněn paušální výdaj na dopravu za měsíce 11 – 12 roku 2009 v celkové výši 10 000 Kč.

Správce daně posoudil oprávněnost uplatnění paušálního výdaje na dopravu takto:

- **u automobilu A a B** jsou paušální výdaje na dopravu oprávněné a správce daně potvrdil oprávněno snížení základu daně v roce 2009 o částku 120 000 Kč.
- **u automobilu C** správce daně neuznal uplatněný paušální výdaj na dopravu za měsíc 10 roku 2009, jelikož paušální výdaj na dopravu se uplatňuje za celý kalendářní měsíc. Tento automobil byl v uvedeném měsíci vyřazen a nemohl být z důvodu jeho prodeje

používán subjektem celý měsíc, proto nelze za měsíc říjen uznat paušální výdaj na dopravu. Správce daně proto potvrdil oprávněnost paušálního výdaje na dopravu u tohoto automobilu pouze ve výši 45 000 Kč.

- **u automobilu D**, u kterého byl uplatněn paušální výdaj na dopravu ve výši 10 000 Kč, správce daně nepotvrdil oprávněnost použití paušálních výdajů. Jedná se totiž již o čtvrtý automobil, u kterého byl ve zdaňovacím období roku 2009 uplatněn paušální výdaj.

Z výše uvedeného zjištění plyne, že subjekt porušil ustanovení § 24 zt) a § 25 odst. 1 ZDP a neoprávněně snížil vykazovaný základ daně o celkovou částku 15 000 Kč. [1]

Jiný daňový subjekt uplatnil ve zdaňovacím období roku 2009 paušální výdaj na dopravu celkem u tří automobilů. Celková hodnota těchto výdajů činila částku 180 000 Kč. Paušální výdaje byly subjektem uplatňovány u automobilů A, B i C a to v plné výši za měsíce 1 – 12 roku 2009. Současně byly uplatněny rovnoměrné daňové odpisy těchto automobilů v plné výši.

Při kontrole daně z příjmů bylo správcem daně zjištěno, že automobil A využíval podnikatel - fyzická osoba v měsíci dubnu a květnu 2009 také pro své soukromé účely a automobil B byl v měsíci září a listopadu používán zaměstnanci nejen pro služební, ale i pro soukromé účely. Automobil C byl po celý rok 2009 používán pouze ke služebním účelům.

Dle správce daně bylo možno paušální výdaje u těchto automobilů uplatnit následovně:

- **u automobilu A**, který v měsíci dubnu a květnu 2009 použil podnikatel také pro soukromé účely, má subjekt nárok na plný paušál pouze za měsíce 1 – 3 a 6 – 12 roku 2009. V měsíci dubnu a květnu 2009 lze uplatnit pouze zkrácený paušál ve výši 4 000 Kč za každý měsíc, jelikož automobil byl podnikatelem využit také k soukromým účelům. Současně je také povinen na základě § 28 odst. 6 zákona o daních z příjmů krátit celoroční daňové odpisy u tohoto automobilu o 20 %.

Daňovému subjektu byla za zdaňovací období roku 2009 doměřena daň z příjmů ze zvýšeného základu daně 2 000 Kč o nesprávně uplatněné paušálové výdaje na dopravu a dále ve výši rozdílu mezi uplatněnými daňovými odpisy a krácenými daňovými odpisy.

Poznámka: V případě, že by v měsíci dubnu a květnu 2009 vznikly daňovému

subjektu další výdaje související s provozem automobilu (například jeho oprava), musel by tyto výdaje také krátit o 20% podle § 25 odst. 1 písm. zp) ZDP. [1]

- **u automobilu B**, který v měsíci září a listopadu používali zaměstnanci také pro soukromé účely, nelze dle ZDP uplatnit paušální výdaj na dopravu, jelikož automobil byl v těchto měsících přenechán k užívání jiným osobám, což zákon pro možnost uplatnění paušálních výdajů nepřipouští. Správce daně proto u tohoto automobilu snížil nárok na uplatňovaný paušál v roce na 50 000 Kč. V tomto případě není subjekt povinen krátit další výdaje související s provozem automobilu včetně daňových odpisů. [11]
- **u automobilu C** správce daně neshledal žádné pochybení daňovým subjektem a potvrdil oprávněnost uplatnění paušálního výdaje u tohoto automobilu v plné výši po celý rok 2009.

Vzhledem k tomu, že paušální výdaje na dopravu je možno uplatnit poprvé v přiznání za zdaňovací období roku 2009, které se podává v roce 2010, nemám z praxe našeho finančního úřadu zatím mnoho dalších poznatků o nesprávném postupu daňových subjektů při uplatnění těchto výdajů.

9 REZERVY NA OPRAVU AUTOMOBILU

Při kontrole dodržování ZR pro zjištění základu daně z příjmů byla správcem daně zjištěna například tato pochybení daňového subjektu:

Daňový subjekt začal v roce 2007 tvořit rezervu na opravu automobilu v celkové výši 300 000 Kč. Předpokládal, že oprava bude zahájena v roce 2009. V roce 2007 vytvořil rezervu ve výši 100 000 Kč, v roce 2008 také ve výši 100 000 Kč. V roce 2009 se mu naskytla příležitost automobil výhodně prodat, čehož využil a uvedený automobil prodal. Na zrušení vytvořené rezervy však při účetní závěrce a sestavení přiznání k DZP za zdaňovací období roku 2009 zapomněl, čímž neoprávněně snížil hospodářský výsledek tohoto zdaňovacího období. Při provedené daňové kontrole mu byl zvýšen správcem daně základ DZP o nerozpuštěnou rezervu v celkové výši 200 000 Kč a doměřena daň. Jelikož v roce 2009 byl automobil, na který byla rezerva tvořena vyřazen z majetku daňového subjektu, měla být v tomto zdaňovacím období vytvořená rezerva zrušena. Na základě ustanovení § 3 odst. 2 ZR je subjekt povinen v souvislosti s daňovým přiznáním prověřit odůvodněnost tvorby rezervy. [13] [14]

Podobným případem je doměření daně z příjmů v důsledku nezrušené rezervy na opravu automobilu, který byl v průběhu tvorby rezervy ukraden nebo úplně fyzicky zlikvidován a vyřazen z majetku, například v důsledku jeho havárie.

V jiném případě bylo při daňové kontrole správcem daně zjištěno, že daňový subjekt vytvářel v roce 2008 a 2009 rezervu na opravu automobilu, který byl předmětem finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci, přičemž automobil byl po skončení této smlouvy v roce 2008 odkoupen za cenu 25 000 Kč. Vytváření rezervy na takový automobil však ZR nepřipouští, jelikož zákonnou rezervu lze tvořit pouze na hmotný majetek. Hmotným majetkem nemůže být nikdy automobil, jehož vstupní cena je nižší než 40 000 Kč, a z tohoto důvodu na něj nelze ani dle § 2 ZR vytvářet zákonnou rezervu. Správce daně proto doměřil DZP ze zvýšeného základu daně v obou zdaňovacích obdobích, ve kterých byl základ daně neoprávněně snížen o výši vytvořených rezerv. [1]

V praxi se také občas stává, že dochází ke změně rozpočtovaných nákladů na plánovanou opravu. Příkladem nesprávného postupu při této změně může být doměření DZP

u daňového subjektu, který se v roce 2007 rozhodl pro tvorbu rezerv na opravu automobilu ve 3 zdaňovacích obdobích v celkové hodnotě 150 000 Kč. V roce 2007 proto vytvořil rezervu ve výši 50 000 Kč. V roce 2008 však zjistil, že rezerva nebude pro jeho opravu dostatečná, proto se rozhodl o její zvýšení na celkovou částku 200 000 Kč.

Při stanovení nové rezervy postupoval následovně: $(200\ 000 - 50\ 000) : 2 = 75\ 000$

Od nově stanovené výše rezervy odečetl hodnotu již vytvořené rezervy a potřebnou výši chybějící rezervy rozdělil na zbývajících období, po které měla být rezerva ještě tvořena. V dalších letech 2008 a 2009 vytvářel nové rezervy ve výši po 75 000 Kč.

I v tomto případě měl daňový subjekt opět vycházet z § 7 odst. 5 ZR, podle kterého je výše rezervy ve zdaňovacím období rovna podílu rozpočtovaných nákladů a počtu zdaňovacích období od zahájení její tvorby do předpokládané doby zahájení. [1]

Správně měla být stanovena nová zákonná rezerva takto: $200\ 000 : 3 = 66\ 666$

Zvýšená částka rezervy se dělí počtem všech let, po které je rezerva tvořena. Na rok 2008 a 2009 měla být zákonná rezerva vytvořena pouze ve výši 66 666 Kč. U zvýšení rozpočtovaných nákladů na opravu automobilu v průběhu již zahájené tvorby daňový subjekt tedy už nikdy nevytvoří celou část nově plánovaného rozpočtu na opravu.

Častou příčinou doměřené daně při tvorbě rezerv je také skutečnost, že daňový subjekt částky vytvořených rezerv nemá uloženy na samostatném účtu po celou dobu trvání její tvorby. Tato rezerva vytvořená v každém zdaňovacím období, musí být dle ZR převedena na samostatný účet, který slouží výhradně k tomuto účelu, a to nejpozději do termínu pro podání přiznání za příslušné zdaňovací období. Pokud správce daně zjistí, že daňový subjekt nemá odpovídající výši rezerv uloženu na samostatném účtu, zvýší daňovému subjektu základ daně v následujícím zdaňovacím období. Tato povinnost uložení peněžních prostředků je v § 7 odst. 4 ZR pro zjištění základu daně z příjmů novinkou od 1.1.2009. [13]

Dále bych upozornila na další podmínky tvorby a rušení rezerv, jejichž porušení bylo správcem daně zjištěno při daňové kontrole:

- v případě ukončení činnosti, popřípadě zahájení likvidace je nutné vytvořené rezervy na základě § 23 odst. 8 ZDP zrušit,

- zákonnou rezervu není možno tvořit na technické zhodnocení automobilu, ani na jeho každoroční opravy a servis,
- rezervu nelze tvořit ve zdaňovacím období, ve kterém má dojít k zahájení opravy,
- rok zahájení opravy nelze počítat do počtu let, po které je rezerva tvořena,
- do výše rezervy, která je tvořena na základě předběžného rozpočtu nesmí být kalkulována i DPH .

10 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY VE VZTAHU K AUTOMOBILU

10.1 Praktický příklad pořízení automobilu v tuzemsku

Předpokládejme, že náš plátce DPH pořizuje automobil v tuzemsku od plátce, který není obchodníkem s použitým zbožím.

Budeme vycházet z již známých údajů:

- automobil bude pořízen dne 1.8.2011,
- celková fakturovaná částka 432 000 Kč,
- z toho DPH 72 000 Kč,
- základ daně 360 000 Kč.

Pořízení automobilu se promítne do přiznání k DPH za zdaňovací období 8/2011 takto:

- Nárok na odpočet daně
 - **na řádku č. 40** – *Z přijatých zdanitelných plnění od plátců, ve sloupci „v plné výši“*
 - základ daně: 360 000 Kč,
 - daň 72 000 Kč.

