

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

**Vyhodnocení optimalizace výsledku hospodaření
v účetní jednotce**

Tet'ana Tsilo

© 2018 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Teřana Tsilo

Podnikání a administrativa

Název práce

Vyhodnocení optimalizace výsledku hospodaření v účetní jednotce

Název anglicky

Evaluation of the Optimization of the Economic Result in Accounting Entity

Cíle práce

Cílem bakalářské práce je na základě odborné literatury definovat základní pojmy spojené s výpočtem výsledku hospodaření a následnou optimalizací základu daně. Budou vymezeny náklady a výnosy z hlediska daňové uznatelnosti (včetně daňově odčitatelných položek) a určeny varianty složení jednotlivých faktorů vzhledem k optimalizaci základu daně z příjmů.

Metodika

Rešeršní část bakalářské práce bude zpracována prostřednictvím kompilace podkladů získaných z odborné literatury, právních předpisů a dalších relevantních zdrojů. Na základě získaných informací z dané problematiky bude vytvořena obecná znalostní báze.

V praktické části bude provedena základní analýza nákladů a výnosů ve vybrané účetní jednotce. Na základě získaných obecných znalostí budou charakterizovány daňově neuznatelné položky nákladů a výnosů a v modelových příkladech propočítány jejich varianty vlivu na daňový základ. Pomocí dedukce budou získané výsledky vyhodnoceny a navrženy možnosti optimalizace daňového základu pro vybranou účetní jednotku.

Doporučený rozsah práce

30 – 40 stran

Klíčová slova

výsledek hospodaření, náklady, výnosy, optimalizace, daňově neuznatelné náklady

Doporučené zdroje informací

- HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK. Daňové a nedaňové náklady 2017. Praha: Esap, 2017. ISBN 9788090589940.
- HNÁTEK, Miloslav. Zcela legální daňové triky: pro podnikatele, svobodná povolání, pronajímatele, zaměstnance, studenty, seniory. Praha: ESAP, 2016. ISBN 9788090589933.
- CHALUPA, Rastislav, Jiří KADLEC a Jana PILÁTOVÁ. Abeceda účetnictví pro podnikatele 2016. 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. ISBN 978-80-7554-001-0.
- MARKOVÁ, Hana. Daňové zákony 2017: úplná znění platná k 1.1.2017. 26. vydání. Praha: Grada, 2017. ISBN 9788027104512.
- MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2016. ISBN 978-80-247-5806-0.
- PILÁŘOVÁ, Ivana a Jana PILÁTOVÁ. Účetní závěrka, základ daně, finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2016. Osmé aktualizované a rozšířené vydání. Praha: 1. Vox, 2016. ISBN 9788087480502.
- PILÁTOVÁ, Jana. Zákon o účetnictví 2017 s komentářem: s účinností od 1.1.2017. Druhé vydání. Praha: Grada Publishing, 2017. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 9788027104307.
-

Předběžný termín obhajoby

2017/18 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Jitka Šišková, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 5. 10. 2017

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 1. 11. 2017

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 09. 03. 2018

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Vyhodnocení optimalizace výsledku hospodaření v účetní jednotce" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 14. 3. 2018 _____

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala vedoucí své bakalářské práce Ing. Jitce Šiškové, Ph.D. za odborné vedení při zpracování bakalářské práce a veškeré cenné připomínky a podněty.

Vyhodnocení optimalizace výsledku hospodaření v účetní jednotce

Abstrakt

Bakalářská práce se zabývá optimalizací výsledku hospodaření. Je zaměřena zejména na odpisy, opravné položky k pohledávkám a daňově přičitatelné nebo odečitatelné položky a jejich dopady na výsledek hospodaření a následně základ daně.

V teoretické části jsou vymezeny základní pojmy týkající se výsledku hospodaření a jeho následné optimalizace. Následně jsou podrobně rozebrány jednotlivé položky pro optimalizaci.

Vlastní práce je záměrná na společnost XYZ s. r. o., jejíž výsledek hospodaření je upravován dle požadovaných kritérií. Pomocí modelových výpočtů je zjištěno a navrženo řešení pro optimalizaci výsledku hospodaření a jeho následnou daň z příjmů právnických osob.

Klíčová slova: výsledek hospodaření, náklady, výnosy, optimalizace, daňově neuznatelné náklady, odpisy, daňový základ, opravné položky k pohledávkám, ztráta z minulých let, daň z příjmů právnických osob.

The Evaluation of the Economic Result Optimization in An Accounting Entity

Abstract

This bachelor thesis deals with the economic result optimization. It is primarily focused on amortization, adjusting entries for account receivables; deductible and non-deductible tax records and their effects on the economic result followed by the tax base.

The theoretical part consists of definitions and basic terms related to the economic result and its potential optimization. Furthermore, there is a specific analysis of individual optimization instruments.

The practical part is focused on the company XYZ, s. r. o., which economic result is modified according to the required criteria. The solution for the economic result optimization and subsequent corporate income tax was detected and designed by a model calculation.

Keywords: Economic result, costs, revenues, optimization, non-tax-deductible costs, amortization, tax base, adjusting entries for account receivables, loss of previous years, corporate income tax.

Obsah

1 Úvod	12
2 Cíl práce a metodika	13
2.1 Cíl práce	13
2.2 Metodika	13
3 Teoretická východiska	14
3.1 Charakteristika VH	14
3.2 Výnosy	14
3.3 Náklady	15
3.4 Výsledek hospodaření	16
3.4.1 Položky zvyšující základ daně	18
3.4.2 Položky snižující základ daně	19
3.5 Daňové a nedaňové náklady	20
3.6 Odčitatelné položky od základu daně	34
4 Vlastní práce	36
4.1 Charakteristika společnosti	36
4.2 Vyhodnocení účetního výsledku hospodaření.....	36
4.3 Položky zvyšující základ daně	39
4.4 Položky snižující základ daně	39
4.5 Odpisy	40
4.6 Opravné položky k pohledávkám	46
4.7 Daňová ztráta.....	48
4.8 Vyhodnocení možnosti optimalizace.....	50
5 Závěr	52
6 Citovaná literatura	53
7 Přílohy	55

Seznam tabulek

Tabulka 1: Účtování výnosů	15
Tabulka 2: Účtování nákladů	16
Tabulka 3: Transformace výsledku hospodaření	18
Tabulka 4: Účtování nákladů na reprezentaci	21
Tabulka 5: Účtování škody	22
Tabulka 6: Účtování o prodeji pozemku	23
Tabulka 7: Minimální doba odpisování HM podle jednotlivých odpisových skupin	25
Tabulka 8: Odpisové sazby u rovnoměrného odpisování	26
Tabulka 9: Koeficienty pro zrychlené odpisování	27
Tabulka 10: Výpočet pomocí rovnoměrného odpisování	28
Tabulka 11: Výpočet pomocí zrychleného odepisování	28
Tabulka 12: Způsob zaúčtování odpisu	29
Tabulka 13: Zaúčtování tvorby zákonné rezervy na opravy	31
Tabulka 14: Čerpaní a zrušení rezervy v účetnictví	32
Tabulka 15: Výpočet výsledku hospodaření	38
Tabulka 16: Rozpuštění rezerv	40
Tabulka 17: Transformace VH	40
Tabulka 18: Varianta 1. - rovnoměrná metoda odepisování notebooku	41
Tabulka 19: Varianta 2. - zrychlená metoda odepisování notebooku	41
Tabulka 20: Varianta 1. - rovnoměrná metoda odepisování automobilu	42
Tabulka 21: Varianta 2. - zrychlená metoda odepisování automobilu	42
Tabulka 22: Účetní odpisy lineární	44
Tabulka 23: Výpočet rozdílu odpisu notebooku	45
Tabulka 24: Účetní odpisy automobilu	45
Tabulka 25: Výpočet rozdílu odpisu automobilu	46
Tabulka 26: Neuhrazené pohledávky	47
Tabulka 27: Přehled opravných položek	47
Tabulka 28: Přehled odpisů	48
Tabulka 29: VH po optimalizaci	48
Tabulka 30: Výpočet základu daně sníženého o odčitatelné položky	48
Tabulka 31: Výpočet daně z příjmů při uplatnění části daňové ztráty	49

Tabulka 32: Výpočet při uplatnění celé ztráty	49
---	----

Seznam schémat

Schéma 1: Způsoby výpočtu odpisu	27
--	----

Seznam grafů

Graf 1: Vývoj výsledku hospodaření za 5 let	37
Graf 2: Porovnání zrychlených a rovnoměrných odpisů	43
Graf 3: Optimalizace VH	51

Seznam použitých zkratk

D – dal

DHM – dlouhodobý hmotný majetek

DM – dlouhodobý majetek

DNM – dlouhodobý nehmotný majetek

Dokl. – doklad

FAP – faktura přijata

HM – hmotný majetek

MD – má dáti

Odst. – odstavec

OP – opravna položka

PC – pořizovací cena

PPD – příjmový pokladní doklad

VBÚ – výpis z běžného účtu

VH – výsledek hospodaření

VPD – výdajový pokladní doklad

VÚD – vnitřní účetní doklad

ZDP – zákon o dani z příjmu

ZoR – zákon o rezervách

1 Úvod

Výsledek hospodaření je důležitý nástroj umožňující plánování finančního hospodaření podniku. Z něj vyplývá daňová povinnost podniku vůči státu. Daňová povinnost právnické osoby vychází z účetnictví společnosti, a to z výsledku hospodaření, kterým může být zisk nebo ztráta, a je dále upravován na základ daně. Transformace výsledku hospodaření na základ daně spočívá v úpravě o položky daňově neuznatelné tzn. přičitatelné a odečitatelné položky. V ČR se touto problematikovou zabývá zákon č. 586/1992 Sb. ZDP. Daně jsou součástí ekonomického života každého podnikatelského subjektu. Každý podnik se snaží využít různé daňové výhody k tomu, aby jeho daňová povinnost byla co nejnižší. Z tohoto důvodu jsou prvky optimalizující výslednou daňovou povinnost podniky vysoce využívány a je vždy v jeho zájmu se snažit své náklady a výnosy již při běžné činnosti během roku přizpůsobovat takovým způsobem, aby bylo dosaženo maximálního efektu optimalizace výsledné daňové povinnosti.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem bakalářské práce je vyhodnocení možnosti optimalizace výsledku hospodaření v účetní jednotce. Na základě odborné literatury budou definovány základní pojmy spojené s výpočtem výsledku hospodaření a následnou optimalizací základu daně. Budou vymezeny náklady a výnosy z hlediska daňové uznatelnosti (včetně daňově odčitatelných položek) a určeny varianty složení jednotlivých faktorů vzhledem k optimalizaci základu daně z příjmů.

2.2 Metodika

Rešeršní část bakalářské práce bude zpracována prostřednictvím kompilace podkladů získaných z odborné literatury, právních předpisů a dalších relevantních zdrojů. Na základě získaných informací z dané problematiky bude vytvořena obecná znalostní báze.

V praktické části bude provedena základní analýza nákladů a výnosů ve vybrané účetní jednotce. Na základě získaných obecných znalostí budou charakterizovány daňově neuznatelné položky nákladů a výnosů a v modelových příkladech propočítány jejich varianty vlivu na daňový základ. Pomocí dedukce budou získané výsledky vyhodnoceny a navrženy možnosti optimalizace daňového základu pro vybranou účetní jednotku.

3 Teoretická východiska

V následující kapitole budou definované základní pojmy spojené s výsledkem hospodaření v účetní jednotce.

3.1 Charakteristika VH

K nejdůležitějším charakteristikám hospodaření každého podniku patří výnosy, náklady, a hlavně výsledek hospodaření.

