

Univerzita Pardubice

Fakulta ekonomicko-správní

Automobil v podnikání

Bakalářská práce

2021

Jitka Vincencová

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2020/2021

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Jitka Vincencová**
Osobní číslo: **E18457**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Ekonomika a provoz podniku**
Téma práce: **Automobil v podnikání**
Zadávací katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

Zásady pro vypracování

Cílem práce bude analýza daňových variant využívání automobilu v rámci podnikání.

Osnova:

- Základní právní předpisy a pojmy.
- Daňové aspekty provozování automobilu.
- Aplikace problematiky na konkrétních příkladech.
- Formulace závěrů a doporučení.

-
Rozsah pracovní zprávy: cca 35 stran
Rozsah grafických prací:
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

MACHÁČEK, I. Optimalizace daně z příjmů fyzických osob – Postupy, jak platit co nejnižší daň. Olomouc: Anag, 2019. ISBN: 978-80-7554-195-6.
MARKOVÁ, H. Daňové zákony 2020: úplná znění platná k 1.1.2020. Praha: Grada, 2020. ISBN 978-80-271-1333-0.
PIKAL, V. Automobil (nejen) v podnikání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-705-8.
PILÁTOVÁ, J. a kolektiv. Daňová evidence, komplexní řešení problematiky daňové evidence pro OSVČ. Olomouc: ANAG, 2019. ISBN 978-80-7554-222-9.
PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK, M. Hmotný a nehmotný majetek v praxi. Olomouc: Anag, 2019. ISBN: 978-80-7554-219-9.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. František Sejkora, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: **1. září 2020**
Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2021**

prof. Ing. Jan Stejskal, Ph.D.
děkan

doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.
vedoucí ústavu

L.S.

Prohlašuji:

Práci s názvem Automobil v podnikání jsem vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 7/2019 Pravidla pro odevzdávání, zveřejňování a formální úpravu závěrečných prací, ve znění pozdějších dodatků, bude práce zveřejněna prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 24. 4. 2021

Jitka Vincencová v.r.

Poděkování

Ráda bych poděkovala Ing. Františku Sejkorovi, Ph.D. za odborné vedení mé bakalářské práce, za cenné rady a připomínky, které mi při zpracování poskytl. Dále bych chtěla poděkovat své rodině za podporu při psaní závěrečné práce, ale především v průběhu celého studia.

ANOTACE

Tato bakalářská práce popisuje nejdůležitější daňové aspekty využívání automobilu v podnikání. Zabývá se možnými situacemi pořízení, používání a vyřazení automobilu, se kterými se můžou podnikatelé nejčastěji setkat. Teoretická část seznamuje s platnými zákony a právními předpisy vztahujícími se k dané problematice. Praktická část aplikuje zjištěné poznatky na příkladu podnikající právnické osoby. Porovnává vliv skutečných a paušálních výdajů na dopravu na výši základu daně z příjmů.

KLÍČOVÁ SLOVA

automobil, podnikání, daň z příjmů, silniční daň, daň z přidané hodnoty, daňové odpisy, paušální výdaje na dopravu, automobil a zaměstnanci

TITLE

The Car in business

ANNOTATION

This bachelor thesis describes the most important tax aspects of car use in business. It deals with the most common possible situations of acquisition, use and disposal of the car. The theoretical part introduces the valid laws and regulations relating to the issue. The practical part applies the findings on an example of a legal entity. It compares the effect of real and flat-rate transport expenses on the amount of the income tax base.

KEYWORDS

car, business, income tax, road tax, value added tax, tax depreciation, flat-rate transport costs, car and employees

OBSAH

SEZNAM TABULEK	9
SEZNAM OBRÁZKŮ.....	9
SEZNAM ZKRATEK	10
ÚVOD.....	11
1. Vymezení a definice automobilu	12
1.1 Automobil z pohledu účetnictví a daní	12
2. Způsoby pořízení automobilu	16
2.1 Koupě automobilu.....	16
2.2 Finanční leasing automobilu	17
2.3 Operativní leasing automobilu	19
2.4 Bezúplatné nabytí automobilu	20
3. Náklady související s provozem automobilu	22
3.1 Daňové odpisy.....	23
3.2 Paušální výdaje na dopravu.....	26
3.3 Silniční daň	27
3.4 Automobil a zaměstnanci.....	29
4. Způsoby vyřazení automobilu.....	33
4.1 Likvidace automobilu	34
4.2 Prodej automobilu	34
4.3 Vyřazení automobilu v důsledku škody.....	34
4.4 Darování nebo vklad automobilu.....	35
4.5 Převod do soukromého užívání.....	35
5. Porovnání skutečných a paušálních výdajů na dopravu.....	36
5.1 Stručná charakteristika společnosti.....	36
5.2 Vozový park společnosti.....	36
5.3 Pořízení automobilu koupí	37

5.4	Pořízení automobilu na úvěr	38
5.5	Pořízení automobilu na operativní leasing.....	42
5.6	Výpočet silniční daně.....	43
5.7	Hospodářský výsledek a základ daně.....	46
5.8	Vyhodnocení skutečných a paušálních výdajů na dopravu	50
	ZÁVĚR	53
	POUŽITÉ ZDROJE	54

SEZNAM TABULEK

Tab. 1 Roční odpisová sazba hmotného majetku při rovnoměrném odpisování (Vlastní zpracování dle § 31 ZDP) [6]	24
Tab. 2 Koeficient pro zrychlené odpisování (Vlastní zpracování dle § 32 ZDP) [6].....	24
Tab. 3 Sazby daně silniční u osobních automobilů (vlastní zpracování dle § 6 ZDSIL) [11].	28
Tab. 4 Stávající vozový park „Společnosti“ (vlastní zpracování)	37
Tab. 5 Náklady na provoz – Peugeot Boxer (vlastní zpracování)	38
Tab. 6 Náklady na provoz – VW Touareg (vlastní zpracování).....	39
Tab. 7 Stav tachometru – VW Touareg (vlastní zpracování)	39
Tab. 8 Výpočet měsíční odměny jednatele (vlastní zpracování)	42
Tab. 9 Splátkový kalendář ŠkoFIN s.r.o. (Zdroj: interní materiál „Společnosti“-upraveno) ..	43
Tab. 10 Náklady na provoz – Škoda octavia (vlastní zpracování)	43
Tab. 11 Provozované automobily a roční sazba silniční daně (vlastní zpracování).....	44
Tab. 12 Výpočet silniční daně za rok 2020 (vlastní zpracování).....	44
Tab. 13 Výkaz zisku a ztráty za rok 2020 (Zdroj: interní materiál „Společnosti“-upraveno) .	47
Tab. 14 Souhrn nákladů na automobily (vlastní zpracování)	48
Tab. 15 Souhrn nákladů (vlastní zpracování)	49
Tab. 16 Náklady neuznávané za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů (vlastní zpracování).....	50
Tab. 17 Náklady neuznávané za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů (vlastní zpracování).....	51

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1 Karta dlouhodobého majetku (vlastní zpracování).....	38
Obr. 2 Doklad o použití (vlastní zpracování)	40
Obr. 3 Karta dlouhodobého majetku (vlastní zpracování).....	41
Obr. 4 Výplatní páska (vlastní zpracování)	42
Obr. 5 Vzor vyplnění daňového přiznání k silniční dani (Zdroj: interní materiál „Společnosti“-upraveno)	45
Obr. 6 Vzor vyplnění Přílohy k přiznání k dani silniční (Zdroj: interní materiál „Společnosti“-upraveno)	46

SEZNAM ZKRATEK

ad.	a další
apod.	a podobně
DPH	daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
GFŘG	Generální finanční ředitelství
Kč	korun českých
Km	kilometr
mil.	milion
MPSV	Ministerstvo práce a sociálních věcí
např.	například
obr.	obrázek
odst.	odstavec
ost.	ostatní
OSVČ	osoba samostatně výdělečně činná
PHM	pohonné hmoty
písm.	písmeno
resp.	respektive
Sb.	sbírka
soukr.	soukromé
s.r.o.	společnost s ručením omezeným
tab.	tabulka
tis.	tisíc
tj.	to je
tzn.	to znamená
tzv.	tak zvané
ZDP	zákon o daních z příjmů
ZDPH	zákon o dani z přidané hodnoty
ZDSIL	zákon o dani silniční
ZoÚ	zákon o účetnictví
ZP	zákoník práce

ÚVOD

Automobil je v dnešní době neodmyslitelnou součástí běžného života většiny lidí. Využíváme jej ke každodenním i příležitostným činnostem – cesty do zaměstnání, na nákupy, na dovolenou či výlet, k rozvozu zboží, pro cesty na pracovní schůzky apod.

Téma „Automobil v podnikání“ jsem si vybrala, protože pracuji ve firmě, která zpracovává účetnictví a daňovou evidenci právnickým i fyzickým osobám a problematikou automobilu v podnikání se zabývám u všech klientů. Troufnu si říci, že každá podnikající osoba využívá alespoň jedno motorové vozidlo. Rozsáhlost vozového parku jednotlivých podnikatelů se liší většinou podle předmětu činnosti a počtu zaměstnanců. S tím souvisí i skutečnost, zda se podnikající osoba spokojí s osobním automobilem nebo si musí pořídit automobil nákladní.

Podnikání samo o sobě s sebou přináší nutnost znalosti a orientace v právních předpisech a jinak tomu není ani v případě problematiky automobilu v podnikání, která je ovlivněna nejen zákonem o daních z příjmů, ale i zákonem o účetnictví, dani z přidané hodnoty, dani silniční, zákoníkem práce i zákonem o podmínkách provozu na pozemních komunikacích a dalšími.

Cílem práce je popsat daňové aspekty spojené s využitím automobilu v podnikání. Práce je rozdělena na dvě základní části, a to teoretickou a praktickou. V teoretické části jsou popsány tři životní fáze automobilu-od jeho pořízení, přes používání až po jeho vyřazení. Samostatnou kapitolou v teoretické části je i popis souvislostí zaměstnavatel, zaměstnanec a automobil. Tedy situace, kdy zaměstnanec použije soukromé vozidlo ke služebním účelům nebo naopak, kdy zaměstnavatel poskytne služební vozidlo i k soukromým účelům.

V praktické části jsou získané poznatky z teoretické části aplikovány na konkrétním příkladu právnické osoby. Informace jsou čerpány přímo ze zdrojů obchodní společnosti. V souvislém příkladu jsou popsány tři způsoby pořízení automobilu, způsob výpočtu daňových odpisů a silniční dně. Následně je provedena komparace dvou způsobů uplatnění nákladů na dopravu – skutečných a paušálních a jejich vliv na daňový základ.

Praktická část je zaměřena pouze na podnikatele, kteří vedou účetnictví. Problematika automobilu v podnikání u fyzických osob je popsána pouze v teoretické části.

Celá práce vychází z právního stavu věcí platného k 1.1.2021.

1. Vymezení a definice automobilu

Automobil, zkráceně auto je dvoustopé silniční motorové vozidlo, které má přidělenou registrační značku a je evidováno v Registru silničních vozidel, jehož správcem je Ministerstvo dopravy, které jej spravuje prostřednictvím obcí s rozšířenou působností. U každého vozidla se evidují jejich vlastníci a provozovatelé.

Automobil slouží zejména k ulehčení podnikatelské činnosti, ale mnohdy také jako nástroj daňové optimalizace. Stal se jednou z nejrozšířenějších položek obchodního majetku podnikatelů a obchodních korporací, který slouží k dosahování zdanitelných příjmů. Daňový subjekt může pro své podnikání využívat firemní vozidlo nebo soukromé vozidlo své či svých zaměstnanců.

Osobní automobil je v ustanovení § 4 odst. 4 písm. f) ZDPH definován jako „*dopravní prostředek, který má v technickém osvědčení nebo technickém průkazu zapsanou kategorii M1 nebo MIG; pokud zápis kategorie chybí, vymezuje se tato kategorie zvláštním právním předpisem*“ [1]. Tímto nás ZDPH odkazuje na Zákon o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích č. 56/2001 Sb. [2], respektive na přílohu č. 2 Vyhlášky Ministerstva dopravy č. 235/2017 Sb., ve které jsou vymezena motorová vozidla kategorie M1 jako motorová vozidla „*konstruovaná a vyrobená především pro dopravu osob a jejich zavazadel s nejvýše osmi místy k sezení kromě místa k sezení řidiče, přičemž vozidla kategorie M1 nesmí mít prostor pro stojící cestující*“ [3]. Doplnkovým písmenem G, tedy kategorie M1G, jsou označovány „*terénní vozidla, která mají zvláštní technické vlastnosti umožňující jeho použití mimo běžné vozovky*“ [3].

Zákon o DPH v § 4 odst. 4 písm. a) dále říká, že „*dopravním prostředkem se rozumí vozidlo, které je určeno k přepravě osob nebo zboží z jednoho místa na jiné a které je obvykle konstruované pro použití k přepravě*“ [1].

1.1 Automobil z pohledu účetnictví a daní

Způsob uplatňování výdajů (nákladů) na pořízení a provoz automobilu je důležité rozlišovat podle skupiny poplatníků. Povinnost vést účetnictví totiž nemají všechny subjekty. Podmínky pro vedení účetnictví upravuje Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. V § 1 odst.2 ZoÚ se dočteme, které osoby jsou účetními jednotkami a mají tedy povinnost vést účetnictví [4]:

- a) *„právnícké osoby, které mají sídlo na území České republiky,*
- b) *zahraniční právnícké osoby a jednotky, pokud na území České republiky podnikají,*
- c) *organizační složky státu,*
- d) *fyzické osoby, kterou jsou zapsány v obchodním rejstříku,*

- e) *ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně plnění osvobozených od této daně, jen nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,*
- f) *ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,*
- g) *ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou společníky sdruženými ve společnosti, pokud alespoň jeden ze společníků sdružených v této společnosti je osobou uvedenou v písmenech a) až f).“*

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že účetnictví musí vést právnická osoba, tj. obchodní korporace a fyzická osoba jen v případě, že je zapsaná v obchodním rejstříku, nebo její obrat překročil stanovený limit 25 mil. Kč, nebo jí to ukládá zvláštní právní předpis, případně se dobrovolně rozhodne účetnictví vést. Účetní jednotky účtují o veškerých nákladech a výnosech bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí [4].