Pokud by ale musel zaplatit předem zálohu, postup by byl poněkud odlišný.

- plátce dne 20. 7. 2011 zaplatí zálohu ve výši 150 000 Kč,
- dne 22.7.2011 obdrží daňový doklad o zaplacení zálohy, na kterém bude vyčíslena DPH ve výši 25 000 Kč + základ daně 125 000 Kč,
- dne 1.8. 2011 dojde k převzetí automobilu a uhrazení jeho zbývajících prodejní ceny, současně plátce obdrží daňový doklad: datum uskutečnění zdanitelného plnění 1.8.2011, celková fakturovaná částka: 432 000 Kč. Po vyúčtování zaplacené zálohy ve výši 150 000 bude na tomto daňovém dokladu uveden základ daně 235 000 Kč, DPH ve výši 47 000 Kč.
- Nárok na odpočet bude uplatněn v přiznání k DPH takto:
 - **na řádku č. 40** – *Z přijatých zdanitelných plnění od plátců, ve sloupci „v plné výši“*Nárok na odpočet bude uplatněn v různých zdaňovacích obdobích:
 - za zdaňovací období 7/2011 základ daně: 125 000 Kč, daň: 25 000 Kč,
 - za zdaňovací období 8/2011 základ daně: 235 000 Kč, daň: 47 000 Kč,

Pokud by náš plátce byl čtvrtletním plátcem DPH, bude celý nárok na odpočet DPH uplatňovat v přiznání za 3. čtvrtletí roku 2011.

10.2 Praktický příklad pořízení automobilu z JČS

Náš pořizovatel automobilu je plátcem DPH a automobil koupí od osoby registrované k dani v jiném členském státě. Pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě se jedná o uskutečněné osvobozené plnění. Náš plátcem se může rozhodnout, zda si koupí nový nebo ojetý automobil.

Při koupi staršího automobilu, který nesplňuje podmínky nového dopravního prostředku, má plátcem povinnost přiznat daň, ale současně má nárok na odpočet daně. V konečném důsledku to pro něj znamená, že ve svém přiznání k DPH odvede příslušnou daň z přidané hodnoty, ale současně si uplatní nárok na její odpočet ve stejné výši. [15]

Pořízení staršího automobilu dne 1.8.2011 se promítne do přiznání k DPH za zdaňovací období 8/2011.

- Přiznaná daň
 - **na řádku č. 3** – *Pořízení zboží z jiného členského státu,*
 - základ daně: 360 000 Kč,
 - daň 72 000 Kč,
- Nárok na odpočet daně
 - **na řádku č. 43** – *Ze zdanitelných plněních vykázaných na řádcích č. 3 až 13,*
 - základ daně: 360 000 Kč,
 - daň 72 000 Kč

Pokud se náš plátcem rozhodne pro pořízení takového automobilu, který je dle ZDPH novým dopravním prostředkem, mohou nastat tyto dvě situace:

1. automobil bude pořízen od osoby, která není v tomto členském státě registrovaná,
2. automobil bude pořízen od osoby, která je registrovaná v tomto členském státě.

V prvním případě je plátcem DPH povinen příslušnému správci daně předložit:

- a) přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 8/2011,**
a to v termínu pro podání řádného daňového přiznání k DPH, tj. do 25.9.2011.

- Přiznaná daň
 - **na řádku č. 9** – *Pořízení nového dopravního prostředku,*

- základ daně: 360 000 Kč,
 - daň 72 000 Kč,
- Nárok na odpočet daně
- **na řádku č. 43** – *Ze zdanitelných plněních vykázaných na řádcích č. 3 až 13,*
 - základ daně: 360 000 Kč,
 - daň 72 000 Kč.
- b) hlášení o pořízení nového dopravního prostředku,** ve kterém uvede další údaje o pořízeném automobilu, zejména: datum pořízení nového dopravního prostředku, datum jeho vstupu do tuzemska, účel jeho užití, jeho identifikace, den prvního uvedení do provozu, číslo daňového dokladu a datum jeho vystavení;
- c) kopii daňového dokladu o pořízení nového dopravního prostředku,** ve kterém musí doplnit potřebné náležitosti a vyčíslit hodnotu DPH v Kč.

V případě, že náš plátce bude chtít tento automobil registrovat k provozu v České republice ještě před podáním předmětného přiznání k DPH, musí hlášení o jeho pořízení včetně daňového dokladu o jeho koupi předložit příslušnému správci daně dříve. Na daňovém dokladu vyčíslí hodnotu daně z přidané hodnoty, v našem případě 72 000,- Kč a zálohu ve výši 100 % DPH zaplatí na účet správce daně. [15] Po jejím připsání správce daně na základě žádosti plátce potvrdí zaplacení zálohy ve výši 72 000,- Kč a plátce může automobil nechat zaregistrovat v České republice. Dále již nic nebrání tomu, aby jej používal pro svoji ekonomickou činnost. Zaplacenou zálohu vypořádá v následně podaném daňovém přiznání za zdaňovací období 8/2011 takto:

- Přiznaná daň
- **na řádku č. 9** – *Pořízení nového dopravního prostředku,*
 - základ daně: 360 000 Kč,
 - daň: 72 000 Kč,
- Nárok na odpočet daně
- **na řádku č. 43** – *Ze zdanitelných plněních vykázaných na řádcích č. 3 až 13,*
 - základ daně: 360 000 Kč,
 - daň: 72 000 Kč.

Pokud v předloženém přiznání k DPH vykáže daňový subjekt vlastní daňovou povinnost, doplatí správci daně pouze rozdíl mezi vypočtenou vlastní daňovou povinností a již zaplacenou zálohou ve výši 72 000,- Kč. V případě, že vykáže nadměrný odpočet, stává se

zaplacená záloha přeplatkem, o jehož vrácení může daňový subjekt požádat příslušného správce daně.

Ve své praxi se však setkávám s tím, že automobil je registrován, aniž by byla záloha plátcem zaplacená. Pro jeho registraci příslušnému úřadu někdy stačí předložení kopie hlášení o jeho pořízení, na které je vyznačeno její převzetí správcem daně.

Pokud by však náš plátcem pořizoval nový dopravní prostředek od osoby registrované k dani v jiném členském státě, podá pouze příslušné přiznání a povinnost podání hlášení o jeho pořízení odpadá. Pouze v případě, že by opět chtěl automobil zaregistrovat dříve, může podat hlášení o jeho pořízení a zaplatit zálohu. Tento postup by byl stejný jako v předchozím případě.

Při pořízení nového dopravního prostředku osobou povinnou k dani (podnikatel, ale neplátcem DPH) v jiném členském státě, stává se tento dle ustanovení § 94 odst. 7 ZDPH plátcem, a to dnem prvního pořízení tohoto automobilu. Toto ustanovení se uplatní v případě, že automobil byl pořízen v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, nebo pro účely podnikání. [15] Pokud tedy neplátcem pořídí nový dopravní prostředek 1.8.2011, stává se automaticky ze zákona od 1.8.2011 plátcem DPH a od tohoto dne je povinen přiznávat DPH ze svých uskutečněných zdanitelných plnění. Přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty musí podat u svého místně příslušného správce daně do 15.8.2011. To, že uvedený daňový subjekt nedosahoval obratu pro povinnou registraci k DPH stanoveného v § 6 ZDPH, není v tomto případě rozhodující. Z pořízeného automobilu je povinen přiznat daň, kterou si opět za splnění podmínek uvedených v § 72 a § 73 ZDPH může nárokovat k odpočtu. Povinnost registrace k DPH v případě pořízení nového dopravního prostředku do podnikání občas našim podnikatelům uniká a stává se častým předmětem doměrků na DPH.

Za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti stanoví správce daně na základě § 98 ZDPH daň náhradním způsobem. Tato daň je potom stanovena ze základu daně, do kterého vstupuje souhrn úplat náležející této osobě za ta uskutečněná zdanitelná plnění, která byla uskutečněna bez daně za celé období, kdy osoba měla být plátcem. [15]

V případě, že by pořizovatelem nebyl nový dopravní prostředek využíván pro jeho ekonomickou činnost, ale pouze pro jeho soukromé účely, nestává se od 1.8.2011 plátcem daně z přidané hodnoty. Povinnost priznat daň a podat hlášení včetně kopie dokladu při pořízení tohoto automobilu však neodpadá. V tomto případě ale nelze uplatnit odpočet daně. [15]

10.3 Praktický příklad pořízení automobilu z dovozu

Pokud tedy náš plátcce pořídí automobil ze třetí země a tento automobil bude dne 1.8.2011 celním orgánem propuštěn do volného oběhu na území EU na základě písemného celního prohlášení příslušného celního úřadu, odvede DPH v přiznání za zdaňovací období 8/2011. Základem daně při dovozu zboží je dle § 38 odst. 1 ZDPH součet základů pro vyměření cla, včetně cla, dávek a poplatků splatných z důvodu dovozu zboží, pokud již nejsou zahrnuty do základu daně při výpočtu cla.

Pořízení automobilu bude v přiznání k DPH uvedeno takto:

- Priznaná daň
 - **na řádku č. 7** – *Dovoz zboží,*
- Nárok na odpočet daně
 - **na řádku č. 43** – *Ze zdanitelných plněních vykázaných na řádcích č. 3 až 13.*

10.4 Praktický příklad nároku na odpočet daně

10.4.1 Uplatnění odpočtu v plné výši

My jsme pořizovali automobil za cenu 432 000 Kč, z toho částka 72 000 Kč činila DPH. Dejme tomu, že náš plátcce pořídí dne 1.8.2011 nový dopravní prostředek z jiného členského státu od osoby registrované k dani. Pořízení tohoto automobilu bude v přiznání k DPH za 8/2011 uvedeno takto:

- Priznaná daň
 - **na řádku č. 9** – *Pořízení nového dopravního prostředku,*
 - základ daně: 360 000 Kč,
 - daň 72 000 Kč,
- Nárok na odpočet
 - **na řádku č. 43** – *Ze zdanitelných plněních vykázaných na řádcích č. 3 až 13.*

- základ daně: 360 000 Kč,
- daň 72 000 Kč.

10.4.2 Uplatnění odpočtu v poměrné výši

Pokud se při jeho pořízení daňový subjekt rozhodne, že jej bude pro ekonomickou činnost využívat pouze z 80 %, musí na základě takového rozhodnutí dle § 75 ZDPH také snížit uplatněný nárok na odpočet o 20 %. Daň, kterou by však byl plátcе povinen přiznat, nesmí krátit.

Údaje o pořízení automobilu uvede do přiznání k DPH za zdaňovací období 8/2011 takto:

- Přiznaná daň
 - **na řádku č. 9** – *Pořízení nového dopravního prostředku,*
 - základ daně: 360 000 Kč,
 - daň 72 000 Kč,
- Nárok na odpočet
 - **na řádku č. 43** – *Ze zdanitelných plněních vykázaných na řádcích č. 3 až 13.*
 - základ daně: 288 000 Kč,
 - daň 57 000 Kč.

Na následující tabulce je vidět, jak toto rozhodnutí ovlivní daň, kterou musí přiznat a dále nárok na odpočet daně.