3.2 Výnosy

Výnosy podniku jsou peněžní částky, které podnik „získal“ z veškerých svých činností za určité účetní období (měsíc, rok) bez ohledu na to, zda v tomto období došlo k jejich inkasu. (Synek, 2011)

Hlavním výnosem výrobního podniku jsou tržby za prodej vlastních výrobků nebo služeb, u obchodního podniku tzv. obchodní rozpětí (rozdíl mezi prodejní a nákupní cenou).

Výnosy podniku se dělí na provozní a finanční výnosy.

Provozní výnosy tvoří (účetová třída 6):

- tržby za vlastní výkony a zboží (tržby za vlastní výrobky, za prodej služeb nebo zboží),
- tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku,
- tržby z prodeje materiálu,
- jiné provozní výnosy (smluvní pokuty a úroky z prodlení, výnosy z odepsaných pohledávek, mimořádné provozní výnosy, ostatní provozní výnosy).

Finanční výnosy tvoří:

- tržby z prodeje cenných papírů,
- úroky a kurzové ztráty,
- výnosy z přecenění cenných papírů dlouhodobého a krátkodobého finančního majetku,
- mimořádné a ostatní finanční výnosy.

Z hlediska podvojného účetnictví ČR se zpravidla výnosové účty účtují na stranu Dal 1oproti soustavným rozvahovým účtům. Praktické znázornění účtování vybraných výnosů je graficky znázorněno v tabulce 1.

Tabulka 1: Účtování výnosů

Č.	Dokl.	Text	MD	D
1.	FA	Tržby za vlastní výrobky	311	601
2.	PPD	Tržby za poskytnuté služby	211	602
3.	PPD	Tržby z prodeje nepotřebného materiálu	211	642
4.	VÚD	Předpis manka k náhradě zaměstnanci	335	648
5.	VÚD	Náhrada přiznaná pojišťovnou na zásoby zničené povodni	378	648
6.	VBÚ	Přijaté úroky	221	662
7.	VÚD	Předpis schodku v pokladně zaměstnanci k náhradě	335	668

Zdroj: Vlastní zpracování

3.3 Náklady

Náklady podniku jsou peněžní částky, které podnik účelně vynaložil na získání výnosů.
(Synek, 2011)

Náklady podniku lze také rozdělit na provozní a finanční.

Provozní náklady tvoří:

- běžné provozní náklady (spotřebované nákupy, služby, osobní náklady, daně a poplatky),
- jiné provozní náklady (dary, smluvní pokuty a úroky z prodlení, odpisy pohledávek atd.),
- odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti,
- od 1. 1. 2016 patří mezi náklady i Změna stavu zásob vlastní výroba a Aktivace (zásob, vnitropodnikových služeb a DM).

Finanční náklady tvoří úroky, kursové ztráty a jiné finanční náklady.

Z hlediska podvojného účetnictví ČR se zpravidla nákladové účty účtují na stranu Má Dáti proti soustavným rozvahovým účtům. Praktické znázornění účtování vybraných nákladů je graficky znázorněno v tabulce 2.

Tabulka 2: Účtování nákladů

Č.	Dokl.	Text	MD	D
1.	VÚD	Spotřeba materiálu	501	112
2.	VÚD	Manko do normy	501	112
3.	VÚD	Manko nad normu	549	112
4.	VÚD	Úbytek zboží ze skladu při prodeji	504	132
5.	VÚD	Hrubé mzdy zaměstnanců	521	331
6.	VPD	Finanční dar pro domov senioru	543	221
7.	VÚD	Změna stavu výrobku – úbytek	583	123
8.	VÚD	Změna stavu výrobku – přírůstek	123	583
9.	VBÚ	Úrok z úvěru	562	221
10.	VÚD	Vlastní doprava – materiál	111	586

Zdroj: Vlastní zpracování

3.4 Výsledek hospodaření

Existuje několik kategorií výsledku hospodaření, stejně jako kategorie výnosů a nákladů se dělí na provozní a finanční výsledek hospodaření, a sice výsledek hospodaření před zdaněním a výsledek hospodaření za účetní období (výsledek hospodaření po zdanění).

Výsledek hospodaření v účetnictví je tvořen veškerými položkami výnosů a nákladů, které se týkají hospodaření firmy ve sledovaném období, bez ohledu na daňovou uznatelnost. Rozdíl mezi výnosy, kterých firma dosáhla za sledované období a náklady, které v tomto období vynaložila, představuje hrubý účetní zisk neboli výsledek hospodaření před zdaněním.

Pokud jsou výnosy vyšší než náklady, účetní jednotka dosáhla zisku. V opačném případě se jedná o ztrátu. Zisk navyšuje stav vlastního kapitálu, ztráta ho snižuje.

Pomocí hrubého výsledku hospodaření je možno vypočítat základ daně. Příjmy (s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně anebo jsou osvobozené od daně), se sníží o náklady prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Výsledek hospodaření před zdaněním se upravuje mimo účetní systém, a to pomocí daňového přiznání.

Při transformaci výsledku hospodaření dochází ke zvýšení o hodnoty zaúčtovaných, avšak daňově neuznatelných nákladů a o hodnoty nezaúčtovaných, ale zdanitelných výnosů. VH se naopak sníží o hodnoty zaúčtovaných výnosů, které však z rozdílných důvodů nejsou zahrnovány do základu daně a hodnoty nezúčtovaných, avšak daňově uznatelných nákladů. Tyto úpravy specifikuje § 23 ZDP.

Po odečtení a přičtení těchto položek se získá základ daně, který ale ještě lze ponížít o položky odčitatelné od základu daně podle § 34 ZDP a také o položky uvedené v § 20 odst. 7 a 8 ZDP.

Tabulka 3 obsahuje postup transformace výsledku hospodaření.

Tabulka 3: Transformace výsledku hospodaření

Účetnictví	Daňové přiznání
Výnosy - Náklady	
<u>Účetní výsledek hospodaření</u>	<p>⇒ <u>Účetní výsledek hospodaření</u></p> <p>+Náklady daňově neuznatelné (§ 25 ZDP)</p> <p>+Částka neoprávněně zkracující příjmy (§ 23 ZDP)</p> <hr/> <p>- výnosy, které nejsou předmětem daně (§ 18 ZDP)</p> <p>- výnosy osvobozené (§ 19 ZDP)</p> <p>- výnosy nezahrnované do základu daně (§ 23ZDP)</p> <hr/> <p>+/- rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy</p> <hr/> <p><u>Základ daně</u></p> <p>- Odčitatelné položky (§ 34 ZDP)</p> <p>- Ztráta z minulých let</p> <p>- Dary</p> <hr/> <p><u>Základ daně snížený o odčitatelné položky</u></p> <p>x sazba daně</p> <hr/> <p><u>Daň z příjmů splatná</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Slevy na dani
<u>Daň z příjmů splatná po slevách</u> +/- daň z příjmů odložená	<p>⇐ <u>Daň z příjmů splatná po slevách</u></p>
<u>Výsledek hospodaření po zdanění</u>	

Zdroj: Vlastní zpracování dle (Carda a další, 2016)

Položky, které zvyšují, nebo snižují základ daně, specifikuje § 23 odst. 2 ZDP, a to jsou například:

3.4.1 Položky zvyšující základ daně

- 1) částky, jenž neoprávněně zkracují příjmy (například výnosy omylem nezaúčtované nebo nepeněžní příjmy)

- 2) částky, které nemohou být dle ZDP obsaženy ve výdajích (nákladech), tzn. výsledek hospodaření je nutno zvýšit o všechny výdaje, které nesplňují podmínky § 24, anebo jsou přímo vymezeny v § 25
- 3) částky uplatněné v předchozích letech jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud následně došlo k porušení podmínek pro jejich uplatnění jakožto výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů
- 4) částky, o které se snížil výsledek hospodaření z důvodu nesprávně zvýšených příjmů a z nezaúčtovaných daňových výdajů za předchozí zdaňovací období, a to ve zdaňovacím období, kdy je oprava nesprávnosti v účetnictví provedena a ovlivnila výsledek hospodaření
- 5) částky pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku nezaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, které byly zaměstnavatelem sraženy, ale neodvedeny do konce ledna následujícího roku
- 6) přijaté úhrady smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů, které ale nebyly zaúčtovány do výnosů ze sankcí v daném zdaňovacím období
- 7) výše neuhrazeného dluhu zachyceného v účetnictví, od jehož splatnosti uplynulo 30 měsíců nebo se promlčela (tímto způsobem se zamezuje, aby se dlužníci řádně neplnili své závazky, neodůvodněně daňově zvýhodňovali tím, že svůj výsledek hospodaření na základě závazku sníží v předchozích i běžném období)
- 8) částka, která ovlivňuje výsledek hospodaření v důsledku změny účetní metody
- 9) částka odpočtu na podporu odborného vzdělávání nebo podporu výzkumu a vývoje, když následně došlo k porušení podmínek pro uplatnění odpočtu (Marková, 2017)
- 10) náklady daňově neuznatelné

3.4.2 Položky snižující základ daně

- 1) částky pokut úroků z prodlení, poplatků z prodlení apod., které byly zaúčtované do výnosů, avšak nebyly ještě uhrazené
- 2) částky pojistného na veřejné pojištění sražené z mezd zaměstnanců, o které byl zvýšen výsledek hospodaření v minulých obdobích z důvodu včasného neodvedení, dojde-li k jejich odvedení

- 3) částky vyloučené v minulých obdobích z daňových nákladů z důvodu nezaplacení, pokud dojde k jejich zaplacení v jiném zdaňovacím období, než ve kterém tyto náklady ovlivnily výsledek hospodaření
- 4) částky vzniklé v důsledku změny účetní metody

3.5 Daňové a nedaňové náklady

Náklady (výdaje) daňové se od účetních liší. Daňově uznatelné a neuznatelné náklady (výdaje) vymezuje zákon o dani z příjmů. Tyto náklady ovlivňují výslednou daň z příjmů. Hlavní pravidlo pro uplatňování daňových nákladů je obsaženo v § 24 odst. 1 ZDP: „Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. ...“ Z tohoto odstavce vyplývá, že daňově uznatelný náklad musí přímo a bezprostředně souviset s patřičným výnosem. Uznatelné jsou tedy náklady na dosažení příjmu ale i náklady na jejich zajištění a udržení, které ale je povinen poplatník prokázat. (Hnátek a další, 2017)

Zákon o dani z příjmů též určuje limity pro uznání výdajů (nákladů), pak bude výdaj jako daňový uznán pouze do výše stanovené zákonem.

§ 24 odst. 2 ZDP obsahuje rozsáhlý výčet daňově uznatelných výdajů (nákladů), tento výčet není taxativní a výdaje (náklady), které zde nejsou uvedeny, se musí posoudit podle obecného pravidla dle § 24 odst. 1 ZDP. Výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, které nejsou daňově uznatelné, jsou uvedeny v § 25 odst. 1 ZDP se opět nejedná o taxativní výčet.

Daňové náklady lze rozdělit do 4 skupin:

- 1) vždy daňově neuznatelné – neovlivňují základ daně z příjmů
- 2) náklady daňově uznatelné do výše souvisejících příjmů
- 3) náklady daňově uznatelné – ovlivňují základ daně z příjmu
- 4) daňově uznatelné, pokud byly zaplacený (pojistné a zákonné sociální náklady, které hradí zaměstnavatel, daň z nemovitých věcí, smluvní pokuty a úroky z prodlení vyplývající ze závazného vztahu)

1. Vždy daňově neuznatelné náklady

a. Náklady na reprezentaci

Podle § 25 ZDP se musí rozlišovat daňově účinné náklady na reklamu a náklady na reprezentaci, které nelze uznat jako daňové náklady.

