

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2011

EVA BLAŽKOVÁ

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

PODNIKOVÁ EKONOMIKA

NÁZEV BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Daňové přiznání FO a odpisy jako významná položka daňových nákladů ovlivňujících daňový základ

TERMÍN UKONČENÍ STUDIA A OBHAJOBA (MĚSÍC/ROK)

Ukončení do 1.12.2011; obhajoba 01 / 2012

JMÉNO A PŘÍJMENÍ / STUDIJNÍ SKUPINA

Eva Blažková / PE 30

JMÉNO VEDOUcíHO BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Ing. Marta Dyková

PROHLÁŠENÍ STUDENTA

Prohlašuji tímto, že jsem zadanou bakalářskou práci na uvedené téma vypracovala samostatně a že jsem ke zpracování této bakalářské práce použila pouze literární prameny v práci uvedené.

Datum a místo:

podpis studenta

PODĚKOVÁNÍ

Ráda bych tímto poděkovala vedoucí mé bakalářské práce inženýrce Martě Dykové za metodické vedení, cenné rady a odborné konzultace, které mi poskytla při zpracování mé bakalářské práce.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

**Daňové přiznání FO a odpisy jako
významná položka daňových nákladů
ovlivňujících daňový základ**

Individual Income Tax Return and Depreciation as an Important Item of
Tax Deductible Costs Influencing the Tax Base

Autor: Eva Blažková

Souhrn

Cílem práce je komplexní a srozumitelné popsání problematiky daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob s bližším zaměřením na odpisy. Odpisy představují významnou položku, kterou lze uplatnit jako daňový výdaj popřípadě náklad a tím snížit poplatníkovu daňovou povinnost. Z tohoto důvodu se stávají zajímavou položkou pro poplatníky. Práce poukazuje na dopady, které plynou z výběru způsobu odepisování u vybraných fyzických osob, které jsou poplatníky daně z příjmů FO a daňovou povinnost vykazují v daňovém přiznání. Problematiku daně z příjmů FO, stejně tak jako výši a způsob uplatňování odpisů, upravuje především zákon o daních z příjmů. Tento zákon je hlavním zdrojem a nezbytným pomocníkem pro správné stanovení základu daně a daňové povinnosti poplatníka. Pro mnohé FO je, ale také složitým a nepřehledným dokumentem. Proto práce pojednává o tématu především z pohledu těchto poplatníků s cílem usnadnění orientace v povinnostech a zákonné úpravě.

Summary

The aim of the dissertation is describe comprehensively and intelligibly the issue of tax returns, with an emphasis on depreciation. Depreciation represents an important item, which can be applied as a tax expense in order to reduce the taxpayer's tax obligation. It is therefore of crucial importance to the taxpayer. The dissertation highlights the impacts which the selection of a depreciation method has in the case of selected natural persons who are taxpayers and declare their tax obligation in a tax return. The issue of individual income tax as well as the level and method of applying depreciation is set forth in the Income Tax Act. This Act is the main source and essential aid for the correct stipulation of a taxpayer's tax base and tax obligation. However, the Act is a complex, unclear document for many individuals. This dissertation examines the topic mainly from the point of view of these taxpayers, with the aim of facilitating comprehension of the relevant legislation.

Klíčová slova:

Daň, příjem, fyzická osoba, daňové přiznání, odpisování, odpis.

Keywords:

Tax, income, individual, Tax returns, depreciation.

JEL Classification:

H2 – zdanění, dotace a důchod

H24 – osobní příjem

H25 – živnostenské daně a dotace

K34 – daňové právo

Obsah

1 Úvod.....	1
2 Zákonná úprava problematiky daně z příjmů FO a odpisů	4
2.1 Daň z příjmů fyzických osob.....	4
2.1.1 Daňové povinnosti fyzických osob v závislosti na daň z příjmů.....	5
2.1.2 Předmět daně z příjmů fyzických osob.....	6
2.1.3 Povinnost FO podávat daňové přiznání.....	8
2.1.4 Daňové přiznání k dani z příjmů FO	10
2.2 Obchodní majetek.....	12
2.2.1 Nehmotný majetek.....	13
2.2.2 Hmotný majetek	13
2.2.3 Odpisy majetku.....	14
3 Kalkulace daně z příjmů FO za rok 2011 u vybraných FO	18
3.1 Poplatník číslo 1 – FO podnikající v oblasti poskytování služeb.....	18
3.1.1 Charakteristika souboru zkoumaných dat.....	18
3.1.2 Sběr a zpracování dat pro účely DPFO	19
3.1.3 Návrh variant možných řešení	22
3.1.4 Porovnání variant řešení	27
3.2 Poplatník číslo 2 – FO podnikající v oblasti prodeje zboží	29
3.2.1 Charakteristika souboru zkoumaných dat.....	29
3.2.2 Sběr a zpracování dat pro účely DPFO	29
3.2.3 Návrh variant výpočtu daňové povinnosti.....	36
3.2.4 Porovnání variant řešení	39
4 Závěr.....	41
Literatura.....	43
Přílohy	

Seznam zkratk

DAP	Daňové přiznání
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DZD	Dílčí základ daně
FO	Fyzická osoba
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
PC	Pořizovací cena
SZD	Samostatný základ daně
VC	Vstupní cena
ZC	Zůstatková cena
ZD	Základ daně
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Seznam tabulek

Tabulka 1 Práce konané mimo pracovní poměr.....	10
Tabulka 2 Příjmy z podnikání za rok 2011 – poplatník č. 1	19
Tabulka 3 Výdaje z podnikání za rok 2011 – poplatník č. 1	20
Tabulka 4 Kalkulace dílčího ZD z příjmů z podnikání za rok 2011 – poplatník č. 1	20
Tabulka 5 Příjmy z dohod o provedení práce za rok 2011 – poplatník č. 1.....	21
Tabulka 6 Rovnoměrné odpisy automobilu – poplatník č. 1	23
Tabulka 7 Úprava ZD (rovnoměrné odpisování) – poplatník č. 1	23
Tabulka 8 Zrychlené odpisy automobilu – poplatník č. 1.....	24
Tabulka 9 Úprava ZD (zrychlené odpisování) – poplatník č. 1	25
Tabulka 10 Kalkulace daně z příjmů poplatníka č. 1	26
Tabulka 11 Příjmy z podnikání za rok 2011 – poplatník č. 2	29
Tabulka 12 Výdaje z podnikání za rok 2011 – poplatník č. 2.....	30
Tabulka 13 Kalkulace dílčího ZD z příjmů z podnikání za rok 2011 – poplatník č. 2	30
Tabulka 14 Příjmy z pronájmu za rok 2011 – poplatník č. 2.....	31
Tabulka 15 Rovnoměrné odpisy bytu – poplatník č. 2	33
Tabulka 16 Zrychlené odpisy bytu – poplatník č. 2.....	35
Tabulka 17 DZD z pronájmu § 9 (paušál 30%) – poplatník č. 2	36

Tabulka 18 DZD z pronájmu § 9 (rovnoměrné odpisy) – poplatník č. 2.....37

Tabulka 19 DZD z pronájmu § 9 (zrychlené odpisy) – poplatník č. 2.....37

Tabulka 20 Kalkulace daně z příjmů poplatníka č. 2.....38

1 Úvod

Daň z příjmu fyzických osob je daní, která se týká většiny z nás. Snad skoro u každého nastala v životě chvíle, kdy musel řešit své daňové povinnosti v závislosti na příjmu. Pro fyzické osoby, kterým plynou příjmy zakládající povinnost samostatně vypočítat daň a vykázat ji v daňovém přiznání, se mnohdy splnění tohoto úkolu mění v „noční můru“. Zákon daňový řád, který je vedle zákona o daních z příjmu bezesporu nejdůležitějším dokumentem pro správné splnění daňových záležitostí poplatníka, ukládá daňovým subjektům povinnost samostatně vyčíslit daň a uvést ji v řádném daňovém tvrzení. Skutečnosti rozhodné pro stanovení daně jsou většinou posouzeny na základě poplatníkovi vlastní interpretace zákonů. Poplatník musí především řešit, do které kategorie daný příjem zařadit, zda je možnost uplatnění výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů a jakým způsobem, které příjmy jsou od daně osvobozeny, nejsou předmětem daně a další důležité okolnosti týkající se např. lhůt a evidence.

Příjmy poplatníka jsou zpravidla jasně dány na rozdíl od výdajů (nákladů), které mohou nabývat mnoho podob. Dle zákona o daních z příjmů existuje možnost uplatnění skutečných nebo paušálních výdajů (nákladů) v závislosti na daném druhu příjmu. Mezi skutečné výdaje (náklady) patří mimo jiné i odpisy, které jsou podstatnou položkou snižující daňovou povinnost. Odpisování se využívá u příjmů z podnikání a z pronájmu a je za podmínek stanovených ZDP výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Zákon vymezuje dva druhy daňového odpisování - zrychlené a lineární, záleží pouze na daňovém subjektu, který způsob zvolí. Volba vychází z vlivu na daňovou povinnost a budoucích předpokladů struktury příjmů a výdajů. Odpisy, vzhledem k určité „benevolenci“ zákona v operacích s nimi, slouží jako významný nástroj pro daňovou optimalizaci.

Cílem práce je komplexní a srozumitelné popsání problematiky daňového přiznání a s tím souvisejících faktorů majících vliv na základ daně. Pozornost v teoretické části se zaměřuje především na přiblížení povinností fyzických osob, jejichž nesplnění může vést k uložení nepříjemných sankcí. Dalším záměrem bakalářské práce je souhrnné nastínění problematiky obchodního majetku a odpisování.

Nejdůležitějším a hlavním posláním práce je kalkulace daně z příjmů fyzických osob dvou poplatníků, kteří podávají daňová přiznání a srovnání variant výpočtů při uplatňování rozdílných způsobů odpisování majetku. Nejčastěji používaným způsobem odpisování bývá využití zrychlených odpisů, které se dříve promítnou do výdajů (nákladů) poplatníka. Otázkou je zda je tento způsob pro daňový subjekt opravdu nejvýhodnější variantou a jaké výhody může přinášet rovnoměrné odpisování. Primárně využitě metody zahrnují syntézu získaných dat a komparaci vzniklých propočtů. Výsledkem bude zamyšlení nad dopadem jednotlivých obměn odpisování na konečnou daňovou povinnost poplatníka a vyhodnocení výpočtů.

Bakalářská práce je rozdělena na dvě základní části – teoretickou a praktickou. Nedílnou součástí tvoří i závěr shrnující poznatky a obsahující celkové zhodnocení problematiky. Teoretická část nastiňuje základní zákonnou úpravu daně z příjmů fyzických osob a odpisů. V úvodu jsou přiblíženy podstatné pojmy používané v textu, které není možné, vzhledem k rozsáhlosti tématu, dále podrobně popisovat. Práce blíže pojednává především o povinnostech fyzických osob, příjmech, které tvoří základ daně, obchodním majetku a s tím spojeném odpisování.

Praktická část práce se zaměřuje na FO vedoucí daňovou evidenci a mající i jiné příjmy než z podnikání. Jedná se o dvě FO, u kterých je provedena kalkulace daně z příjmů fyzických osob za rok 2011 se zaměřením na odpisování. Poplatník č. 1 podniká v oblasti poskytování služeb v odvětví informačních technologií, zatímco poplatník č. 2 se zabývá nákupem a prodejem specializovaného zboží. Odpisy se pro ně stávají nákladem až při výpočtu daňové povinnosti na rozdíl od společností, které vedou účetnictví a účtují i o účetních odpisech jako nákladu.

Automobil představuje pro drobné podnikatele nejčastěji pořizovaný hmotný majetek, který se stává hlavním předmětem zájmu i u poplatníka č. 1. Záměrem je vyčíslení odpisů při využití jednotlivých způsobů odpisování dopravního prostředku a následné zhodnocení vlivu na daňovou povinnost. U druhé FO se pozornost zaměřuje na problematiku stanovení odpisů pronajímané nemovitosti a zhodnocení vlivu uplatnění jednotlivých způsobů odpisování. Aby bylo přiznání kompletní, musí být doplněno o další skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti poplatníků.

Jedná se především o příjmy z dohod konaných mimo pracovní poměr, uplatnění nezdaniitelných částek základu daně (dary, úroky z úvěru, životní pojištění) a slev na dani (sleva na poplatníka, zvýhodnění na vyživované dítě).

2 Zákonná úprava problematiky daně z příjmů FO a odpisů

Následující teoretická část se zabývá přiblížením základních pojmů, kterými jsou fyzická osoba, daňové přiznání, obchodní majetek a odpisy. Fyzickým osobám vznikají určité daňové povinnosti ve vztahu k dani z příjmů, které je důležité znát, proto práce v úvodu pojednává právě o nich. Pro FO je nezbytné vědět, jaké příjmy mají povinnost zdanit, jakým způsobem daň vypočítat, vykázat a následně odvést příslušnému finančnímu úřadu. Tématu odpisů, které jsou důležitou položkou snižující základ daně, a tudíž snižují i výslednou daň z příjmů, je věnována poslední teoretická část práce.

Vymezení základních pojmů používaných v textu:

- **Daňové přiznání** – základ pro správné zjištění a stanovení daně.
- **Daňový řád** – Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní.
- **OSVČ** – osoba samostatně výdělečně činná; fyzická osoba, která má příjmy z podnikání nebo jiné samostatně výdělečné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů.
- **Poplatník** – daňový subjekt, jehož příjem a majetek je podroben dani.
- **Poradce** – daňový poradce nebo advokát.
- **Řádné daňové tvrzení** - zahrnuje daňové přiznání a hlášení.
- **Správce daně** – orgán veřejné moci, v tomto případě finanční úřad.

2.1 Daň z příjmů fyzických osob

Tato osobní důchodová daň byla v České republice zavedena v roce 1993 s cílem zdanění důchodů jednotlivce.¹ Upravuje ji zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Poplatníkem je fyzická osoba, jejíž příjmy pocházejí z různých zdrojů a jsou podle podmínek stanovených tímto zákonem zdaněny.

¹ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: Wolters Kluwer ČR. 2010. 276. ISBN 978-80-7357-574-8, strana 164.

2.1.1 Daňové povinnosti fyzických osob v závislosti na daň z příjmů

Poplatníkem daně z příjmů fyzických osob může být tzv. daňový rezident nebo daňový nerezident. Daňový rezident podléhá dani z příjmů fyzických osob veškerými svými celosvětovými příjmy na rozdíl od nerezidenta, který má omezenou daňovou povinnost a podléhá jí u něj dani pouze příjmy ze zdrojů na území ČR.² Dle § 2 ZDP mají fyzické osoby s bydlištěm na území České republiky nebo také osoby, které se zde obvykle zdržují minimálně 183 dnů v příslušném kalendářním roce, daňovou povinnost. Tyto osoby jsou daňovými rezidenty a daňová povinnost se vztahuje, jak na jejich příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak na příjmy plynoucí ze zdrojů ze zahraničí.

Každý člověk musí splnit své daňové povinnosti, které vyplývají z platné legislativy, v opačném případě mu můžou hrozit určité sankce ukládané v souvislosti se správou daní v podobě např. pořádkových pokut, penále nebo úroků z prodlení. Například v případě nepodání daňového přiznání nebo podání přiznání po stanovené lhůtě, když toto opoždění je delší než 5 pracovních dní, uloží správce daně na základě daňového řádu „pokutu za opožděné tvrzení daně“. Pokuta je stanovena procentní sazbou z daně a její maximální hranice může činit až 300.000 Kč. Vždy však uloží správce daně pokutu alespoň v minimální výši 500 Kč.³

Důležitou povinností před samotným zahájením výdělečné činnosti je registrace k příslušným daním, především k dani z příjmů. FO, která na základě oprávnění vykonává výdělečnou činnost nebo pobírá příjmy, které jsou předmětem daně se musí do 30 dnů registrovat u místně příslušného správce daně. Tato registrační povinnost však nevzniká osobám, za které odvádí daň plátce (zaměstnavatel), předmětem daně je pouze nemovitost nebo mají jen nahodilou daňovou povinnost.

² VANČUROVÁ, A. – LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*. desáté aktualizované vydání. Praha: 1. VOX a.s. 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9, strana 138.

³ KOBÍK, J. – KOHOUTKOVÁ, A. *Orientační průvodce NOVÝM DAŇOVÝM ŘÁDEM*. Praha: 1. VOX a.s., 2010. 187 s. ISBN 978-80-86324-87-6, strana 60.

2.1.2 Předmět daně z příjmů fyzických osob

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou příjmy, které mohou být peněžní i nepeněžní povahy nebo dosaženy i směnou.⁴ Tyto příjmy má fyzická osoba povinnost zdanit za podmínek stanovených ZDP. Zákon také určuje v § 3 odst. 4, co není předmětem daně a v § 4, které příjmy jsou od zdanění osvobozeny, a tudíž nemusí být zdaněny.

Předmětem daně z příjmu fyzických osob jsou příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky, příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu a ostatní příjmy.⁵ Z každého z těchto příjmů vznikne poplatníkovi dílčí základ daně, který tvoří rozdíl mezi příjmy a výdaji. Součtem dílčích základů daně pak vznikne základ daně poplatníka. DZD může být i ztráta.

2.1.2.1 Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky

Jedná se o příjmy zaměstnance podle § 6 ZDP. Do této skupiny spadají především následující příjmy:

- z pracovněprávního poměru;
- za práci členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručením omezeným, komanditistů komanditní společnosti;
- za práci likvidátorů;
- odměny členům statutárních orgánů;
- funkční požitky (funkční platy, funkce představitelů státní moci aj.).