Fyzické osoby, které nesplní výše uvedené podmínky pro vedení účetnictví se řídí § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu [6], vedou daňovou evidenci, která obsahuje údaje o příjmech a výdajích, majetku a závazcích. Výdaje jsou na rozdíl od nákladů, které evidují účetní jednotky, skutečným tokem peněžních prostředků.

Poplatníci nemusí uplatňovat skutečné výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a místo toho mohou uplatnit výdaje procentem z příjmu neboli paušální výdaje dle § 7, odst.7 ZDP [6]. Takoví poplatníci musí povinně vést pouze evidenci příjmů a pohledávek. V paušální částce jsou zahrnuty veškeré výdaje.

Na automobil nahlížíme jako na samostatnou movitou věc. Z pohledu účetnictví je považován za dlouhodobý hmotný majetek, pokud je jeho doba životnosti delší než jeden rok a jeho ocenění překračuje limit stanovený účetní jednotkou. V případě, že nejsou naplněny obě podmínky, jedná se o drobný hmotný majetek, o kterém účtujeme jako o zásobách.

Z pohledu daně z příjmu je automobil považován za hmotný majetek, jestliže jeho vstupní cena je vyšší než 80 tis. Kč a jeho provozně-technické funkce delší než jeden rok. V takovém případě se hodnota pořízeného automobilu promítá do daňových nákladů postupně formou daňových odpisů. Pokud nejsou splněny obě tyto podmínky lze pořizovací cenu zahrnout přímo do daňově uznatelných výdajů (nákladů).

Stanovení vstupní ceny, ze které se odpisy počítají, se liší podle způsobu pořízení majetku a je nejdůležitějším činitelem pro správné uplatňování odpisů. Co se rozumí vstupní cenou majetku je definováno v § 29 ZDP [6]:

- pořizovací cena – u majetku nabytého úplatně,
- vlastní náklady – u majetku pořízeného ve vlastní režii,
- reprodukční pořizovací cena – u majetku nabytého bezúplatně,
- hodnota technického zhodnocení – u majetku, který není zařazen do hmotného majetku.

Pořizovací cena je dle zákona o účetnictví vymezena jako „*cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související*“ [4]. Cena pořízení je cena, za kterou jsme majetek skutečně pořídili (sjednaná cena s dodavatelem) a náklady související s jeho pořízením nazýváme vedlejšími pořizovacími náklady, kam patří např. poplatky za registraci vozidla, zprostředkovatelské služby, doprava, clo, pojištění apod. Pořizovací cena může být navýšena i o technické zhodnocení.

U majetku vytvořeného vlastní činností jsou vstupní cenou **vlastní náklady**, které Prudký a Lošťák definují jako „*přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé (režijní) náklady, které se vztahují k výrobě (výrobní režie) nebo k jiné činnosti (správní režie)*“ [5 s. 69]. S oceněním ve výši vlastních nákladů u automobilů se můžeme setkat zejména v případě jejich výrobců.

V situacích, kdy je majetek nabyt bezúplatně se používá **reprodukční pořizovací cena**, tj. cena za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje a v takovém stavu, ve kterém se zrovna nachází. Bezúplatným nabytím rozumíme darování, vložení do majetku firmy, nebo např. nově nalezený majetek při inventarizaci.

V praxi může nastat i situace, kdy je provedeno technické zhodnocení v částce vyšší než 80 tis. Kč za rok (limit stanovený ZDP) na majetku, který nesplňuje podmínky pro zařazení do hmotného majetku a jehož účetní odpisy lze zahrnut do daňových nákladů. I na tuto situaci ZDP pamatuje a definuje vstupní cenu jako součet **hodnoty** provedeného **technického zhodnocení** a pořizovací, resp. zůstatkové ceny tohoto majetku. Je však nutné dodržovat pravidlo, které říká, že odpisy lze uplatnit pouze do výše skutečných vynaložených prostředků, tedy do výše vstupní ceny snížené o dosud uplatněné účetní odpisy.

Technickým zhodnocením se dle ZDP § 33 rozumí: „*výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu 80 000 Kč. Technických zhodnocením jsou i uvedené výdaje*

nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb).“ [6]. Jestliže je daňovým subjektem provedeno technické zhodnocení v prvním roce odpisování, stává se pro účely daňových odpisů součástí vstupní ceny majetku. Pokud jej daňový subjekt realizuje v dalších letech, zvyšuje vstupní cenu majetku v případě rovnoměrného odpisování nebo zůstatkovou cenu u majetku odpisovaného zrychleně.

Daň z přidané hodnoty je součástí vstupní ceny vozidla u neplátců DPH a u plátců DPH jen v případě, že nárok na odpočet DPH na vstupu nelze uplatnit nebo ho poplatník neuplatní. Do vstupní ceny vozidla se nezahrnuje silniční daň.

2. Způsoby pořízení automobilu

Pořízení chápeme jako získání vlastnických nebo užívacích práv k automobilu. Způsobů pořízení automobilu, který je určen pro podnikání, existuje celá řada a každý způsob má trochu odlišný daňový a účetní režim podle typu nabytých práv.

Většina firem se z pohledu optimalizace daní snaží co nejrychleji promítnout pořizovací cenu do daňových výdajů (nákladů).

Mezi základní způsoby pořízení patří:

- koupě vozidla,
- finanční leasing,
- operativní pronájem (leasing),
- vklad, darování.

2.1 Koupě automobilu

Nejčastější způsob pořízení automobilu je jeho nákup z vlastních nebo z cizích zdrojů. Výhodou nákupu z vlastních zdrojů je, že pořizovatel neplatí žádné úroky a stává se hned vlastníkem automobilu, což usnadňuje další nakládání s ním (technické zhodnocení, prodej ad.). Firma však musí disponovat větší sumou peněz, protože uhradí hned na začátku celou kupní cenu, kterou ale do daňových výdajů (nákladů) promítne postupně prostřednictvím odpisů.

Z cizích zdrojů je automobil nejčastěji pořizován na bankovní úvěr, za který bude firma platit úroky, které jsou do doby zařazení do užívání součástí pořizovací ceny a po zařazení do užívání jsou daňově uznatelným výdajem (nákladem). I v tomto případě se pořizovatel stává vlastníkem automobilu stejně jako v případě nákupu z vlastních zdrojů.

Důležitým okamžikem je zařazení do užívání, kdy je automobil oceněn pořizovací cenou, která (jak již bylo uvedeno dříve) se skládá z kupní ceny a vedlejších pořizovacích výdajů, protože od tohoto okamžiku může poplatník automobil začít odpisovat.

Z pohledu DPH je nákup automobilu dodáním zboží dle § 13 ZDPH [1] se základní sazbou 21 %. Plátce DPH si může ke dni uskutečnění zdanitelného plnění uplatnit nárok na odpočet v rámci svého daňového přiznání. Nárok na odpočet může uplatnit v plné výši, pokud použije automobil pouze ke svým ekonomickým činnostem. V případě, že je automobil využíván i k činnostem nesouvisejícím s ekonomickou činností (např. k soukromým účelům) lze uplatnit nárok jen v poměrné výši dle § 75 ZDPH, tj. dle podílu použití k ekonomickým činnostem a k činnostem nesouvisejícím s podnikáním. V okamžiku zařazení do užívání plátce zřejmě

nedokáže stanovit poměrný koeficient podle skutečného podílu použití, proto stanoví kvalifikovaný odhad. Po skončení kalendářního roku, zhodnotí skutečný podíl použití automobilu pro své ekonomické činnosti a porovná jej se stanoveným odhadem. Pokud se poměrný koeficient vypočítaný podle skutečnosti a koeficient stanovený odhadem liší o více než 10 %, výši uplatněného odpočtu daně plátce musí, resp. může opravit. Mohou nastat dvě situace:

1. Vypočtená částka opravy je kladná (tzn., že uplatněný odpočet daně byl nižší) – plátce je oprávněn (může) výši uplatněného odpočtu opravit.
2. Vypočtená částka opravy je záporná (tzn., že uplatněný odpočet daně byl vyšší) – plátce je povinen výši uplatněného odpočtu opravit.

Opravu plátce provede ve svém daňovém přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku.

Druhou variantou, kdy nelze uplatnit plný nárok na odpočet, je situace, kdy plátce DPH použije automobil v rámci svých ekonomických činností jak pro plnění s nárokem na odpočet daně, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet DPH. Jsou to situace, kdy daňový subjekt například poskytuje služby (s nárokem na odpočet DPH) a také pronajímá bytové prostory (bez nároku na odpočet DPH) a automobil používá souběžně k oběma těmto činnostem. V takovém případě se provádí krácení tzv. krátcím koeficientem stanoveným dle § 76 ZDPH [1] dle rozsahu použití pro jednotlivé činnosti. V prvním roce plátce určí krátcím koeficient kvalifikovaným odhadem. Na konci tohoto roku vypočítá vypořádací koeficient ze skutečného poměru zdanitelných a osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně a o případný rozdíl upraví nárok na odpočet v přiznání za poslední zdaňovací období. Tento vypořádací koeficient je zároveň zálohovým koeficientem pro následující rok.

Plátce DPH, který využívá automobil pouze pro osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně, nemá nárok na žádný odpočet při pořízení automobilu. Daň z přidané hodnoty je v tomto případě součástí pořizovací ceny, stejně jako v případě neplátce DPH.

2.2 Finanční leasing automobilu

Jedná se o způsob pořízení automobilu prostřednictvím cizího kapitálu. Jinými slovy jde o přenechání hmotného majetku k užití uživateli za úplatu. Leasingová společnost zůstává po celou dobu trvání užívání vlastníkem automobilu a firma (uživatel) se stává provozovatelem. Informace o vlastníkovi a provozovateli jsou zaevidovány do technického průkazu vozidla. S vlastnictvím souvisí i oprávnění majetek odpisovat. Odpisovatelem je tedy leasingová

společnost, neboť ona má vlastnické právo. Výdaje spojené s provozem a údržbou hradí uživatel a jsou daňově uznatelným výdajem (nákladem) dle § 24 odst. 2 písm. k bod 4 ZDP [6]. Nevýhodou finančního leasingu je nutnost souhlasu vlastníka s případnými úpravami či technickým zhodnocením na automobilu.

Z pohledu zákona o daních z příjmů § 21d [6] je přenechání majetku k užívání považováno za finanční leasing, pokud splňuje následující podmínky:

- Při vzniku smlouvy je ujednáno, že po uplynutí sjednané doby převede vlastník (leasingová společnost) vlastnické právo k automobilu na uživatele za sjednanou kupní cenu nebo bezúplatně.
- Kupní cena v době převodu vlastnictví nesmí být vyšší než zůstatková cena při rovnoměrném odpisování, vypočtená ze vstupní ceny evidované u vlastníka. Toto pravidlo se neuplatní, pokud by byl majetek již 100 % odepsán.
- Minimální doba finančního leasingu automobilu je 54 měsíců od převzetí vozidla uživatelem.
- Ve smlouvě je ujednáno, že po dobu trvání finančního leasingu budou na uživatele převedeny užívací práva, povinnosti spojené s péčí o automobil a rizika spojená s jeho užíváním.

Podstatou finančního leasingu je placení pravidelných splátek, které se skládají z „nájemného“ za užití a z poměrné části pořizovací ceny automobilu. Ve většině případů je sjednána první splátka výrazně vyšší než zbývající splátky, které jsou pak většinou již rovnoměrné. Tato první splátka je označována jako akontace, nebo jako nultá či první zvýšená splátka. Proto může být po skončení finančního leasingu automobil prodán (převeden) za velmi nízkou cenu.

Daňový subjekt může do daňově uznatelných výdajů (nákladů) zahrnout za jednotlivá účetní období, kdy trvá leasingová smlouva, pouze poměrnou část celkové sjednané ceny. Musí dodržet akruální princip vycházející ze zákona o účetnictví, tzn., že musí provést výpočet časového rozlišení nákladů neboli rovnoměrně zatížit náklady po celou dobu užívání. Základem pro tento výpočet je stanovení poměru celkové leasingové ceny, kterou tvoří akontace, splátky a odkupní cena a celkové doby užívání. Výpočet se provádí s přesností na měsíce dle Pokynu GFŘ D-22 k § 24 odst.2 ZDP bod 4 [7].

U poplatníka, který vede daňovou evidenci je úplata za finanční leasing považována dle § 24 odst. 2 písm. h, bod 2. ZDP za výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení

zdanitelných příjmů „jen v poměrné výši připadající ze sjednané doby na příslušné zdaňovací období“ [6].

Další podmínkou uznatelnosti úplaty u finančního leasingu do daňových výdajů (nákladů) je zahrnutí leasovaného majetku po ukončení finančního leasingu do obchodního majetku poplatníka - fyzické i právnické osoby.

Odkupní cena předmětu leasingu a výdaje s tím související jsou také daňově uznatelným výdajem (nákladem) dle § 24 odst. 2 písm. z) ZDP [6] za předpokladu, že jejich úhrn nepřesáhne hodnotu 80 tis. Kč, tedy limit pro hmotný majetek. V opačném případě jsou daňově uznatelným výdajem (nákladem) až odpisy tohoto majetku. Ocenění vozidla vychází z pořizovací ceny včetně vedlejších pořizovacích nákladů.

S účinností od 1.1.2020, kdy byl novelizován § 13 odst.3 písm. c) ZDPH, považujeme finanční leasing, resp. „*přenechání zboží k užití na základě smlouvy, pokud je ujednáno a ke dni uzavření této smlouvy je zřejmé, že vlastnické právo k užívanému zboží bude za obvyklých okolností převedeno na jeho uživatele*“ [1, 8] pro účely zákona o DPH za dodání zboží. Leasingová společnost vystaví daňový doklad, kde základem DPH je celkový objem splátek. Uživateli – plátcí DPH tím vzniká nárok na odpočet DPH opět z celkového objemu splátek hned na začátku smluvního vztahu. V případě neplátce DPH je DPH součástí daňově uznatelných výdajů (nákladů).