Za náklady na reprezentaci se považují:

- pohoštění,
- občerstvení,
 - s výjimkou balené neperlivé vody (daňově uznatelný náklad)
- dary, s výjimkou:
 - reklamní a propagační předměty, které jsou označené obchodní firmou nebo ochrannou známkou,
 - zboží, které není předmětem spotřební daně s výjimkou tichého vína,
 - pořizovací cena bez daně nepřesahuje 500 Kč.

(Hnátek a další, 2017)

Tabulka 4: Účtování nákladů na reprezentaci

Č.	Dokl.	Text	Částka	MD	D
1.	VPD	Pohoštění	525 Kč	513	211
2.	VÚD	Poskytnuté výrobky za účelem pohoštění	250 Kč	513	583

Zdroj: Vlastní zpracování dle (Hnátek a další, 2017)

b. Ostatní sociální náklady

Patří sem příspěvky zaměstnancům jako další sociální náklady, které jsou nad limit nebo nejsou daňově uznatelné podle ZDP.

Podle kolektivní smlouvy nebo jiných vnitřních předpisů je možné zajistit pro zaměstnance bezplatně např. (Vlach, 2016):

- vstupenky na kulturní a sportovní akce,
- rehabilitační péči (masáže) ve vlastním zařízení nebo fitcentru či zdravotnickém zařízení,
- nepeněžité dary k výročím a jubileím,
- nadlimitní příspěvek na stravování zaměstnanců.

c. Ostatní pokuty a penále

Jedná se o nesmluvní sankce, tedy sankce „ostatní“. Zde jsou zahrnovány platby, které byly uloženy orgány veřejné správy a zdravotními pojišťovnami, to jsou kupříkladu (Vlach, 2016):

- pokuty a penále,
- úroky z prodlení,
- přirážky k pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na statní politiku zaměstnanosti.

2. Náklady daňově uznatelné do výše souvisejících příjmů

a. Manka a škody, které jsou daňovým nákladem do výše náhrady

Výjimkou jsou škody vzniklé v důsledku živelných pohrom nebo škody způsobené neznámým pachatelem (je potřebné potvrzení policie), v tomto případě jsou daňově uznatelné v plné výši. Pokud by pachatel byl dopaden a žádnou náhrady škody by nepoukázal, jednalo by se o daňově neuznatelný náklad.

Například účetní jednotce byla způsobena neopravitelná škoda na voze z důvodu dopravní nehody (vstupní cena auta 1 000 000 Kč). Bude účtováno následným způsobem (tabulka 5).

Tabulka 5: Účtování škody

Č.	Dokl.	Text	Částka	MD	D
1.	VÚD	Oprávký k DHM	600 000 Kč	022	082
2.	VÚD	Nárok náhrady škody podle oznámení od pojišťovny	350 000 Kč	378	648
3a).	VÚD	Zúčtování zůstatkové ceny (daňově uznatelné)	350 000 Kč	549.1	082
3b).	VÚD	Zúčtování zůstatkové ceny (daňově neuznatelné)	50 000 Kč	549.2	082
4.	VÚD	Vyřazení automobilu	800 000 Kč	082	022
5.	VBÚ	Úhrada od pojišťovny	350 000 Kč	221	378

Zdroj: Vlastní zpracování dle (Hnátek a další, 2017)

b. Hodnota neodpisovaného hmotného majetku při prodeji

Patří sem například prodej pozemku. Příklady účtování uvedeny v tabulce 6.

Tabulka 6: Účtování o prodeji pozemku

Č.	Dokl.	Text	Částka	MD	D
1.	VÚD	Vklad pozemku do majetku společnosti	4 000 000 Kč	031	491
2.	VÚD	Prodej pozemku – daňově uznatelný	2 500 000 Kč	541.1	031
3	VÚD	Prodej pozemku – daňově neuznatelný	1 500 000 Kč	541.2	031

Zdroj: Vlastní zpracování

Nedaňový náklad (daňově neuznatelný náklad 541.2) bude zvyšovat hodnotu základu daně.

3. Náklady daňově uznatelné

Výčet všech daňově uznatelných nákladů (výnosů) je uveden v § 25 odst. 1 ZDP. Zde jsou uvedené nejčastější způsoby optimalizace základu daně pomocí daňově uznatelných nákladů.

a. Odpisy hmotného majetku

U dlouhodobého hmotného majetku se neuplatňuje jeho pořizovací cenu ihned jako daňově uznatelný náklad (výdej), ale pomocí postupných odpisů. Za dlouhodobý majetek se považuje pořízený majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok a s pořizovací cenou vyšší než 40 000 Kč. Existují dva typy odpisů, které se musí rozlišovat, a to jsou **daňové** a **účetní** odpisy. (Hnátek, a další, 2017)

Účetní odpisy se řídí účetními předpisy a vyjadřují skutečné a trvalé opotřebení majetku. Účetní odpisy jsou také nástrojem k dodržení zásady věrného zobrazení. Doba odepisování, kterou si většinou volí účetní jednotka sama, by měla odpovídat skutečné době, po kterou bude majetek používán. (Hnátek a další, 2017)

Daňové odpisy jsou řízeny ZDP. Všechna závazná pravidla pro výpočet a uplatnění těchto odpisů je uvedeno v § 26 - 33 ZDP. Při zjišťování základu daně je důležité počítat s daňovými odpisy, protože jsou daňově uznatelným nákladem, na rozdíl od účetních. Hlavními

rozdíly mezi daňovými a účetními odpisy jsou, že daňové odpisy nejsou závislé na skutečném opotřebením odepisovaného majetku. Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy se promítne v daňovém přiznání, protože se o daňových odpisech neúčtuje. (Hnátek a další, 2017) § 26 odst. 2 ZDP vymezuje hmotný majetek, který lze daňově odepisovat takto:

- hmotné movité věci, popřípadě soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,
- budovy, domy a jednotky,
- stavby s výjimkou § 26 odst. 2c) ZDP,
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky vymezené § 26 odst. 9,
- dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč,
- jiný majetek vymezený § 26 odst. 3 ZDP.

Výčet hmotného majetku, který je vyloučen z odpisování, je uveden v § 27 ZDP.

Důležitým je také obsah § 26 odst. 8 ZDP, který uvádí, že poplatník nemusí uplatnit odpisy hmotného majetku, tzn., že uplatnění daňových odpisů je poplatníkovým právem nikoliv povinností. Toto ustanovení také dovoluje přerušit odpisování hmotného majetku. Přerušování odpisování se většinou uplatňuje v případě, že poplatník při využití odpisů dostane do daňové ztráty, nebo na tak malý základ daně, že by nemohl využít položky snižující základ daně, příp. slevy na dani, které nelze, na rozdíl od odpisů, převést do dalších let. Pokud se poplatník následně rozhodne vrátit k odpisování, musí pokračovat stejným způsobem, kterým byl majetek odepisován před přerušením. (Hnátek a další, 2017)

V prvním roce odpisování musí být odepisovatelný hmotný majetek zařazen do jedné z odpisových skupin, které jsou uvedené v příloze č. 1 ZDP. Tato skupina se po celou dobu odpisování nemění. V § 30 odst. 1 ZDP jsou obsaženy minimální doby odpisování pro jednotlivé skupiny. (Tabulka 7)

Daňové odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Tabulka 7: Minimální doba odpisování HM podle jednotlivých odpisových skupin

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Zdroj: Vlastní zpracování dle § 30 odst. 1 ZDP

Druhy daňových odpisů

Po zjištění, že jsou splněny podmínky pro odpisování majetku a je známa vstupní cena, je určena metoda odpisování. Řadu metod definuje ZDP, podle (Hnátko, 2017) se tyto metody rozdělují takto:

- časové odpisy (včetně odpisů majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunce),
- výkonové odpisy,
- rovnoměrné odpisy dle § 31 ZDP,
- zrychlené odpisy dle § 32 ZDP,
- mimořádné odpisy, zavedené v rámci protikrizových opatření pro 1. a 2. odpisovou skupinu u majetku nakoupeného v období 1. 1. 2009 až 30. 6. 2010.

Časové a výkonové odpisy

Tyto odpisy vymezuje § 30 odst. 4 až 6 ZDP.

Roční odpis se v těchto případech stanoví s přesností na dny nebo na celé měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování; přičemž odpisování nelze přerušit. (Hnátek a další, 2017)

Rovnoměrné odpisy

Při tomto odpisování ZDP stanoví pro každou skupinu vždy **tři sazby** (tabulka 8):

- 1) sazba v prvním roce – použije se vždy jednou, při zahájení odpisování,
- 2) sazba v dalších letech – použije se od druhého roku až do ukončení, za předpokladu že nebude provedeno technické zhodnocení,

- 3) sazba pro zvýšenou vstupní cenu – použije se v roce, v němž bylo provedeno technické zhodnocení.

Tabulka 8: Odpisové sazby u rovnoměrného odpisování

Odpisová skupina	První rok odpisování (%)	Následující roky (%)	Zvýšená vstupní cena (%)
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: Vlastní zpracování dle § 31 ZDP

Zrychlené odpisy

Při zrychleném odepisování ZDP stanoví pro každou odpisovou skupinu vždy **tři koeficienty** (tabulka 8):

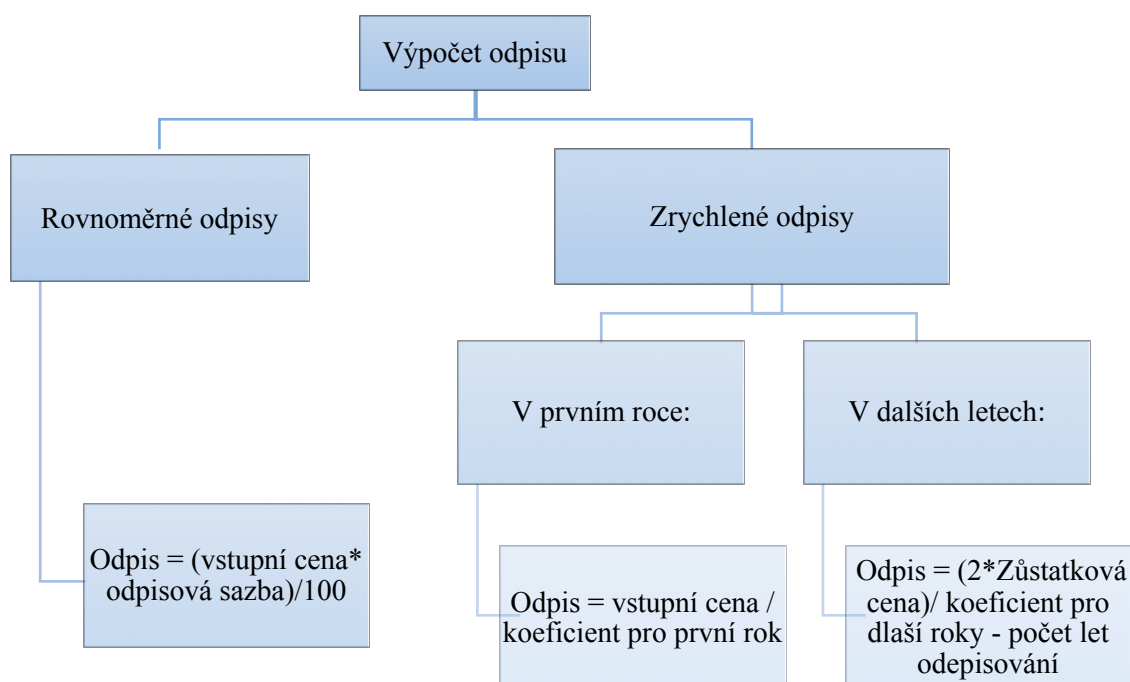
- 1) koeficient v prvním roce – použije se jen jednou, při zahájení odpisování,
- 2) koeficient v dalších letech – použije se od druhého roku až do ukončení za předpokladu, že nebude provedeno technické zhodnocení,
- 3) koeficient pro zvýšenou vstupní cenu – použije se v roce, v němž bylo provedeno technické zhodnocení.

