



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ
FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ
INSTITUTE OF FINANCES

DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB A ANALÝZA DAŇOVÝCH A NEDAŇOVÝCH NÁKLADŮ

CORPORATE INCOME TAX AND ANALYSIS OF TAX AND NON-TAX EXPENSES

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE
BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

Michaela Ševčíková

VEDOUCÍ PRÁCE
SUPERVISOR

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

BRNO 2017

Zadání bakalářské práce

Ústav:	Ústav financí
Studentka:	Michaela Ševčíková
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Účetnictví a daně
Vedoucí práce:	doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.
Akademický rok:	2016/17

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává bakalářskou práci s názvem:

Daň z příjmů právnických osob a analýza daňových a nedaňových nákladů

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Cíle práce, metody a postupy zpracování

Teoretická východiska práce: vymezení základních pojmů, východisek zdaňování právnických osob a vybraných kategorií nákladů a pravidel jejich daňové uznatelnosti

Analýza současného stavu a identifikace potenciálních prostředků daňové optimalizace ve vztahu k vybraným kategoriím nákladů

Návrhy prostředků daňové optimalizace a jejich zhodnocení

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem bakalářské práce je popsat a zhodnotit současný stav v podnikatelském subjektu ve vztahu k vybraným kategoriím nákladů a navrhnout kroky a opatření vedoucí k daňové optimalizaci.

Základní literární prameny:

HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK. Daňové a nedaňové náklady. Praha: ESAP, 2015. ISBN 978-80905899-1-9.

KLIMEŠOVÁ, Ludmila. Daňová optimalizace. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014. ISBN 978-8-87974-06-3.

PELC, Vladimír a Petr PELECH. Daně z příjmů s komentářem 2016. 16. aktualizované vyd. Olomouc: ANAG, 2016. ISBN 978-80-7554-011-9.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2016. 13. aktualizované vyd. Praha: 1. VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2016/17

V Brně dne 28.2.2017

L. S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.
ředitel

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

abstrakt

Bakalářská práce se zaměřuje na optimalizaci daňové povinnosti vybrané společnosti a také na analýzu jejich daňových nákladů. Specifikuje, které náklady a za jakých podmínek jsou daňově uznatelné podle Zákona o dani z příjmů č. 586/1992 Sb. v platném znění. Zabývá se uplatněním teoretických poznatků v podniku. Obsahuje návrhy na vhodnou daňovou optimalizaci.

abstract

The bachelor's thesis focuses on optimizing the taxes in selected company and also on analyzing their tax costs. Specifies which costs are tax ones and in which case are they tax deductibility by the Law on income tax number 586/1992 Sb. as amended. It deals by application theoretic knowledge in enterprise. Contains suggestions to ideal tax optimizing.

Klíčová slova

účetnictví, daně, daňová soustava, náklady

Key words

accounting, taxes, tax system, costs

Bibliografická citace

ŠEVČÍKOVÁ, M. *Daň z příjmů právnických osoba a analýza daňových a nedaňových nákladů*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2017. 100 s.
Vedoucí bakalářské práce doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D..

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracoval/a jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušil/a autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 26. května 2017

podpis studenta

Poděkování

Mé poděkování patří panu doc. Ing. Mgr. Karlovi Brychtovi, Ph.D. za vedení bakalářské práce, za ochotu, cenné a odborné rady i jeho čas. V neposlední řadě bych chtěla poděkovat rodině, přátelům a známým, kteří mě při psaní této práce podporovali.

OBSAH

ÚVOD.....	12
1 CÍL A METODIKA PRÁCE.....	14
2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE.....	15
2.1 Základní pojmy.....	15
2.1.1 Daň.....	15
2.1.2 Daňový subjekt.....	16
2.1.3 Daňová soustava.....	17
2.1.4 Daňoví (ne)rezidenti.....	18
2.1.5 Výsledek hospodaření.....	18
2.1.6 Základ daně.....	19
2.2 Předmět daně z příjmů.....	20
2.3 Osvobozené příjmy.....	21
2.4 Daňové a nedaňové náklady.....	22
2.4.1 Leasing.....	24
2.4.2 Automobil.....	26

2.4.3	Zaměstnanci	28
2.4.4	Finanční náklady	29
2.4.5	Neuhrazené pohledávky	29
2.4.6	Dlouhodobý majetek	29
2.4.7	Odpisy dlouhodobého hmotného majetku	33
2.4.8	Daňové odpisy dlouhodobého nehmotného majetku	42
2.4.9	Vyřazení majetku	45
2.4.10	Nájem	46
2.5	Nedaňové náklady	46
2.6	Rezervy	49
3	ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU	50
3.1	Údaje o společnosti	50
3.2	Finanční analýza podniku	51
3.3	Vývoj hospodářského výsledku	54
3.4	Výše základu daně v podniku	56
3.5	Majetek společnosti a jeho odepisování	56
3.6	Výdaje na financování majetku úvěrem	64

3.7	Výpočet daňové povinnosti.....	65
3.8	Náklady společnosti a jejich daňová uznatelnost.....	68
4	VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ.....	73
4.1	Uplatnění daňových odpisů.....	73
4.2	Financování pořízení majetku.....	77
4.3	Vlastní zpracování výpočtu daňové povinnosti	80
4.4	Optimalizace	82
4.4.1	Rezervy	82
4.4.2	Zaměstnanci	83
4.4.3	Automobil	85
4.4.4	Shrnutí návrhů optimalizace	87
	ZÁVĚR	88
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	89
	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ	91
	SEZNAM GRAFŮ	94
	SEZNAM OBRÁZKŮ.....	95
	SEZNAM TABULEK	96

SEZNAM PŘÍLOH.....	100
--------------------	-----

ÚVOD

První zaznamenání o výběru daní pochází již z dávné historie Starověkého Egypta, roku 3000 př. n. l. Dříve nebyly daně odevzdávány v podobě peněz, jako je tomu dnes, ale měly naturální podobu, jednalo se třeba o část úrody, nebo i pracovní síly. V českých zemích vybíral daně v 10. století jako první tehdejší kníže Václav, šlo však o dobrovolné naturální platby svobodných občanů a obyvatelů královských měst. Teprve Boleslav I. Zavádí „*daň míru*“ jako povinnou daň. Výběr daní prošel rozsáhlým vývojem a mnoha změnami, s účinností od 1. 1. 1993 byla pak zavedena nová daňová soustava ČR. Po vstupu České republiky do EU musely být daňové zákony aktualizovány tak, aby odpovídaly směrnícím daným členskými zeměmi. V dnešní době slouží daně především jako příjem do státní pokladny, tudíž veřejného rozpočtu, k alokaci zdrojů zpět občanům v podobě například důchodů i jiných sociálních dávek, dotací nebo k rozdělení finančních prostředků do krajů a obcí a také slouží jako ekonomický nástroj státu.

Vlastnosti daní

Z ekonomického hlediska je daň charakterizována svými vlastnostmi, je to povinná, zákonem uložená platba, která plyne do veřejného rozpočtu. Je také nenávratná, neekvivalentní a zpravidla neúčelová (13, s. 9).

Práce vymezuje kroky zvolené k optimalizaci daně z příjmů právnických osob, která podléhá sazbě 19 %. Pro každý podnikající subjekt je žádoucí dosažení co nejvyššího zisku, ze kterého je ale následně odváděna daň. Proto mají tyto subjekty tendence vykazovat co nejnižší příjmy a uplatňovat co nejvíce výdajů. Naopak pro stát je žádoucí poctivý výběr daní, a tudíž získání příjmů pro státní rozpočet. Regulace vzájemných vztahů a nároků mezi zmíněnými dvěma subjekty je ukotvena legislativou. Proto snaha daňových subjektů snižovat svůj vykázaný zisk, který se stává základem daně, může nastat pouze v mezích daných zákonem, což je kontrolováno správcem daně. Případné nezákonné snižování základu daně je sankcionováno a výsledná daň je doměřena včetně úroků z prodlení, tudíž se daňovému subjektu daňová povinnost ještě navýší.

Nezákonné ovlivňování základu daně a výsledné daňové povinnosti se považuje za daňové úniky, to je stíháno přísnými tresty.

1 CÍL A METODIKA PRÁCE

Hlavním cílem této bakalářské práce je navrhnout kroky k optimalizaci daňové povinnosti z příjmů vybrané právnické osoby a správné uplatnění jejích skutečných i potenciálních daňově uznatelných nákladů.

Dílčí cíle práce

- Vymežit základní pojmy dané problematiky
- Rozlišit daňové a nedaňové náklady
- Stanovit základ daně
- Kalkulace daňové povinnosti

První část bakalářské práce se věnuje vymezení základních pojmů a východisek z teorie zdanění příjmů právnických osob. Je v ní tedy uvedeno, co je předmětem daně z příjmů, čeho se týká osvobození od této daně a za jakých podmínek může nastat. Dále zde jsou uvedeny odčitatelné a přičitatelné položky od základu daně, s čímž souvisí také analýza daňově uznatelných a neuznatelných nákladů. Po objasnění pojmů naváže druhá část práce, nazývána jako praktická, kde budou na základě popsané teorie použity postupy pro stanovení základu daně na konkrétním příkladu vybrané společnosti, které bude následně vypočtena daňová povinnost.

Práce vymezuje pojmy a postupy dle Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a užívá pojmů také z ostatních zákonů platných v České republice.

2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

Pro pochopení optimalizace zdanění příjmů na praktickém příkladu vybrané společnosti a analýzy jejich daňových nákladů, je nezbytné seznámit se nejdříve s teorií, související s danou problematikou. Dále je třeba vymezit postupy využívané při určování daňové povinnosti nebo stanovení pravidel pro určování daňové uznatelnosti nákladů.

2.1 Základní pojmy

Na úvod teoretického výkladu optimalizace daňové povinnosti a analýzy daňových nebo nedaňových nákladů je třeba vymezit nejdůležitější základní pojmy.

2.1.1 Daň

„Z právního hlediska je daní povinná platba do veřejného rozpočtu, která se daň jmenuje, např. daň z nemovitých věcí. Z ekonomického hlediska není důležité, zda platba má slovo daň ve svém názvu. Může se jmenovat různě, je ale charakterizována svými vlastnostmi. Daň je

- povinná
- zákonem uložená platba, která plyne do veřejného rozpočtu
- nenávratná
- neekvivalentní
- zpravidla neúčelová.“ (13, s. 9)

Podle definice v Daňovém řádu, č. 280/2009 Sb., v platném znění se daní pro účely tohoto zákona rozumí

- a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,
- b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,
- c) peněžité plnění v rámci dělené správy (1, §2/3).

Daň je povinná, zákonem vynutitelná platba, kterou odvádí fyzická osoba nebo právnická osoba do veřejného rozpočtu, ať už se jedná o rozpočet státu, kraje nebo obce (2, s. 10).

„Právnická osoba je organizovaný útvar, o kterém zákon stanoví, že má právní osobnost, nebo jehož právní osobnost zákon uzná. Právnická osoba může bez zřetele na předmět své činnosti mít práva a povinnosti, které se slučují s její právní povahou.“
(3, §20/1)

Daně jsou základním prvkem efektivního dlouhodobého fungování vlády a vytváření a přerozdělování sociálního blahobytu. Implementace legislativních předpisů však sama o sobě nenaznačuje, že budou dodrženy daňové povinnosti. Daňová nesplnění je naléhavou záležitostí v celé Evropské unii: neschopnost hlásit plné daňové závazky vede k nižším příjmům státu, a tím narušuje optimální realizaci politiky sociálního zabezpečení (10).

Pro účely daně z příjmů právnických osob má zásadní význam členění právnických osob na „podnikatelské právní osoby“ a „neziskové právnické osoby“, kam patří spolky. „Podnikatelské PO“ byly založeny za účelem podnikání. Dani z příjmů podléhají veškeré příjmy z činnosti a z nakládání s majetkem. „Neziskové právnické osoby“, neboli spolky, nebyly založeny za účelem podnikání. Dani z příjmů podléhají pouze příjmy z činností, ve kterých dosahují zisku (vedlejší hospodářská činnost, pronájem, z reklam). Pravidla pro zdanění „neziskových právnických osob“ jsou jiná než pro zdanění „právnických osob podnikatelských“ (4, s. 162).

2.1.2 Daňový subjekt

„Daňový subjekt je osoba povinná odvádět nebo platit daň. Daňové subjekty se člení na poplatníky a plátce daně. Poplatníkem se rozumí daňový subjekt, jehož příjmy nebo majetek jsou podrobeny dani. Plátcem daně se rozumí daňový subjekt, který pod vlastní

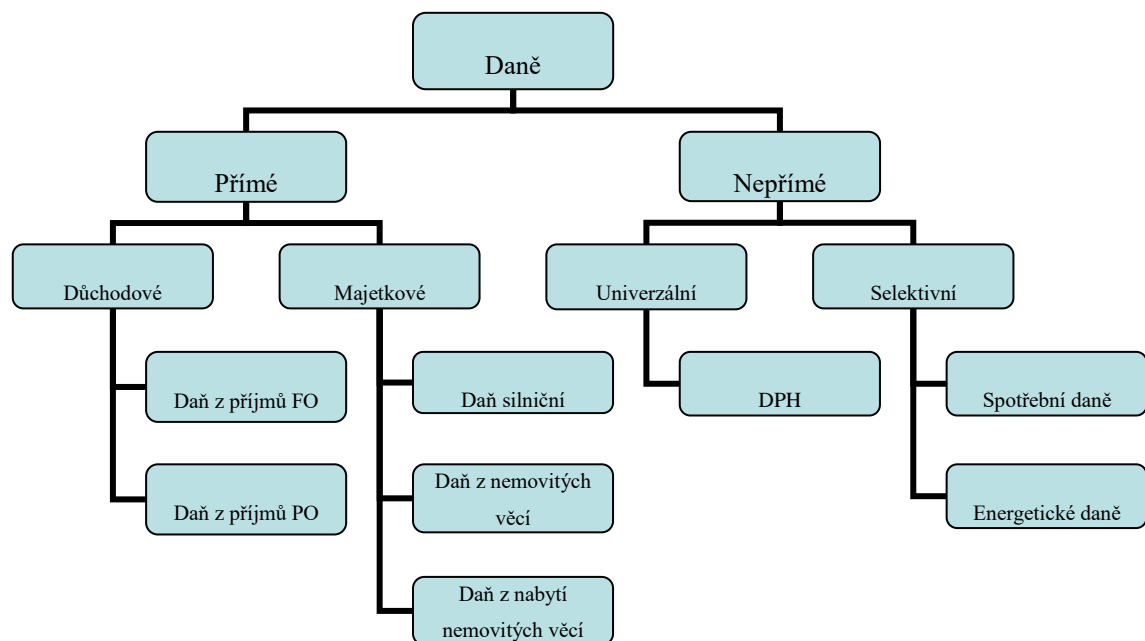
majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od jiných subjektů nebo sraženou jiným poplatníkům. Plátce a poplatník daně může a nemusí být jeden a tentýž subjekt.“ (2, s. 10)

2.1.3 Daňová soustava

V České republice existuje více daní, které tvoří systém daňové soustavy.

Daně, které patří do daňové soustavy ČR, lze rozdělit do dvou skupin a to na daně přímé a nepřímé. Přímé daně, u těch lze přesně specifikovat osobu, která bude daň platit. Jsou vyměřované zpravidla z příjmů nebo z majetku poplatníka. U nepřímých daní nelze dopředu jednoznačně určit osobu, která bude daň platit. Lze pouze určit osobu, která tuto nepřímou daň odvádí státu. Jsou zahrnuty v cenách zboží nebo služeb nakupovaných zákazníkem (2, s. 11).

Obr. 1: Daňová soustava ČR (Vlastní zpracování dle 5, s. 13)



2.1.4 Daňoví (ne)rezidenti

Rozlišují se dva typy výše zmíněných poplatníků.

„Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, nebo daňovými nerezidenty.“

(6, §17/2)

„Poplatníci jsou daňovými rezidenty ČR, pokud mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen (dále jen „sídlo“). Daňoví rezidenti České republiky mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Pokud je poplatník, který není právnickou osobou, založen nebo zřízen podle právních předpisů České republiky, má se za to, že má na území ČR sídlo.“

(6, §17/3)

„Poplatníci jsou daňovými nerezidenty, pokud nemají na území České republiky své sídlo nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy. Daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území ČR.“ (6, §17/4)

2.1.5 Výsledek hospodaření

Základ daně, ze kterého se následně počítá daň, vychází z účetního výsledku hospodaření.

„Účetní výsledek hospodaření je definován účetními předpisy (§38a Vyhlášky 500/2002 Sb.) jako rozdíl zaúčtovaných výnosů a nákladů.“ (2, s. 75)

„Metodika úprav výsledku hospodaření, případně rozdílu mezi příjmy a výdaji, vychází z § 23 odst. 3 a 4 ZDP, v němž jsou taxativně vymezeny položky, které výsledek hospodaření zvyšují a snižují, a dále položky, které se nezahrnují do ZD. Zásadním

bodem v § 23 je odst. 3 písm. a) bod 2 ZDP, který jasně deklaruje, že výsledek hospodaření či rozdíl mezi příjmy a výdaji, se upraví o částky, které nelze podle zákona o daních z příjmů zahrnout do výdajů (nákladů).“ (12)

Legislativní zkratka „příjem“ užitá v ZDP nesouvisí se stejným pojmem užívaným v zákoně o účetnictví, tam není pojem definován, obecně je však používán pro vyjádření skutečnosti, že vyúčtovaný výnos (tržba) byl uhrazen. Pro účely ZDP jsou předmětem daně vymezené příjmy, přičemž se za příjmy považuje peněžní i nepeněžní plnění dosažené i směnou podle §23/6 ZDP (9, s. 275).

Daňově uznatelným výdajem (nákladem) není jakákoli skutečnost, která byla daňovým subjektem hrazena z jeho příjmů, nýbrž pouze ta, která splní podmínky vymezené ZDP, který v ustanovení §24 stanoví obecné podmínky uznatelnosti nákladů daňového subjektu, když je pro danou věc rozhodující zejména povinnost daňového subjektu prokázat výši takto uplatněných nákladů. Pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v §24/1 ZDP a to průkaznost toho, že byl výdaj skutečně vynaložen (9, s. 425).

2.1.6 Základ daně

Základ daně z příjmů se odvozuje z účetního výsledku hospodaření před zdaněním (řádek 10 Daňového priznání k dani z příjmů právnických osob), který se potom dále upravuje podle zákona o dani z příjmů o připočitatelné a odčitatelné položky (2, s. 75).

„Základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona.“ (6, §23/1)

2.2 Předmět daně z příjmů

Předmětem daně z příjmů jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li stanoveno jinak (6, §18/1).

V §18 odstavci 2 ZDP jsou uvedeny příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů právnických osob. Jedná se například o příjmy získané nabytím akcií podle zákona upravujícího podmínky převodu majetku státu na jiné osoby. Naopak předmětem daně jsou od roku 2014 bezúplatné příjmy z dědictví, odkazu a darování (2, s. 73).

Předmětem daně z příjmů PO nejsou:

- příjmy svěřeneckého fondu z vyčlenění majetku do svěřeneckého fondu a ze zvýšení majetku svěřeneckého fondu smlouvou nebo pořízením pro případ smrti,
- majetkový prospěch vydlužitele při bezúročném zápůjčce, vypůjčitele při výpůjčce, výprosníka při výprose,
- příjmy zdravotní pojišťovny plynoucí ve stanovené formě,
- příjmy společenství vlastníků jednotek z dotací nebo příspěvků vlastníků jednotek na správu domu či pozemku a úhrad za plnění spojená s užíváním bytu/nebytových prostor (6, §18/2).