Příjmem zaměstnance mohou být i různá nepeněžní plnění např. poukázky nebo firemní oblečení. ZDP vymezuje v § 6 odst. 7, které náhrady nejsou předmětem daně nebo v odst. 9 od daně osvobozené příjmy. Předmětem daně nejsou například náhrady za pracovní cesty, ochranné oděvy a obuv nebo mycí prostředky. Naopak za daňový příjem je považováno, a musí být zdaněno, poskytování automobilu zaměstnanci pro soukromé účely. V této situaci je zdaněna částka ve výši 1% vstupní ceny vozidla.

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 3.

⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 6 - § 10.

Těchto situací může nastat nespočet, proto zde není prostor na jejich podrobné rozebrání.

Příjmem podle § 6 jsou i práce konané mimo pracovní poměr na základě dohody o provedení práce nebo dohody o pracovní činnosti.

2.1.2.2 Příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti

Tyto příjmy stanovuje § 7 ZDP stejně tak, jako způsob uplatnění výdajů na jejich dosažení, zajištění a udržení.

Příjmy z podnikání zahrnují tyto příjmy:

- příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství;
- příjmy ze živnosti;
- příjmy z jiného podnikání dle zvláštních předpisů;
- podíly na zisku společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti.

Příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti jsou např.:

- příjmy z užití nebo poskytnutí práv průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví a autorská práva;
- příjmy znalce, tlumočnicka, zprostředkovatele kolektivních sporů a rozhodce;
- příjmy z výkonu nezávislého povolání;
- příjmy z činnosti insolventního správce.

Daň z těchto příjmů si musí poplatník sám vypočítat v daňovém přiznání a odvést finančnímu úřadu. Výjimkou jsou jediné příjmy autorů za příspěvky do novin, časopisů, rozhlasu nebo televize. Tyto příjmy jsou zdaněny zvláštní sazbou daně za předpokladu, že měsíčně nepřesáhnou částku 7.000 Kč od jednoho plátce. V tomto případě daň odvede instituce, která odměnu vyplácí.

Pro zjištění základu daně z příjmů musí poplatník vést předepsanou evidenci. V úvahu přichází vedení daňové evidence, která je nejčastějším způsobem výkaznictví FO

nebo vedení účetnictví. V případě uplatňování paušálních výdajů postačí záznamy příjmů a pohledávek vzniklých v souvislosti s činností.

2.1.2.3 Příjmy z kapitálového majetku

Jedná se o příjmy podle § 8 ZDP. Mezi tyto příjmy patří především podíly na zisku, úroky, výhry, výnosy z vkladů na vkladních knížkách, výnosy z držby směnek nebo také plnění ze soukromého životního pojištění a dávky z penzijního pojištění.

2.1.2.4 Příjmy z pronájmu

Příjmy z pronájmu podle § 9 ZDP bývají častým příjmem FO. Zahrnují příjmy z pronájmu nemovitostí i movitých věcí, pokud se nejedná o podnikatelskou činnost podle § 7 nebo příležitostný pronájem podle § 10. Zde je zapotřebí posoudit, zda příjmy opravdu spadají pod § 9. V případě živnostenského oprávnění vydaného např. na „pronájem a půjčování věcí movitých“ budou příjmy zdaňovány jako příjmy z podnikání podle § 7 ZDP.

Poplatník může uplatnit skutečné výdaje na dosažení, udržení a zajištění příjmů nebo paušální, které umožňuje ZDP ve výši 30%. Dle způsobu uplatňování výdajů vede FO příslušnou evidenci. FO není povinna vést účetnictví, ale může se tak dobrovolně rozhodnout. Pokud se jedná o příjmy plynoucí ze společného jmění manželů, daní se tyto příjmy jen u jednoho z nich. Záleží pouze na domluvě, u kterého.

2.1.2.5 Ostatní příjmy

Poslední skupinu příjmů upravuje § 10 ZDP. Mimo příležitostných příjmů zahrnuje např. příjmy z převodů různého majetku, příjmy ze zděděných práv z průmyslového a duševního vlastnictví a vypořádací podíly na společnostech. Příjem z příležitostné činnosti, který však nepřesáhne 20.000 Kč za rok je osvobozen. V ostatních případech musí být příjmy zdaněny v poměru podle spoluvlastnických podílů.

2.1.3 Povinnost FO podávat daňové přiznání

Ne každá fyzická osoba musí automaticky podávat daňové přiznání. Povinnost vyplnit a podat daňové přiznání se odvíjí od druhu příjmů, které jí daný kalendářní rok plynou.

Daňové priznání se podává za kalendářní rok místně příslušnému správci daně, kterým je finanční úřad podle místa trvalého pobytu osoby nebo u cizince místo hlášeného pobytu.⁶

Podle Daňového řádu „je daňový subjekt povinen v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně.“ FO má dvě možnosti. Může si sama vyplnit DAP a vypočítat daňovou povinnost nebo o to požádá daňového poradce, který daň vypočítá. Na základě plné moci uplatněné u správce daně ve lhůtě, ve které se podává priznání, může poradce DAP podat za FO a zastupovat ji před správcem daně.

Termín pro podání řádného daňového priznání k dani z příjmů FO je do tří měsíců od konce zdaňovacího období. V případě, že FO nemá poradce, podává priznání do 1. 4. následujícího roku. V situaci, kdy priznání zpracovává a podává poradce, podává pak priznání do šesti měsíců od konce zdaňovacího období tedy 1. 7. následujícího roku. Lhůty pro podání priznání k dani z příjmů se řídí daňovým řádem, který stanovuje v § 33, že „lhůta stanovená podle týdnů, měsíců nebo let počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty, a končí uplynutím toho dne, který se svým označením shoduje se dnem, kdy počal běh lhůty.“ Z uvedeného lze odvodit, že termín, který je stanoven lhůtou do tří měsíců (respektive šesti měsíců) od konce období, kdy za konec období považujeme den 31. prosinec není 31. březen (respektive 30. červen), ale 1. duben (respektive 1. červenec).

Daňové priznání nemusí podat FO:

- S příjmy ze závislé činnosti a funkčními požitky pouze od jednoho anebo postupně od více zaměstnavatelů, která podepsala u každého z těchto zaměstnavatelů prohlášení k dani.
- S příjmy ze závislé činnosti ze zahraničí podle § 38 f ZDP, které byly v daném státě zdaněny.

Daňové priznání musí naopak podat osoba, která má jiné příjmy než ze zaměstnání nebo současně ze zaměstnání i jiné činnosti podle § 7 - § 10 ZDP. V případě,

⁶ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 13.

že se jedná o příležitostné výdělníky nižší než 20.000 Kč za rok, nemusí tato FO příznání podávat.

Zvláštní situace nastává u dohod o provedení práce a dohod o pracovní činnosti. Rozdíl mezi pracovním poměrem a dohodami je v omezení odpracovaných hodin a ve stanovené pracovní době. Jedná se o dohody prací konaných mimo pracovní poměr dle zákoníku práce. Dohoda o provedení práce může být sjednána maximálně na 150 hodin za kalendářní rok. U dohody o pracovní činnosti nesmí pracovní doba překročit v průměru polovinu stanovené pracovní doby.

V těchto případech je třeba rozlišovat, zda FO podepsala prohlášení k dani a zda jsou příjmy v úhrnu od jednoho zaměstnavatele nižší nebo vyšší než 5.000 Kč za měsíc. Pro lepší přehlednost jsou situace, které mohou nastat uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 1 Práce konané mimo pracovní poměr

Dohoda o provedení práce / Dohoda o pracovní činnosti			
Příjem do 5.000,- za měsíc		Příjem nad 5.000,- za měsíc	
Podepíše prohlášení	Nepodepíše prohlášení	Podepíše prohlášení	Nepodepíše prohlášení
Příjem § 6 odst. 1.	Příjem § 6 odst. 4.	Příjem § 6 odst. 1.	Příjem § 6 odst. 1.
ZD, daň podle § 16.	SZD, daň § 36 odst. 2.	ZD, daň podle § 16.	ZD, daň podle § 16.
Plátce srazí zálohu 15% na DPFO.	Plátce srazí DPFO 15%.	Plátce srazí zálohu 15% na DPFO.	Plátce srazí zálohu 15% na DPFO.
Vyúčtování se provádí.	Vyúčtování se již neprovádí.	Vyúčtování se provádí.	Vyúčtování se provádí.

Zdroj: BLAŽKOVÁ, E. *Daňové příznání FO a odpisy jako významná položka daňových nákladů ovlivňujících daňový základ*. Praha: 2011.

Z tabulky je patrné, že může nastat situace, kdy poplatník již nemusí provádět vyúčtování daně, a to u příjmu do 5.000 Kč a současného nepodepsání prohlášení k dani. V tomto případě byla daň sražena ze samostatného základu daně a poplatník již neuvádí příjem do svého daňového příznání. V ostatních situacích odvede zaměstnavatel pouze zálohu na daň, která musí být vyúčtována v daňovém příznání.

2.1.4 Daňové příznání k dani z příjmů FO

Tiskopis daňového příznání k dani z příjmů FO má předepsanou formu a obsah. Ministerstvo financí vydává platné vzory všech daňových formulářů pro dané zdaňovací

období, které jsou závazné. Přiznání lze podat pouze na tomto tiskopisu nebo na vytištěném tiskopisu, který má shodné údaje i uspořádání. Podání lze uskutečnit i prostřednictvím datové schránky. Vzhledem k tomu, že u FO není založení datové schránky pro komunikaci s úřady povinné, nepatří u nich datové zprávy mezi častý způsob posílání přiznání.

Druhy přiznání k dani z příjmů FO:

- **daňové přiznání** – podává se v řádném termínu stanoveným daňovým řádem;
- **opravné daňové přiznání**⁷ – může jím subjekt nahradit daňové přiznání, které již podal a poté zjistil chybu; toto přiznání lze podat pouze v termínu pro podání daňového přiznání;
- **dodatečné daňové přiznání**⁸ – použije ho subjekt v případě, že zjistil chybu po termínu pro podání daňového přiznání.

Dodatečné DAP opravuje chyby, které subjekt zjistil po termínu stanoveném pro podání přiznání. V případě, že se jedná o zjištění, že daň měla být vyšší než je přiznaná, má subjekt povinnost podat do konce měsíce následujícího dodatečné přiznání a rozdíl ve stejné lhůtě uhradit. Při podání dodatečného přiznání při zjištění vyšší daně než byla uvedena v daňovém přiznání, nevzniká subjektu z dlužné částky penále. V opačné situaci, kdy zjistí, že odvedl na dani více, než měl nebo mění jiné údaje uvedené na přiznání, pak záleží na jeho rozhodnutí, zda dodatečné daňové přiznání podá či nikoliv.⁹

Tiskopis obsahuje 7 oddílů, prohlášení o pravdivosti a úplnosti uvedených údajů, žádost o vrácení případného přeplatku na dani z příjmu FO a přílohy. Přílohy nejsou nedílnou součástí přiznání, vyplňují se pouze v případě, když jsou pro danou FO relevantní.

⁷ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 138.

⁸ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 141.

⁹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 141.

Uspořádání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob:¹⁰

- hlavička;
- 1. oddíl – údaje o poplatníkovi;
- 2. oddíl – dílčí základ daně, základ daně, ztráta;
- 3. oddíl – nezdanitelné části základu daně, odčitatelné položky a daň celkem;
- 4. oddíl – Daň celkem, ztráta;
- 5. oddíl – Uplatnění slev na dani a daňového zvýhodnění;
- 6. oddíl – Dodatečné DAP;
- 7. oddíl – Placení daně;
- Prohlášení o pravdivosti a úplnosti údajů a žádost o vrácení přeplatku na dani;
- Příloha č. 1 k Přiznání k dani z příjmů FO za zdaň. období - výpočet dílčího základu daně z příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7);
- Příloha č. 2 k Přiznání k dani z příjmů FO za zdaňovací období - výpočet dílčích základů daně z příjmů (§ 9 a § 10);
- Příloha č. 3 k Přiznání k dani z příjmů FO za zdaňovací období - výpočet daně z příjmů ze zdrojů v zahraničí (§ 38f);
- Samostatný list k Příloze č. 3 Příjmy ze zdrojů v zahraničí - metoda prostého zápočtu daně zaplacené v zahraničí;
- Seznam pro poplatníky uplatňující nárok na vyloučení dvojího zdanění podle § 38f odst. 10 ZDP;
- Příloha k Přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaň. období pro poplatníky uplatňující odčitatelnou položku podle § 34 odst. 1 ZDP.

2.2 Obchodní majetek

Pro účely uplatnění odpisů, jako položky snižující základ daně, je důležité vymezení majetku a posouzení zda daný majetek lze odpisovat. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů uvádí v § 4 odst. 4, že „*obchodním majetkem se pro účely daně z příjmů*

¹⁰ Ministerstvo financí ČR [online]. Praha, 2011 [cit. 2011-08-12]. Dostupné z www: <<http://www.mfcr.cz/>>. (Jedná se o daňové přiznání vzor č. 17 platný pro rok 2010.)

fyzických osob rozumí souhrn majetkových hodnot (věcí, pohledávek a jiných práv a penězi ocenitelných jiných hodnot), které jsou ve vlastnictví poplatníka a o kterých bylo nebo je účtováno anebo jsou nebo byly uvedeny v evidenci majetku a závazků pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů (daňová evidence).“

2.2.1 Nehmotný majetek

Nehmotným majetkem, který lze odepisovat se rozumí dlouhodobý nehmotný majetek, který má dobu použitelnosti delší než jeden rok a jeho vstupní cena je podle zákona o dani z příjmů vyšší než 60.000 Kč. Zahrnuje zejména zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, goodwill, povolenky na emise a preferenční limity.

Nehmotným majetkem se stává pořizovaný majetek uvedený do stavu způsobilého k užívání. Rozumí se tím dokončení pořizovaného majetku a splnění stanovených funkcí a povinností stanovených právními předpisy k jeho užívání.¹¹

2.2.2 Hmotný majetek

Hmotným majetkem pro účely odepisování se rozumí dlouhodobý hmotný majetek, který má dobu použitelnosti delší než jeden rok a vstupní cena je podle zákona o dani z příjmů vyšší než 40.000 Kč. Zahrnuje zejména samostatné movité věci, soubory movitých věcí, budovy, byty i nebytové prostory, stavby, pěstitelské celky trvalých porostů, zvířata a jiný majetek.

Hmotným majetkem se stává pořizovaný majetek uvedený do stavu způsobilého k užívání. Rozumí se tím dokončení pořizovaného majetku a splnění předepsaných funkcí a povinností stanovených právními předpisy k jeho užívání.¹²

K identifikaci majetku slouží karta hmotného majetku, kterou má povinnost podnikatel vést ke každé jednotlivé položce. Karta musí obsahovat předepsané informace, kterými jsou název, popis majetku nebo číselné označení, datum a způsob pořízení

¹¹ CARDOVÁ, Z. *Majetek v daňové evidenci*. Praha: ASPI, a.s. 2009. 136 s. ISBN 978-80-7357-431-4, strana 16.

¹² CARDOVÁ, Z. *Majetek v daňové evidenci*. Praha: ASPI, a.s. 2009. 136 s. ISBN 978-80-7357-431-4, strana 16.

a uvedení do užívání, ocenění, údaje o daňovém odpisování (způsob, roční sazby odpisů a částky ročních odpisů) a také datum a způsob vyřazení.

V případě souboru movitých věcí se uvádí vždy jednotlivé části souboru a u každého i všechny stanovené náležitosti.

Vykazování evidence o majetku je pro podnikatele důležité především v případě vedení daňové evidence, která je nejčastějším výkaznictvím u FO. Pokud podnikatel nemá evidenci, znamená to, že nezařadil majetek do obchodního majetku a následně si nemůže uplatnit žádné výdaje vynaložené na pořízení, opravy a údržbu jako daňově uznatelné.

2.2.3 Odpisy majetku

Odpisy vyjadřují fyzické a morální opotřebení majetku a pokles jeho hodnoty. Podle § 24 odst. 2 ZDP lze odpisy uplatnit jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů při současném splnění dalších podmínek stanovených tímto zákonem. Podmínkami pro odpisování je především uvedení majetku do užívání, zařazení do odpisové skupiny a stanovení způsobu odpisování, který již v dalších obdobích nelze měnit. ZDP určuje maximální částky odpisů za zdaňovací období, uplatnění však není poplatníkovou povinností ale pouze právem.¹³ Poplatník si tedy může zvolit, zda odpisování zahájí, může ho však i přerušit a následně v něm znovu pokračovat. Odpisovat lze hmotný i nehmotný majetek.

2.2.3.1 Zahájení odpisování

FO může zahájit daňové odpisování po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého k obvyklému užívání. To znamená dokončení věci a splnění technických povinností stanovených v předpisech.¹⁴ Odpisování lze zahájit v roce, ve kterém byl majetek evidován u poplatníka ke konci zdaňovacího období.

¹³ PELC, V. *Daňové odpisy*. Praha: C. H. Beck 2011. 204 s. ISBN 978-80-7400-387-5, str. 1-4.

¹⁴ PELC, V. *Daňové odpisy*. Praha: C. H. Beck 2011. 204 s. ISBN 978-80-7400-387-5, str. 6.