2.3 Operativní leasing automobilu

Tento způsob pořízení automobilu je často označován jako krátkodobý pronájem. Je to smluvní vztah mezi leasingovým pronajímatelem a leasingovým nájemcem. Doba pronájmu bývá většinou kratší, než je životnost pronajímaného majetku. Po celou dobu trvání smluvního vztahu je pronajímaný majetek (automobil) ve vlastnictví leasingové společnosti, která ho také jako vlastník může odpisovat. Ve většině případů zůstává automobil i po uplynutí sjednané doby ve vlastnictví pronajímatele, může však nastat i situace, že si nájemce automobil odkoupí. Charakteristickým rysem operativního leasingu je převzetí rizik spojených s vlastnictvím a provozováním automobilu leasingovou společností. Nájemce má právo užívání věci a zavazuje se hradit pravidelné splátky, ve kterých je zahrnuto opotřebení vozidla, povinné ručení, havarijní pojištění a náklady leasingové společnosti spojené s vlastnictvím a provozováním předmětu leasingu. Náklady na pohonné hmoty hradí nájemce a jsou pro něho daňově účinné, pokud je vozidlo využíváno k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Daňový subjekt musí, stejně jako u finančního leasingu, provést časové rozlišení nájemného, aby bylo daňově uznatelným nákladem dle § 24 odst.2 písm. h) bodu 1. ZDP [6].

Základem pro výpočet je uzavřená leasingová (nájemní) smlouva, ve které je uvedena výše nájemného a sjednaná doba. Ve většině případů jsou splátky ujednány rovnoměrně, takže se časové rozlišení provádět nemusí.

Nastane-li situace, kdy nájemce po ukončení nájemního vztahu pronajatý automobil odkoupí, je nutné, aby věnoval pozornost dvěma základním podmínkám:

- automobil musí zařadit do obchodního majetku,
- kupní cena nesmí být nižší než zůstatková cena při rovnoměrném odpisování za dobu nájmu.

Pokud by nebyly tyto podmínky splněny, byly by všechny splátky nájemného zpětně daňově neuznatelnými výdaji (náklady) a musel by být o ně jednorázově navýšen základ daně. Zákon o daních z příjmu v § 29 odst. 1 písm. a) [6] umožňuje o toto nedaňové nájemné navýšit vstupní cenu odkoupeného majetku.

Jestliže vstupní cena odkoupeného majetku nepřesáhne hodnotu 80 tis. Kč, je tento výdaj daňově uznatelným. Pokud vstupní cena tento limit překročí jsou daňově uznatelným výdajem (nákladem) odpisy takového majetku. Vstupní cena vozidla vychází z pořizovací ceny včetně vedlejších pořizovacích nákladů.

Operativní leasing je z pohledu daně z přidaného hodnoty poskytnutím služby dle § 14 odst.1 písm. b) [1]. Každá splátka nájemného automobilu je tedy samostatným zdanitelným plněním v základní sazbě DPH. Nájemce – plátce DPH si tak může nárokovat odpočet DPH z každé splátky na základě daňového dokladu vystaveného pronajímatelem, případně na základě splátkového kalendáře dle § 31 ZDPH [1]. U neplátců DPH je tato daň daňový výdajem (nákladem).

2.4 Bezúplatné nabytí automobilu

Darování či vklad je způsob pořízení automobilu, bez nutnosti vynaložení peněžních prostředků, tedy bezúplatné nabytí.

Příjetí automobilu jako daru je dle zákona o daních z příjmů chápáno jako bezúplatný příjem. Darovaný automobil, bude s největší pravděpodobností využíván v souvislosti s výkonem samostatné výdělečné činnosti, proto se na tento příjem nevztahuje osvobození a je nutné ho zdanit u fyzických osob 15 % daní z příjmů a u právnických osob 19 % daní z příjmů. Fyzická i právnická osoba může získat automobil také zděděním. U dědictví je příjem osvobozený bez výjimky, a to u fyzických osob podle § 4a a u právnických osob podle § 19, odst.1 ZDP [6].

U zděděného automobilu, který byl zahrnut v obchodním majetku zůstavitele, pokračuje dědic v započatém odpisování, za předpokladu, že zděděný majetek zahrne do svého obchodního majetku. Odpisuje ho ze vstupní ceny, ze které odpisoval původní odpisovatel-zůstavitel. Pokud zděděný automobil nebyl zahrnutý v obchodním majetku zůstavitele, může ho dědic zahrnout do svého obchodního majetku a začít odpisovat ze vstupní ceny, která je zákonem definována jako reprodukční pořizovací cena a stanovuje se dle zákona o oceňování majetku. Stejný postup se použije i při stanovení vstupní ceny pro odpisování u majetku nabytého darováním.

Jak již bylo zmíněno, reprodukční pořizovací cena je „*cena za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje*“ [4]. Stanovení této ceny bývá pro poplatníka obtížné, proto „*je nejlépe nechat si reprodukční pořizovací cenu zjistit soudním znalcem, který ji stanoví nejobjektivněji*“ [5, s.70].

Další možností pořízení automobilu je vklad do obchodního majetku fyzické osoby, respektive vklad do vlastního kapitálu právnické osoby. Obchodní korporace, která nabyde automobil na základě nepeněžitého vkladu musí při stanovování vstupní ceny pro odpisování postupovat dle ZDP, kdy mohou nastat tyto situace:

- Vkladatel (fyzická osoba), který neměl automobil zahrnutý ve svém obchodním majetku, je vstupní cenou:
 - cena pořizovací, pokud doba mezi pořízením automobilu a vložením do obchodní společnosti je kratší než 5 let,
 - reprodukční pořizovací cena k datu vložení, jedná-li se o vozidlo vkládané po 5 letech od jeho pořízení.
- Vkladatel (fyzická nebo právnická osoba), který měl vkládaný automobil zahrnut v obchodním majetku:
 - vstupní cenu převezme od vkladatele a pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem dle § 30, odst.10 ZDP [6].

Darování nebo vklad vozidla je dle zákona o dani z přidané hodnoty dodáním zboží, pokud je dárce nebo vkladatel plátcem DPH a při pořízení takového vozidla uplatnil odpočet daně. Základem daně je cena obvyklá, tj. cena, za kterou by bylo možné automobil pořídit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Ke stanovení této ceny může sloužit cena srovnatelného vozidla v bazaru, nebo cena na základě znaleckého posudku.

3. Náklady související s provozem automobilu

S provozem automobilu souvisejí další nezbytné výdaje, které je nutné posoudit z důvodu daňové uznatelnosti. V následujícím textu se budu zabývat výdaji (náklady), které vznikají při používání vozidel zahrnutých do obchodního majetku, nebo které jsou používány na základě nájemní smlouvy. Základními podmínkami jejich daňové uznatelnosti je:

- prokazatelnost, že vznikly,
- vznikly v souvislosti s dosahováním, zajišťováním a udržováním zdanitelných příjmů,
- nejsou vyloučeny z daňově uznatelných výdajů (nákladů) zákonem o daních z příjmů,
- v případě účetní jednotky je dodržen princip věcné a časové souvislosti,
- v případě daňové evidence jsou zachyceny v souladu s platnými předpisy.

Nejčastěji se vyskytujícími výdaji (náklady) v souvislosti s používáním tzv. firemního automobilu jsou:

- spotřeba pohonných hmot a dalších kapalin nutných pro provoz,
- parkovné, dálniční známky,
- výdaje na opravy a údržbu,
- pojistné,
- silniční daň,
- případně paušální výdaje na dopravu.

K prokázání skutečnosti, že náklady vznikly, slouží např. doklady o nákupu, z titulu pojistného to jsou pojistné smlouvy, případně daňová uznatelnost vzniká povinností ze zákona či jiného právního předpisu (např. silniční daň).

Důkazním prostředkem pro vznik výdajů (nákladů) v souvislosti s dosažením zdanitelných příjmů slouží dle pokynu GFŘ D-22 [7] evidence jízd neboli kniha jízd. Kniha jízd musí minimálně obsahovat tyto údaje: datum jízdy, cíl jízdy, účel jízdy, ujeté kilometry. Dále vede poplatník údaje o typu vozidla, registrační značce, stavu ujetých km k počátku a ke konci zdaňovacího období. Do knihy jízd se zaznamenávají veškeré cesty automobilem, soukromé i služební.

Poplatníci vedoucí podvojně účetnictví musí respektovat časovou a věcnou souvislost, proto u nákladů typu pojistné, silniční daň, dálniční známka apod., musí sledovat, zda časově souvisejí s obdobím, ve kterém vznikly.

Pokud je automobil využíván k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů jen z části, může poplatník uplatnit do daňově uznatelných výdajů (nákladů) pouze poměrnou část. Výjimkou je situace, kdy je firemní automobil využíván zaměstnancem jak pro služební, tak pro soukromé účely a je mu měsíčně přidaňováno 1 % vstupní ceny automobilu. Krácení se též nepoužije u výdajů na silniční daň, neboť povinnost hradit silniční daň vzniká pouze při užívání automobilu k podnikatelským účelům.

Jak již bylo řečeno, musíme u nákladů souvisejících s provozem automobilu věnovat velkou pozornost správnému posouzení daňové uznatelnosti.

Při používání automobilu i pro soukromé účely, dochází ke krácení nákladů a také k povinnosti snížit odpočet DPH. Pro výpočet snížení nároku na odpočet DPH slouží tzv. poměrný koeficient, který je upraven v § 75 ZDPH [1]. Jedná se o poměr mezi služebními a soukromými jízdami, případně kvalifikovaný odhad při pořízení automobilu. Daň z přidané hodnoty, která není z důvodu krácení nárokována, je daňově uznatelným výdajem (nákladem).

3.1 Daňové odpisy

Odpisováním se rozumí „zahrnování hodnoty majetku do nákladů (výdajů) na dosažení, zajištění a udržení příjmů prostřednictvím odpisů hmotného majetku“ [5, s. 88]. Záměrem daňových odpisů, na rozdíl od účetních odpisů, není věrné a poctivé zachycení opotřebení majetku, ale postupné promítnutí jeho hodnoty do daňových výdajů (nákladů). Součet uplatněných odpisů v jednotlivých letech nesmí přesáhnout hodnotu odpisovaného majetku a tvoří tak maximální možnou částku, kterou lze do výdajů (nákladů) zahrnout.

Aby mohl být automobil daňově odpisován musí splňovat tyto podmínky:

- je začleněn jako hmotný majetek se vstupní cenou vyšší 80 tis. Kč,
- je součástí obchodního majetku,
- je využíván k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Automobil je dle Přílohy č. 1 k ZDP zařazen do 2. odpisové skupiny, od čehož se odvíjí doba odpisování, která je v § 30 ZDP [6] stanovena na 5 let. Je to minimální doba, což znamená, že poplatník může automobil daňově odepisovat i delší dobu. Poplatník si dále musí zvolit způsob odpisování – rovnoměrný, nebo zrychlený.

Způsob **rovnoměrného odpisování** upravuje § 31 ZDP a už svým názvem napovídá, že půjde o výpočet rovnoměrných (stejných) částek ročních odpisů kromě prvního roku odpisování (Tab. 1).

Tab. 1 Roční odpisová sazba hmotného majetku při rovnoměrném odpisování (Vlastní zpracování dle § 31 ZDP) [6]

Odpisová skupina	V první roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
2	11	22,25	20

Odpis za zdaňovací období se vypočítá:

$$\text{odpis} = \text{vstupní cena} \times \frac{\text{odpisová sazba}}{100}$$

Poplatníci mohou na základě svého rozhodnutí použít i nižší sazby, vyjma poplatníků, kteří uplatňují paušální výdaje nebo používají automobil k zajištění zdanitelných příjmů jen zčásti a do daňových výdajů (nákladů) zahrnují jen poměrnou část odpisů.

Jestliže bylo provedeno technické zhodnocení na majetku provádí se výpočet ze zvýšené vstupní ceny a odpisové sazby pro zvýšenou vstupní cenu.

Způsob **zrychleného odpisování** upravuje § 32 ZDP a na rozdíl od rovnoměrného je výše ročního odpisu každý rok jiná. Na začátku se odepisují vyšší částky, v dalších letech jejich výše postupně klesá. Což je výhoda, pokud potřebujeme snížit daňový základ v začátku odpisování.

Tab. 2 Koeficient pro zrychlené odpisování (Vlastní zpracování dle § 32 ZDP) [6]

Odpisová skupina	V první roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
2	5	6	5

Výpočet zrychlených odpisů je o něco složitější, nepoužívají se sazby, ale koeficienty (Tab. 2).

$$\text{odpis v 1. roce} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{koeficient pro 1. rok odpisování}}$$

$$\text{odpis v dalších letech} = \frac{2 \times \text{zůstatková cena}}{\text{koeficient v dalších letech} - \text{počet let, kdy byl již odepisován}}$$

Po provedení technického zhodnocení na automobilu se roční odpis „v roce provedení technického zhodnocení a v následujících letech stanoví ze zvýšené zůstatkové ceny a koeficientu uvedeného ve třetím sloupci tabulky koeficientů pro zrychlené odpisování v § 32 zákona (učeného pro zvýšenou zůstatkovou cenu“ [5, s.100].

Celou hodnotu vypočítaného ročního odpisu může poplatník uplatnit pouze u automobilu, který je evidován v obchodním majetku ke konci zdaňovacího období. Odpis pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu uplatní:

- u automobilu, který vyřadí z evidence před koncem zdaňovacího období.
- v případě, že ukončí či přeruší činnost,
- u automobilu, u kterého má povinnost pokračovat v odpisování započatém původním vlastníkem.

V situaci, kdy poplatník automobil zařadí i vyřadí z obchodního majetku v jednom zdaňovacím období, nemá nárok ani na jednu polovinu odpisu. „V takovém případě však může do daňových výdajů (nákladů) zahrnout zůstatkovou cenu, což je vlastně celá vstupní cena“ [5, s.92].

Další situací, kdy nelze uplatnit celou hodnotu ročních odpisů, je využívání automobilu i pro osobní potřebu. V tomto případě může poplatník uplatnit pouze poměrnou část ročního odpisu podle toho, jakou část využívá k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Zmíněné krácení neplatí v případě poskytnutí automobilu i k soukromým účelům zaměstnanci, za předpokladu, že mu je ke mzdě připočítáváno 1 % vstupní ceny automobilu. Problematice přidání se podrobněji zabývám v kapitole 3.4 *Automobil a zaměstnanci*.

1. ledna 2021 nabyt účinnosti tzv. daňový balíček 2021, který zavádí možnost uplatnění mimořádných odpisů podle § 30a ZDP. U automobilu pořízeného od 1.1.2020 do 31.12.2021 může poplatník, který je jeho prvním odpisovatelem odepsat bez přerušení vstupní cenu za 24 měsíců. Přičemž za prvních 12 měsíců uplatní odpisy ve výši 60 % vstupní ceny a za dalších 12 měsíců uplatní 40 % vstupní ceny [9].