„Některé příjmy jsou sice předmětem daně, ale jsou od daně osvobozeny, to znamená, že takové příjmy nebudou zdaňovány daní z příjmů. Budou se však uvádět, na rozdíl od daně z příjmů fyzických osob, na daňovém přiznání.“ (2, s. 73)

2.3 Osvobozené příjmy

Osvobozené příjmy jsou jmenovitě uvedeny v §19 a v §19b ZDP, avšak většina z nich se týká „neziskových organizací“. U podnikatelských subjektů těchto případů osvobození příjmů příliš není. Mezi osvobozené příjmy patří například bezúplatné příjmy z dědictví a odkazu, příjmy z podílu na zisku, plynoucí od dceřiné společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU než České republiky, mateřské společnosti, která je daňovým nerezidentem v ČR a je umístěna na území ČR §19 odstavec 1 písmeno zi) ZDP (2, s. 73).

Osvobození od daně:

- členský příspěvek podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin
- výnosy kostelních sbírek a příjmy za církevní úkony,
- příjmy z nájemného družstevního bytu a z úhrady za plnění poskytované s užíváním tohoto bytu vyplývající z nájemní smlouvy, obdobně to platí u s.r.o. a pro spolek,
- příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně,
- výnos nadace, která je veřejně prospěšným poplatníkem, z majetku vloženého do nadační jistiny a příjem z jeho prodeje, pokud bude sloužit k účelu, ke kterému byla nadace zřízena,
- podílu na zisku, vyplacené dceřinou společností, která je rezidentem ČR, mateřské společnosti,
- převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti plynoucí rezidentovi ČR,

- příjmy mateřské společnosti při snížení ZK dceřiné společnosti, a to nejvýše do částky, o kterou byl zvýšen vklad společníka nebo jmenovité hodnoty akcie při zvýšení ZK z vlastních zdrojů společnosti,
- příjmy z dividend a jiných podílů na zisku, plynoucí od dceřiné společnosti rezidenta jiného členského státu EU, mateřské společnosti rezidentovi a stálé provozovně mateřské společnosti nerezidentovi, osvobození se nevztahuje na podíly na likvidačním zůstatku, vypořádací podíl a podíl na zisku vyplácené dceřinou společností v likvidaci (6, §19).

2.4 Daňové a nedaňové náklady

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (§7 odstavec 1 zákona o účetnictví). K dosažení těchto cílů napomáhají i účetní operace, které na daňový základ vliv nemají. Účtuje se o nich, stejně jako v případě daňově uznatelných nákladů, také na účtech 5. účtové třídy. To znamená, že ovlivňují účetní výsledek hospodaření, ale o jejich výši bude muset účetní jednotka při sestavování daňového přiznání upravit základ daně (2, s. 76).

Výdaje v účetnictví vyjadřují úbytek peněz v pokladně nebo na bankovním účtu, tj. provedené úhrady za nákupy pro podnikatelskou činnost (8, s. 9).

Náklady plynou ze spotřeby hospodářských prostředků (spotřeba materiálu), cizích prostředků (spotřeba elektrické energie, spotřeba služeb – opravy, hovorné) nebo práce pracovníků podniku. Rozhodující pro jejich vznik není okamžik placení, ale provedení výkonu (8, s. 9).

Pro stanovení správného daňového základu je důležité posoudit náklady v účetnictví z hlediska daňové účinnosti. Tuto problematiku řeší zákon o daních z příjmů, který v

§24 příkladně vyjmenovává výdaje (náklady), které jsou daňově uznatelné a v §25 výdaje (náklady), které nejsou daňově uznatelnými. Aby mohly být náklady uplatněny jako daňové, musí být vynaloženy pro účely podnikání. Při daňové kontrole musí podnikatel správci daně prokázat, že vynaložené náklady mají přímou a bezprostřední souvislost s příslušnými výnosy, to znamená, že se jedná o náklady, které slouží k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pokud ale výdaje slouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů, které jsou od daně osvobozeny, nelze je uplatnit jako daňově účinné. Daňově neuznatelné náklady lze rozdělit na náklady, které nejsou nikdy daňově uznatelné, dále náklady, které jsou daňově uznatelné do výše souvisejících příjmů nebo náklady, které jsou daňově uznatelné za podmínek stanovených v ZDP a náklady, které jsou daňově uznatelnými za předpokladu, že byly i zaplacený. Dále jsou rozepsány konkrétní příklady nákladů, podle skupin, do kterých patří (2, s. 77).

Náklady, které nejsou nikdy daňově uznatelné

Jedná se o výdaje na reprezentaci (zaúčtované na účtu 513), ostatní sociální náklady (účet 528), poskytnuté dary (účet 543), nesmluvní pokuty a úroky z prodlení (účet 545), dále opravné položky nebo rezervy, které nejsou tvořeny v souladu se ZoR (účty 554, 559, 574).

Náklady, které se považují za daňově uznatelné do výše souvisejících příjmů

Manka a škody, které jsou ve většině případů daňovým nákladem do výše náhrady. Výjimkou jsou škody vzniklé v důsledku živelných pohrom nebo škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem a v těchto případech jsou zmíněné náklady uznatelné v plné výši.

Náklady, které jsou daňově uznatelnými za předpokladu, že byly i zaplacený

Pojistné na SZ a ZP hrazené zaměstnavatelem:

Aby pojistné z mezd bylo daňovým nákladem, musí být také zaplacený, a to nejpozději do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období. Cílem je, aby ZD u zaměstnavatele nebyl snižován v případech, kdy je pojistné sice zaúčtováno do nákladů, ale přitom nebylo odvedeno. Pojistné zaplacené po uvedeném termínu je nákladem toho zdaňovací období, ve kterém bylo uhrazený (2, s. 77-78).

Daň z nemovitých věcí a daň z nabytí nemovitých věcí (podle §24/2/ch ZDP):

Tyto daně jsou daňovým nákladem pouze v případě, že byly také zaplacený poplatníkem, u daně z nabytí nemovitých věcí i ručitelem (9, s. 410).

Smluvní pokuty, úroky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů ovlivňují ZD až ve zdaňovacím období, ve kterém byly uhrazeny (6, §24/2/zi).

Úroky ze zápůjček a úroky z úvěrů v případě, že věřitelem je poplatník, který nevede účetnictví, jsou daňově uznatelným nákladem, jen pokud byly zaplacený (6, §24/2/zi).

Náklady, které jsou daňově uznatelnými za podmínek stanovených dle ZDP

K těmto nákladům patří třeba výdaje na pracovní a sociální podmínky zaměstnanců, odpisy DM, odpisy pohledávek, finanční náklady z úvěrů a zápůjček od spojených osob, úplata u finančního leasingu a další (2, s. 78).

Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů:

tyto výdaje (náklady) se pro zjištění správného základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené ZDP a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích uplatněny jako daňově uznatelné. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy (6, §24/1).

2.4.1 Leasing

Leasing představuje jednu z mnoha možností financování majetku cizím kapitálem. Cena leasingu se zpravidla skládá z pravidelných splátek, přičemž první leasingová splátka bývá obvykle vyšší a považuje se za akontaci. Obecně je platba u finančního leasingu daňově účinným nákladem dle §24/2/h/2 ZDP za podmínky stanovené v §24/4

ZDP. První zvýšenou splátku je třeba časově rozlišit na celou dobu trvání leasingu (5, s. 84).

Finančním leasingem se pro účely daní z příjmů rozumí přenechání věci s výjimkou věci, která je nehmotným majetkem, vlastníkem k užití uživateli za úplatu, pokud:

- je při vzniku smlouvy ujednáno, že po uplynutí sjednané doby převede vlastník užívané věci vlastnické právo k ní za kupní cenu nebo bezúplatně na uživatele věci, nebo bylo ujednáno právo uživatele na převod majetku (6, §21d/1/a),
- *„ke dni převodu vlastnického práva není kupní cena vyšší než zůstatková cena vypočtená ze vstupní ceny evidované u vlastníka, kterou by předmět finančního leasingu měl při rovnoměrném odpisování bez zvýšení odpisu v prvním roce odpisování, s výjimkou případu, že by užívaná věc byla při tomto odpisování již odepsána ve výši 100% VC,“* (6, §21d/1/b)
- je při vzniku smlouvy ujednáno, že po dobu trvání finančního leasingu budou na uživatele převedeny užívací práva k předmětu leasingu a povinnosti spojené s péčí o tento předmět a také rizika spojená s užíváním předmětu leasingu (6, §21d/1/c),
- je splněna podmínka minimální doby trvání finančního leasingu, která se počítá ode dne, kdy byl předmět finančního leasingu uživateli přenechán ve stavu způsobitelném obvyklému užívání (6, §21d/1/d).

„Po ukončení finančního leasingu hmotného majetku zahrne poplatník odkoupený majetek do svého obchodního majetku.“ (2, s. 90)

Minimální dobou finančního leasingu je minimální doba odpisování hmotného majetku. U hmotného majetku zařazeného v odpisové skupině 2 až 6 podle přílohy č. 1 ZDP se tato doba zkracuje o 6 měsíců (9, s. 329).

Pokud je leasingová smlouva předčasně ukončena nebo po uplynutí sjednané doby nedojde k převodu vlastnického práva na uživatele, považuje se leasing za nájem (11, s. 82).

„U poplatníků lze uplatnit úplatu (nájemné) jako daňový náklad (výdaj) v poměrné výši připadající ze sjednané doby trvání finančního leasingu na příslušné zdaňovací období, která se stanoví s přesností maximálně na kalendářní měsíce, a to i za každý započatý měsíc.“ (2, s. 91)

2.4.2 Automobil

Výdaje související s provozem automobilu v podnikání lze uplatnit dvojím způsobem, a to uplatněním skutečných nebo paušálních výdajů. Pro obě varianty jsou zákonem stanovená pravidla.

Uplatňování skutečných výdajů dle ujetých km:

- nutné vést knihu jízd k doložení skutečného počtu najetých km pro podnikání,
- cenu pohonných hmot (dále jen PHM) pro výpočet lze použít dle skutečné nákupní ceny (doložit paragony od nákupu PHM) nebo ceny dle vyhlášky č. 385/2015 Sb.,

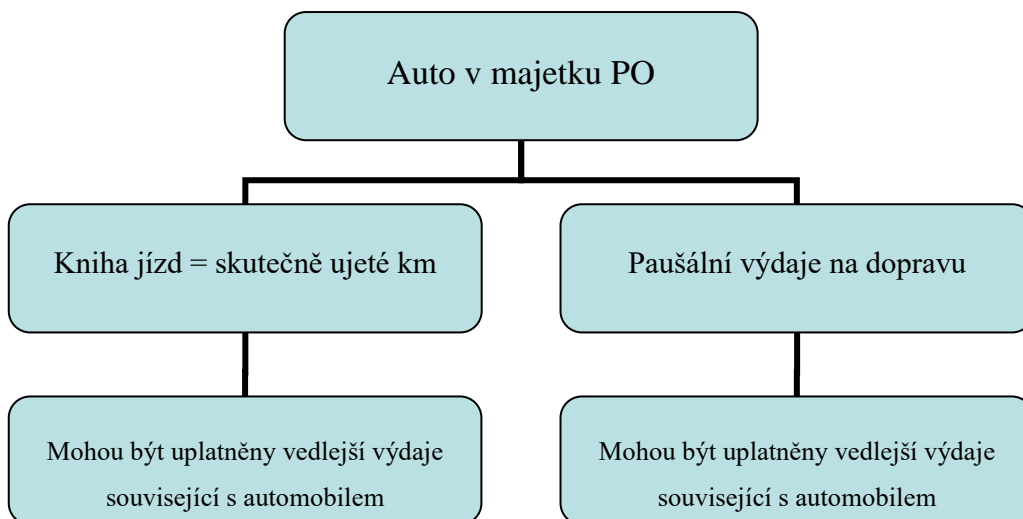
Paušální výdaj na dopravu §24/2/zt ZDP:

- lze uplatnit max. 5000Kč/měsíc na 1 vozidlo, celkově max. 3 vozidla,
- automobil musí být využíván k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů a současně nesmí být přenechán ani po část měsíce jiné osobě, než spolupracující osobě nebo zaměstnanci, jak stanovuje zákon,

- částka se snižuje na 4000Kč/měsíc, když je vozidlo využíváno pro podnikání pouze částečně. Pokud je auto vloženo do podnikání a jsou uplatňovány odpisy, musí být v tomto případě kráceny na 80 % a to podle §28/6 ZDP.

Daňovým výdejem (nákladem) při uplatnění paušálního výdaje podle §25/1/x ZDP není nákup PHM, parkovné, náhrada výdajů za spotřebované PHM, ani sazba základní náhrady.

Paušální výdaje na dopravu lze uplatnit na vozidla vlastní (zahrnutá i nezahrnutá do OM) i vozidla v nájmu (finanční a operativní leasing), nelze je však uplatnit u vypůjčeného vozidla (5, s. 72 - 73).



Obr. 2: Automobil v podnikání z pohledu daně z příjmů (Vlastní zpracování dle 5, s. 71)

2.4.3 Zaměstnanci

Vzdělávání zaměstnanců

Daňově uznatelnými náklady dle §24/2/j/3 ZDP jsou výdaje (náklady) na provoz vlastních vzdělávacích zařízení nebo výdaje (náklady) spojené s odborným rozvojem zaměstnanců podle jiného právního předpisu (ZP) a rekvalifikací zaměstnanců také podle jiného právního předpisu upravující zaměstnanost (zákon o zaměstnanosti), pokud souvisejí s předmětem činnosti zaměstnavatele. Odborným rozvojem zaměstnanců se dle §227 ZP rozumí zejména zaškolení a zaučení pracovníků, odborná praxe pro absolventy škol, prohlubování a zvyšování kvalifikace zaměstnanců (2, s. 84).

Výdaje na dopravu zaměstnanců a na přechodné ubytování

Zaměstnavatel může v souladu s ustanovením §24/2/j/5 ZDP přispívat zaměstnancům na dopravu do a ze zaměstnání. Na straně zaměstnavatele se jedná o daňově uznatelný náklad. (11, s. 160)

Základní náhrada činí 3,80 Kč/km (17, §1).

Výdaje na penzijní připojištění a soukromé životní pojištění

ZDP umožňuje uplatnit jako daňový výdaj v souladu s ustanovením §24/2/j/5 příspěvek zaměstnanci na jeho penzijní připojištění, doplňkové penzijní spoření, penzijní pojištění a na soukromé životní pojištění poukázány ve prospěch zaměstnance a sjednaný v pracovní nebo jiné smlouvě se zaměstnancem nebo stanovený ve vnitřním předpise či kolektivní smlouvě. Takto sjednaný příspěvek není svojí výší pro jeho daňovou účinnost omezen. Na straně zaměstnance se postupuje v souladu s ustanovením §6/9/p ZDP, které udává limit pro osvobození daně z příjmů FO, tedy zaměstnance (11, s. 135).

2.4.4 Finanční náklady

Finanční náklady zahrnují například úroky z úvěrů a zápůjček a související náklady (například poplatky za zpracování úvěru, poplatky za záruky apod.). V případě, že se jedná o úvěry a zápůjčky od spojených osob (§23/7 ZDP), je třeba dbát na podmínky stanovené v §25/1/w ZDP, dle kterých se posuzuje daňová uznatelnost těchto finančních nákladů (9, s. 481).

2.4.5 Neuhrazené pohledávky

Pohledávky za odběrateli se účtují do výnosů v okamžiku jejich vzniku, a to bez ohledu, kdy budou uhrazeny. Tím, že není pohledávka uhrazena včas, je znehodnocováno její historické ocenění (jmenovitá x nominální hodnota), které platilo v okamžiku uskutečnění hospodářské operace. Problémy s přeceněním pohledávek je možné řešit použitím dvou nástrojů, a to buď odpisem pohledávek, nebo prostřednictvím opravných položek k pohledávkám (2, s. 95).

2.4.6 Dlouhodobý majetek

Hmotný majetek (dále jen HM) definuje §26 ZDP a pro účely toho zákona se ním rozumí:

- samostatné hmotné movité věci, popřípadě soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena dle §29 ZDP je vyšší než 40.000,--Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,
- budovy, domy a jednotky,

- stavby s výjimkami stanovenými tímto zákonem,
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky vymezené také tímto zákonem,
- dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena (§29 ZDP) je opět vyšší než 40.000Kč,
- jiný majetek vymezen dále tímto zákonem (6, §26/2).

„Hmotným majetkem se stávají věci uvedené do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy.“ (6, §26/10)

Nehmotný majetek (dále jen NM) definuje §32a/1 ZDP, tímto ustanovením se pro účely tohoto zákona formulují obsah legislativní zkratky „nehmotný majetek“, jenž lze daňově odepisovat. Jsou jím nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zákonem o účetnictví. Nehmotnými výsledky výzkumu a vývoje a software jsou takové výsledky a software, které jsou buď vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi, nebo nabyty od jiných osob. Stejně mohou být pořízeny ocenitelná práva, kterými jsou zejména předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů (9, s. 569).

Za NM se dále považuje Technické zhodnocení od částky stanovené ZDP u:

- majetku, k jehož účtování a odpisování je oprávněn nabyvatel užívacího
- práva k NM, o kterém se neúčtuje jako o majetku,
- drobného nehmotného majetku, kterým se rozumí zřizovací výdaje,

- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software a ocenitelná práva, pokud mají dobu použitelnosti delší než 1 rok a ÚJ je nevykazuje jako dlouhodobý nehmotný majetek (dále jen DNM), ale v nákladech (11, s. 64).

Vstupní cena (dále jen VC)

Správné stanovení VC je důležité zejména pro stanovení správné výše daňových odpisů.

Vstupní cenou hmotného majetku se rozumí:

- pořizovací cena, je-li pořízen úplatně (majetek nabytý koupí nebo směnou),
- vlastní náklady, je-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii,
- hodnota nesplacené pohledávky zajištěné převodem práva, a to u hmotného movitého majetku, který zůstává ve vlastnictví režii,
- reprodukční pořizovací cena v ostatních případech,
- při nabytí majetku bezúplatně cena určená ke dni nabytí podle zvláštního předpisu o oceňování majetku,
- hodnota TZH na dlouhodobém majetku, který není hmotným majetkem pro daňové účely, zvýšená o ocenění tohoto odpisovaného hmotného majetku,
- přepočtená zahraniční cena §23/17 ZDP (6, §29/1).

Stanovení vstupní ceny v jednotlivých případech pořízení majetku:

Pořizovací cena

Jako VC se nejčastěji použije pořizovací cena. Uplatní se v případech, kdy je majetek pořízen úplatně. Pouze v případě nemovitého majetku, který pořídila FO úplatně v době delší než 5 let, respektive 1 rok u movitého majetku (s výjimkou majetku nabytého

formou finančního leasingu) před jeho vložením do OM nebo v době delší než 1 rok před zahájením nájmu movité věci nebo u nemovitostí pořízených v době delší než 5 let před zahájením pronájmu, se místo pořizovací ceny použije reprodukční pořizovací cena,

Vlastní náklady

Další častou formou VC jsou vlastní náklady. Uplatní se v případech, kdy je majetek vytvořen ve vlastní režii,

Reprodukční pořizovací cena:

- určená zákonem o oceňování majetku,
- použije se například u osobního automobilu, který FO koupila v době,
- delší než 1 rok před vložením do OM, nebo u nemovitosti, kterou vlastnila déle než 5 let před vložením do svého OM,

Ocenění v případě dědictví nebo daru

Při nabytí majetku bezúplatně (zdeděním nebo darováním) se jako VC použije cena určená podle zvláštního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí. V případě nemovitých věcí lze tuto cenu zvýšit o náklady vynaložené na opravy a technické zhodnocení. Toto ustanovení se nepoužije, pokud dědic pokračuje v odpisování majetku započatém původním odpisovatelem, když dědic zdědí celý podnik,

Další pravidla pro stanovení VC:

- součástí VC je i TZH provedené po uvedení věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, nejpozději však v 1. roce odpisování,
- VC hmotného majetku se snižuje o poskytnuté dotace ze státního rozpočtu, z rozpočtů obcí a krajů, z Evropské unie a jiných veřejných rozpočtů nebo

peněžních fondů, poskytnuté na jeho pořízení nebo na jeho TZH, pokud se tyto prostředky neúčtují podle zákona o účetnictví ve prospěch výnosů/příjmů,

- součástí VC jednotky není ocenění té části jednotky, která je pozemkem (11, s. 200-203).