2.2.3.2 Přerušení a pokračování v odpisování

Přerušit odpisování lze pouze u hmotného majetku, u nehmotného majetku to ZDP neumožňuje. Poplatník může odpisování přerušit v případě, že např. z důvodů nízkých příjmů nechce uplatnit odpisy jako daňový výdaj.¹⁵ Při zahájení dalšího odpisování musí však pokračovat způsobem, jako by toto odepisování přerušeno nebylo. Prodlouží se pouze doba odpisování.

V odpisování může pokračovat stávající FO nebo také další subjekty, které pokračují v odpisování započatém původním vlastníkem věci. Může se jednat např. o právního nástupce nebo nástupnickou instituci, o společnost, která nabude majetek vkladem společníka nebo o účastníka sdružení bez právní subjektivity. Vždy ale platí, že lze pokračovat pouze stejným způsobem odpisování, jako bylo započato.¹⁶ Pokud dochází k převodu majetku na jiného majitele, může každý z vlastníků v daném zdaňovacím období uplatnit pouze ½ odpisu.

2.2.3.3 Ukončení odpisování

Odpisování může skončit koncem doby odpisování a úplným odepsáním majetku. Další variantou ukončení je vyřazení majetku v průběhu doby odpisování, kdy majetek není zcela odepsaný nebo také přechod majetku na jiného majitele. K vyřazení majetku dochází nejčastěji z důvodů výměny zařízení za novější nebo škody, ale také v případě ukončení podnikání nebo darováním. V tomto případě může poplatník uplatnit ½ ročního odpisu za splnění podmínky, že majetek byl u poplatníka evidován na počátku příslušného období. Poloviční odpis lze použít pouze u hmotného majetku.¹⁷

2.2.3.4 Metody odpisování hmotného majetku

Zvolení vhodné metody odpisování představuje pro FO důležité rozhodnutí z hlediska rozložení daňového zatížení v jednotlivých letech. Správné využití zákonem daných

¹⁵ Při přerušeni odpisování nelze uplatnit výdaje paušální částkou. V případě uplatnění paušálu se má za to, že paušál již zahrnuje všechny výdaje, tudíž i odpisy. Nejedná se proto o přerušeni. Při uplatnění výdajů paušální částkou vede FO odpisy pouze evidenčně.

¹⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 30 odst. 10.

¹⁷ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 26 odst. 7.

možností má vliv na výši daně poplatníka. Optimalizaci lze provádět především prostřednictvím metod odpisování, možnosti přerušení a znovu zahájení odpisování.

Prvním krokem pro stanovení výše odpisů je zařazení majetku do příslušné odpisové skupiny. Teprve až na základě zařazení do jedné z šesti možných skupin lze zjistit počet let odpisování. Třídění majetku do odpisových skupin a přehled doby odpisování je obsahem přílohy 1 a 2 práce.

Cena, ze které jsou stanoveny odpisy, se nazývá vstupní cenou. Tato cena může být:¹⁸

- pořizovací cena u majetku nabytého úplatně;
- vlastní náklady, při výrobě majetku ve vlastní režii;
- reprodukční pořizovací cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu;
- při dědění a darování cena podle zvláštního právního předpisu;
- přepočtená zahraniční cena.

V případě určitých druhů majetku je třeba provést časový test, aby bylo možné zjistit vstupní cenu pro účely odpisování. Jedná se např. o nemovitosti, u kterých je možné použít buď pořizovací cenu, nebo cenu stanovenou znaleckým odhadem. ZDP říká, “*že u nemovitého majetku, který poplatník pořídil úplatně v době delší než 5 let před jeho vložením do obchodního majetku nebo v době delší než 5 let před zahájením pronájmu je vstupní cenou reprodukční pořizovací cena.*“

Rovnoměrné odpisování

Při rovnoměrném odpisování se daňové odpisy hmotného majetku stanoví ve výši jedné setiny součinu vstupní ceny a přiřazené roční sazby.¹⁹ ZDP stanovuje maximální sazby pro jednotlivé roky odpisování. V prvním roce odpisování lze dále pro vymezený majetek zvýšit odpis o 10, 15 nebo 20% dle druhu majetku. Pro zvýšení odpisu je třeba splnit základní podmínku a to, že se jedná o majetek, pro který je poplatník prvním majitelem. Princip rovnoměrného odpisování je takový, že v prvním roce odpisování je

¹⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 29 odst. 1.

¹⁹ PELC, V. *Daňové odpisy*. Praha: C. H. Beck 2011. 204 s. ISBN 978-80-7400-387-5, str. 89.

sazba nižší, v druhém roce a následujících letech vyšší a stejná pro rovnoměrné rozložení vstupní ceny do nákladů. Přehled sazeb obsahuje příloha 3 této práce.

Zrychlené odpisování

Při zrychleném odpisování jsou stanoveny pro jednotlivé skupiny majetku koeficienty. Opět lze odepisovat se zvýšením odpisu v prvním roce odpisování podle stejných pravidel jako při rovnoměrném odpisování. Hlavním cílem zrychleného odpisování je rychlejší promítnutí vstupní ceny do nákladů v první polovině doby odpisování.

Výpočet odpisu v prvním roce:

$\text{Odpis} = VC / \text{koeficient v prvním roce}$

Výpočet v dalších letech:

$\text{Odpis} = 2 \times ZC / (\text{koeficient pro příslušný rok} - \text{počet let odpisování})$

Přehled sazeb obsahuje příloha 4 této práce.

2.2.3.5 Metody odpisování nehmotného majetku

Nehmotný majetek není zařazován do odpisových skupin. ZDP stanovuje pouze počet měsíců odpisování k jednotlivým druhům majetku. Odpisy se určují s přesností na celé kalendářní měsíce, první měsíc je ten, který následuje po datu zařazení majetku do užívání. Nehmotný majetek se odpisuje rovnoměrně a bez přerušení.

3 Kalkulace daně z příjmů FO za rok 2011 u vybraných FO

Pro účely praktické části jsou použity data dvou FO, které podnikají jako OSVČ a mají kromě příjmů z podnikání i jiné příjmy. U těchto fyzických osob je provedena kalkulace daně z příjmů FO za rok 2011 se zaměřením se na uplatnění odpisů jako významné položky snižující základ daně. Data za 1. až 3. čtvrtletí roku 2011 vycházejí ze skutečnosti, za 4. čtvrtletí roku 2011 je proveden odhad na základě stavu v minulých letech a očekávaného vývoje.

Na úvod je nezbytné představení obou FO, u kterých se následně porovnávají dopady uplatňování jednotlivých způsobů odpisování na daňovou povinnost. Vzhledem k tomu, že se jedná o citlivé údaje, jsou data prezentována anonymně.

Poplatník číslo 1 představuje OSVČ působící v oboru informačních technologií. Podniká od roku 1995, kdy se začal věnovat prodeji zboží. V současné době poskytuje firmám především poradenské služby v oblasti IT, správu informačních systémů a zajištění potřebného zázemí. Nákup a prodej zboží se stal pouze doplňkovou činností.

Poplatník číslo 2 je OSVČ zabývající se nákupem a prodejem zboží. Tato fyzická osoba začala v roce 2003 provozovat velkoobchod s rybářskými potřebami. V roce 2008 otevřela vlastní prodejnu a své aktivity přeměrovala spíše na maloobchodní činnost. V současné době uvažuje o otevření druhé prodejny. Velkoobchodní prodej uskutečňuje především v rybářské sezóně, kdy je zvýšený zájem o toto zboží.

3.1 Poplatník číslo 1 – FO podnikající v oblasti poskytování služeb

3.1.1 Charakteristika souboru zkoumaných dat

Podnikatel vede daňovou evidenci pro účely zjištění základu daně a následné daňové povinnosti. Je plátcem daně z přidané hodnoty a v obchodním majetku má zahrnut osobní automobil, a tudíž je plátcem silniční daně. V současné době uvažuje o koupi nového automobilu, a proto ho zajímá, jaké jsou možnosti pořízení a jaký dopad by měla koupě na jeho daňovou povinnost.

Vedle příjmů z podnikání má také příjmy plynoucí z dohod o provedení práce, které jsou zdaněny zaměstnavatelem srážkou 15%. V roce 2010 uzavřel s bankou smlouvu o hypotéčním úvěru, který začal čerpat v roce 2011. V souvislosti s úvěrem uzavřel také životní pojištění. V roce 2011 dvakrát daroval krev. Jiné příjmy ani nezdanitelné části a odčitatelné položky tento poplatník nemá.

3.1.2 Sběr a zpracování dat pro účely DPFO

3.1.2.1 Příjmy a výdaje z podnikání

V roce 2011 vznikly poplatníkovi následující příjmy a výdaje, které jsou čerpány z daňové evidence. Největší část příjmů plynula především z poskytování služeb v oblasti IT.

Tabulka 2 Příjmy z podnikání za rok 2011 – poplatník č. 1

Příjmy za období					
867 137,00	1.q	2.q	3.q	Odhad 4.q	Celkem 2011
Prodej zboží	72 639,00	80 222,00	95 270,00	105 000,00	353 131,00
Služby	106 018,00	90 405,00	152 575,00	165 000,00	513 998,00
Úroky	2,00	2,00	2,00	2,00	8,00
Příjmy celkem	178 659,00	170 629,00	247 847,00	270 002,00	867 137,00

Zdroj: BLAŽKOVÁ, E. *Interní data poplatníka č. 1 získané z daňové evidence*. Praha: 2011.

Výdaje poplatníka zahrnují z největší části nákup zboží, které slouží k přímému prodeji, náklady na používání osobního vozu, nájemné za kancelář a ostatní provozní režii. Vzhledem k tomu, že se poplatník rozhodl využít možnost uplatnění kráceného paušálního výdaje na dopravu, neobsahují daňové výdaje za rok 2011 účtenky za PHM a parkovné. Paušální výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem je stanoven ve výši 5.000 Kč na jedno vozidlo a zahrnuje výdaje na PHM a parkovné. Poplatník však využije krácený paušální výdaj ve výši 4.000 Kč měsíčně, který dle § 24 písm. zt) ZDP má nárok použít v případě, že využívá vozidlo i pro soukromé účely. Automobil je již plně odepsán, a proto v celkových výdajích nejsou odpisy.

Tabulka 3 Výdaje z podnikání za rok 2011 – poplatník č. 1

Výdaje za období					
539 488,00	1.q	2.q	3.q	Odhad 4.q	Celkem 2011
Nákup materiálu a zboží	62 389,00	73 838,00	84 705,00	95 000,00	315 932,00
Provozní režie	35 090,00	26 300,00	77 021,00	30 000,00	168 411,00
Sociální pojištění OSVČ	13 205,00	18 072,00	11 934,00	11 934,00	55 145,00
Výdaje celkem	110 684,00	118 210,00	173 660,00	136 934,00	539 488,00

Zdroj: BLAŽKOVÁ, E. *Interní data poplatníka č. 1 získané z daňové evidence*. Praha: 2011.

Dílčí základ daně z podnikání § 7

Tabulka 4 Kalkulace dílčího ZD z příjmů z podnikání za rok 2011 – poplatník č. 1

Dílčí základ daně z podnikání § 7	
Příjmy podle § 7 ZDP	867 137,00
Výdaje související s příjmy podle § 7 ZDP	539 488,00
Rozdíl mezi příjmy a výdaji	327 649,00
Částka zvyšující rozdíl mezi příjmy a výdaji (ZP + SZ)	55 145,00
Částka zvyšující rozdíl mezi příjmy a výdaji (20% výdajů na vozidlo)	8 132,00
Úhrn částek zvyšující rozdíl mezi příjmy a výdaji	63 277,00
Částka snižující rozdíl mezi příjmy a výdaji (paušál na PHM)	48 000,00
Částka snižující rozdíl mezi příjmy a výdaji (úroky)	8,00
Úhrn částek snižující rozdíl mezi příjmy a výdaji	48 008,00
Dílčí ZD z příjmů podle § 7 ZDP	342 918,00

Zdroj: BLAŽKOVÁ, E. *Daňové přiznání FO a odpisy jako významná položka daňových nákladů ovlivňujících daňový základ*. Praha: 2011.

Předchozí tabulka znázorňuje dílčí základ daně z podnikání bez zohlednění odpisů, které by mohly nastat při pořízení nového dopravního prostředku. Po odečtení výdajů od příjmů vznikne částka **327.649 Kč**, kterou je třeba dále očistit o částky snižující a zvyšující rozdíl mezi příjmy a výdaji. V tomto případě přičtením částky zvyšující rozdíl **63.277 Kč** a odečtením částky snižující rozdíl **48.008 Kč**.

Rozdíl mezi příjmy a výdaji neoprávněně snižuje sociální zabezpečení a zdravotní pojištění zaplacené poplatníkem v roce 2011 v úhrnu 55.145 Kč a 20% výdajů na motorové vozidlo zahrnuté v obchodním majetku ve výši 8.132 Kč. Jedná se o výdaje, které nejsou daňově uznatelné. Z důvodů využívání automobilu pro soukromé účely a zároveň uplatnění kráceného výdajového paušálu na dopravu musí poplatník podle § 25 písm. zp) ZDP zkrátit veškeré výdaje vynaložené v souvislosti s vozidlem o 20%.

Částka 48.000 Kč představuje krácený paušální výdaj na dopravu, který není zahrnut ve výdajích v daňové evidenci, proto je o něj ponížěn rozdíl mezi příjmy a výdaji nyní. Položka 8 Kč zahrnuje úroky z podnikatelského účtu. Tyto úroky tvoří dílčí základ daně z kapitálového majetku dle § 8 ZDP a budou tudíž zdaněny samostatně, proto musí být od základu daně také odečteny,

3.1.2.2 Příjmy z dohod o provedení práce

V roce 2011 měl poplatník č. 1 následující příjmy z dohod o provedení práce u dvou různých zaměstnavatelů:

Tabulka 5 Příjmy z dohod o provedení práce za rok 2011 – poplatník č. 1

Měsíc	Zaměstnavatel č. 1			Zaměstnavatel č. 2		
	Hrubá odměna	15 % daň	K výplatě	Hrubá odměna	15 % daň	K výplatě
1	5 000,00	750,00	4 250,00	0,00	0,00	0,00
2	5 000,00	750,00	4 250,00	0,00	0,00	0,00
3	5 000,00	750,00	4 250,00	0,00	0,00	0,00
4	5 000,00	750,00	4 250,00	0,00	0,00	0,00
5	5 000,00	750,00	4 250,00	3 500,00	525,00	2 975,00
6	5 000,00	750,00	4 250,00	3 500,00	525,00	2 975,00
7	5 000,00	750,00	4 250,00	3 500,00	525,00	2 975,00
8	5 000,00	750,00	4 250,00	3 500,00	525,00	2 975,00
9	5 000,00	750,00	4 250,00	3 500,00	525,00	2 975,00
10	5 000,00	750,00	4 250,00	3 500,00	525,00	2 975,00
11	5 000,00	750,00	4 250,00	3 500,00	525,00	2 975,00
12	5 000,00	750,00	4 250,00	3 500,00	525,00	2 975,00
Celkem	60 000,00	9 000,00	51 000,00	28 000,00	4 200,00	23 800,00

Zdroj: BLAŽKOVÁ, E. *Daňové přiznání FO a odpisy jako významná položka daňových nákladů ovlivňujících daňový základ*. Praha: 2011.

U zaměstnavatele č. 1 podepsal poplatník prohlášení k dani. Na začátku roku 2012 od něj obdrží potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti a funkčních požitků, sražených zálohách na daň a daňového zvýhodnění. Toto potvrzení obsahuje údaje o úhrnu příjmů, povinného pojistného a sražených zálohách za rok 2011 potřebné ke správnému vyplnění DAP. Poplatník však v prohlášení nezaškrtl možnost, že chce uplatňovat odpočet na poplatníka, a tak mu byla sražena za každý měsíc záloha na DPFO v plné výši 750 Kč.

U zaměstnavatele č. 2, poplatník prohlášení nepodepsal, jelikož má prohlášení již podepsané u zaměstnavatele č. 1. Toto prohlášení lze za zdaňovací období podepsat pouze jednou u jednoho zaměstnavatele. Neobdrží již žádné potvrzení a tyto příjmy, které jsou v hodnotě do 5.000 Kč za měsíc a byly zdaněny 15% srážkovou daní, nemusí již v přiznání uvádět.

3.1.3 Návrh variant možných řešení

Poplatník uvažuje o koupi automobilu využívaného plně pro podnikatelskou činnost. Zajímalo by ho, jak koupě ovlivní jeho daňovou povinnost. Na nákup pravděpodobně ojetého automobilu má vymezeny finanční prostředky ve výši 260.000 Kč (jedná se o částku bez DPH). V případě, že koupí automobil v roce 2011 a do 31. 12. 2011 ho zařadí do obchodního majetku, může si tento rok také uplatnit příslušné odpisy jako daňový výdaj.

Následující část zobrazuje, jak se změní daňová povinnost při využití rovnoměrného odpisování a následně zrychleného odpisování. Předpokládejme, že v obchodním majetku budou zařazeny oba automobily. Poplatník o prodeji ani vyřazení stávajícího dopravního prostředku v roce 2011 neuvažuje, proto je možné kalkulovat s využitím obou dopravních prostředků pro podnikání. U obou automobilů bude uplatněn paušální výdaj na dopravu. Dle § 24 písm. z) může být paušální výdaj uplatněn až na tři vlastní silniční motorová vozidla. Krácený paušální výdaj, který se používá pro vozidlo využívané i pro soukromé účely, může však být použit pouze pro jedno vozidlo.

