

Ministerstvo financí ČR

Odbor 15

Čj. 153/73 180/1994

Referent: Ing. V. Bachor

Mgr. J. Tvareková

Pokyn č. D - 99

k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 1994

Ministerstvo financí v zájmu zajištění jednotného uplatňování zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon") pro zdaňovací období roku 1994 sděluje:

K § 18 zákona

1. Za příjmy získané zděděním nebo darováním movitých věcí, které nejsou předmětem daně (§ 18 odst. 2 zákona), se pro účely zákona považují i peněžní prostředky v české i cizí měně a cenné papíry.

2. Za činnosti, z nichž příjmy nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 3 zákona, se považují pouze takové činnosti, které jsou výslovně uvedeny ve zvláštních předpisech nebo ve statutu, stanovách, zřizovacích a zakladatelských listinách v případě, že příjmy z nich dosažené jsou ve zdaňovacím období nižší než s nimi související náklady (výdaje) vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení (daňové výdaje).

3. Pokud skutečně dosažené příjmy z činností podle bodu 2 budou vyšší než skutečné náklady (výdaje) vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, stávají se rovněž předmětem daně a poplatník je povinen je přeúčtovat neprodleně po jejich zjištění do příjmů, které jsou předmětem daně. V případě, že nebude možné výše uvedené příjmy přeúčtovat do zdanitelných příjmů ještě v průběhu zdaňovacího období, poplatník je zahrne do zdanitelných příjmů mimoúčetně na daňovém přiznání.

4. Pokud jednotlivou činnost v rámci téhož druhu činností realizují poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízení za účelem podnikání, jak za ceny rovnající se vynaloženým daňovým výdajům nebo za ceny nižší, tak i za ceny vyšší než související daňové výdaje, jsou předmětem daně pouze příjmy z těch jednotlivých činností, kde příjmy převyšují související daňové výdaje (např. provozování činností pro členy občanského sdružení za ceny odpovídající vlastním nákladům a nižší a stejných činností za ceny převyšující vlastní náklady pro ostatní uživatele těchto činností, výuka jazyků ve státní škole v rámci učebních osnov a mimoškolní výuka jazyků za smluvní ceny u téhož subjektu).

K § 23 zákona

U poplatníků uvedených v § 18 odst.3 zákona nelze příjmy a náklady (výdaje) z činností nebo jejich částí, které nejsou předmětem daně, kompenzovat s příjmy a náklady (výdaji) z činností nebo jejich částí, které jsou předmětem daně.

K § 24 zákona

1. Daňovými výdaji jsou u zaměstnavatele také náklady (výdaje) související s uspokojením pracovněprávních nároků zaměstnanců v souladu s kolektivní smlouvou nebo vnitřním předpisem, pokud toto zvláštní zákon nevyklučuje.

2. Pro účely ocenění spotřeby pohonných hmot za rok 1994 podle § 24 odst.2 písm. k) bod 3. a § 24 odst.6 písm. b) zákona použije poplatník ceny uplatňované prodejcem (prodejci) pohonných hmot, u něhož pohonná hmota převážně nakupoval, maximálně však ve výši uvedené v příloze.

3. Při prodeji akcie se cenou pořízení akcie pro účely § 24 odst.2 písm.r) zákona rozumí hodnota nabývací ceny podílu na akciové společnosti stanovená podle § 24 odst.8 zákona, připadající na jednu akcii.

K § 25 zákona

1. Za výdaje na reprezentaci podle § 25 písm. t) zákona se považují zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dary. Za dar se nepovažuje předmět opatřený obchodním jménem, jehož hodnota

nepřesahuje 200 Kč a předměty poskytnuté do reklamního slosování a veřejné soutěže.

2. Za úvěry a půjčky podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona se považují přijaté dlouhodobé i krátkodobé úvěry a půjčky. Do těchto úvěrů a půjček se nezahrnují prokazatelně poskytnuté bezúročné úvěry a úvěry a půjčky nebo jejich část, z nichž jsou úroky zahrnuty do vstupní ceny majetku.