Tab. 10 Srovnání využití automobilu pro ekonomickou činnost v plném a částečném rozsahu (v Kč)

Daň	Plné využití		Částečné využití	
	Základ daně	Daň	Základ daně	Daň
Přiznaná	360 000	60 000	360 000	60 000
Nárokovaná	360 000	60 000	288 000	57 600
Rozdíl	0	0	- 72 000	- 2 400

Zdroj: vlastní

V případě využití automobilu pro podnikatelskou činnost pouze z 80 %, je nutno tuto skutečnost zohlednit také v souvislosti s daní z příjmů. I daňové odpisy mohou být v tomto případě uplatněny také pouze do výše 80 % vstupní ceny automobilu. Tento princip

krácení bude uplatňován jak na DPH při uplatňování nároku na odpočet (například z nakoupených pohonných hmot), tak i na DZP u dalších nákladů souvisejících s provozem automobilu. [1] [15]

Pokud plátce po skončení kalendářního roku na základě evidence jízd zjistí, že skutečný poměr využití vozidla pro služební a soukromé účely je jiný, v přiznání za 12/2011 je povinen provést opravu nároku na odpočet. Například nově zjištěný poměr těchto využití je 60 %.

Výpočet opravy nároku provede následovně: $72\,000 * (60\% - 80\%) = -14\,400$.

Na základě těchto skutečností provede plátce v daňovém přiznání za 12/2011 úpravu nároku na odpočet takto:

- Nárok na odpočet
 - **na řádku č. 45** – *Korekce odpočtů daně podle § 75 odst. 4, § 77 a § 79*
 - „V plné výši“: - 14 400 Kč.

10.4.3 Krácení nároku na odpočet

Pokud plátce použije automobil i pro plnění, která nezakládají nárok na odpočet daně, musí svůj nárok na odpočet DPH krátit dle § 75 ZDPH.

Dejme tomu, že náš plátce DPH, který 1.8.2011 pořídí automobil o základu daně 360 000 Kč a DPH ve výši 72 000 Kč, podniká v oboru finančního poradenství a dále v pojišťovnictví. Finanční poradenství spadá do oborů, při kterých je možno uplatnit plný nárok na odpočet daně, pojišťovací činnosti jsou vymezeny v ZDPH jako plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, u kterých je plátce povinen krátit nárok na odpočet v závislosti na poměru těchto plnění.

Uvažujme, že v minulém kalendářním roce měl tato uskutečněná plnění (bez daně):

- z finančního poradenství v celkové výši: 2 352 107,- Kč -
- z pojišťovnictví v celkové výši: 185 484,- Kč.-

- Výpočet koeficientu: $2\,352\,107 : (2\,352\,107 + 185\,484) = 0,9269$

Zálohový koeficient bude vyjádřen v procentech se zaokrouhlením na celá procenta nahoru, tzn. v tomto případě je zálohový koeficient roven 93 %.

- Krácení nároku na odpočet: 93 % z 72 000 Kč, tj. 66 960,- Kč
Tato částka uplatňovaného nároku na odpočet bude uvedena v příznání k DPH za zdaňovací období 8/2011 takto:
 - Nárok na odpočet
 - **na řádku č. 40** – *Z přijatých zdanitelných plnění od plátců*
 - základ daně 360 000,- Kč
 - daň ve sloupci „krácený odpočet“ ve výši 66 960,- Kč.
 - Krácení nároku na odpočet daně
 - **na řádku č. 52** – *Část odpočtu daně v krácené výši:*

koeficient	93
odpočet	66 960,-

Obdobně bude plátce postupovat také u dalších přijatých zdanitelných plněních, která bude využívat jak pro finanční poradenství, tak pro pojišťovací činnost. Pokud by další přijatá plnění používal pouze pro finanční poradenství, budou veškerá další plnění s místem plnění v tuzemsku uvedena na řádku č. 40 – *Z přijatých zdanitelných plnění od plátců*, ve sloupci „plný nárok“. A naopak, pokud by přijal nějaká plnění, které bude využívat pouze pro pojišťovací činnost, neměl by žádný nárok na odpočet daně u tohoto plnění a nárok na odpočet by nebyl v příznání uplatněn vůbec.

Po skončení kalendářního roku provede plátce daně vypořádání nároku na odpočet u všech plnění, u kterých v průběhu roku provedl krácení nároku na odpočet. [15] Dejme tomu, že náš plátce v uvedeném kalendářním roce již nepořídil žádné plnění, které bude používat pro pojišťovací činnost.

Celková výše uskutečněných plnění činila za celý kalendářní rok 2011:

- u finanční činnosti (s nárokem na odpočet daně v plné výši) částku: 3 458 265,- Kč
- u pojišťovnictví (bez nároku na odpočet daně) částku: 204 354,- Kč.

- Úprava odpočtu: $3\,458\,265 : (3\,458\,265 + 204\,354) = 0,9442$, po zaokrouhlení 95 %
§ 76 odst. 6 ZDPH stanoví, že pokud je koeficient roven, nebo vyšší než 95 %, považuje se za 100 %, což ve skutečnosti znamená, že plátce má plný nárok na odpočet daně u všech přijatých plnění. Na základě ZDPH provede plátce DPH vypořádání odpočtu daně, a to v posledním zdaňovacím období vypořádávaného období. [15]

Námi uváděný plátce měl tedy za kalendářní rok 2011 nárok na odpočet daně u přijatých plnění, která použil také v pojišťovací činnosti, ve výši 100 %, a může tedy uplatnit nárok na odpočet daně z pořízeného automobilu v plné výši, tj. 72 000,- Kč. Jelikož si v průběhu roku u těchto plnění nárokoval odpočet daně pouze ve výši 66 960,- Kč, uvede rozdíl mezi nárokem na odpočet a uplatněným odpočtem ve výši 5 040,- Kč do příznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 12/2011 u měsíčního plátce, popřípadě 4. čtvrtletí roku 2011 u čtvrtletního plátce takto:

– Krácení nároku na odpočet daně

• na řádku č. 53 – <i>Vypořádání odpočtu daně:</i>	koeficient	100
	odpočet	5 040,-

V případě, že v některém z dalších zdaňovacích obdobích roku 2012 pořídí plátce opět zdanitelné plnění, které využije z části také pro pojišťovací činnost, bude mít vzhledem k novému koeficientu ve výši 100 % nárok na odpočet DPH v jednotlivých zdaňovacích obdobích roku 2012 v plné výši. Po skončení kalendářního roku 2012 provede plátce opět nový výpočet vypořadacího koeficientu a úpravu nároku na odpočet. [15]

10.5 Nejčastější chyby v DPH

Nejčastějším problémem na DPH v souvislosti s automobilem je uplatnění nároku na odpočet daně z plnění, která nebyla použita pro ekonomickou činnost plátce vůbec, nebo jenom z části.

Takovým běžným příkladem může být například tento:

Při kontrole daňového subjektu bylo zjištěno (například z faktur, z předložené knihy jízd a podobně), že automobil byl podnikatelem použit také k soukromým účelům. Daňový subjekt – plátce DPH předložil ke všem jízdám uvedeným v knize jízd doklady o nákupu spotřebovaných pohonných hmot. Správce daně zjistil, že daňový subjekt uplatnil ze všech dokladů nárok na odpočet DPH, a to přesto, že část těchto jízd byla využita k soukromým účelům, což ZDPH neumožňuje.

Daňový subjekt byl správcem daně vyzván, aby vhodným způsobem určil, jaká část jízd automobilem byla využita k soukromým jízdám (například poměrem služebních a soukromých jízd), případně označil konkrétní daňové doklady, u kterých byly pohonné hmoty spotřebovány pro neekonomickou činnost. Na základě zjištěných skutečností byl plátcí ve stanoveném poměru krácen nárok na odpočet DPH ze spotřebovaných pohonných

hmot a následně doměřena DPH za jeho použití pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomické činnosti.

Takové zjištění nemá pouze dopad do doměření DPH, ale také do DZP, kdy stejným způsobem správce daně krátí daňovému subjektu náklady související s provozem automobilu, a to včetně daňových odpisů.

Dalšími důvody k doměření DPH v souvislosti s osobním automobilem jsou například:

- uplatnění nároku na odpočet DPH při opravě nebo servisu automobilu, který není v obchodním majetku daňového subjektu,
- uplatnění DPH z faktury od dodavatele, který není plátcem DPH,
- uplatnění nároku na odpočet DPH dříve než skutečně došlo k uskutečnění zdanitelného plnění.

11 SILNIČNÍ DAŇ VE VZTAHU K AUTOMOBILU

11.1 Výpočet silniční daně

Našemu daňovému subjektu, který je zapsán v technickém průkazu pořízeného osobního automobilu uvedeného v kapitole 7 jako jeho provozovatel, vyplývají ze ZDSL tyto povinnosti:

– **určení sazby silniční daně dle § 6 ZDSL:**

Při zdvihovém objemu motoru 1 600 cm³ činí sazba daně 3 000,- Kč za rok,

– **výpočet snížené sazby daně dle § 6 odst. 6 ZDSL:**

Vzhledem k datu první registrace automobilu činí v roce 2011 částku 1 560,- Kč, tj. 130,- Kč za měsíc,

– **určení měsíce vzniku daňové povinnosti dle § 8 ZDSL:**

Subjekt je zapsán jako provozovatel automobilu dne 18.8.2011 a od následujícího dne byl automobil používán k podnikání – měsíc vzniku daňové povinnosti je srpen 2011,

– **výpočet záloh a jejich zaplacení:**

- Záloha za 3. čtvrtletí roku 2011 se vypočte jako 1/12 snížené roční sazby vynásobená počtem měsíců v tomto čtvrtletí, kdy byl automobil pro podnikání využíván. V našem případě bude výpočet zálohy následující: $130 \times 2 = 260,-$ Kč. Daňový subjekt je povinen tuto zálohu ve výši 260,- Kč uhradit do 15.10.2011.
- Záloha za 4. čtvrtletí 2011 se platí pouze za měsíce říjen a listopad, za měsíc prosinec se daň hradí v termínu pro podání přiznání, tj. do 31.1. následujícího roku. Náš daňový subjekt zaplatí za 4. čtvrtletí 2011 zálohu ve výši $130 \times 2 = 260,-$ Kč. Tuto zálohu je povinen zaplatit do 15.12.2011.

– **podání přiznání k dani silniční za rok 2011:**

Termín pro jeho podání a zaplacení silniční daně za měsíc prosinec je do 31.1.2012.

– **doplatek silniční daně za měsíc prosinec 2011:**

Daňový subjekt musí to 31.1.2012 uhradil ještě na silniční dani částku 130,- Kč. Jedná se o daň za měsíc prosinec, která se neplatí zálohově, ale až při vyúčtování záloh.