Tabulka 9: Koeficienty pro zrychlené odpisování

Odpisová skupina	První rok odepisování	Následující roky	Zvýšená vstupní cena
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: Vlastní zpracování dle § 32 ZDP

Schéma 1: Způsoby výpočtu odpisu



Zdroj: Vlastní zpracování

Srovnání výpočtů rovnoměrných a zrychlených odpisů

Příklad: společnost XY bude odepisovat automobil pořízený za 600 000 Kč. Automobil je zařazen do 2. odpisové skupiny, tzn. doba odepisování je 5 let.

1. varianta: Odpisový plán – rovnoměrné odepisování:

Sazba pro rovnoměrné odepisování bude v prvním roce 11 a v následujících letech 22,25.

Tabulka 10: Výpočet pomocí rovnoměrného odpisování

Období	Výpočet	Odpis ¹	Oprávký ²	Zůstatková cena ³
2013	$(11 \cdot 600\,000 \text{ Kč}) / 100$	66 000 Kč	66 000 Kč	534 000 Kč
2014	$(22,25 \cdot 600\,000 \text{ Kč}) / 100$	133 500 Kč	199 500 Kč	400 500 Kč
2015	$(22,25 \cdot 600\,000 \text{ Kč}) / 100$	133 500 Kč	333 000 Kč	267 000 Kč
2016	$(22,25 \cdot 600\,000 \text{ Kč}) / 100$	133 500 Kč	466 500 Kč	133 500 Kč
2017	$(22,25 \cdot 600\,000 \text{ Kč}) / 100$	133 500 Kč	600 000 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle (Hnátek a další, 2017)

2. varianta: Odpisový plán – zrychlené odepisování:

Koeficient pro první rok je 5, pro další roky 6 (tabulka 11).

Tabulka 11: Výpočet pomocí zrychleného odepisování

Období	Výpočet	Odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2013	$600\,000 \text{ Kč} / 5$	120 000 Kč	120 000 Kč	480 000 Kč
2014	$2 \cdot 480\,000 \text{ Kč} / (6-1)$	192 000 Kč	312 000 Kč	288 000 Kč
2015	$2 \cdot 288\,000 \text{ Kč} / (6-2)$	144 000 Kč	456 000 Kč	144 000 Kč
2016	$2 \cdot 144\,000 \text{ Kč} / (6-3)$	96 000 Kč	552 000 Kč	48 000 Kč
2017	$2 \cdot 48\,000 \text{ Kč} / (6-4)$	48 000 Kč	600 000 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle (Hnátek a další, 2017)

Z tohoto porovnání vyplývá, že při použití zrychleného odpisování v prvních třech letech budou odpisy vyšší, než kdyby se použilo rovnoměrné odpisování. Ale ve čtvrtém a pátém roce budou odpisy zrychleného odpisování naopak menší.

¹ Opořebení majetku v Kč za určitý časový úsek

² Součet odpisu za celou dobu používání dlouhodobého majetku

³ Vstupní cena po odečtení oprávek

Druhy účetních odpisů

Účetní odpisy je možno vypočítat pomocí dvou metod:

1) *Metoda podle doby použití*

Účetní jednotka si určí dobu používání dlouhodobého majetku. Majetek se bude odepisovat už v měsíci, kdy byl zařazen do odepisování.

Výpočet odpisové sazby = 100/ doba životnosti (roky)

Například účetní jednotka si pořídí automobil za 600 000 Kč. Předpokládá, že ho bude používat po dobu 4 let. Odpisová sazba se tedy vypočítá jako $100\%/4 \text{ roky} = 25\%$ ročně (150 000 Kč) - měsíční odpis tedy činí 12 500 Kč.

Tento odpis se zaúčtuje následujícím způsobem (tabulka 12):

Tabulka 12: Způsob zaúčtování odpisu

Č.	Dokl.	Text	Částka	MD	D
1.	VÚD	Zařazení auta do užívání	600 000 Kč	022	042
2.	VÚD	Roční odpis auta	150 000 Kč	551	082

Zdroj: Vlastní zpracování

2) *Metoda podle výkonu*

Výkonem majetku je například počet ujetých km u auta, počet vyrobených kusů výrobku. Odpis se vypočítá jako vstupní cena / výkon majetku.

K výpočtu daňového základu je potřeba vypočítat rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy.

V účetní jednotce se mohou vyskytnout tři možnosti:

1. Daňové odpisy > účetní odpisy

V tomto případě se daňový základ sníží o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy.

2. Daňové odpisy < účetní odpisy

V tomto případě se daňový základ navýší o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy.

3. Daňové odpisy = účetní odpisy

Jedná se o nejjednodušší řešení, ale bohužel při něm dochází k porušení věrného zobrazení účetnictví. (Kandlerová, 2015)

b. Odpisy nehmotného majetku

Za nehmotný odepisovaný majetek se považuje:

- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software a ocenitelná práva,
- jiný majetek vymezený zvláštními právními předpisy, a to:
 - vstupní cena výši než 60 000 Kč,
 - doba použitelnosti delší než 1 rok,
 - nabyt úplatně, vkladem člena, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo byl vytvořen vlastní činností za účelem obchodování.

Pro nehmotný majetek, který má poplatník právo užívat po určitou dobu, se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. V dalších případech se odepisuje rovnoměrně bez přerušení, takto:

- audiovizuální díla (např. film) – minimální doba odpisování 18 měsíců,
- software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje – minimální doba odpisování 36 měsíců,
- ostatní nehmotný majetek – 72 měsíců.

Odepisování nehmotného majetku na rozdíl od hmotného nelze přerušit. (Hnátek a další, 2017)

c. Reklama a propagace

Množství a povaha reklamních a propagačních předmětů nejsou speciálně stanoveny. Díky tomu lze za účelem propagace podnikání rozdat nejrůznější předměty, je-li dodržen limit 500 Kč a předmět obsahuje např. název firmy nebo logo.

V ustanovení § 24 odst. 1 ZDP se posuzují vzorky používané v rámci propagace výrobků. Vzorek se nepovažuje za dar, jelikož při bezúplatném poskytnutí vzorku se jednoznačně očekává protiplnění, ve formě nákupu vzorového zboží. Vzorky nemají stanovený limit pro jejich daňovou účinnost.

Vzorek pro účely reklamy by měl splňovat následující podmínky:

- zboží, které poskytovatel vyrábí nebo nakupuje za účelem jeho následujícího prodeje,
- vzorky jsou poskytovány z důvodu zvýšení budoucí poptávky,
- vzorek se může nabízet jak v běžném, tak i menším balení,

- vzorek nemusí být označen obchodní firmou, ochrannou známkou nebo logem.

Vzorky se používají na tzv. ochutnávkových akcích výrobců zboží. Jelikož cílem takových akcí je dosažení vyššího prodeje zboží jedná se o daňově uznatelný náklad. Podmínkou je zdokumentování prováděných akcí, kde je nutné uvést místo a datum konání, velikost vzorku či počet spotřebovaných balení.

Za reklamu lze také považovat „marketingové akce“, kde prodejce poskytne buď „výrobek zdarma“ nebo jeho „prodej“ za symbolickou 1 Kč. Prospěšnější je prodej výrobku za 1 Kč, jelikož cílem je dosažení co nejvyššího zisku. Náklady na pořízení tohoto typu zboží jsou daňově účinné. (Hnátek a další, 2017)

d. Tvorba rezerv

Tvorba rezerv je daňově neuznatelný náklad, existuje ale několik výjimek, jejichž tvorba je daňově uznatelná. Jde o výjimky upravené zákonem č. 593/1992 Sb. (ZoR). Jedná se o tyto rezervy:

- bankovní rezervy a rezervy v pojišťovnictví,
- rezerva na opravu hmotného majetku,
- rezerva na pěstební činnost,
- rezerva na odbahnění rybníků,
- rezerva na sanaci pozemků dotčených těžbou a vypořádání důlních škod,
- rezerva dle atomového zákona.

Většina těchto rezerv je zaměřena na úzký okruh podnikatelů. Jedinou výjimkou je rezerva na opravu hmotného majetku, která je v praxi nejvíce využívána.

Tvorba rezervy uplatněné v základu daně, musí být vždy zaúčtována nebo uvedena v daňové evidenci (tabulka 13).

Tabulka 13: Zaúčtování tvorby zákonné rezervy na opravy

Č.	Dokl.	Text	Částka	MD	D
1.	VÚD	Rezerva na opravu střechy, krytiny...	600 000 Kč	552	451

Zdroj: Vlastní zpracování dle (Hnátek, 2016)

Zákonnou rezervu na opravu majetku lze vytvořit jen na hmotný majetek, jehož doba odpisování je 5 a více let, tzn. patří do 2. až 6. skupiny.

Rezervu nelze vytvářet na technické zhodnocení, pořízení nového majetku, údržbu majetku nebo opravy pravidelně se opakující každý rok, opravy v důsledku škody atd.

Minimální doba tvorby rezervy jsou 2 zdaňovací období, maximální doba je závislá na odpisové skupině. Pro 2. odpisovou skupinu jsou to 3 zdaňovací období, pro 3. odpisovou skupinu 6 zdaňovacích období, pro 4. skupinu 8 zdaňovacích období a pro 5. a 6. skupinu je to 10 zdaňovacích období. (Hnátek, 2016)

Výše rezervy tvořená za kalendářní rok se rovná podílu rozpočtů nákladů na opravu majetku a počtu kalendářních let, po které bude rezerva tvořena do předpokládaného termínu zahájení opravy (do počtu zdaňovacích období patří zdaňovací období, kdy dojde k vytvoření rezervy, ale nezahrnuje předpokládané období, kdy dojde k zahájení opravy). (Hnátek, 2016)

Podmínkou pro zahrnutí rezervy jako daňového nákladu je uložení peněžních prostředků na vázaném účtu, v plné výši, v bance se sídlem na území členského státu EU. Účet je veden v českých korunách nebo eurech a tento účet musí být určen výhradně pro ukládání rezerv na opravu majetku.

ZoR nestanovil žádnou povinnost zákonné rezervy pro limit, který musí být vyčerpán. Uplatnit rezervu není nutno v období, ve kterém byla oprava plánována, ale zahájit tuto opravu je nutné v tomto období, a v následném zdaňovacím období ji vyčerpat. Nebude-li takto učiněno, rezerva se zruší v následujícím zdaňovacím období. Za zahájení opravy se považuje termín, kdy se opravdu fyzicky začne provádět oprava na věci, pro kterou byla tvořena. (Hnátek a další, 2017)

Čerpání a zrušení rezervy se v účetnictví projevuje následujícím způsobem (tabulka 14):

Tabulka 14: Čerpání a zrušení rezervy v účetnictví

Č.	Dokl.	Text	Částka	MD	D
1.	VÚD	Čerpání zákonné rezervy	350 000 Kč	451	552
2.	VÚD	Zrušení zákonné rezervy	150 000 Kč	451	552

Zdroj: Vlastní zpracování

e. Opravné položky k pohledávkám

Při daňové optimalizaci je možné vytvoření daňově uznatelných opravných položek k některým neuhrazeným pohledávkám. Tyto opravné položky ale umožňují zachytit snížení hodnoty pohledávek jen po přechodnou dobu. Je to tedy jen dočasné řešení předcházející konečnému (úhrada, postoupení, odpis).