2.4.7 Odpisy dlouhodobého hmotného majetku

Daňové odpisy hmotného majetku jsou nákladem dle ZDP. Ten stanovuje pro odpisování majetku následující zásady:

- způsob odpisování v rámci možností nabízených ZDP stanoví odpisovatel (zpravidla vlastník) majetku, a to pro každý nový pořízený a oceněný majetek, s výjimkou případů, kdy je nutno pokračovat v odpisování započatém původním vlastníkem,
- způsob odpisování konkrétního majetku nelze po celou dobu odepisování měnit,
- majetek se odpisuje nejvýše do VC nebo do zvýšené vstupní ceny (6, §24/2/a).

„Je třeba rozlišovat účetní a daňové odpisy. Daňové odpisy se řídí ustanovením ZDP, který stanovuje přesná pravidla pro jejich výpočet a uplatnění, účetní odpisy se řídí účetními předpisy a vycházejí ze skutečné životnosti majetku. Účetní a daňové odpisy se nemusí a ve většině případů ani nemohou shodovat. Případný rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy se projeví v DAP, protože o daňových odpisech se neúčtuje.“

(11, s. 42)

TZH pronajatého hmotného majetku nebo majetku pořizovaného na finanční leasing a jiný majetek uvedený v §26/3/c ZDP, je-li hrazené nájemcem nebo uživatelem, může ho na základě písemné smlouvy odpisovat nájemce nebo uživatel, pokud není VC u

odpisovatele hmotného majetku zvýšena o tyto výdaje. Při odpisování TZH postupuje nájemce způsobem stanoveným pro hmotný majetek a zatřídí TZH do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek (11, s. 44).

Pokud jde o majetek:

- nabytý vkladem FO (společníka nebo člena družstva) s bydlištěm nebo sídlem na území ČR, který byl u této FO zahrnut v obchodním majetku (dále jen OM),
- nabytý vkladem PO (společníka nebo člena družstva) s bydlištěm nebo sídlem v ČR,
- nabytý vkladem obce, pokud tento majetek byl ve vlastnictví obce a byl zahrnut v jejím majetku,
- nabytý přeměnou, jsou účetní odpisy nákladem jen do výše ZC evidované u vkladatele ke dni vkladu nebo u zanikající nebo rozdělované obchodní společnosti/družstva ke dni předcházejícímu rozhodnému dni přeměny bez vlivu ocenění reálnou hodnotou (11, s. 62).

Pokračování v odpisování

V některých případech si daňový subjekt nemůže vybrat, jakým způsobem bude odpisovat, ale musí pokračovat v odpisování, které započal předchozí odpisovatel majetku. Pokračovat v odpisování (se) musí například:

- u právního nástupce poplatníka a nástupnické obchodní korporace,
- v případě hmotného majetku nabytého vkladem od společníka/člena družstva či od tichého společníka (6, §30/10).

Druhy daňových odpisů

Pokud jsou splněny stanovené podmínky pro odpisování majetku a známe i jeho vstupní cenu, můžeme přistoupit k určení metody odpisování. ZDP definuje řadu metod, můžeme je rozřítit takto:

- časové odpisy (včetně odpisů majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunce),
- výkonné odpisy,
- rovnoměrné odpisy dle §31 ZDP,
- zrychlené odpisy dle §32 ZDP,
- mimořádné odpisy, zavedené v rámci protikrizových opatření pro 1. a 2. odpisovou skupinu u majetku nakoupeného v období 1. 1. 2009 až 30. 6. 2010 (9, s. 540-572).

Před stanovením odpisů běžného majetku je nutno hmotný majetek zařadit do odpisových skupin podle přílohy ZDP, zde je vymezeno celkem 6 odpisových skupin (11, s. 47).

Tab. 1: Odpisové skupiny (Vlastní zpracování dle 11, s. 47)

Odpisová skupina	Minimální doba odepisování	Příklady majetku
1.	3 roky	počítače, kancelářská technika
2.	5 let	automobily, traktory, nábytek
3.	10 let	parní kotle, klimatizační zařízení, trezory
4.	20 let	budovy ze dřeva a plastů, věže, stožáry
5.	30 let	většina budov (kromě budov zařazených do odpisových skupin 4 nebo 6), silnice
6.	50 let	administrativní budovy, hotely, obchody

Rovnoměrné odpisy

V případě rovnoměrného odpisování stanovuje ZDP pro každou odpisovou skupinu tři sazby:

- sazba pro první rok odpisování se použije pouze jedenkrát, a to při zahájení odpisování, přitom není rozhodující, kdy je majetek uveden do užívání, tato sazba je stejná pro majetek pořízený v lednu i v prosinci;

- sazba pro dalších roky odpisování se používá od druhého roku odpisování až do jeho ukončení, za předpokladu, že na majetku nebude provedeno TZH,
- sazba pro zvýšenou vstupní cenu se použije pro majetek, na němž bylo provedeno TZH, a to poprvé v roce, v němž bylo TZH dokončeno a uvedeno do užívání (13, s. 115).

Tab. 2: Roční odpisové sazby rovnoměrného odpisování (Vlastní zpracování dle 11, s. 48)

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
5.	1,4	3,4	3,4
6.	1,02	2,02	2

Poplatník může na základě svého rozhodnutí použít i sazby nižší než maximální sazby uvedené v tabulce č. 2 (6, §31/7).

Zrychlené odpisy

V případě zrychleného odpisování stanovuje ZDP pro každou odpisovou skupinu tři koeficienty:

- koeficient v prvním roce odpisování se použije pouze jedenkrát, a to při zahájení odpisování, přitom není rozhodující, kdy je majetek uveden do užívání, tato sazba je opět stejná pro majetek pořízený v lednu i v prosinci;
- koeficient v dalších letech se používá od druhého roku odpisování až do jeho ukončení za předpokladu, že na majetku nebude provedeno TZH,
- koeficient pro zvýšenou VC se použije pouze u majetku, na němž bylo provedeno TZH, a to poprvé v roce, v němž bylo TZH dokončeno a uvedeno do užívání (13, s. 118).

Tab. 3: Koeficienty pro zrychlené odpisování hmotného majetku (Vlastní zpracování dle 11, s. 48)

Odpisová skupina	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

Zvýšení odpisu v prvním roce odpisování

Daňový subjekt má možnost při výpočtu odpisů zvýšit odpis v prvním roce odpisování

na úkor odpisů let následujících. V prvním roce může zvýšit odpis o 10 %, případně o 15% nebo 20%. Zvýšit odpis v prvním roce lze u majetku, jehož je daňový subjekt prvním vlastníkem a to o:

- 20 % VC může u strojů pro zemědělství a lesnictví, označeného v kvalifikaci produkce CZ-CPA kódem 28.3 v případě poplatníka s převážně zemědělskou a lesní výrobou;
- 15 % VC lze u zařízení pro čištění a úpravu vod a pro třídící a úpravárenské zařízení na zhodnocení druhotných surovin;
- 10 % VC hmotného majetku lze odepsat u majetku zaříděného v odpisových skupinách 1 až 3 s určitými výjimkami (9, s. 560).

Zvýšení odpisu v prvním roce nelze uplatnit:

- u letadel, pokud nejsou využívána provozovateli letecké dopravy a leteckých prací na základě vydané koncese a provozovateli leteckých škol,
- u motocyklů a osobních automobilů, pokud nejsou využívány provozovateli silniční motorové dopravy a provozovateli taxislužby na základě vydané koncese a provozovateli autoškol nebo pokud se nejedná o sanitní a pohřební vozidlo,
- u hmotného majetku označeného v klasifikaci produkce CZ-CPA kódem 27.5, což jsou spotřebiče převážně pro domácnost a 30.12 kam spadají rekreační a sportovní čluny (6, §31/5).

„Za prvního vlastníka hmotného movitého majetku se pro uvedené účely považuje poplatník, který si jako první pořídil nový hmotný movitý majetek, který dosud nebyl užíván k určenému účelu a u předchozího vlastníka byl zbožím. Za prvního vlastníka

hmotného movitého majetku se považuje i poplatník, který tento majetek pořídil nebo vyrobil ve vlastní režii.“ (11, s. 51)

Technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku

TZH na hmotném majetku se rozumí výdaje vynaložené v souvislosti s hmotným majetkem, které nejsou běžným nákladem, ale zvyšují ocenění majetku. Podle ZDP se TZH rozumí vždy výdaje překračující částku 40.000 Kč u jednotlivého majetku, pokud jde o výdaje na

- dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy,
- rekonstrukce,
- modernizace majetku (9, s. 578-580).

V některých případech není vůbec jednoduché rozhodnout, zda má konkrétní zásah do majetku charakter TZH nebo opravy, přitom daňové důsledky chybného posouzení mohou být dalekosáhlé. Proto ZDP v §33a umožňuje, aby poplatník, který bude provádět, provádí nebo provedl zásah do majetku, požádal příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, zda je tento zásah do majetku technickým zhodnocením. Žádost podléhá správnímu poplatku ve výši 10.000 Kč. Využit lze také služeb znalce, jehož posudek může být významným důkazním prostředkem (11, s. 191).

Uplatnění TZH v daňových nákladech

Pokud výdaje charakteru TZH na již zařazeném majetku nepřesáhnou za zdaňovací období stanovenou částku, pak je poplatník může uplatnit jako náklad, tyto náklady však nikdy nejsou náklady na opravu, ale v případě jednorázového uplatnění jde o provozní náklady, které ZDP uznává za výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, výnosů (6, §24/1/zb).

V ostatních případech se TZH uplatní v daňových nákladech až formou odpisů. Může se to stát třemi způsoby:

- TZH bude pro účely ZDP samostatným majetkem s vlastní inventární kartou,
- TZH bude součástí VC pro účely odpisování (pokud k němu dojde v prvním roce odpisování),
- bude zvyšovat VC nebo ZC (11, s. 192).

Poloviční roční odpis

„V některých případech nelze uplatnit celý roční odpis, ale pouze jeho polovinu. Platí to především u hmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka na počátku příslušného zdaňovacího období, dojde-li v průběhu zdaňovacího období:

- *k vyřazení majetku,*
- *k ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo k ukončení pronájmu,*
- *k přerušení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, pokud nedojde k jejímu opětovnému zahájení do termínu pro podání daňového přiznání,*
- *zrušení nebo zániku daňového subjektu,*
- *k ukončení nájemního vztahu při odpisování TZH nájemcem nebo při ukončení výpůjčky movitého hmotného majetku.“ (11, s. 51 a 52)*

Totéž platí u hmotného majetku nabytého v průběhu zdaňovacího období, u něhož poplatník pokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem. Dále to platí

v určitých případech u hmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka po celé zdaňovací období v případech konkursu, likvidace nebo fúze (11, s. 52).

2.4.8 Daňové odpisy dlouhodobého nehmotného majetku

Základní postup při odepisování dlouhodobého nehmotného majetku spočívá v tom, že vypočteme měsíční případně denní odpis tak, že VC vydělíme příslušnou dobou odepisování uvedenou v tabulce č. 4 (6, §32a/4).

Tab. 4: Doba odepisování nehmotného majetku (Vlastní zpracování dle 11, s. 53)

Typ majetku	Doba odepisování
Majetek, u kterého je doba užívání přímo sjednaná ve smlouvě	podle smlouvy
Audiovizuální díla (např. film) s právem užívání na dobu neurčitou	18 měsíců
Software a nehmotné výsledky výzkum a vývoje (např. technologický postup) s právem užívání na dobu neurčitou	36 měsíců
Zřizovací výdaje	60 měsíců
Ostatní nehmotný majetek (např. koupené právo užívat chráněnou obchodní značku)	72 měsíců

„Pro odpisy nehmotného majetku dále platí:

- *odpisuje se od měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byly splněny podmínky pro odpisování (tj. majetek byl zařazen do užívání),*
- *majetek, u kterého je sjednaná doba užívání ve smlouvě, lze odpisovat s přesností na dny,*
- *odpisování nelze přerušit,*
- *odpis za celý rok se zaokrouhluje na koruny nahoru,*
- *u majetku nabytého vkladem nebo přeměnou pokračuje nabyvatel v odpisování započatém původním odpisovatelem.“ (11, s. 53)*

Přerušování a neuplatnění odpisů

Poplatník není povinen uplatnit odpisy a odepisování lze také přerušit na libovolnou dobu, to lze u rovnoměrného i zrychleného způsobu odepisování (6, §26/8).

Technické zhodnocení nehmotného majetku

„Výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku převýší částku 40.000 Kč, se považují za TZH tohoto majetku.“ (6, §32a/6)

V případě TZH nehmotného majetku platí, že:

- v jednom roce může být více TZH (zásahů do majetku), výdaje se pro účely posuzování, zda byl překročen limit 40.000 Kč, nesčítají,

- jedno TZH může probíhat ve více letech,
- o výdajích spojených s úpravou nehmotného majetku, které nedosáhnou 40.000Kč, se může poplatník rozhodnout, že tyto výdaje neuplatní jako přímý daňový náklad, ale bude je považovat za TZH (11, s. 54).

Způsob odpisování TZH u nehmotného majetku je definován v ZDP. Poplatník pokračuje v odpisování nehmotného majetku ze zvýšené vstupní ceny snížené o již uplatněné odpisy od měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo TZH ukončeno, a to rovnoměrně bez přerušení po zbývající dobu odpisování, nejméně však:

- v případě audiovizuálního díla po dobu 9 měsíců,
- v případě software a nehmotných výsledků výzkumu a vývoje po dobu 18 měsíců,
- v případě nehmotného majetku, je-li právo užívání sjednáno na dobu určitou, do konce doby sjednané smlouvou,
- v případě ostatního nehmotného majetku po dobu 36 měsíců (9, s. 571-572).

Pokud dojde k situaci, kdy je nehmotný majetek již zcela odepsán, ukončené TZH se odpisuje samostatně po uvedenou dobu. Při prodloužení doby práva užívání sjednaného smlouvou na dobu určitou zvýší poplatník o hodnotu TZH vstupní cenu a pokračuje v odpisování nehmotného majetku ze zvýšené VC snížené o již uplatněné odpisy od měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo právo užívání prodlouženo, a to rovnoměrně bez přerušení do konce doby nově sjednaného práva užívání (11, s. 56).

2.4.9 Vyřazení majetku

„Majetek se vyřazuje zejména:

- *prodejem,*
- *likvidací,*
- *bezúplatným převodem,*
- *vkladem do jiné obchodní společnosti či družstva,*
- *v důsledku škody nebo manka,*
- *přeřazením z podnikání do osobního užívání.“ (11, s. 208)*

„Vyřazení majetku upravuje několik ustanovení ZDP, zejména:

- *§24/2/b a c upravuje daňovou uznatelnost ZC hmotného majetku,*
- *§24/2/t, ta a tb upravuje vyřazení neodpisovaného majetku, pozemků a TZH u nájemce,*
- *§24/11 stanovuje daňový režim u majetku nabytého vkladem, převodem podniku či při nějakém typu přeměny společnosti,*
- *§25/1/n upravuje daňový režim v případech škod,*
- *§25/1/o vylučuje z daňových nákladů ZC při darování majetku,*
- *odpisy vyřazovaného majetku pak upravuje ustanovení §26/7.“ (11, s. 208)*

2.4.10 Nájem

„Nájemné je úplata za to, že pronajímatel přenechá nájemci věc, aby ji dočasně (ve sjednané době) užíval. Pronajmout lze věc nemovitou (pozemek, dům) nebo její část, pronajmout lze také nezužitelnou věc movitou.“ (11, s. 92)

Daňová uznatelnost nájemného a podobných plnění stanovena v ZDP:

Pokud nájemné souvisí s činností, která směřuje k dosahování příjmů, je daňovým nákladem až na určité výjimky (6, §24/2/h).

Nejběžnějším způsobem stanovení nájemného je časové nájemné, kdy je stanovena pevná částka za určité období, a to zpravidla měsíc. Pro daňový subjekt, který vede účetnictví, je důležité zajistit zaúčtování nájemného do správného období. U časového nájemného je proto nutno pohlídat, aby bylo zaúčtováno veškeré nájemné podle smlouvy, to je zpravidla 12 měsíčních nájmů (11, s. 94).

2.5 Nedaňové náklady

„Zákonodárce §25/1 ZDP vyjmenoval speciální případy výdajů, které nelze pro daňové účely uznat, a pokud v něm určitá skupina výdajů není výslovně zmíněna, nemůže správce daně postupovat tak, že je podřadí pod skupinu výdajů, která je jim povahově nejbližší, nýbrž musí zdůvodnit, zda se jedná či nejedná o daňově uznatelné náklady podle obecného ustanovení §24/1 téhož zákona.“ (9, s. 485)

Nedaňové náklady (výdaje) jsou ty, které jsou vynaložené na:

- příjmy, které nejsou předmětem daně u PO stanovené v §18/1 a 2 ZDP,
- příjmy osvobozené pro PO uvedené v §19 ZDP,

- příjmy nezahrnované do základu daně (5, s. 80).

Dalšími nedaňovými náklady jsou:

- nadlimitní výdaje dle §25/1/j ZDP,
- výdaje (náklady) související s pořízením majetku §25/1/a ZDP, daňovým nákladem je až odpis tohoto pořízeného majetku,
- TZH majetku dle §25/1/p ZDP zvyšuje cenu majetku a daňovým nákladem (výdajem) se stává ve formě odpisů,
- pořizovací cena finančního majetku/cenného papíru §25/1/c,
- finanční náklady uvedené v §25/1/w ZDP,
- náklady spojené se změnami VK podle §25/1/b, e, l, m, zj) ZDP:
 - výdaje na zvýšení ZK včetně splácení zápůjček,
 - vyplácené podíly na zisku §34 ZOK,
 - plnění ve prospěch VK, výjimkou je nabývací cena podílu, která snižuje prodejní cenu, a to způsoby uvedenými v §10/6 ZDP, §24/2/r a §24/2/w ZDP,
- transakce na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy (převod zisku, úhrada ztráty řízené osobě, vyrovnání poskytované mimo stojícím společníkům),

- tvorba rezervních a ostatních účelových fondů §25/1/l ZDP s výjimkou §24/2/zr ZDP,
- daně zaplacené za jiného poplatníka §25/1/r ZDP s výjimkou v §24/2/ch ZDP a §24/2/u ZDP,
- daň dědická a darovací vyměřená na základě skutečností vzniklých do 31. 12. 2013, daň z příjmů PO, obdobné daně zaplacené v zahraničí, odložená daň §25/1/s ZDP,
- penále, úroky z prodlení, pokuty §25/1/f ZDP, kromě smluvních §24/2/zi ZDP,
- reprezentace a dary podle §25/1/t ZDP → pohoštění, občerstvení, poskytnutá bezúplatná plnění kromě reklamních a propagačních materiálů:
 - musí být označeny obchodní firmou/ochranou známkou nebo názvem propagovaného zboží nebo služby,
 - jeho hodnota bez DPH nesmí přesáhnout 500,-Kč,
 - není předmětem spotřební daně (s výjimkou tichého vína),
- zůstatková cena hmotného a nehmotného majetku vyřazeného v důsledku darování nebo bezúplatného převodu §25/1/o ZDP,
- oceňovací rozdíl, vzniklý jinak než koupí, je-li účtován na vrub nákladů, například účetní odpisy, není daňový §25/1/zh ZDP (5, s. 80 – 81).

