



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Bakalářská práce

Optimalizace daně z příjmů právnických osob na Ukrajině

Vypracovala: Kulakova Viktoriia
Vedoucí práce: Ing. Jarmila Rybová, Ph. D.

České Budějovice 2018

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to – v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích dne

.....
Viktoriia Kulakova

Poděkování

Ráda bych poděkovala Ing. Jarmila Rybová, Ph. D. za cenné rady, za odborné vedení práce, za trpělivost a ochotu, za věcné připomínky a vstřícnost při konzultacích, kterou mi v průběhu zpracování bakalářské práce věnovala.

Obsah

1 Úvod.....	3
2 Daňový systém Ukrajiny a daň z příjmů právnických osob	4
2.1 Daňový systém Ukrajiny.....	4
2.2 Daň z příjmů právnických osob na Ukrajině.....	9
2.2.1 Podstata daně	9
2.2.2 Poplatník daně	10
2.2.3 Předmět zdanění	11
2.2.3.1 Příjmy a výnosy zdaňované u nerezidentů	11
2.2.3.2 Příjmy a výnosy zdaňované u rezidentů	13
2.2.3.3 Příjmy nezahrnované do základu daně	14
2.2.3.4 Náklady zahrnované do základu daně	15
2.2.4 Sazby daně z příjmů právnických osob	16
2.2.5 Osvobození příjmů	17
2.2.6 Postup výpočtu daně z příjmů	18
2.2.7 Zdaňovací období	18
3 Metodika	21
3.1 Lineární metoda odepisování	22
3.2 Snížení zbytkové hodnoty	23
3.3 Metoda dvojitého zrychlení odpisů (DBB)	23
3.4 Metoda odpisování dle kumulativního koeficientu (SYD)	24
4 Obecná charakteristika společnosti DP “Spat”	25
4.1 Popis společnosti.....	25
4.2 Finanční situace DP "Spat"	26
4.3 Charakteristiky zdanění zisků DP "Spat"	28
5 Optimalizace daně z příjmu DP «Spat».....	31

5.1 Daň z příjmů placená nezávisle na mateřské společnosti	34
5.2 Konsolidovaná daň z příjmů jako jedna z metod daňového plánování.....	35
5.3 Použití metod odepisování pro optimalizaci daně z příjmu právnických osob.....	40
5.3.1 Odepisování nakladače a rypadla	42
5.3.1.1 Lineární metoda.....	42
5.3.1.2 Snížení zbytkové hodnoty	42
5.3.1.3 Metoda DBB.....	43
5.3.1.4 Metoda SYD	43
5.3.1.5 Porovnání vybraných metod pro výpočet odpisů	44
5.3.2 Odepisování rypadla.....	45
5.3.2.1 Lineární metoda.....	45
5.3.2.2 Snížení zbytkové hodnoty	46
5.3.2.3 Metoda DBB.....	46
5.3.2.4 Metoda SYD	46
5.3.2.5 Porovnání odpisů rypadla	47
5.4 Vyhodnocení aplikace vybraných metod odepisování ve vybraném podniku.....	47
Závěr	50
Literární přehled	53
Seznam schémat.....	56
Seznam tabulek.....	57

1 Úvod

Zisk je zdrojem finančních prostředků pro podnikatelské subjekty. Je součástí úspor společnosti, přispívá k rozšíření výroby a blahobytu majitelů podniků. Velmi důležitým aspektem výše disponibilního zisku je jeho zdanění. Daň z příjmů právnických osob určuje zbývající částku, která zůstává v podniku k dispozici.

V dnešních podmínkách nedokonalost daňové politiky státu a poměrně vysoká úroveň daňového zatížení podniků nutí vlastníky uplatňovat různé způsoby, jak minimalizovat daňové platby. Jednou z právních metod daňové optimalizace je daňové plánování v podniku. Uplatnění daňové politiky v podniku a výběr nejúčinnějších metod daňového plánování umožňuje do určité míry snížit úroveň daňového zatížení a zvýšit objem vlastních finančních zdrojů podniku, což je pro výkon jejich činnosti nesmírně důležité.

- Účelem práce je analyzovat zdanění příjmů právnických osob a prozkoumat způsoby jeho optimalizace v podmínkách konkrétního podniku na Ukrajině, na příkladu dceřiné společnosti "Spat".

- K dosažení cíle práce byly nastaveny následující úkoly:
- určit podstatu daně z příjmů právnických osob a zvláštnosti jejího výpočtu;
- zjistit podstatu daňového plánování v systému daně z příjmů právnických osob;
- zpracovat finanční a ekonomické charakteristiky činnosti společnosti "Spat";
- zjistit postupy umožňující snížení částky daně z příjmů právnických osob ve vybraném podniku.

2 Daňový systém Ukrajiny a daň z příjmů právnických osob

2.1 Daňový systém Ukrajiny

Daňový systém je kombinací správy daní, poplatků a jiných povinných plateb a odvodů do státních fondů a rozpočtů; dále je kombinací principů, forem a metod používaných při správě těchto plateb v rámci daňového systému; a současně subjektů, které se podílejí na administrativě a přenosu daní a poplatků, v souladu se zákonem. (Lučkovská, 2010, Krupka, 2001)

Po rozpadu Sovětského svazu se Ukrajina stala samostatným státem. Jejím cílem bylo vybudovat tržní ekonomiku.

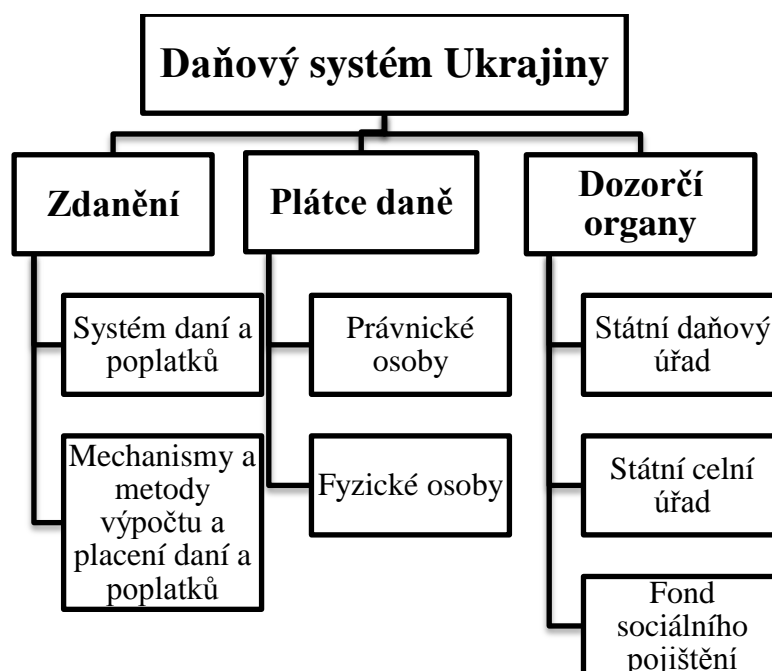
Vzhledem k nově vzniklým formám vlastnictví a řízení, kdy starý daňový systém neodpovídal požadavkům té doby a nemohl uspokojit potřeby státu a občanů, bylo nutné na Ukrajině uskutečnit daňovou reformu.

První kroky k vytvoření moderního daňového systému byly uskutečněny v roce 1990. V tomto roce byly zaznamenány první soukromé firmy. Byl vytvořen daňový úřad, který je podřízen Ministerstvu financí Ukrajiny.

Dne 22. srpna 1996 podepsal prezident Ukrajiny „Dekret o zřízení státní správy daní Ukrajiny a místní správy daní“. Dne 20. října 1996 prezident podepsal vyhlášku „Struktura státní daňové správy“, ve které byla stanovena organizační struktura daňové správy. (Gega, 2003)

Daňová správa přestala být podřízena ministerstvu financí Ukrajiny a stala se centrálním výkonným orgánem Ukrajiny. Daňová správa má pevnou vertikální strukturu. Dílčí organizační složky na úrovni krajů pracují v souladu s národními zájmy. (Gega, 2003)

Schéma 1: Daňový systém Ukrajiny



Zdroj: Jurij, 2012

Konstrukce daňového systému musí splňovat následující požadavky (Kubátová, 2015):

- Konzistence – daně by měly být propojeny mezi sebou a vzájemně se doplňovat;
- Stanovení hlavního základu daňového systému – na prvním místě v základu daňového systému je množství peněz, které vyžaduje stát pro splnění svých funkcí; Jedná se v podstatě o fiskální funkci daňového systému.
- Vytvoření právního základu – právní základ daňového systému stanoví vlastnické vztahy. Vlastnictví se odráží v tvorbě příjmů právnických a fyzických osob. Příjmy nabyté v rámci vlastnických vztahů by měly být předmětem zdanění.

Ekonomické principy zdanění byly poprvé formulovány Adamem Smithem v roce 1776 v práci "Studie pro přírodu a příčiny bohatství národů". Adam Smith zde označil čtyři principy zdanění (později nazvané "Prohlášení o právech plátce") (Vachnovská, 2014):

- Spravedlnost – týká se univerzálnosti zdanění a vyrovnaného rozdělení daňové zátěže podle příjmu;

- Jistota – kdy je povinnost platit daň, způsob a výše platby musí být poplatníkovi předem známy a neměly by být závislé na subjektivních faktorech;
- Komfortnost – každá daň by měla být uplatňována v takové době a způsobem, který je nejvhodnější pro daňového poplatníka;
- Ekonomie (racionalita) – jakákoliv daň musí být vybírána tak, aby z příjmů poplatníka bylo odečteno co nejméně.

Základem konstrukce moderních daňových systémů, vedle principů A. Smitha, jsou principy definované německým ekonomem A. Wagnerem, který je rozdělil do čtyř skupin (Krupka, 2001, Vachnovská, 2014):

- 1. skupina – Finanční principy (dostatek a flexibilita zdanění);
- 2. skupina – Národní ekonomické principy (výběr vhodných zdrojů zdanění, správná kombinace různých daní v systému);
- 3. skupina – Etické zásady, principy spravedlnosti (univerzálnost a jednotnost zdanění);
- 4. skupina – Principy daňové správy (jistota zdanění).

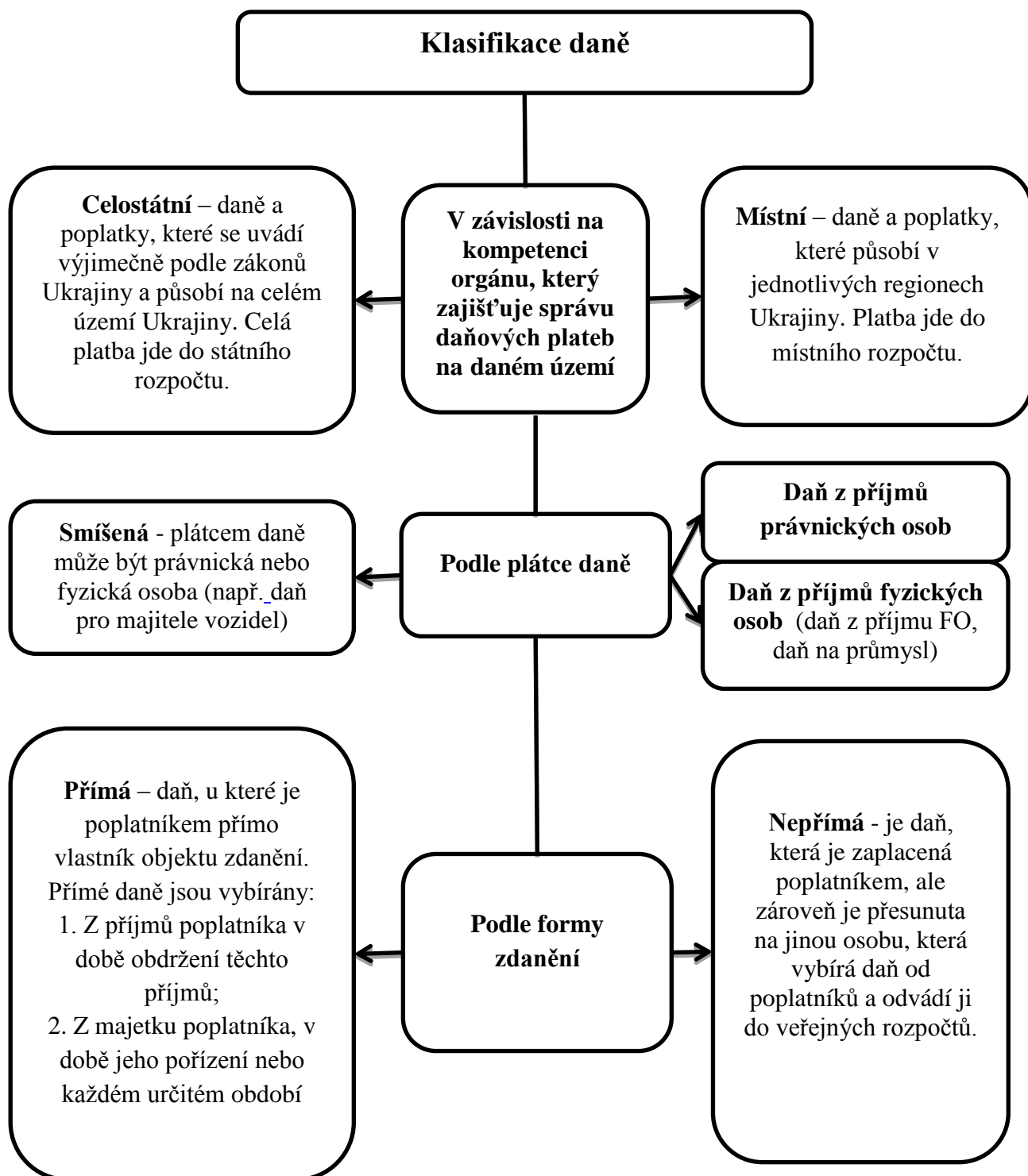
Moderní daňový systém Ukrajiny je založen na principech, které jsou popsány v daňovém zákonu č. 1261 z roku 1991:

- Univerzálnost daní – každá osoba má platit předepsané daně a poplatky, kterých je plátcem či poplatníkem;
- Rovnost všech daňových poplatníků před zákonem, prevence všech forem daňové diskriminace – zajistit stejný přístup pro všechny poplatníky bez ohledu na sociální, rasovou, národnostní, náboženskou příslušnost apod.
- Nevyhnutelnost po vzniku odpovědnosti podle zákona (za porušení daňových zákonů);
- Předpoklad legálního řešení poplatníka – v případě, že zákon nebo jiný normativní akt vydaný v souladu s jiným zákonem, nejednoznačně popisuje práva a povinnosti daňových poplatníků nebo regulačních orgánů, povolí rozhodnout ve prospěch poplatníka, nebo orgánu správy daní;
- Fiskální dostatečnost – zavedení daně s ohledem na dosažení rovnováhy rozpočtových výdajů a příjmů;

- Sociální spravedlnost – stanovení daně a poplatků podle platební schopnosti poplatníka daně;
- Ekonomie (racionalita) – příjmy do rozpočtu by měly výrazně převažovat nad náklady na jejich administrativu;
- Daňová neutralita – zavedení daní tak, aby neovlivnily konkurenceschopnost daňového poplatníka;
- Stabilita – změny jakýchkoliv elementů daně a poplatků nemohou být provedeny později než šest měsíců před počátkem účetního období, ve kterém budou platit nová pravidla a sazby;
- Rovnost a pohodlnost platby – stanovení kdy se daň a poplatky platí, vychází z potřeby zajistit včasný tok finančních prostředků do rozpočtu pro čerpání výdajů a z pohledu poplatníka by měla být zajištěna platba daně v době a způsobem jaký poplatníkovi nejlépe vyhovuje;
- Jednotný přístup k zavedení daně a poplatků – definice v zákoně všech povinných prvků daně.