Podle § 4 odst. 3 ZoR slouží opravné položky ke krytí ztrát z odpisů pohledávek.

Dle ZoR lze vytvářet následující daňově opravné položky:

- opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 8 ZoR):
 - jsou tvořeny poplatníkem daně z příjmů, jednorázově, do výše rozvahové hodnoty nepromlčené pohledávky přihlášené u insolvenčního soudu,
 - zákonná opravná položka je realizována v období, v němž byla přihlášena.
 - zrušení nastane v případě:
 - popření insolvenčním správcem, věřitelem nebo dlužníkem,
 - pomnutí důvodu pro jejich existenci.
- opravné položky k nepromlčeným pohledávkám (§ 8a ZoR):
 - vytvářejí se v případě, že se jedná o pohledávky nad 30 000 Kč,
 - vytvářejí se:
 - do výše 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty, pokud od konce sjednané doby splatnosti pohledávky uplynulo více než 18 měsíců,
 - do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty, pokud od konce sjednané doby splatnosti pohledávky uplynulo více než 36 měsíců.
 - zrušení nastane:
 - pominou-li důvody pro její existenci,
 - je promlčena nebo byla daňově odepsána.
- opravné položky z titulu ručení za celní dluh (§ 8b ZoR)
 - tento typ není příliš často využívaným optimalizačním nástrojem.
- opravné položky k tzv. méně významným pohledávkám (§ 8c ZoR)
 - opravnou položku do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty je možno vytvořit v případě, že:
 - rozvahová hodnota pohledávky (bez příslušenství) v okamžiku vzniku nepřesáhne 30 000 Kč,
 - doba již uplynulá od data splatnosti pohledávky je nejméně 12 měsíců,
 - celková hodnota pohledávek (bez příslušenství) vůči témuž dlužníkovi nepřesáhne částku 30 000 Kč (za období za které je podáváno daňové přiznání),

- se nejedná o pohledávku za členy obchodní korporace za upsaný vlastní kapitál nebo pohledávky mezi spojenými osobami,
- k pohledávce nebyla vytvořena opravná položka podle jiného ustanovení ZoR.

3.6 Odčitatelné položky od základu daně

Výsledkem transformace hrubého výsledku hospodaření před zdaněním, je základ daně (případně daňová ztráta). Dalším krokem je uplatnění odčitatelných položek. Odčitatelné položky lze uplatnit jen od základu daně, v žádném případě od daňové ztráty.

Odčitatelné položky od základu daně jsou uvedené v § 34 ZDP. Od základu daně je tedy možné odečíst:

- daňovou ztrátu,
- odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělání,
- dary podle § 20 odst. 8 ZDP.

Daňová ztráta

Od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část. O daňovou ztrátu se jedná, pokud výdaje (náklady) upravené podle § 23 ZDP převyšují příjmy upravené podle § 23 ZDP. Daňovou ztrátu nebo její část se může odečíst nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících po období, za které se daňová ztráta vyměřila. Daňová ztráta se odečítá v jakékoliv výši a v kterémkoliv následujícím zdaňovacím období. (Marková, 2017)

Odpočet na výzkum a vývoj

Od základu daně lze také odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělání, za dané zdaňovací období nebo v případě daňové ztráty či nízkého základu daně nejpozději ve třetím období následujícím po období, ve kterém vznikly. Bližší informace o těchto odpočtech jsou uvedené v § 34 a) - h) ZDP.

Dary

Dle ustanovení § 20 odst. 8 lze odečíst hodnotu bezúplatného plnění poskytnutého:

- obcím, krajům, organizačním složkám státu, právnickým osobám se sídlem v ČR nebo na území EU, Norska a Islandu,
- právnickým osobám, které jsou pořadatelem veřejných sbírek na vědu a vzdělání, výzkumu a vývoje, školství, policii, požární ochranu, na podporu a ochranu mládeže, na ochranu zvířat a jejich zdraví, na účely sociální, zdravotnické, ekologické, humanitární, charitativní, náboženské (jen pro registrované církve), tělovýchovné a sportovní, dar politickým stranám a hnutím,
- fyzickým osobám:
 - s bydlištěm na území ČR nebo EU, Norska a Islandu, musí se jednat o dary poskytovatelům zdravotních služeb, provozujících školy a školská zařízení, zařízení na ochranu opuštěných nebo ohrožených druhů zvířat, a to na financování těchto zařízení,
 - které jsou poživatelé invalidního důchodu nebo nezletilému dítěti závislému na péči, a to na zdravotnické prostředky, na rehabilitační a kompenzační pomůcky.

Lze uplatnit i dar na odstraňování následků živelné pohromy, ke které došlo na území ČR, EU, Norska nebo Islandu.

Hodnota bezúplatného plnění činí minimálně 2 000 Kč. V úhrnu nejvýše lze odečíst 10 % ze základu daně sníženého podle § 34.

Základ pro výpočet daně snížený podle § 20 odst. 7 a 8 a § 34 se zaokrouhluje na celé tisíce Kč dolů.

4 Vlastní práce

4.1 Charakteristika společnosti

Společnost XYZ s.r.o. je firma s dlouholetými zkušenostmi s pokládáním podlahových krytin a vchodových bezpečnostních a interiérových dveří.

Podnik vznikl v roce 2003 jako společnost s ručením omezeným. Tento podnik byl založen 2 společníky, kteří dohromady vlastní 100 % podíl na společnosti. Jeden ze společníků má 60 % podíl, druhý jen 40 % podíl.

Předmětem podnikání jsou kompletní dodávky podlah, dlažeb, dveří apod.

Hlavní činností této společnosti je prodej podlahových krytin a dveří, které dodávají i bez montáže v případě, že si to zákazník přeje. Dále také poskytování služeb jako jsou rekonstrukce starých parket, demontáž starých dveří, doprava a montáž nových dveří.

Společnost sídlí v Praze a provádí svoje práce na území Prahy a Středočeského kraje. Zaměstnává celkem 10 zaměstnanců. Společnost na dodané zboží i montáž poskytuje dlouholeté záruky až na 10 let.

Dle vnitropodnikové směrnice společnost XYZ s. r. o. netvoří žádné zásoby. Veškerý materiál objednává ve chvíli, kdy má uzavřenou smlouvu na zakázku. Tento materiál následně dopravuje až na místo zakázky, proto nepotřebuje žádné velké sklady. Pokud už nějaký materiál uskladnit musí, účtuje o zásobách metodou A.

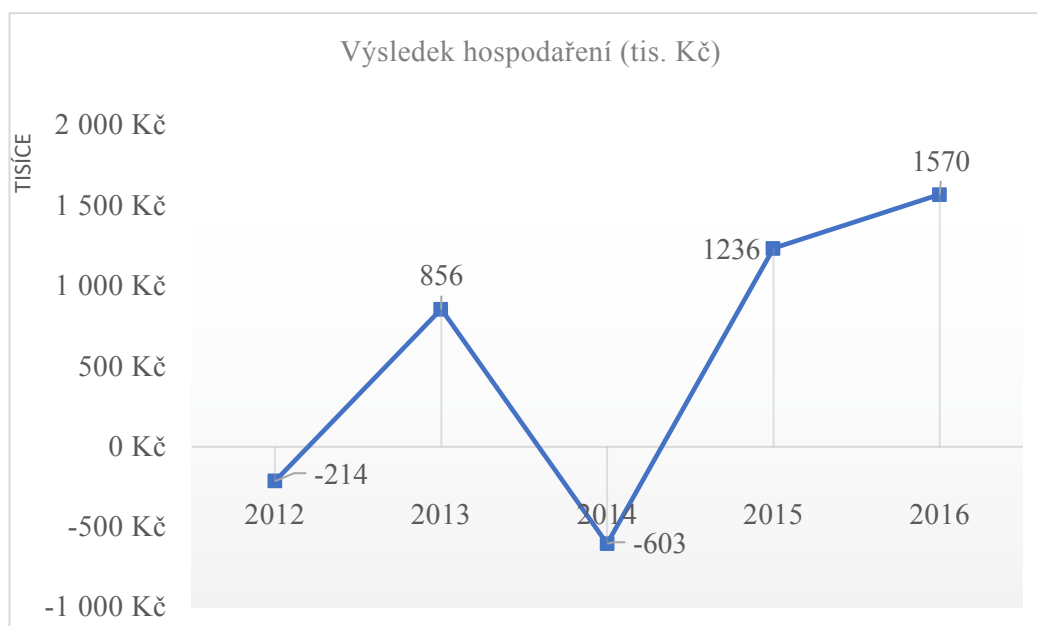
Majetek je zařazen do DHM je-li jeho pořizovací cena vyšší než 40 000 Kč s dobou použitelnosti delší než 1 rok. Pokud majetek nedosahuje hodnoty limitu stanoveného ve vnitropodnikové směrnici, účtuje ho účetní jednotka přímo do nákladů.

Společnost v současné době nemá povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem, jelikož splňuje předpoklady pro mikrojednotku.

4.2 Vyhodnocení účetního výsledku hospodaření

Pro možnost optimalizace výsledku hospodaření je potřeba podrobně prostudovat vývoj účetního výsledků hospodaření společnosti v posledních několika letech. V grafu 1 je znázorněn vývoj společnosti z předešlých 5 let.

Graf 1: Vývoj výsledku hospodaření za 5 let



Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti

Z grafu 1 je patrné, že v posledních 3 letech je společnost více či méně stabilní a její situace se vyvíjí pozitivně a firma za poslední 2 roky dosahuje zisku s rostoucí tendencí pro následující roky.

Aby bylo možné optimalizovat výsledek hospodaření a daňovou povinnost, je třeba si nejprve vypočítat výsledek hospodaření za rok 2016 a následně ho upravit za pomoci odčitatelných a neodčitatelných položek, upravit ho tím na základ daně a vyčíslit daňovou povinnost.

Výsledek hospodaření společnosti

V tabulce 15 je uveden modelový výpočet výsledku hospodaření před zdaněním

Tabulka 15: Výpočet výsledku hospodaření

Položka	Částka za rok 2016 (Kč)
Tržby za prodej zboží	2 880 268
Náklady na prodané zboží	408 656
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	12 573 974
Aktivace	33 698
Spotřeba materiálu a energie	11 156 485
Služby	1 318 985
Osobní náklady	644 092
Daně a poplatky	51 844
Odpisy DHM a DNM	378 160
Tržby z prodeje materiálu	67 245
Ostatní provozní výnosy	220 491
Ostatní provozní náklady	76 241
Provozní VH	1 673 817
Nákladové úroky	73 192
Ostatní finanční výnosy	52 149
Ostatní finanční náklady	82 341
Finanční VH	-103 384
VH před zdaněním	1 570 433

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů

Výsledek hospodaření je výchozím bodem pro výpočet základu daně. Účetní výsledek hospodaření před zdaněním obsahuje veškeré výnosy a náklady, nehledě na daňovou uznatelnost. Proto je nezbytné jej při jeho transformaci upravit o položky zvyšující nebo snižující základ daně dle ZDP.

4.3 Položky zvyšující základ daně

Daňově neuznatelné náklady společnosti:

513- Náklady na reprezentaci

Na základě uvedených informací v kapitole 3.5 je známo, že náklady na reprezentaci jsou daňově neuznatelným nákladem, tedy je musíme k VH přičíst. Tento náklad by se mohl stát uznatelným v případě, že by firma poskytovala dary reklamního nebo propagačního charakteru, třeba svým zákazníkům nebo dodavatelům.

Na tomto účtu společnost vykazuje náklady ve výši 25 000 Kč.