Přiznání k DSL našeho daňového subjektu by za zdaňovací období roku 2011 v případě, že by nevyužíval žádný další automobil k podnikání vypadalo takto:

Tab. 11 Uvedení předmětného automobilu do přiznání k DSL za rok 2011

Číslo řádku	Registrační značka	Rok registrace	Kód druhu vozidla	Základ daně v cm ³	Roční sazba v Kč	Odst. § 6	Měsíce daňové povinnosti	Daňová povinnost v Kč
1	1X1 1111	8/2011	1	1 600	3 000	6	0 0 2 2 1	650

Zdroj: vlastní

Z důvodu první registrace automobilu v měsíci srpnu 2011 bude daňový subjekt využívat snížení silniční daně následovně:

- o 48 % za měsíce 8/2011 – 7/2014,
- o 40 % za měsíce 8/2014 – 7/2017,
- o 25 % za měsíce 8/2017 – 7/2020.

Vzhledem k tomu, že náš subjekt používá k podnikání pouze jeden automobil a DSL za celý rok činí pouze 650,- Kč, doporučovala bych mu zaplacení silniční daně za rok 2011 v plné výši při splatnosti zálohy k 15.10.2011. Daňový subjekt potom nemusí myslet na zaplacení další zálohy ve výši 260,- Kč a jeho povinnost vztahující se k DSL bude podáním přiznání do 31.1.2012 splněna.

Pokud byla DSL zaplacená, je tato daň dle § 24 ZDP daňově uznatelným nákladem. Pokud by však náš subjekt musel za pozdní platbu DSL, popřípadě jejích záloh zaplatit úrok, není toto příslušenství daňově uznatelnými náklady a o jejich výši je povinen zvýšit vykázaný hospodářský výsledek dle § 25 odst. 1 písmeno f) ZDP.

11.2 Nejčastější chyby v silniční dani

Novela DSL v roce 2008 přinesla s sebou zásadní změny ZDSL. Tyto novinky však všechny daňové subjekty ještě dosud nezaregistrovali. Jedná se spíše o menší podnikatele, kteří začali pro své podnikání využívat nákladní auto o hmotnosti větší než 3,5 tuny. Dříve byl automobil o hmotnosti do 12 tun totiž předmětem DSL pouze za předpokladu, že byl k podnikání využíván, popřípadě k podnikání určen.

Novela DSL 246/2008 však změnila princip předmětu této daně a další novinkou byly změny podmínek pro uplatnění snížené sazby daně. Do roku 2007 bylo umožněno subjektům snížit DSL, pokud automobil splňoval určité limity emisí a tyto byly zapsány v technickém průkazu automobilu. Novela s sebou přinesla nový princip snížení daně, kdy rozhodujícím parametrem je datum první registrace automobilu. [20] Zde nastává ale další problém, a to především u automobilů dovezených ze zahraničí, kdy prokázání tohoto údaje je občas složité. V některých případech se dokonce nepodaří zajistit potřebný doklad a poplatníci tuto výhodu proto nemohou využít.

Ani tuto změnu několik málo daňových subjektů do dnešního dne nezaznamenalo a stále se snaží uplatnit snížení sazby daně podle emisí, i když již v současné době splnění těchto emisí nemá žádný vliv na sazbu DSL. Tyto chyby jsou ale zachyceny již při zpracování přiznání k této dani a jsou odstraněny při prvním vyměření daně. Někdy nelze u těchto automobilů ale snížení sazby podle současných zákonů využít, jelikož se jedná o automobil, který byl registrován v České republice před rokem 2001.

Další příklad doměření DSL:

Daňový subjekt (podnikající fyzická osoba) využíval pro přepravu zboží v průběhu roku 2009 nákladní automobil s povolenou hmotností 5,4 tuny. Jako provozovatel byl tento subjekt v technickém průkazu zapsán již v měsíci prosinci 2008. Jelikož uvedený automobil v měsíci lednu a únoru roku 2009 nepoužíval, domníval se, že nesplňuje jednu ze základní podmínky pro to, aby byl předmětem DSL, a v přiznání přiznal daň za automobil pouze za měsíce, kdy skutečně byl použit pro přepravu zboží, a to za měsíce březen až prosinec 2009.

Správce daně však DSL za měsíce leden a únor daňovému subjektu doměřil, jelikož dle § 2 ZDSL je tento automobil předmětem daně bez ohledu na to, zda je používán k podnikání. Tato výjimka se vztahuje na všechny automobily s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určené výlučně k přepravě nákladů. [20]

Dle § 6 odst. 9 ZDSL se sazba daně u takových nákladních automobilů nepoužívaných k podnikání snižuje o 100 %. Ve výčtu osob, kterých se uvedené snížení daně týká jsou uvedeny také fyzické osoby. Proto by se mohlo zdát, že přece jenom za tento automobil nemá být daň za leden a únor doměřena. Znění zákona v uvedené části je však úplně zavádějící, jelikož zde pod pojmem fyzická osoba není myšlen podnikatel – fyzická osoba,

ale pouze fyzická osoba, která nemá žádné znaky podnikání. Nepřesností tohoto znění může docházet k výkladovým nejasnostem zákona a vzhledem k tomu, že u těchto nákladních automobilů není ani jejich roční sazba zanedbatelná (jedná se o roční sazbu v rozmezí 3 600 Kč až 10 800 Kč za rok), potom také příslušenství daně, které je subjekt povinen k doměřené dani zaplatit, není zanedbatelné. [20]

Dle tohoto ustanovení majitel (nepodnikatel) nákladního automobilu s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny a méně než 12 tun, který jej používá pouze pro svoji osobní potřebu, je sice subjektem DSL, avšak daň za něj se mu snižuje o 100 %. A pokud takový subjekt nemá daňovou povinnost u jiného automobilu, nepodává dle § 15 odst. 3 ZDSL ani přiznání k DSL. [20]

Další častou chybou, se kterou se při správě DSL setkávám, je správné určení vzniku a zániku daňové povinnosti při prodeji nebo pořízení staršího automobilu. Zde zákon stanoví, že v případě změny poplatníka DSL v průběhu zdaňovacího období zaniká původnímu vlastníku daňová povinnost uplynutím měsíce, kdy vzniká daňová povinnost novému poplatníkovi. [20]

Například subjekt DSL daně prodal v měsíci dubnu 2009 automobil používaný k podnikání dalšímu podnikateli, který jej začal také ve svém podnikání používat, a to již v měsíci květnu 2009. Původní vlastník tento automobil řádně odhlásil, ale bohužel nový vlastník na jeho přihlášení zapomněl, přesto, že jej pro podnikání používal. K přepisu automobilu na nového vlastníka došlo až v měsíci srpnu 2009. Při sestavování přiznání k DSL vycházela účetní nového vlastníka z technického průkazu automobilu, dle kterého je nový vlastník jeho majitelem až od měsíce srpna 2009. V přiznání proto vyčíslila daň za automobil za měsíce srpen až prosinec 2009.

Následnou kontrolou finanční úřad zjistil, že automobil byl používán k podnikání tímto subjektem již od měsíce května a požadoval zaplacení DSL také za měsíce květen až červenec 2009. Z technického průkazu dále správce daně zjistil, že v těchto měsících byl jeho vlastníkem původní majitel a na základě ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) ZDSL měla být DSL zaplacena původním vlastníkem. Prověřením přiznání k silniční dani u původního vlastníka bylo zjištěno, že tento zaplatit daň za uvedený automobil pouze za měsíce leden až duben 2009, proto byla u něj zahájena daňová kontrola silniční daně a daň za měsíce květen až červenec 2009 mu byla doměřena. Bohužel argumenty původního

vlastníka, že tento automobil nebyl k podnikání využíván jím, nemohly být správcem daně zohledněny, jelikož ustanovení § 4 ZDSL jej jednoznačně identifikovalo jako poplatníka silniční daně i v těchto měsících. [20]

Podobný princip je uplatňován při možnosti využití slevy na dani při koupi ojetého automobilu:

Daňový subjekt koupil dne 4.5.2009 starší osobní automobil, jehož první registrace byla v měsíci červnu roku 2005. Původní vlastník - nepodnikající fyzická osoba, se v řádný termín dostavil na registrační místo a uvedený automobil odhlásil. Nový majitel používal koupený automobil již od měsíce května 2009 po celý zbytek roku 2009. Ve svém přiznání k DSL uplatnil snížení sazby daně za měsíce květen – prosinec 2009 ve výši 40% na základě ustanovení § 6 odst. 6 ZDSL.

Při kontrole finančního úřadu předložil na základě výzvy správci daně technický průkaz uvedeného automobilu. Následně správce daně zjistil, že nový vlastník je zapsán jako provozovatel automobilu až v měsíci srpnu 2009. Daňovému subjektu byla doměřena DSL za měsíce květen, červen a červenec 2009, jelikož tento si neoprávněně uplatnil snížení roční sazby daně o 40 %, protože nebyl v uvedených měsících jeho provozovatelem dle technického průkazu. Tímto porušil ustanovení § 6 odst. 6 ZDSL, dle kterého lze při změně provozovatele automobilu s nárokem na snížení sazby daně u nového provozovatele uplatnit příslušné snížení sazby daně nejdříve v kalendářním měsíci zápisu provozovatele v technickém průkazu. [20]

Toto ustanovení je předmětem častých doměrků na DSL. Bohužel si někteří poplatníci neplní svoji povinnost přihlášení automobilu ve stanoveném termínu. Stává se také, že zapomenou svůj automobil přihlásit i půl roku. A neuvědomují si, co všechno neplnění daných povinností může způsobit.

Také správné stanovení DSL v případě přestavby automobilu bývá pro daňové subjekty častým problémem:

Daňový subjekt vlastní osobní automobil, si v měsíci únoru 2008 nechal automobil přestavit na pohon LPG. V § 3 písmeno f) ZDSL si přečetl, že automobil na tento pohon je od daně osvobozen a proto toto osvobození u něj uplatnil od měsíce března 2008, za leden

a únor 2008 zaplatil DSL v plné výši. Bohužel nebyl tak trpělivý, aby ZDSL dočetl až do konce, a při kontrole mu byla DSL za měsíce březen – prosinec 2008 doměřena, jelikož dle § 14 ZDSL tato přestavba nemění daňovou povinnost v průběhu zdaňovacího období. Daňový subjekt může toto osvobození uplatnit až od měsíce ledna 2009. [20]

S často doměřenou DSL je možno se setkat v případě operativního pronájmu. Nájemce se s pronajímatelem domluví na pronájmu automobilu. Pronajímatel sám nepoužívá tento automobil k podnikání, jedná se o nepodnikatele. Následně začne být automobil nájemcem používán k podnikatelské činnosti a stává se tedy předmětem silniční daně. Nájemce si tuto skutečnost uvědomí, zaplatí DSL a podá pod svým jménem na uvedený automobil přiznání k DSL.