Daňový systém bude efektivní tehdy, pokud bude stát dodržovat všechny principy zdanění a platba daně bude probíhat tak, jak to nejlépe vyhovuje poplatníkům a správcům daně. Daňový systém Ukrajiny má složitou strukturu, která zahrnuje různé typy daní.

Schéma 2: Klasifikace daní aplikovaných na Ukrajině



Zdroj: Bilyk 2000, Vachnovská 2014

2.2 Daň z příjmů právnických osob na Ukrajině

2.2.1 Podstata daně

Daň z příjmů právnických osob prošla dlouhou cestou změn a zlepšení. V době, kdy Ukrajina byla ještě součástí Sovětského Svazu, byla aplikována průmyslová daň, která je nazývána prototypem dnešní daně z příjmu právnických osob. Po stanovení Ukrajiny jako samostatného státu od roku 1991, dochází v souladu s vývojem ekonomiky ke změnám podmínek zdanění. Daňový systém Ukrajiny se postupně mění. (Vachnovská, 2014)

Tabulka 1: Změny předmětu zdanění a zákonné sazby daně z příjmů právnických osob od roku 1991 na Ukrajině

Roky	Předmět daně (hodnotové vyjádření)	Zákonná sazba daně (%)
1991	Zisk	35
1992	Příjem	18
01.01.1993 – 31.03.1993	Zisk	30
01.04.1993 – 31.12.1993	Příjem	18
1994	Příjem	22
01.01.1995 – 30.06.1997	Zisk	30
01.07.1997 – 31.12.2003	Zisk	30
01.01.2004 – 01.04.2011	Zisk	25
01.04.2011 – 31.12.2011	Zisk	23
01.01.2012 – 31.12.2012	Zisk	21
01.01.2013 – 31.12.2013	Zisk	19
01.01.2014 – 31.12.2014	Zisk	16
01.01.2015 – 31.12.2016	Zisk	18
01.01.2017	Zisk	18

Zdroj: Sidelniková 2013

Daň z příjmů právnických osob je přímou, celostátní daní, která zdaňuje zisk právnických osob. Tento zisk je výsledkem činnosti právnické osoby rezidenta ze zdrojů na Ukrajině nebo v jiném státě, a také činnosti nerezidenta, který zdaňuje zisk ze zdrojů na Ukrajině. (Melniková, 2011)

Daň z příjmů právnických osob má velký potenciál, který dán její podstatou (Šmyčková, 2014):

- Fiskální potenciál – naplnění rozpočtu

- Jakékoliv změny v zákoně o zdanění právnických osob budou působit na fungování právnických osob. To může ovlivnit úroveň zaměstnanosti obyvatelstva, vytvořit koupěschopnou poptávku, nebo naopak.

- Investiční potenciál – daň z příjmů právnických osob má velký vliv na příjem veřejných rozpočtů, velká část příjmů z této daně plyne do investičních aktivit státu, ale také jsou podporovány právnické osoby, které zahájili svou činnost.

Využití daně jako regulátoru ekonomických procesů se provádí sledováním nebo porušením kritéria jeho neutrality, pokud jde o přijímání konkrétních finančních a ekonomických rozhodnutí jak na mikro-, tak na makro- úrovni. Díky dani z příjmů můžeme upravit: (Timošenko, 2014)

- výběr právní formy obchodní společnosti (akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným atd.);
- směr rozdělení zisku (akumulace nebo spotřeba);
- výběr způsobů financování investic (samofinancování, půjčka);
- sdílení pracovních a materiálních zdrojů mezi jednotlivými sférami hospodářské činnosti.

- Takže, výhodou daně z příjmů právnických osob je významný regulační vliv na produktivní sféru. Kromě toho, daň závisí na výši získaného zisku a tím zajišťuje sociální spravedlnost této formy zdanění.

- Nevýhody daně jsou: poměrně komplikovaný postup pro její vyměření, komplikované vedení záznamů o příjmech a výdajích, významné příležitosti k vyhýbání se dani.

2.2.2 Poplatník daně

Poplatníkem daně z příjmů právnických osob je právnická osoba, která má povinnost platit tuto daň ze zákona. (Sidelniková, 2013)

Tabulka 2 Daňové subjekty z pohledu rezidentství

Rezident	Nerezident
Podnikatelský subjekt – právnické osoby, které provádí svojí činnost na území Ukrajiny a za jejími hranicemi.	Právnické osoby, které vytvořily zdanitelný příjem v jakékoliv právní formě podnikání ze zdrojů, které mají původ na Ukrajině. Výjimkou jsou instituce a organizace, které mají diplomatické výsady nebo imunitu podle mezinárodních

	smluv Ukrajiny.
Úřad železniční dopravy, který získává příjem ze základní činnosti. Seznam prací a služeb, které patří k základní činnosti železniční dopravy, určí Kabinet Ministrů Ukrajiny.	Trvalé zastoupení nerezidentů (pobočka apod.), která získává příjem ze zdrojů na Ukrajině, nebo agentura, která vykonává různé činnosti jménem nerezidentů.
Podniky železniční dopravy a jejich pobočky, které získávají příjem mimo základní činnosti železniční dopravy.	
Neziskové instituce a organizace, které získávají příjem a/nebo zisk mimo základní činnosti zdaňované na Ukrajině (podle kodexu Ukrajiny).	

Zdroj: Daňový kodex Ukrajiny st.133, 2016

2.2.3 Předmět zdanění

Předmětem zdanění jsou následující položky (Vachnovská, 2014, Daňový kód Ukrajiny st.134, 2016):

1. Zisk rezidenta ze zdrojů na území Ukrajiny nebo mimo ni, který se určí pomocí úpravy (zvětšení nebo zmenšení) výsledku hospodaření před zdaněním (příjmu nebo ztráty). Výsledek hospodaření je zjištěn z účetní evidence podniku podle národních standardů účetnictví nebo mezinárodních standardů účetní evidence.

2. Zisk (příjem) nerezidenta ze zdrojů na Ukrajině, který podléhá zdanění.

2.2.3.1 Příjmy a výnosy zdaňované u nerezidentů (Daňový kodex Ukrajiny st. 160):

1. Příjmy, které se zdaňují:

1.1. Úroky a diskontní příjmy, které jsou vyplaceny nerezidentům, včetně úroků z úvěrů a dluhopisů emitovaných rezidentem;

1.2. Dividendy, které vyplácí rezident;

1.3. Licenční poplatky;

1.4. Dopravné a příjmy z inženýrství;

1.5. Leasingové nebo jiné poplatky za nájemné, placené nerezidenty nebo stálým zastoupením nerezidentů ve prospěch nerezidentů (který je pronajímatelem v mezích leasingu nebo pronájmu);

1.6. Výnosy z prodeje nemovitého majetku nacházejícího se na území Ukrajiny, který patří nerezidentovi, včetně majetku stálého zastupitelstva nerezidentů;

1.7. Příjmy z řízení společných aktivit na Ukrajině, výnosy z dlouhodobých smluv na Ukrajině;

1.8. Odměna za vedení nerezidenty nebo aktivit jejich oprávněných osob na Ukrajině: kulturních, náboženských, sportovních a zábavních;

1.9. Makléřská, komisioní nebo agenturní odměna, přijatá od rezidentů nebo stálých zastupitelstev jiných nerezidentů vztahující se makléřským, komisioním nebo agenturním odměnám, poskytnutých nerezidentem nebo stálou provozovnou na území Ukrajiny ve prospěch rezidentů;

1.10. Příspěvky a pojistné pro pojišťování nebo zajišťování rizika na Ukrajině (včetně pojištění rizika života) nebo pojištění rizika rezidentů mimo Ukrajině;

1.11. Příjmy z činnosti v oblasti zábavy (s výjimkou: loterií);

1.12. Příjmy z darů ve prospěch nerezidentů;

1.13. Ostatní výnosy nerezidentů (nebo jejich stálých provozoven) od hospodářské činnosti na území Ukrajiny, s výjimkou výdělku nebo náhrady za zboží a nákladů na komunikační služby.

2. Příjmy plynoucí rezidentovi nebo stálé provozovně nerezidenta z jeho hospodářské činnosti na Ukrajině a příjmy plynoucí nerezidentovi od rezidentů nebo stálých provozoven nerezidentů, jsou zdaňovány na Ukrajině.

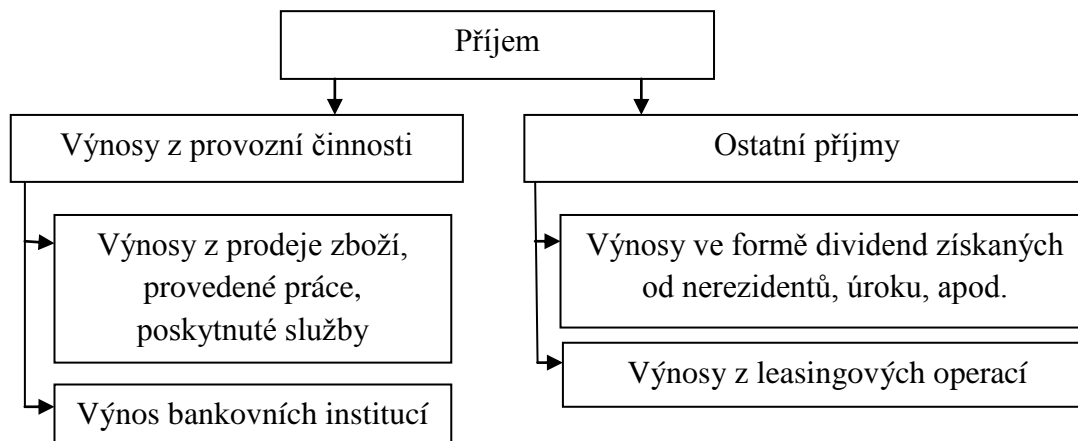
Rezidenti nebo stálé provozovny nerezidentů, kteří získávají zdanitelné příjmy z poskytování agenturní, důvěřčí nebo jiné služby pro nákup nebo prodej zboží a služeb, musejí tyto příjmy zdaňovat daní z příjmů na Ukrajině. Kromě toho, tito rezidenti (jejich stálé provozovny) nejsou předmětem dodatečné registrace v regulačních orgánech, jako jsou daňoví poplatníci.

Daň z příjmů ze zahraničních zdrojů, která byla zaplacená subjekty v zahraničí, musí být zahrnuta do placení daní na Ukrajině.

3. Zdanění na Ukrajině nepodléhají příjmy získané nerezidenty ve formě úroků nebo diskontu z vládních cenných papírů nebo komunálních dluhopisů, nebo dluhových cenných papírů, kde realizace povinnosti předpokládá státní nebo místní záruky, nebo získané úvěry (půjčky) podnikatelům, kde realizace povinnosti předpokládá státní nebo místní záruky.

2.2.3.2 Příjmy a výnosy zdaňované u rezidentů (Daňový kód Ukrajiny st. 135):

Schéma 3: Složení příjmů, které jsou zúčtovány při určování předmětu zdanění



Zdroj: Sidelniková, 2013

Takže, dle daňového kódu (či kodexu) Ukrajiny, všechny příjmy daňových poplatníků jsou rozdělené do dvou skupin: provozní příjem a ostatní příjmy. (Daňový kód Ukrajiny st.135)

Výnosy z provozní činnosti zahrnují výnosy z prodeje zboží, vykonané práce, poskytnuté služby, včetně odměny komisaře (advokáta, zmocněnce apod.) a výnosy bankovních institucí. Výnosy bankovních institucí zahrnují úrokové výnosy z úvěrových operací, výnosy z provizí, zisk z transakcí s cennými papíry, zisk z operací na nákup cizích měn, pozitivní hodnota kurzových rozdílů apod.

Ostatní příjmy jako součást hrubého důchodu, které jsou účtované při určování předmětu zdanění, zahrnují:

- příjem ve formě dividend získaných od nerezidentů, úroky, držení dluhopisů;
- výnosy z pronájmu a leasingu;
- výši pokut nebo sankcí, obdržené v rámci dohody mezi stranami nebo příslušnými státními orgány, soudem;
- náklady na zboží, stavební práce, služby, které poplatník daně obdržel během vykazovaného období zdarma, a to na úrovni, která není nižší než obvyklá cena, částka nenávratné finanční pomoci obdržená poplatníkem daně během vykazovaného zdaňovacího období, nesplacení závazků, s výjimkou poskytnutí služeb nenávratné

finanční pomoci mezi poplatníkem daně a jeho samostatnými odděleními, která nemají status právnické osoby;

- výši nástupní finanční pomoci obdržené poplatníkem daně během vykazovaného zdaňovacího období, která se na konci vykazovaného období nevrací, od osob, které nejsou poplatníky daně (včetně nerezidentů) nebo osob, které mají daňová oprávnění, včetně práva uplatňovat nižší daňové sazby než je základní daňová sazba;

- nevyužité částky prostředků vrácených z pojistných rezerv;
- částky dluhu, které mají být zahrnuté do výnosů;
- obdržené částky státního poplatku zaplaceného žadatelem, vrátil-li se ve prospěch žadatele dle rozhodnutí soudu atd.