3.1.3.1 Uplatnění rovnoměrného odpisování

Osobní automobil je dle ZDP zařazen v druhé odpisové skupině s dobou odpisování 5 let. Pro rovnoměrné odpisování určuje zákon sazbu 11 v prvním roce odpisování a sazbu 22,25 v dalších letech. Následující tabulka udává maximální výši odpisů, kterou je možné uplatnit v jednotlivých letech v případě zvolení rovnoměrného odpisování.

Tabulka 6 Rovnoměrné odpisy automobilu – poplatník č. 1

Rovnoměrné odpisy - Škoda Octavia					
Rok	PC	Sazba	Odpis	Oprávky	ZC
2011	260 000,00	11,00	28 600,00	28 600,00	231 400,00
2012	260 000,00	22,25	57 850,00	86 450,00	173 550,00
2013	260 000,00	22,25	57 850,00	144 300,00	115 700,00
2014	260 000,00	22,25	57 850,00	202 150,00	57 850,00
2015	260 000,00	22,25	57 850,00	260 000,00	0,00

Zdroj: BLAŽKOVÁ, E. *Daňové přiznání FO a odpisy jako významná položka daňových nákladů ovlivňujících daňový základ*. Praha: 2011.

Výpočet v prvním roce odpisování:

$$\text{Odpis} = \text{PC} * 11 / 100 = 260.000 * 0,11 = 28.600,-.$$

$$\text{Oprávky} = \text{součet odpisů od začátku odpisování} = 28.600,-.$$

$$\text{ZC} = \text{PC} - \text{oprávky} = 260.000 - 28.600 = 231.400,-.$$

Výpočet v dalších letech odpisování:

$$\text{Odpis} = \text{PC} * 22,25 / 100 = 260.000 * 0,2225 = 57.850,-.$$

$$\text{Oprávky} = \text{vždy součet odpisů od začátku odpisování}.$$

$$\text{ZC} = \text{PC} - \text{oprávky} = 260.000 - 86.450 = 173.550,- \text{ (v druhém roce odpisování).}$$

Tabulka 7 Úprava ZD (rovnoměrné odpisování) – poplatník č. 1

Úprava ZD pro potřeby kalkulace uplatnění rovnoměrného odpisování	
Rozdíl mezi příjmy a výdaji z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti	342 918,00
Odpisy	28 600,00
Paušální výdaj na dopravu listopad, prosinec	10 000,00
Pojištění odpovědnosti z provozu motorových vozidel a havarijní pojištění	950,00
Dílčí základ daně z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7	303 368,00

Zdroj: BLAŽKOVÁ, E. *Daňové přiznání FO a odpisy jako významná položka daňových nákladů ovlivňujících daňový základ*. Praha: 2011.

Předchozí tabulka znázorňuje úpravu základu daně z podnikání **342.918 Kč** o náklady, které vzniknou s pořízením druhého automobilu. Od základu daně jsou odečteny rovnoměrné odpisy pro rok 2011 částka **28.600 Kč**, paušální výdaj na dopravu

za měsíce listopad a prosinec 2011 celkem **10.000 Kč** a část pojištění připadající na měsíce listopad a prosinec ve výši **950 Kč**.

3.1.3.2 Uplatnění zrychleného odpisování

Dle ZDP je pro zrychlené odpisování v páté odpisové skupině stanoven koeficient 5 v prvním roce odpisování a koeficient 6 v dalších letech. Následující tabulka ukazuje, jak by se pohybovala maximální výše odpisů v jednotlivých letech při zvolení zrychleného odpisování.

Tabulka 8 Zrychlené odpisy automobilu – poplatník č. 1

Zrychlené odpisy - Škoda Octavia					
Rok	PC	Koeficient	Odpis	Oprávky	ZC
2011	260 000,00	5,00	52 000,00	52 000,00	208 000,00
2012	260 000,00	6,00	83 200,00	135 200,00	124 800,00
2013	260 000,00	6,00	62 400,00	197 600,00	62 400,00
2014	260 000,00	6,00	41 600,00	239 200,00	20 800,00
2015	260 000,00	6,00	20 800,00	260 000,00	0,00

Zdroj: BLAŽKOVÁ, E. *Daňové přiznání FO a odpisy jako významná položka daňových nákladů ovlivňujících daňový základ*. Praha: 2011.

Výpočet v prvním roce odpisování:

$$\text{Odpis} = \text{PC} / 5 = 260.000 / 5 = 52.000,-.$$

$$\text{Oprávky} = \text{součet odpisů od začátku odpisování} = 52.000,-.$$

$$\text{ZC} = \text{PC} - \text{oprávky} = 260.000 - 52.000 = 208.000,-.$$

Výpočet v dalších letech odpisování:

$$\text{Odpis} = 2 * \text{ZC} / (6 - \text{počet let odpisování}) = 2 * 208.000 / (6 - 1) = 83.200,- \text{ (platí v druhém roce odpisování).}$$

$$\text{Odpis} = 2 * \text{ZC} / (6 - \text{počet let odpisování}) = 2 * 124.800 / (6 - 2) = 62.400,- \text{ (platí ve třetím roce odpisování).}$$

Oprávky = vždy součet odpisů od začátku odpisování.

$ZC = PC - \text{oprávky} = 260.000 - 135.200 = 124.800,-$ (v druhém roce odpisování).

Tabulka 9 Úprava ZD (zrychlené odpisování) – poplatník č. 1

Úprava ZD pro potřeby kalkulace uplatnění rovnoměrného odpisování	
Rozdíl mezi příjmy a výdaji z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti	342 918,00
Odpisy	52 000,00
Paušální výdaj na dopravu listopad, prosinec	10 000,00
Pojištění odpovědnosti z provozu motorových vozidel a havarijní pojištění	950,00
Dílčí základ daně z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7	279 968,00

Zdroj: BLAŽKOVÁ, E. *Daňové přiznání FO a odpisy jako významná položka daňových nákladů ovlivňujících daňový základ*. Praha: 2011.

V předchozí tabulce je vidět opět úprava základu daně z podnikání stejným způsobem, jako tomu bylo u rovnoměrného odpisování.

3.1.3.3 Výpočet daňové povinnosti

Tabulka 10 Kalkulace daně z příjmů poplatníka č. 1

Kalkulace daně z příjmů fyzických osob za rok 2011			
	Bez odpisování	Uplatnění rovnoměrného odpisování	Uplatnění zrychleného odpisování
Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6	60 000,00	60 000,00	60 000,00
Dílčí základ daně z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7	342 918,00	303 368,00	279 968,00
Dílčí základ daně z kapitálového majetku podle § 8	8,00	8,00	8,00
Dílčí základ daně z pronájmu podle § 9	0,00	0,00	0,00
Dílčí základ daně z ostatních příjmů podle § 10	0,00	0,00	0,00
Úhrn dílčích základů daně	402 926,00	363 376,00	339 976,00
Hodnota darů celkem	4 000,00	4 000,00	4 000,00
Hodnota darů k uplatnění (max. 10% ze ZD)	4 000,00	4 000,00	4 000,00
Úroky celkem	15 564,00	15 564,00	15 564,00
Úroky k uplatnění (max. 300.000 Kč)	15 564,00	15 564,00	15 564,00
Životní pojištění celkem	4 990,00	4 990,00	4 990,00
Životní pojištění k uplatnění (max. 12.000 Kč)	4 990,00	4 990,00	4 990,00
Celkem nezdanitelné části základu daně	24 554,00	24 554,00	24 554,00
Základ daně	378 372,00	338 822,00	315 422,00
Zaokrouhlený základ daně	378 300,00	338 800,00	315 400,00
Sazba daně	15,00	15,00	15,00
Daň před slevami	56 745,00	50 820,00	47 310,00
Sleva na poplatníka	23 640,00	23 640,00	23 640,00
Slevy ostatní a daňové zvýhodnění na děti	0,00	0,00	0,00
Slevy celkem	23 640,00	23 640,00	23 640,00
Výsledná daň po slevách a zvýhodnění	33 105,00	27 180,00	23 670,00
Zálohy na daň	9 000,00	9 000,00	9 000,00
Doplatek/přeplatek	24 105,00	18 180,00	14 670,00

Zdroj: BLAŽKOVÁ, E. *Daňové přiznání FO a odpisy jako významná položka daňových nákladů ovlivňujících daňový základ*. Praha: 2011.

Úhrn dílčích základů daně se skládá ze součtů dílčích základů daně ze závislé činnosti (v případě poplatníka č. 1 se jedná o příjem z dohody o provedení práce od zaměstnavatele č. 1, u kterého podepsal za rok 2011 prohlášení k dani), dále dílčího základu daně z podnikání a dílčího základu daně z kapitálového majetku. Tuto částku lze dále upravovat o nezdanitelné části základu daně. Poplatník č. 1 si může odečíst

od základu daně hodnotu darů za darování krve, úroky z hypotečního úvěru a životní pojištění v celkové výši **24.554 Kč**. Nezdaniitelné části základu daně upravuje § 15 ZDP. Podle tohoto ustanovení se jedno darování krve oceňuje na 2.000 Kč. Poplatník v roce 2011 dvakrát daroval krev, tudíž si může uplatnit **4.000 Kč**. Ze základu daně lze dále odečíst částku (max. však 300.000 Kč)²⁰, která se rovná úrokům zaplaceným ve zdaňovacím období z hypotečního úvěru. Tento úvěr však musí být použit na financování bytových potřeb. V případě poplatníka se jedná o úvěr použitý na výstavbu rodinného domu, který je v jeho vlastnictví a slouží k jeho trvalému bydlení. Úroky ve výši **15.564 Kč** splňují veškeré požadavky kladené na ně ZDP, a proto si je může poplatník bez problémů odečíst od ZD. Poslední položkou, kterou lze v jeho případě odečíst, je zaplacené pojistné na soukromé životní pojištění ve výši **4.990 Kč**. Maximální částka, kterou ZDP umožňuje odečíst za zdaňovací období, činí 12.000 Kč v úhrnu za všechna životní pojištění poplatníka.

Po upravení o nezdaniitelné části základu daně vznikne základ daně, který se zaokrouhlí na celé stokoruny dolů. Z této částky je již možné vypočítat 15% daň pro jednotlivé varianty. Poplatníkovi nevznikl nárok na žádné slevy na dani ani daňové zvýhodnění na vyživované děti. Odečteme proto od vypočtené daně pouze slevu na poplatníka ve výši **23.640 Kč**, na kterou má nárok každá FO a vznikne výsledná daňová povinnost. Od této povinnosti odečteme dále zálohy ve výši **9.000 Kč**. Tyto zálohy byly poplatníkovi sraženy z dohody o provedení práce u zaměstnavatele č. 1. Výsledná daň musí být zaplacená na účet příslušného finančního úřadu do 1. 4. 2012.

3.1.4 Porovnání variant řešení

Z předchozích výpočtů je patrné, že pořízení nového dopravního prostředku a s tím související odpisování má vliv na výslednou daňovou povinnost. Existují zde i další skutečnosti, které mohou ovlivnit konečnou daň. Především fakt, zda poplatník prodá stávající automobil při pořízení nového, a nebo jej vyřadí jiným způsobem z obchodního majetku. Při prodeji starého dopravního prostředku poplatníkovi vzniká povinnost zdanit příjmy plynoucí z prodeje, což mu navyšuje celkové příjmy i výslednou daňovou povinnost. Poplatník také může automobil vyřadit z obchodního

²⁰ V roce 2013 dojde ke snížení maximální částky, uplatnit bude možné zaplacené úroky ve výši 80.000 Kč ročně.

majetku a začít ho využívat pouze pro soukromé účely. V takovém případě žádné zdanitelné příjmy nevzniknou, když následně nedojde k prodeji. Dle ZDP se osvobození od daně nevztahuje na příjmy z prodeje movitých věcí, které byly zahrnuty v obchodním majetku, a to do pěti let od jejich vyřazení. Pokud automobil vyřadí a prodá až po pěti letech od vyřazení, nevzniká mu žádný příjem ke zdanění.

Na výslednou daň k úhradě mohou mít vliv dohody o provedení práce či dohody o pracovní činnosti, které poplatník zahrne do svého přiznání. V případě, že rozdíl mezi příjmy a výdaji z podnikatelské činnosti poplatníka je nižší a dostane se na úroveň částky, která způsobí, že při výpočtu 15% daně bude daň nižší nebo stejná jako výše slevy na poplatníka (23.640 Kč), vznikne poplatníkovi přeplatek na dani ve výši zaplacených záloh z dohod. Z tohoto důvodu je vždy dobré nechávat si prostor pro možnost uvedení příjmů z dohod do daňového přiznání.

U jednotlivých variant odpisování vznikají pro poplatníka významné rozdíly ve výsledné daňové povinnosti. Když předpokládáme stejnou výši zdanitelných příjmů a stejnou daňovou politiku pro nadcházející zdaňovací období, můžeme konstatovat, že při rovnoměrném odpisování se v následujících čtyřech letech daňová povinnost dostane na úroveň zrychlených odpisů v roce 2011. Dokonce bude o něco nižší a v těchto letech zůstane stejná. V případě zrychlených odpisů se daňová povinnost v roce 2012 sníží v důsledku zvýšení maximální částky odpisu připadajícího na tento rok. V dalších letech dojde k postupnému snižování odpisů a také ke zvyšování daňové povinnosti. Záleží na poplatníkovi, jaký způsob odpisování zvolí v závislosti na jeho očekávání vývoje příjmů a výdajů v nastávajících obdobích. Lze uplatnit i nižší částku než je maximální výše odpisu, avšak v následujícím období nelze překročit maximální částky odpisů vypočtené podle ZDP.

Existují i další způsoby pořízení automobilu. Jedná se např. o finanční nebo operativní leasing. Při operativním leasingu je věc po určitou dobu zapůjčena a po této době se vrací zpět pronajímateli. Nájemce platí za službu nájemné, které může být daňově uznatelným výdajem. Finanční leasing znamená pronájem s následnou koupí nájaté věci, při níž se stává na konci nájmu nájemce vlastníkem věci. I při finančním leasingu si může podnikatel, při splnění podmínek ZDP, uplatnit část nájemného připadající

na zdaňovací období jako daňový výdaj. Tato varianta se stává výhodnou v případě, když FO nemá dostatek peněžních prostředků na zaplacení celé částky vozidla.

3.2 Poplatník číslo 2 – FO podnikající v oblasti prodeje zboží

3.2.1 Charakteristika souboru zkoumaných dat

Tento poplatník podniká a vede daňovou evidenci pro účely zjištění základu daně a daňové povinnosti. Je také plátcem daně z přidané hodnoty a v obchodním majetku má zahrnut osobní automobil koupený na leasing v roce 2003, tudíž je i plátcem silniční daně.

V roce 2009 koupil byt, který je v jeho vlastnictví. Od té doby slouží byt plně jen k pronájmu. Na koupi bytu čerpal hypotéční úvěr, který v současné době splácí. V roce 2011 provedl v bytě drobné opravy. Poplatník má dítě ve věku 11 let, které s ním žije ve společné domácnosti. Jiné příjmy ani nezdanitelné části a odčitatelné položky tato FO nemá.

3.2.2 Sběr a zpracování dat pro účely DPFO

3.2.2.1 Příjmy a výdaje z podnikatelské činnosti

V roce 2011 vznikly poplatníkovi následující příjmy a výdaje, které jsou čerpány z daňové evidence. Příjmy plynuly především z prodeje zboží.

Tabulka 11 Příjmy z podnikání za rok 2011 – poplatník č. 2

Příjmy za období					
2 857 513,00	1.q	2.q	3.q	Odhad 4.q	Celkem 2011
Prodej zboží	512 023,00	887 240,00	901 415,00	550 000,00	2 850 678,00
Ostatní příjmy	0,00	6 824,00	0,00	0,00	6 824,00
úroky	2,00	3,00	3,00	3,00	11,00
Příjmy celkem	512 025,00	894 067,00	901 418,00	550 003,00	2 857 513,00

Zdroj: BLAŽKOVÁ, E. *Interní data poplatníka č. 2 získané z daňové evidence*. Praha: 2011.

Největší část výdajů v roce 2011 tvoří nákup zboží a provozní režie, která zahrnuje především nájemné a služby za prodejnu a skladovací prostory. Mzdy zaměstnance v prodejně patří také mezi významnou výdajovou položku.

Tabulka 12 Výdaje z podnikání za rok 2011 – poplatník č. 2

Výdaje za období					
2 548 358,00	1.q	2.q	3.q	Odhad 4.q	Celkem 2011
Nákup materiálu a zboží	291 114,00	620 350,00	712 485,00	298 000,00	1 921 949,00
Mzdy	25 315,00	14 535,00	25 515,00	25 300,00	90 665,00
Platba pojistného	14 210,00	3 518,00	14 299,00	12 694,00	44 721,00
Provozní režie	105 250,00	110 674,00	107 774,00	115 000,00	438 698,00
Sociální pojištění OSVČ	11 545,00	16 235,00	11 545,00	13 000,00	52 325,00
Výdaje celkem	451 858,00	764 312,00	873 519,00	458 669,00	2 548 358,00

Zdroj: BLAŽKOVÁ, E. *Interní data poplatníka č. 2 získané z daňové evidence*. Praha: 2011.