2.6 Rezervy

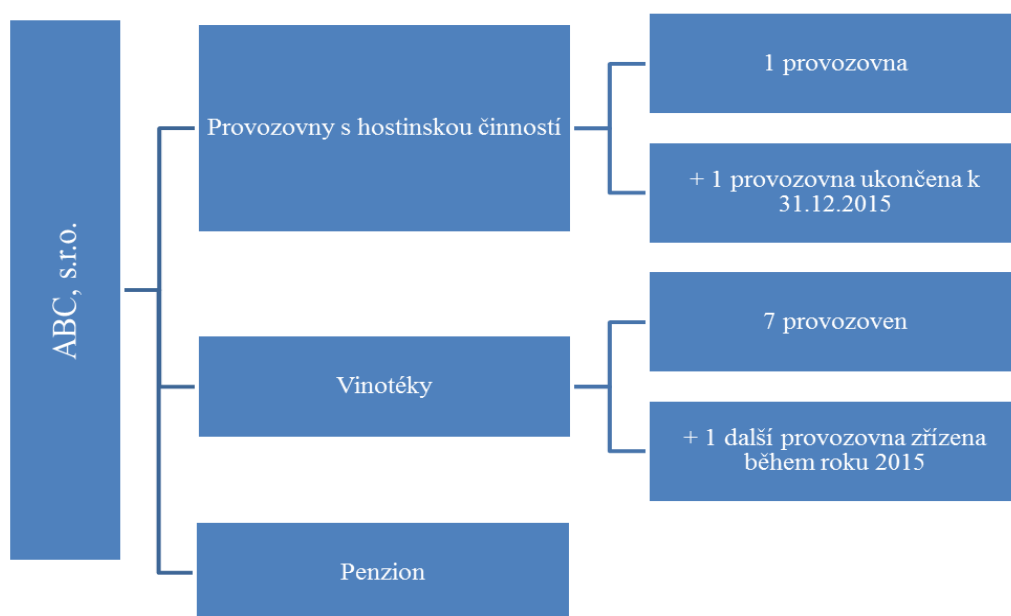
Rezervy je možné tvořit dle zákona o rezervách, přičemž účelem je vytváření zdrojů pro stanovený účel. Tvorba rezervy uplatněná v základu daně musí být vždy zaúčtována. Výhodou je uplatnění daňového výdaje (nákladu) dříve, než nastane, menší komplikací se jeví podmínka uložení peněžních prostředků na samostatném účtu v bance. Minimální doba tvorby rezervy jsou 2 zdaňovací období, maximální doba tvorby závisí na době odpisování majetku. Výši tvořené rezervy je nutné doložit kvalifikovaným rozpočtem. Pokud by rezerva nebyla v roce plánované realizace využita, je nutné ji rozpustit do nákladů, jako nedaňový výdaj, a to v plné výši → zvýší se základ daně a hodnota rezervy se dodaní (16, s. 122).

3 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU

Pro aplikaci získaných poznatků z výše zmiňované teorie dané problematiky byl vybrán podnik, který si přál zůstat v anonymitě, proto bude pro účely práce nazýván firmou ABC, s.r.o.

3.1 Údaje o společnosti

Firma ABC, s.r.o. vznikla v roce 2005 a předmětem jejího podnikání je zejména hostinská činnost / ubytování. Právní forma zvoleného podniku je společnost s ručením omezeným. Tato společnost má pouze jednoho společníka, který je zároveň jediným členem statutární orgánu, tedy jednatelem, jedná jménem této společnosti a vede ji. Během účetní období zaměstnává podnik 45 pracovníků. Základní kapitál zapsaný v OR činí 200.000 Kč a je splacen ve výši 100%.



Obr. 3: Schéma organizační struktury (Vlastní zpracování dle interních informací)

3.2 Finanční analýza podniku

Finanční situaci v podniku lze nejlépe zhodnotit prostřednictvím finanční analýzy, protože je však velmi obsáhlá, v této práci budou využity pouze nejdůležitější ukazatelé z posledních let.

Podíl stálých aktiv k oběžným aktivům a ostatním aktivům nebo v případě pasiv podíl vlastního kapitálu k cizím zdrojům a ostatním pasivům nejlépe zobrazuje vertikální analýza rozvahy.

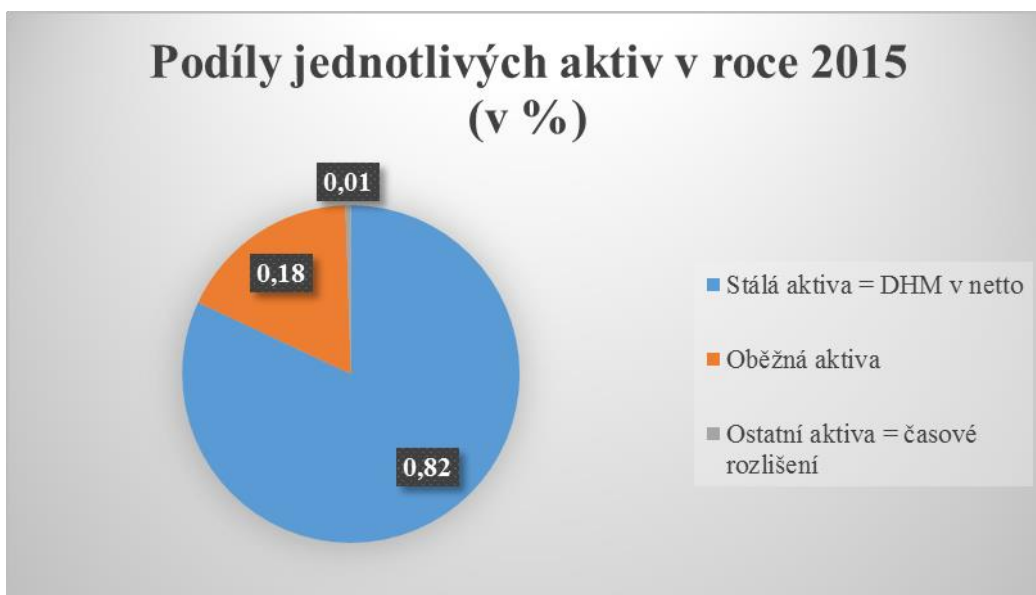
Tab. 5: Vertikální analýza (Vlastní zpracování dle interních informací)

Rozvaha (v %)		2013	2014	2015
Aktiva	Stálá aktiva = DHM	84,21	86,03	81,98
	Oběžná aktiva	13,97	12,51	17,52
	Ostatní aktiva = časové rozlišení	1,82	1,47	0,51
Pasiva	Vlastní kapitál	24,67	22,92	18,57
	Cizí zdroje	73,82	76,08	81,30
	Ostatní pasiva = časové rozlišení	1,51	1,0	0,13

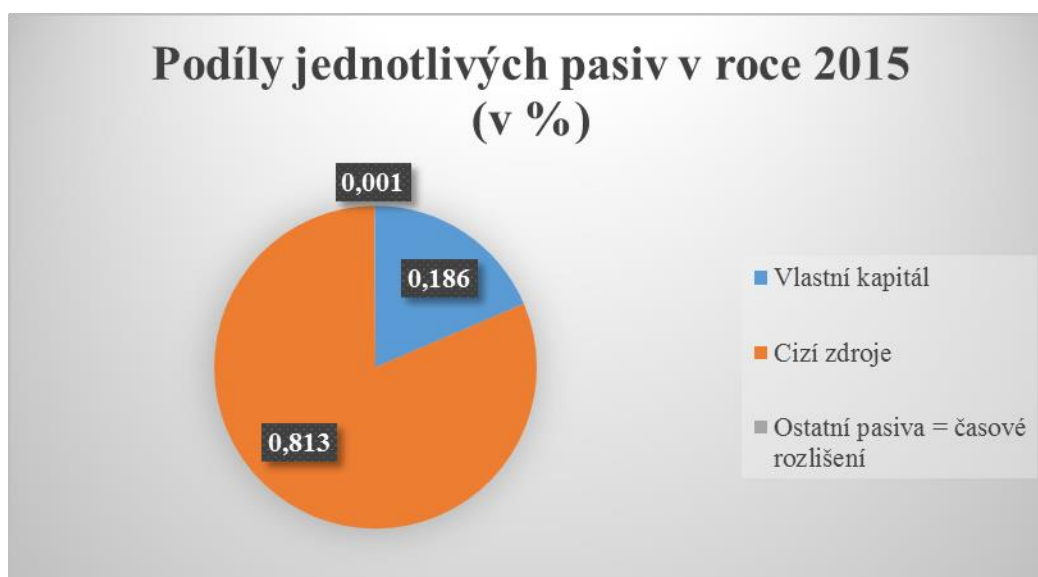
Do stálých aktiv patří především dlouhodobý majetek, který se přenáší do nákladů formou odpisů. Těchto aktiv má podniku v roce 2015 přibližně 82 %, je to tedy velmi významná položka. Oběžná aktiva mají v majetku podniku podíl za zmiňovaný rok 17,5 %, patří sem zásoby, jejichž spotřeba je také daňově uznatelným nákladem, dále pohledávky a krátkodobý finanční majetek. A 0,5 % tvoří ostatní aktiva, čímž se rozumí časové rozlišení. Oproti předcházejícímu roku stálá aktiva poklesla asi o 4 % a oběžná vzrostla o 5 %, podíl aktiv v časovém rozlišení klesl téměř o 1 %. Z hodnot v roce 2013 vyplývá, že ostatní aktiva se během tří sledovaných let snižují, zatímco oběžná aktiva oproti roku 2013 v roce 2014 poklesly, ale o rok později měly zase rostoucí průběh. Se stálými aktivy tomu bylo naopak.

Z oblasti pasiv je zřejmé, že podíl vlastního kapitálu ve sledovaném období klesá, zatímco podíl cizích zdrojů naopak roste. Využití cizích zdrojů je pro podnik výhodné, ale také rizikové, pokud by čerpal z těchto zdrojů příliš, mohl by se dostat do platební neschopnosti svých závazků, což může vést až k ohrožení existence společnosti. Nejčastějšími cizími zdroji, které podnik čerpá jsou bankovní úvěry, ze kterých plynou úroky, ty jsou daňově uznatelným nákladem.

Pro jasnější obraz hodnot, uvedených v tabulce vertikální analýzy pro rok 2015, jsou níže znázorněny aktiva i pasiva v grafech 1 a 2.



Graf 1: Vertikální analýza aktiv (Vlastní zpracování dle interních informací)



Graf 2: Vertikální analýza pasiv (Vlastní zpracování dle interních informací)

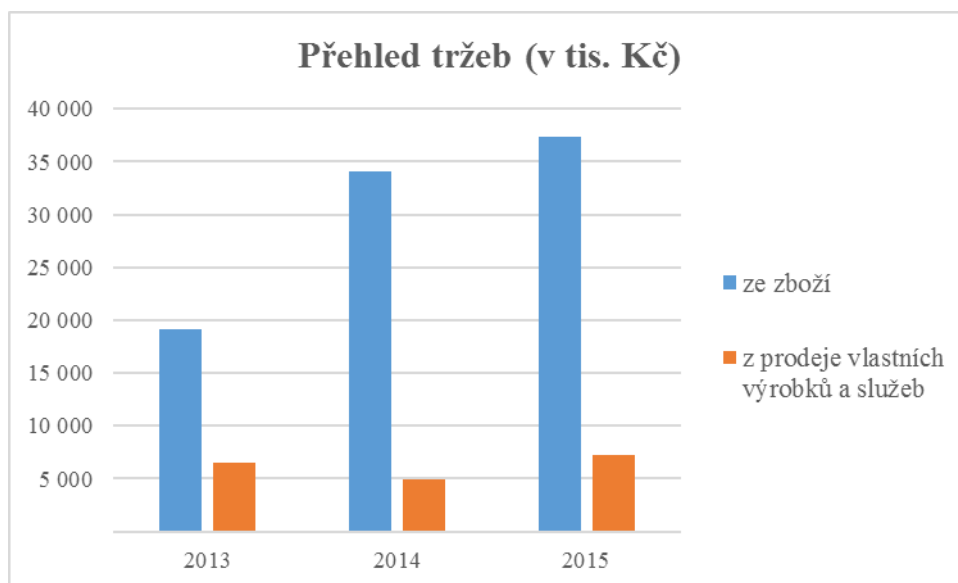
Dalším předmětem sledování je také struktura tržeb. Pokud podnik dosahuje tržeb z prodeje zboží i služeb, obvykle porovnává výše těchto tržeb.

Tab. 6: Přehled tržeb v letech 2013-2015 (Vlastní zpracování dle interních informací)

Tržby (v tis. Kč)	2013	2014	2015
ze zboží	19 082	34 108	37 379
z prodeje vlastních výrobků a služeb	6 446	4 892	7 276

Z uvedeného v tabulce č. 6 vyplývá, že podnik dosahuje více tržeb z prodeje zboží než z prodeje služeb, a to během všech třech sledovaných let. V roce 2013 činí tento rozdíl necelých 13 mil. Kč, zatímco v dalších letech se zvýšil přibližně na 30 mil. Kč. Jedná se tedy o poměrně výrazný rozdíl. Podnik by měl posoudit, jak by se dal prodej služeb pozvednout, to však pouze v rozmezí neomezujícím vývoj tržeb za zboží, protože tento směr má v podniku jednoznačně větší potenciál. Také je třeba sledovat náklady související s dosahováním tržeb a mít tak možnost posoudit, která činnost je pro podnik více nákladná.

Výše tržeb opět uvedena níže v grafu 3.



Graf 3: Přehled tržeb z prodeje zboží a služeb (Vlastní zpracování dle interních informací)

Sledovaná společnost poskytla účetní výkazy pouze za poslední tři účetní období, pro analýzu situace v podniku je vhodné vycházet z dlouhodobějších hodnot, a to nejméně 5 let. Pouhé tři roky totiž nemusejí zobrazovat reálnou situaci v podniku, ale pouze její krátkodobý průběh.

3.3 Vývoj hospodářského výsledku

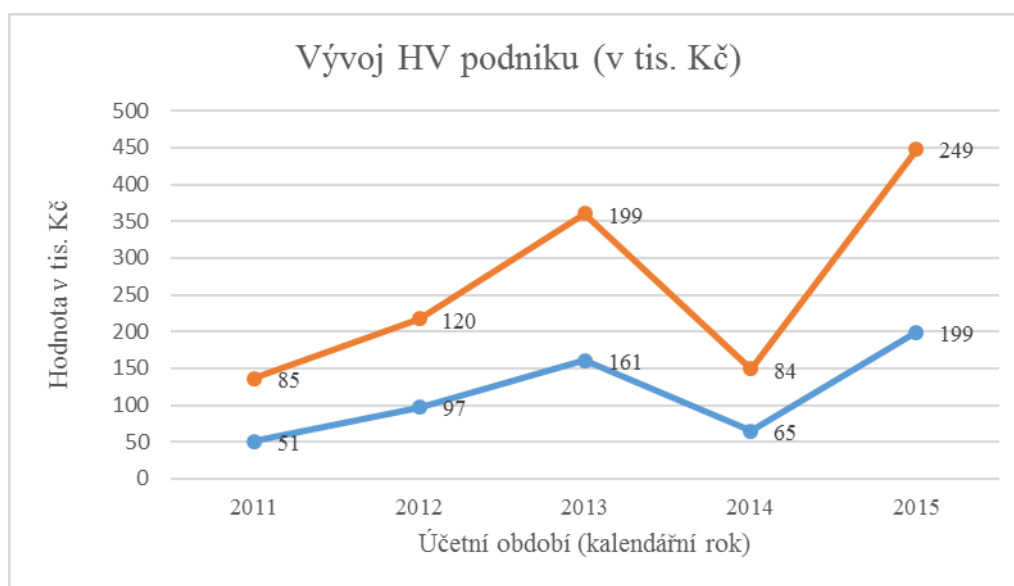
Základ daně se stanovuje z hospodářského výsledku a to úpravami, zmíněnými v teoretické části této práce. V níže uvedené tabulce jsou shrnuty hodnoty výsledku hospodaření před zdaněním a po zdanění v období roku 2011-2015.

Tab. 7: Výsledek hospodaření v letech 2011-2015 (Vlastní zpracování dle interních informací)

Sledování vývoje HV podniku (v tis. Kč)	2011	2012	2013	2014	2015
Hospodářský výsledek po zdanění	51	97	161	65	199
Hospodářský výsledek před zdaněním	85	120	199	84	249

Z uvedené tabulky č. 7 vyplývá, že hospodářský výsledek během účetních období 2011-2013 rostl, zatím co v roce 2014 poklesl asi o polovinu, naopak v roce 2015 došlo až třináásobnému vzrůstu hospodářského výsledku, což je velmi výrazné zlepšení situace v podniku.

Opět pro dokonalejší znázornění uvedeného níže zobrazeno také v grafu 4.



Graf 4: Přehled vývoje zisku (Vlastní zpracování dle interních zdrojů)

3.4 Výše základu daně v podniku

Jak již bylo zmíněno, z účetního výsledku hospodaření se využitím přičitatelných a odčitatelných položek nebo prostřednictvím jiných zákonem stanovených úprav stanoví základ daně, který je následně zaokrouhlen na celé tisíce korun nahoru a počítá se z něj 19 % daňová povinnost. V níže uvedené je stručně shrnut přehled těchto úprav za poslední tři zdaňovací období.

Tab. 8: Přeměna účetního výsledku hospodaření na základ daně v letech 2013-2015 (Vlastní zpracování dle interních informací)

Přeměna HV na ZD	2013	2014	2015
HV před zdaněním	198 631	84 108	249 213
Úpravy HV celkem	- 631	14 892	12 787
ZD	198 000	99 000	262 000
daň	37 620	18 810	49 780

Z uvedeného v tabulce č. 8 vyplývá, že se výsledek hospodaření v roce 2013 v konečném důsledku snižoval, ale v letech 2014 a 2015 byl dle zákonem stanovených pravidel zvýšen. Úprava HV celkem vyjadřuje daňovou optimalizaci v jednotlivých letech.

3.5 Majetek společnosti a jeho odepisování

Vybraná společnost vlastní hodně automobilů, kterými přepravují zaměstnanci víno ze skladu na vinotéky, ale slouží také například provoznímu, který jezdí po jednotlivých vinotékách, kde dohlíží na jejich fungování a výkony prodavaček, nebo skladníkovi, který jezdí k vinařům a nakupuje lahvová vína na sklad.

Déle společnost vlastní spoustu plastových i nerezových nádrží na sudové víno. Ke správnému uchování těchto vín potřebuje také některé stroje a chladicí prostory.

V neposlední řadě vlastní budovu penzionu, ke které je přilehlý také sklad na víno a příslušenství k vinotékám.

Ke znázornění odepisování v podniku byly vybrány příklady majetku společnosti.

Podklady k účetním odpisům společnost neposkytlá, následující výpočtu jsou tedy doporučením postupu pro účetní odepisování, které by bylo pro podnik vhodné. Účetně jsou v rámci práce automobily odepisovány dle výkonu (počet km) a ostatní majetek z časového hlediska (na počet let). Daňově se v podniku odepisuje zrychleně i rovnoměrně dle následující tabulky č. 9.

Tab. 9: Rozpis majetku (Vlastní zpracování dle interních informací)

odpis. sk.	druh majetku	zařazení	VC	účetní odepisování	daňové odepisování
0	pozemek penzion	01/2010	110 000	neodepisuje se	neodepisuje se
2	dodávka	01/2014	399 098	700 000 km	rovnoměrně
3	klimatizace	06/2015	102 245	12 let = 144 měsíců	rovnoměrně
5	parkoviště penzion	03/2015	195 091	20 let = 240 měsíců	rovnoměrně
2	auto KIA	01/2012	277 467	500 000 km	zrychleně
3	nádrž	02/2012	70 401	10 let = 120 měsíců	zrychleně
4	altánek zahrada penzion	04/2012	336 962	18 let = 216 měsíců	zrychleně
5	hala vrata	05/2010	80 515	25 let = 300 měsíců	zrychleně
6	budova penzion	01/2007	625 000	50 let = 600 měsíců	zrychleně

Dále v tabulkách č. 10. – 25. jsou uvedeny výpočty odpisů u konkrétních majetků společnosti. U každého majetku jsou vypočteny nejdříve účetní odpisy a následně daňové odpisy dle zvoleného způsobu odepisování. V navazující části vlastních návrhů řešení budou výpočty odpisů porovnány s odlišnou metodou uplatňovaných daňových odpisů.