2.2.3.3 Příjmy nezahrnované do základu daně

Právní předpisy Ukrajiny stanoví seznam příjmů, které se do předmětu daně nezahrnují (Daňový kodex Ukrajiny st. 136). Do těchto příjmů patří:

- výše zálohy na platbu zboží, vykonanou prací, poskytnuté služby;
- částky DPH přijaté / účtované plátcem DPH, účtované z hodnoty prodeje zboží, provedených prací, poskytnutých služeb, s výjimkou případů, kdy společnost prodávajícího není plátcem DPH;

- výše částky nebo hodnoty majetku přijaté plátcem ve formě přímých investic nebo reinvestic do práv obchodních společností vydaných tímto poplatníkem daně, včetně peněžních prostředků nebo příspěvků na majetek v souladu s dohodami o společné činnosti na území Ukrajiny bez vytvoření právnické osoby;

- výše peněz nebo hodnoty majetku, které poplatník daně obdržel jako náhradu (kompenzaci) za povinné odebrání jiného majetku poplatníka daně státem;

- částku finančních prostředků ve formě přebytku daní a poplatků zaplacených nebo vrácených z rozpočtu poplatníkovi, pokud tyto částky nebyly zahrnuty do nákladů;

- výše příjmů výkonných orgánů a orgánů místní samosprávy, obdržené z poskytování státních služeb (vydávání povolení či průkazů, osvědčení, registrace, jiné služby), pokud jsou tyto příjmy převedeny do příslušného rozpočtu;

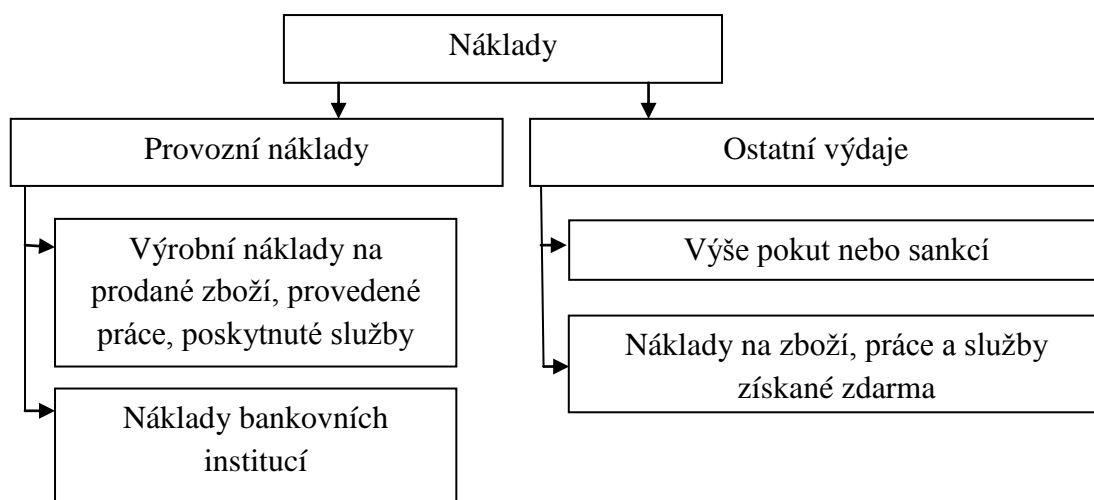
- výše spoluivestičních prostředků atd.

2.2.3.4 Náklady zahrnované do základu daně

Podle daňového kódu se rozlišují náklady, které jsou nebo naopak nejsou daňově uznatelnými při určování zdanitelného zisku.

Náklady, které se berou v úvahu při určování zisku podniku, jenž má být zdaněn, zahrnují provozní náklady a ostatní náklady (Daňový kodex Ukrajiny st.138-141).

Schéma 4: Složení nákladů



Zdroj: Daňový kodex Ukrajiny st.138-141

Provozní náklady podniků a organizací zahrnují výrobní náklady na prodané zboží, provedené práce, poskytnuté služby a další výdaje nutně potvrzené primárními účetními doklady.

Další složkou provozních nákladů jsou náklady bankovních institucí, které zahrnují úhradu úroků z vkladů vložených do banky právnickými a fyzickými osobami, úroky z mezibankovních půjček včetně úroků přijatých z korespondenčních bank jako splátky nad zůstatkem peněžních prostředků u banky korespondenta, platba za vypořádání služeb jiným bankám, platba za vlastní nebo přiložené inkasní služby, veškeré výdaje spojené s realizací měnových transakcí apod.

Do nákladů, které se netýkají výkonu hospodářské činnosti, se zahrnují náklady na pořádání a vedení recepcí, prezentací, svátků apod., na nákup losů a na financování osobních potřeb jednotlivců. To znamená, že tyto náklady nejsou zahrnuty do nákladů na určení předmětu zdanění.

Základem daně je peněžní vyjádření předmětu daně, určeného podle položky 134 Daňového kodexu Ukrajiny (Daňový kód Ukrajiny st. 149).

2.2.4 Sazby daně z příjmů právnických osob

Daňový kodex Ukrajiny uvádí následující sazby daně z příjmů právnických osob. Pro daňové rezidenty jsou k dispozici jiné sazby daně a postupy zdanění než pro daňové nerezidenty. Pro přehlednost byly sazby daně pro různé druhy činností a různé daňové subjekty uvedeny v tabulce.

Tabulka 3: Sazby daně z příjmů právnických osob na Ukrajině

Pro rezidenty	
18 %	Základní sazba
3 %	Pojištění zisku z pojišťovací činnosti
0 %	Za pojištění života a pojištění mimo státní důchodové zabezpečení
20 %	Srážka daně, kterou provádí rezident při vyplacení příjmu nerezidentovi za provedení a/nebo rozšiřování reklamy
Pro nerezidenty	
15 %	Zisk nerezidenta nebo jeho zastoupení na základě plné moci, mimo stálého zastoupení na území Ukrajiny, z jakékoliv činnosti na Ukrajině (podnikatelské účty nerezidenta musejí být vedeny v národní měně)
18 %	Zisk nerezidenta ve formě zisku z bezúrokové (diskontní) obligace nebo státní obligace
6 %	Součet příjmů z nájmu (frachtu), které platí rezident ve prospěch nerezidenta podle smlouvy o nájmu (frachtu)
Pojišťovací právnické osoby nebo jiní rezidenti, kteří provádí pojišťovací činnosti a vyplácejí pojistná plnění v mezích pojistných smluv nebo dvojitého pojištění rizik, pojištění života ve prospěch nerezidentů musí zdaňovat částky tímto způsobem:	
0 %	V mezích smluv povinného pojištění, podle kterých pojistné plnění provádějí ve prospěch fyzické osoby – nerezidenta, a při pojistných smlouvách v rámci mezinárodních smluv: 'zelená karta' a osobní doprava civilním letectvím – v sazbě 0 procent
4 %	V rámci pojištění rizik mimo Ukrajiny, kde se pojistné platí ve prospěch nerezidenta
12 %	jiné
Pro bookmakerskou činnost (vydávání a pořádání loterií, hazardních her včetně kasina), se sazba daně z příjmů stanoví ve výši:	
10 %	Z příjmů z vydání a pořádání loterií a hazardních her s používáním výherních automatů
18 %	Z příjmů z hazardních her (kasina), kromě příjmů z hazardních her s použitím výherních automatů

Zdroj: Daňový kodex Ukrajiny st.151

2.2.5 Osvobození příjmů

Některé příjmy, výnosy či zisk jsou od daně z příjmů právnických osob osvobozeny (Daňový kodex Ukrajiny st. 154). Osvobození se váže na konkrétní podmínky stanovené v zákoně o dani z příjmů Ukrajiny. Buď je osvobození spojeno s určitým druhem činnosti, nebo s určitým typem podnikatelského subjektu. Příklady osvobození jsou uvedeny v následujících bodech:

1. Zisk podniků a organizací, které jsou stanoveny nevládními organizacemi zdravotně postižených. Osvobození se týká příjmy získané z prodeje zboží, poskytnutí práce a služeb, s výjimkou zboží podléhajícího spotřební dani a služeb, které se vážou k dodání zboží podléhajícího spotřební dani, jsou-li tyto příjmy přijaty v rámci smlouvy o provizi, ručení, plné moci, důvěrného řízení a další občanské smlouvy, které povolují takovému poplatníkovi dodávat zboží pod jménem a na účet jiné osoby, bez převodu vlastnictví na takové zboží.

2. Od zdanění je osvobozen zisk podniků získaný z prodeje kojenecké výživy vlastní výroby na celním území Ukrajiny s cílem zvýšení objemu výroby a snížení maloobchodních cen těchto produktů.

3. Příjmy Černobylské jaderné elektrárny jsou osvobozeny, jsou-li tyto prostředky využity k financování prací pro přípravu a vyřazení z provozu jaderné elektrárny Černobyl a transformaci «sarkofágu» na ekologicky bezpečný systém.

4. Příjmy státních podniků «Artek» a ukrajinského dětského centra «Mladá garda» z výkonu rehabilitací a rekreací pro děti jsou osvobozeny od zdanění.

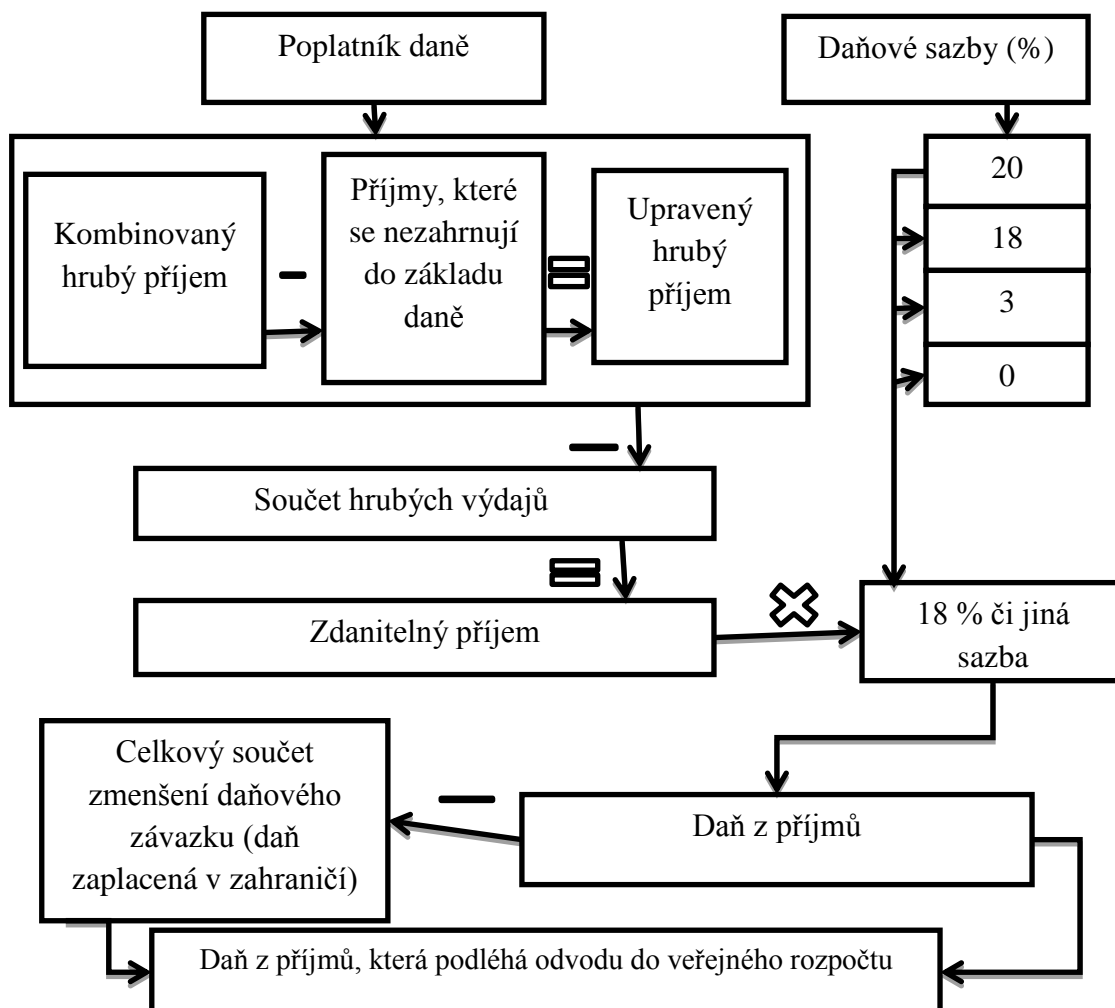
5. Od zdanění jsou osvobozeny příjmy předškolního a sekundárního vzdělávání nestátních škol, vyplývající z poskytování vzdělávacích služeb.

6. Osvobozeny od zdanění jsou příjmy podniků v energetickém odvětví v rámci nákladů podle investičních programů schválených Národní komisí pro regulaci elektřiny na Ukrajině, na investice do výstavby (rekonstrukce, modernizace) mezinárodních a místních elektrických sítí, a nebo částky určené na návrat půjčky (úvěru), které slouží k financování výše uvedených cílů.

2.2.6 Postup výpočtu daně z příjmů

Výpočet daně z příjmů vychází opět z Daňového kodexu Ukrajiny o dani z příjmů právnických osob na Ukrajině, viz následující schéma.

Schéma 5: Výpočet daně z příjmů právnických osob na Ukrajině



Zdroj: Bandurka, 2012, z Daňový kodex Ukrajiny st.152, 2016

2.2.7 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím, pro daň z příjmů právnických osob, dle daňového kodexu, jsou kalendářní čtvrtletí, kalendářní pololetí, tři kalendářní čtvrtletí a kalendářní rok (Daňový kodex Ukrajiny st. 137).

To znamená, že musí být daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob podáno čtvrtletně. Ale u některých kategorií plátců, umožňuje vykázat zisk jednou ročně.

Roční daňové období je stanoveno pro tyto daňové poplatníky (Daňový kodex Ukrajiny st. 137.5):

- kteří jsou evidováni během vykazovaného (daňového) roku (nově vytvořeného), kteří platí daň z příjmů na základě ročního daňového přiznání za období ve vykazovaném (daňovém) roce;
- producenty zemědělských produktů;
- jejichž roční příjmy plynou z jakékoli činnosti, stanovené ve Výkazu o výsledcích hospodaření, za předchozí roční období, nepřesahují 20 milionů a zahrnují výnosy z prodeje produktů (zboží, práce, služeb), ostatní provozní výnosy, finanční výnosy a ostatní výnosy.

Daňové období začíná prvním kalendářním dnem daňového období a končí posledním kalendářním dnem daňového období, s výjimkou:

- výrobců zemědělských produktů, u nichž roční daňové období začíná 1. července běžného účetního období a končí 30. června následujícího účetního roku;
- pokud je osoba registrována jako plátce daně uprostřed zdaňovacího období, první daňové období pro vykazování začíná datem, kdy začátek tohoto účetnictví začíná a končí posledním kalendářním dnem příštího zdaňovacího období;
- pokud je daňový poplatník likvidován, poslední daňové období je období, za které dojde k datu takové likvidace;
- výrobců zemědělských produktů registrovaných jako plátcí fixní zemědělské daně, norma na stanovení zdaňovacího období se na ně nevztahuje (Daňový kodex Ukrajiny st. 137).

Podnik hlásí daňové službě úhradu daně podáním daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob.

Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob musí být podáno do 60 kalendářních dnů po posledním kalendářním dni čtvrtletí nebo pololetí.

Poplatník daně podává čtvrtletní nebo roční účetní závěrku (s výjimkou malých podniků) spolu s příslušným daňovým přiznáním. Je-li poplatníkem daně malý podnik, podává roční daňové přiznání spolu s roční účetní závěrkou. V rámci účetní závěrky daňový poplatník označuje dočasné a stálé daňové rozdíly (Sidelniková, 2013).

Platba daně z příjmů právnických osob do rozpočtu se provádí do 10 kalendářních dnů po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání.

Poplatníci daně (s výjimkou nově vytvořených zemědělských výrobců, neziskových institucí (organizací) a daňových poplatníků, jejichž příjmy, při určování předmětu zdanění za poslední roční zdaňovací období, nepřesahují 10 milionů UAH) měsíčně platí zálohu na daň z příjmů, která je stanovena ve výši nejméně 1/12 z časově rozlišené částky daně za předchozí účetní (daňový) rok bez podání daňového přiznání (Timošenko, 2014). Daň z příjmů právnických osob je jedním z typů přímého a ziskového zdanění, která zdaňuje příjmy právnických osob na rozdíl od daně z příjmů fyzických osob, která se vybírá od občanů. Pomocí této daně, stát může mít vliv na rozvoj určitých průmyslových odvětví nebo regionů, na výrobu prioritních výrobků, prací a služeb, na obnovení (zlepšení) investičních a inovačních aktivit a rozvoj konkurenčních vztahů atd.