Dílčí základ daně z podnikání § 7

Tabulka 13 Kalkulace dílčího ZD z příjmů z podnikání za rok 2011 – poplatník č. 2

Dílčí základ daně z podnikání § 7	
Příjmy podle § 7 ZDP	2 857 513,00
Výdaje související s příjmy podle § 7 ZDP	2 548 358,00
Rozdíl mezi příjmy a výdaji	309 155,00
Úhrn částek zvyšující rozdíl mezi příjmy a výdaji	52 325,00
Úhrn částek snižující rozdíl mezi příjmy a výdaji	11,00
Dílčí ZD z příjmů podle § 7 ZDP	361 469,00

Zdroj: BLAŽKOVÁ, E. *Daňové přiznání FO a odpisy jako významná položka daňových nákladů ovlivňujících daňový základ*. Praha: 2011.

Pro výpočet daňové povinnosti potřebujeme znát dílčí základ daně každého jednotlivého druhu příjmu. Dílčím základem daně z podnikání je u poplatníka číslo 2 částka **361.469 Kč**. DZD tvoří rozdíl mezi příjmy a výdaji, který je očištěn o položky zvyšující a snižující základ daně. V tomto případě k rozdílu mezi příjmy a výdaji, který činí **309.155 Kč**, přičteme sumu **52.325 Kč** a odečteme částku **11 Kč**. Položka **52.325 Kč** tvoří zaplacené sociální zabezpečení a zdravotní pojištění OSVČ, které nelze zahrnout do daňových výdajů a dle § 23 ZDP musí být základ daně o tuto částku zvýšen. Položka **11 Kč** zahrnuje úroky z podnikatelského účtu. Tyto úroky tvoří dílčí základ daně z kapitálového majetku podle § 8 ZDP a budou tudíž zdaněny samostatně, proto jsou od základu daně odečteny.

3.2.2.2 Příjmy a výdaje z pronájmu bytu

U poplatníka se jedná o příjmy z pronájmu nemovitosti podle § 9 zákona o daních z příjmů, jelikož byt není zařazen v obchodním majetku podnikatele. Tento příjem plyne z bezpodílového spoluvlastnictví manželů. Poplatník se rozhodl, že příjmy zdaní ve svém daňovém přiznání. Výdaje jsou od roku 2009 uplatňovány ve skutečné výši a i v roce 2011 zůstane u uplatňování prokazatelných výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Paušální výdaje ve výši 30% z příjmů nejsou pro poplatníka výhodné, a to především z důvodů nemožnosti uplatnění odpisů.

Pro účely daně z příjmu vede poplatník evidenci příjmů a výdajů vynaložených na jejich dosažení a zajištění. Dále eviduje záznam o odpisech hmotného majetku.

Příjmy plynoucí z pronájmu

Tabulka 14 Příjmy z pronájmu za rok 2011 – poplatník č. 2

Příjmy z pronájmu 2011					
Měsíc	Přijatá částka	Měsíc	Přijatá částka	Měsíc	Přijatá částka
leden	10 000,00	květen	10 000,00	září	10 000,00
únor	10 000,00	červen	10 000,00	říjen	10 000,00
březen	10 000,00	červenec	10 000,00	listopad	10 000,00
duben	10 000,00	srpen	10 000,00	prosinec	10 000,00
Celkem					120 000,00

Zdroj: BLAŽKOVÁ, E. *Daňové přiznání FO a odpisy jako významná položka daňových nákladů ovlivňujících daňový základ*. Praha: 2011.

Výdaje vynaložené na zajištění, dosažení a udržení příjmů z pronájmu

Daň z nemovitosti – zaplacená v roce 2011 dle předpisu finančního úřadu v částce 1.820 Kč je daňově uznatelným výdajem.

Hodnota úroků z hypotéčního úvěru – úroky zaplacené ve výši 48.251 Kč. Z důvodů pronájmu bytu si poplatník nemůže uplatnit úroky z úvěru jako nezdánitelnou část základu daně podle § 15 ZDP. Může si je však uplatnit jako daňový výdaj.

Pojištění nemovitosti – pojištění 1.480 Kč může poplatník uplatnit jako daňový výdaj.

Ostatní výdaje – výdaje ve výši celkem 13.856 Kč.

Nákup nové skříňky v hodnotě 5.250 Kč - jedná se o majetek, který není pevně spjat se stavbou a jeho hodnota nepřesáhla 40.000 Kč, proto může být v celé výši a přímo uplatněn jako daňový výdaj.

Výměna vodovodní baterie v hodnotě 1.523 Kč - v tomto případě se jedná o opravu, stará nefunkční baterie byla vyměněna za novou. Celá částka může být rovnou zahrnuta do nákladů.

Příspěvek na správu domu v hodnotě 7.083 Kč - jedná se o příspěvek placený na účet společenství vlastníků bytových jednotek, který je použit na úhradu nákladů spojených se správou domu, proto se jedná o daňově uznatelný výdaj.

Odpisy

Odpisy jsou stanoveny ze vstupní ceny nemovitého majetku. Byt byl pořízen úplatně a splňuje podmínky stanovené § 29 ZDP a sice, že poplatník pořídil byt v době kratší než pět let před zahájením pronájmu, proto jako vstupní cenu pro odepisování použije pořizovací cenu. Byt je zařazen do páté odpisové skupiny s dobou odpisování 30 let. Poplatník předpokládá, že prostředky z pronájmu použije v budoucnu na rekonstrukci a byt bude využívat k vlastnímu bydlení. Z těchto důvodů zvolil v roce 2009 zrychlené odpisy bytu s možností uplatnění vyšší částky pořizovací ceny v první polovině doby odpisování. Je třeba podotknout, zvolí-li FO zrychlený způsob odpisování, musí v něm nadále pokračovat po celou dobu odpisování. Totéž platí i u rovnoměrných odpisů.

Dle ZDP je stanovena v páté odpisové skupině pro **rovnoměrné odpisování** sazba 1,4 v prvním roce odpisování a sazba 3,4 v dalších letech. Tabulka 15 ukazuje maximální výši odpisů, kterou je možné uplatnit v jednotlivých letech v případě zvolení rovnoměrného odpisování.

Tabulka 15 Rovnoměrné odpisy bytu – poplatník č. 2

Rovnoměrné odpisy - byt					
Rok	PC	Sazba	Odpis	Oprávky	ZC
2009	2 691 160,00	1,4	37 677,00	37 677,00	2 653 483,00
2010	2 691 160,00	3,4	91 500,00	129 177,00	2 561 983,00
2011	2 691 160,00	3,4	91 500,00	220 677,00	2 470 483,00
2012	2 691 160,00	3,4	91 500,00	312 177,00	2 378 983,00
2013	2 691 160,00	3,4	91 500,00	403 677,00	2 287 483,00
2014	2 691 160,00	3,4	91 500,00	495 177,00	2 195 983,00
2015	2 691 160,00	3,4	91 500,00	586 677,00	2 104 483,00
2016	2 691 160,00	3,4	91 500,00	678 177,00	2 012 983,00
2017	2 691 160,00	3,4	91 500,00	769 677,00	1 921 483,00
2018	2 691 160,00	3,4	91 500,00	861 177,00	1 829 983,00
2019	2 691 160,00	3,4	91 500,00	952 677,00	1 738 483,00
2020	2 691 160,00	3,4	91 500,00	1 044 177,00	1 646 983,00
2021	2 691 160,00	3,4	91 500,00	1 135 677,00	1 555 483,00
2022	2 691 160,00	3,4	91 500,00	1 227 177,00	1 463 983,00
2023	2 691 160,00	3,4	91 500,00	1 318 677,00	1 372 483,00
2024	2 691 160,00	3,4	91 500,00	1 410 177,00	1 280 983,00
2025	2 691 160,00	3,4	91 500,00	1 501 677,00	1 189 483,00
2026	2 691 160,00	3,4	91 500,00	1 593 177,00	1 097 983,00
2027	2 691 160,00	3,4	91 500,00	1 684 677,00	1 006 483,00
2028	2 691 160,00	3,4	91 500,00	1 776 177,00	914 983,00
2029	2 691 160,00	3,4	91 500,00	1 867 677,00	823 483,00
2030	2 691 160,00	3,4	91 500,00	1 959 177,00	731 983,00
2031	2 691 160,00	3,4	91 500,00	2 050 677,00	640 483,00
2032	2 691 160,00	3,4	91 500,00	2 142 177,00	548 983,00
2033	2 691 160,00	3,4	91 500,00	2 233 677,00	457 483,00
2034	2 691 160,00	3,4	91 500,00	2 325 177,00	365 983,00
2035	2 691 160,00	3,4	91 500,00	2 416 677,00	274 483,00
2036	2 691 160,00	3,4	91 500,00	2 508 177,00	182 983,00
2037	2 691 160,00	3,4	91 500,00	2 599 677,00	91 483,00
2038	2 691 160,00	3,4	91 483,00	2 691 160,00	0

Zdroj: BLAŽKOVÁ, E. *Daňové přiznání FO a odpisy jako významná položka daňových nákladů ovlivňujících daňový základ*. Praha: 2011.

Výpočet v prvním roce odpisování:

Odpis = $PC * 1,4 / 100 = 2.691.160 * 0,014 = 37.676,24$ Odpis se zaokrouhlí na celé koruny nahoru, tzn. **37.677,-**.

Oprávky = součet odpisů od začátku odpisování = 37.677,-.

ZC = $PC - oprávky = 2.691.160 - 37.677 = 2.653.483,-$.

Výpočet v dalších letech odpisování:

Odpis = $PC * 3,4 / 100 = 2.691.160 * 0,034 = 91.499,44$. Jednotlivé odpisy se zaokrouhlují opět na celé koruny nahoru, tzn. **91.500,-**.

Oprávky = vždy součet odpisů od začátku odpisování.

ZC = $PC - \text{oprávky} = 2.691.160 - 129.177 = 2.561.983,-$ (v druhém roce odpisování).

Dle ZDP je pro **zrychlené odpisování** v páté odpisové skupině stanoven koeficient 30 v prvním roce odpisování a koeficient 31 v dalších letech. Tabulka 16 vyjadřuje maximální výše odpisů v jednotlivých letech při zvolení zrychleného odpisování.

Tabulka 16 Zrychlené odpisy bytu – poplatník č. 2

Zrychlené odpisy - byt					
Rok	PC	Koeficient	Odpis	Oprávky	ZC
2009	2 691 160,00	30,0	89 706,00	89 706,00	2 601 454,00
2010	2 691 160,00	31,0	173 431,00	263 137,00	2 428 023,00
2011	2 691 160,00	31,0	167 450,00	430 587,00	2 260 573,00
2012	2 691 160,00	31,0	161 470,00	592 057,00	2 099 103,00
2013	2 691 160,00	31,0	155 490,00	747 547,00	1 943 613,00
2014	2 691 160,00	31,0	149 509,00	897 056,00	1 794 104,00
2015	2 691 160,00	31,0	143 529,00	1 040 585,00	1 650 575,00
2016	2 691 160,00	31,0	137 548,00	1 178 133,00	1 513 027,00
2017	2 691 160,00	31,0	131 568,00	1 309 701,00	1 381 459,00
2018	2 691 160,00	31,0	125 588,00	1 435 289,00	1 255 871,00
2019	2 691 160,00	31,0	119 607,00	1 554 896,00	1 136 264,00
2020	2 691 160,00	31,0	113 627,00	1 668 523,00	1 022 637,00
2021	2 691 160,00	31,0	107 646,00	1 776 169,00	914 991,00
2022	2 691 160,00	31,0	101 666,00	1 877 835,00	813 325,00
2023	2 691 160,00	31,0	95 686,00	1 973 521,00	717 639,00
2024	2 691 160,00	31,0	89 705,00	2 063 226,00	627 934,00
2025	2 691 160,00	31,0	83 725,00	2 146 951,00	544 209,00
2026	2 691 160,00	31,0	77 745,00	2 224 696,00	466 464,00
2027	2 691 160,00	31,0	71 764,00	2 296 460,00	394 700,00
2028	2 691 160,00	31,0	65 784,00	2 362 244,00	328 916,00
2029	2 691 160,00	31,0	59 803,00	2 422 047,00	269 113,00
2030	2 691 160,00	31,0	53 823,00	2 475 870,00	215 290,00
2031	2 691 160,00	31,0	47 843,00	2 523 713,00	167 447,00
2032	2 691 160,00	31,0	41 862,00	2 565 575,00	125 585,00
2033	2 691 160,00	31,0	35 882,00	2 601 457,00	89 703,00
2034	2 691 160,00	31,0	29 901,00	2 631 358,00	59 802,00
2035	2 691 160,00	31,0	23 921,00	2 655 279,00	35 881,00
2036	2 691 160,00	31,0	17 941,00	2 673 220,00	17 940,00
2037	2 691 160,00	31,0	11 960,00	2 685 180,00	5 980,00
2038	2 691 160,00	31,0	5 980,00	2 691 160,00	0

Zdroj: BLAŽKOVÁ, E. *Daňové přiznání FO a odpisy jako významná položka daňových nákladů ovlivňujících daňový základ*. Praha: 2011.

Výpočet v prvním roce odpisování:

Odpis = $PC / 30 = 2.691.160 / 30 = 89.705,33$ Odpis se zaokrouhlí na celé koruny nahoru, tzn. **89.706,-**.

Oprávky = součet odpisů od začátku odpisování = 89.706,-.

ZC = $PC - oprávky = 2.691.160 - 89.706 = 2.601.454,-$.

Výpočet v dalších letech odpisování:

$\text{Odpis} = 2 * \text{ZC} / (31 - \text{počet let odpisování}) = 2 * 2.601.454 / (31 - 1) = 173.430,26$
(platí v druhém roce odpisování). Odpis se opět zaokrouhlí na celé koruny nahoru, tzn. **173.431,-**.

$\text{Odpis} = 2 * \text{ZC} / (31 - \text{počet let odpisování}) = 2 * 2.428.023 / (31 - 2) = 167.449,86$
(platí ve třetím roce odpisování). Odpis se zaokrouhlí na **167.450,-**.

Oprávky = vždy součet odpisů od začátku odpisování.

$\text{ZC} = \text{PC} - \text{oprávky} = 2.691.160 - 263.137 = 2.428.023,-$ (v druhém roce odpisování).

3.2.3 Návrh variant výpočtu daňové povinnosti

V tomto případě vzniká poplatníkovi prostor pro optimalizaci daňové povinnosti v podobě uplatnění výdajů u pronájmu skutečných či paušálních. V následující části je nastíněno, jakým způsobem se změní daňová povinnost při uplatnění obou způsobů odpisování nemovitosti a také při využití výdajového paušálu 30% u příjmů z pronájmu.

3.2.3.1 Uplatnění paušálu 30%

Z předešlých výpočtů je znám dílčí základ daně z podnikání (§ 7 ZDP), který činí **361.469 Kč** a dílčí základ daně z kapitálového majetku (§ 8 ZDP) ve výši **11 Kč**. Zbývá dopočítat dílčí základ daně z pronájmu bytu (§ 9 ZDP), a to částku **84.000 Kč**. V případě zvolení možnosti uplatnění paušálních výdajů, zahrnují tyto výdaje veškeré náklady, které pronajímateli za daný rok vznikly. Není možné proto uplatnit již nic navíc nad 30%. Následující tabulka zobrazuje výpočet dílčího základu daně z pronájmu při uplatnění paušálních výdajů 30% z příjmů.

Tabulka 17 DZD z pronájmu § 9 (paušál 30%) – poplatník č. 2

Dílčí základ daně z pronájmu § 9	
Příjem za rok 2011	120 000,00
Výdaje za rok 2011 (paušál 30%)	36 000,00
Dílčí základ daně celkem	84 000,00

Zdroj: BLAŽKOVÁ, E. *Daňové přiznání FO a odpisy jako významná položka daňových nákladů ovlivňujících daňový základ*. Praha: 2011.

3.2.3.2 Uplatnění rovnoměrného odpisování

Následující tabulka ukazuje, jak se změní základ daně z pronájmu při uplatnění skutečných výdajů a rovnoměrných odpisů z pronajatého bytu. Poplatníkovi v tomto případě vznikne ztráta ve výši **36.907 Kč**.

Tabulka 18 DZD z pronájmu § 9 (rovnoměrné odpisy) – poplatník č. 2

Dílčí základ daně z pronájmu § 9	
Příjem za rok 2011	120 000,00
Daň z nemovitosti	1 820,00
Pojištění	1 480,00
Odpisy	91 500,00
Úroky z úvěru	48 251,00
Ostatní výdaje	13 856,00
Výdaje Celkem	156 907,00
Dílčí základ daně celkem	-36 907,00

Zdroj: BLAŽKOVÁ, E. *Daňové přiznání FO a odpisy jako významná položka daňových nákladů ovlivňujících daňový základ*. Praha: 2011.

3.2.3.3 Uplatnění zrychleného odpisování

Ve třetím případě uplatňuje poplatník skutečné výdaje s využitím zrychleného způsobu odpisování. Tento způsob výpočtů bude skutečně aplikován i v daňovém přiznání za rok 2011. Následující tabulka ukazuje přehled příjmů, výdajů a rozdíl mezi nimi, který tvoří základ daně z pronájmu za rok 2011 v podobě ztráty **112.857 Kč**.

Tabulka 19 DZD z pronájmu § 9 (zrychlené odpisy) – poplatník č. 2

Dílčí základ daně z pronájmu § 9	
Příjem za rok 2011	120 000,00
Daň z nemovitosti	1 820,00
Pojištění	1 480,00
Odpisy	167 450,00
Úroky z úvěru	48 251,00
Ostatní výdaje	13 856,00
Výdaje Celkem	232 857,00
Dílčí základ daně celkem	-112 857,00

Zdroj: BLAŽKOVÁ, E. *Daňové přiznání FO a odpisy jako významná položka daňových nákladů ovlivňujících daňový základ*. Praha: 2011.