528 – Ostatní sociální náklady

Na tomto účtu společnost vede nedaňové náklady na obědy 3 pracovníků (účetní, jednatele společnosti). Jedná se o nadlimitní příspěvek na stravování, jelikož zaměstnavatel hradí zaměstnancům obědy v plné výši a účtuje tedy 45 % z hodnoty obědů, jako daňově neuznatelný náklad.

Na tomto účtu účetní jednotka vykazuje náklady ve výši 15 253 Kč.

543 – Ostatní sociální náklady

V roce 2016 byl poskytnut dar dětskému domovu ve výši 1 500 Kč. Tento dar ale nespĺňuje podmínky dle ZDP, není možno jej tedy odečíst od základu daně.

549.002 - Manka a škody daňově neuznatelné

Na tomto analytickém účtu společnost vede částky náhrad škod, které nebyly přiznány a proplaceny pojišťovnou nebo zaměstnancem. V roce 2016 společnost zaznamenala nehodu osobního vozidla, zaviněnou cizí osobou. Počáteční cena vozidla byla 850 000 Kč, společnost k danému dni odepsala již 680 000 Kč, tzn. že má právo si nárokovat náhradu škody od pojišťovny ve výši 170 000 Kč. Rozhodnutím pojišťovny bylo přiznání pojistného plnění pouze v hodnotě 150 000 Kč.

Rozdíl mezi těmito částkami je tedy daňově neuznatelný náklad a je zaúčtován na účet 549.002 ve výši 20 000 Kč.

4.4 Položky snižující základ daně

554 – Tvorba ostatních rezerv

Společnost na tomto účtu vede rezervy na záruční opravy. Tato rezerva ale nepatří mezi rezervy, které slouží k dosažení, zajištění či udržení příjmů, je tedy daňově neuznatelná.

V současném roce společnost tyto rezervy částečně rozpouští v částce 75 000 Kč. Tato položka snižuje základ daně.

V tabulce je uvedeno účtování rozpouštění rezerv.

Tabulka 16: Rozpuštění rezerv

Č.	Dokl.	Text	Částka	MD	D
1.	VÚD	Rozpuštění částí rezerv na záruční opravy	75 000 Kč	459	554

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů

V tabulce 17 je výsledek hospodaření upraven o položky snižující a zvyšující základ daně.

Tabulka 17: Transformace VH

Výsledek hospodaření	1 570 433 Kč
Položky zvyšující základ daně	61 753 Kč
Položky snižující základ daně	75 000 Kč
VH upraven o položky zvyšující a snižující základ daně	1 557 186

Zdroj: Vlastní zpracování

4.5 Odpisy

Společnost si vymezila, že účetní odpisy se budou rovnat odpisům daňovým. Odpisy se provádí k rozvahovému dni, tzn. k 31. prosinci a zaokrouhlují se na celé koruny nahoru. Podnik veškerý svůj majetek odepisuje zrychleně. Pro porovnání jednotlivých metod odepisování byly zvoleny 2 druhy dlouhodobého majetku z různých odpisových skupin, a to užitkový automobil Volkswagen Crafter s pořizovací cenou 865 900 Kč a notebook v pořizovací ceně 23 955 Kč.

Daňové odpisy

Bude proveden modelový propočtení pro dvě varianty odpisování – varianta 1. rovnoměrné odpisování, varianta 2. - zrychlené odpisování.

Notebook

Notebook byl zařazen do užívání 1. 5. 2014. Jeho pořizovací cena byla 23 955 Kč. Byl zařazen do 1. odpisové slupiny, jeho doba odepisování je tedy 3 roky.

Dle tabulky 8 bylo zjištěno, že odpisová sazba pro výpočet rovnoměrnou metodou je v prvním roce 20 a v dalších letech 40.

Tabulka 18: Varianta 1. - rovnoměrná metoda odepisování notebooku

Rok	Výpočet	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2014	$(20 \cdot 23\,955 \text{ Kč}) / 100$	4 791 Kč	4 791 Kč	19 164 Kč
2015	$(40 \cdot 23\,955 \text{ Kč}) / 100$	9 582 Kč	14 373 Kč	9 582 Kč
2016	$(40 \cdot 23\,955 \text{ Kč}) / 100$	9 582 Kč	23 955 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů

Dle tabulky 9 bylo zjištěno, že koeficient pro výpočet zrychlenou metodou je v prvním roce 3 a v dalších letech 4.

Tabulka 19: Varianta 2. - zrychlená metoda odepisování notebooku

Rok	Výpočet	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2014	$23\,955 \text{ Kč} / 3$	7 985 Kč	7 985 Kč	15 970 Kč
2015	$(2 \cdot 15\,970 \text{ Kč}) / (4-1)$	10 647 Kč	18 632 Kč	5 323 Kč
2016	$(2 \cdot 5\,323 \text{ Kč}) / (4-2)$	5 323 Kč	23 955 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů

Ve srovnání rovnoměrné metody se zrychlenou je patrné, že hodnoty rovnoměrných odpisů jsou v prvních dvou letech nižší než odpisy zrychlené. Poslední rok odepisování je v případě lineárních odpisů ve stejné výši jako hodnota předchozího roku, ovšem výše zrychlených odpisů v posledním roce prudce klesá

Užitkový automobil

Byl zařazen do užívání 1. 7. 2014 a jeho pořizovací cena byla 865 900 Kč. Byl zařazen do 2. odpisové slupiny a doba odepisování je tedy 5 let.

Dle tabulky 8 bylo zjištěno, že odpisová sazba pro výpočet rovnoměrnou metodou je v prvním roce 11 a v dalších letech 22,25.

Tabulka 20: Varianta 1. - rovnoměrná metoda odepisování automobilu

Rok	Výpočet	Odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2014	$(11 \cdot 865\,900 \text{ Kč}) / 100$	95 249 Kč	95 249 Kč	770 651 Kč
2015	$(22,25 \cdot 865\,900 \text{ Kč}) / 100$	192 663 Kč	287 912 Kč	577 988 Kč
2016	$(22,25 \cdot 865\,900 \text{ Kč}) / 100$	192 663 Kč	480 575 Kč	385 325 Kč
2017	$(22,25 \cdot 865\,900 \text{ Kč}) / 100$	192 663 Kč	673 238 Kč	192 662 Kč
2018	$(22,25 \cdot 865\,900 \text{ Kč}) / 100$	192 663 Kč	865 900 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Dle tabulky 9 bylo zjištěno, že koeficient pro výpočet zrychlenou metodou je v prvním roce 5 a v dalších letech 6.

Tabulka 21: Varianta 2. - zrychlená metoda odepisování automobilu

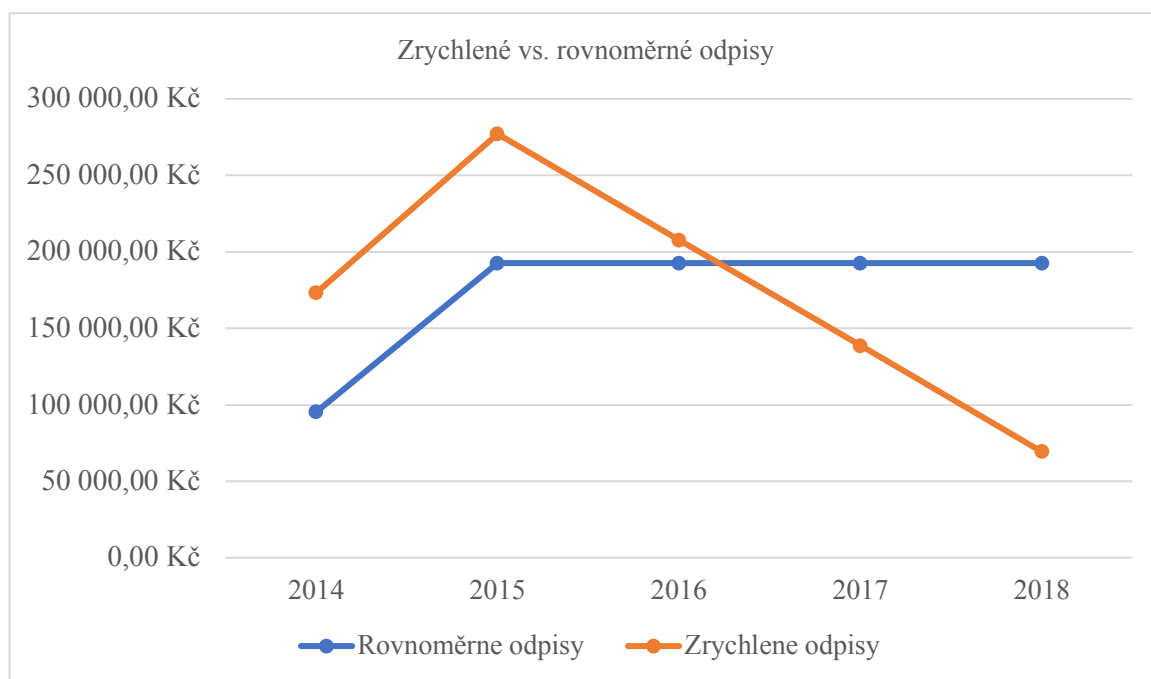
Rok	Výpočet	Odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2014	$865\,900 \text{ Kč} / 5$	173 180 Kč	173 180 Kč	692 720 Kč
2015	$(2 \cdot 692\,720 \text{ Kč}) / (6-1)$	277 088 Kč	450 268 Kč	415 632 Kč
2016	$(2 \cdot 415\,632 \text{ Kč}) / (6-2)$	207 816 Kč	658 084 Kč	207 816 Kč
2017	$(2 \cdot 207\,816 \text{ Kč}) / (6-3)$	138 554 Kč	796 628 Kč	69 272 Kč
2018	$(2 \cdot 69\,272 \text{ Kč}) / (6-4)$	69 272 Kč	865 900 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Z modelového propočtu stejně jako u odpisu notebooku je patrné, že zrychlená metoda je spíše vhodná u majetku, jenž se morálně či fyzicky opotřebovává za krátkou dobu. Odpisové náklady se postupně snižují a výsledek hospodaření naopak zvyšuje.

Oproti tomu rovnoměrná metoda, kde je odpis po celou dobu, kromě prvního roku stejný, ovlivňuje výsledky hospodaření každý rok stejně. Tyto odpisy jsou vhodné pro majetek, který se v průběhu času opotřebovává rovnoměrně a svoji hodnotu ztrácí pomalu.

Graf 2: Porovnání zrychlených a rovnoměrných odpisů



Zdroj: Vlastní zpracování

Z porovnání těchto metod vyplývá, že zrychlené odpisy jsou vhodné, když účetní jednotka chce nejvíce snížit výsledek hospodaření v prvních letech. Ne vždy je ale dobré mít vysoké odpisy, díky tomu se společnost může dostat do ztráty. (graf 2)

Každá společnost by si měla zvolit takový způsob odepisování, který nejvíce vyhovuje její hospodářské situaci. V případě této společnosti, v rámci automobilů, by bylo vhodnější použít zrychlenou metodu odepisování, jelikož se v prvních letech jeho hodnota snižuje výrazněji. Může za to ve většině případů technologický pokrok, počet ujetých kilometrů atd. Notebook takto jednoznačně určen být nemůže. Je potřeba znát například po jakou dobu je využíván. V případě rovnoměrného využití každý den je lepší použít rovnoměrné odpisy. Zrychlené odpisy je možno aplikovat v případě, když je uvažováno, že notebook ze začátku používání ztrácí svoji hodnotu výrazněji, protože v prvních letech hodnota tohoto druhu majetku klesá často i o polovinu.

Účetní odpisy

Účetní odpisy firma zatím nerozlišuje, protože účtuje odpisy dle zákona o daních. Toto ovšem není nejvhodnějším postupem z důvodu existence zásady zachování věrného a poctivého zobrazení účetnictví. Na tomto základě je promítnutí skutečného opotřebení majetku

prostřednictvím účetních odpisů znázorněno v následujícím modelovém příkladu včetně výsledného efektu na výsledek hospodaření.