Při následné kontrole DSL správcem daně se zjistí, že tento podnikatel není v technickém průkazu zapsán jako provozovatel, proto není poplatníkem silniční daně. Okamžikem použití automobilu pro podnikání se subjektem DSL stává pronajímatel, bez ohledu na to, kdo předmětný automobil k podnikání používá. Přenos daňové povinnosti na někoho jiného není dle zákona možný. Následně dojde k doměření DSL pronajímateli za celé měsíce, kdy automobil byl k podnikání používán. Pro něj je tato skutečnost určitě velice nepříjemná, protože je nejen nucen uhradit DSL, ale následně také příslušenství daně, které vzniklo nezaplacením daňové povinnosti v řádném termínu, nemluvě o povinnosti podat přihlášku k registraci DSL, kdy za nedodržení této povinnosti může správce daně udělit pokutu. Uvedený problém má dopad také do doměření DZP, pokud si nájemce zaplacenou DSL zahrnul i do svých daňových nákladů. [1] [20]

Od zdaňovacího období roku 2009 začaly daňové subjekty také více využívat možnosti paušálních výdajů na DZP, jelikož je to pro ně výhodnější a administrativně jednodušší. V souvislosti s používáním tohoto způsobu vykazování výdajů však nastaly u některých daňových subjektů problémy při správném stanovení DSL. Z mnohých nesprávných postupů mohu uvést následující příklad:

Subjekt ve zdaňovacím období roku 2009 uplatnil v přiznání k dani z příjmů fyzických osob dle § 7 odst. 7 výdaje procentem z příjmů. Předmětem jeho podnikání je „nákup a prodej“. Následným prověřením správcem daně bylo zjištěno, že tento subjekt podniká ve stejné činnosti již od roku 2004 a od tohoto roku platil také každoročně DSL za dva

automobily, které k tomuto podnikání používal. Za zdaňovací období roku 2009 subjekt nepodal přiznání k DSL, a to ani po výzvě správce daně. Na základě prověření automobilů, které subjekt užíval pro své podnikání v roce 2004 až 2008 v databázi evidence vozidel správce daně zjistil, že tyto automobily jsou nadále ve vlastnictví předmětné fyzické osoby a za celou dobu jeho podnikání byly vedeny v registru motorových vozidel. Správci daně vznikla pochybnost o tom, zda by tato fyzická osoba neměla být v roce 2009 poplatníkem DSL, proto zahájil ke zdaňovacímu období roku 2008 a 2009 kontrolu na dani z příjmů fyzických osob a také na DSL. Při následné kontrole bylo správcem daně zjištěno, že daňový subjekt používal k podnikání oba automobily i v roce 2009 a že za oba automobily měla být za uvedený kalendářní rok zaplácena DSL a podáno přiznání k této dani. Daňový subjekt ve svém vyjádření uvedl, že si je vědom, že automobily k podnikání používal, ale jelikož v roce 2009 využil u DZP možnosti paušálních výdajů z příjmů, kdy nemusí tyto výdaje v uplatněné výši skutečně prokazovat, předpokládal že za automobily nemusí platit ani DSL. Tento výklad daňového subjektu je naprosto mylný. Uplatnění paušálních výdajů z příjmů na DZP nemá žádný vliv na placení DSL. Pokud uvedený automobil splňuje podmínku registrace v ČR, provozování v ČR a používání k podnikání uvedenou v § 2 ZDSL, je předmětem DSL a pokud není možno u něj uplatnit osvobození podle tohoto zákona, musí být také za něj zaplácena daň. [20]

Při komplexní daňové kontrole daňového subjektu správce daně zjistí, zda daňový subjekt při svém podnikání používá automobil. Již z předmětu některé činnosti může mít správce daně pochybnosti o tom, že v podnikání nebyl použit žádný automobil. Pomocným vodítkem mohou být předložené faktury, karta hmotného majetku, kniha jízd a podobně.

Určitou zvláštností DSL je sleva na dani u kombinované dopravy, kdy daňový subjekt je v průběhu kalendářního roku povinen platit zálohy. Uvedenou slevu, která může dosahovat při splnění podmínek § 12 ZDSL až 100 % výše roční daně, lze uplatnit až v daňovém přiznání, a to na základě způsobu přepravy, popřípadě počtu jízd v kombinované dopravě. Jelikož tato přeprava je uskutečňována většinou velkými nákladními automobily, tahači, návěsy a podobně, jsou částky zaplacené v průběhu roku značné. Po podání přiznání se stávají zaplacené zálohy přeplatkem, který může být na žádost daňového subjektu vrácen. [20]

I u této slevy jsem se setkala s problémem, kdy daňový subjekt věděl již na začátku kalendářního roku, že splní podmínku slevy na dani, protože automobil bude využívat výlučně k přepravě v počátečním nebo konečném úseku kombinované dopravy, kdy zákon umožňuje 100 % snížení daně. Na základě těchto informací proto v průběhu příslušného roku neplatil zálohy s tím, že jeho daňová povinnost za uvedený rok bude stejně u těchto automobilů ve výši nula. Bohužel však § 12 odst. 5 ZDSL stanoví, že slevu na dani uplatní subjekt u místně příslušného správce daně. I když z citace této věty nevyplývá, jakým způsobem se uvedená sleva uplatňuje, jediným možným řešením je až v podaném přiznání. Jelikož se přiznání se podává po skončení kalendářního roku do 31. 1. následujícího roku, nelze tuto slevu uplatnit dříve než 31. 1. dalšího roku. Jediným doporučením pro takový daňový subjekt je využít možnosti stanovit zálohy na DSL správcem, a to na základě jeho žádosti s přihlédnutím ke skutečně předpokládané daňové povinnosti.

U daňových subjektů, kteří při svém podnikání využívají nákladní automobily, přívěsy a podobně, je často doměřena DSL v důsledku nesprávného stanovení roční sazby. Dle § 5 ZDSL se roční sazba u návěsů stanoví v závislosti na součtu největší povolené hmotnosti v tunách a počtu náprav. [20] V technickém průkazu jsou však u nákladních automobilů uvedeny různé hmotnosti automobilu. Je zde uvedena například hmotnost povolená, užitná, přípustná, pohotovostní. Protože jsou tyto hmotnosti odlišné, dochází při výběru nesprávného údaje o hmotnosti automobilu také ke stanovení nesprávné roční sazby. Proto bych chtěla vlastníky nákladních automobilů upozornit, že pro stanovení roční sazby DSL je nutno vždy vycházet z celkové povolené hmotnosti v tunách. U těchto automobilů jsou sazby roční sazby daně vysoké a nesprávným určením její výše dochází ke zbytečně vysokým doměrkům DSL. Přitom se nejedná o úmyslnou chybu daňového subjektu, ale pouze o chybu z neznalosti.

Při výpočtu DSL je nutné v případě většího množství automobilů postupovat opatrně. Stává se také totiž, že daňový subjekt používá ke své činnosti automobily, které jsou stejného typu, mají stejnou roční sazbu daně, ale odlišný datum první registrace. Tyto automobily potom neúmyslně při výpočtu daňové povinnosti zamění. V případě, že nebyly v průběhu zdaňovacího období po celý rok daňovým subjektem využívány stejně, dochází při výpočtu DSL následně k chybám, kdy je například uplatňována nesprávná snížená sazba, a to v závislosti na změně % jejího snížení.

12 DAŇ ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI VE VZTAHU K AUTOMOBILU

Pro zaměstnance je použití služebního automobilu pro soukromé účely nepeněžním příjmem ve výši 1 % vstupní ceny používaného automobilu. Tento nepeněžní příjem je zaměstnavatel povinen zahrnout zaměstnanci do zdanitelné mzdy při stanovení měsíční zálohy na daň z příjmů ze superhrubé mzdy v kalendářním měsíci, kdy byl automobil k soukromým účelům využit. [1] V současné době je již celkem běžné, že firemní automobily bývají zaměstnanci využívány také pro soukromé účely. Určení nepeněžního příjmu zaměstnance je však pro některé plátce problémem a správce daně se tak při kontrole daně ze závislé činnosti setkává s jeho nesprávným stanovením stále.

Zavedením možnosti využívání služebního automobilu a způsobu zdanění tohoto nepeněžního příjmu, dochází také ke zvyšování příjmů státního rozpočtu. Umožnění používat služební automobil, který je uveden v mém příkladu, se vstupní cenou 432 000 Kč včetně DPH, také zaměstnanci k jeho soukromým účelům po celý rok a zdanění jeho nepeněžního příjmu, je ročním přínosem do státního rozpočtu v přibližné výši 30 400 Kč.

12.1 Nejčastější chyby při stanovení vstupní ceny automobilu

Asi nejčastější chybou, které se zaměstnavatel při zdanění této výhody dopouští, je nesprávné stanovení vstupní ceny automobilu. Daňový subjekt, který si při koupi automobilu uplatnil nárok na odpočet DPH v plné výši, si například často neuvědomuje, že při stanovení nepeněžního příjmu zaměstnance je povinen navýšit jeho vstupní cenu o tuto daň. Při stanovení zvýšeného základu daně zaměstnance vychází nesprávně například ze vstupní ceny stanovené pro účely odpisů, která DPH neobsahuje.

Dalším příkladem nesprávného postupu daňového subjektu je následující případ. Zaměstnavatel poskytl svému zaměstnanci pro služební i soukromé účely starší osobní automobil, který koupil pro podnikatelské účely v roce 2002 za cenu 250 000 Kč. V tomto roce nebyl předmětný zaměstnavatel plátcem daně z přidané hodnoty, takže hodnota daně z přidané hodnoty vstoupila v roce pořízení do jeho vstupní ceny, ze které se vycházelo také při stanovení daňových odpisů. V roce 2008 byl automobil již plně odepsán, zůstatková cena byla nulová. U tohoto automobilu bylo v roce 2009 umožněno zaměstnanci v měsících červenci a srpnu jeho použití k jízdě na dovolenou. Zaměstnavatel

se domníval, že pokud zaměstnanci umožní využít starý, již plně odepsaný automobil, není nutné použití tohoto automobilu zohlednit při výpočtu mzdy uvedeného zaměstnance, a nezvýšil zaměstnanci základ daně v měsících jeho použití pro soukromí účely.

Tento výklad zaměstnavatele však není ale správný. Pro stanovení nepeněžního příjmu zaměstnance se dle ZDP vychází z jeho vstupní ceny. Odpisy automobilu nemají žádný vliv na její stanovení pro účely nepeněžního plnění dle § 6 odst. 6 ZDP. Zaměstnanci měl být v měsících červenci a srpnu zvýšen jeho základ daně pro výpočet zálohy na daň o částku 2 500 Kč. Správce daně vypočetl daň, která měla být zaměstnanci sražena, a rozdíl mezi jím vypočtenou daní a daní sraženou plátcí doměřil. [1]

Zaměstnavatelé si také často neuvědomují, že i technické zhodnocení automobilu má vliv na změnu nepeněžního příjmu zaměstnance. Příkladem může být zaměstnavatel, který umožnil zaměstnanci používat služební automobil i k soukromým účelům po celý rok 2009. V měsíci lednu 2009 zjistil, že vstupní cena tohoto automobilu byla 500 000 Kč. Proto po celý rok zvyšoval zaměstnanci v rámci nepeněžního plnění základ daně ve výši 1 % z částky 500 000 Kč, tj. 5 000 Kč.