3.2.3.4 Výpočet daňové povinnosti

Když jsou známy jednotlivé daňové základy, lze přistoupit k výpočtu daně z příjmů.

Tabulka 20 Kalkulace daně z příjmů poplatníka č. 2

Kalkulace daně z příjmů fyzických osob za rok 2011			
	Uplatnění paušálu 30%	Uplatnění rovnoměrného odpisování	Uplatnění zrychleného odpisování
Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6	0,00	0,00	0,00
Dílčí základ daně z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7	361 469,00	361 469,00	361 469,00
Dílčí základ daně z kapitálového majetku podle § 8	11,00	11,00	11,00
Dílčí základ daně z pronájmu podle § 9	84 000,00	-36 907,00	-112 857,00
Dílčí základ daně z ostatních příjmů podle § 10	0,00	0,00	0,00
Úhrn dílčích základů daně	445 480,00	324 573,00	248 623,00
Celkem nezdanitelné části základu daně	0,00	0,00	0,00
Základ daně	445 480,00	324 573,00	248 623,00
Zaokrouhlený základ daně	445 400,00	324 500,00	248 600,00
Sazba daně	15,00	15,00	15,00
Daň před slevami	66 810,00	48 675,00	37 290,00
Sleva na poplatníka	23 640,00	23 640,00	23 640,00
Slevy celkem	23 640,00	23 640,00	23 640,00
Daňové zvýhodnění na děti celkem	11 604,00	11 604,00	11 604,00
Výsledná daň po slevách a zvýhodnění	31 566,00	13 431,00	2 046,00
Zálohy na daň	0,00	0,00	0,00
Doplatek/přeplatek	31 566,00	13 431,00	2 046,00

Zdroj: BLAŽKOVÁ, E. *Daňové přiznání FO a odpisy jako významná položka daňových nákladů ovlivňujících daňový základ*. Praha: 2011.

Úhrn dílčích základů daně činí v případě uplatnění paušálních výdajů **445.480 Kč**. Jelikož poplatník neuplatňuje žádné nezdanitelné části ze základu daně, může být částka zaokrouhlena na celé stokoruny směrem dolů a vypočtena 15% daň z příjmů. Daň z příjmů činí **66.810 Kč**. Z této částky dále odečteme zákonné slevy a zvýhodnění, které může podle ZDP poplatník uplatnit. Odečtena je sleva na poplatníka **23.640 Kč** a zvýhodnění na dítě žijící ve společné domácnosti ve výši **11.604 Kč**. Zde je třeba

dodat, že k uplatnění zvýhodnění na dítě, potřebuje poplatník prohlášení manželky, že neuplatňuje ona toto zvýhodnění. Poplatníkovi nevznikla v roce 2011 povinnost platit zálohy, proto činí výsledná daň k úhradě **31.566 Kč**.

Výpočet daňové povinnosti při uplatňování rovnoměrného odpisování je následující. Dílčí základy daně podle § 7 a § 8 jsou sečteny a od výsledku odečtena ztráta vzniklá z pronájmu bytu podle § 9 (ztráta z pronájmu lze započíst se ziskem z podnikání).²¹ Vznikne úhrn dílčích základů daně odpovídající částce **324.573 Kč**. Dále se postupuje stejným způsobem jako u uplatňování paušálu. Základ daně je zaokrouhlen na celé stokoruny směrem dolů a vypočtena 15% daň z příjmů. Po uplatnění slevy na poplatníka a daňového zvýhodnění na vyživované dítě vznikne daňová povinnost ve výši **13.431 Kč**.

Pro výpočet třetí varianty daně z příjmů FO je nejprve zjištěn úhrn dílčích základů daně sečtením dílčího základu daně podle § 7 a § 8 a odečtení ztráty z pronájmu podle § 9. Tímto postupem získáme úhrn dílčích základů ve výši **248.623 Kč**, který opět zaokrouhlíme na částku **248.600 Kč**. Daň 15% je rovna **37.290 Kč** a po odečtení slevy na poplatníka a daňového zvýhodnění na vyživované dítě vznikne daň k úhradě ve výši **2.046 Kč**.

3.2.4 Porovnání variant řešení

Z předešlých výpočtů je patrné, že výběr způsobů uplatnění nákladů má významný vliv na výslednou daňovou povinnost. Lze usoudit, že pro poplatníka je nevýhodnější uplatnění zrychleného odpisování ve třetí variantě výpočtů, kde vzniká daňová povinnost ve výši 2.046 Kč. Oproti výdajovému paušálu (daňová povinnost 31.566 Kč) a rovnoměrnému odpisování (daňová povinnost 13.431 Kč) se jedná o značnou úsporu na dani z příjmů.

Využití výdajového paušálu zjednodušuje do jisté míry administrativu, avšak u pronájmu nemovitostí nebývá příliš výhodnou variantou uplatnění výdajů. Výhodou je, že při aplikaci zákonného paušálu postačí pouze evidence příjmů a pohledávek

²¹ Vzniklá ztráta nelze nikdy započítat s DZD ze závislé činnosti a funkčních požitků podle § 6.

vzniklých v souvislosti s pronájmem, zatímco při uplatnění skutečných výdajů má poplatník povinnost vést i další záznamy. Jedná se o evidenci příjmů a výdajů, evidenci hmotného majetku, který lze odepisovat, evidenci o tvorbě a použití rezerv na opravy hmotného majetku, evidenci o pohledávkách a závazcích v roce ukončení pronájmu a mzdové listy. Paušál se může vyplatit poplatníkům, kteří vlastní nemovitost již zcela odepsanou a nevznikají jim žádné vyšší výdaje například na rekonstrukce a opravy. V případě, kdy je možné uplatnit odpisy nemovitosti, převýší tyto odpisy několikanásobně výdajový paušál a tím se stávají skutečné výdaje výhodnější variantou uplatnění výdajů.

Pokud uvažujeme o nejvýhodnější variantě pro rok 2011, je bezesporu nejlepší zrychlené odpisování. Poplatník si však musí rozmyslet již v prvním roce odpisování, co pro něj má z dlouhodobého hlediska největší přínos. Toto je ve většině případů těžké posoudit, vzhledem k tomu, že se nemovitost odpisuje 30 let. Poplatník č. 2 předpokládá, že byt bude v budoucnu využívat k bydlení, a proto si vybral zrychlené odpisování, a to z důvodů rychlejšího uplatnění vstupní ceny majetku do nákladů na začátku doby odpisování. V opačném případě, kdy poplatník nepředpokládá využití bytu k soukromým účelům, stanou se s největší pravděpodobností nejvýhodnější variantou rovnoměrné odpisy, při kterých se zůstatková cena rozloží do celé doby odpisování rovnoměrně. Bohužel vždy existují vlivy, které mohou ovlivnit situaci a které nemůžeme na takto dlouhou dobu předpokládat. Patří mezi ně především stále se měnící daňová politika.

4 Závěr

Otázka daňového přiznání a odpisování je velmi rozsáhlou záležitostí. Existuje zde mnoho výjimek a pravidel, které musí daňový subjekt znát. Při zpracování a předkládání přiznání k dani z příjmů fyzických osob se poplatníci řídí především zákonem o daních z příjmů, ale existuje i celá řada jiných předpisů, které je potřeba vzít v úvahu. Jedná se o zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který upravuje správu daní a poplatků ale také vyhlášky, pokyny (především pokyny řady D) a stanoviska ministerstva financí. Situaci ztěžuje především fakt, že dochází k častým změnám legislativy, a to i zásadním způsobem. ZDP byl od svého vzniku již více jak 100 krát novelizován, zatímco daňový řád vznikl zcela nově s účinností od 1. ledna 2011 a nahradil tak zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Na základě údajů zjištěných z daňových evidencí poplatníků byl proveden propočet jejich daňové povinnosti za rok 2011 se zaměřením na různé způsoby odpisování. Lze konstatovat, že FO se spíše všeobecně přiklání k využívání zrychleného způsobu odpisování, a sice z důvodů rychlejšího promítnutí vstupní ceny do nákladů v prvních letech. Zpravidla opomíjejí plánování a zhodnocení budoucího vývoje v následujících zdaňovacích obdobích a možnost cíleného a zákonného snižování daňového zatížení pomocí odpisů v jednotlivých letech. K tomu také přispívá náročnost daňové legislativy a s tím související neznalost zákonů.

V praxi jsou však velmi dobře využitelné oba způsoby odpisování hmotného majetku (lineární a zrychlené). V každém je možné spatřovat výhody i nevýhody, záleží pouze na stavu příjmů a výdajů (nákladů) poplatníka a jeho celkové situaci.

Poplatníkovi č. 1, který uvažuje o koupi automobilu, lze doporučit jako nejvhodnější variantu rovnoměrné odpisování. Tato FO nepředpokládá výraznou změnu svého základu daně z podnikání, v posledních letech došlo spíše k poklesu. Nyní vyvíjí aktivity k opětovnému nárůstu příjmů, který bude dlouhodobější záležitostí (vzhledem k dopadům ekonomické krize na odvětví). Z toho plyne závěr, ponechat si možnost uplatnění rovnoměrného rozložení odpisů do celé doby odpisování.

U druhé FO je tomu naopak nejvhodnějším prostředkem ke snížení základu daně se stávají zrychlené odpisy. Poplatník nepředpokládá pronájem bytu v dlouhodobém horizontu, a proto bude odpisování po několika letech přerušeno. Pomocí degresivního odpisování se jednoznačně promítne vyšší část vstupní ceny do daňově uznatelných výdajů.

Při rozhodování o způsobu uplatnění výdajů (nákladů) není vždy reálné zcela předpovídat veškeré vlivy, které mohou v budoucnu nastat. Nemožné je to především pokud se jedná o majetek odpisovaný po delší období, jako například byt odpisovaný 30 let u poplatníka č. 2. V krátkém období lze spíše předvídat možné ekonomické a daňové změny, vývoj výdajů (nákladů), příjmů, odčitatelných položek a slev poplatníka. V podnikání mohou nastat změny ve výši příjmů v důsledku změn na trhu, ale také na základě osobních vlivů, kterými mohou být např. rodinné či zdravotní problémy a s tím související omezení činnosti. Možnost uplatnění výdajů, odčitatelných položek a slev záleží na daňové politice státu, která se v současné době ubírá směrem snižování státního deficitu a sjednocení hospodářských politik v Evropské unii. Reforma přímých daní zahrnuje mimo jiné opatření, která nebudou mít příznivý vliv na daňovou povinnost poplatníků. Jedná se např. o zvýšení sazby daně z příjmů FO z 15% na 19%, omezení uplatnění slevy na poplatníka pro vysokopříjmové skupiny FO, snížení částky odpočtu úroků z hypotečních úvěrů nebo zrušení osvobození některých zaměstnaneckých benefitů. V případě, že bychom uvažovali stejné legislativní možnosti a stejnou výši příjmů a výdajů u poplatníka č. 2 po celou dobu odpisování, lze říci, že rovnoměrné odpisování je nepatrně výhodnější variantou. Vzhledem k dlouhému časovému období odpisování 30 let je však rozdíl zanedbatelný.

Problematika daňového přiznání se zaměřením na odpisy je velice rozsáhlé téma, proto existuje mnoho dalších zajímavých možností na pojednání o nich. Významnou oblastí je samotné daňové přiznání, metodika vyplňování a podmínky podávání příslušnému správci daně. Vzhledem k rozsáhlosti přiznání a možnostem v podobě nespočtu druhů příjmů, nezdanitelných částí základu daně, odčitatelných položek a dalších příležitostí nebo omezení pro poplatníka při výpočtu daňové povinnosti se stává toto téma zajímavým námětem na další studii.

Literatura

Primární zdroje

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Publikace

BOKŠOVÁ, J. a kol. *Účetnictví 2*. Praha: Institut svazu účetních, 2004. 547 s. ISBN 80-86716-08-2.

BŘEZINOVÁ, H. – MUNZAR, V. *Účetnictví 1*. Praha: Institut svazu účetních, 2003. 368 s. ISBN 80-86716-00-7.

CARDOVÁ, Z. *Majetek v daňové evidenci*. Praha: ASPI, 2009. 136 s. ISBN 978-80-7357-431-4.

KOBÍK, J. – KOHOUTKOVÁ, A. *Orientační průvodce NOVÝM DAŇOVÝM ŘÁDEM*. Praha: 1. VOX, 2010. 187 s. ISBN 978-80-86324-87-6.

KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 276. ISBN 978-80-7357-574-8.

PELC, V. *Daňové odpisy*. Praha: C. H. Beck, 2011. 204 s. ISBN 978-80-7400-387-5.

VANČUROVÁ, A. – LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*. desáté aktualizované vydání. Praha: 1. VOX, 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9.

Internetové zdroje

Daňová přiznání [online]. Praha, 2011 [cit. 2011-05-14]. Dostupné z www: <<http://www.danovapriznani.cz/>>.

Ministerstvo financí ČR [online]. Praha, 2011 [cit. 2011-08-12]. Dostupné z www: <<http://www.mfcr.cz/>>.

Realitní noviny [online]. Praha, 2011 [cit. 2011-08-30]. Dostupné z www: <<http://realitni-noviny.malina-reality.cz/jak-platit-mensi-dane-pri-pronajmu-bytu.html>>.

Přílohy

Příloha 1 Výňatek z přílohy č. 1 k zákonu č. 586/1992 Sb. (třídění hmotného majetku do odpisových skupin)

Příloha č. 1

k zákonu ČNR č. 586/1992 Sb. (ve znění zákona č. 261/2007 Sb.)

Třídění hmotného majetku do odpisových skupin

ODPISOVÁ SKUPINA 1

Položka [1]	SKP [2]	Název [4]
(1-1)	01. 21. 11	Jen: skot plemenný
(1-2)	01. 21. 11	Jen: skot chovný
(1-3)	01. 22. 11	Jen: ovce chovné a plemenné
(1-4)	01. 22. 12	Jen: kozy chovné a plemenné
(1-5)	01. 22. 13	Jen: osli, muly a mezci chovní a plemenní
(1-6)	01. 23. 10	Jen: prasata plemenná
(1-7)	01. 23. 10	Jen: prasata chovná
(1-8)	01. 24. 10	Jen: hejna husí plemenná
(1-9)	01. 24. 10	Jen: hejna husí chovná
(1-15)	28. 62	Nástroje a nářadí kromě: nástrojů na strojní tváření za tepla SKP 28.62.50 v položce (2-12)
(1-17)	29. 32. 40	Mechanické přístroje ke stříkání, rozstříkování nebo rozprašování tekutin pro zemědělství a zahradnictví
(1-19)	29. 32. 65	Jen: stroje a přístroje zemědělské, zahradnické, lesnické, drůbeží nebo včelařské jinde neuvedené,
(1-20)	29. 41.	Ruční mechanizované nářadí a nástroje
(1-21)	30. 0	Kancelářské stroje a počítače
(1-23)	32. 20. 12	Televizní kamery
(1-24)	32. 20. 20	Elektrické přístroje pro telefonii nebo telegrafii po vedení včetně faxů
(1-26)	32. 30. 44	Přijímací přístroje pro radiotelefonii nebo radiotelegrafii jinde neuvedené
(1-27)	33. 2	Měřicí, kontrolní, zkušební, navigační a jiné přístroje a zařízení kromě: přesných vah, kreslicích a rýsovacích přístrojů a nástrojů pro měření délky v SKP 33.20.3 v položce (2-53)
(1-32)	35. 20. 33	Jen: vozíky kolejové důlní a malodrážní
(1-33)	35. 42	Jízdní kola
(1-34)	36. 63. 2	Psací a kancelářské potřeby

ODPISOVÁ SKUPINA 2

Položka [1]	SKP [2] CC [3]	CZ-	Název [4]
(2-1)	01. 22. 13		Jen: koně (užitkoví, plemenní, chovní)
(2-2)	17. 40. 2		Ostatní konfekční textilní výrobky zejména: lodní plachty, stany, padáky
(2-3)	17. 51. 1		Koberce a ostatní textilní podlahové krytiny (nespojené se stavebním dílem)
(2-8)	22. 11		Knihy, (slovníky, atlasy, glóbusy a podobně)
(2-12)	28. 62. 50		Jen: nástroje na strojní tváření za tepla
(2-14)	28. 71		Ocelové sudy a podobné nádoby (s objemem 300 litrů a menším) zejména: cisterny, sudy, bubny, kádě
(2-16)	28. 73. 1		Drátěné výrobky zejména: lana a pásy
(2-18)	29. 12. 2		Čerpadla a zdviže na kapaliny
(2-19)	29. 22. 14		Jen: jeřáby stavební (konstruované pro stavebnictví)
(2-20)	29. 22. 17		Jen: transportní zařízení pro přepravu kusových materiálů
(2-27)	29. 24. 33		Prodejní automaty
(2-29)	29. 24. 6		Myčky nádobí průmyslového charakteru
(2-30)	29. 31		Zemědělství a lesnické traktory
(2-40)	29. 56		Ostatní účelové stroje (kromě strojů pro domácnost)
(2-46)	31. 4		Akumulátory, primární články a baterie
(2-47)	31. 50		Elektrické zdroje světla a svítidla
(2-51)	32. 30		Rozhlasové a televizní přijímače, přístroje pro záznam a reprodukci zvuku nebo obrazu a podobná rádiová zařízení a příslušenství (včetně antén a parabolických antén všech druhů)
(2-52)	33. 10		Zdravotnické přístroje a zařízení, chirurgické a ortopedické prostředky kromě: dýchacích přístrojů, plynových masek v SKP 33.10.16 v položce (1-37)
(2-56)	34. 10. 3		Motorová vozidla pro přepravu deseti a více osob
(2-57)	34. 10. 4		Motorová vozidla pro nákladní dopravu
(2-59)	34. 10. 52		Jeřábové automobily
(2-60)	34. 10. 54		Motorová vozidla pro speciální použití, jinde neuvedená
(2-61)	34. 20. 2		Přívěsy, návěsy, kontejnery
(2-62)	34. 30. 20		Ostatní příslušenství pro motorová vozidla
(2-63)	35. 12		Rekreační a sportovní čluny
(2-64)	35. 30		Letadla a kosmické lodě (balóny, vzducholodě, družice)
(2-65)	35. 41		Motocykly (mopedy, kola s pomocným motorkem)
(2-66)	35. 43		Invalidní vozíky
(2-67)	35. 50. 1		Jiné dopravní prostředky a zařízení (zejména vozidla bez motoru jinde neuvedená)
(2-68)	36. 1		Nábytek
(2-69)	36. 3		Hudební nástroje
(2-70)	36. 4		Sportovní potřeby
(2-71)	36. 50. 4		Výrobky pro lunaparky, pro stolní nebo společenské hry
(2-74)	29. 22. 15		Vidlicové vozíky, jiné vozíky vybavené zdvihacím a manipulačním zařízením a malé tahače
(2-81)	34.10.2		Dvoustopá motorová vozidla osobní