Uplatnění daňových odpisů není povinností, odpisování můžou poplatníci přerušit, tedy daňový odpis vůbec neuplatnit. Podmínkou je, že při dalším odpisování musí pokračovat způsobem, jako by odpisování nebylo přerušeno. Možnost přerušit daňových odpisů nemohou využít poplatníci uplatňující paušální výdaje dle § 7 ZDP [6].

3.2 Paušální výdaje na dopravu

Jestliže si chce poplatník zjednodušit administrativu spojenou s evidencí jízd a prokazováním výdajů na provoz automobilu, může využít možnosti, kterou nabízí zákon o daních z příjmů v § 24 odst. 2 písm. zt) [6] a sice uplatnit paušální výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem.

Do daňově uznatelných výdajů (nákladů) tak může zahrnout:

- částku ve výši 5 000 Kč na jedno vozidlo za každý celý kalendářní měsíc, ve kterém ho využíval k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a současně toto vozidlo nepřenechal k užívání jiné osobě,
- nebo částku ve výši 4 000 Kč (krácený paušální výdaj na 80 %) na jedno vozidlo za každý celý kalendářní měsíc, pokud toto vozidlo používal pouze zčásti k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Za přenechání k užívání jiné osobě se nepovažuje pracovní cesta spolupracující osoby nebo zaměstnance, který vozidlo nevyužívá i pro soukromé účely. Paušální výdaje na dopravu lze využít maximálně na tři vozidla zahrnutá nebo nezahrnutá do obchodního majetku nebo vozidla v nájmu. U ostatních vozidel musí poplatník uplatnit výdaje (náklady) v prokazatelné výši. V průběhu zdaňovacího období poplatník nemůže měnit způsob uplatnění výdajů na dopravu, může použít buď paušální, nebo skutečné.

U vozidla, u kterého poplatník uplatní paušální výdaj na dopravu, nelze za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů uznat tyto výdaje (náklady):

- spotřebované pohonné hmoty,
- parkovné na pracovní cestě.

Výdaje (náklady) na opravy a údržbu, daňové odpisy, pojistné, silniční daň a dálniční poplatky lze uplatnit jako daňově uznatelné současně s uplatněním paušálních výdajů na dopravu.

V případě vozidla, u kterého z titulu využívání i pro soukromé účely, je poplatník povinen použít krácený paušální výdaj na dopravu, je také povinen veškeré další výdaje (náklady) spojené s provozem zmíněného automobilu včetně odpisů krátit na 80 %.

Faktické využívání automobilu nemá vliv na výši paušální částky, která je konstantní, bez ohledu na počet skutečně ujetých kilometrů. Pro účely zákona o daních z příjmů tedy poplatník nemusí vést knihu jízd.

„Pokud však jde o plátce DPH, pak pro účely uplatnění nároku na odpočet DPH za nákup pohonných hmot musí i v případě uplatnění výdajového paušálu na dopravu poplatník prokázat tento odpočet podle zákona o DPH“ [10, s.208]. Poplatník musí tedy pro nárok na odpočet DPH prokázat, že byl automobil využíván k ekonomické činnosti a k tomu jako důkaz nejlépe slouží kniha jízd.

3.3 Silniční daň

Silniční daň je upravena zákonem č. 16/1993 Sb. o dani silniční (dále ZDSIL). Předmětem daně jsou dle § 2 ZDSIL *„silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla, která jsou registrována a provozována v České republice a jsou využívána v souvislosti s výdělečnou činností“* [11]. Poplatníkem je fyzická a právnická osoba, která je zapsaná v technickém průkazu vozidla jako provozovatel. Není vůbec důležité, zda je vozidlo zahrnuto v obchodním majetku či nikoli. V případě, že je automobil pořizován formou finančního leasingu, je v technickém průkazu jako vlastník zapsána leasingová společnost a jako provozovatel je zapsán leasingový nájemce. Povinnost hradit silniční daň je tedy na nájemci. Jinak tomu je ale u operativního leasingu, kde je ve většině případů, zapsán jako vlastník i provozovatel pronajímatel. Nájemce není v technickém průkazu nikde uveden a povinnost hradit silniční daň má tedy pronajímatel.

Poplatníkem silniční daně je též zaměstnavatel, který vyplácí svému zaměstnanci cestovní náhrady spojené s užitím soukromého vozidla pro služební účely, pokud nevznikla daňová povinnost již provozovateli, tedy zaměstnanci.

Předmětem silniční daně nejsou např. zemědělské a lesnické traktory nebo vozidla se zvláštní registrační značkou, což jsou například veteráni [10, 11]. Osvobozená jsou pak jednostopá vozidla (motocykly), vozidla zabezpečující osobní linkovou přepravu nebo vozidla na elektrický pohon. Naopak vždy jsou předmětem silniční daně nákladní vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny, bez ohledu na to, zda jsou využívána v souvislosti s ekonomickou činností.

Pro stanovení základu daně jsou klíčové údaje v technickém průkazu vozidla. U osobních automobilů to je zdvihový objem motoru, u ostatních vozidel je to počet náprav a nejvyšší povolená hmotnost na nápravu. Od těchto údajů jsou odvozeny roční sazby daně,

které se u ostatních vozidel pohybují v rozmezí 1 800 Kč – 33 100 Kč. Sazby daně u osobních automobilů uvádím v Tab. 3:

Tab. 3 Sazby daně silniční u osobních automobilů (vlastní zpracování dle § 6 ZDSIL) [11]

zdvihový objem motoru	roční sazba daně
do 800 cm ³	1 200 Kč
nad 800 cm ³ do 1250 cm ³	1 800 Kč
nad 1250 cm ³ do 1 500 cm ³	2 400 Kč
nad 1 500 cm ³ do 2 000 cm ³	3 000 Kč
nad 2 000 cm ³ do 3 000 cm ³	3 600 Kč
na 3 000cm ³	4 200 Kč

Zaměstnavatel má možnost volby mezi měsíční sazbou (tj. 1/12 roční sazby) nebo denní sazbou, která činí 25 Kč za každý den použití osobního automobilu, podle toho, co je pro něho výhodnější. Za zdaňovací období však může použít pouze jeden typ sazby.

U nových automobilů má poplatník po dobu 108 kalendářních měsíců od první registrace v ČR nebo v zahraničí možnost snížit sazbu daně:

- o 48 % po dobu 36 kalendářních měsíců od data první registrace v ČR nebo v zahraničí,
- o 40 % po dobu následujících 36 kalendářních měsíců,
- o 25 % po dobu dalších 36 kalendářních měsíců.

Při použití denní sazby nelze využít možnosti snížení sazby daně dle § 6, odst. 6) zákona o dani silniční [11]. U starších vozidel je poplatník naopak povinen sazbu daně navýšit o 25 %, a to u vozidel poprvé registrovaných do 31.12.1989.

„Vozidla dočasně vyřazená z registru silničních vozidel, tj. vozidla, jejichž registrační značka byla na určitou dobu odevzdána registračnímu místu, jsou vozidla dočasně vyřazená z provozu na pozemních komunikacích, která nesplňují podmínky § 2, odst.1 ZDSIL, a nejsou tedy předmětem daně silniční v kalendářním měsíci, ve kterém jsou po celou dobu z registru silničních vozidel vyřazena“ [12, s. 201].

Daňová povinnost začíná kalendářním měsícem, ve kterém byly splněny rozhodné skutečnosti a zaniká kalendářním měsícem, ve kterém tyto rozhodné skutečnosti pominuly. Jestliže v průběhu zdaňovacího období vznikne, nebo zanikne daňová povinnost, pak se daň stanoví jako 1/12 roční sazby daně za každý kalendářní měsíc, kdy byly splněny rozhodné skutečnosti.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Poplatník je povinen během zdaňovacího období platit zálohy, vždy do 15. dne měsíce dubna, července, října a prosince. Po skončení zdaňovacího období je pak povinen podat daňové přiznání, nejpozději do 31. ledna následujícího roku.

Silniční daň je u provozovatele vozidla výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24, odst. 2, písm. p) ZDP [6].

3.4 Automobil a zaměstnanci

Na automobil v kontextu se zaměstnanci můžeme nahlížet ze dvou úhlů pohledu. Za prvé z pohledu zaměstnance, který použije své soukromé vozidlo pro služební účely zaměstnavatele. Nebo z opačného úhlu, kdy zaměstnavatel naopak poskytne služební vozidlo zaměstnanci i k soukromým účelům.

Soukromé vozidlo zaměstnance ke služebním účelům zaměstnavatele

Jestliže zaměstnavatel vyšle svého zaměstnance na služební cestu a před uskutečněním této cesty se domluví, že zaměstnanec použije své soukromé, vypůjčené či pronajaté vozidlo (vyjma vozidla zaměstnavatele) je zaměstnavatel povinen podle zákona č. 262/2006 Sb. Zákoníku práce [13] nahradit mu náklady vzniklé v souvislosti s touto služební cestou. Důležitá je zde dohoda, resp. souhlas zaměstnavatele s použitím soukromého vozidla. Pokud by zaměstnavatel souhlas neudělil, zaměstnanec ztrácí nárok na náhradu vzniklých výdajů a přísluší mu podle § 157, odst. 2 ZP pouze „náhrada jízdních výdajů ve výši odpovídající ceně jízdného za určený hromadný dopravní prostředek“ [13].

Zaměstnanec je povinen do deseti pracovních dnů po skončení pracovní cesty předložit zaměstnavateli vyúčtování cestovních náhrad, ve kterém uvede časový průběh pracovní cesty a počet ujetých kilometrů, od kterých se odvíjí výpočet náhrady nákladů vzniklých za použití soukromého automobilu ke služebním účelům. Zaměstnanci dle § 157, odst.3 ZP přísluší za každý 1 km jízdy sazba základní náhrady (tzv. amortizace) a náhrada za spotřebované pohonné hmoty [13].

Sazba základní náhrady za 1 km podle § 157 odst. 4 zákoníku práce pro rok 2021 činí:

- u jednostopých vozidel a tříkolek nejméně 1,20 Kč,
- u osobních silničních motorových vozidel nejméně 4,40 Kč,
- u nákladní automobilů a autobusů nejméně dvojnásobek sazby 4,40 Kč (tj. 8,80 Kč).

Pokud by zaměstnanec použil i přívěs, zvýší zaměstnavatel sazbu základní náhrady za 1 km jízdy nejméně o 15 %.

Náhrada za spotřebované pohonné hmoty se počítá jako násobek ceny pohonné hmoty a množství spotřebovaného paliva. Cenu pohonných hmot zaměstnavatel určí buď z dokladu o nákupu, ze kterého musí být patrné, že souvisí s pracovní cestou, nebo použije průměrné ceny pohonných hmot podle prováděcího právního předpisu.

Pro rok 2021 činí dle Vyhlášky č. 589/2020 Sb. průměrné ceny za 1 litr pohonných hmot [14]:

- 27,80 Kč za 1 litr benzínu automobilového 95 oktanů,
- 31,50 Kč za 1 litr benzínu automobilového 98 oktanů,
- 27,20 Kč za 1 litr motorové nafty,
- 5,00 Kč za 1 kilowatthodinu elektřiny.

Pro stanovení spotřeby pohonné hmoty automobilu se vychází z údajů o spotřebě uvedených v technickém průkazu použitého vozidla, který je zaměstnanec povinen zaměstnavateli doložit. Relevantní jsou údaje o spotřebě pro kombinovaný provoz podle norem EU. V případě, že tento údaj v technickém průkazu chybí, vypočítá se spotřeba jako aritmetický průměr všech údajů o spotřebě. Jestliže technický průkaz neobsahuje žádné údaje o spotřebě, musí zaměstnanec doložit technický průkaz vozidla shodného typu se stejným počtem válců.

Ministerstvo práce a sociálních věcí podle údajů Českého statistického úřadu o cenách vozidel a cenách pohonných hmot pravidelně mění sazbu základní náhrady a průměrné ceny pohonných hmot pro daný kalendářní rok.

V souvislosti s pracovní cestou mohou zaměstnanci vzniknout i další vedlejší výdaje např. na parkovné či dálniční známku. Zaměstnanec má nárok na jejich úhradu, a to buď ve skutečné výši, pokud je prokáže dokladem o nákupu, nebo v cenách obvyklých.

Vyplacené cestovní náhrady ve výši stanovené zákoníkem práce jsou pro zaměstnavatele výdajem (nákladem) k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a u zaměstnance nejsou předmětem daně z příjmů. Pokud by zaměstnavatel vyplatil zaměstnanci vyšší sazbu základní náhrady, než je uvedeno ve vyhlášce MPSV, je tento rozdíl u zaměstnance zdanitelným příjmem podle § 6 ZDP [6], který také podléhá odvodům sociálního a zdravotního pojištění. U zaměstnavatele je ale celý výdaj (náklad) daňově uznatelný.

Při použití soukromého automobilu ke služební účelům nelze uplatnit odpočet DPH z nákupu pohonných hmot nebo vedlejších výdajů. Výpočet náhrad se proto provádí z cen včetně DPH.

Služební vozidlo zaměstnavatele k soukromým účelům zaměstnance

V posledních letech se na trhu práce, jako motivační prvek, rozšířilo poskytování zaměstnaneckých benefitů. Jedním z nejoblíbenějších je bezúplatné poskytnutí firemního vozidla pro služební i soukromé účely, někdy nazývané „manažerské vozidlo“. Toto bezúplatné poskytnutí se považuje za nepeněžní příjem, který dle § 6, odst. 6. ZDP [6] vstupuje do základu daně z příjmů a také do vyměřovacího základu pro sociální a zdravotní pojištění. Za příjem se považuje částka ve výši 1 % vstupní ceny vozidla, za každý i započatý kalendářní měsíc poskytnutí, minimální však 1 tis. Kč. Vstupní cenou vozidla se rozumí vstupní cena uvedená v § 29 odst. 1 až 9 ZDP [6], tzn. stanovená vstupní cena pro daňové odpisování. Pokud je zaměstnanci poskytnuto vozidlo pronajaté nebo pořízené na finanční leasing je výše nepeněžního příjmu určena ze vstupní ceny vozidla u původního vlastníka, a to i v případě, že následně dojde k odkupu tohoto vozidla.