Při daňové kontrole správce daně zjistil, že do uvedeného automobilu byla v měsíci červenci 2009 namontována klimatizace ve výši 39 000 Kč a střešní okno ve výši 7 000 Kč. Daňový subjekt tyto výdaje uplatnil přímo do daňových nákladů v roce 2009. Uvedený postup však nebyl správný. Jelikož hodnota modernizace přesáhla v roce pořízení automobilu částku 40 000 Kč, jedná se o technické zhodnocení, které se stává součástí jeho vstupní ceny. [1] Tyto výdaje nelze uplatnit jako daňově účinné, ale zvyšují vstupní cenu. Nesprávné posouzení technického zhodnocení má dopad do daňově účinných nákladů v roce 2009, na stanovení správné výše daňových odpisů automobilu a v neposlední řadě také na určení hodnoty nepeněžního příjmu zaměstnance při jeho použití i k soukromým účelům. Při stanovení nepeněžního příjmu zaměstnance měla být od měsíce srpna stanovena částka vycházející z původní vstupní ceny, zvýšené o hodnotu technického zhodnocení.

Při stanovení nové vstupní ceny automobilu měl daňový subjekt vycházet z těchto hodnot: $500\,000\text{ Kč} + 39\,000\text{ Kč} + 7\,000\text{ Kč} = 546\,000\text{ Kč}$, novým nepeněžním příjmem zaměstnance je 1 % z 546 000 Kč, tj. 5 460 Kč. Od měsíce srpna 2009 měl být zaměstnanci, který jej užíval také k soukromým účelům, zvýšen základ daně v jednotlivých

kalendářních měsících o částku 5 460 Kč. Zaměstnavatel za měsíce srpen, září, říjen, listopad a prosinec roku 2009 neoprávněně nezvýšil základ daně zaměstnanci používajícímu uvedený automobil o částky 460 Kč měsíčně, na základě čehož mu byla správcem daně doměřena daň ze závislé činnosti a funkčních požitků za tyto měsíce, a to ve výši rozdílu mezi daní, kterou zaměstnanci srazil, a daní, kterou měl srazit ze zvýšeného základu daně.

12.2 Další poznatky z kontrol

Sepsání dohody o používání motorového automobilu zaměstnancem po celý rok, a to bez předchozího uvážení rozsahu takového využití, může vést k dalším chybám při výpočtu a sražení jeho zálohy na daň.

Uvedu následující příklad, kdy daňový subjekt nepostupoval v souladu se zákonem. Zaměstnavatel uzavřel se svým zaměstnancem dohodu o poskytování služebního automobilu k soukromým účelům po celý kalendářní rok 2009. Jelikož zaměstnanec jej ale nevyužil ve všech měsících roku 2009, byl mu zvýšen základ daně o 1 % vstupní ceny automobilu pouze v měsících, kdy tento skutečně k soukromým účelům využil. Při následné daňové kontrole správce daně doměřil tomuto zaměstnavateli daň ze závislé činnosti za měsíce, ve kterých zaměstnanci nebyl zvýšen základ daně. [1]

Pro povinnost zvýšit základ daně zaměstnanci není rozhodující, zda předmětný automobil nebyl v některém měsíci zaměstnancem soukromě použit. Zaměstnavatel je povinen o 1 % jeho vstupní ceny zvýšit základ daně zaměstnanci za každý kalendářní měsíc, kdy jej zaměstnavatel mohl soukromě využívat. § 6 odst. 6 ZDP hovoří o „poskytnutí“ automobilu. Skutečný rozsah jeho využití pro soukromé účely není v tomto případě rozhodující. Tuto skutečnost si bohužel zaměstnavatelé často neuvědomují a ke zvýšení základu daně přistoupí pouze v měsíci, kdy zaměstnanec automobil skutečně k soukromým účelům využil. [1]

Nelze také dovozovat, že pokud je automobil využíván více zaměstnanci, je zákonná povinnost splněna tím, že byl zvýšen základ daně tomu zaměstnanci, který jej využíval v daném měsíci nejvíce. Ze své praxi mohu uvést následující případ.

Daňový subjekt měl ve vlastnictví automobil, který mohli pro své soukromé účely v případě potřeby využívat i jeho zaměstnanci. Automobil byl využit jedním

zaměstnancem ve dnech 1. - 20. 2. 2009 a dne 27. 2. 2009 byl využit druhým zaměstnancem. Zaměstnavatel zvýšil prvnímu zaměstnanci v měsíci únoru základ daně o 1 % vstupní ceny, druhému zaměstnanci základ daně zvýšen nebyl, protože se mu zdálo zvýšení základu daně nepřiměřené soukromému využití automobilu.

Při provedené kontrole daně z příjmů ze závislé činnosti byla zaměstnavateli doměřena v měsíci únoru 2009 daň, a to v takové výši, o kterou byla druhému zaměstnanci neoprávněně krácena jeho daňová povinnost a odvod do státního rozpočtu.

V případě, kdy jeden automobil byl v průběhu kalendářního měsíce poskytnut pro služební i soukromé účely více zaměstnancům, musí být o 1 % vstupní ceny zvýšen základ daně všem zaměstnancům, kteří jej použili. Zvýšením základu daně zaměstnanci, který ho využíval v daném měsíci nejvíce, není zaměstnavatel oproštěn od povinnosti uplatnit nepeněžní plnění dalším zaměstnancům využívajícím tento automobil stejným způsobem.

[1]

K dalšímu doměření daně správcem daně došlo v případě, kdy daňový subjekt umožnil v měsíci květnu 2009 využití služebního automobilu k soukromému účelu svému zaměstnanci, za což mu byl také zvýšen základ daně o 1 % jeho vstupní ceny v souladu s § 6 ZSDP. Dle předložené knihy jízd ujel automobil k soukromým účelům celkem 250 kilometrů.

Správcem daně bylo dále zjištěno, že veškeré pohonné hmoty spotřebované tímto automobilem v měsíci květnu zahrnul daňový subjekt také do svých daňových nákladů. Jelikož část pohonných hmot byla spotřebována pro soukromé jízdy, nelze veškeré spotřebované pohonné hmoty v uvedeném měsíci zahrnout do nákladů, které ovlivňují hospodářský výsledek daňového subjektu. Správce daně mu proto o část pohonných hmot spotřebovaných při soukromých jízdách zvýšil vykazovaný základ daně. Současně bylo zjištěno, že uvedený zaměstnanec svému zaměstnavateli ani neuhradil část jím spotřebovaných pohonných hmot, proto daňovému subjektu doměřil také daň z příjmů ze závislé činnosti ve výši neoprávněně krácené daně. Náklady na spotřebované pohonné hmoty při soukromých jízdách zaměstnanců je nutné sledovat odděleně od pohonných hmot spotřebovaných při služebních jízdách. Tyto pohonné hmoty totiž nelze jako daňové náklady zaměstnavatele uznat a zaměstnanec si je musí hradit sám. Pokud by nedocházelo k jejich hrazení zaměstnancem, je nutno tyto částky posuzovat jako jeho další nepeněžní

příjem, o který musí být zaměstnanci zvýšena jeho superhrubá mzda, a to včetně 34 % povinného sociálního a zdravotního pojištění. [1]

Předmětem doměření daně ze závislé činnosti v souvislosti s nepeněžním příjmem zaměstnance se stávají také občas případy, kdy zaměstnanec použil v jednom měsíci více než jeden automobil. Zde musí zaměstnavatel pro správné stanovení příjmu zaměstnance sledovat, zda tento použil v průběhu kalendářního měsíce několik automobilů postupně za sebou, nebo zda byly tyto automobily poskytnuty současně. Pokud byly automobily poskytnuty postupně za sebou, vychází se z nejvyšší vstupní ceny automobilu. V případě, že automobily ale zaměstnanec používal současně, musí mu být v předmětném kalendářním měsíci zvýšen základ daně o součet vstupních cen všech poskytnutých automobilů. Tento postup vyplývá z ustanovení § 6 odst. 6 ZDP. [1]

U automobilů pořízených formou finančního nebo operativního leasingu je daňový subjekt povinen vycházet ze vstupní ceny u původního vlastníka, pronajímatele. Musí u pronajímatele zjistit vstupní cenu předmětného automobilu a v případě daňové kontroly ji doložit dokladem potvrzeným pronajímatelem automobilu. Náklady na cizí financování, jako přírůžka leasingového pronajímatele nevstupují do nepeněžního příjmu zaměstnance. Stejně tak při pořízení automobilu na úvěr nevstupují do uvedeného příjmu úroky z úvěru. Při nerespektování tohoto pravidla může dojít k nesprávnému stanovení nepeněžního příjmu zaměstnance. V případě, že tento nepeněžní příjem je stanoven v nižší výši, je rozdíl nesprávně sražené daně doměřen správcem daně daňovému subjektu. Pokud je naopak nepeněžní příjem stanoven ve výši vyšší, než ukládá zákon, je zaměstnanci neoprávněně sražena vyšší daň. [1]

Například u daňového subjektu byla zahájena daňová kontrola na dani z příjmů ze závislé činnosti. V průběhu kontroly bylo správcem daně zjištěno, že zaměstnancům firmy bylo umožněno používání služebních automobilů také k soukromým účelům. Za toto využití byl uvedeným zaměstnancům v souladu s § 6 odst. 6 ZDP zvýšen základ daně o 1 % vstupní ceny automobilu. Některé z těchto automobilů byly daňovým subjektem pořízeny formou finančního leasingu a při stanovení zvýšeného základu daně zaměstnanců vycházel z celkové výše leasingových splátek, které byly vyšší, než vstupní cena u pronajímatele. Takovým postupem poškodil ale své zaměstnance, jelikož do zvýšeného základu daně jim

byla zahrnuta částka, která byla vyšší, než ukládá předmětné ustanovení ZDP, čímž došlo samozřejmě také k vyššímu sražení daně.

U některých daňových subjektů se správce daně také setkává s případy, kdy u automobilů pořizovaných formou finančního leasingu tuto vychází pro určení nepeněžního příjmu zaměstnance z ceny, která je ve smlouvě uvedena jako kupní cena po skončení leasingové smlouvy. Tento postup není v souladu se ZDP, neboť je opět nutno vycházet ze vstupní ceny pronajímatele. Doměřená daň bývá v těchto případech vysoká, jelikož automobil je po skončení leasingové smlouvy odkupován ve většině případů za částky řádově tisícové a rozdíl mezi vstupní cenou pronajímatele a touto kupní cenou je značný. [1]

Pokud zaměstnavatel zjistí, že srazil u svého zaměstnance daň v nižší výši než mu ukládá ZDP, může ji dle § 38i odst. 2 ZDP dodatečně srazit, pokud neuplynulo od doby, kdy byla daň nesprávně sražena 12 měsíců. Protože je však daňová kontrola ve většině případů prováděna správcem daně po uplynutí jednoho roku, jde ve většině případů doměřená daň k tíži plátce a zbytečně jej potom finančně zatěžuje. [1]

ZÁVĚR

Vzhledem ke zjištění nejčastěji se vyskytujících chyb, bych daňovým subjektům navrhla u jednotlivých daní následující opatření, která by zamezila zbytečnému doměření daně a dalším postihům souvisejících s jejich nesprávnými postupy při pořízení a používání osobního automobilu v podnikání.