Tab. 10: Účetní odpisy výkonné – dodávka (Vlastní zpracování dle interních informací)

období	najetý počet km	výpočet	odpis	ZC
2014	110 000	80 000 x 0,57	45 600	353 497
2015	92 000	120 000 x 0,57	68 400	285 097

Tab. 11: Účetní odpisy časové – klimatizace (Vlastní zpracování dle interních informací)

období	počet měsíců	výpočet	odpis	ZC
2015	7	710 x 7	4 970	97 275

Tab. 12: Účetní odpisy časové – parkoviště penzion (Vlastní zpracování dle interních informací)

období	počet měsíců	výpočet	odpis	ZC
2015	10	812,88 x 10	8 129	186 962

Tab. 13: Účetní odpisy výkonné – automobil (Vlastní zpracování dle interních informací)

období	najetý počet km	výpočet	odpis	ZC
2012	60 100	60 100 x 0,56	33 656	243 811
2013	65 200	65 200 x 0,56	36 512	207 299
2014	62 400	62 400 x 0,56	34 944	172 355
2015	58 200	58 200 x 0,56	32 592	139 763

Tab. 14: Účetní odpisy časové – nádrž (Vlastní zpracování dle interních informací)

období	počet měsíců	výpočet	odpis	ZC
2012	11	586,675 x 11	6 453	63 948
2013	12	586,675 x 12	7 040	56 907
2014	12	586,675 x 12	7 040	49 867
2015	12	586,675 x 12	7 040	42 827

Tab. 15: Účetní odpisy časové – zahradní altánek penzion (Vlastní zpracování dle interních informací)

období	počet měsíců	výpočet	odpis	ZC
2012	9	1 560 x 9	14 040	322 922
2013	12	1 560 x 12	18 720	304 202
2014	12	1 560 x 12	18 720	285 482
2015	12	1 560 x 12	18 720	266 762

Tab. 16: Účetní odpisy časové – hala vrata (Vlastní zpracování dle interních informací)

období	počet měsíců	výpočet	odpis	ZC
2010	8	8 x 268,38	2 148	78 367
2011	12	12 x 268,38	3 221	75 146
2012	12	12 x 268,38	3 221	71 925
2013	12	12 x 268,38	3 221	68 704
2014	12	12 x 268,38	3 221	65 483
2015	12	12 x 268,38	3 221	62 262

Tab. 17: Účetní odpisy časové – budova penzion (Vlastní zpracování dle interních informací)

období	počet měsíců	výpočet	odpis	ZC
2007	12	12 x 1 041,67	12 500	612 500
2008	12	12 x 1 041,67	12 500	600 000
2009	3	3 x 1 041,67	3 126	596 874
2009	9	9 x 51 442	462 978	29 013 272
2010	12	12 x 51 442	617 304	28 395 968
2011	12	12 x 51 442	617 304	27 778 664
2012	12	12 x 51 442	617 304	27 161 360
2013	12	12 x 51 442	617 304	26 544 056
2014	12	12 x 51 442	617 304	25 926 752
2015	12	12 x 51 442	617 304	25 309 448

V letech 2007-2009 bylo na budově prováděno TZH, které bylo zařazeno k 1.4.2009 v celkové výši 28.879.376 Kč.

Podle výpočtů z tabulek vycházejí účetní náklady za rok 2015 celkem 760.376 Kč.

Tab. 18: Daňové odpisy rovnoměrné – dodávka (Vlastní zpracování dle interních informací)

období	sazba	výpočet	odpis	ZC
2014	11	399 097 x 0,11	43 901	355 196
2015	22,25	399 097 x 0,2225	88 800	266 396

Tab. 19: Daňové odpisy rovnoměrné – klimatizace (Vlastní zpracování dle interních informací)

období	sazba	výpočet	odpis	ZC
2015	5,5	102 245 x 0,055	5 624	96 621

Tab. 20: Daňové odpisy rovnoměrné – parkoviště penzion (Vlastní zpracování dle interních informací)

období	sazba	výpočet	odpis	ZC
2015	1,4	195 091 x 0,014	2 732	192 359

Tab. 21: Daňové odpisy zrychlené – automobil (Vlastní zpracování dle interních informací)

období	koeficient	výpočet	odpis	ZC
2012	5	277 467 / 5	55 494	221 972
2013	6	2 x 221 973 / (6 - 1)	88 789	133 183
2014	6	2 x 133 184 / (6-2)	66 592	66 591
2015	6	2 x 66 592 / (6-3)	44 394	22 197

Tab. 22: Daňové odpisy zrychlené – nádrž (Vlastní zpracování dle interních informací)

období	koeficient	výpočet	Odpis	ZC
2012	10	70 401 / 10	7 041	63 360
2013	11	2 x 63 360 / (11-1)	12 672	50 688
2014	11	2 x 50 688 / (11-2)	11 264	39 424
2015	11	2 x 39 424 / (11-3)	9 856	29 568

Tab. 23: Daňové odpisy zrychlené – zahradní altánek penzion (Vlastní zpracování dle interních informací)

období	koeficient	výpočet	odpis	ZC
2012	20	336 962 / 20	16 849	320 113
2013	21	(2 x 320 113) / (21 - 1)	32 012	288 101
2014	21	(2 x 288 101) / (21 - 2)	30 327	257 774
2015	21	(2 x 257 774) / (21 - 3)	28 642	229 132

Tab. 24: Daňové odpisy zrychlené – hala vrata (Vlastní zpracování dle interních informací)

období	koeficient	výpočet	odpis	ZC
2010	30	80 515 / 30	2 684	77 831
2011	31	(2 x 77 831) / (31 - 1)	5 189	72 642
2012	31	(2 x 72 642) / (31 - 2)	5 010	67 632
2013	31	(2 x 67 632) / (31 - 3)	4 831	62 802
2014	31	(2 x 62 802) / (31 - 4)	4 652	58 150
2015	31	(2 x 58 150) / (31 - 5)	4 473	53 677

Tab. 25: Daňové odpisy zrychlené – budova penzion (Vlastní zpracování dle interních informací)

období	koeficient	výpočet	odpis	ZC
2007	50	625 000 / 50	12 500	612 500
2008	51	(2 x 612 500) / (51-1)	24 500	588 000
2009	50	(2 x 588 000 + 28 879 376) / 50	601 108	28 866 268
2010	50	(2 x 28 866 268) / (50 - 1)	1 178 215	27 688 053
2011	50	(2 x 27 688 053) / (50 - 2)	1 153 669	26 534 384
2012	50	(2 x 26 534 384) / (50 - 3)	1 129 123	25 405 261
2013	50	(2 x 25 405 261) / (50 - 4)	1 104 577	24 300 685
2014	50	(2 x 24 300 685) / (50 - 5)	1 080 030	23 220 654
2015	50	(2 x 23 220 654) / (50 - 6)	1 055 484	22 165 170

Daňové náklady dle uvedených výpočtů z tabulek vycházejí za rok 2015 celkem na 1.244.748 Kč.

Tab. 26: Souhrn odpisů (Vlastní zpracování dle výpočtů)

Účetní a daňové odpisy za rok 2015		
majetek	účetní odpis	daňový odpis
dodávka	68 400	88 800
klimatizace	4 970	4 970
parkoviště penzion	8 129	8 129
auto	32 592	44 394
nádrž	7 040	9 856
zahradní altánek penzion	18 720	28 642
hala vrata	3 221	4 473
budova penzion	617 304	1 055 484
celkem	760 376	1 244 748

Ve výše uvedeném příkladu se jednalo pouze o ukázkou odpisů u některých předmětů z obsáhlejšího majetku společnosti. Jelikož účetní jednotka neposkytla k dispozici údaje o skutečném účetním odepisování, které realizovala, byly v práci stanoveny podmínky pro počítání účetních odpisů, které vychází ze stanovených principů. Zadání životnosti/výkonosti majetku a výpočty účetního odepisování jsou v této práci uvedeny pouze jako doporučený postup pro stanovení těchto odpisů.

Následuje tabulka č. 27, která zobrazuje shrnutí uplatněných daňových odpisů v DAP společnosti za rok 2015.

Tab. 27: Odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle §24/2/a ZDP (Vlastní zpracování dle DAP za rok 2015 společnosti ABC, s.r.o.)

Název položky	Hodnota v Kč
Odpisy DHM a DNM v odpisované skupině 1	
Odpisy DHM a DNM v odpisované skupině 2	1 640 422
Odpisy DHM a DNM v odpisované skupině 3	112 253
Odpisy DHM a DNM v odpisované skupině 4	60 353
Odpisy DHM a DNM v odpisované skupině 5	29 651
Odpisy DHM a DNM v odpisované skupině 6	
Odpisy hmotného majetku podle §30/4 ZDP ve znění do 31. 12.2007	
Odpisy hmotného majetku podle §30/4-6 ZDP a §30b ZDP	
Odpisy nehmotného majetku podle §32a ZDP, zaevidovaných do majetku poplatníka ve zdaň. ob. započatých v roce 2004 a později	
Daňové odpisy DHM a DNM celkem	1 842 679

Skutečně vypočtené účetní odpisy v podniku byly dle interních informací za rok 2015 nižší než daňově uznatelné odpisy.

V podniku je poměrně hodně odepisovatelného majetku a vykazuje nemalé daňové náklady, proto obvykle neuplatňuje veškeré daňově účinné odpisy.

Jelikož společnost často využívá poskytovaných bankovních úvěrů k financování svých záměrů nebo pořízování majetku, je pro ni žádoucí vykazovat zisk, který z hlediska čerpání bankovních úvěrů přináší výhodnější podmínky, a proto reguluje své náklady.

3.6 Výdaje na financování majetku úvěrem

Jak již bylo zmíněno, společnost často využívá financování z poskytovaných úvěrů, například pro pořízení majetku.

Na jednom z automobilů společnosti bude v tabulce níže poukázáno na výdaje spojené s financováním majetku úvěrem. V následující části práce, nazvané návrhy vlastního řešení, budou navrženy případné leasingové splátky na tento automobil k porovnání výdajů na jeho pořízení formou leasingu oproti výdajům souvisejícím s čerpaným úvěrem.

Pořizovací cena vybraného automobilu byla 277.467 Kč a společnost jej pořídila v lednu roku 2012, část peněz bylo poskytnuto z vlastních zdrojů a financováním cizími zdroji bylo potřeba pokrýt 182.600 Kč. Tento automobil byl zařazen v měsíci pořízení do 2. odpisové skupiny a byl odepisován zrychleně.

Tab. 28: Splátkový plán úvěru (Vlastní zpracování dle interních informací)

Rok	Počáteční stav úvěru	Splátka	Úrok	Platba (splátka + úrok)	Konečný stav úvěru
2012	182 600,00	30 928,75	13 518,29	44 447,04	151 671,25
2013	151 671,25	33 501,34	10 945,70	44 447,04	118 169,91
2014	118 169,91	36 287,94	8 159,10	44 447,04	81 881,97
2015	81 881,97	39 306,29	5 140,75	44 447,04	42 575,68
2016	42 575,68	42 575,68	1 871,36	44 447,04	0,00

Tab. 29: Výdaje na financování automobilu úvěrem (Vlastní zpracování dle interních informací)

Rok	Platba	Úrok	Odpis	Změna daňově uznatelných nákladů	Daňová úspora	Změna výdajů
2012	44 447,04	13 518,29	55 494	69 013	13 113	31 334,04
2013	44 447,04	10 945,70	88 789	99 735	18 950	25 497,04
2014	44 447,04	8 159,10	66 592	74 752	14 203	30 244,04
2015	44 447,04	5 140,75	44 394	49 535	9 412	35 035,04

3.7 Výpočet daňové povinnosti

Vybraná společnost poskytla své interní informace do konce roku 2015, aktuálně zpracovává podklady za rok 2016, jejichž část předloží později a tomuto období bude věnována část vlastních návrhů řešení. V tabulce č. 30 níže je uveden výpočet daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2015.

Tab. 30: Výpočet daňové povinnosti vybrané PO (Vlastní zpracování dle interních informací podniku)

Výnosy	46 425 798
Náklady	46 176 585
Hospodářský výsledek	249 213
Částky neoprávněně zkracující příjmy	
Částky, o které se zvyšuje HV	2 018
Daňově neuznatelné výdaje	13 005
Rozdíl účetních a daňových odpisů	
Celkem položky zvyšující ZD	15 023
Příjmy, které nejsou předmětem daně, nebo jsou osvobozeny	
Částky, o které lze snížit HV	
Rozdíly, o které daňové výdaje převyšují náklady v účetnictví	
Celkem položky snižující ZD	0
Daňová ztráta	
Upravený ZD	264 236
Dary	2 000
ZD	262 236
Zaokrouhlený ZD na celé tisícikoruny dolů	262 000
Daň 19 %	49 780
Slevy na dani	
Výsledná daňová povinnost	49 780

Rozdíl mezi výnosy a náklady, neboli hospodářský výsledek je za rok 2015 roven 249.213Kč.

Ten je zvýšen o 2.018 Kč, vyjadřující částku ve výši rozdílu mezi dosavadním dluhem a dluhem novým nižší hodnoty vzniklou na základě dohody, kterou se dosavadní dluh nahrazuje dluhem novým. Podle §23/a/17 ZDP se jedná o přičitatelnou položku.

Dále se přičítají daňově neuznatelné výdaje ve výši 13.005 Kč, které v částce 6.245 Kč tvoří odvody pojistného (ossz + zp) neuhrazené k 31.1.2016, které tedy nemohou být daňově účinným nákladem, dokud nebudou zaplacený. Ve zbývající hodnotě 6.760 Kč jsou zde zahrnuty nedaněné výdaje, kam patří náklady na reprezentaci, manka a škody, pokuty a penále nebo ostatní viz. výše uváděná teorie.

Položky snižující základ daně dle ZDP společnost nevykazuje.

Základ daně po úpravách o přičitatelné a odčitatelné položky je roven 264.236 Kč.

Od upraveného základu daně se odečítají 2.000 Kč, které splňují podmínky podle §20/8 ZDP. Jedná se o bezúplatné plnění poskytnuté na příslušném ustanovením dané účely, v hodnotě alespoň 2.000 Kč. Maximální výše pro odpočet darů je 10 % ze základu daně sníženého podle §34 (o daňovou ztrátu), což společnost v roce 2015 nevyužívá. Základ daně, pro stanovení maximálního odpočtu, zůstává tedy 264.236 Kč a 10 % z něj vychází na 26.423,6 Kč. Dary ve výši 2.000 Kč splňují všechny podmínky, proto je možné je odečíst.

Základ daně po odečtu darů je 262.234 Kč, pro výpočet daně se tento výsledek zaokrouhluje na celé tisícikoruny dolů. Základ daně po úpravách a zaokrouhlení vychází tedy na 262.000 Kč a z něj 19 % daň je 49.780 Kč.

3.8 Náklady společnosti a jejich daňová uznatelnost

V tabulce č. 31 níže je uvedeno shrnutí nákladů v podniku za rok 2016 a to dle jednotlivých účtů, dále je rozepsáno, co na které účty bylo účtováno a v případě omezení daňové účinnosti nákladů je částka zvýrazněna jako daňově neuznaná.

Tab. 31: Shrnutí nákladových účtů za rok 2016 ve vybrané společnosti ABC, s.r.o. (Vlastní zpracování dle interních informací ze společnosti + 14, s. 71-75 + 15)

Č. účtu	Název účtu	Předmět účtování	Částka
501	Spotřeba materiálu	Materiál, suroviny, náhradní díly, PHM, drobný hmotný majetek, přirozené úbytky zásob do normy.	4 373 199,12
502	Spotřeba energie	Fakturované dodávky elektřiny, plynu a vody	1 043 012,20
504	Prodané zboží	Zboží vydané ze skladu z důvodu jeho prodeje, bezplatně poskytovány vzorky zboží, přirozené úbytky zboží a ztratné v maloobchodním prodeji v rámci normy.	21 423 851,48
511	Opravy a udržování	Náklady na opravy a údržbu majetku, kdy opravami jsou odstraňována pouze částečná opotřebení majetku nebo jeho poruchy či poškození za účelem uvedení tohoto majetku do provozuschopného stavu. Nejedná se tedy o rozšíření jeho užitečných	939 748,56

		vlastností. Za údržbu se považuje soustavná činnost, jejímž cílem je zpomalit fyzické opotřebení majetku a předcházení jeho poruchám	
518	Ostatní služby	Náklady spojené s využívanými službami poskytovanými jinými subjekty, rozsah nákladových položek na tomto účtu bývá obvykle velmi široký, protože zahrnuje většinu nakupovaných služeb, které nemají svou samostatnou položku v rámci žádné z předcházejících. Patří sem ku příkladu nákupy drobného nehmotného majetku, telekomunikačních a jiných služeb.	4 060 060,16
521	Mzdové náklady	Mzdy zaměstnanců ze závislé činnosti, tj. práce na základě pracovní smlouvy, ale také na dohodu o provedení práce či dohodu o pracovní činnosti. Patří sem také prémie a odměny, příplatky a náhrady zaměstnanců, nebo také případná mzda naturální v cenách obvyklých. Na tento účet se účtuje nejprve hrubá mzda a z té se následně strhávají odvody zaměstnanců.	4 824 665

524	Zákonné soc. a zdav. pojištění	Zákonné sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance, ale také společníky.	1 548 139
531	Daň silniční	Daně a poplatky, k nimž je účetní jednotka povinna. Do účtové skupiny 53 patří všechny s výjimkou daně z příjmů. Na účet 531 se účtuje daň silniční, účet 532 náleží dani z nemovitých věcí, ke které zvolená účetní jednotka není za zpracované období povinna. Na účet 538 patří především jiné zákonné poplatky ke státu.	26 167
538	Ostatní daně a poplatky		18 910,20
541	ZC prodaného DNM a DHM	Samotná nákladová položka, ve které se zachycuje ZC DHM a DNM. Umožňuje tak zjistit HV z prodeje DM porovnáním s výnosovou položkou tržby z prodeje DHM a DNM.	81 345,80 do výše daň. uznatelné ZC!
545	Ostatní pokuty a penále	Sankce vyplývající z porušení právních předpisů.	33 851 daňově neuznatelné
546	Odpis pohledávky	Nominální hodnota odepsané pohledávky.	1 283 daňově neuznatelné pro nesplnění podmínek

548	Ostatní provozní náklady	Široký okruh nákladových druhů souvisejících s provozní činností, pro které není vymezena samostatná nákladová položka. Jde na příklad o pojištění společnosti nebo jejího majetku a jiné obdobné náklady. Na tomto účtu jsou ale také zaúčtovány náklady z roku 2015 a náklady, které nejsou považovány za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, tedy nedaňové náklady.	501 744,24 daňově uznatelné 292 635,67 daňově neuznatelné
551	Odpisy DNM a DHM	Na tomto účtu jsou zaúčtovány účetní odpisy dlouhodobého majetku.	2 561 728 uznatelné max. do výše daňových odpisů!
562	Úroky	Úroky z úvěrů a půjček.	589 299,90
563	Kurzové ztráty	Ztráty z obchodních operací, vedených v cizích měnách, které vznikly při nepříznivém vývoji směnného kurzu. Tyto náklady mohou také vzniknout při přepočtu valut v pokladně a deviz na bankovních účtech.	35 592,92
568	Ostatní finanční náklady	Náklady, spojené s finančními operacemi v podniku, pro které není vymezena samostatná nákladová	

		položka. Jedná se nejčastěji o bankovní poplatky za vedení účtu.	432 890,35
591	Daň z příjmů-splatná	Aktuální daňová povinnost subjektu.	41 420

Na účtu 548 byly ve výši 292.635,67 Kč zaúčtovány daňově neúčinné náklady. Jednalo se o náklady, které plynuly z dokladů roku 2015 a výdaje které se nepovažují za náklady / výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, což je podmínkou pro daňové náklady.

Pokuty a penále neboli sankce z obchodních smluv, tedy smluvní jsou daňově uznatelným nákladem, ale v případě vybrané společnosti se jedná o pokuty za porušení předpisů, daných státem a ty podle §25/1/f ZDP nelze považovat za daňově účinné. Obvykle se jedná o pokuty vůči některému úřadu neboli státním institucím, například finančnímu nebo celnímu, policii a jiným.

Pro odpis pohledávek, uznatelný jako daňový náklad, stanovuje ZDP podmínky, které ve vybrané společnosti nebyly splněny, a tak je tento odpis pohledávky daňově neúčinným nákladem.

4 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

Tato část práce naváže na předcházející analýzu současné situace v podniku a poskytne výsledky z volby odlišných postupů daňové optimalizace, k porovnání s těmi skutečně využívanými ve společnosti.

Nejdříve budou spočteny odpisy vybraného majetku (viz analýza současného stavu) za rok 2016. Jako názorný příklad rozdílů v metodách odepisování budou odpisy u automobilu uvedeny odlišným způsobem uplatňování daňových odpisů, než jak jsou v podniku počítány, tedy rovnoměrným způsobem. U majetku, na kterém již bylo zahájeno odepisování nelze způsob výpočtů odpisů měnit, ale na základě srovnání zrychleného a rovnoměrného odepisování u vybraného majetku lze poukázat na rozdíly, výhody obou způsobů a možnosti optimalizace u každého z nich, což by bylo pro společnost vhodné posoudit při volbě způsobu odepisování majetku pořízeného v budoucnu.

V další části bude proveden výpočet leasingu na pořízení automobilu, který společnost pořídila prostřednictvím úvěru. A uvedený postup bude uplatněn také na případné pořízení nového majetku v současnosti nebo blízké budoucnosti.

V neposlední řadě budou sečteny náklady, jejichž souhrn bude odečten od sumy výnosů a tím spočítán hospodářský výsledek. Dále bude proveden výpočet základu daně a navrhuta případná daňová optimalizace, kterou by bylo možné v podniku provést.

4.1 Uplatnění daňových odpisů

Následující tabulka č. 32 shrnuje výpočty daňových odpisů u vybraného majetku v roce 2016.

Tab. 32: Výpočty odpisů u vybraného majetku společnosti v roce 2016 (Vlastní zpracování)

Odpisy majetku v roce 2016 (v Kč)				
Majetek	Sazba/Koeficient	Výpočet	Odpis	ZC
dodávka	22,25	$399\,097 \times 0,2225$	88 800	177 596
klimatizace	10,5	$102\,245 \times 0,105$	10 736	85 885
parkoviště	3,4	$195\,091 \times 0,034$	6 634	185 725
automobil	6	$2 \times 22\,197 / (6-4)$	22 197	0
nádrž	11	$2 \times 29\,568 / (11- 4)$	8 448	21 120
zahradní altánek	21	$(2 \times 229\,132) / (21 - 4)$	26 957	202 175
hala vrata	31	$(2 \times 53\,677) / (31 - 6)$	4 295	49 382
budova penzion	50	$(2 \times 22\,165\,170) / (50 - 7)$	1 030 939	21 134 231

Aby bylo možné porovnat výhody rovnoměrného nebo zrychleného daňového odepisování, je třeba vypočítat odpisy oběma metodami za již proběhlé období.

Pro znázornění rozdílů v odepisování byl vybrán automobil z majetku společnosti. V podniku jej odepisují zrychleně, v rámci práce byly pro porovnání spočteny daňové odpisy rovnoměrným způsobem.

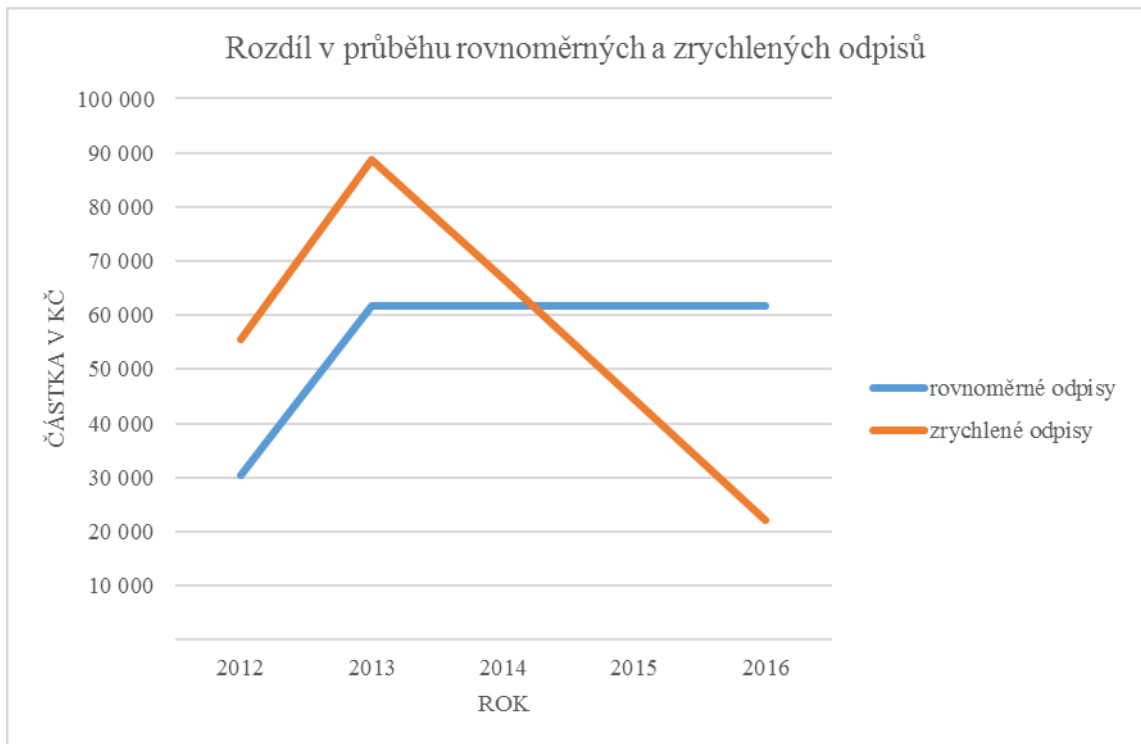
Tab. 33: Daňové odpisy rovnoměrné – auto (Vlastní zpracování dle interních informací)

období	sazba	výpočet	odpis	ZC
2012	11	$277\,467 \times 0,11$	30 522	246 945
2013	22,25	$277\,467 \times 0,2225$	61 737	185 208
2014	22,25	$277\,467 \times 0,2225$	61 737	123 471
2015	22,25	$277\,467 \times 0,2225$	61 737	61 734
2016	22,25	$278\,467 \times 0,2225$	61 737	0

Z tabulky č. 33 v porovnání s tabulkou č. 21 předcházející části vyplývá, že zrychlené odpisy jsou vyšší na začátku odepisování, na úkor pozdějších období, kdy jsou odpisy o navýšení v prvních letech postupně snižovány.

Rovnoměrné odpisy mají tedy lineární průběh, což znamená, že se dostávají do nákladů během let stejnoměrně, s výjimkou prvního roku odepisování, kdy se odepisuje vždy s nižší sazbou (dle tabulek uvedených v teoretické části).

Zrychlené odepisování má degressivní průběh, tedy odpisy během let postupně klesají.



Graf 5: Průběh rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů u automobilu (Vlastní zpracování)

V grafu č. 5 je znázorněn průběh rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů, pro ukázkou byl vybrán příklad odepisování automobilu v podniku (viz. výše).

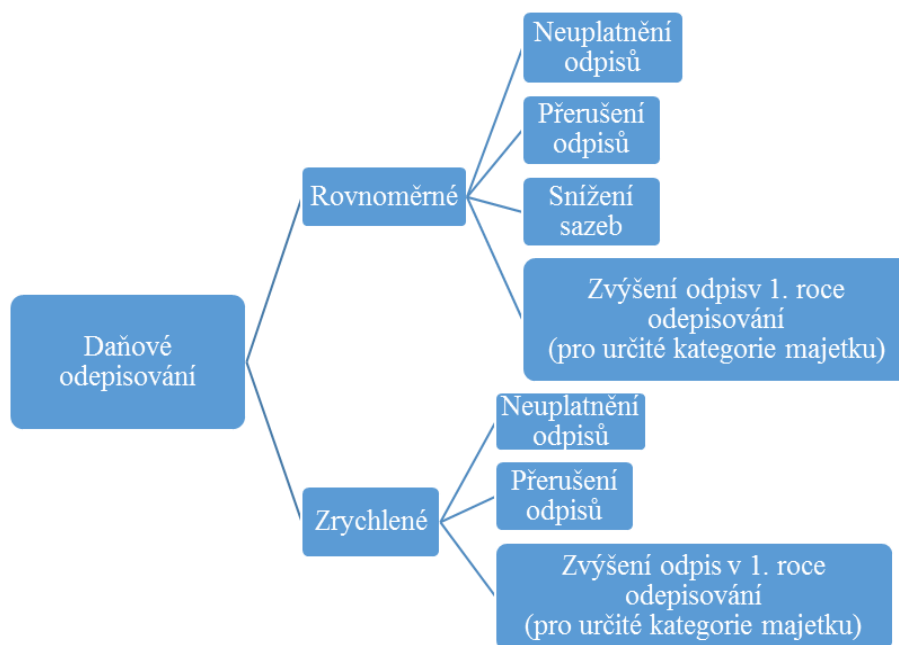
Při volbě způsobu výpočtu daňově uznatelných odpisů by měl podnik zvážit, zda je pro něj výhodné si v prvních letech odepisování zvýšit, i když následkem této volby bude mít v dalších letech snižovanou daňovou uznatelnost odpisů. Pro kompletní zhodnocení výhodnosti jednotlivých variant daňového odepisování je tedy vhodné zohlednit celé období odepisování majetku.

S volbou metody daňového odepisování souvisejí také přípustné možnosti daňové optimalizace.

U rovnoměrného i zrychleného odepisování lze odpisy přerušit, v případě, že by společnost měla vysoké náklady, nepotřebovala by tedy odpisy uplatnit a mohla by tak učinit až v dalších letech. Tímto opatřením lze také zamezit případnému vykazování ztráty.

U obou metod lze naopak odpisy zvýšit, to však pouze v prvním roce odepisování za podmínek daných ZDP, jak je uvedeno v teoretické části této práce. Tato možnost optimalizace je vhodná pro podnik, který v příslušném roce vykazuje vysoký zisk a je pro něj tedy žádoucí uplatnění vyšších výdajů / nákladů.

Výhodou rovnoměrného odepisování je možnost snížení sazeb odepisování dle uvážení poplatníka. Sazby stanovené v ZDP pro tento způsob odepisování jsou uvedeny jako maximální, ale jejich výše není povinná pro výpočet daňových odpisů. Tyto odpisy tedy nemusejí být uplatněny v plné výši.



Obr. 4: Možnosti optimalizace daňových odpisů (Vlastní zpracování dle 6, §26, §31 a §32)

4.2 Financování pořízení majetku

Jelikož společnost často pořizuje majetek prostřednictvím bankovního úvěru, bylo by pro něj vhodné posoudit daňové dopady související s touto variantou pořízení oproti jiné možné variantě, a to pořízení formou finančního leasingu.

Pro názornou ukázkou byl vybrán automobil, který je majetkem podniku a byl pořizován formou úvěru (viz výpočty z části analýza současného stavu).

Tab. 34: Leasing na pořízení automobilu (Vlastní zpracování)

Příklad pořízení stejného automobilu na leasing				
Rok	Splátka	Daňově uznatelná splátka	Případná daňová úspora	Případná změna výdajů
2012	82 858	48 572	9 229	73 629
2013	40 000	48 572	9 229	30 771
2014	40 000	48 572	9 229	30 771
2015	40 000	48 572	9 229	30 771

Tab. 35: Srovnání daňových dopadů pořízení automobilu formou úvěru nebo na leasing (Vlastní zpracování)

Rok	Případná daňová úspora		
	Úvěr	Leasing	rozdíl
2012	13 113	9 229	3 884
2013	18 950	9 229	9 721
2014	14 203	9 229	4 974
2015	9 412	9 229	183

Tabulka č. 35 poukazuje na vyšší daňovou úsporu při pořízení automobilu na úvěr, výhodnost tohoto pořízení se však každým rokem snižuje. U úvěru probíhá odepisování majetku ihned po jeho zařazení. U leasingu je možné uspořit na daních prostřednictvím daňové uznatelnosti splátek, jejich celkový součet je možné zahrnout do daňově účinných výdajů rovnoměrně za jednotlivá období. Tento příklad posuzuje pouze daňovou úsporu obou variant, k určení výhodnějšího pořízení majetku je třeba užití dalších postupů, například metoda současné hodnoty výdajů a metoda čisté výhody leasingu, které posuzují také související výdaje v konkrétním čase jejich vynaložení. Jedná se o složitější výpočty, které však nejsou předmětem této práce, jejímž účelem je zobrazení daňové optimalizace.

Pro podnik není nadále podstatné, která varianta byla u již pořízeného majetku úspornější z hlediska daně z příjmů. Proto je níže uveden také výpočet daňových dopadů pro případné pořízení dalšího majetku i v budoucnosti.

Podnik uvažuje o koupi dalšího automobilu v hodnotě 368.569 Kč, z vlastních zdrojů by kryl 120.000 Kč a zažádal by tedy o úvěr na 248.569 Kč. V případě leasingu by mohl podnik poskytnout ještě 60.000 Kč na mimořádnou splátku. Obě varianty hodlá společnost splácet 5 let.

Tab. 36: Výpočet splátek pro případný úvěr podniku na pořízení nového automobilu (Vlastní zpracování)

Rok	PS úvěru	Splátka	Úrok	Platba	KS
2017	248 569	38 358,03	32 313,97	70 672	210 211
2018	210 211	43 344,57	27 327,43	70 672	166 866
2019	166 866	48 979,37	21 692,63	70 672	117 887
2020	117 887	55 346,69	15 325,31	70 672	62 540
2021	62 540	62 540	8 130,24	70 670,24	0

Podnik by tento automobil daňově odepisoval zrychleně.

Tab. 37: Výpočet zrychlených daňových odpisů pro případný nový automobil v podniku (Vlastní zpracování)

Rok	Koeficient	Výpočet	Odpis	ZC
2017	5	368569 / 5	73 714	294 855
2018	6	2 x 294 855 / (6 - 1)	117 942	176 913
2019	6	2 x 176 913 / (6 - 2)	88 457	88 456
2020	6	2 x 88 456 / (6 - 3)	58 971	29 485
2021	6	2 x 58 971 / (6 - 4)	29 485	0

Tab. 38: Výdaje na případné pořízení nového automobilu prostřednictvím úvěru (Vlastní zpracování)

Rok	Platba	Úrok	Odpis	Změna daňově uznatelných nákladů	Případná daňová úspora	Potenciální změna výdajů
2017	70 672	32 313,97	73 714	106 028	20 146	50 526
2018	70 672	27 327,43	117 942	145 270	27 602	43 070
2019	70 672	21 692,63	88 457	110 150	20 929	49 743
2020	70 672	15 325,31	58 971	74 297	14 117	56 555
2021	70 672	8 130,24	29 485	37 616	7 148	63 524

V následující tabulce č. 39 budou shrnuty případné leasingové splátky na pořízení stejného nového automobilu dle zadání příkladu.

Tab. 39: Leasing na případné pořízení nového automobilu (Vlastní zpracování)

Rok	Splátka	Daňově uznatelná splátka	Případná daňová úspora	Případná změna výdajů
2017	110 597	55 100	10 469	100 128
2018	55 000	55 100	10 469	44 531
2019	55 000	55 100	10 469	44 531
2020	55 000	55 100	10 469	44 531
2021	55 000	55 097	10 469	44 531

V tabulce níže následuje porovnání vypočtených výdajů obou variant pořízení.

Tab. 40: Srovnání daňové úspory z výdajů na úvěr a leasing (Vlastní zpracování)

Rok	Případná daňová úspora		
	Úvěr	Leasing	rozdíl
2017	20 146	10 469	9 677
2018	27 602	10 469	17 133
2019	20 929	10 469	10 460
2020	14 117	10 469	3 648
2021	7 148	10 469	- 3 321

Z tabulky č. 40 vyplývá, že financování úvěrem je po dobu prvních 4 let z pohledu daňové uznatelnosti nákladů opět výhodnější neboli úspornější, ale v posledním roce splácení již vychází daňová úspora vyšší u leasingu, a to vlivem odpisů i úroků, které se každým rokem snižují, tudíž náklady na úvěr klesají. Zatímco u leasingu jsou daňově uznatelné splátky pořád ve stejné výši.

4.3 Vlastní zpracování výpočtu daňové povinnosti

Výnosy zaúčtované ve společnosti za rok 2016 dosáhly částky 43.004.693 Kč a náklady, viz tabulka č. 31, celkem činily 42.788.124 Kč.

Následující tabulka č. 41 znázorňuje výpočet HV, jeho úpravu na ZD a z něj vypočtenou daňovou povinnost za rok 2016.

Tab. 41: Výpočet daňové povinnosti za rok 2015 (Vlastní zpracování dle interních informací)

Výnosy	43 004 693
Náklady	42 788 124
Hospodářský výsledek	216 569
Částky neoprávněně zkracující příjmy	
Částky, o které se zvyšuje HV	
Daňově neuznatelné výdaje	327 770
Rozdíl účetních a daňových odpisů	
Celkem položky zvyšující ZD	327 770
Příjmy, které nejsou předmětem daně, nebo jsou osvobozeny	
Částky, o které lze snížit HV	
Rozdíly, o které daňové výdaje převyšují náklady v účetnictví	326 229
Celkem položky snižující ZD	326 229
Daňová ztráta	
Upravený ZD	218 110
Dary	
ZD	218 110
Zaokrouhlený ZD na celé tisícikoruny dolů	218 000
Daň 19 %	41 420
Slevy na dani	
Výsledná daňová povinnost	41 420

V příloze této práce je k nahlédnutí zpracováno daňové přiznání za rok 2016.

4.4 Optimalizace

Společnost, ve které byla práce zpracována, má stále prostor pro daňovou optimalizaci.

Vhodnou úsporou na dani by pro tuto společnost byla tvorba rezerv, protože společnost každý rok buduje a investuje do svého majetku.

Další vhodnou optimalizací pro firmu by byla úspora na dani formou vzdělávání zaměstnanců. Společnost má v České republice 8 vinoték, na kterých zaměstnává po dvou nezkušených prodavačkách / prodavačích na každé z nich. Některým svým zaměstnancům poskytuje příplatky na cestu do / z práce, a to na vlastní náklady, které neuplatňuje.

Tyto návrhy daňové úspory budou dále rozvedeny a k nim přibližně spočítána daňová optimalizace.

4.4.1 Rezervy

Vybraná společnost často investuje do oprav svého majetku. Například u budovy penzionu hodlá vedení společnosti v blízké době zahájit opravy na parkovišti. Dále je také potřeba opravit přilehlou halu, která slouží jako skladovací prostory vinoték.

Kvalifikovaný rozpočet investice činí 1 mil. Kč. Hala je zařazena do 5. odpisové skupiny, je tedy možné na ni tvořit rezervu až 30 let. Vedení podniku jej však hodlá opravit do pěti let, rezerva se tedy bude tvořit ve výši 200.000 Kč po dobu 5 let.

Tab. 42: Tvorba rezerv na opravu haly v letech 2017 – 2021 (Vlastní zpracování)

počet let	rok	Tvorba rezervy		Podnik nebude tvořit rezervu	
		výše rezervy	daňový náklad	výše investice	daňový náklad
1.	2017	200 000	200 000	0	0
2.	2018	200 000	200 000	0	0
3.	2019	200 000	200 000	0	0
4.	2020	200 000	200 000	0	0
5.	2021	200 000	200 000	1 000 000	1 000 000
celkem		1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000

Společnost má poměrně vysoké náklady, bylo by vhodné tvořit rezervy na plánované budoucí opravy, aby nevstupovaly do nákladů jednorázově a podnik se nedostával do ztráty, to však jedině za předpokladu včasného plánování a dlouhodobého tvoření rezerv. Z uvedeného příkladu vyplývá pravidelné zvýšení nákladů o 200.000 Kč. Pro tento podnik by bylo vhodné tvořit rezervu déle, aby každoroční náklady byly nižší. Není žádoucí, aby se společnost dostávala do ztráty, proto by měla včas plánovat a rezervy na opravy tvořit s dostatečným předstihem, aby jej uplatňovala v nákladech postupně v přiměřené výši a nedostávala se tak do ztráty.