V průběhu kalendářního měsíce může nastat situace bezplatného poskytnutí:

- více motorových vozidel postupně za sebou – za příjem zaměstnance se považuje 1 % z nejvyšší vstupní ceny motorového vozidla,
- více motorových vozidel současně – za příjem zaměstnance se považuje 1 % ze součtu vstupních cen všech motorových vozidel.

Jestliže není ve vstupní ceně motorového vozidla zahrnuta daň z přidané hodnoty, je pro účely stanovení výše nepeněžního příjmu zaměstnance nutné tuto vstupní cenu o DPH navýšit. Přitom není vůbec důležité, zda zaměstnavatel uplatnil nárok na DPH v plné nebo krácené výši či ho vůbec neuplatnil.

Stáří vozidla ani jeho opotřebení nemají vliv na výši ocenění. Takže může nastat pro zaměstnance nevýhodná situace, kdy je mu poskytnuto pro soukromé účely vozidlo, které je již několik let používáno, značně opotřebováno, ale přesto se pro stanovení příjmů bude vycházet z původní vstupní ceny vozidla, která již dávno neodpovídá jeho reálnému stavu. Na výši zdanitelného příjmu nemá vliv ani skutečnost, zda zaměstnanec využívá vozidlo k soukromým účelům denně nebo jen příležitostně.

Náklady na pohonné hmoty jsou pro zaměstnavatele daňově uznatelným výdajem (nákladem) jen v případě, že byly spotřebovány v souvislosti se služební cestou. Zaměstnanec by měl tedy zaměstnavateli uhradit náklady na pohonné hmoty spotřebované v souvislosti se soukromými jízdami. Nebo se může zaměstnavatel rozhodnout, že poskytne zaměstnanci další benefit, nebude úhradu od zaměstnance požadovat a veškeré pohonné hmoty uhradí. Hodnota

takového plnění je opět nepeněžním příjmem zaměstnance, který podléhá zdanění i odvodům sociálního a zdravotního pojištění. Pro stanovení částky nákladů na pohonné hmoty spotřebované k soukromým jízdám je nejlépe využít poměr mezi soukromými a služebními jízdami zjištěný z knihy jízd. Postup výpočtu si ale zaměstnavatel může určit dle vlastního rozhodnutí, neboť není upraven žádným právním předpisem.

Ostatní náklady spojené s provozem automobilu jako např. opravy, nákup pneumatik a provozních kapalin, pojištění, odpisy apod. jsou v souladu s Pokynem GFŘ D-22 [7] daňově uznatelné v plné výši.

V souladu s § 75 ZDPH [1] platí, že plátce, který použije přijaté zdanitelné plnění jak pro účely svých uskutečněných plnění, tak pro jiné účely, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití. To znamená, že u pořízení tzv. manažerského vozidla a u nákladů spojených s jeho provozem může zaměstnavatel uplatnit pouze poměrnou část DPH. U provozních nákladů se plátce může rozhodnout, zda uplatní nárok na odpočet daně v plné výši při nákupu a následně bude daň na výstupu odvádět z měsíčního vyúčtování nákladů na provoz automobilu prostřednictvím dokladu o použití, nebo bude nárok na odpočet daně krátit hned ze vstupních dokladů.

Zaměstnavatel může zaměstnanci poskytnout vozidlo k soukromým účelům také úplatně. V tomto případě je důležité správně stanovit cenu za pronájem (zapůjčení) vozidla, která by měla korespondovat s cenou obvyklou, neboť se jedná o spojené osoby. Toto úplatné poskytnutí je považováno za pronájem, tedy za zdanitelné plnění, ze kterého je zaměstnavatel povinen odvést DPH. Z pořízení i z nákladů na provoz takto pronajímaného automobilu vzniká plátcovi plný nárok na odpočet daně. Protože zaměstnanec za půjčení vozidla zaměstnavateli hradí příslušnou částku, není nutné navyšovat jeho příjem o 1 % vstupní ceny vozidla.

4. Způsoby vyřazení automobilu

Vyřazení automobilu je poslední fází jeho využívání v podnikání. Při pořízení automobilu sledujeme vstupní cenu, při vyřazování je důležitá daňová zůstatková cena automobilu, od které se následně odvíjí výše daňově účinných nákladů. Zákon o daních z příjmů v § 29, odst.2 definuje daňovou zůstatkovou cenu jako „rozdíl mezi vstupní cenou majetku a celkovou výší odpisů“ [6] z tohoto majetku, a to i tehdy, když do výdajů na zajištění zdanitelných příjmů zahrnul poplatník pouze poměrnou část odpisů (např. z důvodu využití pouze z části k zajištění zdanitelných příjmů).

Daňovou zůstatkovou cenu automobilu může poplatník zahrnout do výdajů (nákladů) k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v plné výši, nebo jen částečně, případně vůbec. Způsob vyřazení je tedy rozhodující pro zvolení správného postupu.

Způsob vyřazení automobilu z používání může být:

- likvidací,
- prodejem,
- v důsledku škody,
- darováním,
- vkladem do jiné společnosti,
- převod z podnikání do soukromého užívání.

Bez ohledu na způsob vyřazení má poplatník dle § 26, odst. 7 ZDP [6] nárok na uplatnění jedné poloviny ročního odpisu, jestliže automobil eviduje na počátku příslušného zdaňovacího období. Pokud je již automobil plně odepsaný nemá jeho vyřazení žádný vliv na základ daně z příjmů.

Obecně také platí, že pokud je automobil, u něhož si plátce uplatnil nárok na odpočet DPH, vyřazen z obchodního majetku do pěti let od jeho pořízení, musí se plátce zabývat jednorázovou úpravou odpočtu daně dle § 78d ZDPH [1], neboť by tím došlo ke změně použití automobilu. Lhůta pro časový test 5 let začíná běžet rokem pořízení. Výpočet úpravy odpočtu daně se stanoví jako součin 1/5 daně na vstupu vynásobené rozdílem ukazatelů nároků na odpočet a počtu roků zbývajících do konce lhůty pro úpravu odpočtu daně. Přičemž ukazatel nároku na odpočet daně je 100 % pokud má plátce nárok v plné výši a 0 % pokud nárok na odpočet nemá.

$$\text{Jednorázová úprava odpočtu daně} = \frac{\text{úprava odpočtu daně (pro daný rok)}}{\text{počet roků do konce lhůty}}$$

4.1 Likvidace automobilu

Důvodem likvidace může být opotřebení, morální zastaralost či nerentabilnost opravy, která vede k rozhodnutí provést likvidaci. Autovrak je vnímán jako nebezpečný odpad, proto je zákonem stanovena povinnost jeho ekologické likvidace, kterou se zabývají autorizovaná autovrakoviště. O provedené ekologické likvidaci vozidla vystaví protokol, který slouží jako důkaz pro plné uplatnění daňové zůstatkové ceny v souladu s § 24, odst. 2 písm. b) ZDP [6] do daňově uznatelných výdajů (nákladů). Zároveň tento protokol slouží pro odhlášení z registru vozidel.

V souvislosti s likvidací mohou vzniknout dodatečné výdaje (náklady), např. doprava, které jsou také daňově účinné s nárokem na odpočet DPH.

Vyřazení likvidací není uskutečněným zdanitelným plněním, proto z něho nevzniká povinnost odvést DPH. Výjimkou by byl automobil, který by byl likvidován ve lhůtě 5 let od jeho pořízení.

4.2 Prodej automobilu

V průběhu používání automobilu se může daňový subjekt rozhodnout, že automobil prodá. Důvody k prodeji mohou být rozličné, např. nákup nového automobilu, nevyužívání, potřeba finančních prostředků apod. Daňovou zůstatkovou cenu může poplatník celou zahrnout do daňově uznatelných nákladů.

Z pohledu zákona o DPH je prodej automobilu dodáním zboží, tzn., že prodávajícímu vzniká povinnost odvést daň na výstupu. Výjimkou je prodej automobilu, u kterého poplatník neuplatnil nárok na odpočet při jeho pořízení, protože mu to zákon neumožňoval, nebo ho používal k uskutečněným plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně podle § 62 odst. 1 ZDPH [1].

4.3 Vyřazení automobilu v důsledku škody

Jestliže je automobil vyřazen z obchodního majetku v důsledku škody, lze do daňově uznatelných nákladů zahrnout pouze část zůstatkové ceny, a sice do výše náhrady od pojišťovny nebo od toho, kdo škodu způsobil. „*V případě, že není žádná náhrada škody, nelze do daňových nákladů promítnout zůstatkovou cenu ani částečně*“ [5, s.178].

Výjimkou jsou škody způsobené živelní pohromou nebo způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem. V takovém případě, je daňová zůstatková cena uznatelná v plné výši. Podmínkou však je doložení posudku pojišťovny, nebo soudního znalce. Zákon o daních

z příjmů přesně definuje v § 24 odst. 10 ZDP [6] co se považuje za živelní pohromu: nezaviněný požár, blesk, vichřice, povodeň, záplava, krupobití, sesuv půdy ad.

Při vyřazení automobilu, který je v pětileté lhůtě pro úpravu odpočtu daně, musí plátce řádně „splnit podmínky pro doložení zničení, ztráty či odcizení, jinak je povinen vyrovnat, nebo upravit uplatněný nárok na odpočet daně“ [15].

4.4 Darování nebo vklad automobilu

Darování nebo vložení do jiné obchodní společnosti je dalším důvodem pro vyřazení vozidla. V takovém případě je zůstatková cena vždy daňově neuznatelným výdajem (nákladem) ve smyslu § 25, odst. 1 písm. o) ZDP [6].

Pokud poplatník daruje automobil např. obci, kraji nebo osobě zabývající se činností v oblasti školství, zdravotnictví, ochrany zvířat a další v souladu s podmínkami uvedenými v § 15, odst. 1 ZDP [6], může si hodnotu takového plnění odečíst od základu daně jako tzv. nezdanitelnou část. Hodnota takového daru je u právnické osoby daňová zůstatková cena, u fyzické osoby cena obvyklá.

Z pohledu zákona o DPH je tento způsob vyřazení opět považován za dodání zboží s povinností odvést daň na výstupu ze zůstatkové ceny, respektive z ceny obvyklé. I zde je nutné provést časový test pro úpravu odpočtu daně.

4.5 Převod do soukromého užívání

Převod automobilu pro užití k soukromým účelům se týká fyzických osob. Jestliže nebyl automobil ještě odepsán, může poplatník uplatnit polovinu ročního odpisu dle § 26, odst. 7 písm. a) bod 1 ZDP [6], jak uvádím výše. Daňovou zůstatkovou cenu opět nelze uzнат jako daňově účinnou. Přeražením se nemění právní vlastník, proto nevzniká žádný zdanitelný příjem. Od okamžiku vyřazení z obchodního majetku začíná běžet pětiletá lhůta po jejímž uplynutí je příjem z případného prodeje automobilu osvobozen od daně z příjmů dle § 4 odst. 1 písm. c) ZDP [6].

Vyřazením automobilu z obchodního majetku výhradně do soukromého užití dochází v dikci zákona o DPH k fiktivnímu dodání zboží dle § 13 odst. 4 písm. a) a tím k povinnosti odvést daň z přidané hodnoty z ceny obvyklé dle § 36 odst. 6 písm. a) ZDPH [1]. V situaci, kdy plátce automobil vyřadí z obchodního majetku, ale přesto ho bude třeba jen částečně používat k ekonomické činnosti, pak dochází ke změně rozsahu použití a je nutné provést časový test a případnou úpravu odpočtu daně. Pokud již lhůta pro úpravu odpočtu uplynula, úprava odpočtu se neprovádí.

5. Porovnání skutečných a paušálních výdajů na dopravu

Tato část bakalářské práce bude věnována problematice automobilu v podnikání na konkrétních příkladech. Použité informace a zdroje jsou čerpány z účetní a daňové praxe ve společnosti, která poskytuje účetní a daňové poradenství právníkům i fyzickým osobám. Daňový poradci a jejich pracovníci jsou ze zákona č. 523/1992 Sb. o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky povinni zachovávat mlčenlivost o skutečnostech, které se dozvěděli v souvislosti s výkonem daňového poradenství, proto nebudou uváděny skutečné názvy nebo jiné identifikační údaje společnosti.

Pro praktickou ukázkou zpracovávaného tématu byla vybrána právnická osoba, která bude v celé práci označována jako „Společnost“. Bude popsán aktuální stav vozového parku, nově pořízené automobily a následně dojde k porovnání dvou variant uplatňování výdajů na dopravu – skutečných versus paušálních.

5.1 Stručná charakteristika společnosti

„Společnost“ podniká v oboru stavebnictví od roku 1992. Její právní formou je společnost s ručením omezeným (s.r.o.), je měsíčním plátcem DPH. Ze zákona o účetnictví je povinna vést účetnictví, které je zpracováváno v ekonomickém systému POHODA od dodavatele STORMWARE, s.r.o. V této praktické části budou využity vybrané tiskové sestavy ze zmíněného ekonomického systému.

„Společnost“ využívá k výkonu své činnosti osobní i nákladní automobily sloužící zejména k dopravě materiálu či pracovníků na staveniště a k zajištění obchodního vedení společnosti. K provádění stavebních činností používá i speciální stavební stroje, jako např. rýpadla či nakladače. V technických průkazech těchto strojů se dočteme, že se jedná o pracovní stroje nikoli o silniční vozidla, proto se jimi nebudu v této praktické části zabývat.

5.2 Vozový park společnosti

Stávající vozový park „Společnosti“ je uveden v Tab. 4, včetně celkové výše vynaložených nákladů na provoz za rok 2020 mimo silniční daně. Způsob výpočtu silniční daně je samostatnou kapitolou 5.6. Všechna vozidla uvedená v Tab. 4 jsou využívána výhradně k účelům souvisejícím s ekonomickou činností a každý měsíc uskutečnila alespoň jednu služební jízdu. Pro zjednodušení budou účetní odpisy stejné jako daňové.