Při pořízení automobilu do podnikání je kromě jeho typu a způsobu pořízení také důležité zvážit účel, k jakému bude tento hmotný majetek využíván. Pokud nebude k ekonomické činnosti daňového subjektu využíván plně, je nutné ihned při pořízení zvážit jeho celkové využití a stanovit správný poměr využití pro ekonomickou a neekonomickou činnost, a to vzhledem k výši uplatňovanému nároku na odpočet DPH, daňově uplatněným odpisům a dalším daňově uznatelným nákladům souvisejících s jeho provozem. V případě, že automobil není pro ekonomickou činnost plně využíván, při následné daňové kontrole se daňový subjekt vystavuje riziku doměření daně v důsledku neoprávněně sníženého hospodářského výsledku, popřípadě základu daně, a tím také daňové povinnosti za příslušné zdaňovací období.

Doporučení v rámci daně z příjmů

V rámci optimalizace daňové povinnosti daňového subjektu bych dále doporučovala, aby se nad svým vozovým parkem zamyslel a snažil se rozdělit své automobily do tří skupin. Hlavním kritériem při tomto rozdělení bude spotřeba pohonných hmot v závislosti na možnosti využití paušálních výdajů na dopravu, které činí 5 000,- Kč za měsíc, tj. celkem 60 000,- Kč ročně u jednoho automobilu.

První skupinu budou tvořit automobily, u kterých je předpokládáno, že nebudou v podnikání využívány po větší část zdaňovacího období (budou například prodány, nebo budou dočasně vyřazeny z registru motorových vozidel z důvodů jejich nedostatečného využití) a jejichž výše spotřebovaných pohonných hmot tedy určitě nedosáhne částku odpovídající násobku měsíců jejich využití a měsíčních paušálních výdajů 5 000 Kč. Dále zde budou zařazeny automobily, o kterých již daňový subjekt ví, že budou v tomto zdaňovacím období užívány také jinou osobou, a to například formou nájmu, smlouvy

o výpůjčce a podobně. Důvodem je zákaz uplatnění paušálních výdajů u automobilů přenechaných k užívání jiné osobě.

Druhou skupinu budou tvořit automobily, které jsou v podnikání často využívány a jejichž spotřeba pohonných hmot v každém případě přesáhne částku možných paušálních výdajů, tj. 60 000 Kč za rok. U těchto automobilů bude výhodnější pro daňový subjekt uplatňovat skutečné spotřebované náklady na pohonné hmoty. U obou těchto skupin automobilů budou v účetnictví daňového subjektu sledovány náklady související s jejich provozem, jako spotřeba pohonných hmot, dálniční známky, opravy, parkovné a podobně, stejně jako dosud na příslušných syntetických účtech.

Poslední třetí skupinu by tvořily automobily, u kterých jsou předpokládány takové náklady na spotřebované pohonné hmoty, které roční částku 60 000 Kč nepřekročí, popřípadě se výše těchto nákladů bude kolem uvedené částky pohybovat. Pokud do této skupiny budou zařazeny více než 3 automobily, bylo by vhodné při účtování o jejich spotřebě pohonných hmot, popřípadě nahodilém parkovném, účtovat na příslušných účtech analyticky podle jednotlivých automobilů, aby bylo možno po skončení zdaňovacího období zjistit skutečné spotřebované náklady na pohonné hmoty za každý tento automobil samostatně. Zjištěná skutečná spotřeba se potom porovná s částku 60 000,- Kč a na základě tohoto zjištění budou vybrány automobily, u kterých bude výhodnější využití paušálních výdajů na dopravu, jelikož skutečná výše jejich nákladů nedosahuje výše paušálu. Nevyužitím této výhody by se daňový subjekt připravil o možnost zákonného snížení vykázaného hospodářského výsledku a samozřejmě také o snížení daně z příjmů.

Doporučení v rámci daně z přidané hodnoty

V případě uplatnění nároku na odpočet daně z daňového dokladu bych doporučovala především všem plátcům DPH ověření, zda dodavatel je skutečně plátcem DPH. Občas je totiž správcem daně zjištěno, že plátce uplatní nárok na odpočet z faktury, na které je vyčísleno DPH, ale bohužel tento dodavatel není plátcem daně z přidané hodnoty.

Ověření registrace plátců DPH v České republice a EU je možno ověřit přímo u správce daně, nebo na internetových stránkách Ministerstva financí České republiky na adrese:

<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/platci_dph.html> a

<http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/lang.do?fromWhichPage=vieshome&selectedLanguage=CS>.

Při uplatňování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty u pořízeného automobilu bych doporučovala plátcům DPH pečlivé zvážení jeho případného využití. Pokud budou tyto automobily využívat pouze ke své ekonomické činnosti, která zakládá nárok na odpočet, nic nebrání tomu, aby u nich uplatnili plný nárok na odpočet daně. V případě, že však tento automobil v budoucnu využijí například pro svoji osobní potřebu, případně pro soukromou potřebu zaměstnanců, musí při jeho využití pro jiný účel než pro svoji ekonomickou činnost, zohlednit tuto skutečnost již při uplatnění odpočtu daně při pořízení takového automobilu.

V tomto směru bych chtěla daňové subjekty upozornit na novelu ZDPH, která je účinná od 1.4.2011 a která přinesla změnu při zohlednění využití hmotného majetku k soukromým účelům. Před účinností této novely měl plátce u hmotného majetku, u kterého byl při jeho pořízení uplatněn odpočet daně v plné výši, povinnost za každé jeho využití k jinému účelu než ke své ekonomické činnosti odvést daň na výstupu v měsíci, kdy k takovému využití majetku došlo. Od 1.4.2011 se při pořízení hmotného majetku stanoví poměr jeho využití k ekonomické a neekonomické činnosti a odpočet daně se uplatní již v poměrné výši. Po skončení kalendářního roku se posoudí jeho skutečný poměr využití pro ekonomickou činnost a v případě, že se liší od poměru, který byl stanoven při jeho pořízení, nárok na odpočet daně se upraví v posledním zdaňovacím období tohoto kalendářního roku. Uvedený postup stanovuje §75 a 78 ZDP.

Doporučení v rámci silniční daně

Všem daňovým subjektům, kteří ke svému podnikání používají automobil, bych doporučovala, aby si pořídili kopie velkých technických průkazů automobilů používaných v podnikání, ať už se jedná o automobil v jejich majetku, soukromý automobil nebo automobil v pronájmu. Často se totiž stává, že při následné kontrole finančním úřadem nejsou schopni prokázat například snížení sazby daně, jelikož předmětný automobil již byl prodán.

Při koupi nebo prodeji ojetého automobilu je vhodné také dohlédnout na provedení jeho přepisu v technickém průkazu, aby se nemohlo stát, že subjekt bude muset zaplatit daň za automobil, který využívá jiná osoba.

V případě, že DSL činí u daňového subjektu za celé zdaňovací období menší částku (pojem, co je pro daňový subjekt „menší částka“, nechám na jeho osobním zvážení), bych

navrhla zaplacení „zálohy“ na celý rok předem, bez ohledu na počty měsíců, ve kterém budou tyto automobily za uvedený rok skutečně používány. Daňový subjekt se tak vyhne nepříjemným situacím, kdy se například může stát, že v některém čtvrtletí zapomene zálohu zaplatit. V případě, že by automobily nebyly k podnikání některý měsíc předmětného roku použity a za tento měsíc neměl povinnost platit daň, vznikl by daňovému subjektu po podání přiznání k DSL za uvedené zdaňovací období přeplatek ve výši „dobrovolně zaplacené zálohy“. Uvedený přeplatek může nechat u správce daně jako zálohu na DSL příštího roku a o tuto částku další odvody záloh DSL ponížít, nebo požádat správce daně o jeho vrácení. Pokud daňový subjekt nebude mít současně žádný nedoplatek na jiné dani u správce daně, bude mu přeplatek vrácen do 30 dnů ode dne podání žádosti.

V případě, že by subjekt využíval pro své podnikání více aut, nákladní automobily s vysokou povolenou hmotností, nebo tahače a návěsy, přičemž celková výše DSL za předmětné zdaňovací období činí již značnou výši, je samozřejmě pro daňový subjekt výhodnější vzhledem k řízení peněžních toků ve společnosti využít možnosti placení daně v jednotlivých zálohách čtvrtletně.

Pokud daňový subjekt vlastní vozidlo registrované v České republice s největší povolenou hmotností nad 3,5 tun, je dle ZDSL povinen platit DSL i za měsíce, kdy jej pro podnikání nepoužil. Aby za uvedené kalendářní měsíce nemusel daň platit, doporučovala bych vyřadit takový automobil dočasně z registru silničních vozidel. Prakticky to znamená, že daňový subjekt odevzdá přidělenou registrační značku předmětného automobilu včetně osvědčení o registraci obecnímu úřadu obce s rozšířenou působností. Vyřazení je vyznačeno v technickém průkazu automobilu a tento zápis je pro správce daně dostatečným důkazem o tom, že není splněna jedna ze základních podmínek předmětu DSL - tj. registrace automobilu v České republice. O zrušení dočasného vyřazení automobilu z registru je dále rozhodnuto opět na základě žádosti daňového subjektu. O této skutečnosti se opět provede záznam do technického průkazu automobilu. Pokud daňový subjekt je již registrován jako poplatník DSL a následně dočasně nebo trvale vyřadí všechny automobily, má povinnost oznámit příslušnému správci daně do 15 dnů zánik povinnosti placení DSL. [21]

Daňovým subjektům bych navrhla také využití daňové kalkulačky, kde při zadání první registrace automobilu lze zjistit procenta snížení DSL v jednotlivých měsících a zdaňovacích obdobích. Kalkulačku je možno najít na stránkách České daňové správy, pod odkazem:

http://cde.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cde/xsl/legislativa_metodika_9107.html?year=0

Nejlepší způsob, jak správně vypočítat silniční daň a vyplnit přiznání k DSL je využít možnosti daňového portálu, kde je umístěna většina daňových přiznání a hlášení. Tiskopisy lze nalézt na internetové adrese:

https://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_epo/epo2/uvod/vstup_expert.faces;jsessionid=2D1013F5ABEBEDB74ED0836FAF87D5CA.ajp13sqli1v

Doporučení v rámci daně z příjmů ze závislé činnosti

Sepsání dohody o používání automobilu zaměstnancem po celý rok, a to bez předchozího uvážení rozsahu takového využití, může vést ke zbytečným chybám při výpočtu a sražení zálohy na daň zaměstnanci. Proto bych doporučila daňovým subjektům zvážení účelu využití automobilu k soukromým účelům zaměstnanců a sepsání dohody o takovém způsobu jeho využití pouze s těmi, kteří jej skutečně takto budou využívat. Za vhodné bych také považovala zvážení, které vozidlo bude zaměstnanci poskytnuto k soukromému účelu, a to vzhledem k výši vstupní ceny a nepeněžního příjmu, který pro zaměstnance z jeho využití plyne. Zaměstnanec by měl být také seznámen s daňovými dopady, které pro něj takové využívání automobilu má, aby nebyl překvapen zdaněním takového využití.

Dále bych navrhla evidenci takto zapůjčených automobilů a vedení zvláštní karty pro každý takový automobil. Na této kartě by byli evidováni všichni zaměstnanci, se kterými byla podepsána smlouva o jeho využití k soukromému účelu s uvedením konkrétních měsíců, na které byla tato smlouva sepsána.