3 Metodika

Tato práce je rozdělena do dvou částí: teoretickou a praktickou. V teoretické části jsou popsány základní pojmy vztahující se k dani z příjmů právnických osob a konstrukční prvky daně. V navazující praktické části jsou podrobně popsány skutečnosti vztahující se k výpočtu částky daně z příjmů právnických osob na Ukrajině, které jsou aplikovány při výpočtu a optimalizaci částky daně u konkrétního podniku.

Cílem praktické části je nalezení vhodného postupu, jak optimalizovat daň z příjmu právnických osob u právnické osoby „Spat“, dceřiné společnosti (dále jen DP) firmy Kerkomat na Ukrajině. Hlavní účetní této společnosti mi poskytl informace, které se týkaly převážně finanční činnosti podniku. Některé údaje, jež si společnost nepřála zveřejňovat, nejsou v práci použity. Částky daně si počítala autorka sama na základě údajů, které poskytla společnost. Částky daně, odpisů a další výpočty včetně zpracování tabulek byly zpracovány v programu Excel.

Praktická část je podrobněji rozdělena do dvou částí. První část je věnována popisu podniku a jeho finančního stavu. V druhé části této práce jsem se zabývala metodami daňové optimalizace daně z příjmů právnických osob. Výpočet částky daně z příjmů právnických osob je uskutečněn třemi možnými metodami. První je samostatné zdanění příjmů dceřiné společnosti. Tato metoda ukazuje realitu, kolik podnik ve skutečnosti na této dani zaplatí. Jedná se totiž o postup, který společnost reálně využívá. V této metodě jsem používala vzorec č. 1 výpočtu výše daně z příjmů právnických osob:

$$PPP = (D - V) \times C - Z \quad (1)$$

kde D – příjem;

V – výdaje;

C – daňová sazba;

Z – osvobození daně.

Druhá metoda představuje konsolidované zdanění v rámci skupiny podniků. To znamená, že společnost neplatí daň nezávisle, ale odvádí ji mateřská společnost. K

výpočtu této metody je třeba znát podíl výdajů každé pobočky a mateřského podniku na celkové výši výdajů. Tento vztah lze vyjádřit vzorcem:

$$PV_i = \frac{VV_i}{\sum VV} \times 100\% \quad (2)$$

kde VV_i – výše hrubých výdajů strukturální jednotky organizace;

VV – celková výše výdajů.

A ještě budeme potřebovat vzorec č. 3, který vypočítá splatnou daň z příjmů pro každou pobočku a mateřský podnik:

$$PPP_i = P \times PV_i \times C \quad (3)$$

kde P – celková výše zisku obdrženého od mateřské společnosti i strukturálních jednotek;

C – daňová sazba.

Třetí metodou je výběr vhodné metody odepisování dlouhodobého majetku. Pro porovnání jsou k dispozici následující metody:

- lineární metoda,
- snížení zbytkové hodnoty;
- dvojitě zrychlení odpisů – tzv. DBB (double declining balance method);
- odpisování dle kumulativního koeficientu – tzv. SYD (sum of the years digits);
- podle výkonu

3.1 Lineární metoda odepisování

Podstatou lineární metody je to, že roční částka odpisů je určena rozdělením vstupní hodnoty na stejné části dle počtu let životnosti dlouhodobého majetku. Tato metoda odpisování se používá pro takový dlouhodobý majetek, který po celou dobu provozu dosahuje zhruba konstantního objemu práce. (Plaksijenko, 2014) Výpočet výše odpisů:

$$A = \frac{PV-LV}{T} \quad (4)$$

де PV – pořizovací cena;

LV – likvidační hodnota;

T – doba životnosti.

3.2 Snížení zbytkové hodnoty

Další metodou výpočtu odpisů je metoda snížení zbytkové hodnoty. Částka odpisů je za poslední rok provozu objektu definována jako rozdíl mezi zbytkovou hodnotou předmětu na začátku posledního roku provozu a jeho likvidační hodnotou. (Plaksijenko, 2014)

Výpočet roční částky odpisů pomocí této metody:

$$A = ZV \times NA \quad (5)$$

де ZV – zůstatková hodnota;

NA – roční norma amortizace.

Roční normu amortizace lze vypočítat následujícím způsobem:

$$NA = 1 - \sqrt[T]{\frac{LV}{PV}} \quad (6)$$

3.3 Metoda dvojitého zrychlení odpisů (DBB)

Při aplikaci metody dvojitého zrychlení odpisů (dále DBB) není zohledněna likvidační hodnota předmětu. Tato metoda se používá pouze při výpočtu odpisů dlouhodobého majetku, které jsou zahrnuty do skupin 4 (stroje a zařízení) a 5 (vozidla). (Plaksijenko, 2014)

Výpočet odpisů je uveden ve vzorci:

$$AV = ZV \times NA \times 2 \quad (7)$$

Roční míra odpisů je stanovena dělením 100% počtem let užívání položky dlouhodobého majetku.

3.4 Metoda odpisování dle kumulativního koeficientu (SYD)

Další metoda se nazývá SYD v souvislosti s použitím koeficientu, který se pro výpočet odpisu používá. Kumulativní koeficient se vypočte způsobem uvedeným v rovnici 9. (Plaksijenko, 2014)

Výpočet odpisů je uveden ve vzorci:

$$AV = K \times (PV - LV) \quad (8)$$

kde K - kumulativní koeficient, který je vypočten podle vzorce:

$$K = \frac{Kr}{Cr} \quad (9)$$

kde Kr – počet zbývajících let až do konce doby životnosti předmětu;

Cr – počet let užívání dlouhodobého majetku.

4 Obecná charakteristika společnosti DP „Spat“

4.1 Popis společnosti

Dceřiný podnik (dále jen DP) «Spat» je významným ukrajinským soukromým podnikem. DP „Spat“ byl založen v roce 1997. Podnik se nachází v obci Mala Tokarivka, Romanivského okresu, oblast Zhytomyr. Firma se zabývá těžbou alkalického kaolínu: plocha k těžbě «Hirne»; Josypivské místo alkalického kaolínu; Vilšanska oblast pegmatitů.

Dceřiná společnost "Spat" je právnickou osobou v souladu s platnými právními předpisy Ukrajiny. Podle zakládající smlouvy o založení dceřiné společnosti "Spat", je přímým zakladatelem tohoto podniku průmyslová společnost "Agromat" ve formě společnosti s ručením omezeným. (Agromat, 2018).

Dceřiná společnost "Spat" je založena a funguje na základě ustanovení ukrajinských právních předpisů, zakládací smlouvy a Charty. Osvědčení o státní evidenci obchodního subjektu byl vydaný státním tajemníkem Okresního státního úřadu Romanovského okresu Zhytomyrského kraje ze dne 27. srpna 1997 (Ministerstvo spravedlnosti Ukrajiny, 2018).

Od roku 2018 je velikost základního kapitálu dceřiného podniku "Spat" 19,015 tis. UAH, vytvořeného na úkor zakladatele. Velikost základního kapitálu může být zvýšena ze zisku z hospodářské činnosti podniku a v případě potřeby - příspěvky zakladatele. (Ministerstvo spravedlnosti Ukrajiny, 2018)

V současné době je podle listiny společnosti a smlouvy o prodeji práv obchodních společností, vlastníkem dceřiné společnosti "Spat" společnost s ručením omezeným "Kerkomat". (Ministerstvo spravedlnosti Ukrajiny, 2018)

Cílem DP "Spat" je vytvářet zisk prostřednictvím podnikání. Hlavní činností podniku je těžba v přírodě a další zpracování pegmatitových surovin a alkalického kaolínu pro zajištění výroby porcelánu, keramiky, stavební a umělecké keramiky na Ukrajině a blízkém zahraničí. (DP «Spat», 2018)

Předmětem činnosti DP "Spat" je:

- v oblasti výroby: extrakce přírodního kamene; extrakce a obohacení živce, kaolinu, stavebního kamene, šterkových směsí, stavebního písku, hlíny, pegmatitu atd.; výroba cihel, železobetonových konstrukcí a dalších stavebních materiálů; výroba památek a obkladů; výroba a zpracování rostlinné výroby a dalších zemědělských produktů; výroba zboží a spotřebního zboží z vlastních a zakoupených materiálů a surovin;

- v oblasti služeb: poskytování dopravních služeb pro přepravu zboží a cestujících, poskytování komunálních služeb v domácnosti; výstavba a opravy bytů, jiných bytových, nebytových, průmyslových a jiných objektů; služby v oblasti servisu a opravy automobilů, motocyklů;

- v oblasti obchodu: organizace a realizace velkoobchodu, maloobchodu. Obchodování s potravinami včetně výrobků (zboží) vlastní výroby, průmyslovými, potravinářskými a zemědělskými výrobky;

- v oblasti zprostředkování: zprostředkovatelské služby včetně zprostředkovatele obchodu, v oblasti marketingu, správy a reklamních činností; realizace zahraniční ekonomické aktivity; provádění jakékoli jiné činnosti, která není zakázána legislativou Ukrajiny.

Výrobní struktura podniku závisí na organizaci výrobního procesu. Je vyjádřena velikostí podniku, počtem a složením výrobních hal a služeb, jejich plánování a také množstvím plánování výrobních míst a pracovišť uvnitř výrobních hal. Vzhledem k malé velikosti podniku dceřiná společnost „Spat“ využívá nevýrobní strukturu.

Základem jeho výstavby je výrobní místo jako největší strukturální dělení takového podniku.

Dceřiná společnost „Spat“ používá lineární funkční strukturu řízení. Je vedoucím představitelem rozvoje, spolupracuje s dalšími firmami (DP «Spat», 2018).

4.2 Finanční situace DP "Spat"

V podmínkách tržních vztahů je velmi důležitá úloha analýzy finanční situace podniku. Důvodem je to, že podniky získají autonomii a jsou plně odpovědné za výsledky své produktivní a hospodářské činnosti před spoluvlastníky, pracovníky, bankami a věřiteli.

Takže podívejme se na hlavní finanční a ekonomické ukazatele, které jsou uvedeny v tabulce č.4.

Tabulka 4 Hlavní ukazatele finanční činnosti DP "Spat" za roky 2012-2016

Ukazatele	Částka za rok, tis. UAH					Odchylky (+, -)	
	2012	2013	2014	2015	2016	tis. UAH	%
Výnosy z prodeje produktů	12958	13566	19965	8778	13687	729	1,05
Čistý zisk z prodeje produktů	10868	11493	16938	7402	13687	2819	1,26
Výrobní náklady na prodané výrobky	7260	7921	8450	4392	6524	-736	0,90
Hrubý zisk	3608	4472	8488	3010	7163	3555	1,99
Čistý zisk podniku	-1507	-471	1908	-3848	173	1681	-
Průměrné roční náklady na dlouhodobý majetek	6449	6361	5965	7759	9942	3493	154,16
Běžné pohledávky	360	1332	1425	1283	2317	1957	5,44
Závazky za zboží, práce, služby	9715	3047	4649	2837	4496	-5218,9	-0,54

Zdroj dat: účetní předpis

Na základě údajů v tabulce lze vyvodit následující závěry o hlavních ukazatelích finanční a hospodářské činnosti podniku. Pro analyzované období lze považovat rok 2015 za nejhorší.

Výnosy z prodeje zboží, prací a služeb v období 2012-2014 měly jasnou tendenci zvyšovat se, avšak v roce 2015 byla nejnižší hodnota tohoto ukazatele na úrovni 8778 tisíc UAH. V roce 2016 se situace začala vyrovnávat a tržby z prodeje zboží, stavebních prací a služeb činily 13687 tisíc UAH. Zlepšení situace je spojeno s nárůstem počtu spotřebitelů výrobků, změnou cenové politiky společnosti a zvýšením objemu výroby.

Čistý zisk z prodeje produktů má podobné trendy změny jako předchozí ukazatel. V roce 2016 činil tento ukazatel 13687 tisíc UAH, což je 2819 tisíc UAH. více než v roce 2012.

Výrobní náklady za analyzované období se snížily o 736 tisíc UAH, což je možné hodnotit v podniku pozitivně.

Pokles tržeb v roce 2015 byl ovlivněn snížením hrubých finančních výsledků. Společnost získala čistý zisk pouze v letech 2014 a 2016. Největší výše ztráty je pozorována v roce 2015 ve výši 3848 tisíc UAH.

Zvýšení pohledávek v roce 2016 o 1957 tisíc UAH, ve srovnání s rokem 2012 je pro podnik negativním výsledkem. Tyto změny lze spojovat se zpomalením nebo zpožděním plateb za zboží, práci, služby zhotovitelů.

Na druhé straně, na rozdíl od pohledávek, platby za zboží, práce a služby se mezi roky 2012 -2016 snížily o 5218,9 tisíc UAH, což naznačuje zvýšení solventnosti podniku.

4.3 Charakteristiky zdanění zisků DP "Spat"

Podle stávajících právních předpisů Ukrajiny, DP "Spat" je založen na obecném systému zdanění. V souladu s článkem 134 oddílu III daňového kodexu Ukrajiny předmět zdanění zisku DP "Spat" je: Zisk rezidenta ze zdrojů na území Ukrajiny nebo mimo ni, který se určí pomocí snížení částky příjmů za vykazované období o výrobní náklady na prodané zboží, provedené práce, poskytnuté služby a součet ostatních nákladů vykazovaného zdaňovacího období.

Daně z příjmů se počítají tímto algoritmem, jak uvádí daňový kodex. Na začátku se určuje velikost předmětu zdanění. Pak se jeho část rozloží na položky, pro které jsou nastaveny různé sazby, a odečítají se částky, pro které jsou poskytována různá osvobození.

Vychází-li se z požadavku na vyplnění daňového přiznání k dani z příjmů, za účelem určení příjmu DP"Spat" je třeba vzít v úvahu významnost řádku 03 prohlášení č. 897, protože tato organizace je strukturálním dělením společnosti PTC "Agromat" s.r.o. a platí tuto daň sama.

Poplatníci daně (s výjimkou nově vytvořených zemědělských výrobců, neziskových institucí (organizací) a daňových poplatníků, jejichž příjmy při určování předmětu zdanění za poslední roční zdaňovací období nepřesahují 10 milionů UAH) měsíčně vyplácejí zálohu na daň z příjmů, která je stanovena ve výši nejméně 1/12 z časově rozlišené částky daně za předchozí účetní (daňový) rok bez podání daňového přiznání.

Podle stávající legislativy DP "Spat" předloží správci daně čtvrtletní podklady pro výpočet daně. Zálohy se vyplácí měsíčně ve výši 1/12 částky daně za 20 kalendářních dnů následujících po posledním kalendářním dni vykazovacího (daňového) měsíce.