Tab. 4 Stávající vozový park „Společnosti“ (vlastní zpracování)

Automobil		Datum pořízení	Pořizovací cena	Náklady v roce 2020		
značka	typ			Daňové odpisy	PHM	ost.provozní
Škoda Fabia	osobní	20.01.2014	91 664 Kč	- Kč	4 300 Kč	21 917 Kč
DAF FA LF	nákladní	31.01.2014	919 900 Kč	- Kč	66 454 Kč	23 771 Kč
Peugeot	nákladní	08.10.2014	328 970 Kč	- Kč	11 498 Kč	4 010 Kč
VW Golf	osobní	01.06.2015	354 436 Kč	28 355 Kč	14 673 Kč	2 871 Kč
VW Passat	osobní	18.01.2017	869 890 Kč	193 551 Kč	62 467 Kč	34 987 Kč

V roce 2020 „Společnost“ rozšiřovala vozový park a pořídila tři osobní automobily.

5.3 Pořízení automobilu koupí

Od plátce DPH „Společnost“ zakoupila dne 17.1.2020 ojetý nákladní automobil Peugeot boxer za sjednanou cenu včetně DPH 302 500 Kč. Poplatek za registraci vozidla (17.1.2020) činil 800 Kč a „Společnost“ byla do technického průkazu zapsána jako vlastník. Do užívání byl automobil uveden 20.1.2020 a bude využíván výhradně pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. „Společnost“ není prvním odpisovatelem, proto nemůže využít možnosti uplatnění mimořádných odpisů dle § 30a ZDP [6]. Jako způsob odpisování si stanovila zrychlený.

Automobil je dle přílohy č.1 ZDP [6] zařazen do 2. odpisové skupiny, takže je daňově odepisován 5 let. Automobil je využíván výhradně pro služební účely, proto si může „Společnost“ v rámci svého daňového přiznání uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu v plné výši. Do výpočtu vstupní ceny pro odpisování je započítána částka bez DPH.

Pořizovací cena bez DPH	250 000 Kč
DPH 21 %	52 500 Kč
Cena celkem	302 500 Kč.

V roce 2020 byla každý měsíc uskutečněna alespoň jedna služební jízda a byly vynaloženy níže uvedené náklady (Tab. 5) na jeho provoz, u kterých si může „Společnost“ uplatnit plný nárok na odpočet DPH:

Tab. 5 Náklady na provoz – Peugeot Boxer (vlastní zpracování)

Náklad	Základ DPH	DPH 21 %	Celková částka
pojištění	- Kč	- Kč	6 275 Kč
silniční daň	- Kč	- Kč	1 872 Kč
ost.provozní náklady	23 547 Kč	4 945 Kč	28 492 Kč
pohonné hmoty	58 680 Kč	12 323 Kč	71 003 Kč

Pořizovací cena (vstupní cena pro odpisování) = 250 000 + 800 = 250 800 Kč

Koeficient v prvním roce odpisování = 5

Výpočet daňových odpisů v 1. roce = 250 800 / 5 = 50 160 Kč

Karta dlouhodobého majetku

"Společnost"

IČ: 12345678

Rok: 2020

Dne: 20.01.2020

Strana 1

Tisk všech záznamů

Název: Peugeot Boxer nákladní automobil (dodávka)	Typ: HM					
Inventurní číslo: HM200001	Způsob odpisu: HM zrychlený					
Datum pořízení: 17.01.2020	Odpisová skupina: Sk.2					
Datum zařazení: 20.01.2020	Uplatněný odpis: 100 %					
Datum vyřazení:	Plán úč. odpisů:					
Využití:	Zpús. pořízení: Koupě					
Datum	Operace	Částka	Předkontace	Středisko	Činnost	Poznámka
17.01.2020	Pořízení	250 800,00				
20.01.2020	Zařazení	250 800,00	022100/042100			
31.12.2020	Daňový odpis	50 160,00	551100/082100			

Obr. 1 Karta dlouhodobého majetku (vlastní zpracování)

5.4 Pořízení automobilu na úvěr

V březnu 2020 „Společnost“ zakoupila od autosalonu, který je plátcem DPH nový osobní automobil značky Volkswagen Touareg. Pořizovací cena automobilu činí 1 699 000 Kč včetně DPH (základ DPH 1 404 132 Kč). „Společnost“ se rozhodla pořídit auto na úvěr od ČSOB Leasing, a.s. V úvěrové smlouvě je ujednáno, že za účelem zajištění pohledávek vyplývajících z této smlouvy přechází vlastnické právo k předmětu financování ze „Společnosti“ na ČSOB Leasing, a.s. Dále je sjednána Smlouva o výpůjčce, která „Společnosti“ poskytuje právo bezplatně automobil užívat. Protokol o převzetí automobil je datován na 24.3.2020. Stejný den došlo k zápisu automobilu do registru vozidel, kde byla jako vlastník zaevidována ČSOB Leasing, a.s. a jako provozovatel byla zaevidována „Společnost“. Poplatek za registraci činil 800 Kč. Do užívání byl automobil uveden 24.3.2020. „Společnost“ pořídila automobil pro jednatele, který ho může užívat i k soukromým účelům. Poměr použití stanovila „Společnost“ na 90 % ke služebním účelům a 10 % k soukromým účelům. Z tohoto titulu může

uplatnit odpočet DPH z pořizovací ceny automobilu pouze v poměrné výši (90 %) dle § 75 ZDPH [1].

Pořizovací cena bez DPH	1 404 132 Kč
DPH 21 %	294 868 Kč
Cena celkem	1 699 000 Kč

Výpočet nároku na odpočet daně v poměrné výši = $294\,868 \cdot 0,9 = 265\,381$ Kč

V roce 2020 byla každý měsíc uskutečněna alespoň jedna služební jízda a byly vynaloženy tyto náklady (Tab. 6) související s provozem:

Tab. 6 Náklady na provoz – VW Touareg (vlastní zpracování)

Náklad	Základ DPH	DPH 21 %	Celková částka
pojištění	- Kč	- Kč	30 580 Kč
silniční daň	- Kč	- Kč	1 820 Kč
ost.provozní náklady	52 590 Kč	11 044 Kč	63 634 Kč
pohonné hmoty	48 782 Kč	10 244 Kč	59 026 Kč
- z toho k soukr.účelům	12 196 Kč	2 561 Kč	14 757 Kč

Také u ostatních nákladů spojených s provozem automobilu může „Společnost“ uplatnit pouze poměrnou výši DPH odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost. U nákladů týkajících se oprav a údržby automobilu použije „Společnost“ pro výpočet stanovený odhad rozsahu použití k ekonomickým činnostem a krátí nárok na odpočet daně o 10 % hned ze vstupních dokladů. Rozdílně je tomu v případě daně z příjmů, kdy jsou tyto náklady daňově uznatelné v plné výši.

U pohonných hmot bude „Společnost“ vycházet z poměru skutečně ujetých km k soukromým a služebním účelům zjištěných z knihy jízd (Tab. 7), kterou je jednatel povinen vést. Vyúčtování pohonných hmot a odvod DPH na výstupu provádí „Společnost“ měsíčně prostřednictvím dokladu o použití. V této práci (pro zjednodušení) bude výpočet proveden za celý rok.

Tab. 7 Stav tachometru – VW Touareg (vlastní zpracování)

stav tachometru k 24. 3.2020	126
stav tachometru k 31.12.2020	21541
počet ujetých km celkem	21415
- z toho ujetých soukromě	5436

Výpočet poměru služebních a soukromých km = 5 436 / 21 415 * 100 = 25 %

Doklad o použití dle § 32 ZDPH [1] na jehož základě „Společnost“ odvede DPH (Obr. 2):

Účel použití: pohonné hmoty k soukromým účelům

Základ DPH: 48 782 * 0,25 = 12 196 Kč

21 % DPH: 12 196 * 0,21 = 2 561 Kč

"Společnost" **Doklad o použití č. DOP200001**

<p>"Společnost"</p> <p>IČ: 12345678</p> <p>Datum vystavení: 31.12.2020 Datum uskutečnění zdanit. plnění: 31.12.2020</p>	<p>Odběratel/dodavatel:</p> <p>IČ: DIČ:</p> <p>Konečný příjemce:</p>																												
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: left;">Označení dodávky</th> <th style="text-align: right;">%DPH</th> <th style="text-align: right;">DPH</th> <th style="text-align: right;">Kč Celkem</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td colspan="4">pohonné hmoty k soukromým účelům 24.3.-31.12.2020</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">0,00</td> <td style="text-align: right;">0%</td> <td style="text-align: right;">0,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">0,00</td> <td style="text-align: right;">10%</td> <td style="text-align: right;">0,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">0,00</td> <td style="text-align: right;">15%</td> <td style="text-align: right;">0,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">12 196,00</td> <td style="text-align: right;">21%</td> <td style="text-align: right;">2 561,00</td> </tr> <tr> <td>CELKEM</td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;">14 757,00</td> </tr> </tbody> </table>		Označení dodávky	%DPH	DPH	Kč Celkem	pohonné hmoty k soukromým účelům 24.3.-31.12.2020					0,00	0%	0,00		0,00	10%	0,00		0,00	15%	0,00		12 196,00	21%	2 561,00	CELKEM			14 757,00
Označení dodávky	%DPH	DPH	Kč Celkem																										
pohonné hmoty k soukromým účelům 24.3.-31.12.2020																													
	0,00	0%	0,00																										
	0,00	10%	0,00																										
	0,00	15%	0,00																										
	12 196,00	21%	2 561,00																										
CELKEM			14 757,00																										
<p>Vystavil:</p> <p>Datum účetního případu: 31.12.2020</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: left;">Částka</th> <th style="text-align: left;">MD</th> <th style="text-align: left;">DAL</th> <th style="text-align: left;">Střediska</th> <th style="text-align: left;">Činnosti</th> <th style="text-align: left;">Zakázky</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="border-top: 1px dashed black;">12 196,00</td> <td style="border-top: 1px dashed black;">355100</td> <td style="border-top: 1px dashed black;">648200</td> <td style="border-top: 1px dashed black;"></td> <td style="border-top: 1px dashed black;"></td> <td style="border-top: 1px dashed black;"></td> </tr> <tr> <td>2 561,00</td> <td>355100</td> <td>343021</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <p><small>Ekonomický a informační systém POHODA</small></p>		Částka	MD	DAL	Střediska	Činnosti	Zakázky	12 196,00	355100	648200				2 561,00	355100	343021													
Částka	MD	DAL	Střediska	Činnosti	Zakázky																								
12 196,00	355100	648200																											
2 561,00	355100	343021																											

Obr. 2 Doklad o použití (vlastní zpracování)

Přestože je vlastníkem automobilu a.s. ČSOB Leasing může „Společnost“ automobil odpisovat. Možnost odpisovat majetek, u kterého došlo k převodu vlastnictví v důsledku zajištění dluhu je zakotvena v § 28 ZDP [6]. Podmínkou je, že původní vlastník uzavře s věřitelem smlouvu o výpůjčce tohoto majetku na dobu zajištění dluhu převodem práva, což „Společnost“ splnila. Automobil byl uveden do užívání 24.3.2020 a pro zaevidování do

dlouhodobého majetku je nutné provést výpočet vstupní ceny. Ta se skládá z ceny pořízení bez DPH a poplatku za registraci.

Vstupní cena pro odpisování = 1 404 132 + 800 = 1 404 932 Kč

Automobil je zařazen v odpisové skupině 2 dle přílohy č.1 ZDP [6] a „Společnost“ je jeho prvním odpisovatelem, proto využije možnosti uplatnění mimořádných odpisů dle § 30a ZDP (Obr. 3). Odpisování je zahájeno v dubnu 2020, tj. měsícem následujícím po měsíci zařazení do užívání v dikci § 30a ZDP.

Výpočet odpisů:

$1\,404\,932 \cdot 0,6 = 842\,959$ Kč (část odpisů za prvních 12 měsíců)

$842\,959 / 12 = 70\,246,58$ Kč (odpis za 1 měsíc)

$70\,246,58 \cdot 9 = 632\,220$ Kč (odpisy za období 4 - 12 /2020)

Karta dlouhodobého majetku				Strana 1		
"Společnost"		IČ: 12345678	Rok: 2020	Dne: 24.03.2020	Tisk všech záznamů	
Název: Volkswagen Touareg osobní automobil		Typ: HM				
Inventární číslo:	HM200002	Způsob odpisu:	HM rovnoměrný	Středisko:		
Datum pořízení:	24.03.2020	Odpisová skupina:	Sk.2 - mimořádná	Činnost:		
Datum zařazení:	24.03.2020	Uplatněný odpis:	100 %	Umístění:		
Datum vyřazení:				Plán úč. odpisů:		
Využití:				Zpús. pořízení: Koupě		
Datum	Operace	Částka	Předkontace	Středisko	Činnost	Poznámka
24.03.2020	Zařazení	1 404 932,00	022100/042100			
31.12.2020	Daňový odpis	632 220,00	551100/082100			

Obr. 3 Karta dlouhodobého majetku (vlastní zpracování)

5.4.1 Poskytnutí automobilu i k soukromým účelům

Jednatel společnosti vykonává činnost na základě smlouvy o výkonu funkce, ve které je sjednána měsíční odměna ve výši 40 000 Kč. Tato odměna podléhá odvodům sociálního a zdravotního pojištění a dani z příjmů. Jednatel podepsal u „Společnosti“ Prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti pro zdaňovací období 2020 a uplatňuje základní slevu na poplatníka ve výši 2 070 Kč měsíčně. Z důvodu poskytnutí manažerského vozidla musí „Společnost“ za každý měsíc poskytnutí navýšit vyměřovací základ pro zdravotní a sociální pojištění a pro daň z příjmů o 1 % vstupní ceny vozidla včetně DPH (Obr. 4;Tab. 8).

Stanovení ceny pro výpočet 1% = pořizovací cena majetku + DPH z ceny pořízení

$$= 1\,404\,932 + 294\,868 = 1\,699\,800 \text{ Kč}$$

1 % vstupní ceny vozidla = 1 699 800 * 0,01 = 16 998 Kč

Tab. 8 Výpočet měsíční odměny jednatele (vlastní zpracování)

hrubá mzda	40 000,00 Kč	
naturální mzda - 1 % poř.ceny automobilu	16 998,00 Kč	
vyměřovací základ ZP, SP	56 998,00 Kč	= 40 000 + 16 998
odvod ZP zaměstnavatel (9 %)	5 130,00 Kč	= 56 998 * 0,09
odvod ZP zaměstnanec (4,5 %)	2 565,00 Kč	= 56 998 * 0,045
odvod SP zaměstnavatel (24,8 %)	14 136,00 Kč	= 56 998 * 0,248
odvod SP zaměstnanec (6,5 %)	3 705,00 Kč	= 56 998 * 0,065
superhrubá mzda	76 264,00 Kč	= 56 998 + 5130 + 14136
základ daně z příjmů	76 300,00 Kč	zaokr.na stokoruny nahoru
záloha na daň z příjmů před slevou	11 445,00 Kč	= 76 300 * 0,15
sleva na poplatníka	2 070,00 Kč	
záloha na daň z příjmů	9 375,00 Kč	= 11 445 - 2 070
čistá mzda	24 355,00 Kč	= 40 000 - 2 565 - 3 705 - 9 375

"Společnost"		Jednatel		Použitý průměr		0,00		Období		12/2020	
Jméno	Jednatel	Jednatel	Jednatel	Zbývající dovolená	Zbývající dovolená	Kalendářní dny	Prac. dny	Prac. dny	Prac. dny	Prac. dny	Prac. dny
Osobní číslo	Z0001	Z0001	Z0001			31	23				
Nemoc/Ošetřovné	0 / 0	0 / 0	0 / 0	Otcovská/Neomluveno	Otcovská/Neomluveno	23	184	Odpracováno	23	Hodiny	184
Osobní náklady	59 266	59 266	59 266	Dovolená	0 d.	0	0	Osobní ohodnocení	0		0
Základní mzda	40 000	40 000	40 000	Svátky	0 d.	0	0	Prémie	0		0
Neplacené volno	0 d.	0 d.	0 d.	Placené volno	0 d.	0	0	Ost. náhrady	0		0
Hrubá mzda	40 000	40 000	40 000	Sociální zaměstnanec		3 705	3 705	Zdravotní zaměstnanec	2 565		2 565
				Sociální zaměstnavatel		14 136	14 136	Zdravotní zaměstnavatel	5 130		5 130
Sleva na poplatníka	2 070	2 070	2 070	Sleva na invaliditu	0	0	0	Ostatní slevy	0		0
Nadlimitní příjem	0	0	0	Superhrubá mzda	76 264	76 264	76 264	Záloha na daň	9 375		9 375
Naturální (daň + poj.)	16 998	16 998	16 998	Naturální (jen daň)	0	0	0	Zvýš. daň. zákl. a odstupné	0		0
Čistá mzda	24 355	24 355	24 355	Srážky	0	0	0	Náhrady	0		0
				Záloha	0	0	0	Nezd. náhrady	0		0
Vyúčtování	24 355	24 355	24 355					Nezdanitelné náhrady	0		0

Obr. 4 Výplatní páska (vlastní zpracování)

5.5 Pořízení automobilu na operativní leasing

Z důvodu eliminace jednorázových výdajů spojených s pořízením automobilu koupí, využila „Společnost“ v květnu 2020 nabídky na pronájem automobilu. Dne 4.5. 2020 uzavřela se společností ŠkoFIN s.r.o. Smlouvu o operativním leasingu. Na základě této smlouvy bylo „Společnosti“ poskytnuto k užívání vozidlo Škoda Octavia kombi a „Společnost“ se zavázala hradit měsíční splátky dle splátkové kalendáře. Tab. 9 obsahuje přehled splátek za rok 2020, které se skládají z nájemného, pojištění a doplňkové služby-servis a údržba.

Tab. 9 Splátkový kalendář ŠkoFIN s.r.o. (Zdroj: interní materiál „Společnosti“-upraveno)

VOLKSWAGEN FINANCIAL SERVICES
úvěr, leasing, pojištění, mobilita

Splátkový kalendář

Pořadí splátky	Datum splatnosti a uskutečnění plnění	Vedlejší výdaje		Doplňkové služby v Kč	Základ DPH v Kč	Sazba DPH %	DPH v Kč	Měsíční splátka celkem v Kč
		Nájemné v Kč	Pojištění v Kč					
1	13.05.2020	2 827,76	997,19	640,37	4 465,32	21	937,72	5 403,04
2	13.06.2020	4 613,72	1 627,00	946,28	7 187,00	21	1 509,27	8 696,27
3	13.07.2020	4 613,72	1 627,00	946,28	7 187,00	21	1 509,27	8 696,27
4	13.08.2020	4 613,72	1 627,00	946,28	7 187,00	21	1 509,27	8 696,27
5	13.09.2020	4 613,72	1 627,00	946,28	7 187,00	21	1 509,27	8 696,27
6	13.10.2020	4 613,72	1 627,00	946,28	7 187,00	21	1 509,27	8 696,27
7	13.11.2020	4 613,72	1 627,00	946,28	7 187,00	21	1 509,27	8 696,27
8	13.12.2020	4 613,72	1 627,00	946,28	7 187,00	21	1 509,27	8 696,27
	celkem	35 123,80	12 386,19	7 264,33	54 774,32		11 502,61	66 276,93

Po celou dobu trvání smlouvy je leasingová společnost výlučným vlastníkem, který automobil odpisuje a má povinnost hradit poplatky jako je silniční daň, rozhlasové poplatky apod. Automobil je využíván výhradně k ekonomickým činnostem, proto si může „Společnost“ uplatnit plný nárok na odpočet DPH z každé jednotlivé splátky ke dni uskutečnění plnění. Ve všech měsících roku 2020 byla uskutečněna alespoň jedna služební jízda. „Společnost“ hradí na vlastní náklady pouze pohonné hmoty a pneumatiky (Tab. 10).

Tab. 10 Náklady na provoz – Škoda octavia (vlastní zpracování)

Náklad	Základ DPH	DPH 21 %	Celková částka
pojištění	- Kč	- Kč	- Kč
silniční daň	- Kč	- Kč	- Kč
ost.provozní náklady	9 424 Kč	1 979 Kč	11 403 Kč
pohonné hmoty	43 788 Kč	9 195 Kč	52 983 Kč
splátky	54 774 Kč	11 503 Kč	66 277 Kč

5.6 Výpočet silniční daně

Dle Zákona o dani silniční má „Společnost“ povinnost hradit silniční daň za automobily registrované a provozované v České republice, pokud je zapsána v technickém průkazu jako vlastník či provozovatel. V Tab. 11 je uveden seznam všech automobilů, které „Společnost“

užívá. Tabulka obsahuje sloupec vlastník/provozovatel. Pokud je v tomto sloupci vyplněno ANO, znamená to, že má „Společnost“ povinnost hradit silniční daň.

Tab. 11 Provozované automobily a roční sazba silniční daně (vlastní zpracování)

Automobil		Vlastník /provozovatel	První registrace vozidla	Zdvihový objem (cm ³)	Počet náprav	Nejvyšší povolená hmotnost (t)	Roční sazba
značka	typ						
Škoda Fabia	osobní	ANO	01/2014	1 197	xx	xx	1 800 Kč
DAF FA LF	nákladní	ANO	05/2007	xx	2	19,00	21 800 Kč
Peugeot	nákladní	ANO	10/2008	xx	2	3,50	3 600 Kč
VW Golf	osobní	ANO	06/2015	1 395	xx	xx	2 400 Kč
VW Passat	osobní	ANO	01/2017	1 968	xx	xx	3 000 Kč
Peugeot boxer	nákladní	ANO	12/2018	xx	2	3,50	3 600 Kč
VW Touareg	osobní	ANO	03/2020	4 134	xx	xx	4 200 Kč
Škoda octavia	osobní	NE	xx	xx	xx	xx	xx

Daňová povinnost vzniká počínaje kalendářním měsícem, v němž byly splněny rozhodné skutečnosti, tj. použití vozidla k podnikání nebo zápis vlastníka či provozovatele do technického průkazu. Výše silniční daně se odvíjí od roční či snížené roční sazby daně a počtu měsíců, kdy jsou tyto rozhodné skutečnosti splněny. Výpočet daňové povinnosti je uveden v Tab. 12.

Tab. 12 Výpočet silniční daně za rok 2020 (vlastní zpracování)

Automobil		Roční sazba	Snížení roční sazby dle § 6		Snížená roční sazba	Počet měsíců daň. pov.	Daňová povinnost 2020
značka	typ		v %	v Kč			
Škoda Fabia	osobní	1 800 Kč	25	450 Kč	1 350 Kč	12	1 350 Kč
DAF FA LF	nákladní	21 800 Kč	0	0 Kč	21 800 Kč	12	21 800 Kč
Peugeot	nákladní	3 600 Kč	0	0 Kč	3 600 Kč	12	3 600 Kč
VW Golf	osobní	2 400 Kč	40	960 Kč	1 440 Kč	12	1 440 Kč
VW Passat	osobní	3 000 Kč	40	1 200 Kč	1 800 Kč	12	1 800 Kč
Peugeot boxer	nákladní	3 600 Kč	48	1 728 Kč	1 872 Kč	12	1 872 Kč
VW Touareg	osobní	4 200 Kč	48	2 016 Kč	2 184 Kč	10	1 820 Kč
celkem							33 682 Kč

PŘÍLOHA K PŘÍZNÁNÍ K DANI SILNIČNÍ za kalendářní rok 2020

II. ODDÍL		První registrace vozidla měsíc / rok	Kód druhu vozidla (neoboznaženo)	Základ daně					Rozní (denní) sazba dle § 6 odst. 1, 2 (4) v Kč	Číslo odst. snížení resp. zvýšení roční sazby daně § 6 (neoboznaženo)	Počty měsíců (dní) podléhajících u vozidla dani silniční					Daň silniční v Kč bez uplatnění osvobození a slevy	Osvobození § 3 dle písmene / poč. měsíců (dní) (25)	Osvobození dle § 3 v Kč	Sleva na dani dle § 12 v Kč	Daň v Kč	Typ řádku	
Čís. řád.	Registrační značka vozidla			ocm § 5a	nápravy (18) / tuny (19) § 5b, c	17	18	19			20	21	22	I	II							III
4	PEUGEOT	10/2008	2		2	3,50	3 600				3	3	3	2	1	3 600,00			0,00		3 600,00	
FÚ																						
5	DAF	5/2007	2		2	19,00	21 800				3	3	3	2	1	21 800,00			0,00		21 800,00	
FÚ																						
6	PEUGEOT	12/2018	2		2	3,50	3 600	6			3	3	3	2	1	1 872,00			0,00		1 872,00	
FÚ																						
7	TOUAREG	3/2020	1	4134			4 200	6			1	3	3	2	1	1 820,00			0,00		1 820,00	
FÚ																						
FÚ																						
FÚ																						
FÚ																						
FÚ																						
FÚ																						
FÚ																						
FÚ																						
FÚ																						
FÚ																						
FÚ																						
FÚ																						
FÚ																						
Součet															29 092,00			0,00		29 092,00		

Obr. 6 Vzor vyplnění Přílohy k příznání k dani silniční (Zdroj: interní materiál „Společnosti“ - upraveno)

5.7 Hospodářský výsledek a základ daně

„Společnost“ vede účetnictví, tzn., že účtuje o nákladech a výnosech. Ke konci účetního období z jejich rozdílu zjišťuje účetní hospodářský výsledek, který slouží jako podklad pro zjištění základu daně z příjmů. Ten je nutné ještě upravit o tzv. nedaňové položky, tj. o částky, které ovlivňují základ daně, ale o kterých se neúčtuje. Úpravy se provádí v rámci daňového příznání.

Jsou to např. částky, které neoprávněně zkracují příjmy či částky, které nelze zahrnout do nákladů dle § 23 ZDP [6] nebo částky paušálních výdajů na dopravu dle § 24 odst.2 písm. zt) ZDP [6].

Jako zdroj informací o nákladech a výnosech, o kterých bylo v průběhu účetního období účtováno, slouží výkaz zisku a ztráty. Na základě Výkazu zisku a ztráty k 31. 12. 2020 z účetnictví „Společnosti“ je v Tab. 13 vypracován Výkaz zisku a ztráty, který slouží pro účely této práce.

Tab. 13 Výkaz zisku a ztráty za rok 2020 (Zdroj: interní materiál „Společnosti“-upraveno)

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY
k 31. 12. 2020

Označení	TEXT	číslo řádku	Skutečnost v běžném účetním období
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	1	22 631 601
A.	Výkonová spotřeba	2	18 002 061
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	3	-2 684 321
C.	Aktivace (-)	4	-45 797
D.	Osobní náklady	5	3 102 468
E.	Úprava hodnot v provozní oblasti	6	1 404 944
III.	Ostatní provozní výnosy	7	6 816
F.	Ostatní provozní náklady	8	147 843
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-) I.-A.-B.-C-D.-E.+III.-F.	9	2 711 219
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	10	3 740
VII.	Ostatní finanční výnosy	11	1 014
K.	Ostatní finanční náklady	12	6 450
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-) VII.-J.-K.	13	-9 176
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) *(ř.9)+*(ř.13)	14	2 702 043

V následujících kapitolách bude proveden výpočet základu daně „Společnosti“ za rok 2020. Ve variantě A bude „Společnost“ uplatňovat pouze skutečné náklady na provoz automobilů, ve variantě B budou vhodně zkombinovány skutečné a paušální výdaje na dopravu. V další kapitole dojde k porovnání obou variant a k vyhodnocení výhodnosti z hlediska optimalizace daně z příjmů.

5.7.1 Varianta A – prokazatelně vynaložené náklady

Prokazatelně vynaložené neboli skutečné náklady může „Společnost“ uplatnit jako daňově účinné v souladu s § 24 odst. 2 písm. k) ZDP [6]. K prokázání skutečnosti, že náklady vznikly a že byly vynaloženy v souvislosti s dosahováním, zajišťováním a udržováním zdanitelných příjmů „Společnost“ disponuje daňovými doklady a knihami jízd ke všem vozidlům.

V průběhu účetního období „Společnost“ vynaložila náklady související s provozem a vlastnictvím automobilů. Jejich souhrn je uveden v Tab. 14.

Tab. 14 Souhrn nákladů na automobily (vlastní zpracování)

Automobil	Odpisy	Silniční daň	Náklady na PHM	Provozní náklady
Škoda Fabia	- Kč	1 350 Kč	4 300 Kč	21 917 Kč
DAF FA LF	- Kč	21 800 Kč	66 454 Kč	23 771 Kč
Peugeot	- Kč	3 600 Kč	11 498 Kč	4 010 Kč
VW Golf	28 355 Kč	1 440 Kč	14 673 Kč	2 871 Kč
VW Passat	193 551 Kč	1 800 Kč	62 467 Kč	34 987 Kč
Peugeot boxer	50 160 Kč	1 872 Kč	58 680 Kč	23 547 Kč
VW Touareg	632 220 Kč	1 820 Kč	36 586 Kč	52 590 Kč
Škoda octavia	- Kč	- Kč	43 788 Kč	64 198 Kč
celkem	904 286 Kč	33 682 Kč	298 446 Kč	227 891 Kč

Veškeré tyto částky jsou zahrnuty v nákladech v řádku č. 2 (Výkonová spotřeba) Výkazu zisku a ztráty a není nutné je nijak upravovat. Přestože byl automobil Škoda octavia bezplatně poskytnut jednatelem k používání i pro soukromé účely (tak jak bylo popsáno v kapitole 5.4.1 Poskytnutí automobilu i k soukromým účelům) a „Společnost“ si nárokovala odpočet DPH jen v poměrné výši, tak z pohledu daně z příjmů jsou veškeré náklady týkající se oprav a údržby plně daňově uznatelné v souladu s Pokynem GFŘ D-22 [7]. Pohonné hmoty spotřebované jednatelem pro soukromé účely jsou sice daňově neuznatelné, ale „Společnost“ v průběhu účetního období požaduje od jednatele úhradu za takto spotřebované pohonné hmoty a účtuje o nich na základě dokladu o použití do výnosů, tzn., že jsou zahrnuty v částce výnosů na ř. 1 (Tržby z prodej výrobků a služeb) Výkazu zisku a ztráty a není proto nutná žádná úprava výsledku hospodaření.

Výsledek hospodaření před zdaněním:	2 702 043 Kč
Základ daně zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů	2 702 000 Kč
Daň z příjmů právnických osob (19 %)	513 380 Kč

5.7.2 Varianta B – paušální výdaje na dopravu

Paušální výdaje na dopravu jsou vlastně nepeněžní výdaje, které si poplatník uplatní v rámci svého daňového přiznání. „Společnost“ splnila podmínku uvedenou v § 24 odst.2 písm. z) ZDP [6], tj., že nepřenechala automobily k užívání jiné osobě. (Poskytnutí automobilu zaměstnanci i k soukromým účelům se za přenechání nepovažuje.) Další podmínkou je, že

neuplatní náklady podle ustanovení § 24 odst.2 písm. k), tedy prokazatelně vynaložené. Týká se to nákladů na spotřebované pohonné hmoty (náklady na parkovné jsou v této práci zanedbány). Ostatní náklady na opravy a údržbu, silniční daň a daňové odpisy lze uplatnit ve skutečné výši. „Společnost“ tedy musí, také v rámci svého daňového přiznání, vyjmout z výsledku hospodaření náklady na spotřebované pohonné hmoty u vybraných automobilů, neboť se jedná o částky neuznávané za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Paušální výdaje může „Společnost“ využít pouze u tří vozidel zahrnutých či nezahrnutých do obchodního majetku. Aby posloužily jako nástroj daňové optimalizace, musí „Společnost“ vhodně zvolit, kterých automobilů se to bude týkat. Paušální výdaj činí 5 000 Kč na jedno vozidlo za každý celý kalendářní měsíc, proto je výhodné vybrat automobily, které nejsou příliš využívány (najedou nízký počet km) a tím jsou i nízké náklady na spotřebované pohonné hmoty. K výběru poslouží údaje o nákladech z Tab. 15.

Tab. 15 Souhrn nákladů (vlastní zpracování)

Automobil	Odpisy	Silniční daň	Náklady na PHM	Provozní náklady
Škoda Fabia	- Kč	1 350 Kč	4 300 Kč	21 917 Kč
DAF FA LF	- Kč	21 800 Kč	66 454 Kč	23 771 Kč
Peugeot	- Kč	3 600 Kč	11 498 Kč	4 010 Kč
VW Golf	28 355 Kč	1 440 Kč	14 673 Kč	2 871 Kč
VW Passat	193 551 Kč	1 800 Kč	62 467 Kč	34 987 Kč
Peugeot boxer	50 160 Kč	1 872 Kč	58 680 Kč	23 547 Kč
VW Touareg	632 220 Kč	1 820 Kč	36 586 Kč	52 590 Kč
Škoda octavia	- Kč	- Kč	43 788 Kč	64 198 Kč
celkem	904 286 Kč	33 682 Kč	298 446 Kč	227 891 Kč

Pro uplatnění paušálních výdajů na dopravu „Společnost“ vybrala, z výše popsaných důvodů, tyto automobily: Škoda Fabia, Peugeot a VW Golf.

Tab. 16 Náklady neuznané za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů (vlastní zpracování)

Automobil	Náklady na PHM	Počet měsíců pro uplatnění paušálních výdajů
Škoda Fabia	4 300 Kč	12
Peugeot	11 498 Kč	12
VW Golf	14 673 Kč	12
celkem	30 471 Kč	36

Paušální výdaje na dopravu za rok 2020 = 36 měsíců x 5 000 Kč = 180 000 Kč

Výsledek hospodaření před zdaněním:	2 702 043 Kč
Částky, které nelze zahrnout do nákladů (Tab. 16):	+ 30 471 Kč
Paušální výdaje na dopravu	- 180 000 Kč

Základ daně	2 552 514 Kč
Základ daně zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů	2 552 000 Kč
Daň z příjmů právnických osob (19 %)	484 880 Kč

5.8 Vyhodnocení skutečných a paušálních výdajů na dopravu

Ve variantě A „Společnost“ uplatnila skutečné náklady na dopravu a její daňová povinnost činí 513 380 Kč. Ve variantě B „Společnost“ uplatnila u vybraných automobilů paušální výdaje na dopravu a daňová povinnost činí 484 880 Kč. Pokud porovnáme tyto dvě částky, zjistíme, že rozdíl v daňové povinnosti je v případě paušálních výdajů o 28 500 Kč nižší. Z pohledu daňové optimalizace je tedy pro „Společnost“ jednoznačně výhodnější varianta B – paušální výdaje na dopravu.

Při uplatnění paušálních výdajů by se za výhodu mohla považovat i skutečnost, že pro účely zákona o daních z příjmů nemusí „Společnost“ prokazovat spotřebu pohonných hmot a vést knihu jízd a tím si snížit administrativní zátěž. Bohužel, pro účely zákona o dani z přidaného hodnoty tato skutečnost neplatí. Vzhledem k tomu, že „Společnost“ uplatňuje nárok na odpočet DPH z nákupu pohonných hmot, pak musí i v případě uplatnění paušálních

výdajů na dopravu vést evidenci jízd, neboť musí prokázat, že byly použity pro ekonomickou činnost, takže této výhody bohužel nevyužije.

V průběhu zdaňovacího období nelze u jednoho automobilu kombinovat způsob uplatnění výdajů na dopravu, proto je zásadní na konci roku analyzovat skutečné náklady na pohonné hmoty a zvolit tu nejvýhodnější variantu pro „Společnost“.

Pokud by byly pro uplatnění paušálních výdajů vybrány jiné automobily mohl by být výsledek zcela odlišný. Zvolíme například nově pořízené automobily - Peugeot boxer a Škoda octavia. Jako třetí vozidlo vybereme například starší automobil VW Passat. Nemůžeme zde zvolit VW Touareg, neboť u něho není splněna základní podmínka pro uplatnění paušálních výdajů na dopravu, a sice, že nebylo přenecháno k užití jiné osobě. Výpočet by pak vypadal následovně:

Tab. 17 Náklady neuznané za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů (vlastní zpracování)

Automobil	Náklady na PHM	Počet měsíců pro uplatnění paušálních výdajů
Peugeot boxer	58 680 Kč	11,38
VW Passat	62 467 Kč	12
Škoda octavia	43 788 Kč	7,9
celkem	164 935 Kč	31,28

Paušální výdaje na dopravu za rok 2020 = 31,28 měsíce x 5 000 Kč = 156 400 Kč

Výsledek hospodaření před zdaněním:	2 702 043 Kč
Částky, které nelze zahrnout do nákladů (Tab. 17):	+ 164 935 Kč
Paušální výdaje na dopravu	- 156 400 Kč

Základ daně	2 710 578 Kč
Základ daně zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů	2 710 000 Kč
Daň z příjmů právnických osob (19 %)	514 900 Kč

Daňová povinnost by v tomto případě byla dokonce vyšší o 1 520 Kč oproti variantě uplatnění skutečných nákladů.

Příklad jasně prezentuje, že ne vždy je využití paušálních výdajů na dopravu významně výhodnější a že výběr automobilů pro uplatnění paušálních výdajů na dopravu je z hlediska optimalizace daní zásadní. Obecně lze říci, že pokud ujede za příslušné zdaňovací období automobil málo kilometrů je výhodnější uplatnit paušální výdaje na dopravu.

ZÁVĚR

Nosným tématem práce je daňový pohled na pořízení, používání a vyřazení motorového vozidla z podnikání. Téma je velice zajímavé, stále aktuální a zároveň značně rozsáhlé, takže práce zcela jistě nezachycuje všechny podrobnosti, detaily a situace, které mohou nastat. Pokusila jsem se srozumitelnou formou sepsat podstatné skutečnosti nezbytné pro používání automobilu pro podnikání. Zaměřila jsem se hlavně na nejzákladnější oblasti daně z příjmů, daně z přidané hodnoty a daně silniční. V příkladu jsem se pak specializovala na paušální výdaje na dopravu.

V první části teoreticky vysvětluji danou problematiku s odkazy na příslušné paragrafy zákonů a právních norem. Zabývám se všemi fázemi života automobilu v podnikání včetně specifických vztahů mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem. Poskytnutí služebního vozidla i k soukromým účelům je vyhledávaným benefitem ze strany zaměstnanců, ale má svá úskalí. Zaměstnavatel nesmí opomenout navýšit mzdu či odměnu o 1 % pořizovací ceny vozidla. Opačná situace použití soukromého vozidla zaměstnance ke služebním účelům má zase návaznost na Zákoník práce a výplatu cestovní náhrad. Zároveň nesmí zaměstnavatel zapomenout na povinnost hradit za takové vozidlo silniční daň. Ta je také nedílnou součástí zpracovávaného tématu. Ve firmách, které mají početný vozový park nebo které používají ke své činnosti i nákladní automobily může být částka daňové povinnosti na silniční dani významná. V případě nákladních automobilů firmy od roku 2020 ušetří, neboť na základě protikrizového balíčku v souvislosti s výskytem koronaviru SARS-CoV-2 došlo ke snížení sazeb silniční daně o 25 %. Týká se to nákladních automobilů s maximální povolenou hmotností nad 3,5 t.

Automobil se může stát účinným nástrojem daňové optimalizace, což jsem se pokusila prezentovat na praktickém příkladu obchodní korporace. Zaměřila jsem se na porovnání rozdílné daňové povinnosti při uplatnění skutečných nebo paušálních výdajů na dopravu. Z příkladu je zřejmé, že nástroj paušálních výdajů může dobře posloužit ke snížení daňové povinnosti. Pro daňovou optimalizaci je jistě zajímavý i novelizovaný institut mimořádných odpisů, kdy podnikatelé mohou odepsat do nákladů vyšší částky.

Automobil je pro většinu fyzických i právnických osob nepostradatelný. Věřím, že se mi podařilo poskytnout užitečnou pomůcku při řešení problémů s automobilem v podnikání.

POUŽITÉ ZDROJE

- [1] Zákon o dani z přidané hodnoty č. 235/2004 Sb. *Zakonyprolidi.cz* [online]. Zlín: AION CS, 2021, 2004 [cit. 2021-04-03]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-235>
- [2] Zákon o podmínkách provozu na pozemních komunikacích č. 56/2001 Sb. *Zakonyprolidi.cz* [online]. Zlín: AION CS, 2021, 2001 [cit. 2021-04-03]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2001-56>
- [3] Vyhláška Ministerstva dopravy č. 235/2017 Sb. *Zakonyprolidi.cz* [online]. Zlín: AION CS, 2017, 2017 [cit. 2021-04-03]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2017-235>
- [4] Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. *Zakonyprolidi.cz* [online]. Zlín: AION CS, 2021, 1991 [cit. 2021-04-03]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>
- [5] PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 18. aktualizované. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2019. ISBN 978-80-7554-219-9.
- [6] Zákon o daních z příjmu č. 586/1992 Sb. *Zakonyprolidi.cz* [online]. Zlín: AION CS, 2021, 1992 [cit. 2021-04-03]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>
- [7] Pokyn GFR D-22. *Financnisprava.cz* [online]. Praha: Finanční správa, 2015, 2015 [cit. 2021-04-03]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf
- [8] Daňový balíček 2019. *Kodap.cz* [online]. Liberec: Kodap, 2019, 2019 [cit. 2021-04-03]. Dostupné z: <https://www.kodap.cz/cs/pro-vas/aktuality/novela-dph-novy-pohled-na-smlouvy-o-leasingu.html>
- [9] Zákon č. 609/2020 Sb. *Zakonyprolidi.cz* [online]. Zlín: AION CS, 2020, 2020 [cit. 2021-04-03]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2020-609>
- [10] MACHÁČEK, Ivan. *Optimalizace daně z příjmů fyzických osob: Postupy, jak platit co nejnižší daň*. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2019. ISBN 978-80-7554-195-6.
- [11] Zákon o dani silniční č. 16/1993 Sb. *Zakonyprolidi.cz* [online]. Zlín: AION CS, 2021, 1993 [cit. 2021-04-03]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1993-16>
- [12] PILÁTOVÁ, Jana a kolektiv. *Daňová evidence: Komplexní řešení problematiky daňové evidence pro OSVČ*. 12. aktualizované. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2019. ISBN 978-80-7554-222-9.
- [13] Zákoník práce č. 262/2006 Sb. *Zakonyprolidi.cz* [online]. Zlín: AION CS, 2021, 2006 [cit. 2021-04-03]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2006-262>

- [14] Vyhláška Ministerstva práce a sociálních věcí č. 589/2020 Sb. *Zakonyprolidi.cz* [online]. Zlín: AION CS, 2021, 2020 [cit. 2021-04-03]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2020-589>
- [15] Informace GFŘ k uplatňování zákona o DPH při vyrovnání odpočtu daně dle § 77. *Financnisprava.cz* [online]. Praha: Finanční správa, 2017, 2017 [cit. 2021-04-03]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/obrazky/d/Informace-par77_ZDPH.pdf