Tab. 12 Návrh evidence zapůjčení automobilu zaměstnancům pro soukromé účely

Typ automobilu:		XYZ					Registrační značka:				X1X XX XX	
Vstupní cena pro účely § 6 odst. 6 ZDP:						420 000,- Kč						
Jméno, příjmení	1/11	2/11	3/11	4/11	5/11	6/11	7/11	8/11	9/11	10/11	11/11	12/11
Jan Novák	A	A	A	-	-	-	A	A	-	-	-	-
Jiří Mikel	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A

V souvislosti s pořízením, případně prodejem automobilu bych chtěla dále upozornit daňové subjekty na zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, který určuje, kdy jsou fyzické a právnické osoby povinny provést platbu bezhotovostně prostřednictvím peněžního ústavu. Dle tohoto zákona je poskytovatel platby, jejíž výše překračuje částku 15 000 EUR, povinen provést platbu bezhotovostně. Pokud právnická nebo podnikající fyzická osoba poruší povinnost provést takovou platbu bezhotovostně nebo přijme takovou hotovostní platbu, dopustí se uvedeným jednáním správního deliktu, za který lze uložit pokutu až do výše 5 000 000,- Kč. [26]

Ačkoli tento zákon je v platnosti již od roku 2004, s nezákonným postupem při placení závazků se ve své praxi setkávám stále. Uvedený zákon není závazný pouze pro právnické nebo podnikající fyzické osoby, ale také pro nepodnikající fyzické osoby, které se porušením uvedeného zákona dopouští přestupku, za který lze uložit pokutu až do 500 000 Kč. [26]

Není výjimečné, že nesprávný postup při úhradě závazků se vyskytuje také u autobazarů. Přesto, že se jedná o podnikající osoby, provádí úhrady nebo přijímají platby za nákup či prodej automobilů v částkách přesahující hodnotu 15 000 EUR hotovostně. Provedením takové úhrady porušují zákon obě strany, které se takové platby zúčastnily, a pokuta za porušení zákona o omezení plateb v hotovosti je potom předepsána oběma účastníkům. Ani nepodnikající fyzickou osobu, která neměla o platnosti takového zákona žádné povědomí, neznalost zákona neomlouvá. Pořízení automobilu od takového prodejce, který nerespektuje výše uvedený zákon, se potom může kupujícímu zbytečně prodražit.

RESUMÉ

Auto ist heute ein unentbärlliches Mittel des Unternehmers sowie Computer und Handy. Nur schwierig findet man eine Firma, die für ihre Tätigkeit kein Auto braucht. Manche Steuerzahler gehen in den Prozess der Unternehmung ohne jede Erfahrung in der Geschäftswelt und ohne Kenntnisse von Gesetzen, die diese Tätigkeit regeln. Die Legislative für die Unternehmung wird durch so viele Gesetze, Erlasse und Verordnungen geregelt, dass sich die Unternehmer darin nur selten orientieren. Diese Regelungen werden oft umgearbeitet und die Überwachung von den Änderungen ist für die Menschen, die sich in der Legislative nicht auskennen, sehr schwierig.

Falsche Auslegung der Steuergesetze und Steuervorschriften bei der Steuererklärung treffe ich sehr oft in meiner Praxis. Deswegen habe ich mich entschieden, in meiner Arbeit die Steuersubjekte über die Grundvorschriften zu informieren, die die Anschaffung und Benutzung eines PKW betreffen. Weiter schreibe ich über die häufigsten Fehler, die in diesem Bereich zur nachträglichen Steuerbemessung vom Finanzamt führen. Einige Vorschläge und Empfehlungen zeigen Verfahren, die zu ihrer richtigen Steuererklärung führen sollten.

Der erste Teil betrifft die Theorie von Einkommensteuer, Mehrwertsteuer und PKWSteuer, die zu diesem Problem gehören. In dem zweiten Teil gebe ich einige praktische Beispiele einzelner Anschaffungsmöglichkeiten und Ausnützung vom Auto im Unternehmen und die häufigsten Fehler der Steuerzahler, was zusätzliche Steuerbemessung erfordert. Im letztem Abschnitt gebe ich Empfehlungen an, die das Risiko der Steuernachbemessung ermässigen sollten.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] Zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., ze dne 20.11.1992 o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- [2] ADÁMKOVÁ, Alena. Operativní leasing - možnost, jak ušetřit. *E15: Speciál - malé a střední podnikání*. 30.6.2010, s. 2-3. [online]. [cit. 2011-02-12]. Dostupný z WWW:
<<http://file.mf.cz/936/special-MSP-3006.pdf>>
- [3] BĚHOUNEK, Pavel. Porovnání pořízení automobilu na úvěr s pořízením na leasing, 3. část. *Účetnictví v praxi*. 2010, 4/2010, s. 16.
- [4] MAŠEK, Petr. Operativní leasing jako mimobilační forma financování. *Moderní řízení*. 21.4.2010, 4/2010, s. 6. [online]. [cit. 2011-02-10]. Dostupný z WWW:
<<http://noviny.urad.mfcr.cz/news/2010/04/21/mn04y06a.htm>>
- [5] KOZEL, Radim. Volba formy financování vozového parku. *Ekonom*. 3.6.2010, 6/2010, s. 30. [online]. [cit. 2011-02-21]. Dostupný z WWW:
<<http://noviny.urad.mfcr.cz/news/2010/06/03/ek22y30a.htm>>
- [6] MACHÁČEK, Ivan. Odpisy osobního automobilu v roce 2008. *Daně a právo v praxi*. 2008, 4/2008, s. 2.
- [7] VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2010*. Praha : 1. VOX a.s., 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9.
- [8] PILAŘOVÁ, Ivana. Účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. *Účetnictví v praxi*. 2007, 6/2007, s. 9.
- [9] SEDLÁKOVÁ, Eva. Paušální výdaj na dopravu poplatníků daně z příjmů. *Účetnictví*. 2010, 3/2010, s. 35. [online]. [cit. 2011-01-30]. Dostupný z WWW:
<<http://noviny.urad.mfcr.cz/news/2010/03/15/a3ea10033501.htm>>
- [10] BĚHOUNEK, Pavel. Paušální výdaj na dopravu 4. část. *Účetnictví v praxi*. 2010, 5/2010, s. 10-14.
- [11] Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 16.9.2009, KV 281/16.09.09 - Paušální výdaj na dopravu. [online]. [cit. 2011-02-20]. Dostupný z WWW:
<<http://cde.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cde/KVKDP16092009.pdf>>

- [12] Vyhláška 500/2002 Sb., ze dne 5.12.2002, o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [13] KORÍNEK, Miloš. Rezervy na opravu hmotného majetku po 1.1.2009. *Účetnictví, daně a právo v zemědělství*. 2009, 2/2009, s. 27.
- [14] Zákon České národní rady č. 593/1992 Sb., ze dne 20.11.1992, o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- [15] Zákon č. 235/2004 Sb., ze dne 1.4.2004 o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
- [16] DĚRGEL, Martin. Daň z přidané hodnoty ve vztahu k provozu automobilu. *Daně a právo v praxi*. 12.4.2010, 4/2010, s. 22. [online]. [cit. 2011-02-12]. Dostupný z WWW:
<<http://noviny.urad.mfcr.cz/news/2010/04/12/da04a22a.htm>>
- [17] Dotazy a odpovědi k uplatnění DPH po novele zákona č. 87/2009, účinné od 1.4.2009 – odpočet u osobních automobilů. [online]. [cit. 2011-02-10]. Dostupný z WWW:
<http://cde.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846B-F298B1F3/cds/xsl/dane_poplatky_9574.html?year=0>.
- [18] Informace o uplatňování nároku na odpočet daně u osobních automobilů. [online]. [cit. 2011-01-30]. Dostupný z WWW:
<http://cde.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_9599.html>.
- [19] DĚRGEL, Martin. Specifika dopravních prostředků v DPH. *Účetnictví, daně a právo v zemědělství*. 2010, 12/2010, s. 13. [online]. [cit. 2011-02-21]. Dostupný z WWW:
<<http://noviny.urad.mfcr.cz/news/2010/12/13/g1da10121301.htm>>
- [20] Zákon České národní rady č. 16/1993 Sb., ze dne 21.12.1992 o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů
- [21] ŠABATA, Jiří. Povinnost zaplatit silniční daň v případě paušálních výdajů. *Otázky a odpovědi z praxe*. 2009, 10/2009, s. 7. [online]. [cit. 2011-02-17]. Dostupný z WWW:
<http://www.otazkyodpovedi.cz/download.php?FNAME=1263972984.upl&ANAME=OaO_10_09.pdf>

- [22] BĚHOUNEK, Pavel. Daňové dopady používání služebních automobilů pro soukromé účely zaměstnanců. *Účetnictví v praxi*. 2010, 7/2010, s. 23. [online]. [cit. 2011-03-09]. Dostupný z WWW:
<<http://noviny.urad.mfcr.cz/news/2010/07/12/uc07a23a.htm>>
- [23] LÍBAL, Přemysl. Smlouvy o výpůjčce auta. *Vzory.cz* [online]. 24.7.2007, [cit. 2011-03-12]. Dostupný z WWW:
<<http://www.vzory.cz/vzory/veci-koupe-najem-zhotoveni/smlouva-o-vypujcce/>>.
- [24] Interní materiály Finančního úřadu v Otrokovicích
- [25] Informace k uplatnění paušálních výdajů na dopravu silničním motorovým vozidlem v daňových příznacích k daním z příjmů. [online]. [cit. 2011-03-12]. Dostupný z WWW:
<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_10366.html?year=>>.
- [26] Zákon č. 254/2004 Sb., ze dne 13.4.2004, o omezení plateb v hotovosti a o změně zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ZDP Zákon o dani z příjmů

DP Daň z příjmů

ZDPH Zákon o dani z přidané hodnoty

DPH Daň z přidané hodnoty

ZDSL Zákon o dani silniční

DSL Daň silniční

EU Evropská unie

JČS Jiný členský stát

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1 Tabulka vývoje daňových příjmů Finančního úřadu v Otrokovicích.....	43
Graf 2 Srovnání daňových odpisů rovnoměrných, zvýšených a zrychlených.....	47

SEZNAM TABULEK

Tab. 1 Roční sazba silniční daně pro osobní automobily	36
Tab. 2 Výpočet rovnoměrných daňových odpisů automobilu v Kč	45
Tab. 3 Výpočet rovnoměrných daňových odpisů automobilu při zvýšeném odpisu.....	45
Tab. 4 Výpočet zrychlených daňových odpisů automobilu v Kč	45
Tab. 5 Výpočet účetních odpisů automobilu v Kč.....	46
Tab. 6 Úprava hospodářského výsledku v jednotlivých letech	48
Tab. 7 Úprava hospodářského výsledku v jednotlivých letech	48
Tab. 8 Úprava hospodářského výsledku v jednotlivých letech	48
Tab. 9 Výpočet účetních odpisů automobilu po jeho technickém zhodnocení v Kč.....	52
Tab. 10 Srovnání využití automobilu pro ekonomickou činnost v plném a částečném	66
Tab. 11 Uvedení předmětného automobilu do příznání k DSL za rok 2011	72
Tab. 12 Návrh evidence zapůjčení automobilu zaměstnancům pro soukromé účely	90