3. Výše placených úroků neuznávaných jako daňový výdaj podle § 25 odst.1 písm.w) zákona se stanoví jako rozdíl mezi placenými úroky a vyšší úroků vypočtenou jako součin placených úroků z úvěrů a půjček podle bodu 2 a koeficientu K vypočteného podle bodu 4, je-li tento koeficient nižší než jedna. 4. Pro účely bodu 3 se částka úroků z úvěrů a půjček, kterou nelze za zdaňovací období (popřípadě za jeho část, kdy je poplatník povinen podat přiznání k dani podle § 40 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů) uznat za daňový výdaj, stanoví podle podílu úvěrů a půjček na vlastním jmění takto:

a) v případě, kdy jsou úvěry a půjčky poskytnuty pouze subjekty, které se zúčastní přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole či jmění příjemce těchto úvěrů či půjček (dále jen "spřízněná osoba"), nebo pouze subjekty, které se neúčastní na vedení, kontrole či jmění příjemce úvěru či půjčky (dále jen "nespřízněná osoba")

$$K = \frac{n_{1,2,3} \cdot SVJ}{PDSUP},$$

b) v případě, kdy jsou úvěry a půjčky poskytnuty spřízněnými i nespřízněnými osobami

$$K = \frac{(n_{1,2} \cdot SVJ \cdot P1) + (n_3 \cdot SVJ \cdot P2)}{PDSUP},$$

kde

K = koeficient pro stanovení částky úroků uznávaných jako daňový výdaj,

$n_1 = 4$, když poskytovatel úvěru či půjčky je spřízněná osoba a současně příjemce těchto úvěrů či půjček není bankovní nebo pojišťovací společností,

$n_2 = 6$, kdy poskytovatel úvěru i půjčky je spřízněnou osobou a současně příjemce těchto úvěrů či půjček je bankovní nebo pojišťovací společností,

$n_3 =$ násobek stanovený podle § 40 odst. 21 zákona v případě, kdy poskytovatel úvěru či půjčky je osobou nespřízněnou s příjemcem těchto úvěrů a půjček,

SVJ = stav vlastního jmění k prvnímu dni příslušného zdaňovacího období nebo ke dni vzniku poplatníka a nebo ke dni vstupu do likvidace, pokud nedojde v průběhu zdaňovacího období, popřípadě jeho části ke změně vlastního jmění; přitom ke změně vlastního jmění k poslednímu dni zdaňovacího období, popřípadě jeho části v důsledku vykázaného hospodářského výsledku za příslušné zdaňovací období nebo jeho část se nepřihlíží. Dojde-li v průběhu zdaňovacího období nebo jeho části ke změně stavu vlastního jmění je rozhodný průměrný stav vlastního jmění ve zdaňovacím období nebo jeho části vypočtený jako aritmetický průměr stavů vlastního jmění k prvnímu dni ve zdaňovacím období, popřípadě jeho části a stavů, kdy ke změnám vlastního jmění došlo. I v tomto případě se nepřihlíží ke změně vlastního jmění k poslednímu dni zdaňovacího období, popřípadě jeho části v důsledku vykázaného hospodářského výsledku za příslušné zdaňovací období nebo jeho část; přitom pro potřeby stanovení tohoto koeficientu se vlastním jměním rozumí vlastní jmění společnosti vedené v účetnictví v daném zdaňovacím období u podnikatelských subjektů účtujících podle účetní osnovy pro podnikatele. U bank a pojišťoven se jedná o stejné prostředky vedené na odpovídajících účtech podle účtových osnov pro banky a pojišťovny,

PDSUP=průměr denních stavů úvěrů a půjček ve zdaňovacím období, popřípadě jeho části. Rozhodným dnem, kdy dochází ke změně denního stavu úvěrů a půjček, se považuje den následující po dni úhrady splátky úvěru nebo půjčky.

PDSUP poskytnutých spřízněnými osobami

$$P1 = \frac{\text{PDSUP poskytnutých spřízněnými osobami}}{\text{PDSUP spřízněnými a nespřízněnými osobami}},$$

$$P2 = 1 - P1.$$

Koeficienty se vypočítávají s přesností na dvě platná desetinná místa a zaokrouhlují se podle § 46a zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

5. U spřízněné osoby podílející se na kontrole či jmění poplatníka je pro zjištění vlastnictví více než 25 % podílu na základním jmění, nebo podílu s hlasovacím právem podle § 25 odst.1 písm.w) je rozhodný stav k prvnímu dni příslušného zdaňovacího období nebo ke dni vzniku poplatníka a nebo ke dni vstupu do likvidace. Pokud dojde v průběhu zdaňovacího období k nabytí nebo ke změně podílu na základním jmění, nebo podílu s hlasovacím právem, je rozhodný průměrný denní stav za zdaňovací období, popř. jeho část.

6. Průměrná výše obvyklých úroků se v případě ustanovení § 25 odst.1 písm. x) zákona určí srovnáním s úroky poskytovanými bankou u které má zaměstnavatel zřízen běžný účet nebo bankami v místě bydliště nebo sídla zaměstnavatele. Přitom se při stanovení průměrné výše vychází z aritmetického průměru stavů k 1.lednu a k 31. prosinci příslušného zdaňovacího období. Pokud je smlouva uzavírána s pevnou úrokovou sazbou na více let, vychází se z průměrné výše úroků v době uzavření smlouvy.

K § 26 zákona

1. Souborem movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením se rozumí dílčí část výrobního či jiného celku.Soubor movitých věcí je nutné evidovat zvlášť tak, aby byly zajištěny průkazné technické i hodnotové údaje o jednotlivých věcech zařazených do souboru, určení hlavního funkčního předmětu a všech změnách souboru (přírůstky, úbytky) včetně údajů o datu změny, rozsahu změny, vstupních cenách přírůstků nebo úbytků jednotlivých věcí zařazených do souboru, celkové ceny souboru věcí a dále částky odpisů včetně jejich změn vyplývajících ze změny vstupní ceny souboru movitých věcí.

2. Provozními důlními díly se pro účely zákona rozumí dočasné stavby

a) jejichž doba trvání není delší než 1 rok,

b) jejichž doba trvání je delší než 1 rok, kterými jsou

ba) u hlubinných dolů spojovací překopy mezi jednotlivými slojemi, dílčí překopy a chodby ve sloji včetně jam (obor

826 2), šibíků (obor 826 3), prostorových důlních děl (obor 826 6), zásobníků důlních (obor 826 8), doplňkových důlních děl (obor 826 9) a vrtů (obor 826 1), pokud nejsou součástí technického zhodnocení stávajícího důlního díla nebo součástí otvírky nových pater a dále zmáhání překopů a chodeb dočasně uzavřených částí dolu, pokud se nemění jejich funkce,

bb) u povrchových lomů pohyblivé koleje, odvodňovací příkopy včetně záchytných, jímky pro přesuvné čerpací stanice, přístupové cesty pro kolová vozidla v těžebních řezech a na výsypce, montážní místa pro opravy velkostrojů, monitorovací vrty, stabilizační kamenná žebra včetně odvodňovacích drenů, cesty pro přesun velkostrojů v rámci provozní činnosti, cesty podle přemísťovaných přesuvných pásových dopravníků mimo prvotní vybudování cest podél přesuvných pásových dopravníků.

4. Provozními důlními díly nejsou důlní díla oboru 826, otvírky nových lomů, technické zhodnocení (§ 33 zákona) a dočasné stavby, jejichž doba trvání je delší než 1 rok, s výjimkou uvedenou v odstavci 1 písm.b).

5. Za právního nástupce, který pokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem, se považuje dědic poplatníka, ustanovený právní nástupce poplatníka zaniklého zrušením bez provedení likvidace, a rovněž poplatník, na kterého byl převeden majetek bezúplatně podle zvláštních předpisů¹⁾ nebo bezúplatně v důsledku delimitace státních organizací.²⁾ Stejným způsobem

1) Zákon č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby, ve znění zákona č. 92/1992 Sb., zákona č. 544/1992 Sb., zákona č. 210/1993 Sb. a zákona č. 306/1993 Sb. Zákon č. 172/1991 Sb., o přechodu některých věcí z majetku České republiky do vlastnictví obcí, ve znění zákona č. 485/1991 Sb. a zákona č. 10/1993 Sb.

2) Zákon č. 111/1990 Sb., o státním podniku. Zákon č.9/1993 Sb., o Českých drahách, ve znění zákona č. 212/1993 Sb.(v úplném znění vyhlášeném pod č. 218/1993 Sb.).

jako právní nástupce odpisuje nájemce souboru movitých a nemovitých věcí (§ 28 odst.2 zákona) a postupník při postoupení smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, jestliže dodrží smluvenou celkovou výši nájemného, kupní cenu a stanovenou dobu pronájmu.

6. U poplatníků, vzniklých rozdělením poplatníka zrušeného bez likvidace, kteří nejsou právními nástupci podle bodu 5 lze u majetku převzatého od zaniklého poplatníka považovat za vstupní cenu (podle § 29 odst. 1 písm. c) zákona) zůstatkovou cenu majetku zjištěnou podle § 29 odst 2. zákona.

7. Poplatník v likvidaci může uplatnit za část zdaňovacího období (tj. od vstupu do likvidace do konce zdaňovacího období) odpisy ve výši jedné poloviny z vypočteného ročního odpisu z majetku evidovaného v majetku poplatníka na počátku zdaňovacího období.

K § 27 zákona

Hmotným majetkem vyloučeným z odpisování podle § 27 písm. h) není majetek převedený

- a) do vlastnictví poplatníka bezúplatně v důsledku darování. Takto nabytý majetek se u nabyvatele odpisuje jako nově pořízený majetek,
- b) na obce podle zákona č. 172/191 Sb., o přechodu některých věcí z majetku České republiky do vlastnictví obcí a na poplatníky uvedené v § 18 odst. 3 zákona podle zákona č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby, ve znění pozdějších předpisů. V těchto případech se pokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem. Pokud původní vlastník tento majetek neodpisoval, uplatňuje nový vlastník odpisy z původní pořizovací ceny, není-li tato známa, z reprodukční pořizovací ceny.

K § 29 zákona

Nepeněžitý vklad do obchodní společnosti, družstva nebo do obchodního majetku poplatníka daně z příjmů fyzických osob, který nebyl pořízen z prostředků zahrnutých do obchodního majetku poplatníka daně z příjmů fyzických osob, vložený formou hmotného majetku a nehmotného majetku, se pro účely odpisování u nabyvatele ocení reprodukční pořizovací cenou (§ 29 odst. 1 písm. c) zákona).

K § 30 zákona

Odpisy podle § 30 odst. 4, 6 až 8 zákona lze uplatnit jako daňový výdaj ve výši stanovené s přesností na dny nebo s přesností na celé měsíce, počínaje měsícem následujícím po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. Dnem splnění podmínek je den zaevidování majetku v majetku poplatníka a u odpisů podle § 30 odst. 4 zákona současně den, kdy byla pronajatá věc přenechána nájemci v souladu se smlouvou o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku nebo ve stavu způsobitelném smluvenému nebo obvyklému užívání.