ODPISOVÁ SKUPINA 3

Položka [1]	SKP [2] CC [3]	CZ-	Název [4]
(3-1)	26. 61. 2		Prefabrikované a stavební části a celky z betonu a železobetnu
(3-2)	28. 11. 10		Kovové prefabrikované stavebnicové části a celky
(3-3)	28. 11. 21		Kovové konstrukce nosné pro mosty a části mostů
(3-4)	28. 11. 22		Ocelové konstrukce stožáru, sloupů a piliřů
(3-5)	28. 11. 23		Ostatní ocelové nebo hliníkové konstrukce kromě: konstrukce pro lešení a bednění v položce (2-75)
(3-6)	28. 21		Kovové nádrže, zásobníky a kontejnery (s objemem nad 300 litrů)
(3-7)	28. 30		Parní kotle a pomocná zařízení, kondenzátory, jaderné reaktory
(3-8)	28. 75. 21		Trezory a pancéřové skříně
(3-9)	28. 75. 22		Kartotékové kovové skříně a podobné výrobky kovové
(3-10)	28. 75. 24		Dekorační sochy, sošky a podobné předměty kovové
(3-14)	29. 11. 13		Vznětové pístové motory
(3-15)	29. 11. 2		Turbíny
(3-16)	29. 12. 1		Hydraulické a pneumatické pohony a motory
(3-17)	29. 12. 3		Vzduchová čerpadla, vývěvy, kompresory a ventilátory kromě: laboratorních zařízení pro vývin vakua (mechanické, difuzní, ultravakuové, soupravy laboratorní vakuové čerpací) v SKP 29.12.31 v položce (2-76)
(3-18)	29. 21. 1		Pece a hořáky kromě: laboratorních pecí a pícek, autokláv a fermentorů laboratorních v SKP 29.21.12 a 29.21.13 v položce (2-77)
(3-19)	29. 22. 11		Kladky, kladkostroje a podobná zdvihací zařízení
(3-20)	29. 22. 12		Navíjecí zařízení, rumpály a bubnová zdvihadla včetně speciálně vyrobených pro práci pod zemí
(3-21)	29. 22. 13		Zvedáky a zdvihací zařízení ke zvedání vozidel
(3-22)	29. 22. 14		Jeřáby, mobilní zdvihací rámy, zdvižené obkročené vozíky, portálové nízkozdvižné vozíky a jeřábové vozíky kromě: stavebních jeřábů v položce (2-19)
(3-24)	29. 22. 16		Výtahy, skipové výtahy, eskalátory a pohyblivé chodníky
(3-25)	29. 22. 17		Pneumatické a ostatní elevátory, dopravníky pro nepřetržitě přemísťování zboží a materiálu kromě: transportních zařízení pro přepravu kusových materiálů v položce (2-20)
(3-26)	29. 22. 18		Ostatní zvedací, manipulační, nakládací nebo vykládací zařízení kromě: transportních zařízení pro přepravu kusových materiálů v položce (2-21)
(3-27)	29. 23. 11		Výměníky tepla a zkapalňovače plynů kromě: laboratorních přístrojů pro destilaci, odpařování a zkapalňování plynů, sušiček a termostatů laboratorních v položce (2-78)
(3-28)	29. 23. 12		Klimatizační zařízení
(3-29)	29. 23. 14		Stroje a zařízení pro filtrování a čištění plynů jinde neuvedené
(3-30)	29. 23. 2		Ventilátory kromě stolních

(3-31)	29. 24. 1	Plynové generátory, destilační, filtrační nebo rektifikační přístroje kromě: - výrobních a provozních filtračních zařízení a zařízení pro úpravu vod o kapacitě do 2000 ekvivalentních obyvatel v položce (2-23) - laboratorních destilačních a rektifikačních přístrojů v SKP 29.24.11 v položce (2-79)
(3-32)	29. 51	Stroje pro metalurgii
(3-33)	29. 52. 2	Jen: rypadla kolesová a zakladače
(3-34)	29. 55	Stroje a přístroje pro výrobu a konečnou úpravu papíru, kartónu a lepenky
(3-35)	31. 10	Elektromotory, generátory a transformátory kromě: generátorových soustrojí v SKP 31.10.31 a 31.10.32 do 2,5 MW elektrického výkonu v položce (2-44) a (2-45)
(3-37)	32. 10. 1	Elektrické kondenzátory
(3-38)	35. 11	Lodě
(3-39)	35. 20	Lokomotivy a kolejový vozový park kromě: vozíků kolejových důlních a malodrážních v SKP 35.20.33 v položce (1-32)
(3-40)	-	Pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky [29]
(3-41)	127113	Skleníky (foliovníky) pro pěstování rostlin
(3-42)	28. 22. 12	Kotle pro ústřední topení, pokud nejsou nedílnou součástí stavebního díla [4]
(3-43)	242061	Konstrukce chmelnic

ODPISOVÁ SKUPINA 4

položka [1] CZ-CC[3]	Název [4]
(4-1) 1	Jen: budovy - ze dřeva a plastů - na povrchových dolech, pokud nejsou vázané na životnost dolu kromě: skleníků (foliovníků) pro pěstování rostlin v CZ-CC 127113 v položce (3-41)
(4-2) 1,2	Jen: oplocení
(4-3) 1,2	Jen: vnější osvětlení budov a staveb
(4-4) 125112	Budovy výrobní pro energetiku
(4-5) 125222	Síla samostatná
(4-6) 127122	Síla pro posklizňovou úpravu a skladování obilí
(4-7) 212121	Svršek drah železničních dálkových
(4-11) 212221	Svršek drah kolejových - metro, tramvajové dráhy
(4-13) 221	Vedení dálková trubní, telekomunikační a elektrická
(4-14) 222	Vedení místní trubní, elektrická a telekomunikační
(4-15) 230	Jen: věže, stožáry, věžové zásobníky v CZ-CC 230141, 230341, 230441 kromě: věžových zásobníků chemických podniků v CZ-CC 230341 v položce (3-44)
(4-16) 2302	Stavby elektráren (díla energetická výrobní) kromě: - podzemních staveb elektrárenských v CZ-CC 230279 v položce (5-27)
(4-17) 230351	Průmyslové komíny chemických podniků
(4-18) 230451	Průmyslové komíny pro ostatní průmysl
(4-19) 241131	Jen: koupaliště (bazény) nekryté ze dřeva

(4-21)	242062	a plastů
(4-22)	-	Konstrukce vinic Jen: byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním právním předpisem v budovách ze dřeva a plastů

ODPISOVÁ SKUPINA 5

Položka [1]	SKP [3]	Název [4]
(5-1)	1	Budovy kromě: - uvedených v odpisové skupině 4 - uvedených v odpisové skupině 6 - skleníků (foliovníků) pro pěstování rostlin v CZ-CC 127113 v položce (3-41)
(5-2)	211	Dálnice, silnice, místní a účelové komunikace kromě: signalizačního a zabezpečovacího zařízení v CZ-CC 211193 a 211293 v položce (2-80)
(5-5)	2130	Plochy letišť kromě: signalizačního a zabezpečovacího zařízení staveb v CZ-CC 213093 v položce (2-80)
(5-6)	2141	Mosty a visuté dálnice kromě: signalizačního a zabezpečovacího zařízení staveb v položce (2-80)
(5-7)	2142	Tunely, podjezdy a pochody kromě: signalizačního a zabezpečovacího zařízení staveb v CZ-CC 214293 v položce (2-80)
(5-8)	2151	Přístavy a plavební kanály kromě: signalizačního a zabezpečovacího zařízení staveb v CZ-CC 215193 v položce (2-80)
(5-12)	221232	Nádrže, jímky, objekty čistíren odpadních vod - pozemních (kromě budov)
(5-19)	222332	Nádrže, jímky
(5-21)	222479	Podzemní stavby pro energetiku
(5-27)	230279	Podzemní stavby elektráren
(5-34)	230479	Podzemní stavby pro ostatní průmysl
(5-36)	241	Stavby pro sport a rekreaci kromě: - koupališť (bazénů) nekrytých ze dřeva a plastu v CZ-CC 241131 v položce (4-19)
(5-38)	230379	Podzemní stavby chemických podniků
(5-39)		Byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním právním předpisem kromě: bytů a nebytových prostor vymezených jako jednotky zvláštním právním předpisem v budovách ze dřeva a plastů v položce (4-22) a nebytových prostor vymezených jako jednotky zvláštním právním předpisem v budovách a stavbách uvedených v odpisové skupině 6

ODPISOVÁ SKUPINA 6

Položka [1]	CZ-CC [3]	Název [4]
(6-1)	121111	Budovy hotelů a podobných ubytovacích zařízení
(6-2)	122	Budovy administrativní
(6-3)	123011	Budovy obchodních domů
(6-4)	123079	Podzemní obchodní střediska
(6-5)	1261	Budovy pro společenské a kulturní účely

(6-6)	1262	Muzea a knihovny
(6-7)	1272	Budovy pro bohoslužby a náboženské aktivity
(6-8)	1273	Historické nebo kulturní památky

Vysvětlivky:

[1]

Položka = kód odpisové skupiny (1 až 6) a pořadové číslo.

[2]

SKP = kód "Standardní klasifikace produkce zavedené Českým statistickým úřadem (sdělení Českého statistického úřadu ze dne 5. 12. 2002 o zavedení 2. vydání Standardní klasifikace produkce) pro konkrétní obsahové vymezení náplně položky odpisové skupiny. Je-li dále uvedený "Název" s ohledem na stručnost textace definován jinak, je rozhodující stanovená položka SKP (oddíl, pododdíl, skupina, podskupina a třída SKP), pokud v textu není výslovně stanoveno dílčí vymezení v rámci položky SKP.

[3]

CZ-CC = Klasifikace stavebních děl CZ-CC zavedená Českým statistickým úřadem s účinností od 1. ledna 2004.

[4]

Název = Stručné označení majetku upřesněné pro účely hmotného majetku (např. vypuštění slov "díly", "instalace", "opravy a údržba"), s převážným použitím textace klasifikace SKP a CZ-CC.

Zdroj: Ministerstvo financí ČR, (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů)

<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846C->

[AF92B7C8/cds/xsl/legislativa_metodika_3167.html?year=0](http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846C-AF92B7C8/cds/xsl/legislativa_metodika_3167.html?year=0) (data k 21. 10. 2011).

Příloha 2 Doba odpisování majetku

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

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Příloha 3 Sazby pro rovnoměrné odpisování

§ 31

(1) Při rovnoměrném odpisování hmotného majetku jsou odpisovým skupinám přiřazeny tyto maximální roční odpisové sazby:

a)

Roční odpisová sazba pro hmotný majetek neodpisovaný podle písmen b) až d)

Odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2,

b)

Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %

Odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	40	30	33,3
2	31	17,25	20
3	24,4	8,4	10,

c)

Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %

Odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	35	32,5	33,3
2	26	18,5	20
3	19	9	10,

d)

Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %

Odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10.

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Příloha 4 Sazby pro zrychlené odpisování

§ 32

(1) Při zrychleném odpisování hmotného majetku jsou odpisovým skupinám přiřazeny tyto koeficienty pro zrychlené odpisování:

Odpisová skupina	Koeficient pro zrychlené odpisování		
	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou zůstatkovou cenu
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: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Příloha 5 Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob poplatníka č. 2 (vzorové vyplnění při uplatnění zrychleného odpisování)

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Finančnímu úřadu v, ve, pro
Finanční úřad pro Prahu 10

01 Daňové identifikační číslo
 CZ 7512030101

02 Rodné číslo

otisk podacího razítka finančního úřadu

03 DAP ¹⁾
 řádně dodatečné opravné

Důvody pro podání dodatečného DAP zjištěny dne

04 Kód rozlišení typu DAP ²⁾

Datum

05 DAP zpracoval a předkládá daňový poradce na základě plné moci k zastupování, která byla podána správci daně před uplynutím neprodloužené lhůty ¹⁾
 ano ne

05a Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem ¹⁾
 ano ne

PŘIZNÁNÍ k dani z příjmů fyzických osob

podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“)
 za zdaňovací období (kalendářní rok) od do
 dále jen „DAP“

1. ODDÍL - Údaje o poplatníkovi

06 Příjmení Poplatník č. 2	07 Rodné příjmení	08 Jméno (-a) x
09 Titul	10 Státní příslušnost česká	11 Číslo pasu

Adresa místa pobytu v den podání DAP

12 Obec Praha 10	13 Ulice / část obce /	14 Číslo popisné / orientační 1 /
15 PSČ 11000	16 Telefon / mobilní telefon	17 Fax / e-mail /
		18 Stát CZ

Adresa místa pobytu k poslednímu dni kalendářního roku, za který se daň vyměřuje
 Řádky 19 až 22 vyplňte pouze v případě, že adresa k poslednímu dni kalendářního roku, za který se DAP podává, je rozdílná od adresy v den podání DAP.

19 Obec	20 Ulice / část obce /	21 Číslo popisné / orientační /	22 PSČ
---------	---------------------------	------------------------------------	--------

Adresa místa pobytu na území České republiky, kde se poplatník obvykle ve zdaňovacím období zdržoval
 Řádky 23 až 28 vyplňte pouze v případě, že nemáte bydliště (trvalý pobyt) na území České republiky.

23 Obec	24 Ulice / část obce /	25 Číslo popisné / orientační /	
26 PSČ	27 Telefon / mobilní telefon	28 Fax / e-mail /	

29 Kód státu - vyplní jen daňový nerezident 29a Vyše celosvětových příjmů Kč

30 Spojení se zahraničními osobami ¹⁾ ano ne

2. ODDÍL - Dílčí základ daně, základ daně, ztráta

1. Výpočet dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků (§ 6 zákona)

	poplatník	finanční úřad
31 Úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů	0	
32 Úhrn povinného pojistného podle § 6 odst. 13 zákona	0	
33 Daň zaplacená v zahraničí podle § 6 odst. 14 zákona		
34 Dílčí základ daně podle § 6 zákona (ř. 31 + ř. 32 – ř. 33)	0	
35 Úhrn příjmů plynoucí ze zahraničí zvýšený o pojistné podle § 6 odst. 13 zákona		

2. Dílčí základy daně z příjmů fyzických osob podle § 6, § 7, § 8, § 9 a § 10 zákona, základ daně a ztráta

36 Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona (ř. 34)	0	
36a Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona po vyloučení (ř. 36 - úhrn vyloučených příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 6 zákona nebo ř. 36)	0	
37 Dílčí základ daně nebo ztráta z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 zákona (ř. 113 přílohy č. 1 DAP)	361 469	
38 Dílčí základ daně z kapitálového majetku podle § 8 zákona	11	
39 Dílčí základ daně nebo ztráta z pronájmu podle § 9 zákona (ř. 206 přílohy č. 2 DAP)	-112 857	
40 Dílčí základ daně z ostatních příjmů podle § 10 zákona (ř. 209 přílohy č. 2 DAP)	0	
41 Úhrn řádků (ř. 37 + ř. 38 + ř. 39 + ř. 40)	248 623	
41a Úhrn dílčích základů daně podle § 7 až § 10 zákona po vyloučení (ř. 41 - úhrn vyloučených příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 7 až § 10 zákona nebo ř. 41)	248 623	
42 Základ daně (36a + kladná hodnota z ř. 41a)	248 623	
43 (neobsazeno)		
44 Uplatňovaná výše ztráty - vzniklé a vyměřené za předcházející zdaňovací období maximálně do výše ř. 41a		
45 Základ daně po odečtení ztráty (ř. 42 – ř. 44)	248 623	

3. ODDÍL - Nezdaniitelné části základu daně, odčitatelné položky a daň celkem

Čísťka podle § 15	Počet měsíců	Počet měsíců
46 Odst. 1 zákona (hodnota darů/darů)		
47 Odst.3 a 4 zákona (odečet úroků)		
48 Odst. 5 zákona (penzijní příspěvky)		
49 Odst. 6 zákona (životní pojištění)		
50 Odst. 7 zákona (odborové příspěvky)		
51 Odst. 8 zákona (úhrada za další vzdělávání)		
52 § 34 odst. 4 zákona (výzkum a vývoj)		
53 Další částky		