V rámci ročního daňového přiznání plátce vypočítává měsíční zálohy, které mají být uhrazeny v příštích dvanácti měsících. Částka zálohových plateb stanovená ve výpočtu se považuje za dohodnutou částku peněžitých závazků.

Současně se dvanáctiměsíční lhůta pro vyplácení záloh určuje od měsíce následujícího po měsíci, ve kterém je lhůta pro podání ročního daňového přiznání za předchozí vykazovací (daňový) rok, před měsícem podání daňového přiznání za současný účetní (daňový) rok.

V souladu s podmínkami platných právních předpisů, účetními výkazy dceřiné společnosti „Spat“ a ročními daňovými přiznáními daně z příjmů za rok 2012- 2016, je výpočet výše daně z příjmu právnických osob uveden v tabulce podle vzorce č. 1:

Tabulka 5: Výpočet výše daně z příjmů pro DP "Spat" za období 2012-2016

Rok	Příjem	Výdaje	Sazba daně	Osvobozené od daně	Roční daň ze zisku před zaplacením
2012	11942735	10496513	21%	198665	105041
2013	10875454	9627138	19%	127476	109704
2014	13906650	12880634	16%	86183	77980
2015	8905140	8220507	18%	100885	22349
2016	14975457	14248613	18%	–	130832

Zdroj: Vlastní výpočty podle účetních předpisů

Při analýze získaných údajů můžeme usoudit, že částka daně z příjmů vyplácená DP "Spat" v letech 2012-2016 rostla každý rok. Důvodem je nárůst částek příjmů a výdajů podniku. V roce 2014 dochází k výraznému poklesu úrokových sazeb, což vede ke snížení výše daně z příjmů. Také v roce 2015 dochází k výraznému poklesu výše hrubých příjmů a výdajů podniku a jako důsledek - snížení výše daně z příjmů. V roce 2016 se výše daně ze zisků výrazně zvýšila ve srovnání s údaji za roky 2015 a 2014, což naznačuje zlepšení finanční situace podniku.

Ke stanovení daňového zatížení podniků státní daňové orgány Ukrajiny vyvinuly metodiku, při níž se daňové zatížení zisků vypočte na základě informací v daňovém

přiznání, jako poměr částky daně ze zisku k upravenému hrubému příjmu. Výpočet daňového zatížení je uveden ve vzorci níže:

$$PPP = \frac{PP}{D} \times 100\%$$

kde PP – výše daně z příjmů;

D – výše příjmu, která je zohledněna při určování předmětu zdanění.

Úrovně daňového zatížení DP "Spat" jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 6: Výpočet daňového zatížení DP "Spat" v období 2012 – 2016

Rok	Příjmy zaúčtovány při určování předmětu zdanění, UAH. Příjmy ke zdanění (v UAH)	Roční částka daně (v UAH)	Úroveň daňového zatížení, %
2012	11942735	105041	0,88
2013	10875454	109704	1,01
2014	13906650	77980	0,56
2015	8905140	22349	0,25
2016	14975457	130832	0,87

Zdroj: Vlastní výpočty

Podle informací o střednědobém daňovém zatížení, hlášených daňovými orgány státu, činí daňové zatížení podniků daní z příjmů v těžebním průmyslu, tj. výroba pegmatitů, 1,83 %.

Při porovnání získaných údajů podniku s údaji daňových orgánů můžeme usoudit, že ukazatele úrovně daňového zatížení podniku jsou mnohem nižší než průměrné ukazatele v odvětví.

Podle daňové správy Ukrajiny by daňové zatížení daní z příjmů mělo činit alespoň 1 procento nebo by mělo být vyšší než průměrný ukazatel na Ukrajině.

Stanovenou hodnotu daňového zatížení podniku v oblasti daně z příjmu používají daňové orgány k určení správnosti výpočtu daně z příjmu poplatníkem daně.

Dceřiná společnost „Spat“ je obecným daňovým poplatníkem s nízkou úrovní daňového zatížení.

5 Optimalizace daně z příjmu DP «Spat»

Existují tři hlavní mechanismy pro snížení daňových plateb: daňové úniky, vyhýbání se daňovým povinnostem a daňové plánování. Daňové úniky – nelegální způsob, jak snížit daňovou povinnost pro daňové platby, který je založen na vědomém používání metod utajování příjmů a majetku od daňových orgánů, vytváření fiktivních výdajů a úmyslné narušení účetních a daňových zpráv. Právní možnost "daňového úniku" neexistuje. Jakékoli záměrné činnosti subjektu, které porušují stávající právní předpisy, v důsledku čehož nevyhovují zákonům, výši daní - jsou podvodné a nezákonné a vedou k daňové nebo trestní odpovědnosti (Atamanenko, 2010).

Vyhýbání se daňovým povinnostem – minimalizace daňových závazků pomocí nedostatku legislativních aktivit; zatímco daňový poplatník plně zveřejňuje své účetní a výkazní informace daňovým orgánům. Na základě zásady "... co není zákonem zakázáno, je povoleno".

Daňové plánování — právní způsob snižování daňových závazků na základě využití příležitostí stanovených daňovou legislativou, úpravou své ekonomické aktivity a účetních metod.

Obě poslední metody z právního hlediska neznamenají porušení oprávněných zájmů státu. Je pravda, že vyhýbání se daňovým povinnostem přináší další rizika spojená s obrovskými obtížemi v soudních sporech s daňovými orgány (Atamanenko, 2010).

Pro minimalizaci rizik, která vyplývají ze zdanění podnikatelských činností, je nutné zlepšit systém daňového plánování (Michasuk, 2008). Pod rizikem vyplývajícím z daní při podnikání bychom chápali pravděpodobnost odchylky od účelu, který si sám podnik nastavil. To lze vyjádřit například tím, že podnik nezískal plánovaný příjem, zisk nebo obdržel příjem dodatečně. V takovém případě hrozí riziko komplikací u zdanění příjmů, například doměření daně včetně sankcí. (Melnik, 2015).

Plánování daně z příjmů, pokud je řádně organizováno, umožní podniku:

- dodržovat zákon o správnosti výpočtu daně z příjmů;
- optimalizovat daňovou návratnost daně z příjmů;
- maximalizovat obchodní zisky;

- efektivně spravovat peněžní toky;
- vyhýbat se finančním sankcím. (Adamik, 2005)

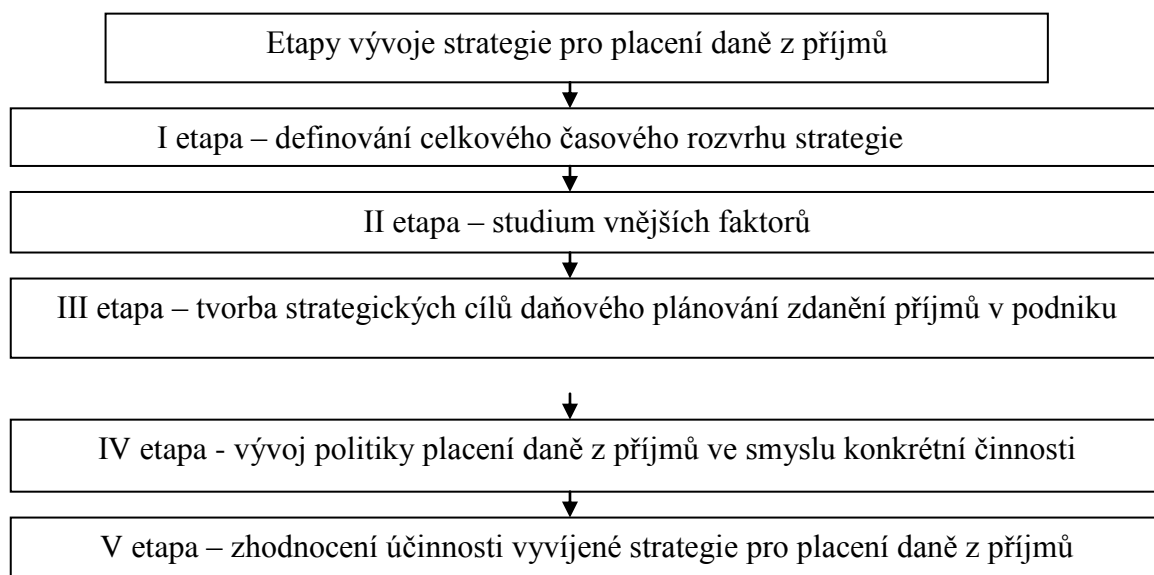
Organizace daňového plánování jako prostředku optimalizace zdanění zisků průmyslových podniků by měla zahrnovat:

- vlastní kontrolu aplikace zákona o daních z příjmů – pravidelné sledování změn v zákonech pro daň z příjmu právnických osob, a sledování správnosti výpočtu hrubých příjmů a výdajů a daňových závazků z daně z příjmů (Gega, 2003);
- běžné daňové plánování – opatření na běžnou optimalizaci daně z příjmů, vypracování typických schémat obchodních transakcí a provádění dohod, které ovlivňují hrubé výnosy a hrubé náklady podniků; v rámci jednoho zdaňovacího období
- strategické daňové plánování – vypracování prognóz výplaty daně z příjmů, jakož i schémat prováděcích opatření ke snížení celkového daňového zatížení. Jedná se o dlouhodobé plánování v horizontu několika let.

Běžné daňové plánování daně z příjmů je volbou účetních pravidel podniku, formy mzdy najímaných pracovníků, výběr neoptimálnějších taktik při uzavírání ekonomických smluv, daňové plánování, přímá aplikace systémů optimalizace zdanění zisku podniku (Michasuk, 2008). Je třeba poznamenat, že daňová legislativa v oblasti zdanění zisků poskytuje podniku na Ukrajině dostatečné možnosti snížit výši daně z příjmů. Mezi hlavní způsoby minimalizace této daně patří: snížení daňového základu; převod daňového základu; způsob změny vztahů; způsob rozdělení vztahů; způsob odkladu platby daně apod. (Adamik, 2005)

Strategické daňové plánování zahrnuje výběr místa registrace, jeho územní polohu, jurisdikci, volbu organizační formy a typu činnosti, určení podílu a složení zakladatelů, vytvoření vnitřní organizační struktury podniku. (Skibicka, 2016) Vývoj strategií pro placení daně z příjmů v rámci celkové daňové strategie společnosti se skládá ze šesti etap.

Schéma 6: Kroky k formování strategie pro placení daně



Zdroj: Skibicka, 2016

V první etapě je stanoven obecný časový harmonogram pro strategii placení daně z příjmů. Tato fáze závisí na období a podmínkách celkové daňové strategie společnosti. Důležitou podmínkou pro vznik této fáze je obecná státní daňová politika v oblasti zdanění příjmu právnických osob, její předvídatelnost, stabilitu legislativního rámce, soudržnost celkové hospodářské politiky státu. Takové faktory, jako je fáze životního cyklu společnosti, forma jejího vlastnictví atd., mají menší vliv.

Druhá fáze zahrnuje definici vnějších faktorů, které ovlivňují zdanění zisku společnosti. Především se týká legislativního rámce a jeho stability. Velmi důležité jsou obecné směry hospodářské strategie státu. Například, orientace na zahraniční investice nebo rozvoj vlastní výrobní základny na základě vědeckého a technologického pokroku. Zvláštní význam mají změny situace na trhu, změny v globálním ekonomickém prostředí, daňový systém v jiných zemích (Uljanenko, 2016).

V další etapě se vytváří strategické cíle daňové politiky podniku. Mezi ně patří zlepšení životních podmínek vlastníků podniků a zvyšování úrovně ziskovosti účetní jednotky. Na základě těchto cílů se definuje strategický cíl daňové politiky podniku placení daně z příjmů - snížení daně, jeho optimalizace, zaplacení daně z příjmů v poměru, který může být relativně konstantní v průběhu období (Ivanov, 2008).

Podstatou čtvrtého stupně je placení daně z příjmů v souladu s hlavními činnostmi podniku. V závislosti na změnách činnosti společnosti lze určit pro každou z nich osobní daňovou politiku placení daně z příjmů. Diverzifikací činností lze dosáhnout změny daňové politiky podniku.

Pátá fáze zahrnuje zhodnocení strategie pro placení daně. (Uljanenko, 2016)

V organizační struktuře podniku je tedy nutné vytvořit zvláštní strukturální rozdělení daňového plánování. Vzhledem k tomu, že uvedený podnik je středně velkým podnikem, pak není racionální, aby DP "Spat" vytvářelo oddělení daňového plánování. Proto je dostatečné ustanovit pozici vedoucího daňového plánování.

Daňové plánování zahrnuje také výběr nejlepších postupů při placení daní. Při organizaci své činnosti společnost s několika dceřinými společnostmi má právo zvolit způsob placení daně i pro dceřiné společnosti.

Podle článku 133 Daňového kodexu Ukrajiny, samostatná oddělení (dceřiné společnosti) mohou být nezávislými daňovými poplatníky daně z příjmů, ale takový status mohou získat pouze tehdy, pokud se nacházejí na jiném územním celku (v jiné obci nebo městě), než mateřská společnost. Výjimkou je zastoupení, která jsou pro účely oddílu III Daňového kodexu Ukrajiny samostatnými odděleními právnické osoby, umístěné mimo mateřskou společnost, a zastupují a chrání zájmy této právnické osoby, jsou jí financovány a nezískávají jiné příjmy, kromě pasivních (Danovy kodex Ukrajiny st. 133).

Pobočky a další samostatné jednotky - poplatníci daně, kteří se nacházejí na jiném území než mateřská společnost, mají právo zvolit jeden ze dvou způsobů, jak zaplatit daň z příjmů, konkrétně:

- nezávislá platba daně z příjmů na základě vlastních daňových účetních údajů;
- konsolidovaná platba daně z příjmů (Beskidevich, 2013).