U automobilu se jako optimální volbou naskytuje zvolit metodu dle výkonu tzn. podle počtu ujetých km.

V případě notebooku si společnost může určit lineární metodu odepisování. Bude to znamenat, že výsledek hospodaření bude ovlivňován rovnoměrně.

Notebook byl zařazen do užívání 1. 5. 2014, jeho pořizovací cena byla 23 955 Kč a bude držen ve společnosti po dobu 5 let (60 měsíců).

Měsíční odpis se zjistí jako PC/počtem měsíců používání:

$$23\,955\text{ Kč} / 60 = 399,25\text{ Kč}$$

$$\text{Roční odpis za 1. rok} = 399,25 * 8 = 3\,194\text{ Kč}$$

$$\text{Roční odpis v dalších letech} = 399,25 * 12 = 4\,791\text{ Kč}$$

$$\text{Roční odpis v posledním roce} = 399,25 * 5 = 1\,997\text{ Kč}$$

Tabulka 22: Účetní odpisy lineární

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2014	3 194 Kč	3 194 Kč	20 761 Kč
2015	4 791 Kč	7 985 Kč	15 970 Kč
2016	4 791 Kč	12 776 Kč	11 179 Kč
2017	4 791 Kč	17 567 Kč	6 388 Kč
2018	4 791 Kč	22 358 Kč	1 597 Kč
2019	1 597 Kč	23 955 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Při transformaci výsledku hospodaření by si společnost v roce 2014 mohla odečíst 4 791 Kč, v roce 2015 až 5 856 Kč, a v roce 2016 by se jednalo o 532 Kč. Dohromady za 3 roky odepisování by účetní jednotka mohla snížit svůj výsledek hospodaření o hodnotu odpisů celkem ve výši 11 179 Kč, kterou by si ale v následujících 3 letech museli k výsledku hospodaření přičíst.

V tabulce 23 jsou porovnány účetní a daňové odpisy a vypočítán rozdíl mezi nimi, jenž je odečítán nebo přičítán k VH při jeho transformaci.

Tabulka 23: Výpočet rozdílu odpisu notebooku

Rok	Účetní odpis		Daňový odpis	Rozdíl
2014	3 194 Kč	<	7 985 Kč	4 791 Kč
2015	4 791 Kč	<	10 647 Kč	5 856 Kč
2016	4 791 Kč	<	5 323 Kč	532 Kč
2017	4 791 Kč	>	0 Kč	4 791 Kč
2018	4 791 Kč	>	0 Kč	4 791 Kč
2019	1 597 Kč	>	0 Kč	1 597 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

U automobilu by bylo vhodné zvolit metodu dle výkonu tzn. podle počtu ujetých km. Automobil byl zařazen do užívání 1. 7. 2014 a jeho pořizovací cena je 865 900 Kč. Předpokládaný počet ujetých km je 300 000. V prvním roce automobil ujel 42 325 km, v druhém roce ujel 62 586 km, ve 3. roce pak 65 089 km. V následujících 2 letech firma předpokládá, že ujede každý rok v průměru 65 000 km.

Výpočet odpisu na 1 km: $865\,900\text{ Kč}/300\,000\text{ km} = 2,8863\text{ Kč/km}$

Tabulka 24: Účetní odpisy automobilu

Rok	Odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2014	122 163 Kč	122 163 Kč	743 737 Kč
2015	180 642 Kč	302 805 Kč	563 095 Kč
2016	187 866 Kč	490 671 Kč	375 229 Kč
2017	187 610 Kč	678 281 Kč	187 619 Kč
2018	187 619 Kč	865 900 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

V následující tabulce 25 jsou porovnány účetní a daňové odpisy automobilu a vyčíslený rozdíl mezi nimi.

Tabulka 25: Výpočet rozdílu odpisu automobilu

Rok	Účetní odpis		Daňový odpis	Rozdíl
2014	122 163 Kč	<	173 180 Kč	51 017 Kč
2015	180 642 Kč	<	277 088 Kč	96 446 Kč
2016	187 866 Kč	<	207 816 Kč	19 950 Kč
2017	187 610 Kč	>	138 554 Kč	49 056 Kč
2018	187 619 Kč	>	69 272 Kč	118 347 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Kdyby společnost rozlišovala daňové a účetní odpisy, vznikaly by v jednotlivých letech rozdíly, tzn. při transformaci výsledku hospodaření by se odečítaly nebo přičítaly, a tím by se VH upravil. Tyto rozdíly by se měly promítnou v účetnictví, jelikož se jedná o rozdíly, které se časem dorovnají.

V případě že by společnost rozlišovala tyto odpisy, mohla by si snížit svůj VH v roce 2016 o 20 482 Kč, což činí přibližně 2 % z celkové ceny DM.

Jak je z tabulky 25 patrné, jedná se o dočasné snížení u odpisů v prvních 3 letech, jelikož v dalších 2 letech tyto částky budou postupně k VH přičítány. Ušetřené peníze v prvních letech mohou být použity pro další investice.

4.6 Opravné položky k pohledávkám

Sledovaná účetní jednotka se snaží využívat veškeré možnosti pro optimalizaci výsledku hospodaření, ale po podrobném přezkoumání bylo zjištěno, že podnik eviduje několik pohledávek po splatnosti. Do tohoto zdaňovacího období společnost nevytvářela odpisy ani opravné položky k pohledávkám. V tabulce 26 jsou uvedeni dlužníci, hodnoty a splatnosti jednotlivých pohledávek.

Tabulka 26: Neuhrazené pohledávky

Odběratel	Hodnota	Datum splatnosti
MDL a. s.	15 269 Kč	21. 7. 2011
STAV s.r.o.	55 350 Kč	28. 9. 2014
LKM s.r.o.	105 080 Kč	27. 5. 2013
SPM a. s.	24 256 Kč	11. 12. 2014

Zdroj: Vlastní zpracování

Pohledávka společnosti MDL a. s. byla splatná 21. 7. 2011 v hodnotě 15 269 Kč a je dosud neuhrzena. Tento závazkový vztah je řízen občanským zákoníkem, kde je promlčecí lhůta 3 roky po splatnosti. To znamená, že v současnosti pohledávka vůči této společnosti je již promlčena a není možné k ní vytvořit daňově účinnou OP.

U společnosti STAV s. r. o. se eviduje dluh v hodnotě 55 350 Kč. Vzhledem ke splatnosti tato pohledávka promlčená není. Bylo zjištěno, že tato společnost je od roku 2012 v insolvenčním řízení. Dle §24 odst.2 y) ZDP můžeme u této pohledávky uplatnit daňový odpis.

LKM s. r. o. vůči společnosti ABC s.r.o. dluží 105 080 Kč. Na tuto společnost bylo podáno hromadné trestné oznámení, z titulu nehrzení svých závazků. Z důvodu zahájeného soudního řízení je postupováno podle §8a ZoR. Jelikož pohledávka je po splatnosti déle než 36 měsíců, je tvořena daňově účinná OP ve výši 100 %.

Pohledávka společnosti SPM a. s. v hodnotě 24 256 Kč je posuzovaná podle §8c) ZoR.

Tabulka 27: Přehled opravných položek

Odběratel	Hodnota pohledávky	Účetní OP	Daňová OP
LKM	105 080 Kč	105 080 Kč	105 080 Kč
SPM	24 256 Kč	24 256 Kč	24 256 Kč
Celkem	129 336 Kč	129 336 Kč	129 336 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 28: Přehled odpisů

Odběratel	Hodnota pohledávky	Účetní OP	Daňová OP
MDL a. s.	15 269 Kč	15 269 Kč	0 Kč
STAV s.r.o.	55 350 Kč	55 350 Kč	55 350 Kč
Celkem	70 619 Kč	70 619 Kč	55 350 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Po těchto operacích byl zjištěn vznik nových nákladů ve výši 199 955 Kč, které snižují provozní VH.

Provozní VH po této optimalizaci je roven 1 473 862 Kč a VH před zdaněním pak 1 370 478 Kč.

Ne všechny tyto náklady byly daňově uznatelné, proto je k VH před zdaněním přičteno 15 269 Kč.

Tabulka 29: VH po optimalizaci

Výsledek hospodaření	1 370 478 Kč
Položky zvyšující základ daně	77 022 Kč
Položky snižující základ daně	75 000 Kč
Odpisy	20 482 Kč
VH upravený o položky zvyšující a snižující základ daně	1 352 018 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

4.7 Daňová ztráta

Z grafu 1 vyplývá, že společnost dosahovala v minulých letech ztrát. Tato informace poskytuje prostor pro daňovou optimalizaci. Daňová ztráta může být odečtena od základu daně v 5 následujících daňových obdobích od doby vzniku ztráty.

Tabulka 30: Výpočet základu daně sníženého o odčitatelné položky

	Základ daně	1 352 100 Kč
-	Odpočet daňové ztráty	422 684 Kč
=	Základ daně snížený o odčitatelné položky	949 816 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2012 firma vykazovala ztrátu ve výši 213 825 Kč, kterou částečně uplatnila v roce 2013 v hodnotě 120 000 Kč. Neuplatnila ji celou, jelikož přepokládala rostoucí tendenci výsledku hospodaření. V roce 2014 ale účetní jednotka opětovně dosáhla ztráty ve výši 602 684 Kč a v roce 2015 uplatnila zbývajících 120 000 Kč ze ztráty z roku 2012 spolu se 180 000 Kč z roku 2014. Společnost má možnost v roce 2016 uplatnit zbylou část ztráty z roku 2014, která činí 422 684 Kč. Další možností je uplatnit jen část daňové ztráty, a to například pouze 50 % (211 342 Kč).

V tabulce 31 je znázorněna optimalizace výsledku hospodaření, výpočet základu daně při odečtení částečné ztráty a vyčíslení daně.