K § 36 zákona

1. Příjmy přijatými podílovými fondy, prostřednictvím investiční společnosti, a investičními fondy, které snižují vyplácené výnosy z akcií investičního fondu nebo z podílových listů (§ 36 odst.5 zákona) se rozumí příjmy, z nichž byla daň vybrána zvláštní sazbou podle § 36 odst.2 zákona a příjmy z úroků ze státních dluhopisů, jenž jsou zúčtovány ve prospěch výnosů investičního fondu nebo podílového fondu ve zdaňovacím období za něž investiční fond nebo podílový fond vyplácí dividendy.

2. Přijatou dividendou nebo podílem na zisku a obdobným plněním z členství v družstvu (dále jen "podíl na zisku") plynoucí z nejméně dvacetiprocentního podílu na vlastním jmění na jiné obchodní společnosti nebo družstvu (§ 36 odst.6 zákona) se rozumí podíl na zisku zúčtovaný ve prospěch výnosů ve zdaňovacím období za něž přijímající obchodní společnost, s výjimkou investičního fondu, nebo družstvo vyplácí podíly na zisku.

K § 40 zákona

Příjmy plynoucí poplatníkovi neúčtujícímu v soustavě podvojného účetnictví v době od 17. prosince do 31. prosince 1994, které hospodářsky souvisí se zdaňovacím obdobím 1995, se považují za příjmy zdaňovacího období 1995. Jedná-li se prokazatelně o příjmy, které hospodářsky patří jak do zdaňovacího období 1994, tak do zdaňovacího období 1995, považují se za příjmy toho zdaňovacího období, ke kterému je poplatník přiřadí. Při posuzování výdajů se postupuje obdobně.

Odstupné vyplacené ve zdaňovacím období 1993 a 1994 za účelem využití uvolněných prostor pro vlastní podnikatelskou a jinou samostatnou výdělečnou činnost nebo za účelem dalšího pronájmu, je výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmu za podmínky, že není provedeno technické zhodnocení předmětné nemovitosti. Pokud je provedeno technické zhodnocení, je vyplacené odstupné součástí ceny technického zhodnocení. Pro zdaňovací období roku 1995 řeší tuto problematiku ustanovení § 24 odst. 2 písm. za) zákona.

I. náměstek ministra financí

Ing. Jan Klak v.r.

V Praze dne 30. 12. 1994

Postup při ocenění spotřeby pohonných hmot podle § 24 odst.2 písm. k) bod 3. a § 24 odst. 6 písm.b) zákona

Za I. pololetí 1994 nesmí být použité ceny vyšší než

a) maximální ceny automobilových benzinů platné v době od 1. ledna 1994 do 9. června 1994

Benzin Speciál 91	19,20 Kč
Benzin Super 96	20,20 Kč
Benzin Natural 95	19,60 Kč

b) obvyklé ceny vybraných druhů automobilových benzinů a motorové nafty v I. pololetí 1994

Benzin Super plus 98	22,00 Kč
Motorová nafta	15,70 Kč

Za II. pololetí 1994 se použijí ceny uplatňované rozhodujícími prodejci pohonných hmot po zrušení maximálních cen automobilových benzinů k 10. červnu 1994, kdy byl dokončen přechod na věcné usměrňování cen všech druhů pohonných hmot, uvedené v následujícím přehledu:

Benzin Speciál 91	od 18,90 Kč do 19,40 Kč
Benzin Super 96	od 19,70 Kč do 20,50 Kč
Benzin Natural 95	od 19,00 Kč do 19,80 Kč
Benzin Super plus 98	od 22,40 Kč do 22,60 Kč
Motorová nafta	od 15,40 Kč do 15,80 Kč
Motorová nafta Diesel plus	od 16,00 Kč do 16,30 Kč

Vzhledem k tomu, že se místně mohly uplatňované ceny pohybovat mimo uvedené rozpětí, musí poplatník doložit použití cen vyšších než uvedené ceny obvyklé, nákupními doklady.

Uvedené ceny zahrnují daň z přidané hodnoty. Plátcí daně z přidané hodnoty použijí pro účely ocenění spotřeby pohonných hmot ceny bez daně z přidané hodnoty.