5.1 Daň z příjmů placená nezávisle na mateřské společnosti

DP „Spat“ je nezávislým na mateřské společnosti, poplatníkem daně z příjmů právnických osob. V souladu s podmínkami platných právních předpisů, účetními výkazy dceřiné společnosti „Spat“ a ročními daňovými priznáními daně z příjmů za rok 2012- 2016, je výpočet výše daně z příjmů právnických osob podle vzorce č. 1:

$$PPP_{2012} = (11942735 - 10496513) * 21\% - 198665 = 105041 \text{ (UAH)}$$

$$PPP_{2013} = (10875454 - 9627138) * 19\% - 127476 = 109704 \text{ (UAH)}$$

$$PPP_{2014} = (13906650 - 12880634) * 16\% - 86183 = 77980 \text{ (UAH)}$$

$$PPP_{2015} = (8905140 - 8220507) * 18\% - 100885 = 22349 \text{ (UAH)}$$

$$PPP_{2016} = (14975457 - 14248613) * 18\% = 130832 \text{ (UAH)}$$

Tabulka 7 - Výpočet výše daně z příjmů pro DP "Spat" za období 2012-2016 roky

Rok	Příjem	Výdaje	Sazba daně	Osvobozené od daně	Roční daň ze zisku před zaplacením
2012	11942735	10496513	21%	198665	105041
2013	10875454	9627138	19%	127476	109704
2014	13906650	12880634	16%	86183	77980
2015	8905140	8220507	18%	100885	22349
2016	14975457	14248613	18%	-	130832

Zdroj: Vlastní výpočty

5.2 Konsolidovaná daň z příjmů jako jedna z metod daňového plánování

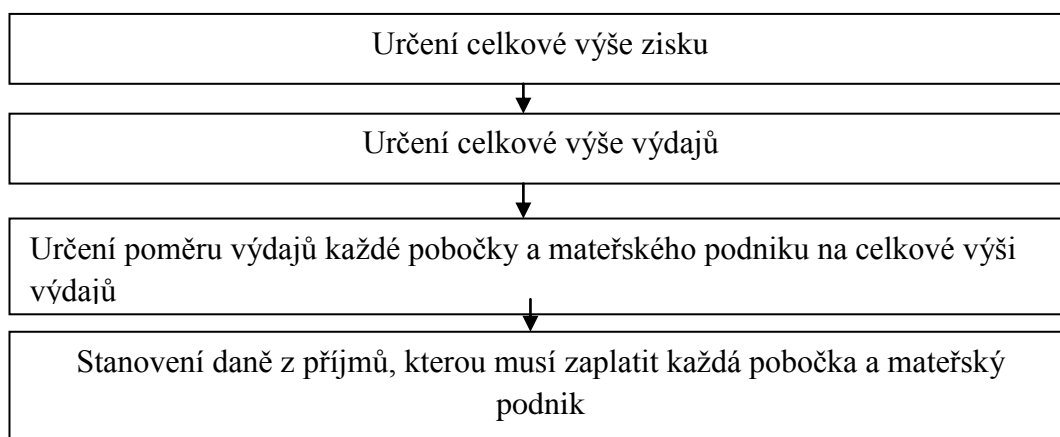
Při placení konsolidované daně z příjmů obdrží mateřská společnost daňové účetní údaje od dceřiné společnosti a vypočítá výši daně z příjmů současně za sebe a dceřinou společnost (Beskidevich, 2013).

Volbu konsolidovaného postupu pro placení daně z příjmu provádí poplatník daně – právnická osoba, která vytvořila samostatnou pobočku. Mateřská společnost musí o takovém rozhodnutí informovat místně příslušnou státní daňovou správu podle sídla mateřské a její dceřiné společnosti podáním formuláře „Schválení formy výpočtu daňových povinností týkajících se platby konsolidované daně z příjmu právnických osob“ a formuláře „Oznámení daňového poplatníka za rozhodnutí o zaplacení konsolidované daně z příjmů“ (Státní fiskální služba Ukrajiny, 2018) (ve formě schválené nařízením státního daňového úřadu Ukrajiny № 897). O rozhodnutí o zaplacení konsolidované daně z příjmů musí být daňové kontrolní orgány informovány do 1. července roku, který předchází roku, ve kterém bude taková konsolidovaná platba provedena (Ministerstvo financí Ukrajiny, 2015).

Výplata konsolidované daně z příjmů umožňuje mateřské společnosti mírně snížit částku splatné daně z příjmů.

Částka daně z příjmů samostatných jednotek (dceřiných společností) za vykazované (daňové) období je stanovena na základě celkové částky daně, kterou daňový poplatník zjistil, distribuované v poměru k podílu na nákladech jednotlivých jednotek takového poplatníka na celkové výši jeho výdajů (Státní fiskální služba Ukrajiny, archiv, 2018).

Schéma 7: Algoritmus pro stanovení výše konsolidované daně z příjmu právnických osob



Zdroj: Scherbina, 2005

Vzhledem k tomu, že DP "Spat" je dceřinou společností společnosti PTC "Agromat" s.r.o., pak podle současné legislativy má tato organizace možnost zvolit způsob placení daně z příjmů.

DP "Spat" platí daňové povinnosti nezávisle na mateřské společnosti. V letech 2012, 2013 a 2015 byly činnosti společnosti ztrátové, takže použití metody konsolidované platby daně z příjmů by umožnilo mateřské společnosti snížit své daňové platby. V důsledku toho provedeme komparativní analýzu výplaty daně z příjmů společnosti PTC "Agromat" s.r.o. a společnosti "Spat" při aplikaci nezávislé platby daně a konsolidované platby daně.

Tabulka 8: Hrubý příjem, hrubé výdaje a zisky společnosti PTC "Agromat" s.r.o. a DP "Spat" za období 2009-2013 v tis. UAH.

Ukazatel	Rok				
	2012	2013	2014	2015	2016
DP "Spat"					
Hrubý příjem	3635000	4579000	9623000	4380000	8198000
Hrubé výdaje	4993000	4935000	7406000	8026000	7927000
Zisk	-1358000	-356000	2217000	-3646000	271000
PTC "Agromat" s.r.o.					
Hrubý příjem	245330000	236852000	258699000	265414000	291657000
Hrubé výdaje	129524000	132764000	139697000	141764000	150834000
Zisk	115806000	104088000	119002000	123650000	140823000
Součet zisku DP Spat a PTC Agromat	114448000	103732000	121219000	120004000	141094000
DP «Spat» i PTC «Agromat» s.r.o.					
Součet hrubého výdajů	134517000	137699000	147103000	149790000	158761000
Součet zisku	114448000	103732000	121219000	120004000	141094000

Zdroj: vlastní zpracování podle účetních předpisů a Agromat, 2018

Z původních údajů vidíme, že DP "Spat" v období 2012-2013 a v roce 2015 dosáhl ztráty. To naznačuje, že tato společnost nebude ve zmíněném období platit daň z příjmů. Činnost společnosti PTC "Agromat" s.r.o. v průběhu sledovaného období byla zisková, společnost platila daň z příjmů.

Vypočítáme výši daně z příjmu mateřské společnosti a dceřiné společnosti s přihlédnutím ke změně sazby daně z příjmů za období 2012-2016 při samostatném placení daně.

Určeme daň z příjmů společnosti PTC "Agromat" s.r.o. a DP "Spat".

$$\Pi\Pi_{2012}^{Agromat} = 115806000 * 21\% = 24319260$$

$$\Pi\Pi_{2013}^{Agromat} = 104088000 * 19\% = 19776720$$

$$\Pi\Pi_{2014}^{Agromat} = 119002000 * 16\% = 19040320$$

$$\Pi\Pi_{2015}^{Agromat} = 123650000 * 18\% = 22257000$$

$$\Pi\Pi_{2016}^{Agromat} = 140823000 * 18\% = 25348140$$

$$\Pi\Pi_{2014}^{Spat} = 2217000 * 16\% = 354720$$

$$\Pi\Pi_{2016}^{Spat} = 271000 * 18\% = 48780$$

Tabulka 9: Výše daně z příjmu mateřské společnosti a dceřiné společnosti za období 2012-2016 při samostatném placení daně

Rok	Daň z příjmů právnických osob		Celková částka daně z příjmů právnických osob
	PTK «Agromat» s.r.o.	DP «Spat»	
2012	24319260	0	24319260
2013	19776720	0	19776720
2014	19040320	354720	19395040
2015	22257000	0	22257000
2016	25348140	48780	25396920

Zdroj: Vlastní výpočty

Na podkladě získaných údajů lze dospět k závěru, že částka daně z příjmů, zaplacená mateřskou společností, klesala až do roku 2014. V letech 2015 a 2016 se toto číslo mírně zvýšilo. Dceřiná společnost zaplatila daň z příjmů pouze v letech 2014 a 2016.

Nyní lze vypočítat konsolidovanou daň z příjmů právnických osob. Určí se celkový zisk a celková částka výdajů přijatých mateřským podnikem a strukturální jednotkou, tj. DP "Spat", v souladu s každým rokem.

Dalším krokem při výpočtu konsolidovaného zisku je stanovení podílu výdajů DP "Spat" na celkové výši výdajů dle vzorce č. 2.

$$\Pi B_{2012}^{Spat} = \frac{4993000}{134517000} \times 100\% = 3,71\%$$

$$\Pi B_{2013}^{Spat} = \frac{4935000}{137699000} \times 100\% = 3,58\%$$

$$\Pi B_{2014}^{Spat} = \frac{7406000}{147103000} \times 100\% = 5,03\%$$

$$\Pi B_{2015}^{Spat} = \frac{8026000}{149790000} \times 100\% = 5,36\%$$

$$\Pi B_{2016}^{Spat} = \frac{7927000}{158761000} \times 100\% = 4,99\%$$

Stanovíme podílu výdajů PTC "Agromat" s.r.o. na celkové výši výdajů.

$$\Pi B_{2012}^{Agromat} = \frac{129524000}{134517000} \times 100\% = 96,29\%$$

$$\Pi B_{2013}^{Agromat} = \frac{132764000}{137699000} \times 100\% = 96,42\%$$

$$\Pi B_{2014}^{Agromat} = \frac{139697000}{147103000} \times 100\% = 94,97\%$$

$$\Pi B_{2015}^{Agromat} = \frac{141764000}{149790000} \times 100\% = 94,64\%$$

$$\Pi B_{2016}^{Agromat} = \frac{150823000}{158761000} \times 100\% = 95,01\%$$

Vypočítáme výši daně ze zisku DP "Spat" dle vzorce č.3.

$$\Pi_{2012}^{Spat} = 114448000 \times \frac{3,71}{100} \times 0,21 = 891\,664 \text{ (UAH)}$$

$$\Pi_{2013}^{Spat} = 103732000 \times \frac{3,58}{100} \times 0,19 = 705\,585 \text{ (UAH)}$$

$$\Pi_{2014}^{Spat} = 121219000 \times \frac{5,03}{100} \times 0,16 = 975\,570 \text{ (UAH)}$$

$$\Pi_{2015}^{Spat} = 120004000 \times \frac{5,36}{100} \times 0,18 = 1\,157\,798 \text{ (UAH)}$$

$$\Pi_{2016}^{Spat} = 141094000 \times \frac{4,99}{100} \times 0,18 = 1\,267\,306 \text{ (UAH)}$$

Podobně vypočítáme částku daně z příjmů společnosti PTC "Agromat" s.r.o.

$$\Pi_{2012}^{Agromat} = 114448000 \times \frac{96,29}{100} \times 0,21 = 23\,137\,608 \text{ (UAH)}$$

$$\Pi_{2013}^{Agromat} = 103732000 \times \frac{96,42}{100} \times 0,19 = 19\,003\,494 \text{ (UAH)}$$

$$\Pi_{2014}^{Agromat} = 121219000 \times \frac{94,97}{100} \times 0,16 = 18\,419\,469 \text{ (UAH)}$$

$$\Pi_{2015}^{Agromat} = 120004000 \times \frac{94,64}{100} \times 0,18 = 20\,442\,921 \text{ (UAH)}$$

$$\Pi_{2016}^{\text{Agromat}} = 141094000 \times \frac{95,01}{100} \times 0,18 = 24\,129\,613 \text{ (UAH)}$$

Porovnejme částky daně z příjmů s DP "Spat" a PTC "Agromat", s.r.o., získané pomocí vlastních výpočtů daně z příjmů strukturální jednotky a mateřské společnosti, a způsobem konsolidované daně.

Tabulka 10: Porovnání výše daně při konsolidovaném a samostatném zdanění

Rok	Daň z příjmů		Výše úspor s konsolidovanou platbou
	Samostatná platba	Konsolidovaná platba	
2012	24319260	24029271	289988
2013	19776720	19709079	67641
2014	19395040	19395040	0
2015	22257000	21600719	656281
2016	25396920	25396920	0

Zdroj: Vlastní výpočty

Ze získaných údajů lze konstatovat, že při aplikaci konsolidované daně z příjmů měla PTC "Agromat", s.r.o. možnost snížit daňové závazky vůči státu o 289988 UAH v roce 2012, 67641 UAH v roce 2013 a 656281 UAH v roce 2016, což by zvýšilo zisk podniku. Při výběru konsolidovaného způsobu placení daně z příjmů právnických osob, za účelem optimalizace zdanění má mateřská společnost možnost snížit daňové zatížení, zejména při dosahování ztrát dceřiných společností a zvýšit tak ziskovost podnikatelského celku.

5.3 Použití metod odepisování pro optimalizaci daně z příjmu právnických osob

Jedním z nejdůležitějších prvků organizace pro vnitřní plánování je volba účetních postupů podniku, který je vypracován a přijat jednou za fiskální rok. Tento dokument potvrzuje platnost a legitimitu této interpretace regulačních právních úkonů a činností souvisejících s účetnictvím.

Jednou z banálních a často používaných metod daňové optimalizace je snížení zdanitelného zisku v důsledku zrychleného odepisování.

Účetní předpisy 7 "Dlouhodobý majetek" určují odpisy jako systematické rozdělení hodnoty dlouhodobého majetku, který se znehodnocuje během doby své životnosti. Jinými slovy, odpisy vyjadřují postupný převod hodnoty dlouhodobého

majetku na produkt, který je vyroben s jejich pomocí. Pro nahrazení odpisované části dlouhodobého majetku podnik provádí odpisy, tj. odečtení určitých částek peněz v závislosti na velikosti fyzického a morálního znehodnocení výrobních prostředků. Odpisy se používají k úplné obnově opotřebovaného dlouhodobého majetku (pro renovaci), jakož i jejich částečné úhrady (na opravy a modernizaci) (Ministerstvo financí Ukrajiny, nařízení N 288/4509, 2018).

Odpisy jsou účtovány během doby životnosti, která je stanovena podnikem při zařazení majetku do aktiv podniku (při zápisu do rozvahy), a končí po jeho rekonstrukci, modernizaci, dokončení, předběžném vybavení a konzervaci. Dlouhodobý majetek, který je odpisován, je rozdělen do 16 skupin. Každá skupina má svou vlastní zákonnou minimální požadovanou dobu životnosti od 1 do 20 let. V praxi, v případě dlouhodobého majetku, je těžké nebo nemožné určit jejich likvidační hodnotu. V tomto případě, nebo když hodnota majetku v době jeho likvidace je nevýznamná, se obvykle stanovuje, že hodnota likvidovaného majetku je nula. (Danovy kodex Ukrajiny st.145.1)

Způsob odpisování položky dlouhodobého majetku zvolí podnik samostatně, s přihlédnutím k předpokládanému způsobu získání ekonomických přínosů z jeho využívání, a musí být nutně stanoven v pořadí podle účetních pravidel.

Existují takové metody odpisování dlouhodobého majetku jako:

- lineární;
- snížení zbytkové hodnoty;
- DBB (double declining balance method);
- SYD (sum of the years digits);
- podle výkonu. (Ministerstvo financí Ukrajiny, nařízení N 288/4509, 2018)

Protože odpisy jsou zahrnuty do skupiny hrubých výdajů, které jsou zohledněny při určování předmětu zdanění zisku podniku, pak by bylo vhodné určit nejoptimálnější způsob odpisování podnikem, aby došlo ke snížení daňových plateb.

V souvislosti s tím, že DP "Spat" na začátku roku 2014 uzavřel dohodu o prodeji se společností Construction Machinery Ltd (CML) pro nákup nakladače značky JCB 456 ZX a rypadla značky LS 330 LC celkové částky 2,1 milionu UAH., celkové

náklady společnosti vzrostly. Společnost také koupila další rypadlo značky LS 360 LC v roce 2016 v hodnotě 1,3 milionu UAH pro vývoj nového ložiska alkalického kaolinu, což také vedlo ke zvýšení nákladů. Nakoupené zařízení patří do 5. skupiny dlouhodobého majetku s minimální životností 5 let. Proto, abychom určili optimální výši odpisů, vypočítáme odpisy na nově zavedený dlouhodobý majetek různými způsoby.

Vzhledem k tomu, že DP "Spat" používá lineární metodu k výpočtu odpisů dlouhodobého majetku, pak by bylo vhodné vypočítat výši amortizace nového dlouhodobého majetku touto metodou pro další analýzu.

5.3.1 Odpisování nakladače a rypadla

5.3.1.1 Lineární metoda

Vypočítejme roční částku odpisů, s přihlédnutím k tomu, že likvidační hodnota nového dlouhodobého majetku je 75 000 UAH.

$$A = \frac{2100000 - 75\,000}{5} = 405000 \text{ (UAH)}$$

Výpočet odpisu nakladače značky JCB 456 ZX a rypadla značky LS 330 LC, uvedených do provozu v roce 2014, na základě lineární metody je uveden v následující tabulce dle rovnice č. 4.

Tabulka 11: Výpočet odpisu nakladače značky JCB 456 ZX a rypadla značky LS 330 LC lineární metodou

Rok	Zůstatková hodnota na začátku období	Výše ročních odpisů	Výše měsíčních odpisů	Zůstatková hodnota na konci období
2014	2100000	405000	33750	1695000
2015	1695000	405000	33750	1290000
2016	1290000	405000	33750	885000
2017	885000	405000	33750	480000
2018	480000	405000	33750	75000

Zdroj: Vlastní výpočty

5.3.1.2 Snížení zbytkové hodnoty

Další metodou výpočtu odpisů je metoda snížení zbytkové hodnoty.

Vypočítáme roční normu amortizace (dle rovnice č. 6):

$$HA = 1 - \sqrt[5]{\frac{75000}{2100000}} = 0,49$$

Výpočet výše odpisů je uveden v tabulce č. 12 podle rovnice č. 5:

Tabulka 12: Výpočet odpisů nakladače značky JCB 456 ZX a rypadla značky LS 330 LC metodou snížení zbytkové hodnoty

Rok	Zůstatková hodnota na začátku období	Výše ročních odpisů	Výše měsíčních odpisů	Zůstatková hodnota na konci období
2014	2100000	1021581	85132	1078419
2015	1078419	524615	43718	553804
2016	553804	269407	22451	284397
2017	284397	138350	11529	146047
2018	146047	71047	5921	75000

Zdroj: Vlastní výpočty

5.3.1.3 Metoda DBB

V našem případě je roční míra odpisování vozidel (podle rovnice č. 7):

$$\frac{100\%}{5 \text{ let}} \times 2 = 40 \%$$

Výpočet výše odpisů je uveden v tabulce:

Tabulka 13: Výpočet odpisů nakladače značky JCB 456 ZX a rypadla značky LS 330 LC metodou DBB

Rok	Zůstatková hodnota na začátku období	Výše ročních odpisů	Výše měsíčních odpisů	Zůstatková hodnota na konci období
2014	2100000	840000	70000	1260000
2015	1260000	504000	42000	756000
2016	756000	302400	25200	453600
2017	453600	181440	15120	272160
2018	272160	197160	16430	75000

Zdroj: Vlastní výpočty

5.3.1.4 Metoda SYD

V našem případě nově zavedený majetek patří do páté skupiny dlouhodobého majetku s dobou životnosti 5 let, pak se tento indikátor bude rovnat:

$$Cr = 1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15 \text{ (roku)}$$

Výpočet výše odpisů je uveden v tabulce (podle rovnice č. 8):

Tabulka 14: Výpočet odpisů nakladače značky JCB 456 ZX a rypadla značky LS 330 LC metodou SYD

Rok	Vypočet	Odpisy	Kumulované odpisy	Zůstatková hodnota na konci období
2014	$5/15 \times 2025000$	675000	675000	1425000
2015	$4/15 \times 2025000$	540000	1215000	885000
2016	$3/15 \times 2025000$	405000	1620000	480000
2017	$2/15 \times 2025000$	270000	1890000	210000
2018	$1/15 \times 2025000$	135000	2025000	75000

Zdroj: Vlastní výpočty

Výhodou této metody je to, že v prvních letech, kdy je intenzita užívání předmětu dlouhodobého majetku maximální, odpisuje se většina hodnoty toho majetku. Tím se v prvních letech uspoří peníze pro nahrazení položky dlouhodobého majetku, který se odpisuje.

5.3.1.5 Porovnání vybraných metod pro výpočet odpisů

Porovnejme odpisy nového dlouhodobého majetku, které jsou vypočteny různými způsoby odpisování.

Tabulka 15: Porovnání metod odpisování výše uvedeného majetku

Rok	Metody výpočtu odpisů			
	Lineární	Snížení zbytkové hodnoty	DBB	SYD
2014	405000	1021581	840000	675000
2015	405000	524615	504000	540000
2016	405000	269407	302400	405000
2017	405000	138350	181440	270000
2018	405000	71047	197160	135000

Zdroj: Vlastní výpočty

Po porovnání součtu ročních odpisů, vypočtené různými způsoby odpisování, můžeme konstatovat, že vypočtené ukazatele lineární metodou v prvních letech používání zařízení mají nejmenší hodnotu. Lineární metoda pro výpočet odpisů je považována za nejjednodušší a používá se hlavně pro dlouhodobý majetek, který vykonává zhruba stále množství práce po celou dobu provozu.

Z důvodu rovnoměrného rozdělení výše odpisů mezi účetní období je zajištěna srovnatelnost výrobních nákladů s příjmy z výkonu či použití majetku. Tato metoda však nezohledňuje vliv faktorů:

- morální opotřebení;
- výrobní kapacita dlouhodobého majetku v různých letech provozu;
- zvýšení nákladů na opravy v posledních letech provozu dlouhodobého majetku.

Výše ročních odpisů, vypočtených zrychlenými metodami odpisování, se liší v závislosti na roce provozu dlouhodobého majetku. Je třeba poznamenat, že metoda snížení zbytkové hodnoty, stejně jako kumulativní metoda, jsou nejprogresivnější.

5.3.2 Odpisování rypadla

Budeme počítat odpisy různými metodami pro rypadlo značky LS 360 LC. Tento objekt dlouhodobého majetku patří také do 5. skupiny s minimální dobou životností 5 let.

Zde je vypočtena roční částka odpisů, s přihlédnutím k tomu, že likvidační hodnota nového dlouhodobého majetku je 45 000 UAH. Odpisy budou vypočteny čtyřmi výše uvedenými metodami, stejně jako v předchozí kapitole.

5.3.2.1 Lineární metoda

Výpočet odpisů lineární metodou (podle rovnice č. 4).

$$A = \frac{1300000 - 45\,000}{5} = 251000 \text{ (UAH)}$$

Tabulka 16: Výpočet odpisu rypadla značky LS 360 LC lineární metodou

Rok	Zůstatková hodnota na začátku období	Výše ročních odpisů	Výše měsíčních odpisů	Zůstatková hodnota na konec období
2016	1300000	251000	20916,67	1049000
2017	1049000	251000	20916,67	798000
2018	798000	251000	20916,67	547000
2019	547000	251000	20916,67	296000
2020	296000	251000	20916,67	45000

Zdroj: Vlastní výpočty

5.3.2.2 Snížení zbytkové hodnoty

Výpočet odpisů metodou snížení zbytkové hodnoty.

Roční míra amortizace (podle rovnice č. 6):

$$NA = 1 - \sqrt[5]{\frac{45000}{1300000}} = 0,4896667$$

Tabulka 17: Výpočet odpisů rypadla značky LS 360 LC metodou snížení zbytkové hodnoty

Rok	Zůstatková hodnota na začátku období	Výše ročních odpisů	Výše měsíčních odpisů	Zůstatková hodnota na konci období
2016	1300000	636567	53047	663433
2017	663433	324861	27072	338572
2018	338572	165787	13816	172785
2019	172785	84607	7050	88178
2020	88178	43178	3598	45000

Zdroj: Vlastní výpočty

5.3.2.3 Metoda DBB

Výpočet odpisů metodou DBB.

Roční míra odpisování vozidel (podle rovnice č. 7):

$$\frac{100\%}{5 \text{ let}} \times 2 = 40 \%$$

Tabulka 18: Výpočet odpisů rypadla značky LS 360 LC metodou DBB

Rok	Zůstatková hodnota na začátku období	Výše ročních odpisů	Výše měsíčních odpisů	Zůstatková hodnota na konci období
2016	1300000	520000	43333	780000
2017	780000	312000	26000	468000
2018	468000	187200	15600	280800
2019	280800	112320	9360	168480
2020	168480	123480	10290	45000

Zdroj: Vlastní výpočty

5.3.2.4 Metoda SYD

Výpočet odpisů metodou SYD (podle rovnice č. 8).

Doba životnosti majetku činí:

$$Cr = 1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15 \text{ (roků)}$$

Tabulka 19: Výpočet odpisů rypadla značky LS 360 LC metodou SYD

Rok	Vypočet	Odpisy	Kumulované odpisy	Zůstatková hodnota na konec období
2016	$5/15 \times 1255000$	418333	418333	836667
2017	$4/15 \times 1255000$	334667	753000	472000
2018	$3/15 \times 1255000$	251000	1004000	251000
2019	$2/15 \times 1255000$	167333	1171333	83667
2020	$1/15 \times 1255000$	83667	1255000	45000

Zdroj: Vlastní výpočty

5.3.2.5 Porovnání odpisů rypadla

Porovnejme odpisy nového dlouhodobého majetku, které jsou vypočteny různými způsoby odpisování.

Tabulka 20: Porovnání metod odpisování

Rok	Metod vypočtu amortizace			
	Lineární	Snížení zbytkové hodnoty	DBB	SYD
2016	251000	636567	520000	418333
2017	251000	324861	312000	334667
2018	251000	165787	187200	251000
2019	251000	84607	112320	167333
2020	251000	43178	123480	83667

Zdroj: Vlastní výpočty

5.4 Vyhodnocení aplikace vybraných metod odpisování ve vybraném podniku

Následně po porovnání částek ročních odpisů vypočítaných různými metodami odpisování, můžeme konstatovat, že vypočtené ukazatele lineární metodou v prvních letech používání dlouhodobého majetku mají nejmenší hodnotu. Lineární metoda je považována za nejjednodušší a zpravidla nejlépe vystihuje skutečné opotřebení dlouhodobého majetku, který po celou dobu provozu dosahuje zhruba konstantního výkonu.

Z důvodu jednotného rozdělení výše odpisů mezi účetními obdobími při použití této metody je zajištěna srovnatelnost výrobních nákladů s příjmy z její realizace. Tato metoda však nezohledňuje vliv takových faktorů:

- morální zastarávání;
- výkon dlouhodobého majetku v různých letech provozu;
- zvýšení nákladů na opravy v posledních letech provozu objektu dlouhodobého majetku.

Částky ročních odpisů, vypočtené zrychlenými metodami odpisování, se liší v závislosti na roku provozu položky dlouhodobého majetku. Je třeba poznamenat, že metoda zrychlené snížení zbytkové hodnoty, a metoda SYD jsou nejpokrokovější z hlediska účetní metodiky. (Plaksijenko, 2014)

Vzhledem k tomu, že se každý podnik snaží snížit daňové zatížení, pak je třeba spočítat změnu výše hrubých výdajů, které jsou účtované při určování předmětu zdanění zisku podniku, s využitím různých metod odpisování majetku. Porovnání součtu hrubých daňově uznatelných výdajů při použití různých metod odpisování dlouhodobého majetku je uvedeno v tabulce.

Tabulka 21: Změna výše hrubých výdajů, které se berou v úvahu při určování předmětu zdanění zisku podniku, za použití různých metod odpisu za období 2014-2016

Rok	Výše výdajů při výpočtu odpisů, UAH.						
	Lineární metoda	Snížení zbytkové hodnoty	Odchylky v %	DBB	Odchylky v %	SYD	Odchylky v %
2014	12880634	13497215	4,79	13315634	3,38	13150634	2,10
2015	8220507	8340122	1,46	8319507	1,20	8355507	1,64
2016	14248613	14498587	1,75	14415013	1,17	14415946	1,17

Zdroj: Vlastní výpočty

Podle analýzy výsledků můžeme konstatovat, že při uplatňování jiných metod odpisování dlouhodobého majetku než metodou lineární, společnost v prvních letech používání nových zařízení výrazně zvyšuje náklady podniků. Pomocí těchto metod odpisování společnost během prvních let provozu majetku akumuluje značnou částku peněz, nezbytných pro jeho obnovu v budoucnu. Metoda zrychleného snižování zbytkové hodnoty umožňuje v první polovině doby životnosti použití dlouhodobého majetku kompenzovat až 60-70% jeho hodnoty.

Metoda SYD poskytuje příležitost zvýšit část nákladů na opravu dlouhodobého odpisovaného majetku, které spadají do posledních let používání, bez odpovídajícího zvýšení výrobních nákladů, přestože se odpisy snižují.

V následující tabulce je zachycen výpočet částky daně z příjmů při aplikaci odpisů nového dlouhodobého majetku uvedenými metodami mimo lineární metody, která nebyla zařazena z důvodu nízkých odpisů v prvních letech odpisování.

Tabulka 22: Výpočet výše daně pro podnik "Spat" při použití různých metod pro období 2014 - 2016, UAH

Rok	Daň z příjmů podle daňového přiznání	Metody vypočtu odpisu		
		Snížení zbytkové hodnoty	DBB	SYD
2014	77980	65510	8380	34780
2015	22349	818	4529	-
2016	130832	85837	100880	100712

Zdroj: Vlastní výpočty

Ze získaných údajů můžeme konstatovat, že nejnižší daň z příjmů v roce 2014 je zaznamenána při použití metody DBB odpisu dlouhodobého majetku. V roce 2015 je nejnižší daň z příjmů je vypočtena metodou SYD (náklady byly vyšší než zisk). V roce 2016 je zjištěna nejnižší daň z příjmů při uplatňování metody snížení zůstatkové hodnoty dlouhodobého majetku. V průběhu odepisování není možné metodu měnit. Proto je důležité předem dobře naplánovat výběr metody v souvislosti s předpokládanou situací daného podniku. Při optimálním výběru metody odpisování může podnik snížit výši zdanitelných zisků zvýšením výše hrubých daňově uznatelných výdajů, což nakonec sníží daňové zatížení společnosti.

Závěr

Cílem této práce bylo zjistit, jak optimalizovat částku daně z příjmů právnických osob na příkladu konkrétního podniku. Právně lze daňové snížení dosáhnout pouze prostřednictvím daňového plánování, kterým lze zkoumat možnosti a způsoby, jak snížit zdanění. V podniku DP "Spat" byly pro optimalizaci daně z příjmů právnických osob zvažovány tři metody:

- Daň z příjmů placená nezávisle na mateřské společnosti;
- Konsolidovaná daň z příjmů;
- Použití vybraných metod odepisování .

Za prvé, pokud se jedná o dceřinou společnost, je třeba zvážit, jak bude probíhat zdanění a kdo bude odvádět konkrétní daň daného podniku. A zde je možné vybrat jednu ze dvou možností: daň z příjmů placená nezávisle na mateřské společnosti nebo konsolidovaná daň z příjmů. DP "Spat" si zvolil nezávislý způsob. Pro tuto firmu to byl nejvíce nevýhodný postup. Bohužel, ve většině podniků se daň počítá tímto způsobem.

Pokud by DP "Spat" rozhodlo o konsolidované dani z příjmů, pak by za něj daň platila mateřská společnost. Při aplikaci konsolidované daně z příjmů by měla mateřská společnost PTC "Agromat"s.r.o. možnost snížit daňové závazky vůči státu o 289988 UAH v roce 2012, 67641 UAH v roce 2013 a 656281 UAH v roce 2016, což by zvýšilo zisk podniku. Důvodem je skutečnost, že DP "Spat" v letech 2012, 2013 a 2016 neměl zisk, což vede k tomu, že PTC "Agromat"s.r.o. by zvýšila svoje náklady a v takovém případě by daňová povinnost mateřské PTC "Agromat"s.r.o. byla snížena. Peníze, o které by byly sníženy daňové závazky vůči státu, bylo by možné investovat do DP "Spat" za účelem zlepšení hospodářské situace podniku.

Pokud se společnost rozhodla být nezávislou na mateřské společnosti, pak jedním z nejjednodušších způsobů, jak snížit daň z příjmů právnických osob jsou odpisy. Pomáhají zvýšit náklady podniku, což sníží zdanitelný příjem. Jako závěr této metody lze říci, že při zvažování metod odpisů by byla nejvyšší daň hrazena při použití lineární metody odepisování. Pokud vezmeme v úvahu jiné metody, může být daňový závazek snížen. V kapitole 4.3 bylo na základě získaných údajů uvedeno, že nejnižší daň z příjmů v roce 2014 by bylo možné zaznamenat při použití metody DBB odpisu dlouhodobého majetku. V roce 2015 se jeví nejvhodnější metodou SYD, neboť

umožňuje nejvýrazněji snížit v tomto roce daň z příjmů. V roce 2016 je zjištěna nejnižší daň z příjmů při uplatňování metody snížení zůstatkové hodnoty dlouhodobého majetku. Na celou dobu odepisování konkrétního majetku je možné vybrat pouze jedinou metodu v souladu s plánováním výroby a dalšími očekávanými procesy v podniku.

Existuje mnoho způsobů, jak optimalizovat daňové povinnosti podniku - v ukrajinských právních předpisech je k dispozici dostatek "otvorů", které umožní legálně ušetřit na daních. Je pravda, že neexistují prakticky žádné univerzální recepty na placení méně daní. Každá společnost potřebuje rozvíjet svoji daňovou optimalizaci v závislosti na svých individuálních vlastnostech. V této práci jsem ukázala, jak to lze provést ve společnosti DP "Spat".

Ve většině případů podniky neoptimalizují zdanění, ale snaží se jej minimalizovat. A to proto, že veškeré nejednoznačnosti a rozpory v právních předpisech o úhradě daní a poplatků jsou zpravidla ve prospěch daňových poplatníků. Lze uvést některé způsoby, jak minimalizovat daně: Hledání nedostatků neboli mezer či „děr“ v zákoně, "stažení" zisků do podniků registrovaných v zónách s preferenčním zdaněním - offshore. Jejich použití vyžaduje podrobné posouzení pracovních podmínek v těchto oblastech.

Jedním ze zajímavých způsobů optimalizace daně je najímání zaměstnance se zdravotním postižením. Podle daňového kodexu Ukrajiny st. 154 jsou příjmy z prodeje zboží (výroby, služby) uskutečněné takovým zaměstnancem osvobozeny od daně s výjimkou zboží, které zdaněno spotřební daní.

Obecně platí, že zisk podléhá zdanění:

- z prodeje zboží podléhajícího spotřební dani;
- z transakcí nesouvisejících s prodejem zboží (výroba, služby);
- od realizace transakcí na prodej zboží podléhajícího spotřební dani obdržené v rámci zprostředkovatelských smluv (provize, zásilky apod.).

Na Ukrajině funguje velmi složitý daňový systém, a v každé dani existuje mnoho podmínek, které je třeba dodržovat, znát a být schopen je používat. Podle současných informací lze očekávat, že v budoucnu bude reformován jak daňový systém,

tak i jednotlivé daně. Daň z příjmů právnických osob bude rovněž reformována. Pravděpodobně se v budoucnu se sazby sníží, ale nemusí to vést ke snížení daňových příjmů do státního rozpočtu, neboť čím nižší je daňová sazba, tím méně podniků se snaží snížit svůj zdanitelný příjem.

Stát se snaží umožnit více způsobů, jak právně snížit daňovou povinnost, aby se omezovala šedá ekonomika. Jednou z těchto inovací je investiční daňový úvěr. Daňový úvěr na investice je odloženou daňovou povinností, poskytnutou podnikatelskému subjektu na určitou dobu, aby se zvýšily jeho finanční prostředky na realizaci inovačních programů. Na základě toho mohou podniky, které provádějí kapitálové investice, snížit daňovou povinnost.

Literární přehled

KNIŽNÍ ZDROJE:

1. ADAMIK, O. (2005). *Daňové plánování*. Ternopil: TANG. 99 s.
2. BANDURKA, O., PONIKAROV, V. & POPOVA, S. (2012). *Daňové právo*. Kyiv: Centr uchbove literatury. 312 s.
3. BILYK, M. & ZOLOTKO, I. (2000). *Daňový systém Ukrajiny*. Kyiv: KNEU. 192 s.
4. GEGA, P. & DOLYA, L. (2003). *Základy daňového práva*. 3.vyd. Kyiv: Znannya, KOO. 302 s.
5. IVANOV, J., KRISOVATII, A., KIZIMA, A. & kol. (2008). *Daňové řízení*. Kyiv: Znannya. 525 s.
6. JURIJ, S. & FEDOSOVA, V. (2012). *Finance*. 2.vyd. Kyiv: Znannya. 687 s.
7. KRUPKA, M., OSTROVERCH, P. & REVERČUK, S. (2001). *Základy ekonomické teorie*. Kyiv: Atika. 344 s.
8. Kubátová, K. (2015). *Daňová teorie a politika*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer. 275 s.
9. LUCHKOVSKA, S. (2010). *Finanční právo*. Kyiv: KNT. 296 s.
10. MELNIKOVA, L. (2011). *Ekonomická podstata a role daně z příjmů právnických osob v systému veřejných financí Ukrajiny*. Kultura národů oblasti Černého moře. 71 s.
11. MICHASUK, I. (2008). *Státní regulace ekonomiky*. 2.vyd. Kyiv: Ataka. 592 s.
12. PLAKSIENKO, V., GORDIANKO, M., SKRIPNIK, S. & kol. (2014). *Účtování ve výrobních družstvech*. Kyiv: CNL. 464 s.
13. SHMICOVA, I. (2014). *Daň z příjmů právnických osob: Analýza použití na Ukrajině*. Charkiv: Biznes Inform. 285 s.
14. SIDELNIKOVA, L., CHIZOVA, T. & JAKUSHA, J. (2013). *Zdanění podnikatelských subjektů*. Kyiv: Lira-K. 424 s.
15. SKIBICKA, I., MATVEEV, V., SCHELKUNOV, V. & kol. (2016). *Strategické řízení podniků*. Kyiv: Centr uchbove literatury. 480 s.
16. TIMOSCHENKO, O. (2014). *Vliv daňového systému podniku na ekonomickou bezpečnost státu*. Charkiv: Biznes Inform. 240 s.

17. ULJANCHENKO, N. & KORECKA, O. (2016). *Daňové plánování a minimalizace daňových rizik*. Charkiv: Charkivský polytechnický institut.
18. VACHNOVSKA, N. (2014). *Složení daňového systému Ukrajiny v podmínkách integračních procesů*. 11.vyd. Luck: Ekonomická věda. 323 s.

INTERNETOVÉ ZDROJE:

- A. Agromat. (2018). O nás. Dostupné na: <https://www.agromat.ua/about>
- B. ATAMANENKO, I. (2010) *Účinnost metod daňového plánování*. Univerzita bankovníctví NBU. 335-341 s. Dostupné na: <http://ena.lp.edu.ua/bitstream/ntb/7900/1/48.pdf>
- C. BESKIDEVICH, S.(2013). Časopis «Visnik», vyd. Pyatnica №23. *Konsolidovaná daň z příjmů PO*. Dostupné na: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/5565>
- D. DP «Spat». (2018). O nás. Dostupné na: <http://www.shpat.com.ua/>
- E. MELNIK, M. & POZDEEV, V. (2015). *Teorie ekonomické analýzy*. Moskva: Jurajt. 261 s. Dostupné na: http://stud.com.ua/53283/ekonomika/analiz_rizikiv_gospodarskoyi_diyalnosti
- F. Ministerstvo financí Ukrajiny. (ze dne 10.10.2015). Prohlášení č. 897. *O schválení formy daňového přiznání daně z příjmů PO*. Dostupné na: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1415-15/>
- G. MINISTERSTVO FINANCIÍ UKRAJINY. (2018). Nařízení N 288/4509. *Při schvalování předpisů (standardů) účetnictví. Účtování 7 "Dlouhodobý majetek"*. Dostupné na: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00?test=4/UMfPEGznhh4ry.Zi8QhG29HI4DAs80msh8Ie6>
- H. Ministerstvo spravedlnosti Ukrajiny. (2018). *Jednotný státní rejstřík právnických osob, jednotlivých podnikatelů a veřejných sdružení*. Dostupné na: <https://usr.minjust.gov.ua/ua/freesearch>
- I. Nejvyšší rada Ukrajiny. (2018). Se změnami a dodatky, zavedenými podle zákonů Ukrajiny. *Daňový kodex Ukrajiny*. Dostupné na: <http://sfs.gov.ua/nk/>
- J. Nejvyšší rada Ukrajiny. (od 25. června 1991 roku) Zákon č. 1261. *Pro daňový systém*. (ztratil platnost). Dostupné na: <https://www.profiwins.com.ua/ru/legislation/laws/1055.html>

- K. SCHERBINA, L. (2005). Balans č.25. *Konsolidovaná daň z příjmů*, 29-31 s.
Dostupné na:
<http://cons.parus.ua/d.asp?r=02S0H4afbf8d7f48b654b317aadae1be6c365>
- L. Státní fiskální služba Ukrajiny. (2018). *Návrh nařízení státního daňového úřadu Ukrajiny "o schválení způsobu výpočtu daňových povinností týkajících se platby konsolidované daně z příjmu právnických osob a formulářů o rozhodnutí o zaplacení konsolidované daně z příjmů"*. Dostupné na: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/print-56252.html>
- M. Státní fiskální služba Ukrajiny. (2018). Stránky z archivu. *Otázka aktuálního rozdělení a platby záloh na daň z příjmů, která je vysvětlena během "hotline"*. Dostupné na: <http://kyiv.sfs.gov.ua/okremi-storinki/arhiv1/print-172266.html>

Seznam schémat

<i>Schéma 1: Daňový systém Ukrajiny</i>	5
<i>Schéma 2: Klasifikace daní aplikovaných na Ukrajině</i>	8
<i>Schéma 3: Složení příjmů, které jsou zúčtovány při určování předmětu zdanění</i>	13
<i>Schéma 4: Složení nákladů</i>	15
<i>Schéma 5: Výpočet daně z příjmů právnických osob na Ukrajině</i>	18
<i>Schéma 6: Kroky k formování strategie pro placení daně.....</i>	33
<i>Schéma 7: Algoritmus pro stanovení výše konsolidované daně z příjmů právnických osob</i>	36

Seznam tabulek

<i>Tabulka 1: Změny předmětu zdanění a zákonné sazby daně z příjmů právnických osob od roku 1991 na Ukrajině</i>	<i>9</i>
<i>Tabulka 2 Daňové subjekty z pohledu rezidentství</i>	<i>10</i>
<i>Tabulka 3: Sazby daně z příjmů právnických osob na Ukrajině</i>	<i>16</i>
<i>Tabulka 4 Hlavní ukazatele finanční činnosti DP "Spat" za 2012-2016.....</i>	<i>27</i>
<i>Tabulka 5: Výpočet výše daně z příjmů pro DP "Spat" za období 2012-2016</i>	<i>29</i>
<i>Tabulka 6: Výpočet daňového zatížení DP"Spat" v období 2012 – 2016.....</i>	<i>30</i>
<i>Tabulka 7 - Výpočet výše daně z příjmů pro DP "Spat" za období 2012-2016.....</i>	<i>35</i>
<i>Tabulka 8: Hrubý příjem, hrubé výdaje a zisky společnosti PTC "Agromat" s.r.o. a DP"Spat"za období 2009-2013 tis. UAH.....</i>	<i>37</i>
<i>Tabulka 9: Výše daně z příjmu mateřské společnosti a dceřiné společnosti za období 2012-2016 při samostatném placení daně</i>	<i>38</i>
<i>Tabulka 10: Porovnání výše daně při konsolidovaném a samostatném zdanění</i>	<i>40</i>
<i>Tabulka 11: Výpočet odpisu nakladače značky JCB 456 ZX a rypadlo značky LS 330 LC lineární metodou</i>	<i>42</i>
<i>Tabulka 12: Výpočet odpisů nakladače značky JCB 456 ZX a rypadlo značky LS 330 LC metodou snížení zbytkové hodnoty</i>	<i>43</i>
<i>Tabulka 13: Výpočet odpisů nakladače značky JCB 456 ZX a rypadlo značky LS 330 LC metodou DBB</i>	<i>43</i>
<i>Tabulka 14: Výpočet odpisů nakladače značky JCB 456 ZX a rypadlo značky LS 330 LC metodou SYD.....</i>	<i>44</i>
<i>Tabulka 15: Porovnání metod odpisování.....</i>	<i>44</i>

<i>Tabulka 16: Výpočet odpisu rypadla značky LS 360 LC lineární metodou.....</i>	<i>45</i>
<i>Tabulka 17: Výpočet odpisů rypadla značky LS 360 LC metodou snížení zbytkové hodnoty.....</i>	<i>46</i>
<i>Tabulka 18: Výpočet odpisů rypadla značky LS 360 LC metodou DBB</i>	<i>46</i>
<i>Tabulka 19: Výpočet odpisů rypadla značky LS 360 LC metodou SYD</i>	<i>47</i>
<i>Tabulka 20: Porovnání metod odpisování.....</i>	<i>47</i>
<i>Tabulka 21: Změna výše hrubých výdajů, které se berou v úvahu při určování předmětu zdanění zisku podniku, za použití různých metod odpisu za období 2014-2016.....</i>	<i>48</i>
<i>Tabulka 22: Výpočet výše daně pro státní podnik "Spat" při použití různých metod pro období 2014 - 2016, UAH.....</i>	<i>49</i>