4.4.2 Zaměstnanci

Společnost zaměstnává na svých vinotékách 15 prodavaček a 1 prodavače. Žádný z nich nemá znalosti z oblasti vinařství. Zákazníci často vyžadují doporučení a majitelé podniku požadují aktivní přístup svých zaměstnanců v nabízení vín a zvyšování prodejů. Zaměstnanci však nedisponují potřebnými znalostmi ani zkušenostmi.

Vinařský institut České republiky pořádá kurzy sommeliérství, ve kterých jsou zahrnuty základní znalosti o víně, ale také obecný přehled o vínech v ČR i celé Evropě. Získávání těchto znalostí je rozprostřeno do pěti kurzů a nabyté znalosti jsou ověřeny závěrečnou

zkouškou ke každému z nich. Po úspěšném absolvování všech kurzů je možné zúčastnit se zkoušek na sommeliéra.

Protože toto vzdělávání pokrývá široké znalosti, vedení společnosti usoudilo, že postačí, když se jejich zaměstnanci zúčastní dvou kurzů za rok. Celkem se tedy doba vzdělávání zaměstnanců rozprostře až do tří let. Mezitím ještě zajistí provozní vinoték řízené degustace prováděné zástupci vinařství, jejichž sortiment je na vinotékách prodáván, aby měli zaměstnanci ochutnány přímo vína, která nabízejí a nabyly o nich dostatek informací.

V následující tabulce č. 43 jsou shrnuty náklady za jednotlivé kurzy.

Tab. 43: Vzdělávání zaměstnanců – kurzy (Vlastní zpracování dle nabídky kurzů)

rok	kurz	cena (v Kč bez DPH)	cena (v Kč bez DPH)
		za 1 účastníka kurzu	za 16 zaměstnanců
2017	I. Základy sommeliérství, vína a vinařství ČR	2 471	39 536
	II. Réva vinná a víno	2 801	44 816
2018	III. Francie, Itálie, Pyrenejský poloostrov	6 500	104 000
	IV. Západní Evropa, Východní a Jižní Evropa, Nový svět	5 000	80 000
2019	V. Ostatní sommeliérské znalosti	5 000	80 000
Celkem		21 772	348 352

V roce 2017 by tedy vzdělávání zaměstnanců činilo 84.352 Kč, v roce 2018 celkem 184.000 Kč a v roce 2019 závěrečná část kurzu 80.000 Kč. Za všechny tři roky, celý seriál kurzů by tedy činil 348.352 Kč a celá tato částka by postupně za jednotlivé roky, kdy se dílčí kurzy uskutečnily, vstoupila do nákladů jako daňově účinný výdaj.

Vzdělávání touto formou je pouze návrh, který byl vedení společnosti předložen k posouzení možností, ale poskytování podobných znalostí z oboru je celá řada, například i formou individuálních školitelů, kteří by zaškolili všechny zaměstnance na dvě

skupiny (směny) za cenu svého obětovaného času a výkladu, nikoliv za osobu. Zvážení těchto metod je již na vedení společnosti.

Dále společnost přispívá dvěma ze svých zaměstnanců na cestu do a z práce. Zbývající zaměstnanci bydlí v blízkém okolí svého pracoviště, zmiňovaní dva zaměstnanci dojíždí do zaměstnání 40 a 60 km, těm společnost přispívá ve výši základní náhrady viz kapitola teoretická východiska práce s. 27.

V následující tabulce č. 44 jsou shrnuty příspěvky na počet kilometrů a cest do práce za 1 měsíc. Prodavačky pracují v režimu krátký / dlouhý týden, během měsíce tak jedou do práce přibližně 14krát.

Tab. 44: Výdaje na cestu zaměstnanců do a z práce / měsíc (Vlastní zpracování)

vzdálenost do práce a zpět	počet cest za měsíc	náhrady za měsíc
80 km	14	4 256 Kč
120 km	14	6 384 Kč
200 km	28	10 640 Kč

Zaměstnavatel tedy přispívá svým dvěma zaměstnancům na cestu do a z práce, jejich vlastním automobilem, částkou ve výši základní náhrady, tedy celkem 10.640 Kč za měsíc, to činí 127.680 Kč ročně. Celá tato částka je pro zaměstnavatele daňově uznatelným výdajem.

4.4.3 Automobil

Jak již bylo zmíněno v teoretické části výdaje související s využíváním automobilu společnosti lze dvojím způsobem.

Společnost vede knihu jízd, která prokazuje skutečně ujeté km pro ekonomickou činnost. Dále může spočítat náklady za PHM dle průměrných cen za litr podle vyhlášky č. 385/2015 Sb. Nebo může uplatnit skutečnou nákupní cenu, dle doložených dokladů, paragonů z nákupů PHM.

K výsledným nákladům za PHM připočte ještě výdaje za parkování, opět doložené doklady. Pokud součet těchto nákladů nepřesáhne 5.000 Kč/měsíc je pro podnik výhodnější uplatnit paušální výdaje, to však lze pouze u tří automobilů společnosti. K oběma výdajům lze dále uplatňovat výdaje související s udržováním automobilu, tedy případné opravy a vedlejší náklady mimo PHM a parkování.

Tab. 45: Výdaje uplatněné za PHM při najetých 16 000 km za rok (Vlastní zpracování)

auto	skutečně najeto v km / rok	uplatněné výdaje	náklady na 1 km	celkem
			při spotřebě 12 l / 100 km	
1.	16 000	29,50 Kč / l 1 nafty	3,54	56 640 Kč
2.	16 000	skutečně zaplacené a doložené při ceně 31 Kč / l 1 nafty	3,72	59 520 Kč
3.	16 000	paušál	(5 000 Kč x 12 měsíců) : 16 000 km = 3,75 Kč	60 000 Kč

Tab. 46: Výdaje uplatněné za PHM při najetých 18 000 km za rok (Vlastní zpracování)

auto	skutečně najeto v km / rok	uplatněné výdaje	náklady na 1 km	celkem
			při spotřebě 12 l / 100 km	
1.	18 000	29,50 Kč / l 1 nafty	3,54	63 720 Kč
2.	18 000	skutečně zaplacené a doložené při ceně 31 Kč / l 1 nafty	3,72	66 960 Kč
3.	18 000	paušál	(5 000 Kč x 12 měsíců) : 18 000 km = 3,33 Kč	60 000 Kč

Tabulky č. 45 a 46 srovnávají uplatnění výdajů za PHM. Znázorňují, že při skutečně najetých 16 000 km v roce je nejvýhodnější uplatnit paušální výdaje 5.000 Kč měsíčně, tedy 60.000 Kč ročně. Při najetí 18 000 km za rok a více je naopak výhodnější uplatnit skutečné výdaje. Ty lze uplatnit buď ve vyšší průměrné ceně za naftu, dané vyhláškou č. 385/2015 Sb. nebo v ceně dle doložených dokladů za nákup PHM. Zaměstnanci ve funkci řidičů jezdí naloženými dodávkami, průměrná spotřeba se pohybuje okolo 12 l na 100 km a tankují vždy u OMV poblíž sídla společnosti, kde cena za naftu činí 31 Kč / litr, tyto informace byly použity pro uvedený příklad.

4.4.4 Shrnutí návrhů optimalizace

Společnosti se tedy nabízejí nevyužité možnosti daňové optimalizaci dle legislativy zakotvené v ZDP České republiky. V současnosti má vybraná společnost poměrně vysoké náklady, nepotřebuje tedy výrazně optimalizovat svoji daňovou povinnost.

Vedení podniku v dalších letech předpokládá nárůst zisků, a tak bude více využívat optimalizace, mimo jiné navrhnuté v této práci. Především ocení možnosti tvorby rezerv a školení svých zaměstnanců, což hodlají v podniku začít realizovat.

Tab. 47: Případná daňová optimalizace v roce 2017 (Vlastní zpracování dle předchozích návrhů)

Rok 2017	tvorba rezerv	školení zaměstnanců	příspěvek zaměstnancům na cestu do / z práce
daňová optimalizace	200 000	39 536	4 256 x 12 měsíců = 51 072
celkem navýšení daňových nákladů	290 608		
případná úspora na dani	55 100		

ZÁVĚR

Cílem této práce bylo optimalizovat daňovou povinnost vybrané právnické osoby, kterou byla společnost právní formy společnost s ručením omezeným. V rámci práce bylo shrnuto uplatnění jejich skutečných i potenciálních daňově uznatelných nákladů, což je předmětem daňové optimalizace.

Dílčím cílem práce bylo mimo jiné vymezení základních pojmů a problematiky daně z příjmů PO, tento cíl splňuje teoretická část práce.

V části nazvané analýzou současného stavu byly rozlišeny daňové a nedaňové náklady společnosti. Tato část dále zahrnovala ukázkou výpočtů odpisů u vybraného majetku a daňové dopady pořízení majetku na úvěr. Dále zde byl uveden výpočet daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2015.

Vlastní návrhy řešení byly zaměřeny na volbu způsobu daňového odepisování a porovnání pořízení majetku na úvěr s leasingem. V této části byla na základě uvedených poznatků spočtena daňová povinnost za rok 2016 a navrhována daňová optimalizace pro budoucí zdaňovací období, jako například tvorba rezerv, školení zaměstnanců a další.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

- (1) Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ze dne 22. července 2009 ve znění pozdějších předpisů.
- (2) ŠTOHL, Pavel. *Daně 2016: výklad a praktické příklady*. 5. vydání. Znojmo: Soukromá vysoká škola ekonomická, 2016. ISBN 978-80-87314-79-1.
- (3) Zákon č. 89/2012 Sb., Nový občanský zákoník, ze dne 1. ledna 2014 ve znění pozdějších předpisů.
- (4) NOVOTNÝ, Zdeněk, Jana DYČKOVÁ a Nataša PRÁŠKOVÁ. *Podniková ekonomika 3 Daňová soustava ČR*. Aktualizováno k 1. 6. 2010. Břeclav: Obchodní akademie, Břeclav, Smetanovo nábřeží 17, PSČ 690 28, 2010.
- (5) PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, Petra a Milena OTAVOVÁ. *Daň z příjmů srozumitelně*. Vydání první. Ostrava: Key Publishing s.r.o., 2015. Ekonomie (Key Publishing). ISBN 978-80-7418-243-3.
- (6) Zákon č. 586/1992 Sb., zákon o daních z příjmů, ze dne 20. listopadu 1992 ve znění pozdějších předpisů.
- (7) Zákon č. 593/1992 Sb., zákon o rezervách, ze dne 20. listopadu 2016 ve znění pozdějších předpisů.
- (8) ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2011: pro střední školy a veřejnost*. 12., upr. vyd. Znojmo: Štohl, 2011. ISBN 978-80-87237-35-9.
- (9) PELC, Vladimír a Petr PELECH. *Daně z příjmů: s komentářem 2016*. 16. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2016. ISBN 978-80-7554-011-9.

- (10) PUKELIENE, Violeta a Austeja KAZEMEKAITYTE. TAX BEHAVIOUR: ASSESSMENT OF TAX COMPLIANCE IN EUROPEAN UNION COUNTRIES. *Ekonomika* [online]. Vilniaus Universiteto Leidykla, 2016, 30-56 [cit. 2017-05-18]. DOI: 10.15388/Ekon.2016.2.10123. ISSN 13921258. Dostupné z http://search.proquest.com.ezproxy.lib.vutbr.cz/docview/1833262708?rfr_id=info%3Axi%2Fsid%3Aprim
- (11) HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK. *Daňové a nedaňové náklady 2016*. 1. vydání. Praha: ESAP, 2016. ISBN 978-80-905899-2-6.
- (12) DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING, Hana SKALICKÁ a Jan ŠKOPEK. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2016* [online]. Wolters Kluwer, 2016 [cit. 2016-11-30]. ISBN 978-80-7552-036-4.
- (13) VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: 1. VOX, 2016. ISBN 9788087480441.
- (14) BERANOVÁ, Michaela. *Účetnictví: základy účetnictví*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2012. ISBN 978-80-214-4430-0.
- (15) MRÁZÍKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2016*. Praha: Grada, 2015. ISBN 9788027100224.
- (16) KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014. Právo a management. ISBN 978-80-87974-06-3.
- (17) ČESKÁ REPUBLIKA. Vyhláška č. 385/2015. In: *Sbírka zákonů*. Praha: Grada, 2015, ročník 2015, číslo 385.
- (18) VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. vydání Praha: Grada. ISBN 978-80-247-4114-7.

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ

CP	cenný papír
ČR	Česká republika
DAP	daňové přiznání
DFM	dlouhodobý finanční majetek
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DM	dlouhodobý majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
EU	Evropská unie
FNL	finanční leasing
FO	fyzická osoba
HM	hmotný majetek
IATA	International Air Transport Association (Mezinárodní asociace leteckých dopravců)
KC	kupní cena
Km	kilometry

LPG	zkapalněný ropný plyn
LS	leasingová smlouva
NM	nehmotná majetek
NOZ	nový občanský zákoník
OM	obchodní majetek
OP	opravná položka
OR	obchodní rejstřík
PHM	pohonné hmoty
PO	právnícká osoba
SMV	samostatné movité věci
SZ	sociální zabezpečení
TP	technický průkaz
ÚJ	účetní jednotka
VC	vstupní cena
VK	vlastní kapitál
ZC	zůstatková cena

ZD	základ daně
ZDP	zákon o daních z příjmů
ZK	základní kapitál
ZOK	Zákon o obchodních korporacích
ZoR	zákon o rezervách
ZP	zdravotní pojištění
ZPR	zákoník práce

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1: Vertikální analýza aktiv	52
Graf 2: Vertikální analýza pasiv	53
Graf 3: Přehled tržeb z prodeje zboží a služeb	54
Graf 4: Přehled vývoje zisku	55
Graf 5: Průběh rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů u automobilu	75

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1: Daňová soustava ČR	17
Obr. 2: Automobil v podnikání z pohledu daně z příjmů	27
Obr. 3: Schéma organizační struktury	50
Obr. 4: Možnosti optimalizace daňových odpisů	76

SEZNAM TABULEK

Tab. 1: Odpisové skupiny	36
Tab. 2: Roční odpisové sazby rovnoměrného odpisování	37
Tab. 3: Koeficienty pro zrychlené odpisování hmotného majetku	38
Tab. 4: Doba odepisování nehmotného majetku	42
Tab. 5: Vertikální analýza	51
Tab. 6: Přehled tržeb v letech 2013-2015	53
Tab. 7: Výsledek hospodaření v letech 2011-2015	55
Tab. 8: Přeměna účetního výsledku hospodaření na základ daně v letech 2013-2015 ..	56
Tab. 9: Rozpis majetku	57
Tab. 10: Účetní odpisy výkonné – dodávka	58
Tab. 11: Účetní odpisy časové – klimatizace	58
Tab. 12: Účetní odpisy časové – parkoviště penzion	58
Tab. 13: Účetní odpisy výkonné – automobil	58
Tab. 14: Účetní odpisy časové – nádrž	59
Tab. 15: Účetní odpisy časové – zahradní altánek penzion	59

Tab. 16: Účetní odpisy časové – hala vrata	59
Tab. 17: Účetní odpisy časové – budova penzion	60
Tab. 18: Daňové odpisy rovnoměrné – dodávka	60
Tab. 19: Daňové odpisy rovnoměrné – klimatizace	60
Tab. 20: Daňové odpisy rovnoměrné – parkoviště penzion	60
Tab. 21: Daňové odpisy zrychlené – automobil	61
Tab. 22: Daňové odpisy zrychlené – nádrž	61
Tab. 23: Daňové odpisy zrychlené – zahradní altánek penzion	61
Tab. 24: Daňové odpisy zrychlené – hala vrata	61
Tab. 25: Daňové odpisy zrychlené – budova penzion	62
Tab. 26: Souhrn odpisů	62
Tab. 27: Odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle §24/2/a ZDP	63
Tab. 28: Splátkový plán úvěru	65
Tab. 29: Výdaje na financování automobilu úvěrem	65
Tab. 30: Výpočet daňové povinnosti vybrané PO	66
Tab. 31: Shrnutí nákladových účtů za rok 2016 ve vybrané společnosti ABC, s.r.o. ...	68

Tab. 32: Výpočty odpisů u vybraného majetku společnosti v roce 2016	74
Tab. 33: Daňové odpisy rovnoměrné – auto	74
Tab. 34: Leasing na pořízení automobilu	77
Tab. 35: Srovnání daňových dopadů pořízení automobilu formou úvěru nebo na leasing	77
Tab. 36: Výpočet splátek pro případný úvěr podniku na pořízení nového automobilu .	78
Tab. 37: Výpočet zrychlených daňový odpisů pro případný nový automobil v podniku	79
Tab. 38: Výdaje na případné pořízení nového automobilu prostřednictvím úvěru	79
Tab. 39: Leasing na případné pořízení nového automobilu	79
Tab. 40: Srovnání daňové úspory z výdajů na úvěr a leasing	80
Tab. 41: Výpočet daňové povinnosti za rok 2015	81
Tab. 42: Tvorba rezerv na opravu haly v letech 2017 – 2021	83
Tab. 43: Vzdělávání zaměstnanců – kurzy	84
Tab. 44: Výdaje na cestu zaměstnanců do a z práce / měsíc	85
Tab. 45: Výdaje uplatněné za PHM při najetých 16 000 km za rok	86
Tab. 46: Výdaje uplatněné za PHM při najetých 18 000 km za rok	86

Tab. 47: Případná daňová optimalizace v roce 2017	87
---	----

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1: Schéma úpravy účetního výsledku hospodaření na základ daně

Příloha 2: Shrnutí daňového posouzení příspěvků zaměstnavatele na zaměstnance

Příloha 3: Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2016

Příloha 1: Schéma úpravy účetního výsledku hospodaření na základ daně (Vlastní zpracování dle 2, s. 75)

ÚČETNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ před zdaněním		
POLOŽKY ZVYŠUJÍCÍ ZÁKLAD DANĚ	Účetní náklady, které nejsou dle ZDP daňově uznatelnými (§25 ZDP)	Jedná se například o dluhy, které jsou k rozvahovému dni promlčené či po splatnosti déle než 30 měsíců → tzv. polhůtní dluhy dle §23/3/a/12 ZDP.
	Příjmy, které jsou zdanitelné, ale v účetnictví nejsou zaúčtovány	
	Částky, o kterých tak stanoví ZDP	
POLOŽKY SNIŽUJÍCÍ ZÁKLAD DANĚ	Náklady, které jsou dle ZDP daňově uznatelné, ale v účetnictví nejsou zaúčtovány	Jedná se například o SZ a ZP z mezd, které bylo zapláceno až dodatečně v následujícím období (po 31.12.), nebo o zaplacené smluvní pokuty a úroky z prodlení, které jsou daňovým nákladem až v okamžiku zaplacení a které byly zaúčtovány v účetních nákladech minulých účetních období.
	Vyloučení zaúčtovaných výnosů, které nejsou předmětem daně	Jedná se například o případy výnosů, které jsou zdaněné zvláštní sazbou, jako přijaté podíly na zisku, tyto výnosy jsou zaúčtované v netto výši, tj. po zdanění a dále se nezdaňují, proto nesmí vstoupit do základu daně. Dále sem patří výnosy, které jsou od daně osvobozeny (například podíly na zisku mateřských společností), nebo výnosy, které jsou zdaněné až při zaplacení, což mohou být zaúčtované, ale neinkasované smluvní pokuty a úroky z prodlení nebo jiné výnosy zaúčtované na účtu 644

Příloha č. 2: Shrnutí daňového posouzení příspěvků zaměstnavatele na zaměstnance
(Vlastní zpracování dle 2, s. 75)

Druh nepeněžního plnění	Daň z příjmů	
	Zaměstnavatel	Zaměstnanec
Stravování zaměstnanců (např. formou stravenek) v limitu podle ZDP	Daňový náklad	Osvobozeno
Stravování zaměstnanců (např. formou stravenek) nad limit podle ZDP	Nedaňový náklad	Osvobozeno
Odborný rozvoj zaměstnanců související s předmětem činnosti zaměstnavatele, vč. rekvalifikace	Daňový náklad	Osvobozeno
Odborný rozvoj zaměstnanců nesouvisející s předmětem činnosti zaměstnavatele	Nedaňový náklad	Osvobozeno
Doprava zaměstnanců do zaměstnání a ze zaměstnání zajištěná zaměstnavatelem	Daňový náklad	Zdanitelný příjem
Přechodné ubytování do 3 500 Kč měsíčně	Daňový náklad	Osvobozeno
Přechodné ubytování nad 3 500 Kč	Daňový náklad	Zdanitelný příjem
Příspěvek na penzijní připojištění se státním příspěvkem, penzijní pojištění a soukromé životní pojištění do 30 tis. Kč ročně	Daňový náklad	Osvobozeno
Příspěvek na penzijní připojištění se státním příspěvkem, penzijní pojištění a soukromé životní pojištění nad 30 tis. Kč ročně	Daňový náklad	Zdanitelný příjem
Příspěvek na rekreaci do 20 tis. Kč	Nedaňový náklad	Osvobozeno

Příspěvek na rekreaci nad 20 tis. Kč	Nedaňový náklad	Zdanitelný příjem
Sportovní akce a kulturní pořady	Nedaňový náklad	Osvobozeno
Využití zdravotnických, rekreačních, vzdělávacích, sportovních a tělovýchovných zařízení	Nedaňový náklad	Osvobozeno

II. ODDÍL – daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň“)

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
10 ^a)	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -) ³⁾ nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ³⁾ ke dni <input type="text" value="31.12.2016"/>	216569	

20 ^a)	Částky neoprávněně zkracující příjmy (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona) a hodnota nepeněžních příjmů (§ 23 odst. 6 zákona), pokud nejsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
30 ^a)	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. a) bodů 3 až 20 zákona zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
40	Výdaje (náklady) neuznané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo 24 zákona), pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10	327770	
50	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku (§ 26 a § 32a zákona) uplatněné v účetnictví převyšují odpisy tohoto majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona		
61 ^a)	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
62 ^a)			
70	Mezisoučet (ř. 20 + 30 + 40 + 50 + 61 + 62)	327770	

100	Příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 2 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
101	Příjmy, jež u veřejně prospěšných poplatníků, nejsou předmětem daně podle § 18a odst. 1 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
109 ^a)	Příjmy osvobozené od daně podle § 19b zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
110 ^a)	Příjmy osvobozené od daně podle § 19 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
111 ^a)	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. b) zákona snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
112 ^a)	Částky, o které lze podle § 23 odst. 3 písm. c) zákona snížit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
120	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) zákona		
130	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. b) zákona		
140 ^a)	Příjmy a částky podle § 23 odst. 4 zákona, s výjimkou příjmů podle § 23 odst. 4 písm. a) a b) zákona, nezahrnované do základu daně		
150	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví	326229	
160 ^a)	Souhm jednotlivých rozdílů, o které částky výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů převyšují náklady uplatněné v účetnictví		
161 ^a)	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
162 ^a)			
170	Mezisoučet (ř. 100 + 101 + 109 + 110 + 111 + 112 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160 + 161 + 162)	326229	

Identifikační číslo

1 2 3 4 5 6 7 8

Daňové identifikační číslo

C Z 1 2 3 4 5 6 7 8

A. Rozdělení výdajů (nákladů), které se neuznávají za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, uvedených na řádku 40 podle účtových skupin účtové třídy – náklady

Řádek	Název účtové skupiny (včetně číselného označení)	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	54 Jiné provozní náklady	327770	
2			
3			
4			
5			
6			
7			
8			
9			
10			
11			
12			
13	Celkem	327770	

B. Odpisy hmotného a nehmotného majetku

a) Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 1		
2	(neobsazeno)	X	X
3	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 2	2513893	
4	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 3	96509	
5	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 4	61705	
6	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 5	215850	
7	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 6		
8	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 zákona, ve znění účinném do 31. prosince 2007		
9	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 až 6 a § 30b zákona		
10	Odpisy nehmotného majetku podle § 32a zákona, zaevidovaného do majetku poplatníka ve zdaňovacích obdobích započatých v roce 2004 a později		
11	Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku celkem	2887957	

b) Účetní odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona

12	Účetní odpisy, s výjimkou uvedenou v § 25 odst. 1 písm. zg) zákona, u hmotného majetku, který není vymezen pro účely zákona jako hmotný majetek, a nehmotného majetku, který se neodpisuje podle tohoto zákona, uplatněné podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona jako výdaj (náklad) k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pro nehmotný majetek zaevidovaný do majetku poplatníka do 31. prosince 2000 se použije zákon ve znění platném do uvedeného data, a to až do doby jeho vyřazení z majetku poplatníka		
----	---	--	--

C. Odpis pohledávek zahrnovaný do výdajů (nákladů) k dosažení, zajištění a udržení příjmů a zákonné rezervy a zákonné opravné položky vytvářené podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o rezervách)

a) Odpis neuhrazených pohledávek zahrnovaný do daňových výdajů (nákladů) a zákonné opravné položky k pohledávkám, mimo bankovních opravných položek podle § 5 zákona o rezervách – vyplňují všichni poplatníci

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	(neobsazeno)	X	X
2	(neobsazeno)	X	X
3	Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení vytvořené podle § 8 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
4	Stav zákonných opravných položek k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 8 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
5	Stav nepromlčených pohledávek splatných po 31. prosinci 1994, k nimž lze tvořit zákonné opravné položky (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
6	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám vytvořené podle § 8a zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
7	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
8	Opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh vytvořené podle § 8b zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
9	Stav zákonných opravných položek k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh (§ 8b zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
10	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám, vytvořené podle § 8c zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
11	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám vytvořených podle § 8c zákona o rezervách ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
12	Úhm hodnot pohledávek nebo pořizovacích cen pohledávek nabytých postoupením, uplatněných v daném zdaňovacím období, za které se podává daňové přiznání jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona		

b) Bankovní rezervy a opravné položky podle § 5 zákona o rezervách – vyplňují pouze banky

13	Průměrný stav rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek z úvěrů podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách		
14 ^{a)}	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů, vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
15	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů (§ 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		
16	Průměrný stav poskytnutých bankovních záruk za úvěry podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách		
17 ^{b)}	Rezervy na poskytnuté bankovní záruky za úvěry, vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
18	Stav zákonných rezerv na poskytnuté bankovní záruky za úvěry (§ 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

c) Opravné položky podle § 5a zákona o rezervách – vyplňují pouze spořitelni a úvěrní družstva a ostatní finanční instituce

19	Průměrný stav rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru, bez příslušenství, v ocenění nesníženém o opravné položky již vytvořené (§ 5a odst. 3 zákona o rezervách)		
20	Výše základního kapitálu k poslednímu dni zdaňovacího období (§ 5a odst. 4 zákona o rezervách)		
21 ^{a)}	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru, vytvořené podle § 5a odst. 4 zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
22	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru (§ 5a odst. 4 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

d) Rezervy v pojišťovnictví – vyplňují pouze pojišťovny

23	Rezervy v pojišťovnictví vytvořené podle § 6 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
24	Stav rezerv v pojišťovnictví (§ 6 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		

e) **Rezerva na opravy hmotného majetku – vyplňují všichni poplatníci**

25	Rezerva na opravy hmotného majetku vytvořená podle § 7 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		
26	Stav rezerv na opravy hmotného majetku (§ 7 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

f) **Ostatní zákonné rezervy – vyplňují pouze poplatníci oprávnění k jejich tvorbě a použití**

27	Rezerva na péšební činnost vytvořená podle § 9 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
28	Stav rezervy na péšební činnost (§ 9 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
29 ^{a)}	Ostatní rezervy vytvořené podle § 10 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		

g) **Rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů – vyplňují pouze poplatníci oprávnění k její tvorbě a použití**

30	Rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů vytvořená podle § 11a až 11c zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
31	Stav rezervy na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů (§ 11a až 11c zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		

D. (neobsazeno)

E. **Odečet daňové ztráty od základu daně podle § 34 odst. 1 až 3 zákona^{a)} nebo snížení základu daně podílového fondu o záporný rozdíl mezi jeho příjmy a výdaji podle § 20 odst. 3 zákona, ve znění platném do 14. července 2011 (vyplní se v celých Kč)**

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, v němž daňová ztráta vznikla od – do	Celková výše daňové ztráty vyměřené nebo přiznávané za období uvedené ve sl. 1	Část daňové ztráty ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících zdaňovacích obdobích	odečtená v daném zdaňovacím období	kterou lze odečíst v následujících zdaňovacích obdobích
0	1	2	3	4	5
1	<input type="text"/>				
2	<input type="text"/>				
3	<input type="text"/>				
4	<input type="text"/>				
5	<input type="text"/>				
6	<input type="text"/>				
7	<input type="text"/>				
8	<input type="text"/>				
9	Celkem				

F. **Odpočty podle § 34 odst. 4 zákona**

a) (neobsazeno)

b) **Uplatňování odpočtu na podporu výzkumu a vývoje od základu daně podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona (vyplní se v celých Kč)**

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání, v němž vznikl nárok na odpočet podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona od – do	Celková výše nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje vzniklá v období uvedeném ve sl. 1	Část nároku na odpočet ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících obdobích	odečtená v daném období	kterou lze odečíst v následujících obdobích
0	1	2	3	4	5
1	<input type="text"/>				
2	<input type="text"/>				
3	<input type="text"/>				
4	<input type="text"/>				
5	Celkem				

c) **Uplatňování odpočtu na podporu odborného vzdělávání od základu daně podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona (vyplní se v celých Kč)**

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání, v němž vznikl nárok na odpočet podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona od – do	Celková výše nároku na odpočet na podporu odborného vzdělávání vzniklá v období uvedeném ve sl. 1	Část nároku na odpočet ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících obdobích	odečtená v daném období	kterou lze odečíst v následujících obdobích
0	1	2	3	4	5
1	<input type="text"/>				
2	<input type="text"/>				
3	<input type="text"/>				
4	<input type="text"/>				
5	Celkem				

G. Celková hodnota bezúplatných plnění, kterou lze podle § 20 odst. 8 zákona uplatnit jako odečet od základu daně sníženého podle § 34 zákona⁶⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Celková hodnota bezúplatných plnění poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona pro odečet ze základu daně sníženého podle § 34 zákona, vč. částky ze ř. 2		
2	Ze ř. 1 hodnota bezúplatných plnění ve výši uplatněných slev na dílčím odvodu z loterií a jiných podobných her		

H. Rozčlenění celkového nároku na slevy na dani (§ 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona), který lze uplatnit na ř. 300⁶⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. a) zákona		
2	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. b) zákona		
3	(neobsazeno)	X	X
4	Úhrn slev podle § 35 odst. 1 zákona (ř. 1 + 2)		
5 ⁶⁾	Sleva podle § 35a ¹⁾ nebo 35b ¹⁾ zákona		

I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí⁶⁾

Počet samostatných příloh

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1 ⁶⁾	Úhrn daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou úplného zápočtu		
2 ⁶⁾	Úhrn daní zaplacených v zahraničí, u nichž lze uplatnit metodu prostého zápočtu (úhrn částek z ř. 3 samostatných příloh k tabulce I)		
3 ⁶⁾	Úhrn částek daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou prostého zápočtu (úhrn částek z ř. 7 samostatných příloh k tabulce I)		
4	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého zápočtu (součet částek z ř. 1 a 3)		
5	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou nelze započíst (kladný rozdíl mezi částkami na ř. 2 a 3, zvýšený o kladný rozdíl mezi částkami na ř. 4 a na ř. 320 II. oddílu)		

J. Rozdělení některých položek v případě komanditní společnosti⁶⁾ (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Název položky a číslo řádku II. oddílu, případně číslo řádku vyznačené tabulky přílohy č. 1 II. oddílu, s nimiž souvisí částka ze sloupce 2 nebo 3 této tabulky	Částka připadající na komplementáře	Částka připadající na komanditisty	Částka za komanditní společnost jako celek (sl. 2 + 3)
0	1	2	3	4
1	Základ daně nebo daňová ztráta z ř. 200 (ř. 201)			
2	Úhrn vyňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí (ř. 210)			
3	Nárok na odečet podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona (příslušný řádek sl. 2 tabulky F/c)			
4	Nárok na odečet podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona (příslušný řádek sl. 2 tabulky F/b)			
5	Hodnota bezúplatných plnění poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona (ř. 1 tabulky G)			
6	Ze ř. 5 hodnota bezúplatných plnění ve výši uplatněných slev na dílčím odvodu z loterií a jiných podobných her			
7	Celkový nárok na slevy na dani podle § 35 odst. 1 zákona (ř. 4 tabulky H)			
8	(neobsazeno)	X	X	X
9	Úhrn daně zaplacené v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého zápočtu (ř. 4 tabulky I)			

K. Vybrané ukazatele hospodaření

Řádek	Název položky	Měrná jednotka	Vyplní	
			poplatník	finanční úřad
1	Roční úhrn čistého obratu	Kč	43004693	
2	Průměrný přepočtený počet zaměstnanců, zaokrouhlený na celé číslo	osoby	46	

Řádek		Vyplni v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
200	Základ daně před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, a před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona, nebo daňová ztráta před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 10 + 70 – 170) ³⁾	218110	
201	Část základu daně nebo daňové ztráty připadající na komplementáře ^{3),4)}		
210 ⁵⁾	Úhrn vyláhaných příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí ^{3),5)}		
220	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ⁶⁾ nebo daňová ztráta po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 200 – 201 – 210) ³⁾	218110	
Řádek		Vyplni v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
230	Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona ³⁾		
240 ⁸⁾	Odečet dosud neuplatněného nároku, vzniklého v předchozích zdaňovacích obdobích podle § 34 odst. 3 až 10 a 12 zákona, ve znění platném do 31. prosince 2004		
241			
242	Odečet nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona, včetně odečtu dosud neuplatněných výdajů (nákladů) při realizaci projektů výzkumu a vývoje ve znění zákona platném do 31. 12. 2013		
243	Odečet nároku na odpočet na podporu odborného vzdělávání podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona		
250	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34, před snížením o položky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ⁹⁾ (ř. 220 – 230 – 240 – 241 – 242 – 243)	218110	
251	Částka podle § 20 odst. 7 zákona, o níž mohou veřejně prospěšní poplatníci (§ 17a zákona) dále snížit základ daně uvedený na ř. 250		
260	Odečet bezúplatných plnění podle § 20 odst. 8 zákona (nejvýše 10 % z částky na ř. 250) ⁹⁾		
270	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34 a částky podle § 20 odst. 7 nebo 8 zákona, zaokrouhlený na celé tisícoruny dolů ⁹⁾ (ř. 250 – 251 – 260)	218000	
280	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 1 nebo odst. 2 anebo odst. 3 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona	19	
290	Daň $\frac{\text{ř. 270} \times \text{ř. 280}}{100}$	41420	
300	Slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona (nejvýše do částky na ř. 290) ⁹⁾		
301			
310	Daň upravená o položky uvedené na ř. 300 a 301 (ř. 290 – 300 ± 301) ⁹⁾	41420	
320	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň uvedenou na ř. 310 ⁹⁾ (nejvýše do částky uvedené na ř. 310)		
330	Daň po zápočtu na ř. 320 (ř. 310 – 320), zaokrouhlená na celé Kč nahoru ⁹⁾	41420	
331 ⁹⁾	Samostatný základ daně podle § 20b zákona, zaokrouhlený na celé tisícoruny dolů ⁹⁾		
332	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 4 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona		
333	Daň ze samostatného základu daně $\frac{\text{ř. 331} \times \text{ř. 332}}{100}$, zaokrouhlená na celé Kč nahoru		
334	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň ze samostatného základu daně (nejvýše do částky uvedené na ř. 333)		
335	Daň ze samostatného základu daně po zápočtu (ř. 333 – 334), zaokrouhlená na celé Kč nahoru		
340	Celková daň (ř. 330 + 335)	41420	
360	Poslední známá daň pro účely stanovení výše a periodicity záloh podle § 38a odst. 1 zákona (ř. 340 – 335 = ř. 330)	41420	

III. ODDÍL – (neobsazeno)

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	(neobsazeno)	X	X
2	(neobsazeno)	X	X
3	(neobsazeno)	X	X

IV. ODDÍL – dodatečné daňové přiznání

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Poslední známá daň		
2	Nově zjištěná daň (ř. 340 II. oddílu)		
3	Zvýšení (+), snížení (-) daně (ř. 2 – ř. 1)		
4	Poslední známá daňová ztráta		
5	Nově zjištěná daňová ztráta (ř. 220 II. oddílu)		
6	Zvýšení (+), snížení (-) daňové ztráty (ř. 5 – ř. 4)		

V. ODDÍL – placení daně

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Na zálohách (§ 38a zákona) zapláceno	27180	
2 ^{b)}	Na zajištění daně sraženo plátcem (§ 38e zákona)		
3 ^{c)}	Uplatňovaný zápočet daně vybrané srážkou (§ 36 odst. 8 zákona)		
4	Nedoplatek (-) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu) < 0 Přeplatek (+) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu) > 0	-14240	

PROHLÁŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM

Údaje o podepisující osobě: Kód podepisující osoby:

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby

Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou),
s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)

Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

Osoba oprávněná k podpisu

Datum

Otisk
razítka

Vlastnoruční podpis osoby oprávněné k podpisu

Vysvětlivky:

- Nehodící se škrtněte
- Vyplní finanční úřad
- V případě vykázaní ztráty nebo daňové ztráty se uvede částka se znaménkem minus (-)
- Vyplní pouze poplatník, který je komanditní společností
- Pokud poplatníkem daně je komanditní společnost, uvede pouze částky připadající na komanditisty
- Při podání dodatečného daňového přiznání podle § 141 odst. 2 nebo 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů anebo podle § 39u zákona, budou na zvláštní příloze uvedeny důvody pro jeho podání. Při elektronickém podání těchto dodatečných daňových přiznání je součástí programového vybavení aplikace textové pole pro vyplnění zvláštní přílohy.
- Účetní závěrka nebo přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích, jako příloha vyznačená pod položkou 11 v I. oddílu, je součástí daňového přiznání (§ 72 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Pro účely elektronického podání daňového přiznání se Účetní závěrkou rozumí elektronické přílohy Vybrané údaje z Rozvahy a Vybrané údaje z Výkazu zisku a ztráty, popřípadě Vybrané údaje z Přehledu o změnách vlastního kapitálu, které jsou součástí programového vybavení aplikace, a Opis Přílohy účetní závěrky, vkládaný s použitím E-přílohy jako samostatný soubor typu doc, docx, txt, xls, xlsx, rtf, pdf nebo jpg.
Přehledy o majetku a závazcích a příjmech a výdajích a Účetní závěrky, pro které nejsou v programovém vybavení aplikace Elektronické podání pro finanční správu k dispozici elektronické přílohy se závazně stanoveným uspořádáním údajů, lze účinně elektronicky podat prostřednictvím E-příloh, umožňujících vložení souboru typu doc, txt, xls, rtf, pdf nebo jpg.
- Důle-ii vyplněn některý z takto označených rádků, je nutné ve smyslu dílčích pokynů pro jejich vyplnění rozvést na zvláštní příloze věcnou náplň částky vykázané na příslušném řádku, popřípadě její propočet. Při elektronickém podání daňového přiznání jsou textová pole pro vyplnění zvláštních příloh součástí programového vybavení aplikace.
- Výpočet vykázané částky nebo uvedení dalších údajů k takto označenému řádku se provede na samostatné příloze. Tiskopisy samostatných příloh vydává Ministerstvo financí. Pro účely elektronického podání daňového přiznání jsou elektronické verze těchto tiskopisů součástí programového vybavení aplikace Elektronická podání pro finanční správu.
- § 17 odst. 3 zákona.