54 Úhrn nezdaniitelných částí základu daně a položek odčitatelných od základu daně (ř. 46 + ř. 47 + ř. 48 + ř. 49 + ř. 50 + ř. 51 + ř. 52 + ř.53)	0	
55 Základ daně snížený o nezdaniitelné části základu daně a položky odčitatelné od základu daně (ř. 45 – ř. 54)	248 623	
56 Základ daně zaokrouhlený na celé sta Kč dolů	248 600	
57 Daň podle § 16 zákona	37 290	

4. ODDÍL - Daň celkem, ztráta

58 Daň podle § 16 zákona (ř. 57) nebo částka z ř. 330 přílohy č. 3 DAP	37 290	
59 (neobsazeno)		
60 Daň celkem zaokrouhlená na celé Kč nahoru (ř. 58)	37 290	
61 Daňová ztráta - zaokrouhlená na celé Kč nahoru bez znaménka minus	0	

5. ODDÍL - Uplatnění slev na daň a daňového zvýhodnění

62 Slevy celkem podle § 35 odst. 1 zákona		
63 Sleva podle § 35 odst. 6 až 8, § 35a nebo § 35b zákona		

Tab. 1 ÚDAJE O MANŽELCE (MANŽELOVI)

Příjmení	Jméno	Titul	Rodné číslo
Částka podle § 35ba odst. 1		Počet měsíců	Počet měsíců
64	písm. a) zákona (na poplatníka)	23 640	
65a)	písm. b) zákona (na manželku / manžela)	0	
65b)	písm. b) zákona (na manželku / manžela, která/ktý je držitelem ZTP/P)	0	
66	písm. c) zákona (na poživatele část invalidního důchodu pro invaliditu prvního nebo druhého stupně)	0	
67	písm. d) zákona (na poživatele plného invalidního důchodu pro invaliditu třetího stupně)	0	
68	písm. e) zákona (na držitele příkazu ZTP/P)	0	
69	písm. f) zákona (studium)	0	
70	Úhm slev na dani podle § 35, § 35a, § 35b a § 35ba zákona (ř. 62 + ř. 63 + ř. 64 + ř. 65a + ř. 65b + ř. 66 + ř. 67 + ř. 68 + ř. 69)	23 640	
71	Dañ po uplatnění slev podle § 35, § 35a, § 35b a § 35ba zákona (ř. 60 – ř. 70)	13 650	

Tab. 2 ÚDAJE O DĚTECH ŽIJÍCÍCH V DOMÁCNOSTI

Příjmení / jméno	Rodné číslo	Počet měsíců	Počet měsíců se ZTP/P
1	2	3	4
1 Dítě popl. č. 2 / x	006101052	12	
Celkem		12	0

72	Daňové zvýhodnění na vyživované dítě	11 604	
73	Sleva na dani (částka z ř. 72, uplatněná maximálně do výše daně na ř. 71)	11 604	
74	Dañ po uplatnění slevy podle § 35c zákona (ř. 71 – ř. 73)	2 046	
75	Daňový bonus (ř. 72 – ř. 73)	0	
76	Úhm vyplacených měsíčních daňových bonusů podle § 35d zákona (včetně případného doplatku na daňovém bonusu)		
77	Rozdíl na daňovém bonusu (ř. 75 – ř. 76)	0	

6. ODDÍL - Dodatečné DAP

78	Poslední známá daň	0	
79	Zjištěná daňová povinnost podle § 141 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (ř. 74)	0	
80	Rozdíl částků (ř. 79 – ř. 78): zvýšení (+) částka daně se zvyšuje, snížení (-) částka daně se snižuje	0	
81	Poslední známá daň - daňová ztráta podle § 5 zákona	0	
82	Zjištěná ztráta podle § 141 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (ř. 81)	0	
83	Rozdíl částků (ř. 82 – ř. 81): zvýšení (+) daňová ztráta se zvyšuje, snížení (-) daňová ztráta se snižuje	0	

7. ODDÍL - Placení daně

84	Úhm sražených záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků (po slevách na dani)		
85	Na zbývajících zálohách zapláceno poplatníkem celkem		
86	Zaplácená daň stanovená paušální částkou podle § 7a zákona		
87	Sražená daň podle § 36 odst. 6 zákona (státní dluhopisy)		
87a	Sražená daň podle § 36 odst. 7 zákona	0	
88	Zajištěná daň plátcem podle § 38e zákona		
89	Sražená daň podle § 38f odst. 12 zákona		
90	Zaplácená daňová povinnost (záloha) podle § 38gb odst. 4 zákona		
91	Zbývá doplatit (ř. 74 – ř. 77 – ř. 84 – ř. 85 – ř. 86 – ř. 87 – ř. 87a – ř. 88 – ř. 89 – ř. 90): (+) zbývá doplatit, (-) zapláceno více	2 046	

PŘÍLOHY DAP:

Ve sloupci uveďte počet listů příloh.

Název přílohy	
Příloha č. 1 - „Výpočet dílčího základu daně z příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§7 zákona)“	2
Příloha č. 2 - „Výpočet dílčího základu daně z příjmů z pronájmu (§ 9 zákona) a z ostatních příjmů (§ 10 zákona)“	1
Příloha č. 3 - „Výpočet daně z příjmů ze zahraničí (§ 38f zákona) a daně po slevě“ včetně Samostatných listů 1. oddílu	
Účetní závěrka poplatníka, který vede účetnictví	
Seznam pro poplatníky uplatňující nárok na vyloučení dvojího zdanění podle § 38f odst. 10 zákona	
„Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti a z funkčních požitků a o sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění“ za příslušné zdaňovací období od všech zaměstnavatelů (např. podle § 38j odst. 3 zákona)	
Doklad o poskytnutém daru	
Potvrzení o poskytnutém úvěru na bytové potřeby a o výši úroků z tohoto úvěru	
Potvrzení o zaplacených částkách na penzijní připojištění	
Potvrzení o zaplacených částkách na soukromé životní pojištění	
Potvrzení o zaplacené úhradě na další vzdělávání.	
Důvody pro podání dodatečného DAP	
Další přílohy výše neuvedené	1
Počet listů příloh celkem	4

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO PŘÍZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ A STRVUJI JE SVÝM PODPÍSEM

Údaje o zástupci:	Kód zástupce:	Typ zástupce:
Jméno(-a)	Příjmení	Název právnické osoby
Datum narození	Evidenční číslo osvědčení daňového poradce	IČ právnické osoby
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt § zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)		
Jméno(-a)	Příjmení	Vztah k právnické osobě

Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu		vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu
Datum	Otisk razítka	

¹⁾ Označen příznakem odpovídající variantu
²⁾ Údaj vyplněn, pouze má-li kód rozlišení typu DAP v případech uvedených v § 38gb zákona a dále v případech uvedených v § 239 a § 344 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ve znění pozdějších předpisů

Otisk podacího razítka či nanešního úřadu

ŽÁDOST O VRÁCENÍ PŘEPLATKU NA DANI Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB

Podle ust. § 154 a 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, žádám o vrácení přeplatku na daní z příjmů fyzických osob

Přeplatek zašlete na adresu Přeplatek vraťte na účet Přeplatek vraťte na účet v zahraničí

Předčíslo: Číslo účtu: Kód banky: Specifický symbol:

Vedený u:
 V dne Podpis poplatníka (zástupce)

PŘÍLOHA č. 1

Rodné číslo:

Je součástí tiskopisu PŘÍKAZNÍKŮ k dani z příjmů fyzických osob za zdaovací období 2010 - 25 5405 MFin 5405 vzor č. 17 (dále jen "DAP")

Číselné hodnoty počítané v průběhu výpočtu daňové povinnosti jsou ukazatelé ve smyslu ustanovení § 146 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů a jejich zaokrouhlení se provádí s přesností na dvě desetinná místa. Postupné zaokrouhlení ve dvou nebo více stupních je nepřipustné.

Výpočet základu daně z příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§7 zákona)

1. Výpočet základu daně z příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§7 zákona)

Příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky a příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí

Vedu daňovou evidenci ¹⁾	<input checked="" type="checkbox"/>	Vedu účetnictví ¹⁾	<input type="checkbox"/>	Uplatňuji výdaje procentem z příjmu ¹⁾	<input type="checkbox"/>
-------------------------------------	-------------------------------------	-------------------------------	--------------------------	---	--------------------------

	poplatník	finanční úřad
101 Příjmy podle § 7 zákona	2 857 513	
102 Výdaje související s příjmy podle § 7 zákona	2 548 358	
103 (neobsazeno)		
104 Rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 101 – ř. 102) nebo výsledek hospodaření (zisk, ztráta)	309 155	
105 Úhrn částek podle § 5, § 23 a ostatní úpravy podle zákona zvyšující – uveďte úhrn částek zvyšujících výsledek hospodaření nebo rozdíli mezi příjmy a výdaji. Podkladem jsou částky uvedené v odd. E na str. (2)	52 325	
106 Úhrn částek podle § 5, § 23 a ostatní úpravy podle zákona snižující – uveďte úhrn částek snižujících výsledek hospodaření nebo rozdíli mezi příjmy a výdaji. Podkladem jsou částky uvedené v odd. E na str. (2)	11	
107 Část příjmů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (zisk), kterou rozdělujete na spolupracující osobu (osoby) podle § 13 zákona	0	
108 Část výdajů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (ztráta), kterou rozdělujete na spolupracující osobu (osoby) podle § 13 zákona	0	
109 Část příjmů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (zisk), která připadá na Vás jako na spolupracující osobu podle § 13 zákona	0	
110 Část výdajů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (ztráta), která připadá na Vás jako na spolupracující osobu podle § 13 zákona	0	
111 (neobsazeno)		
112 Váš podíl jako společníka ve veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti. Vykáže-li společnost ztrátu, označte svůj podíl znaménkem minus (-)		
113 DÍK základ daně (ztráta) z příjmů podle § 7 zákona (ř. 104 + ř. 105 – ř. 106 – ř. 107 + ř. 108 + ř. 109 – ř. 110 + ř. 112)	361 469	

2. Doplnující údaje (§7 zákona)

A. Údaje o obrátech a odpisech

Roční úhrn čistého obrátu

Uplatněné odpisy celkem

Z toho odpisy nemovitostí

B. Druh činnosti ²⁾

Název hlavní (převažující) činnosti	Sazba výdajů % z příjmů	Příjmy	Výdaje	CZ - NACE
MALOBCHOD S OSTATNÍM ZBOŽÍM VE SPECIALIZOVANÝCH PRODEJNÁCH	0	2 857 513	0	
Název dalších činností				
	0		0	
Celkem		2 857 513	0	

25 5405/P1 MFin 5405/P1 - vzor č. 6

C. Údaje o podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti

Datum zahájení činnosti Datum přerušení činnosti Datum ukončení činnosti Datum obnovení činnosti Počet měsíců činnosti

8.6.2003				12
----------	--	--	--	----

D. Tabulka pro poplatníky, kteří vedou daňovou evidenci podle §7b zákona

Vypíšte pouze v případě, vedete-li daňovou evidenci podle §7b zákona. Údaje, prosím, vyplňte v celých Kč.

	Na začátku zdaňovacího období	Na konci zdaňovacího období
1. Hmotný majetek		
2. Peněžní prostředky v hotovosti*)		
3. Peněžní prostředky na bankovních účtech*)		
4. Zásoby	859 002	906 045
5. Pohledávky včetně poskytnutých úvěrů a půjček	21 560	26 300
6. Ostatní majetek*)		
7. Závazky včetně přijatých úvěrů a půjček	15 875	29 630
8. Rezervy		

9. Mzdy	90 665
---------	--------

*) označené údaje jsou nepovinné

E. Úpravy podle §5, §23 zákona ²⁾

Č.ř.	Popis úpravy podle § 5, § 23 zákona zvyšující výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji	poplatník uvede v celých Kč
1	SP a ZP FO	52 325

Č.ř.	Popis úpravy podle § 5, § 23 zákona snižující výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji	poplatník uvede v celých Kč
1	úroky z podnikatelského účtu	11

F. Údaje o účastnících sdružení ²⁾

Jste-li účastník sdružení, který není právnickou osobou, vyplňte údaje o ostatních členech sdružení

Č.ř.	Jméno	Příjmení	DIČ	Podíl na příjmech v %	Podíl na výdajích v %
1			CZ		

G. Údaje o spolupracující osobě ²⁾

Do tohoto pole vyplňte DIČ spolupracující osoby, která na Vás rozdělila příjmy a výdaje.

Jste-li osoba, která rozděljuje příjmy a výdaje podle §13 zákona, uveďte údaje o spolupracující osobě

Č.ř.	Jméno	Příjmení	DIČ (RČ)	Podíl na příjmech a výdajích v %
1			CZ	

H. Údaje o osobě, která rozděljuje příjmy a výdaje

Jste-li spolupracující osoba podle §13 zákona, uveďte údaje o osobě, která na Vás rozdělila příjmy a výdaje

Č.ř.	Jméno	Příjmení	DIČ	Podíl na příjmech a výdajích v %
1			CZ	

I. Údaje o veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti ²⁾

Daňové identifikační číslo veřejné obchodní společnosti, kde jste společníkem, nebo komanditní společnosti, kde jste komplementářem, a výše Vašeho podílu v procentech

	DIČ	%
	CZ	

¹⁾ Z předložených možností v rámci vyberte odpovídající variantu a označte příznakem²⁾ Údaje, pro které nedostatečně vyhrazené místo, uveďte na volný list a přiložte k taxoplatu

PŘÍLOHA č. 2

Rodné číslo:

Je součástí tiskopisu PŘÍZNÁNÍ k dani z příjmů fyzických osob
za zdaňovací období 2010 – 25 5405 MFin 5405 vzor č. 17 (dále jen „DAP“)

Číselky uvedte v celých Kč. Číselné hodnoty počítané v průběhu výpočtu daňové povinnosti jsou ukazatelé ve smyslu ustanovení § 146 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů a jejich zaokrouhlení se provádí s přesností na dvě desetinná místa. Postupné zaokrouhlení ve dvou nebo více stupních je nepřipustné.

Výpočet dílčích základů daně z příjmů z pronájmu (§ 9 zákona) a z ostatních příjmů (§ 10 zákona)

1. Výpočet dílčího základu daně z příjmů z pronájmu (§ 9 zákona)

Příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky a příjmy ze zdrojů v zahraničí

Uplatňuji výdaje procentem z příjmů (30%) ¹⁾	Dosáhl jsem příjmů ze společného jmění manželů ²⁾	<input checked="" type="checkbox"/>
---	--	-------------------------------------

	poplatník	finanční úřad
201 Příjmy podle § 9 zákona	120 000	
202 Výdaje podle § 9 zákona	232 857	
203 Rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 201 – ř. 202) nebo výsledek hospodaření před zdaněním (zisk, ztráta)	-112 857	
204 Úhrn částek podle § 5, § 23 a ostatní úpravy podle zákona zvyšující rozdíl mezi příjmy a výdaji nebo výsledek hospodaření před zdaněním (zisk, ztráta)		
205 Úhrn částek podle § 5, § 23 a ostatní úpravy podle zákona snižující rozdíl mezi příjmy a výdaji nebo výsledek hospodaření před zdaněním (zisk, ztráta)		
206 Dílčí základ daně, daňová ztráta z pronájmu podle § 9 zákona (ř. 203 + ř. 204 – ř. 205)	-112 857	
Rezervy na začátku zdaňovacího období		Rezervy na konci zdaňovacího období

2. Výpočet dílčího základu daně z ostatních příjmů (§ 10 zákona)

Příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky a příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí

Druh příjmů podle § 10 odst. 1 zákona	Příjmy	Výdaje	Rozdíl (sloupec 2 – sloupec 3)	Kód 2)
1	2	3	4	5
1			0	
Úhrn kladných rozdílů jednotlivých druhů příjmů	0	0	0	

	poplatník	finanční úřad
207 Příjmy podle § 10 zákona	0	
208 Výdaje podle § 10 zákona (maximálně do výše příjmů)	0	
209 Dílčí základ daně připadající na ostatní příjmy podle § 10 zákona (ř. 207 – ř. 208)	0	

¹⁾ Označte příslušnou odpovídající variantu

²⁾ Pokud jste uplatnil výdaje procentem z příjmů (týká se pouze zaměstnání a výnosů z České výroby), uveďte ve sloupci 5 (kód) písmeno „p“. Pokud příjmy plynou z majetku, který je ve společném jmění manželů, uveďte ve sloupci 5 (kód) písmeno „s“. Pokud příjmy plynou ze zdrojů v zahraničí, uveďte ve sloupci 5 (kód) písmeno „z“.

Příloha 6 Prohlášení manželky poplatníka č. 2 (Příloha k daňovému přiznání)

ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ

Já manželka poplatníka č. 2, níže podepsaná r. č. 000000/0000, trvale bytem xxx, Praha 10, manželka poplatníka č. 2 r. č. 000000/0000, trvale bytem tamtéž, prohlašuji, že jsem v roce 2010 neuplatnila slevu na dani podle § 35c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů na své dítě žijící se mnou a s poplatníkem ve společné domácnosti.

Jméno a příjmení dítěte	Rodné číslo
Jméno dítěte	000000/0000

Vdne

.....

podpis manžela/manželky

Zdroj: BLAŽKOVÁ, E. *Daňové přiznání FO a odpisy jako významná položka daňových nákladů ovlivňujících daňový základ*. Praha: 2011.