Tabulka 31: Výpočet daně z příjmů při uplatnění části daňové ztráty

	VH před optimalizací	1 570 433 Kč
-	Opravné položky k pohledávkám	199 955 Kč
+	Položky zvyšující základ daně	77 022 Kč
-	Položky snižující základ daně	75 000 Kč
-	Rozdíl mezi učetními a daňovými odpisy	20 482 Kč
=	Základ daně	1 352 018 Kč
-	Daňová ztráta	211 342 Kč
=	Základ daně snížený o odčitatelné položky	1 140 676 Kč
=	Základ daně zaokrouhlený na tisíce dolů	1 140 000 Kč
*	Sazba daně	19 %
=	Daň z příjmů	216 600 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce 32 je znázorněn výpočet při uplatnění celé ztráty

Tabulka 32: Výpočet při uplatnění celé ztráty

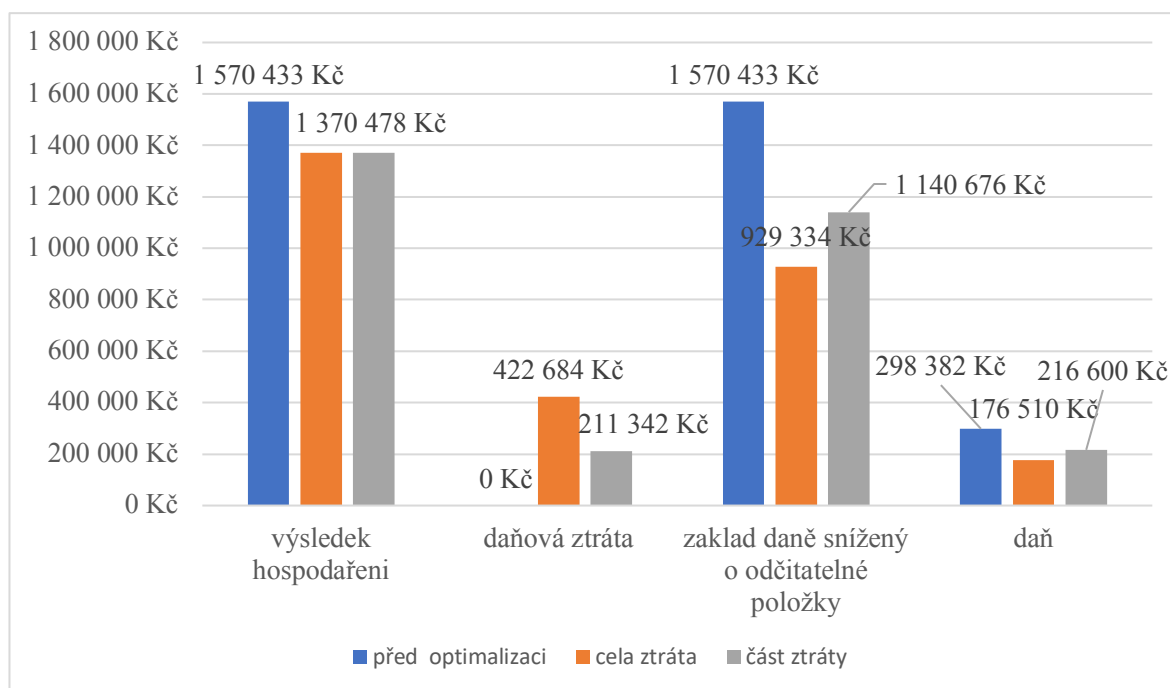
=	Základ daně	1 352 018 Kč
-	Daňová ztráta	422 684 Kč
=	Základ daně snížený o odčitatelné položky	929 334 Kč
=	Základ daně zaokrouhlený na tisíce dolů	929 000 Kč
*	Sazba daně	19 %
=	Daň	176 510 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

4.8 Vyhodnocení možnosti optimalizace

- 1) Účetní jednotka před provedenou optimalizací vykazovala výsledek hospodaření před zdaněním v hodnotě 1 570 443 Kč. Následně byly vymezeny položky zvyšující základ daně neboli položky, jež jsou daňově neuznatelnými náklady. V dané situaci je potřeba zvážit, zda by tyto náklady nešly upravit na náklady uznatelné. Například v případě nákladů na reprezentaci je žádoucí sledovat, zda tyto náklady nemohou být upraveny obsahově tak, aby odpovídaly nákladům na reklamu a propagaci.
- 2) Z tohoto ohledu je nezbytné sledovat nejen obsahovou náplň jednotlivých darů, ale také například jejich výši. Tento rok byl společností poskytnut dar ve výši 1 500 Kč, což je pod minimální hranici stanovenou v § 34 ZDP a tím si společnost nemohla uplatnit odpočet a dar ani si snížit výsledek hospodaření.
- 3) Další možnosti pro optimalizace se týká dlouhodobého hmotného majetku. Společnost si zvolila účetní odpisy totožné s daňovými, a proto mezi nimi ani neneviduje žádný rozdíl. Daňové odpisy ale mnohdy nevyjadřují skutečně opotřebení majetku a tím je porušena zásada věřeného a poctivého zobrazení účetnictví. Proto je nejen z daňového hlediska výhodné pro společnost zvolit takové odpisy, které zohledňují skutečný stav majetku. Například pro automobil výkonové účetní odpisy a pro notebook časové. Při této variantě by si mohl podnik snížit výsledek hospodaření o 20 482 Kč. Obecně řečeno tyto odpisy upraví výsledek hospodaření přibližně o 2 % hodnoty svého dlouhodobý majetek.
- 4) Podnik by dále měl sledovat svoje pohledávky s maximální opatrností vzhledem k promlčeným pohledávkám nebo se snažit prodloužit jejich promlčecí lhůtu následujícími možnostmi:
 - písemným uznáním závazku ze strany dlužníka, co do důvodu a do výše,
 - uznáním závazku ve formě placení úroků ohledně jistiny či částečným plněním závazku ohledně zbývajících částí závazku,
 - podáním žaloby, po jejímž podání se běh promlčecí lhůty přerušuje.
- 5) Podnik má možnost optimalizovat svoji daňovou povinnost pomocí uplatnění daňové ztráty z minulých let. U daňové ztráty je důležité hlídat si dobu kdy může být ztráta uplatněna. Vzhledem k tomu, že v poslední době výsledky hospodaření rostou je vhodné daňovou ztrátu postupně uplatňovat.

Graf 3: Optimalizace VH



Zdroj: Vlastní zpracování

V grafu 3 je znázorněn výsledek hospodaření v jednotlivých krocích optimalizace, dopady optimalizace na základ daně a daň z příjmů. Z tohoto vyplývá, že společnost by se rozhodně měla zaměřit na optimalizaci svého výsledku hospodaření. Významný vliv na výsledek hospodaření mají opravné položky, odpisy a daňová ztráta. Po optimalizaci se základ daně snížil o 641 099 Kč a daň o 121 872 Kč. To pro podnik znamená, že si sníží svou výslednou daňovou povinnost z příjmů a má více peněžních prostředků pro další investice a hospodaření v podniku.

5 Závěr

Výsledek hospodaření je důležitým nástrojem plánování finančního hospodaření firem. Mimo jiné z něj vyplývá také daňová povinnost podniku vůči státu. Pro společnost je důležité si uvědomit dopady jednotlivých položek účetní evidence v závislosti na možnosti optimalizace výsledku hospodaření účetní jednotky.

Podnik by se měl zabývat uznatelností daňových nákladů a daňově neúčinné se snažit v co největší míře transformovat na náklady, které si může subjekt odečíst od výsledků hospodaření.

Další podstatnou položkou optimalizace jsou odpisy, které snižují výsledek hospodaření, ač s dočasným charakterem, ale poskytnou tak společnosti další zdroje pro investice. Účetní jednotce tato varianta optimalizace ušetří přibližně 2 % hodnoty dlouhodobého majetku.

Nejdůležitějším krokem optimalizace ve zmíněné společnosti jsou opravné položky k pohledávkám, které do současné doby společnost nevytvářela. Z hlediska pohledávek je podstatné, aby nedocházelo k promlčení neuhrazených pohledávek. V případě účetní jednoty XYZ s.r.o. byl snížený výsledek hospodaření touto variantou o 199 955 Kč.

Další významnou položkou s ohledem na optimalizaci výsledku hospodaření je v daném případě uplatnění ztráty minulých let. Při uplatnění celé ztráty se sníží základ daně o 422 684 Kč, nebo při uplatnění 50 % ztráty o 211 342 Kč.

Při optimalizaci výsledků hospodaření pomocí výše uvedených nástrojů dojde k úpravě základu daně, ze které se následně vypočítá daňová povinnost společnosti. Touto optimalizací bude na výsledné daňové povinnosti ušetřeno 121 682 Kč, které firma může využít pro jiné investice.

Z provedeného vyhodnocení variant právně podložených úprav zdanitelné výše výsledku hospodaření je možno konstatovat, že účetní jednotky by měly věnovat zvýšenou pozornost těmto možnostem, a tím si vhodně ovlivňovat výši daňové povinnosti.

6 Citovaná literatura

BARTUŠKOVÁ, Zuzana. 2017. *Zákonné opravné položky k pohledávkám v roce 2017.* *Portal.pohoda.cz.* [Online] 5. 6 2017. [Citace: 15. 8 2017.] <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/zakonne-opravne-polozky-k-pohledavkam-2017/>.

CARDA, Jindřich Ing. a CARDOVÁ, Zdenka. 2016. *DU.cz. DU.cz.* [Online] 14. Prosinec 2016. [Citace: 28. 8 2017.] <https://www.du.cz/33/transformace-vysledku-hospodareni-na-zaklad-dane-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Et5KGY3GPgEFHskWoYteH4k/>.

DĚRGEL, Martin Ing. 2007. *www.mzdovapraxe.cz. www.mzdovapraxe.cz.* [Online] 1. 1 2007. [Citace: 25. 8 2017.] <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d1604v1580-vysledek-hospodareni/>.

HNÁTEK, Miloslav a ZÁMEK, David. 2017. *Daňové a nedaňové náklady 2017.* Praha : Esap, 2017. 9788090589940.

HNÁTEK, Miloslav. 2016. *Zcela legální daňové triky.* Praha : ESAP s.r.o., 2016. 9788090589933.

CHALUPA, Rastislav, KADLEC, Jiří a PILÁTOVÁ, Jana. 2016. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2016.* Olomouc : ANAG, 2016. 978-80-7554-001-0.
Interní materiály společnosti ABC s.r.o.

KADLEC, Michal. 2013. *Odložená daň.* *Portal.pohoda.cz.* [Online] 15. 7 2013. [Citace: 29. 8 2017.] <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/odlozena-dan/>.

KANDLEROVÁ, Bc. Kateřina. 2015. *portál.pohoda.cz. portál.pohoda.cz.* [Online] 30. 3 2015. [Citace: 28. 8 2017.] <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/odpisy-majetku-v-praxi/>.

MARKOVÁ, Hana. 2017. *Daňové zákony 2017: úplná znění platná k 1.7.2017.* Praha : Grada, 2017. 9788027104932.

MÜLLEROVÁ, Libuše a ŠINDELÁŘ, Michal. 2016. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích.* Praha : GRADA Publishing, 2016. ISBN 978-80-247-5806-0..

PILAŘOVÁ, Ivana a PILÁTOVÁ, Jana. 2016. *Účetní závěrka, základ daně, finanční analýza podnikatelských subjektů.* Praha : 1. Vox, 2016. ISBN 9788087480502.

PILÁTOVÁ, Jana. 2017. *Zákon o účetnictví 2017 s komentářem: s účinnosí od 1.1.2017.* Praha : Grada Publishing, 2017. ISBN 9788027104307.

SYNEK, Miloslav. 2011. *Manažerská ekonomika*. Praha : Grada, 2011. 9788024734941.

VLACH, Pavel. 2016. Účetní průvodce MáDáti. *Účetní průvodce MáDáti*. [Online] Sagit, a. s., 2016. [Citace: 29. 8 2017.]

http://www.madati.cz/info/delfinuctytxt.asp?cd=217&typ=r&refresh=yes&levelid=U_545.
HTM.

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. *business.center.cz*.
[Online] <https://business.center.cz/business/pravo/zakony/rezervy/>.

7 Přílohy

V práci byly v rámci účtování modelových situací použity následující účty:

022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věc	554 - Tvorba a zúčtování ostatních rezerv
031 - Pozemky	562 - Úroky
082 - Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí	583 - Změna stavu výrobků
111 - Pořízení materiálu	601 - Tržby za vlastní výrobky
112 - Materiál na skladě	602 - Tržby z prodeje služeb
123 - Výrobky	642 - Tržby z prodeje materiálu
132 - Zboží na skladě a v prodejnách	648 - Ostatní provozní výnosy
211 - Pokladna	662 - Úroky
221 - Bankovní účty	668 - Ostatní finanční výnosy
311 - Pohledávky z obchodních vztahů	
335 - Pohledávky za zaměstnance	
378 - Jiné pohledávky	
451 - Rezervy podle zvláštních právních předpisů	
459 - Ostatní rezervy	
491 - Účet individuálního podnikatele	
501 - Spotřeba materiálu	
504 - Prodané zboží	
513 - Náklady na reprezentaci	
521 - Mzdové náklady N	
541 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	
543 - Dary	
549 - Manka a škody z provozní činnosti	
551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	
552 - Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů	