

# Optimalizace základu daně z příjmů ve vybrané firmě

Bc. Veronika Kašná DiS.

---

Diplomová práce  
2016



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky  
Ústav financí a účetnictví  
akademický rok: 2015/2016

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Veronika Kašná, DiS.**  
Osobní číslo: **M14129**  
Studijní program: **N6202 Hospodářská politika a správa**  
Studijní obor: **Finance**  
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Optimalizace základu daně z příjmů ve vybrané firmě**

Zásady pro vypracování:

### Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

#### I. Teoretická část

- Provedte literární průzkum a zpracujte literární rešerši k danému tématu.

#### II. Praktická část

- Analyzujte současný stav daňového zatížení firmy.
- Vytvořte projekt možné optimalizace daňového zatížení.
- Vyhodnoťte přínosy navrhovaného projektového řešení pro optimalizaci daňového zatížení.

### Závěr

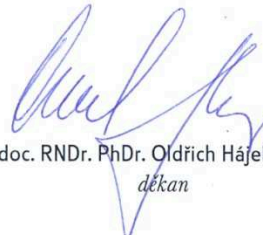
Rozsah diplomové práce: cca 70 stran  
Rozsah příloh:  
Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

HNÁTEK, Miloslav. Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným. 1. vyd. Praha: ESAP, 2015, 159 s. ISBN 978-80-905899-0-2.  
KLIMEŠOVÁ, Ludmila. Daňová optimalizace. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014, 248 s. ISBN 978-80-87974-06-3.  
MACKENZIE, Bruce. Interpretation and application of International financial reporting standards. Hoboken: Wiley, 2011, 1114 s. ISBN 978-0-470-55442-5.  
PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích: studijní pomůcka pro distanční studium. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2012, 206 s. ISBN 978-80-7454-151-3.  
PILÁTOVÁ, Jana a Jaroslav RICHTER. Pohledávky a jejich řešení v podnikové praxi: praktická řešení a vzory, daňová a účetní problematika, vybraná související ustanovení. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2011, 119 s. ISBN 978-80-7263-678-5.  
WEYGANDT, Jerry J., Paul D. KIMMEL a Donald E. KIESO. Financial accounting: IFRS edition. Hoboken: John Wiley, c2011, 707, [119] s. ISBN 978-0-470-55200-1.

Vedoucí diplomové práce: doc. Ing. Marie Paseková, Ph.D.  
Ústav financí a účetnictví  
Datum zadání diplomové práce: 15. února 2016  
Termín odevzdání diplomové práce: 18. dubna 2016

Ve Zlíně dne 15. února 2016

  
doc. RNDr. PhDr. Oldřich Hájek, Ph.D.  
děkan



  
doc. Ing. Miloš Král, CSc.  
ředitel ústavu

## PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

### Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

### Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 19.4.2016

.....  
podpis diplomanta



## **ABSTRAKT**

Diplomová práce se zabývá zdaněním příjmů podnikajících právnických osob v České republice, zejména stanovením základu daně, jeho úpravami, zjištěním daňové povinnosti a možnostmi jejího snížení prostřednictvím slev na dani. Cílem diplomové práce je v teoretické části stručná charakteristika souvisejících pojmů včetně daňového systému v České republice a zdanění příjmů právnických osob. V praktické části byla provedena analýza zdanění příjmů ve vybrané společnosti v roce 2014 se zaměřením na provedené úpravy základu daně a uplatněné slevy na dani. Cílem bylo zjištění možných rezerv, které by bylo možné využít v následujícím období. V projektové části bylo vybrané společnosti navrženo řešení pro zdaňovací období roku 2015, které jí umožní snížení daňové povinnosti. Doporučeno bylo zejména uplatnění vyšších daňově účinných nákladů a uplatnění vyšších odčitatelných položek a slev na dani.

Klíčová slova: náklady, výnosy, výsledek hospodaření, základ daně, odčitatelná položka, daň, sleva na dani, daňová povinnost.

## **ABSTRACT**

The diploma thesis is concerned with the corporate income taxation of legal entities doing business in the Czech Republic, primarily determination of the tax base, its adjustments, finding out tax liability and options of its deduction through tax credits. The aim of the theoretical part of the diploma thesis is a brief characteristic of related terms including the tax system in the Czech Republic and the corporate income taxation. The practical part contains an analysis of income taxation in the particular company in the year 2014 with focus on adjustments of the tax base made and tax credits applied. The aim was to find out possible reserves which could be used in the following period. In the practical part there was suggested a solution for the taxation period 2015 which enables the company reduction of its tax liability. The suggestions include primarily employment of the higher tax-effective costs, higher deductible items and tax credits.

Keywords: costs, revenues, economic result, tax base, deductible items, tax, tax credit, tax liability..

Ráda bych na tomto místě poděkovala vedoucí mé diplomové práce paní doc. Ing. Marii Pasekové PhD., za její odborné vedení, trpělivost, ochotu a cenné rady. Chtěla bych také poděkovat své rodině, zejména manželovi a dětem, za trpělivost a podporu při studiu.

# OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>10</b>
<b>CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE</b> .....	<b>12</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....	<b>13</b>
<b>1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ</b> .....	<b>14</b>
1.1 DAŇOVÝ SYSTÉM V ČESKÉ REPUBLICE.....	14
1.1.1 Přímé daně.....	14
1.1.2 Nepřímé daně .....	15
1.2 DAŇ .....	16
1.3 ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ.....	17
1.4 OSOBY ZÚČASTNĚNÉ NA SPRÁVĚ DANÍ .....	17
1.4.1 Správce daně .....	17
1.4.2 Daňový subjekt.....	18
1.4.3 Třetí osoba.....	18
<b>2 DAŇ Z PŘÍJMŮ</b> .....	<b>19</b>
2.1 DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB .....	20
2.2 DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB.....	21
<b>3 VYBRANÁ USTANOVENÍ ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ</b> .....	<b>24</b>
3.1 ZÁKLAD DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB .....	24
3.2 ÚPRAVY ZÁKLADU DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB.....	25
3.2.1 Položky zvyšující základ daně .....	25
3.2.2 Položky snižující základ daně .....	26
3.2.3 Další ustanoví § 23 zákona o daních z příjmů .....	27
3.3 SLEVY NA DANI A POLOŽKY ODČITATELNÉ OD ZÁKLADU DANĚ.....	29
3.3.1 Odčitatelná položka – daňová ztráta .....	29
3.3.2 Odpočet na podporu výzkumu a vývoje.....	30
3.3.3 Odpočet na podporu odborného vzdělávání.....	30
3.3.4 Sleva na dani za zaměstnávání zaměstnanců se zdravotním postižením .....	30
3.3.5 Sleva na dani na základě poskytnutého příslibu investiční pobídky.....	31
3.4 VYBRANÉ DAŇOVĚ ÚČINNÉ NÁKLADY.....	32
3.4.1 Odpisy dlouhodobého majetku .....	32
3.4.2 Opravné položky k pohledávkám.....	33
3.4.3 Rezervy na opravy hmotného majetku.....	36
3.5 USPOŘÁDÁNÍ DAŇOVÉHO PŘIZNÁNÍ K DANI Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB.....	37
<b>4 ÚČETNÍ ÚPRAVA</b> .....	<b>39</b>
4.1 ÚČETNICTVÍ DLE ČESKÝCH PRÁVNÍCH PŘEDPISŮ .....	39
4.2 MEZINÁRODNÍ ÚČETNICTVÍ .....	39
4.2.1 Vybrané rozdíly v české a mezinárodní úpravě účetnictví .....	40
4.2.1.1 Dlouhodobý majetek.....	40
4.2.1.2 Leasing.....	41
4.2.1.3 Rezervy .....	41
<b>5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI</b> .....	<b>43</b>
<b>II PRAKTICKÁ ČÁST</b> .....	<b>44</b>

<b>6</b>	<b>STRUČNÁ CHARAKTERISTIKA VYBRANÉ FIRMY .....</b>	<b>45</b>
6.1	OBOR PODNIKÁNÍ .....	45
6.2	PRÁVNÍ FORMA VYBRANÉ SPOLEČNOSTI.....	46
6.3	EKONOMICKÝ VÝVOJ VYBRANÉ SPOLEČNOSTI.....	46
6.3.1	Vývoj počtu zaměstnanců .....	47
6.3.2	Vývoj hodnoty aktiv společnosti.....	47
6.3.3	Vývoj obrátu, výsledku hospodaření a nerozděleného zisku.....	48
6.3.4	Zhodnocení ekonomického vývoje .....	49
6.4	VYBRANÁ SPOLEČNOST Z POHLEDU ZÁKONA O ÚČETNICTVÍ .....	49
6.5	POVINNOSTI VYBRANÉ SPOLEČNOSTI VŮČI FINANČNÍMU ÚŘADU .....	50
<b>7</b>	<b>ANALÝZA ZÁKLADU DANĚ A DAŇOVÉ POVINNOSTI ZA ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ V ROKU 2014 .....</b>	<b>52</b>
7.1	STANOVENÍ ZÁKLADU DANĚ.....	52
7.2	ÚPRAVY ZÁKLADU DANĚ.....	53
7.2.1	Úprava základu daně o položky zvyšující základ daně.....	53
7.2.2	Úpravy základu daně o položky snižující základ daně .....	56
7.2.3	Další položky zobrazené v daňovém přiznání .....	58
7.2.3.1	Rezervy na opravy dlouhodobého majetku .....	59
7.2.3.2	Opravné položky k pohledávkám .....	61
7.2.4	Položky odčitatelné od základu daně .....	63
7.2.4.1	Daňová ztráta .....	63
7.2.4.2	Podpora výzkumu a vývoje.....	63
7.2.4.3	Odpočet na podporu odborného vzdělávání .....	65
7.3	ZÁKLAD DANĚ A VÝPOČET DAŇOVÉ POVINNOSTI .....	65
7.4	SLEVY NA DANI .....	67
7.5	VYHODNOCENÍ PROVEDENÉ ANALÝZY .....	67
<b>8</b>	<b>PROJEKT OPTIMALIZACE DAŇOVÉ POVINNOSTI VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI.....</b>	<b>69</b>
8.1	OPTIMALIZACE DAŇOVÉ POVINNOSTI.....	69
8.2	OPTIMALIZACE DAŇOVÉ POVINNOSTI ZA ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ ROKU 2015.....	69
8.2.1	Optimalizace daňové povinnosti ve vybrané společnosti .....	69
8.3	ZJIŠTĚNÍ ZÁKLADU DANĚ ZA ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ ROKU 2015 .....	69
8.4	NAVRŽENÍ ÚPRAV VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ.....	70
8.4.1	Rezervy na opravy hmotného majetku.....	70
8.4.1.1	Výpočet výše tvorby rezervy .....	71
8.4.1.2	Další povinnosti ve vztahu k tvorbě rezervy .....	71
8.4.2	Opravné položky .....	72
8.4.2.1	Opravné položky dle ustanovení § 8 zákona o rezervách.....	73
8.4.2.2	Opravné položky dle ustanovení § 8a zákona o rezervách.....	74
8.4.2.3	Opravné položky dle ustanovení § 8c zákona o rezervách.....	76
8.4.3	Souhrn tvorby opravných položek a odpisu pohledávek .....	77
8.5	ÚPRAVY ZÁKLADU DANĚ.....	78
8.5.1	Položky zvyšující základ daně .....	78
8.5.2	Položky snižující základ daně .....	79
8.5.3	Položky odčitatelné od základu daně .....	80

8.5.3.1	Odpočet daňové ztráty .....	80
8.5.3.2	Odpočet na podporu výzkumu a vývoje .....	80
8.6	DAŇOVÁ POVINNOST .....	81
8.6.1	Snížení základ daně o bezúplatná plnění .....	81
8.6.2	Výpočet základu daně a daně .....	82
8.6.3	Výpočet daňové povinnosti .....	83
8.7	SLEVY NA DANI .....	83
8.7.1	Slevy za zaměstnance se zdravotním postižením.....	83
8.7.2	Investiční pobídka .....	85
8.8	VÝSLEDNÁ DAŇOVÁ POVINNOST .....	87
<b>9</b>	<b>VYHODNOCENÍ PROJEKTU OPTIMALIZACE DAŇOVÉ POVINNOSTI VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI.....</b>	<b>88</b>
9.1	VYHODNOCENÍ NAVRHOVANÝCH ZMĚN VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ .....	88
9.2	ÚPRAVY ZÁKLADU DANĚ O POLOŽKY SNIŽUJÍCÍ A ZVYŠUJÍCÍ ZÁKLAD DANĚ .....	89
9.3	ODČITATELNÉ POLOŽKY .....	90
9.4	SLEVA NA DANI .....	91
9.5	CELKOVÉ ZHODNOCENÍ .....	93
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>97</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>99</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....</b>	<b>102</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>103</b>
	<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>105</b>
	<b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>106</b>

## ÚVOD

Optimalizace základu daně a daňové povinnosti je snad cílem každého daňového poplatníka a stává se součástí každodenního života daňových poplatníků a to zejména z důvodu, pro který svou podnikatelskou činnost vykonávají, tedy dosažení přidané hodnoty a zisku pro vlastníky a také další rozvoj podniku. Tato práce vznikla z důvodu uceleného pohledu na vznik daňové povinnosti a to v případě vybrané firmy, jejíž zpracování má poskytnout možnost uplatnění prostředků optimalizace daňové povinnosti či zefektivnění již využívaných prostředků optimalizace.

Vybraná firma je prosperující ziskovou právnickou osobou působící na tuzemském trhu, která vykazuje růstový potenciál. Zisky vybrané společnosti jsou jejími vlastníky ponechávány v nerozděleném zisku a mají sloužit k dalšímu rozvoji vybrané společnosti. Je tedy jejich cílem dosažení zisku a také optimalizace daňové povinnosti tak, aby maximální část dosaženého zisku mohla být použita k dalšímu rozvoji vybrané společnosti.

Procesem optimalizace daňové povinnosti může vybraná společnost dosáhnout snížení základu daně a následně daňové povinnosti, kterou odvede do státního rozpočtu. Legální optimalizace základu daně a daňové povinnosti může daňovému poplatníkovi pomoci ušetřit značnou část dosaženého zisku, který nebude prostřednictvím daňové povinnosti odveden státu.

Prostřednictvím provedené analýzy transformace výsledku hospodaření v základ daně a následné stanovení daňové povinnosti, lze zjistit nevyužitě příležitosti, jichž by mohla vybraná společnost využít v následujících obdobích.

Cílem této práce je, na základě provedené analýzy, navrhnout formou projektového řešení nové možnosti či zlepšení stávajících, jimiž dojde k úsporám na daňové povinnosti. Navržená řešení optimalizace budou v rámci projektového řešení aplikována na transformaci výsledku hospodaření dosaženého ve zdaňovacím období roku 2015 do základu daně za dané období. Projektovým řešením budou současně navrženy další možnosti, které nelze aplikovat na zdaňovací období roku 2015, protože je nutné vyřešit administrativní stránku této možnosti optimalizace.

Provedenou analýzou a projektovým řešením byly odhaleny nevyužitě možnosti v procesu optimalizace daňové povinnosti vybrané společnosti, přičemž některé z nich byly současně aplikovány v procesu optimalizace daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2015,



které může vybraná společnost ještě využít z důvodu možnosti podání daňového přiznání za zdaňovací období roku 2015 až v šestiměsíční lhůtě po skončení zdaňovacího období, tedy do 01.07.2016.

Taktéž bylo vybrané společnosti navrženo zvážení možnosti podání žádosti o vydání rozhodnutí o poskytnutí investiční pobídky a to včetně nastínění možnosti dosahovaných daňových úspor.

## CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem této diplomové práce je nalezení možností a prostředků optimalizace daňové povinnosti ve vybrané společnosti, která je právnickou osobou podnikající na území České republiky.

Cílem teoretické části práce je provedení literárního průzkumu a literární rešerše. Za pomoci metody abstrakce budou selektovány informace, které budou následně metodou konkretizace využity v projektové části.

Díličím cílem této diplomové práce je provedení analýzy zdanění vybrané společnosti ve zdaňovacím období roku 2014 se zaměřením na nevyužité potenciály daňových úspor a odůvodnění navrhovaných možností optimalizace, ze kterých by mohla vybraná společnost čerpat i v následujících obdobích. Použitím metody syntézy budou zjištěné skutečnosti aplikovány v projektové části, kde bude také využita metoda srovnání zdaňovacích období.

Vlastníci vybrané společnosti dávají přednost financování z vlastních zdrojů před výrazným zadlužováním, proto dosažené zisky vybrané společnosti nečerpají prostřednictvím vyplacených dividend, ale ponechávají získané prostředky k financování dalšího rozvoje společnosti. Proto je jejich cílem, co nejvíce z dosažených zisků ponechat ve společnosti, tedy snížit daňové zatížení. Samozřejmě je jejich cílem, aby tato daňová optimalizace proběhla legální cestou a nevystavovali se tak riziku trestního stíhání.

Navrhované prostředky optimalizace budou využity ve vybrané společnosti při sestavování daňového přiznání a stanovování daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2015. Cílem také je, poskytnout vybrané společnosti takové informace, které by bylo možné využít i v následujících obdobích, pokud nedojde k legislativním změnám v této oblasti.

Teoretická část této diplomové práce se bude zabývat literární rešerší odborných zdrojů, zabývajících se zdaněním příjmů se zaměřením na zdanění příjmů právnických osob a také vazbou na povinnost právnických osob jako účetních jednotek.

V praktické části bude provedena analýza vybrané společnosti se zaměřením na stanovení daňové povinnosti ve zdaňovacím období roku 2014 a jednotlivých kroků při stanovení daňové povinnosti. Provedená analýza bude využita pro navržení možných kroků optimalizace daňové povinnosti ve zdaňovacím období roku 2015 ve vybrané společnosti.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

## 1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ

Nejdříve je vhodné specifikovat některé pojmy, které budou v této práci použity. Vzhledem k tomu, že hlavním tématem této práce je optimalizace základu daně z příjmů právnických osob, je vhodné uvést nejen právní předpisy, které se k dané problematice váží, ale také pojmy, které budou dále používány.

Procesním předpisem upravující daně, zdanění a práva a povinnosti osob a institucí, kterých se daňové řízení dotýká, je zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Daňovým řádem byl od 01.01.2011 nahrazen dlouho používaný zákon č. 337/199 Sb., o správě daní a poplatků.

Daňový řád obsahuje i základní definici pojmů, které se ke zdanění a daňové povinnosti vztahují.

V § 1 daňového řádu je stanoveno, co je předmětem a účelem úpravy tohoto zákona. V odstavci prvním je uvedeno: „Tento zákon upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní.“ (Daňové zákony 2015, s. 136)

Důležité je také ustanovení § 4 daňového řádu, dle kterého se ustanovení daňového řádu použijí pro správu daní tehdy, pokud správu daní neupravuje jiný zákon jinak. (Ptáčková Mísařová a Otavová, 2015, s. 14)

### 1.1 Daňový systém v České republice

Existence daní a nutnost jejich plateb je dána již samotnou existencí státu, který z veřejného rozpočtu, jenž vytváří, hradí svůj vlastní provoz a hradí také veřejné statky, které zajišťuje svým občanům. Daně, které tvoří hlavní příjmovou část veřejného rozpočtu lze rozdělit na daně přímé a daně nepřímé.

#### 1.1.1 Přímé daně

Hlavním znakem přímé daně je skutečnost, že lze přesně určit osobu, která je jejím plátcem. Přímé daně se odvádějí na základě podaného daňového přiznání příslušnému správci daně.

Dle Ptáčkové Mísařové a Otavové (2015, s. 13) je pro přímé daně charakteristická skutečnost, že poplatník a plátcé daně je jedna a tatáž osoba.

Dle Kubátové (2003, s. 20) v případě přímých daní platí tyto poplatník na úkor svého důchodu a nemůže daňovou povinnost převést na jiný subjekt.

Mezi daně přímé se řadí:

- Daň z příjmů
  - Daň z příjmů fyzických osob
  - Daň z příjmů právnických osob
- Majetkové daně
  - Daň z nemovitých věcí
  - Daň silniční
  - Daň z nabytí nemovitých věcí

### 1.1.2 Nepřímé daně

Charakteristikou nepřímých daní je fakt, že u nich nelze jednoznačně určit daňový subjekt, který v konečném důsledku daň zaplatí. Jedná se o daň ze spotřeby zboží a služeb, která je obsažena v prodejní ceně tohoto zboží a služeb. Odvod nepřímých daní do státního rozpočtu je realizován prostřednictvím plátců daně.

Dle Ptáčkové Mísařové a Otavové (2015, s. 13) je pro nepřímé daně charakteristické, že poplatník daně je odlišná osoba od plátce daně.

Naproti tomu Kubátová (2003, s. 20) nepřímé daně charakterizuje jako daň, u které poplatník, který tuto daň odvádí, nehradí ji ze svého důchodu, ale převádí tuto daňovou povinnost na jiný subjekt.

Mezi nepřímé daně řadíme:

- Univerzální daně
  - Daň z přidané hodnoty
- Selektivní daně
  - Daň z uhlovodíkových paliv a maziv
  - Spotřební daň (z lihu, piva, vína, tabákových výrobků a minerálních olejů)
- Ekologická daň
- Cla

## 1.2 Daň

V daňovém řádu je v § 2 odst. 1 uvedeno, že správa daní se zabývá daněmi, které jsou příjmem či snížením příjmu veřejného rozpočtu. Následně pak v odstavci druhém specifikuje, co se rozumí pro účely správy daní veřejným rozpočtem. (Daňové zákony 2015, s. 136)

V odstavci třetím § 2 je vymezeno, že pro účely daňového řádu je jako daň chápáno peněžité plnění, které je zákonem označováno jako daň, clo nebo poplatek, peněžité plnění, o kterém zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle daňového řádu a peněžité plnění v rámci dělené správy. (Daňové zákony 2015, s. 136)

Vančurová a Láchová (2014, s. 9) ve své publikaci daň specifikují následovně: „Daň je povinná, nenávratná, neekvivalentní, neúčelová, zákonem uložená platba, která plyne do veřejného rozpočtu.“

Důvodem pro povinnost platit daň je existence veřejných statků financovaných státem (např. školství), které jsou kolektivně spotřebovávány a nelze nikoho vyloučit z jejich spotřeby. Proto lze daň chápat jako cenu za spotřebu veřejných statků, jejichž placením je stát chránit před tzv. černými pasažéry, kteří využívají výhod v podobě veřejných statků, aniž by přispěli na jejich financování do společné pokladny. Nenávratnost daně je nutné chápat jako skutečnost, že daňovému poplatníkovi nevzniká žádný konkrétní nárok na protihodnotu zaplacené daně. Neekvivalentnost daně je charakteristická tím, že neexistuje vztah mezi výší podílu jednotlivce na příjmech a na výdajích veřejného rozpočtu nebo výší jeho spotřeby veřejných statků. Neúčelovost daně znamená, že daňový poplatník při platbě daně přesně neví, co bude z jeho daně uhrazeno. (Vančurová a Láchová, 2014, s. 9-10)

Podle Kubátové (2003, s. 16) je daň definována jako „povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu.“ Daň je tedy platbou neekvivalentní a neúčelovou, která se buď pravidelně opakuje v určitých časových intervalech, nebo se platí jen za určitých okolností a je tedy nepravidelná.

Jako neúčelovou platbu je nutné daň chápat, protože při platbě daní není znám účel, pro který bude zaplacená daň využita, ale stane se součástí veřejného rozpočtu, z něhož jsou hrazeny veřejné statky. Daň je neekvivalentní platbou, jelikož poplatník nedostane



z veřejných rozpočtů nazpět stejnou částku, jakou na daních odvedl. (Kubátová, 2003, s. 16)

### 1.3 Zdaňovací období

Zdaňovací období je časový úsek, za který se zjišťuje a vyměřuje daňová povinnost a v případě daně z příjmů lze také vyměřit daňovou ztrátu.

Délku zdaňovacího období upravuje prioritně daňový řád, případné odlišnosti může upravovat konkrétní daňový zákon.

Vzhledem k tomu, že tato práce je zaměřena na zdanění příjmů právnických osob, je tedy potřebné upřesnit zdaňovací období pro zdanění příjmů právnických osob. Zdaňovací období právnických osob je specifikováno v ustanovení § 21a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jako kalendářní či hospodářský rok, účetní období, které je delší než 12 měsíců nebo období od rozhodného dne fúze, rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářního či hospodářského roku.

### 1.4 Osoby zúčastněné na správě daní

Stručně by bylo možné říci, že správy daní se účastní tři subjekty. Na straně jedné je to správce daně, jehož pravomoci jsou vykonávány prostřednictvím úředních osob. Na straně druhé je to daňový subjekt nebo třetí osoba. Všechny výše uvedené osoby, zúčastněné na správě daní, jsou vymezeny v jednotlivých ustanoveních daňového řádu.

#### 1.4.1 Správce daně

Problematiku správce daně řeší daňový řád v ustanoveních Hlavy I, dílu 1 v § 10 až § 19. Nejdříve je v ustanovení § 10 daňového řádu vymezeno, kdo je správce daně a to následovně: „Správcem daně je správní orgán nebo jiný státní orgán (dále jen „orgán veřejné moci“) v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní.“ (Daňové zákony 2015, s. 136)

Další ustanovení pak řeší pravomoci správce daně a jejich uplatnění prostřednictvím úředních osob. Daňový řád také upravuje místní příslušnost správce daně a možnosti delegace, dožádání a atrakce.

### 1.4.2 Daňový subjekt

Vymezení daňového subjektu je obsaženo v ustanovení § 20 daňového řádu následovně: „Daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.“ (Daňové zákony 2015, s. 137)

Vančurová a Láchová (2012, s. 14) však daňový subjekt charakterizují jako osobu, která je povinna strpět, platit či odvádět daň, přičemž daňový subjekt dále rozlišují na poplatníka a plátce daně. Poplatníkem daně je osoba, jejíž příjem je zdaněn, je tedy nositelem daňového břemene a v mnoha případech je současně plátcem daně. Plátce daně nenese daňové břemeno, je pouze povinen daň odvést.

Následně pak hmotně právní předpisy ve svých úvodních ustanoveních vymezují poplatníky případně plátce jednotlivých daní.

Daňový řád taktéž upravuje institut zastoupení a to jak zastoupení ze zákona, tak zastoupení smluvní. Tedy upravuje právo daňového subjektu nechat se při správě zastoupit jinou osobou, například daňovým poradcem či advokátem.

### 1.4.3 Třetí osoba

Ustanovení § 22 daňového řádu charakterizuje třetí osobu jako osobu, která je odlišná od daňového subjektu a má práva a povinnosti při správě daní či jejichž práv a povinností se správa daní dotýká (Daňové zákony 2015, s. 137). V postavení třetí osoby může být například zaměstnanec daňového subjektu.

## 2 DAŇ Z PŘÍJMŮ

Daň z příjmů se v daňovém systému řadí mezi daně přímé, protože se jí zdaňují příjmy daňových poplatníků, kteří sami podávají daňové přiznání, v němž uvádějí své příjmy, jež jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny.

Výchozí právní úpravou je Listina základních práv a svobod čl. 11 odst. 5, dle které lze daně a poplatky ukládat pouze na základě zákona. Jako základní právní úpravu zdanění příjmů v České republice lze označit zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který za dobu své platnosti prošel celou řadou novelizací. V tomto zákoně jsou již zapracovány předpisy Evropské unie. (Ptáčková Mísařová a Otavová, 2015, s. 13-14)

Další úpravu lze hledat v Pokynech D, které od roku 2011 vydává Generální finanční ředitelství. Tyto pokyny však nejsou právně závazné, ale v případě, že se jimi bude daňový subjekt řídit, nebude správce daně postup daňového subjektu rozporovat. Dále také Ministerstvo financí vydává svá Stanoviska, která jsou také pouze interpretací daňových předpisů správcem daně. (Ptáčková Mísařová a Otavová, 2015, s. 14)

Zákon o daních z příjmů je rozdělen do následujících sedmi částí a obsahuje také tři přílohy.

1. část Daň z příjmů fyzických osob - § 2 - § 16b
2. část Daň z příjmů právnických osob - § 17 - § 21a
3. část Společná ustanovení - §21b – §38fa
4. část Zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů §38g - §38w
5. část Registrace - §39 - §39b
6. část Pravomoci vlády a Ministerstva financí - §39p - §39q
7. část Přejídná a závěrečná ustanovení - §40 - §42

Příloha č. 1 – Třídění hmotného majetku do odpisových skupin

Příloha č. 2 – Postup při přechodu z vedení účetnictví na daňovou evidenci z hlediska daně z příjmů fyzických osob

Příloha č. 3 – Postup při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví z hlediska daně z příjmů fyzických osob.

## 2.1 Daň z příjmů fyzických osob

Zákon o daních z příjmů ve své první části v § 2 vymezuje, kdo je poplatníkem daně z příjmů fyzických osob a v § 3 stanoví, které příjmy jsou předmětem daně a proti tomu v § 4 a § 4a stanoví, které příjmy jsou od daně osvobozené.

V případě zdanění příjmů fyzických osob lze rozdělit příjmy fyzických osob, které jsou předmětem zdanění do pěti základních skupin, které jsou upraveny jednotlivými paragrafy zákona o daních z příjmů. Jedná se o následující příjmy:

- Příjmy ze závislé činnosti § 6
- Příjmy ze samostatné výdělečné činnosti § 7
- Příjmy z kapitálového majetku § 8
- Příjmy z pronájmu § 9
- Ostatní příjmy § 10

Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob sleduje příjmy dle jednotlivých paragrafů zákona o daních z příjmů. Přičemž každý z těchto příjmů má svá určitá specifika, jako například základem daně z příjmů ze závislé činnosti je tzv. „superhrubá mzda“, což je mzda zaměstnance zvýšená o pojistné hrazené zaměstnavatelem za své zaměstnance. Oproti příjmům ze závislé činnosti není možné uplatnit žádné výdaje. Naproti tomu proti příjmům například podle ustanovení § 7 ZDP, tj. příjmů z podnikání lze uplatnit buď prokazatelně vynaložené výdaje, nebo výdaje v procentuální výši stanovené zákonem. Přičemž z podnikatelské činnosti lze dosáhnout ztrátu. Od zdaňovacího období roku 2014 jsou také dary předmětem daně a jsou zdaňovány dle ustanovení § 10 ZDP.

V zahraničí je daň z příjmů fyzických osob charakterizována jako osobní daň následovně „Jednotlivci jsou předmětem daně z příjmů, příspěvků na sociální zabezpečení, daně dědické a darovací, stejně jako daně z pozemků a staveb.“ (vlastní překlad), (European tax handbook, 1990-, s. 111)<sup>1</sup>

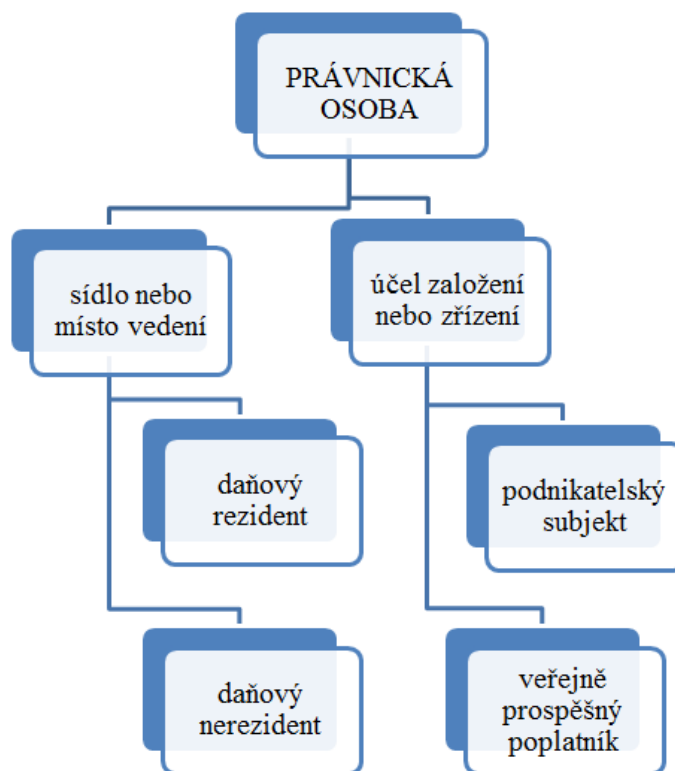
---

<sup>1</sup> Individuals are subject to income tax, social security contributions, inheritance and gift taxes, as well as taxes on land and buildings. (European tax handbook, 1990-, s.111)

## 2.2 Daň z příjmů právnických osob

Zdanění příjmů právnických osob je taktéž upraveno zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který zdanění právnických osob řeší ve své druhé části. Nejdříve v úvodu řeší, kdo je poplatníkem daně z příjmů právnických osob (§ 17 zákona o daních z příjmů). Jedná se například o právnické osoby, organizační složky státu, podílové fondy, fondy penzijních společností a další.

Vančurová a Láchová (2014) využívají pro rozdělení poplatníků daně z příjmů právnických osob následující grafické zobrazení:



Obrázek 1 Poplatníci daně z příjmů právnických osob (Vančurová a Láchová, 2014, s. 91; vlastní zpracování)

Dle Vápeníka (2013, s. 11) je daň z příjmů právnických osob určena pro veškeré obchodní kapitálové společnosti, které svou činností a nakládáním s majetkem dosahují zisku. U společností, jejichž cílem není dosahování zisku, jsou předmětem daně ty činnosti, které jsou uskutečňovány s cílem dosažení zisku. Základ daně je odvozen od výsledku hospodaření.

Ustanovení § 17 ZDP řeší, kdy je daňový poplatník rezidentem České republiky, jehož daňová povinnost se vztahuje na příjmy plynoucí z tuzemska i ze zdrojů v zahraničí, a kdo

je nerezidentem, jehož daňová povinnost se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů v ČR. Následně ustanovení § 17a vymezuje veřejně prospěšného poplatníka, který má určitá specifika a také definuje, kteří poplatníci nejsou veřejně prospěšnými poplatníky.

V § 18 ZDP je upraveno, co je předmětem daně z příjmů právnických osob, kdy v obecné rovině lze říci, že předmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti a také příjmy z nakládání s veškerým majetkem. Kde však ustanovení § 18 odst. 2 ZDP stanoví, které příjmy předmětem daně nejsou. V ustanovení § 18a ZDP je upraveno, které příjmy jsou a které nejsou předmětem daně u veřejně prospěšného poplatníka. Osvobozené příjmy jsou upraveny v § 19 a v § 19a ZDP a následně § 20 upravuje základ daně a položky, jež jej snižují. Ustanovení § 21 ZDP stanoví sazbu daně z příjmů ve výši 19%.

V ustanovení § 23 ZDP je stanoveno, že základ daně je rozdíl mezi příjmy a výdaji při respektování jejich věcné a časové souvislosti, přičemž se pro zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření a to bez vlivu Mezinárodních účetních standardů. V ustanovení § 23 ZDP jsou také řešeny položky zvyšující a snižující základ daně. Následně ustanovení § 24 ZDP stanoví, že „Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.“ (Daňové zákony 2015, s. 33)

Dále jsou v ustanoveních § 24 ZDP specifikovány výdaje, které jsou považovány za výdaje – náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Je jich celá řada a mnohé se odkazují na speciální právní předpisy jako například zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, který upravuje jak tvorbu „zákonných rezerv“, tak tvorbu opravných položek k nepromlčeným pohledávkám, jež nelze při optimalizaci základu daně pominout. Daňový poplatník má možnost požádat místně příslušného správce daně o závazné posouzení, zda lze konkrétní výdaje – náklady považovat za náklady pro dosažení, zajištění a udržení příjmů. Naproti tomu v § 25 ZDP jsou uvedeny náklady, které nelze považovat za náklady pro dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Ustanovení § 26 až § 33 ZDP upravují dlouhodobý majetek, tedy majetek, který nelze uplatnit jednorázově a přímo do nákladů běžného zdaňovacího období, ale lze jej uplatnit do nákladů prostřednictvím odpisů tohoto majetku. Dále majetek, který nelze odpisovat



a vstupní cenu odpisovaného majetku. Zákon o daních z příjmů umožňuje uplatnit odpisy dlouhodobého majetku dvojnásobným způsobem, a to jako rovnoměrné či zrychlené, přičemž způsob odepisování nemá vliv na délku odepisování. Ustanovení § 32a ZDP řeší odpisy nehmotného majetku, přičemž přímo vymezuje, co považuje za nehmotný majetek a také stanoví podmínku, že tento majetek musí být veden v účetnictví poplatníka jako nehmotný majetek.

Často diskutovaným ustanovením zákona o daních z příjmů je § 33, který řeší technické zhodnocení majetku, které je často zaměňováno za opravu, přičemž vliv technického zhodnocení a opravy na základ daně je zcela odlišný, neboť oprava hmotného majetku je nákladem (výdajem) běžného zdaňovacího období, ale technické zhodnocení nelze zaúčtovat do nákladů běžného období, ale o jeho hodnotu dojde k navýšení ocenění majetku, na kterém bylo technické zhodnocení provedeno a zhodnocený majetek je z této vyšší ceny odepisován.

Ustanovení § 34 ZDP upravuje položky odčitatelné od základu daně a to:

- vyměřenou ztrátu za předchozí období, nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících po jejím vyměření,
- odpočet na podporu výzkumu a vývoje, kterou lze v případě nízkého základu daně uplatnit nejpozději do tří let od jejich vzniku,
- odpočet na podporu odborného vzdělávání, který lze taktéž uplatnit nejpozději do tří let od vzniku.

Ustanovení § 35 ZDP dává možnost uplatnit slevy na dani a to jak pro fyzické tak pro právnické osoby, které zaměstnávají pracovníky se zdravotním postižením či těžkým zdravotním postižením. Následně § 35a a § 35b ZDP upravuje slevu na dani v důsledku poskytnutého příslibu investiční pobídky s odkazem na zákon č. 72/2000 Sb., zákon o investičních pobídkách a o změně některých zákonů.

Následující ustanovení pak upravují zvláštní sazbu daně se specifikací příjmů, pro něž se tato sazba uplatní, dále srážkovou daň, zálohovou povinnost a podávání příznání.

Zákon o daních z příjmů je podstatně rozsáhlejší, ale není cílem této práce zabývat se jednotlivými ustanoveními, ale zejména těmi, které umožní poplatníkovi daně z příjmů právnických osob snížit svou daňovou povinnost, tedy takzvaně legálně optimalizovat základ daně.

### 3 VYBRANÁ USTANOVENÍ ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ

#### 3.1 Základ daně z příjmů právnických osob

Právnická osoba podnikající v tuzemsku je účetní jednotkou, která má povinnost vést účetnictví v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, prováděcí vyhláškou a Českými účetními standardy. V případě společnosti s ručením omezeným či akciové společnosti je prováděcí vyhláškou Vyhláška č. 500/2002 Sb. a České účetní standardy pro podnikatele č.001 až č. 023.

Ustanovení § 23 ZDP vymezuje základ daně jako „ 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.“ (Daňové zákony 2015, s. 27)

Hnátek (2015, s. 7) ve své publikaci ke zpřesnění pojmů příjmy a výdaje uvádí: „Podle ustanovení §21h vymezujícího pro účely zákona o daních z příjmů (i pro účely zákona o rezervách) pojem příjem a výdaj u poplatníka, který je účetní jednotkou, jsou příjmy jeho výnosy podle právních předpisů upravujících účetnictví a výdaje jeho náklady podle právních předpisů upravujících účetnictví, s výjimkou poplatníků, kteří účtují v soustavě jednoduchého účetnictví.“

Pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření zjištěného podle zákona o účetnictví, tedy z rozdílu mezi příjmy a výdaji, přičemž tento rozdíl může být kladný, pak mluvíme o zisku nebo záporný, který je ztrátou. Ustanovení § 23 odst. 10 ZDP, však dává možnost, že základ daně může být zjištěn i jinak než podle zákona o účetnictví, pokud to stanoví zákon o daních z příjmů či zvláštní zákon nebo jestliže dochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem. Dle ustanovení § 23 odst. 2 ZDP se pro zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, přičemž zákon o účetnictví v ustanovení § 19a stanovuje vybraným účetním jednotkám povinnost účtování a sestavení účetní závěrky v souladu s Mezinárodními účetními standardy.

K transformaci výsledku hospodaření dochází prostřednictvím daňového přiznání, kde se na ř. 10 uvede výsledek hospodaření bez vlivu Mezinárodních účetních standardů.

### 3.2 Úpravy základu daně z příjmů právnických osob

Výsledek hospodaření uvedený na řádce 10 daňového přiznání je transformován do základu daně a to pomocí položek zvyšujících základ daně a položek snižujících základ daně.

Dle Širokého (2008, s. 155) lze základ daně snížit o například o ztrátu nebo jiné odpočitatelné položky. Dary lze odečíst od sníženého základu daně. Teprve pak se řeší slevy na dani.

Ustanovení § 23 ZDP obsahuje položky, o které se základ daně zvyšuje či snižuje, ale také vymezuje příjmy, které se do základu daně nezahrnují. Taktéž je v tomto ustanovení zákona o daních z příjmů uvedeno, že za příjmy jsou považovány jak příjmy v podobě peněžního tak nepeněžního plnění.

#### 3.2.1 Položky zvyšující základ daně

Výsledek hospodaření se upraví o položky, které jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření, avšak zákon o daních z příjmů je nepřipouští, případně položky které naopak ve výsledku hospodaření daného účetního období zahrnuty nejsou, ale dle zákona o daních z příjmů jsou předmětem daně v daném zdaňovacím období.

Křemen (2010, s. 94) ve své publikaci jako položky zvyšující základ daně uvádí daňově neuznatelné náklady v podobě nákladů na reprezentaci, darů, pokut a penále vyměřených státními orgány, nákladů spojených s držbou podílů v dceřiné společnosti, nákladů, jejichž daňová účinnost je závislá na jejich úhradě, účetních rezerv a účetních opravných položek a mnohé další.

Taktéž Hnátek (2015, s. 8-9) ve své publikaci uvádí položky zvyšující základ daně a to jak v podobě daňově neúčinných nákladů, tak v podobě výnosů, které nejsou ve výsledku hospodaření obsaženy. V případě daňově neúčinných nákladů uvádí odkaz na ustanovení § 25 odst. 1 ZDP a uvádí příklady nákladů, které jsou obsaženy ve výsledku hospodaření, ale jejich vliv by měl být v rámci základu daně vyloučen.

Jedná se tedy o náklady vymezené v ustanovení § 25 ZDP, které nejsou považovány za daňově účinné. Dále je nutné také pamatovat na ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, které stanoví, že výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů se pro zjištění základu daně z příjmů odečtou v prokázané výši.

Dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) ZDP se výsledek hospodaření zjištěný dle ustanovení odst. 2 zvyšuje například o:

- částky neoprávněně zkracující příjmy,
- částky, které nelze podle zákona o daních z příjmů zahrnout do nákladů (výdajů),
- částky pojistného na „sociální a zdravotní pojištění“, které je povinen podle zvláštního právního předpisu hradit zaměstnanec a byly zaměstnavatelem sraženy, avšak nebyly odvedeny do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období,

Další možnou úpravou hospodářského výsledku je úprava o rozdíl účetních a daňových odpisů, kdy daňové odpisy zjištěné dle ustanovení § 26 až § 33 ZDP převyšují odpisy majetku zachycené v účetnictví.

Povinnost zvýšení základu daně o hodnotu neuhrazeného dluhu zachyceného v účetnictví přinesla novela zákona o daních z příjmů č. 261/2007 Sb. s účinností od 01.01.2008. Dodanění neuhrazených dluhů je například předmětem rozsudku – judikátu Nejvyššího správního soudu číslo 8 Afs 67/2011 - 75, který řeší situaci, kdy správce daně v rámci daňové kontroly za zdaňovací období roku 2008 dodal neuhrazené dluhy zaevidované v účetnictví daňového subjektu, které však byly promlčeny již v roce 1999. Senát Nejvyššího správního soudu se zabýval tím, zda je nové ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 retroaktivního charakteru a zda se případně jedná o retroaktivitu přímou či nepřímou. Závěr rozsudku lze stručně shrnout tak, že toto ustanovení je nepřímou retroaktivní a že novela byla schválena dostatečnou dobu před platností, aby účetní jednotky mohly učinit taková opatření k odvrácení případného rizika dodanění neuhrazených dluhů, tedy postup správce daně byl správný.

### **3.2.2 Položky snižující základ daně**

Hnátek (2015, s. 9) položky snižující výsledek hospodaření charakterizuje jako nezaúčtované náklady a zaúčtované výnosy, které se však do základu daně nezahrnují.

Pilařová a Pilátová (2013, s. 91) uvádějí, že do položek snižujících výsledek hospodaření se zahrnují výnosy, o kterých bylo účtováno, avšak z důvodu, že jsou od daně osvobozeny nebo nejsou předmětem daně, se do základu daně nezahrnují. Taktéž se do položek snižujících základ daně zahrnují hodnoty nezaúčtovaných, ale daňově účinných nákladů.

Ustanovení § 23 ZDP také obsahuje ustanovení, které položky snižují základ daně a o které položky lze snížit základ daně.

Položky, o které se snižuje základ daně, jsou uvedeny v ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) ZDP, které má 5 bodů. Jedná se například o:

- rozdíl, mezi do výnosů zaúčtovanými částkami smluvních pokut, úroků a jiných sankcí ze závazkových vztahů a přijatými částkami v daném zdaňovacím období,
- částky pojistného na „sociální a zdravotní pojištění“, které je povinen podle zvláštního právního předpisu hradit zaměstnanec a byly zaměstnavatelem sraženy, avšak nebyly odvedeny do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období a o které byl v jiném zdaňovacím období zvýšen výsledek hospodaření a v předmětném zdaňovacím období byly tyto částky odvedeny,
- částky nákladů, které lze jako náklady pro dosažení zajištění a udržení příjmů uplatnit pouze pokud byly uhrazeny, dojde-li k jejich zaplacení v jiném zdaňovacím období. (Daňové zákony 2015, s. 28)

Položky, o které lze snížit základ daně jsou uvedeny v ustanovení § 23 odst. 3. písm. c) ZDP, který pro zdaňovací období roku 2015 obsahuje 9 bodů, a to například částky:

- které souvisejí s rozpuštěním rezerv a opravných položek, jejichž tvorba nebyla nákladem pro daňové účely,
- nezahrnované do nákladů, které lze z příjmů do nákladů zahrnout,
- o které byly nesprávně zvýšeny příjmy,

### **3.2.3 Další ustanoví § 23 zákona o daních z příjmů**

Neopomenutelným ustanovením § 23 zákona o daních z příjmů je ustanovení odstavce 7, který ve svém úvodu stanoví: „Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.“ (Daňové zákony 2015, s. 29)

Toto ustanovení také upravuje případ, kdy nelze zjistit cenu mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích, a to tak, že se použije cena zjištěná podle oceňovacích předpisů. Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP také vymezuje spřízněné osoby, přičemž je dělí do dvou skupin a to:

- kapitálově spojené osoby,

- jinak spojené osoby.

V případě kapitálově spojených osob na osoby přímo či nepřímo se podílející na kapitálu či hlasovacích právech.

Za jinak spojené osoby považuje zákon o daních z příjmů:

- osoby, kdy se jedna podílí na vedení či kontrole jiné osoby,
- osoby, kdy se na kontrole či vedení jiné osoby podílejí stejné osoby či osoby blízké,
- osoby, které jsou osobami ovládajícími či osobami ovládanými nebo jsou ovládaný stejnou osobou,
- osoby blízké,
- osoby, které vytvořily vzájemný právní vztah zejména, aby snížily základ daně či zvýšily daňovou ztrátu. (Daňové zákony 2015, s. 29)

Pokud jsou ceny mezi spojenými osobami sjednány jiné než by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, je potřeba upravit základ daně o tento rozdíl. V případě daňové kontroly, pokud daňový subjekt neunesse důkazní břemeno ve věci zjištěného rozdílu, provede správce daně úpravu základu daně o tento rozdíl.

Jedním z mnoha judikátů řešících, zda byla cena sjednaná mezi smluvními stranami cenou obvyklou mezi nezávislými osobami, je judikát Nejvyššího správního soudu 7Afs 48/2013-31. V tomto judikátu je předmětem sporu cena za reklamu, kdy správce daně při daňové kontrole zjistil, že smluvní strany byly jinak spojenými osobami, a to konkrétně, že vytvořily vzájemný vztah za účelem snížení základu daně. Jak správce daně, tak správní orgán dospěli k závěru, že daňový subjekt byl na konci řetězce, ve kterém byla předmětem obchodních transakcí televizní reklama a v tomto vytvořeném řetězci došlo k navýšení reklamy dvacet dva krát.

Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku přisvědčil názoru správce daně a krajského soudu, že v daném případě se jednalo o jinak spojené osoby, a to za účelem snížení základu daně z příjmů a tedy základ daně byl oprávněně zvýšen o rozdíl mezi cenou, za kterou daňový subjekt nakoupil reklamní služby a cenu obvyklou, která byla běžná mezi nespojenými osobami.

Hnátek (2015, s. 142) ve své publikaci uvádí jako příklad sporu mezi správcem daně a daňovým subjektem rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 1 Afs 99/2012 – 54. V tomto rozsudku je zejména řešeno rozložení důkazního břemene mezi správcem daně

a daňový subjekt. Konkrétně uvádí: „Z toho plyne, že je na správci daně, aby prokázal, že obchodní vztah se uskutečňuje mezi spojenými osobami ve smyslu tohoto ustanovení zákona, a to za ceny, které se liší od cen, jež by byly sjednány mezi nezávislými osobami. Cenu zboží či služeb mezi nezávislými osobami je správce daně povinen stanovit zpravidla formou zjištěného cenového rozmezí, nikoliv přesnou částkou.“

Dále Hnátek (2015, s. 142) z výše uvedeného rozsudku dovozuje, že pokud správce daně důkazní břemeno unese, a to důkazní břemeno ve vztahu k prokázání vztahu mezi zúčastněnými stranami a také prokázání rozdílu mezi sjednanou cenou a „cenou obvyklou“, pak přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který musí uspokojivě doložit rozdíl mezi cenou sjednanou ve vztahu mezi spojenými osobami a cenou, která by byla v rámci obchodního vztahu mezi nezávislými osobami.

### **3.3 Slevy na dani a položky odčitatelné od základu daně**

Daňový subjekt má také při konverzi výsledku hospodaření zjištěného dle účetních předpisů do základu daně, možnost uplatnit položky odčitatelné od základu daně a následně z upraveného základu daně si teprve vypočte za použití sazby daně uvedené v § 21 ZDP svou daňovou povinnost. Zákon o daních z příjmů umožňuje daňovým poplatníkům svou daňovou povinnost snížit o slevy na dani. Zákon o daních z příjmů dává poplatníkům daně z příjmů několik možností v podobě položek odčitatelných od základu daně či slev na dani. Za nejvýznamnější položky odčitatelné od základu daně lze považovat:

- daňovou ztrátu,
- odpočet na podporu výzkumu a vývoje,
- odpočet na podporu odborného vzdělávání.

#### **3.3.1 Odčitatelná položka – daňová ztráta**

Za nejčastější využívanou odčitatelnou položku lze považovat odpočet daňové ztráty, která vznikla a byla správcem daně vyměřena za předchozí zdaňovací období, nejdéle však v 5 zdaňovacích obdobích, které bezprostředně následují po období, za které byla tato ztráta vyměřena. Častou příčinou sporu bývá, zda může daňový subjekt požádat správce daně o uplatnění odčitatelné položky – vyměřené ztráty za předchozí období v průběhu daňové kontroly. V současné době musí správce daně daňovému subjektu v průběhu daňové kontroly zohlednit odčitatelnou položku – daňovou ztrátu, pokud o uplatnění

daňový subjekt požádá. Tato skutečnost vyplývá mimo jiné z rozsudku ústavního soudu ČR, z 22.01.2002, spisová značka II ÚS 166/01, ze kterého vyplývá, že uplatnění položky snižující základ daně – daňové ztráty není odvislé od vůle správce daně, ale jedná se výlučně o právo daňového subjektu, který rozhodne, kdy a v jaké výši daňovou ztrátu uplatní.

### **3.3.2 Odpočet na podporu výzkumu a vývoje**

V současné době, kdy je vývoj nabízených produktů na trhu velmi rychlý, využívají daňoví poplatníci odpočet na podporu výzkumu a vývoje. V případě této odčitatelné položky je situace s jejím uplatněním mírně složitější.

Komplikací je již ustanovení zákona o daních z příjmů samotné, protože zákon o daních z příjmů ve svém ustanovení § 34b vydaje vynaložené na realizaci výzkumu a vývoje specifikuje jako projekční a konstrukční práce, experimentální a teoretické práce, návrhy technologií, výpočty, náklady na výrobu prototypu, funkčního vzorku či jeho součástí. (Daňové zákony 2015, s. 45)

Dále také zákon o daních z příjmů stanoví daňovým poplatníkům, kteří uplatňují položku odčitatelnou od základu daně na podporu výzkumu a vývoje, povinnost vyhotovení Projektu výzkumu a vývoje včetně náležitostí. Další povinností, kterou je nutné při uplatnění položky odčitatelné od základu daně dodržet, je samostatné evidování nákladů, jež se k projektu výzkumu a vývoje vztahují.

Zákon o daních z příjmů do zdaňovacího období roku 2013 obsahoval odkaz pod čarou k ustanovení § 34 ZDP na ustanovení § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací, ve znění pozdějších předpisů. Tento odkaz již však od zdaňovacího období roku 2014 zákon o daních z příjmů neobsahuje, což však nevylučuje využití tohoto ustanovení i v těchto letech.

### **3.3.3 Odpočet na podporu odborného vzdělávání**

Ustanovení § 34 f, § 34g a § 34h pak upravují odpočet na podporu odborného vzdělávání, a to jak výši odpočtu, který lze uplatnit, tak podmínky pro jeho uplatnění.

### **3.3.4 Sleva na dani za zaměstnávání zaměstnanců se zdravotním postižením**

Následně v § 35, § 35 a a § 35b ZDP se stanoví slevy na dani také pro právnické osoby. Konkrétně se jedná o slevu za zaměstnávání osob se zdravotním postižením či těžkým



zdravotním postižením. Tato sleva se vypočítá pomocí průměrného ročního přepočteného počtu zaměstnanců se zdravotním postižením a částky 18.000 Kč za každého zaměstnance. V případě zaměstnanců s těžkým zdravotním postižením se průměrný přepočtený počet zaměstnanců násobí částkou 60.000 Kč za každého zaměstnance.

### **3.3.5 Sleva na dani na základě poskytnutého příslibu investiční pobídky**

Další v současné době využívanou slevou na dani je sleva na základě poskytnutého příslibu investiční pobídky, kterou zákon o daních z příjmů upravuje v ustanoveních § 35a a § 35b.

Dle definice OECD lze investiční pobídku chápat jako specifickou výhodu, kterou nabízí vlády jednotlivých států s cílem získání zahraničních investic. Jedná se tedy o nástroj vlády dané země, která tento nástroj využívá k podpoře jak zahraničních tak domácích investorů. (Investicnipobidky.cz)

Jedná se o příslib státu k podpoře určitého investičního projektu, jehož cílem je například zvýšení zaměstnanosti. Přesná specifikace investiční pobídky v České republice je obsažena v zákoně č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách), který investiční pobídku chápe jako formu veřejné podpory, a to například v podobě slevy na dani z příjmů dle zvláštního právního předpisu, převodu pozemků včetně související infrastruktury za zvýhodněnou cenu nebo hmotné podpory k vytváření nových pracovních míst či školení a rekvalifikace zaměstnanců. (zakonyprolidi.cz) Investiční pobídky jsou zprostředkovávány prostřednictvím agentury zřízené ministerstvem, konkrétně tedy Agentury pro podporu podnikání a investic CZECHINVEST. Tato agentura také zveřejňuje nejen tiskopisy potřebné k podání žádosti o pobídku, ale také například aktuální výzvy. Z pohledu zákona o daních z příjmů je však důležité splnění všeobecných podmínek vyplývajících ze zákona o investičních pobídkách a zvláštních podmínek, které stanoví zákon o daních z příjmů.

Slevu na dani z titulu poskytnutého příslibu investiční pobídky může poplatník daně z příjmů uplatnit nejdříve v roce, kdy splnil všeobecné podmínky dle zákona o investičních pobídkách a to celkově po dobu deseti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích.

### 3.4 Vybrané daňově účinné náklady

V případě optimalizace základu nelze opomenout některé z nákladů uvedených v ustanovení § 24 ZDP, které se mnohdy významnou měrou podílejí na celkových nákladech. Jedná se zejména o:

- odpisy majetku,
- opravné položky k pohledávkám,
- rezervy na opravy dlouhodobého majetku.

#### 3.4.1 Odpisy dlouhodobého majetku

Pilařová (ucetnikavarna.cz) ve svém článku uvádí: „Odpisování dlouhodobého majetku má dvojí funkci. Je důležitým nástrojem dodržení zásady opatrnosti v účetnictví, kde zobrazuje postupný pokles hodnoty majetku, a je také neméně důležitým nástrojem daňové optimalizace v oblasti daně z příjmů.“

Soukupová (podnikatel.cz) ve svém příspěvku odpisy stručně vymezuje jako opotřebení majetku vyjádřené v peněžních jednotkách za určitý časový úsek, který je však nejvýše jeden rok. Odpisy mohou být použity jako měsíční či roční.

Odpisy dlouhodobého majetku jako daňově účinný náklad jsou vymezeny v ustanovení § 24 odst. 2 ZDP. Toto ustanovení se dále odkazuje na vymezení odpisů dlouhodobého majetku v ustanovení § 26 až § 33 téhož zákona. Přestože je existence daňově účinných nákladů v podobě odpisů dlouhodobého majetku zakotvena v ustanovení § 24 odst. 2 ZDP, nelze odpisy dlouhodobého majetku uplatnit jako daňově účinný náklad pokud není současně dodrženo ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, tedy že tyto byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

V ustanovení § 26 je uvedeno, že odpisy se pro účely zákona o daních z příjmů stanoví dle ustanovení § 30, § 30a, § 30b, § 31 nebo § 32 z hmotného majetku. Ustanovení § 26 odst. 5 ZDP vymezuje odpisování pro účely zákona o daních z příjmů jako „zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelných příjmů, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu.“ (Daňové zákony 2015, s. 40)

Dále ustanovení § 26 ZDP vymezuje, co zákon o daních z příjmů chápe jako dlouhodobý hmotný majetek, jedná se například o budovy, domy a jednotky, samostatné hmotné movité věci nebo soubory samostatných hmotných movitých věcí, které mají vstupní cenu

vyšší než 40.000 Kč a provozně technickou funkci delší než jeden rok, dospělá zvířata či jejich skupiny se vstupní cenou vyšší 40.000 Kč.

Poplatník nabytý majetek v prvním roce odepisování zatřídí v souladu s ustanovením § 30 ZDP do odpisových skupin uvedených v příloze č. 1 zákona. Taktéž v prvním roce odepisování se poplatník rozhodne, zda bude majetek odepisovat rovnoměrnou či zrychlenou metodou, přičemž délka odepisování je pro obě metody stejná. Odpisové metody se vzájemně liší způsobem výpočtu a tím i výší odpisů v jednotlivých letech. Doba odepisování se minimálně pohybuje od tří let pro první odpisovou skupinu do 50 let pro šestou odpisovou skupinu.

Metoda rovnoměrného odepisování je upravena v ustanovení § 31 ZDP a to jak výpočet odpisů, tak například maximální odpisové sazby dle jednotlivých odpisových skupin. Vzhledem k tomu, že zákon stanoví maximální odpisovou sazbu a minimální dobu odepisování, může daňový poplatník zvolit sazbu nižší a daný majetek odepisovat déle.

Ustanovení § 32 ZDP upravuje zrychlenou metodu odepisování a stanoví koeficienty pro zrychlené odepisování taktéž dle jednotlivých odpisových skupin. Koeficienty pro zrychlené odepisování jsou dány v konkrétní výši a není tedy na vůli poplatníka, zda zvolí nižší koeficient.

Je však pouze na vůli poplatníka, zda uplatní odpisy majetku do nákladů, protože ustanovení § 26 odst. 8 ZDP dává poplatníkovi možnost přerušit odpisu.

Je však nutné si uvědomit, že existuje rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy, protože daňové odpisy jsou stanoveny zákonem o daních z příjmů a to včetně délky odepisování a způsobu stanovení odpisů. Naproti tomu účetní odpisy mají sloužit k zachycení věrného a poctivého zobrazení majetku a závazků. V případě účetních odpisů již však není na volbě účetní jednotky, jestli o odpisech bude účtovat.

### **3.4.2 Opravné položky k pohledávkám**

Opravnou položku lze obecně charakterizovat jako vyjádření přechodného snížení hodnoty účetní majetku, které je prokazatelné na základě provedené inventarizace majetku. Opravné položky se tedy vytvářejí pouze při přechodném snížení majetku, nikoliv při trvalém snížení či při zvýšení hodnoty majetku a to jak dlouhodobého majetku, tak zásob a pohledávek.

Pilátová a Richter (2011, s. 58) upozorňují, že při inventarizaci se posuzuje výše a odůvodněnost již vytvořených opravných položek. Dále uvádí, že se tvorba opravných položek účtuje na vrub nákladů a naopak snížení či zrušení vytvořených opravných položek se účtuje ve prospěch nákladů a to opět na základě provedené inventarizace v následujícím období, která neprokáže opodstatněnost výše existujících opravných položek. Účty, na kterých jsou evidovány vytvořené opravné položky, nemohou mít aktivní zůstatek.

Také Pilařová (2012, s. 89) upozorňuje, že opravné položky k pohledávkám rozlišujeme na účetní opravné položky a zákonné opravné položky tvořené podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Jak účetní tak daňové opravné položky jsou tvořeny na vrub nákladů. Výše tvorby účetních opravných položek je pouze na rozhodnutí účetní jednotky, která si výši tvorby upraví vnitřní směrnici. V případě daňových opravných položek jsou již podmínky upraveny zákonem.

„Výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů jsou podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) ZDP jen ty opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši stanoví zvláštní zákon, jímž je v tomto případě ZR.“ (Drbohlav a Pohl; 2011, s. 27)

Základní podmínky pro tvorbu zákonných opravných položek jsou vymezeny v ustanovení § 2 ZR, a to že opravnou položku lze tvořit k nepromlčené rozvahové hodnotě pohledávky, která je splatná po 31.12.2014 a o tvorbě opravné položky musí být účtováno v souladu se zvláštním předpisem. Další podmínkou je, že o pohledávkách při jejich vzniku bylo účtováno do výnosů, přičemž tento příjem nebyl osvobozen od daně. Od zdaňovacího období roku 2015 je platná novela zákona o rezervách č. 267/2014 Sb., dle které lze tvořit opravné položky k pohledávkám, jež vznikly snížením zaúčtovaných nákladů nebo z důvodu oprav minulých období, které byly účtovány rozvahově, a o celou jejich hodnotu byl zvýšen výsledek hospodaření. Dle přechodných ustanovení k této novele zákona o rezervách, bylo možné nové ustanovení § 2 odst. 6 ZR použít již pro zdaňovací období roku 2014.

Výši tvorby opravných položek upravují ustanovení § 8 až § 8c ZR, přičemž každé ustanovení upravuje jiný typ pohledávek. Například ustanovení § 8 ZR upravuje tvorbu opravných položek za dlužníky v insolvenčním řízení a to konkrétně, jaké podmínky musí daňový subjekt splnit, aby mohl vytvořit opravné položky do výše rozvahové hodnoty

pohledávky. Ustanovení § 8b ZR upravuje tvorbu opravných položek za pohledávkami z titulu ručení za celní dluh a ustanovení § 8c ZR upravuje tvorbu opravných položek za nepromlčenými pohledávkami, jejichž rozvahová hodnota nepřesahuje částku 30 000 Kč a od jejichž data splatnosti uplynulo více než 12 měsíců.

Snad nejčastěji jsou však opravné položky tvořeny dle ustanovení § 8a ZR, které však v posledních letech prošlo významnou změnou. Ve znění zákona o rezervách platném do 31.12.2013 dělilo ustanovení § 8a ZR pohledávky dle rozvahové hodnoty v době vzniku do dvou kategorií, a to pohledávky, jejichž rozvahová hodnota v době vzniku nepřesáhla 200 000 Kč a pohledávky, jejichž rozvahová hodnota byla vyšší než 200 000 Kč. Pro každou kategorii platili odlišné podmínky pro tvorbu zákonných opravných položek.

Ustanovení § 8a ZR zaznamenalo významných změn na základě novely provedené opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., které již nedělí pohledávky do dvou kategorií podle rozvahové hodnoty v době jejího vzniku, ale řeší pouze, zda pohledávka, jejíž rozvahová hodnota je vyšší 200 000 Kč, nevznikla postoupením a pouze u těchto pohledávek se musí poplatník řádně účastnit rozhodčího, správního či soudního řízení, aby mohl vytvářet k takové pohledávce daňovou opravnou položku. V ostatních případech se tvorba opravných položek značně zjednodušila, protože pokud uplynulo více než 18 měsíců od data splatnosti pohledávky, má poplatník daně z příjmů, který vede účetnictví možnost, vytvořit opravnou položku až do výše 50 % hodnoty neuhrazené pohledávky. Následně po uplynutí 30 měsíců po splatnosti má daňový subjekt možnost vytvořit opravnou položku až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.

Kout a Líbal (2015, s. 122) však správně upozorňují na přechodná ustanovení k výše uvedenému opatření Senátu, dle kterých lze nové ustanovení § 8a ZR použít až u pohledávek vzniklých ode dne nabytí účinnosti tohoto senátního opatření, tj. až pro pohledávky vzniklé po 01.01.2014. Zároveň také upozorňují, že dříve se v případě opravných položek vztahovala účinnost spíše ke splatnosti těchto pohledávek než k jejich vzniku. Významná je také připomínka autorů k možnosti tvorby opravné položky ve výši 100 % po uplynutí 36 měsíců po splatnosti, protože od 01.01.2014 platí nový občanský zákoník č. 89/2012 Sb., který ve svém ustanovení § 629 stanoví obecnou promlčecí dobu v délce 3 let. Což znamená, že většina pohledávek by při splnění podmínky pro tvorbu opravné položky ve 100% výši, již byla promlčena, čímž však není splněna jiná podmínka zákona o rezervách.

Novelou zákona o rezervách č. 267/2014 Sb. došlo s účinností od 01.01.2015 ke změně ustanovení § 8a odst. 1 písm. b) ZR, kdy byla doba pro tvorbu opravné položky ve výši 100% zkrácena z 36 měsíců na 30 měsíců po splatnosti.

### 3.4.3 Rezervy na opravy hmotného majetku

Jednou z možností, kterou dává zákon o daních z příjmů k optimalizaci základu daně, je tvorba rezerv. Možnost tvorby rezervy jako daňově účinného nákladu dává ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) ZDP, avšak s odkazem na zákon o rezervách, který ale jako daňově účinný náklad připouští pouze tvorbu bankovních rezerv, rezerv v pojišťovnictví, rezerv na opravy hmotného majetku, rezerv na pěstební činnost a ostatních rezerv. Nejběžnější z výše jmenovaných jsou rezervy na opravy hmotného majetku.

Obecná úprava k tvorbě rezerv je obsažena v ustanoveních § 2 až § 4 ZR, které stanoví, že daňový poplatník je před podáním daňového přiznání povinný prověřit odůvodněnost tvorby rezerv, musí o tvorbě rezervy účtovat a nemůže tvořit rezervu na krytí výdajů (nákladů) na pořízení hmotného a nehmotného majetku.

Speciální úprava pro tvorbu rezervy na opravy hmotného majetku je obsažena v ustanovení § 7 ZR, které již stanoví, v jakém právním postavení musí být daňový poplatník k majetku, na nějž je tvořena rezerva, že za opravu nelze považovat technické zhodnocení majetku a také, že se výše rezervy stanoví podle jednotlivého majetku a charakteru opravy a to jako podíl celkových rozpočtovaných nákladů a zdaňovacích období od zahájení tvorby rezervy do doby plánované opravy. Toto ustanovení také obsahuje limity minimální doby tvorby, a to tak, že rezervu nelze tvořit pouze jedno zdaňovací období a maximální délky doby tvorby rezervy pro majetek zařazený ve 2. až 6. odpisové skupině.

Značnou změnu v tvorbě rezerv na opravy majetku vyvolala novela zákona č. 2/2009 Sb., která stanovila povinnost deponace peněžních prostředků ve výši tvořené rezervy na samostatném účtu vedeném bankou na území členského státu Evropské unie. Dle Pelecha a Pelce (2012, s. 899) tato novela „předpokládá, že zavedením povinnosti ukládat prostředky rezerv na bankovní účet bude značně eliminována spekulativní tvorba rezerv na opravu v případech, kdy bylo této tvorby užíváno jako fiktivního výdaje sloužícího ke snížení základu daně.“ Peněžní prostředky ve výši tvořené rezervy musí být na samostatný účet převedeny do termínu pro podání daňového přiznání a nemohou být použity pro jiné účely. Lze říci, že zavedení deponace peněžních prostředků značně eliminovalo tvorbu rezerv, protože daňový poplatník musí zvážit, zda se mu vyplatí mít

finanční prostředky po celou dobu tvorby blokované na bankovním účtu, aniž by měl možnost je použít pro jiné účely.

Taktéž k tvorbě rezerv se váže bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu, kde nejčastějším bodem sporu je charakter provedených prací, tedy zda práce provedené na majetku, na které byla tvořena daňově účinná rezerva, byly opravou tohoto majetku či jeho technickým zhodnocením. Pro příklad lze uvést rozsudek Nejvyššího správního soudu (nssoud.cz) č.j. 2 Afs 210/2006 - 70, dle kterého bylo předmětem sporu, zda do období tvorby lze zahrnout také období, ve kterém započaly opravy, na něž byla rezerva tvořena.

### 3.5 Uspořádání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob

Uspořádání daňového přiznání v jednotlivých letech určuje Ministerstvo financí ČR prostřednictvím vydaného formuláře daňového přiznání, který je dostupný na webových stránkách finanční správy. Přičemž v řadě publikací lze nalézt zjednodušenou strukturu přiznání.

Tabulka 1 Obecný postup při úpravě výsledku hospodaření na čistý základ daně a výpočet daňové povinnosti právnické osoby (Stejskal, 2008, s. 45; vlastní zpracování)

	<b>ÚČETNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ (zisk/ztráta)</b>
+	položky zvyšující základ daně
-	položky snižující základ daně
+/-	rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy
	<b>OBECNÝ ZÁKLAD DANĚ</b>
-	odpočet daňové ztráty
-	odpočet nákladů na výzkum a vývoj
-	odpočet na podporu odborného vzdělání
	<b>HRUBÝ ZÁKLAD DANĚ</b>
-	odečet darů (na veřejně prospěšné účely)
	<b>ČISTÝ ZÁKLAD DANĚ (zaokrouhlen na celé 1 000 Kč dolů)</b>
*	sazba daně z příjmu právnických osob
	<b>HRUBÁ DAŇOVÁ POVINNOST</b>
-	sleva na zaměstnance se zdravotním postižením
	<b>ČISTÁ DAŇOVÁ POVINNOST</b>

Od 01.01.2015 jsou povinni daňoví poplatníci, kteří mají zřízenou datovou schránku či mají zástupce, který má zpřístupněnu datovou schránku, povinni činit svá podání vůči správci daně pouze prostřednictvím této datové schránky a to ve struktuře zveřejněné

správce daně. Tato povinnost vyplývá daňovým poplatníkům z ustanovení § 72 odst. 4 daňového řádu. Přičemž právnickým osobám vznikla povinnost zřízení datové schránky zákonem č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, s účinností od 01.07.2009. Tudíž právnické osoby jsou povinny svá daňová tvrzení podávat správci daně prostřednictvím datových schránek.



## 4 ÚČETNÍ ÚPRAVA

### 4.1 Účetnictví dle českých právních předpisů

V případě právnické osoby zapsané v obchodním rejstříku lze jednoznačně říci, že tato je účetní jednotkou, která je povinna vést účetnictví a to ode dne vzniku společnosti až do ukončení podnikatelské činnosti na území ČR. (Skálová et al., 2015, s. 17)

V České republice je účetnictví podnikatelů upraveno následujícími právními předpisy:

- zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví,
- České účetní standardy pro podnikatele (č. 001 až 023).

Zákon o účetnictví vymezuje základní pravidla pro vedení účetnictví, zejména, kdo je povinen účetnictví vést a v jakém rozsahu, základní účetní zásady, účetní závěrku, povinnost inventarizace majetku a oceňování majetku.

Vyhláška č. 500/2002 Sb. pak podrobněji řeší obsah účetní závěrky a jejich jednotlivých výkazů a také konsolidovanou účetní závěrku. Ve Vyhlášce 500/2002 Sb. jsou vymezeny účetní metody. Přílohami této vyhlášky jsou: uspořádání a označení položek rozvahy, výkazu zisků a ztrát, a to jak v účelovém tak v druhovém členění a směrná účtová osnova.

České účetní standardy pak upravují jednotlivé konkrétní oblasti, kdy každý jednotlivý standard upravuje konkrétní oblast.

### 4.2 Mezinárodní účetnictví

Česká republika je součástí Evropské unie, která v rámci svého území umožňuje volný pohyb osob, zboží a kapitálu. Také díky této skutečnosti přibývá v České republice účetních jednotek, které při vedení svého účetnictví využívají a musí využívat mezinárodních standardů. Nejznámější jsou dva směry úpravy mezinárodního účetnictví a to IFRS a US GAAP.

US GAAP neboli US Generally Accepted Accounting Principles jsou národní úpravou účetnictví v USA, které však nejsou dány zákonem, jsou tedy dobrovolné. US GAAP nejvíce využívají investoři.

IFRS neboli International Financial Reporting Standards, což v českém překladu znamená Mezinárodní standardy pro reportování, byly v roce 2002 potvrzeny Evropským parlamentem jako jediný evropský systém finančního reportování.

Zákon o účetnictví v ustanovení § 19a upravuje použití mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropské unie. Konkrétně tedy dle tohoto ustanovení použijí pro vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky dva typy účetních jednotek a to:

- Účetní jednotka – obchodní společnost, která je emitentem cenných papírů, které jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu.
- Účetní jednotka, u které lze předpokládat, že bude v souladu s ustanovením § 22 odst. 2 ZoÚ muset k rozvahovému dni sestavit konsolidovanou účetní závěrku dle mezinárodních účetních standardů či v souladu s ustanovením § 22 odst. 3 písm. a) a b) ZoÚ se podrobit konsolidované účetní závěrce dle mezinárodních účetních standardů.

Od roku 2009 existují IFRS for SME, které Mackenzie at al. (2011, s.26) definuje jako „IFRS pro malé a střední podniky je určena pro subjekty, které nemají veřejnou odpovědnost. Účetní jednotka má veřejnou odpovědnost - a proto se na ni nevztahuje povinnost vykazovat kompletní IFRS - v případě, že splňuje některou z následujících podmínek: (1) její dluhopisy nebo nástroje vlastního kapitálu jsou obchodovány na veřejném trhu; nebo (2) jako jednu ze svých primárních činností drží aktiva široké skupiny subjektů ve funkci zmocněnce. Takovou jednotkou jsou typicky banky, pojišťovny, obchodníky s cennými papíry, penzijní fondy, podílové fondy a investiční banky. Tato norma neukládá test velikosti při definování malých a středních podniků a to bez ohledu na používanou terminologii.“ (vlastní překlad)<sup>2</sup>

#### **4.2.1 Vybrané rozdíly v české a mezinárodní úpravě účetnictví**

##### **4.2.1.1 Dlouhodobý majetek**

Jedním z hlavních rozdílů mezi českou a mezinárodní úpravou lze jistě zařadit pojetí dlouhodobého majetku. V české právní úpravě je dlouhodobý majetek specifikován ve

---

<sup>2</sup> „IFRS for SMEs is intended for entities that do not have public accountability. An entity has public accountability - and therefore would not be permitted to use the full IFRS - if it meets either of the following conditions: (1) it has issued debt or equity securities in a public market; or (2) it holds assets in a fiduciary capacity, as its primary purpose of business, for a broad group of outsider. The latter category of entity would include banks, insurance companies, securities broker/dealers, pensions funds, mutualy funds, and investment bank. The standard does not impose a size test in defining SMEs, notwithstanding the nomenclature used.“

vztahu k rozvaze, jako součástí účetní závěrky, a to ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. Další úpravu lze pak nalézt v Opatření č.j. 281/89 759/2011, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování. Jedná se tedy o konkrétní vymezení dlouhodobého majetku.

Proti tomu mezinárodní úprava chápe dle IAS 16 – Pozemky, budovy a zřízení následovně:

„Pozemky, budovy a zařízení podle definice standardu jsou hmotné položky, které jsou drženy k využití při výrobě nebo poskytování služeb, z důvodu pronájmu jiným subjektům nebo z administrativních důvodů,

očekává se, že budou užívány delší dobu, než je jedno účetní období.“ (Paseková a Strouhal, 2012, s. 87)

#### **4.2.1.2 Leasing**

Významný rozdíl mezi českou a mezinárodní (IFRS) úpravou je také v případě leasingu. V českém účetnictví se jedná o nájemní vztah, kdy nájemce tento majetek neeviduje ve svém účetnictví jako majetek, ale pouze jako závazkový vztah, který končí odprodejem pronajatého majetku za sjednanou cenu např. 1000 Kč. Naproti tomu dle IFRS se jedná o pořízení majetku, kdy „nájemce“ tento majetek vykazuje v rozvaze a také jej odepisuje.

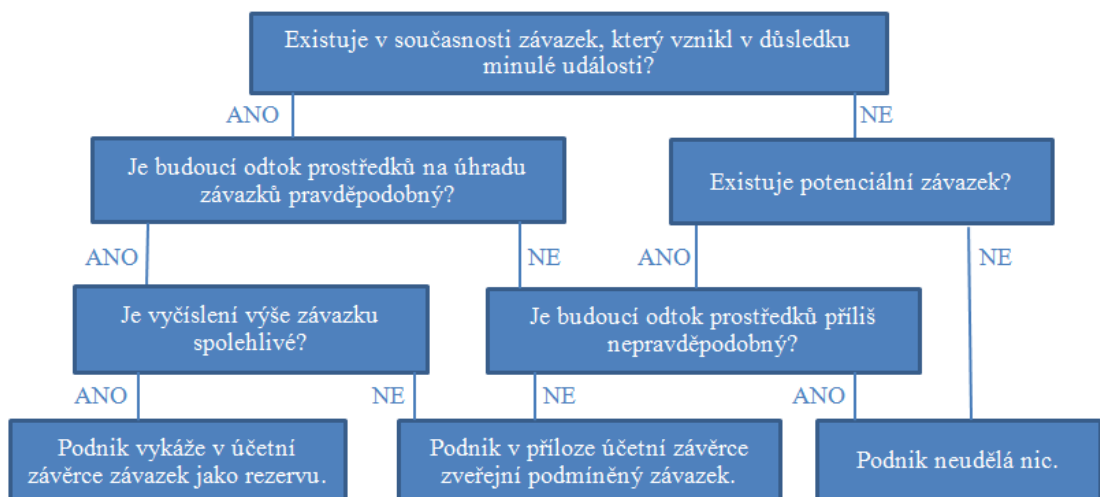
Kieso, Kimmel a Weygandt (2011, s. 391) upozorňují na skutečnost, že leasing je častou formou pořízení majetku. Uvádějí, že v roce 2010 byly ve Spojených státech investice do zařízení ve výši 709 bilionů USD, přičemž podnikatelské investice formou leasingu tvořily 31%.

#### **4.2.1.3 Rezervy**

Taktéž úprava rezerv je v českém a mezinárodním pojetí různá. V případě rezerv na opravy hmotného majetku se vychází ze zákona o daních z příjmů, jejichž prostřednictvím si účetní jednotka rozloží náklady na opravy vyššího rozsahu do více období.

Rezervy jsou v mezinárodních standardech upraveny IAS 37, který jak Paseková a Strouhal (2012, s. 178) uvádějí „definuje rezervu jako závazek s nejistým časovým určením nebo částkou.“

Dle IFRS totiž existuje nejen rezerva, ale také podmíněný závazek. Velmi výstižně rozdíl právě mezi rezervou a podmíněným závazkem vystihuje následující obrázek.



Obrázek 2 Schéma, kdy účtovat rezervu nebo podmíněný závazek (Sládková, 2009, s. 248, vlastní zpracování)

Je však nutno uvést, že rezervy na opravy dlouhodobého majetku mezinárodní úprava nezná a to zejména z důvodu využívání komponentního odepisování, při kterém se odepisují samostatně jednotlivé části majetku dle jejich živostnosti.

## 5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část je rozdělena do čtyř hlavních částí. V první části jsou řešeny základní pojmy, se kterými se při problematice zdanění příjmů, což bezesporu optimalizace základu daně je, setkáme. Druhá část se ve zkratce zabývá zdaněním příjmů, a to jak fyzických tak právnických osob, zejména však se zaměřením na ustanovení upravující zdanění příjmů právnických osob. Ve třetí části jsou více přiblížena některá konkrétní ustanovení zákona o daních z příjmů se zaměřením na zdanění příjmů právnických osob, zejména položky snižující a zvyšující základ daně, konkrétní daňové náklady a také položky odčitatelné od základu daně a slevy na dani. Vzhledem k tomu, že základ daně z příjmů právnických osob vychází z výsledku hospodaření zjištěného podle účetních předpisů, je ve čtvrté části velmi stručně nastíněna právní úprava účetnictví a to jak v České republice, tak v zahraničí. V případě zahraniční úpravy se spíše jedná o upozornění na rozdíly mezi českou a zahraniční úpravou.

Praktická část bude po krátkém představení vybrané firmy zaměřena na analýzu základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 s upozorněním na nevyužité možnosti. Projektová část pak bude zaměřena na doporučení, které by vybraná účetní jednotka mohla využít pro zdanění příjmů v roce 2015 či příležitosti v následujících letech.

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

## 6 STRUČNÁ CHARAKTERISTIKA VYBRANÉ FIRMY

Právní forma vybrané firmy je společnost s ručením omezeným a jako taková je zapsána v obchodním rejstříku vedeným Krajským soudem v Brně. Tato společnost byla založena na základě společenské smlouvy sepsané formou notářského zápisu v roce 1991. Zakladateli společnosti byly čtyři fyzické osoby, z nichž dvě byly jmenovány do funkce jednatele. Základní kapitál společnosti při založení byl stanoven ve výši 100 000 Kč a byl splacen v hotovosti. Na základě návrhu a společenské smlouvy byl v prosinci 1991 zápis společnosti do obchodního rejstříku. Od doby vzniku společnosti došlo ke změnám ve vlastnické struktuře, kdy v současnosti jsou vlastníky pouze dvě fyzické osoby, které jsou současně jednatele a také ke změně sídla společnosti. Vybraná společnost vždy sídlila ve vlastních prostorách. V současné době vlastní 4 budovy a menší průmyslový areál, který však z důvodu špatného technického stavu nevyužívá.

V roce 2005 došlo ke zvýšení základního jmění společnosti, a to z původní částky 100 000 Kč na současnou hodnotu základního jmění ve výši 3 500 000 Kč.

Z dokumentů zveřejněných ve sbírce listin je zřejmé, že „Obchodní korporace se podřídila zákonu jako celku postupem podle § 777 odst. 5 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech.“ (justice.cz)

### 6.1 Obor podnikání

Vybraná společnost měla dle registru ekonomických subjektů za dobu své existence vydáno osm živnostenských oprávnění, ale v některých případech se spíše jednalo o změnu úpravy živnostenského podnikání, protože společnost má živnostenské oprávnění, kde předmětem činnosti je výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona s obory činností Velkoobchod, Specializovaný maloobchod a Výroba zdvihových zařízení. Současně měla dle registru ekonomických subjektů také samostatné živnostenské oprávnění s předmětem činnosti Velkoobchod, obdobně je to i u dalších.

Hlavním předmětem činnosti vybrané společnosti je:

- obráběčství,
- montáž, opravy, revize a zkoušky zdvihacích zařízení,
- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona s obory činností Velkoobchod a Specializovaný maloobchod.

## 6.2 Právní forma vybrané společnosti

Vybraná společnost podniká jako společnost s ručením omezeným. Od 01.01.2014 je právní úprava společnosti s ručením omezeným jako právnické osoby upravena v obecné rovině v zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, a speciální úprava je obsažena v zákoně č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích.

Základní ustanovení upravující existenci právnické osoby je zakotveno v ustanovení § 18 občanského zákoníku. Následně jsou právnické osoby upraveny v Hlavě II, dílu 3 v § 118 - § 418 občanského zákoníku a korporace jsou upraveny v ustanoveních § 210 - §302.

Zvláštní úprava korporací je pak již obsažena v zákoně o obchodních korporacích, kde ustanovení § 1 odst. 1. stanoví „Obchodními korporacemi jsou obchodní společnosti (dále jen "společnost“) a družstva.“ (zákon o obchodních korporacích) Následně pak ustanovení § 1 odst. 2 ZOK definuje, že osobními společnostmi jsou veřejná obchodní společnosti a komanditní společnost a mezi kapitálové společnosti jsou zařazeny akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným. Mezi společnosti se řadí také evropská společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení. Zvláštní úprava pro společnosti s ručením omezeným je pak již obsažena v ustanoveních § 132 - § 242 ZOK.

Ustanovení § 777 ZOK stanoví pro obchodní korporace povinnost přizpůsobit se ustanovením zákona o obchodních korporacích do 6 měsíců ode dne nabytí účinnosti ZOK. Dle výpisu z obchodního rejstříku dostupného prostřednictvím sítě internet vybraná společnost tuto povinnost splnila.

## 6.3 Ekonomický vývoj vybrané společnosti

Ekonomický vývoj společnosti lze hodnotit z více úhlů pohledu, a to například, co do počtu zaměstnanců, sumy aktiv, obratu, dosaženého výsledku hospodaření či nerozděleného výsledku hospodaření minulých období, který nechávají vlastníci pro další rozvoj firmy či čerpají pro vlastní potřeby. Celkové zhodnocení však není možné provést pouze podle jednoho z ukazatelů, proto bylo provedeno krátké vyhodnocení co do počtu zaměstnanců, tak také jednotlivých ukazatelů z rozvahy a výkazu zisků a ztrát. Hodnocení bylo provedeno za pět předcházejících zdaňovacích období. Zdaňovací období roku 2015 nebylo možno do hodnocení zahrnout, protože vybraná společnost zatím nemá sestavenou účetní závěrku.



### 6.3.1 Vývoj počtu zaměstnanců

Údaje o počtu zaměstnanců jsou uvedeny v následující tabulce za posledních pět let.

Tabulka 2 Vývoj počtu zaměstnanců od roku 2010 (vlastní zpracování)

Vybrané ukazatele	2010	2011	2012	2013	2014
Počet zaměstnanců	120	130	159	143	146
Vývoj počtu zaměstnanců		8 %	22 %	-10 %	2 %

Jak je z tabulky zřejmé i vybraná firma se snažila o zeštíhlení nákladů, o čemž svědčí pokles počtu zaměstnanců v roce 2013. Srovnáním jednotlivých let zjistíme, že změny v počtu zaměstnanců v jednotlivých letech jsou značně rozkolísané a mimo roku 2013 mají rostoucí tendenci, což lze kladně hodnotit. A to nejen z pohledu zaměstnanosti v regionu, ale také vzhledem k povinnosti odvodů z vyplacených mezd zaměstnancům do státního rozpočtu.

### 6.3.2 Vývoj hodnoty aktiv společnosti

Tabulka 3 Hodnoty aktiv v tis. Kč v jednotlivých letech (vlastní zpracování)

Vybrané ukazatele	2010	2011	2012	2013	2014
Aktiva netto celkem	160 731	203 255	209 335	220 329	231 607
Dlouhodobý majetek	35 316	34 565	59 963	77 317	74 220
Oběžná aktiva	124 896	168 243	148 967	142 824	157 242

Celková hodnota netto aktiv, tedy hodnota aktiv snížená o odpisy a opravné položky, měla rostoucí tendenci. Z výše uvedené tabulky je však zřejmé, že se v jednotlivých letech měnily různé složky majetku a že k nárůstu aktiv nedocházelo pouze investiční činností, ale například při bližším zkoumání rozvahy zjistíme, že došlo k nárůstu hodnoty neuhrazených pohledávek či stavu finančního majetku. Lepší srovnání změn nám poskytne vertikální a horizontální analýza.

Tabulka 4 Vertikální analýza aktiv (vlastní zpracování)

Rok	2010	2011	2012	2013	2014
Aktiva netto celkem	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %
Dlouhodobý majetek	22 %	17 %	29 %	35 %	32 %
Oběžná aktiva	78 %	83 %	71 %	65 %	68 %

Tabulka 5 Horizontální analýza aktiv (vlastní zpracování)

Vybrané ukazatele	2010	2011	2012	2013	2014
Aktiva netto celkem		26 %	3 %	5 %	5 %
Dlouhodobý majetek		-2 %	73 %	29 %	-4 %
Oběžná aktiva		35 %	-11 %	-4 %	10 %

Z provedených analýz je zřejmé, že k významnějším změnám došlo zejména z důvodu investiční činnosti, tedy pořízení dlouhodobého majetku. Přičemž dlouhodobý majetek je zejména tvořen dlouhodobým majetkem v podobě staveb a samostatných movitých věcí. Zvýšení oběžných aktiv v roce 2011 je zapříčiněno velmi výrazným navýšením pohledávek.

### 6.3.3 Vývoj obratu, výsledku hospodaření a nerozděleného zisku

Tabulka 6 Vývoj obratu a výsledku hospodaření v tis. Kč (vlastní zpracování)

Vybrané ukazatele	2010	2011	2012	2013	2014
Obrat	148 100	221 306	213 107	164 349	161 803
Výsledek hospodaření před zdaněním	18 769	14 787	35 717	11 671	7 731
Výsledek hospodaření minulých let	79 769	94 759	106 676	136 286	145 950

Jak v případě obratu, tak v případě dosaženého výsledku hospodaření je patrné, že ve vybrané firmě není ustálený vývoj. Lze říci, že rok 2012 byl pro vybranou firmu nejméně úspěšným rokem ze zobrazeného období a také to bylo období, kdy odvedl státu nejvyšší částku na dani z příjmů právnických osob.

Z výše uvedené tabulky je také patrné, že vlastníci ponechávají dosažený zisk pro další rozvoj firmy. Tedy výsledek hospodaření minulých let má firma k dispozici jako zdroj financování.

Jednoduchou horizontální analýzou lze zjistit změny mezi jednotlivými roky.

Tabulka 7 Horizontální analýza obratu a výsledků hospodaření v jednotlivých letech (vlastní zpracování)

Vybrané ukazatele	2010	2011	2012	2013	2014
Obrat	--	49 %	-4 %	-23 %	-2 %
Výsledek hospodaření před zdaněním	--	-21 %	142 %	-67 %	-34 %
Výsledek hospodaření minulých let	--	19 %	13 %	28 %	7 %

Z provedené analýzy vyplývá, že v roce 2011 došlo k téměř 50% nárůstu obratu oproti předchozímu období: tento růst obratu však nevyvolal adekvátní růst výsledku hospodaření. Naproti tomu v roce došlo k drobnému poklesu obratu, ale velmi významnému růstu výsledku hospodaření. V následujících letech pak již klesal, jak obrat, tak výsledek hospodaření.

#### 6.3.4 Zhodnocení ekonomického vývoje

Jak z jednotlivých bodů ekonomického vývoje vyplývá, je vybraná firma podnikem, jež každoročně dosahuje zisku. Vzhledem k hodnotám dosahovaného zisku, tedy kladného výsledku hospodaření, lze předpokládat, že tato firma vykazuje také kladné hodnoty základu daně z příjmů. Bohužel je nutné konstatovat, že jak hodnota obratu, tak hodnota dosaženého výsledku hospodaření nemá ve všech sledovaných letech rostoucí tendenci.

#### 6.4 Vybraná společnost z pohledu zákona o účetnictví

Jak již bylo výše uvedeno je vybraná společnost právnickou osobou se sídlem na území České republiky a tedy v souladu s ustanovení § 1 odst. 2 písm. a) zákona o účetnictví je účetní jednotkou, na niž se vztahuje zákon o účetnictví. Dle novely zákona o účetnictví účinné od 01.01.2016 lze účetní jednotky zařadit do čtyř kategorií – mikro, malé, střední a velké účetní jednotky, přičemž rozhodující pro zařazení do některé z kategorií je hodnota celkových aktiv, obrat a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období. Pro zařazení do jednotlivé kategorie je důležité, zda účetní jednotka k rozvahovému dni

nepřekročí alespoň dvě z hraničních hodnot stanovených zákonem o účetnictví a že nespadá do nižší kategorie.

Dle výše uvedených informací a výsledků dosažených k rozvahovému dni 31.12.2014 lze vybranou firmu zařadit do kategorie střední účetní jednotka. Vybraná společnost není zařazena do skupiny ve smyslu ustanovení § 1c ZoÚ, protože nesestavuje konsolidovanou účetní závěrku. Jako střední účetní jednotka je vybraná společnost v souladu s ustanovením § 20 ZoÚ a musí mít řádnou a mimořádnou účetní závěrku ověřenou auditorem. Dále také má povinnost v souladu s ustanovením § 21 ZoÚ vyhotovit výroční zprávu.

Vybraná společnost jako účetní období zvolila kalendářní rok a rozvahovým dnem je tedy v případě sestavení řádné účetní závěrky 31.12. příslušného roku. Její povinností je vedení účetnictví v plném rozsahu v souladu s ustanovením § 9 ZoÚ, protože nesplňuje podmínky dané tímto ustanovením pro vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu a ani podmínky dané ustanovením § 1 f ZoÚ pro vedení jednoduchého.

Zákon o účetnictví ve svém ustanovení § 21a ukládá povinnost zveřejnění účetní závěrky a vyhotovené výroční zprávy. V případě vybrané společnosti, která má současně povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, je povinnost zveřejnění až po ověření účetní závěrky a výroční zprávy auditorem a jejich schválení příslušným orgánem (valnou hromadou), a to do 30 dnů po splnění obou podmínek nebo do 12 měsíců od rozvahového dne i pokud výše uvedené podmínky nebyly splněny a současně povinnost zveřejnit i zprávu auditora. Vybraná společnost tyto podmínky ve většině účetních období splňuje, neboť má ve sbírce listin zveřejněny účetní závěrky, pouze v případě zpráv auditora, nejsou tyto zveřejněny za všechna auditovaná období.

Vybraná společnost nemusí ve smyslu ustanovení § 19a a § 22 ZoÚ použít při vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy.

## **6.5 Povinnosti vybrané společnosti vůči finančnímu úřadu**

První povinností vybrané společnosti po jejím vzniku bylo podat přihlášku k registraci jednotlivých daní, v případě daně z příjmů to bylo do 15 dnů od vzniku společnosti. Tuto povinnost si vybraná společnost splnila. V současné době má tedy oznamovací povinnost v případě, kdy dojde ke změně registračních údajů.

Ve vztahu k dani z příjmů má vybraná společnost podávat daňová tvrzení včetně povinných příloh a platit zálohy na daňovou povinnost.

V souladu s ustanovením § 136 daňového řádu je daňové přiznání za zdaňovací období trvající nejméně 12 měsíců daňový subjekt povinen podat nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. V případě, kdy má daňový subjekt povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem nebo jemuž daňové přiznání zpracovává daňový poradce, je jeho povinností podat daňové přiznání do 6 měsíců od uplynutí zdaňovacího období.

Povinnost platit zálohy na daň z příjmů včetně jejich výše stanoví ustanovení § 38a ZDP, přičemž výše záloha a termín jejich úhrady se odvíjí od poslední známé daňové povinnosti.

## 7 ANALÝZA ZÁKLADU DANĚ A DAŇOVÉ POVINNOSTI ZA ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ V ROKU 2014

Vzhledem k tomu, že má vybraná společnost povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, bylo její povinností podat daňové přiznání do 6 měsíců od skončení zdaňovacího období, tj. do 01.07.2015

### 7.1 Stanovení základu daně

Jak je uvedeno v § 23 odst. 1 ZDP je základem daně rozdíl o který příjmy (výnosy) převyšují výdaje (náklady). Přičemž do příjmů pro stanovení základu daně se nezahrnují osvobozené příjmy a příjmy, které nejsou předmětem daně. Pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření zjištěného z účetnictví a to bez vlivu mezinárodních účetních standardů.

V případě vybrané společnosti byl rozdíl mezi náklady a výnosy zaúčtovanými ve zdaňovacím období roku 2014 Kč 7 731 154 Kč, což je hodnota, která je náplní řádku 10 daňového přiznání.

II. ODDÍL - daň z příjmů právnických osob (dále jen "daň")		
Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč
10 (2)	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -) <sup>3)</sup> nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji <sup>3)</sup> ke dni 31.12.2014 ...	7 731 154

Obrázek 3 Řádek 10 daňového přiznání za zdaňovací období roku 2014 (vlastní zpracování)

Tato hodnota by měla korespondovat s hodnotami uvedenými v účetních výkazech, zejména s výkazem zisků a ztrát, konkrétně s řádkem 61.

***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	(ř. 52 + 58 - 59)	60	6290	9312
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	(ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61	7731	11671

Obrázek 4 Výsledek hospodaření vykázaný ve výkazu zisků a ztrát k 31.12.2014 (vlastní zpracování)

V hodnotě uvedené na řádku 10 daňového přiznání jsou obsaženy také částky nákladů a výnosů, které nesplňují některou z podmínek pro zahrnutí do daného zdaňovacího období.

## 7.2 Úpravy základu daně

### 7.2.1 Úprava základu daně o položky zvyšující základ daně

Položky zvyšující základ daně se v daňovém přiznání uvádějí v oddílu II na řádcích 20, 30, 40, 50, 61, 62 a následně na řádku 70 je uveden součet těchto položek.

Ve zdaňovacím období roku 2014 měla však vybraná společnost náplň pouze pro řádek 40 a samozřejmě také pro řádek 70, který obsahuje součet řádků 20 až 62, v případě vybrané společnosti pouze hodnotu řádku 40. K řádku 40 je v daňovém přiznání také Příloha č. 1/A II. Odd., ve které jsou obsaženy jednotlivé položky, jež v souhrnu tvoří řádek 40.

Do Přílohy č. 1/A II. Odd. se uvádějí jednotlivé náklady (výdaje), které jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření, ale zákon o daních z příjmů je v ustanovení § 25 či § 24 neuznává jako náklady vynaložené pro dosažení, zajištění a udržení příjmů. Zde má účetní jednotka – poplatník daně z příjmů prostor, aby zhodnotil své jednotlivé náklady a u nákladů, u kterých zákon přímo stanoví, že je nelze uplatnit jako náklady pro dosažení, zajištění a udržení příjmů, je vyloučil. Ale hlavně v této části si daňový poplatník musí uvědomit, že náklady o které neupraví – nezvýší základ daně, musí být schopni správci daně prokázat, že sloužily k dosažení zajištění a udržení příjmů. Daňový poplatník má totiž dle daňového řádu povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení.

V Příloze č. 1/A II Odd., a potažmo v součtové hodnotě ř. 40, daňový subjekt upravuje výsledek hospodaření zjištěný z účetnictví uvedený na ř. 10 o zaúčtované náklady, které zákon o daních z příjmů nepovažuje za náklady pro dosažení, zajištění a udržení příjmů nebo o náklady, u kterých daňový subjekt ví, že není schopen správci daně prokázat, že mu konkrétní náklad sloužil k dosažení, zajištění a udržení příjmů nebo že zaúčtované náklady věcně a časově souvisely se zdaňovacím obdobím roku 2014. Může se například jednat o náklady předcházejících zdaňovacích období. Položky v příloze č. 1/A II. Odd. lze uvádět za účtované skupiny či za jednotlivé syntetické případně analytické účty.

Vybraná společnost měla ve zdaňovacím období roku 2014 náplň pouze pro řádek 40.

Na řádku 40 je uveden součet jednotlivých položek z Přílohy č. 1/A II. Odd., ve které jsou uvedeny náklady, které dle zákona o daních z příjmů nejsou považovány za náklady pro dosažení zajištění a udržení příjmů. Vybraná společnost provedla zhodnocení

zaúčtovaných nákladů a jako připočitatelné položky uvedla následující analytické nákladové účty.

#### 513 – Náklady na reprezentaci

Na tomto účtu jsou zaúčtovány náklady na pohoštění a občerstvení při obchodních jednáních. Jedná se o náklady ve smyslu ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) ZDP.

#### 528.99 – Ostatní osobní náklady

Jedná se o náklady na poskytnuté stravování zaměstnancům, které přesahuje limit stanovený ustanovením § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. ZDP.

#### 543 – Dary

Vybraná společnost poskytla peněžitý dar Oblastní charitě ve Zlíně ve výši 50 000,- Kč a také poskytla jako dar své služby v hodnotě 12 000,- Kč Dětskému domovu ve Zlíně. Jedná se o náklady ve smyslu ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) ZDP.

#### 544 – Smluvní pokuty a penále

Vybraná společnost zaúčtovala v prosinci 2014 penále vyúčtované dodavatelem za pozdní úhradu přijaté faktury, toto penále však vybraná společnost do 31.12.2014 neuhradila. Smluvní sankce v podobě pokut, úroků z prodlení či jiné sankce plynoucí ze závazkových vztahů jsou dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP daňově účinným nákladem pouze v případě zaplacení.

#### 546 – Odpis pohledávek

Vybraná společnost odepsala nesplacené pohledávky, v případě pohledávek v celkové částce 139 672 Kč však nebylo dodrženo ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) ZDP, tedy odpis pohledávek v uvedené výši není daňově účinným nákladem a je nutné jej vyloučit na ř. 40.

#### 554 – Tvorba a zúčtování ostatních rezerv

Vybraná společnost z důvodu věrného a poctivého zobrazení vytváří rezervu na nevyčerpanou dovolenou. Jedná se o účetní rezervu, která nesplňuje podmínky stanovené v ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) ZDP.

#### 559 – Tvorba a zúčtování opravných položek z provozní činnosti

Na základě provedené inventarizace pohledávek vybraná společnost zjistila, že nepřihlásila pohledávku do insolvenčního řízení, a současně není možné vytvořit opravnou položku



k této pohledávce podle jiného ustanovení zákona o rezervách, rozhodla se pro tvorbu účetní opravné položky, která však nesplňuje podmínky dané ustanovením § 24 odst. 2 písm. i) ZDP, tedy nebyla vytvořená v souladu se zákonem o rezervách.

Jednotlivé výše uvedené účty včetně částek jsou uvedeny v příloze č. č. 1/A II. Odd., a jejich součet je pak uveden na řádku 40, jak je zobrazeno níže.

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
1	513 Náklady na reprezentaci	15 678
2	528.99 Ostatní osobní náklady	17 378
3	543 Dary	62 000
4	544 Smluvní pokuty a penále	2 458
5	546 Odpis pohledávek	139 672
6	554 Tvorba a zúčtování ostatních rezerv	33 587
7	559 Tvorba a zúčtování opravných položek z provoz. činnost	34 915
8		
9		
10		
11		
12		
13 (2)	Celkem	305 688

Obrázek 5 Příloha č. 1/ A. II. Odd. (vlastní zpracování)

Vybraná společnost neeviduje ve svém účetnictví jiné položky zvyšující základ daně, tedy nemá žádné příjmy, které by nebyly zahrnuty ve výsledku hospodaření uvedeném na ř. 10 či částky neoprávněně zkracující příjmy, nepeněžitě příjmy a ani částky podle ustanovení § 23 odst. 3 ZDP. Vybraná společnost má odlišné účetní a daňové odpisy, ale účetní odpisy jsou nižší než odpisy majetku stanovené zákonem o dani z příjmů, tudíž jí nevzniká povinnost zvýšit výsledek hospodaření o tento rozdíl.

Vzhledem k tomu, že vybraná společnost nemá náplň pro další řádky tabulky s položkami zvyšujícími základ daně, vypadá tato tabulka následovně.

II. ODDÍL - daň z příjmů právnických osob (dále jen "daň")		
Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč
10 (?) ▼	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -) <sup>3)</sup> nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji <sup>3)</sup> ke dni 31.12.2014	7 731 154
20 (?) ▼	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 (?) ▼	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. a) bodů 3 až 19 (2014: bodů 3 až 18; do 2013: bodů 3 až 12) 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	305 688
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 (?) ▼	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací	
62 (?) ▼		
70	Mezisoučet (ř. 20 + 30 + 40 + 50 + 61 + 62)	305 688

Obrázek 6 Zobrazení základu daně a položek zvyšujících základ daně v daňovém přiznání (vlastní zpracování)

### 7.2.2 Úpravy základu daně o položky snižující základ daně

Úpravy základu daně spočívají nejenom v jeho zvyšování, ale daňový poplatník má právo snížit svůj základ daně a to jak o příjmy, které nejsou předmětem daně, jsou od daně osvobozené, tak o příjmy, které se do základu daně nezahrnují. Taktéž má daňový poplatník možnost upravit základ daně o položky, o něž zvýšil výsledek hospodaření v předchozím zdaňovacím období. Jedná se například o smluvní pokuty, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů, které byly uhrazeny až ve zdaňovacím období, za které se podává přiznání. Obdobně je to i se sraženým a neodvedeným pojistným na sociální zabezpečení či zdravotní pojištění.

Vybraná společnost z výše uvedených položek snižujících základ daně uplatňuje pouze smluvní pokutu, která byla uhrazena v lednu 2014 a která byla dodavatelem vyúčtována ve zdaňovacím období roku 2013, ale nebyla v roce 2013 uhrazena.

Dále jako položku snižující základ daně uplatňuje vybraná společnost rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy, protože z důvodu věrného a poctivého zobrazení hodnoty majetku, účtuje vybraná společnost o odpisech majetku dle individuálního odpisového plánu, tedy v účetnictví jsou do nákladů zaúčtovány odpisy majetku, které odráží jeho skutečné

opotrebení. Zákon o daních z příjmů však stanoví způsob a délku doby odepisování dlouhodobého majetku dle jednotlivých odpisových tříd. V Příloze č. 1 zákona o daních z příjmů jsou jednotlivé druhy majetku pomocí klasifikace produkce CZ-CPA zatříděny do jednotlivých odpisových skupin. V prvním roce, kdy daňový poplatník uplatňuje odpisy z dlouhodobého majetku, se rozhodne, zda bude každý jednotlivý majetek odpisovat rovnoměrným či zrychleným způsobem. Vybraná společnost u většiny dlouhodobého majetku uplatňuje zrychlený způsob odepisování.

A právě z důvodu rozdílného způsobu odepisování, kdy je rozdílný způsob výpočtu účetních a daňových odpisů, vznikl vybrané společnosti rozdíl mezi těmito odpisy.

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 (do 2013: u poplatníků, kteří nebyli založeni nebo zřízení za účelem podnikání), nejsou předmětem daně podle § 18a odst. 1 zákona (2013: § 18 odst. 4 a 12 zákona; do 2012: § 18 odst. 4 a 13 zákona), pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)	
109 (?)	Příjmy osvobozené od daně podle § 19b zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)	
110 (?)	Příjmy osvobozené od daně podle § 19 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)	
111 (?)	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. b) zákona snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř.10)	3 254
112 (?)	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 (?)	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	
160 (?)	Souhrn jednotlivých rozdílů, o které částky výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů převyšují náklady uplatněné v účetnictví	1 438 548
161 (?)	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací	
162 (?)		
170	Mezisoučet (ř. 100 + 101 + 109 + 110 + 111 + 112 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160 + 161 + 162) (do 2013: ř. 100 + 101 + 110 + 111 + 112 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160 + 161 + 162)	1 438 802

Obrázek 7 Uplatněné položky snižující základ daně zobrazené v daňovém priznání (vlastní zpracování)

Výše účetních odpisů je zřejmá z výkazu zisků a ztrát. V případě účetní závěrky sestavené v plném rozsahu se jedná o řádek č. 18 E. O daňových odpisech účetní jednotka neúčtuje, ale tyto vyčíslí v tabulce B Přílohy č. 1 Odd. Je nutné upozornit, že odepisování

dlouhodobého majetku lze dle ustanovení § 26 odst. 8 ZDP přerušit, jedná se však o odpisy daňové nikoliv účetní odpisy. Daňový subjekt se například ve zdaňovacím období, kdy dosáhl záporného výsledku hospodaření, tedy ztráty, rozhodne, že nebude zvyšovat daňovou ztrátu a proto v předmětném roce neuplatní daňové odpisy. Je však nutné se s touto skutečností vypořádat v daňovém přiznání, protože daňový subjekt nemůže přerušit účetní odpisování. Účetní odpisy jsou tedy zaúčtovány v nákladech společnosti a jako takové jsou počítány do výsledku hospodaření, který se upravuje na ř. 50 o účetní odpisy.

V případě, kdy dojde k prodeji dlouhodobého majetku, který ještě není odepsán, tedy má svou zůstatkovou hodnotu a u tohoto dlouhodobého majetku jsou uplatňovány rozdílné účetní a daňové odpisy, je taktéž odlišná účetní a daňová zůstatková cena. Je tedy povinností daňového subjektu o rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou upravit základ daně a to právě pomocí položek zvyšujících a snižujících základ daně.

Vybraná společnost má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, který zejména dohlíží na účetnictví společnosti, tedy konkrétně na to, zda účetní jednotka vede své účetnictví v souladu se zákonem o účetnictví, tedy zda účetní závěrka sestavená na základě účetnictví vedeného účetní jednotkou podává věrný a poctivý obraz o hospodaření této účetní jednotky. Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy je jedním z důvodů, kdy vzniká vybrané společnosti jako účetní jednotce povinnost účtovat o odloženém daňovém závazku.

### **7.2.3 Další položky zobrazené v daňovém přiznání**

Jedná se o položky, které jsou zachyceny v účetnictví daňového subjektu a v případě, kdy daňový subjekt nedodrží veškeré povinnosti, které mu stanoví zákon o daních z příjmů, případně zvláštní právní předpis, zejména zákon o rezervách, je daňový subjekt povinen o tyto položky zvýšit základ daně. Tyto položky jsou uvedeny v příloze II. Oddíl B v tabulkách a) – f) daňového přiznání. Jedná se tedy o opravné položky a tvorbu rezerv, v jejichž případě ustanovení zákona o rezervách stanoví mimo jiné povinnost, o tvorbě opravných položek a rezerv účtovat.

Tvorba rezerv a opravných položek je zachycena ve výkazu zisků a ztrát na ř. 25 G, přičemž se jedná o tvorbu případně rozpuštění rezervy či opravných položek daného zdaňovacího období. V případě opravných položek k pohledávkám jsou tyto taktéž

zachyceny v aktivech ve sloupečku korekce. Naproti tomu rezervy jsou zobrazeny v rozvaze v části pasiva v cizích zdrojích.

F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24)	22	6181	6373
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	170	
F. 2	Prodaný materiál	24	6011	6373
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	-310	-1638
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	796	1067
H.	Ostatní provozní náklady	27	3811	1311

Obrázek 8 Zobrazení tvorby opravných položek a rezerv ve výkazu zisků a ztrát (vlastní zpracování)

C. II.	<b>Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)</b>	039	15 605	0	15 605	5 659
C. II. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	040	14 366		14 366	5 507
2	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	041			0	
3	Pohledávky - podstatný vliv	042			0	
4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043			0	
5	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044			0	
6	Dohadné účty aktivní	045			0	
7	Jiné pohledávky	046			0	
8	Odložená daňová pohledávka	047	1 239		1 239	152
C. III.	<b>Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)</b>	048	74 122	5 507	68 615	66 621
C. III. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	049	56 754	5 507	51 247	58 353
2	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	050			0	
3	Pohledávky - podstatný vliv	051			0	
4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052			0	
5	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053			0	
6	Stát - daňové pohledávky	054	2 240		2 240	3 564
7	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	1 011		1 011	1 927
8	Dohadné účty aktivní	056			0	
9	Jiné pohledávky	057	14 116		14 116	2 777

Obrázek 9 Zobrazení opravných položek v rozvaze (vlastní zpracování)

B.	<b>Cizí zdroje (ř. 89 + 94 + 105 + 117)</b>	088	34	52
B. I.	<b>Rezervy (ř. 90 až 93)</b>	089	34	52
B. I. 1	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	090	0	
2	Rezerva na důchody a podobné závazky	091	34	52
3	Rezerva na daň z příjmů	092		
4	Ostatní rezervy	093		

Obrázek 10 Zobrazení rezerv v rozvaze (vlastní zpracování)

### 7.2.3.1 Rezervy na opravy dlouhodobého majetku

Vybraná společnost v současné době nevytváří rezervy dle zvláštních předpisů tedy rezervy upravené zákonem o rezervách, které lze dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) ZDP uplatnit jako náklady pro dosažení, zajištění a udržení příjmů. V současné době na základě

provedené inventarizace majetku nevyhodnotila žádné skutečnosti, které by ji vedly k rozhodnutí o tvorbě rezervy na opravy majetku.

Je vždy na zvážení účetní jednotky, zda předpokládá opravy svého majetku většího rozsahu, které nejsou pravidelně se opakujícími opravami či opravy způsobené při škodní události. Účetní jednotka také musí dostatečně zhodnotit, zda plánované práce jsou skutečně charakteru opravy majetku a zda provedenými pracemi nedojde k technickému zhodnocení majetku, protože na technické zhodnocení nelze vytvářet rezervu ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) ZDP.

Při plánování tvorby rezervy nesmí vybraná společnost opomenout skutečnost, že rezerva na opravy se musí vytvářet nejméně dvě zdaňovací období a má povinnost peněžní prostředky ve výši tvořené rezervy deponovat na samostatném účtu vedeném bankou, se kterými po dobu tvorby rezervy nemůže disponovat. Jednou z podmínek zákona o rezervách je, aby účetní jednotka o této rezervě účtovala, nejedná se tedy pouze o úpravu v rámci transformace výsledku hospodaření do základu daně. Současně by bylo možné říci, že pokud má účetní jednotka správně zpracovaný rozpočet a plán oprav bude mít v době provedení opravy peněžní prostředky na financování těchto oprav k dispozici. Jde o jakousi formu postupného uplatňování nákladů souvisejících s tvorbou rezervy.

Tvorba rezerv poskytuje daňovým poplatníkům jak pozitiva, tak negativa, je tedy na zvážení každého, co v jeho případě převažuje.

Vybraná společnost v současné době daňovou rezervu nevytváří, což je zachyceno také v daňovém 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	<input type="text"/>
26	Stav rezerv na opravy hmotného majetku (§ 7 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období	<input type="text"/>
f) Ostatní zákonné rezervy - vyplňují pouze poplatníci oprávnění k jejich tvorbě a použití		
27	Rezerva na pěstební činnost vytvořená podle § 9 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání	<input type="text"/>
28	Stav rezervy na pěstební činnost (§ 9 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání	<input type="text"/>
29 (?)	Ostatní rezervy vytvořené podle § 10 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období	<input type="text"/>

Obrázek 11 Zobrazení tvorby rezerv v daňovém přiznání (vlastní zpracování)

### 7.2.3.2 *Opravné položky k pohledávkám*

Vybraná společnost, tak jako každá účetní jednotka, je povinna provádět každoročně inventarizaci majetku, tedy i pohledávek. Při provádění inventarizace by měla účetní jednotka posoudit, zda ocenění pohledávek zachycené v účetnictví odpovídá skutečné hodnotě. Na základě provedené inventarizace by měla vybraná společnost zhodnotit, jestli u některých pohledávek nedošlo k přechodnému snížení jejich hodnoty a tedy nenastaly důvody pro tvorbu opravných položek k tomuto druhu majetku.

Účetní jednotka může vytvářet opravné položky účetní a daňové. Účetní opravné položky mají zajistit věrné a poctivé zobrazení hodnoty majetku. Naproti tomu možnost tvorby daňové opravné položky vyplývá s ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) ZDP, které tak jako v případě tvorby rezervy na opravu hmotného majetku obsahují odkaz na zvláštní zákon, tedy zákon o rezervách.

Vybraná společnost ve svém účetnictví evidovala k 31.12.2014 neuhrazené pohledávky v celkové částce 56 754 235 Kč. Značná část neuhrazených pohledávek je tvořena pohledávkami do splatnosti, v některých případech se jedná o pohledávky, kdy byla odběratelům poskytnuta delší lhůta splatnosti.

K 31.12.2014 eviduje vybraná společnost neuhrazené pohledávky více jak 6 měsíců po datu splatnosti ve výši 8 658 458 Kč, přičemž v částce 1 125 789 Kč se jedná o pohledávky za dlužníky v insolvenčním řízení.

Od roku 2014 došlo k významné změně jak ve vztahu k promlčení pohledávek, tak ve vztahu k tvorbě zákonných opravných položek. Do konce roku 2013 mohl vzniknout závazkový vztah jak na základě zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, tak podle zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku. Dle občanského zákoníku byla obecná promlčecí doba tříletá a dle obchodního zákoníku byla promlčecí doba čtyřletá. Po rekodifikaci soukromého práva zákonem č. 89/2002 Sb., občanský zákoník, je od 01.01.2014 stanovena promlčecí lhůta, která je však platná pro všechny závazkové vztahy. Nový občanský zákoník rozlišuje subjektivní promlčecí lhůtu v délce tří let a objektivní promlčecí lhůtu v délce deseti let.

Taktéž opravné položky k pohledávkám, dle ustanovení § 8a zákona o rezervách byly do konce roku 2013 upraveny odlišně než je úprava platná pro období od roku 2014. Dle přechodných ustanovení k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb., kterým byl změněn zákon o rezervách je k ustanovení § 8a uvedeno, že změny dle tohoto senátního opatření



se použijí na pohledávky vzniklé od data účinnosti tohoto opatření. Následně v přechodných ustanoveních k zákonu č. 267/2014 Sb., je k ustanovení § 8a uvedeno, že pro pohledávky splatné přede dnem účinnosti toho zákona se použije ustanovení platné ve znění platném před účinností tohoto zákona a pro pohledávky splatné po 01.01.2014 se použije ustanovení § 8a ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti zákona č. 267/2014 Sb.

Vybraná společnost měla k 31.12.2014 neuhrazené pohledávky v tomto složení.

Tabulka 8 Stav neuhrazených pohledávek a k nim vytvořených opravných položek (vlastní zpracování)

Po splatnosti více jak	Hodnota pohledávek	Výše tvorby opravné položky*	Hodnota vytvořených opravných položek
6 měsíců	3 925 672 Kč		
12 měsíců	1 598 763 Kč	33 %	446 416 Kč-
18 měsíců	728 711 Kč	50 %	364 356 Kč
24 měsíců	397 561 Kč	66 %	262 390 Kč
30 měsíců	378 744 Kč	80 %	302 995 Kč
36 měsíců	457 921 Kč	100 %	457 921 Kč
Celkem	7 487 372 Kč		1 834 078 Kč

\* Opravnou položku ve výši 20% je možné vytvořit pouze k pohledávkám vzniklým před 01.01.2014.

V případě pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení se vytváří opravné položky dle ustanovení § 8 ZoR. Ve zdaňovacím období roku 2014 vybraná účetní jednotka nepřihlásila žádnou pohledávku do insolvenčního řízení, proto nebyly dle ust. § 8 ZoR tvořeny opravné položky. Stav vytvořených opravných položek dle ust. § 8 ZoR je k 31.12.2014 954 211 Kč.

V případě pohledávek s rozvahou hodnotou nižší než 30 000 Kč s dobou od splatnosti delší 12 měsíců, ke kterým lze vytvářet opravné položky ve výši 100 % hodnoty pohledávky, dle ustanovení § 8c ZoR, vytvořila ve zdaňovacím období roku 2014 vybraná společnost opravné položky v celkové částce 45 297 Kč.

Pohledávky z titulu ručení za celní dluh, ke kterým se vytváří opravné položky dle ustanovení § 8b ZoR, vybraná společnost neeviduje.



V případě opravných položek tvořených dle ustanovení § 8a ZoR byly k 31.12.2014 vytvořeny opravné položky v celkové výši 1 430 999 Kč, přičemž v roce 2014 byly vytvořeny opravné položky dle ustanovení § 8a ZoR v částce 185 429 Kč. Současně však došlo v roce 2014 k rozpuštění opravných položek z důvodu promlčení pohledávek. V některých případech byl proveden odpis pohledávek v souladu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. y) ZDP, v některých případech, však již daňový subjekt tuto možnost neměl. Proto by byla vhodná lepší evidence pohledávek.

#### **7.2.4 Položky odčitatelné od základu daně**

V rámci transformace výsledku hospodaření na základ daně již byly vybranou společností provedeny úpravy výsledku hospodaření a byl stanoven základ daně na ř. 200, kdy vybraná společnost provede další kroky transformace, kterými je uplatnění odčitatelných položek od základu daně.

Položky odčitatelné od základu daně jsou upraveny v ustanovení § 34 až § 34h ZDP, jedná se zejména o následující odpočty v podobě:

- daňové ztráty,
- podpory výzkumu a vývoje,
- podpory odborného vzdělávání.

##### **7.2.4.1 Daňová ztráta**

Vybraná společnost v posledních 5 letech nevykázala záporný výsledek hospodaření a ani úpravami výsledku hospodaření nedosáhla daňové ztráty. Vybraná společnost tedy nemůže provést úpravu základu daně o vykázanou ztrátu. V daňovém přiznání jsou vykázané daňové ztráty sledovány v příloze č. 1/ II. E. Odd., ve které jsou sledovány daňové ztráty dle jednotlivých zdaňovacích období a také jejich uplatnění jako odčitatelné položky.

##### **7.2.4.2 Podpora výzkumu a vývoje**

Vybraná společnost se snaží o inovaci svého výrobního portfolia a vyvíjí nové produkty, které by splňovaly neustále se zvyšující požadavky zákazníků, a to jak po stránce bezpečnostní, tak po stránce delší doby funkčnosti a životnosti a také samozřejmě co do zvýšení kvality.

Vybraná společnost měla pro rok 2014 vypracovaný projekt ve smyslu ustanovení § 34c ZDP. V rámci projektu výzkumu a vývoje měla uplatněny pouze samostatně evidované

mzdové náklady pracovníků konstrukce a technologie, které byly účtovány na samostatný nákladový účet 521.44 a také související pojistné na účet 524.44. V celkové částce se v roce 2014 jednalo o částku 458 762 Kč. Vybraná společnost však doposud nevytvořila funkční vzorek, proto by bylo vhodné důkladnější sledování všech nákladů souvisejících s projektem výzkumu a vývoje, zejména materiálových nákladů, nákladů na výrobu funkčního vzorku a samozřejmě také používání jednotlivého strojního zařízení, z něhož jsou uplatňovány odpisy.

Odpočet na výzkum a vývoj je v daňovém přiznání uplatněn prostřednictvím ř. 242 a bližší údaje jsou pak uváděny v příloze č. 1/F II. Odd. V případě vybrané společnosti byly náklady spojené s výzkumem a vývojem zobrazeny následujícím způsobem.

230 (?)	Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona <sup>5)</sup>	
240 (?)	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 (do 2013: Odečet podle § 34 odst. 4 až 8 zákona)	458 762
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, snížení o položky podle § 34, před snížením o položky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona <sup>5)</sup> (ř. 220 - 230 - 240 - 241 - 242 - 243) (do 2013: ř. 220 - 230 - 240 - 241 - 242) <sup>3)</sup>	6 139 278

Obrázek 12 Uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje (vlastní zpracování)

Odpočet na podporu výzkumu a vývoje je také obsažen v příloze č. 1/ F II. Odd., ve které jsou uváděny odpočty dle jednotlivých zdaňovacích období, protože v případě, kdy daňový poplatník nedosáhne takového základu daně, aby mohl uplatnit celý odpočet na podporu výzkumu a vývoje, může tento odpočet uplatnit v následujícím zdaňovacím období. Toto však není případ vybrané společnosti, protože dosahuje kladných výsledků hospodaření a také kladných základů daně, které jí umožňují čerpat odpočet na podporu výzkumu a vývoje ve zdaňovacím období, kdy došlo k vynaložení nákladů na výzkum a vývoj.

b) Uplatňování odpočtu na podporu výzkumu a vývoje od základu daně podle § 34 odst. 4 a podle § 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	kteou lze odečíst v následujících obdobích
0	1		2	3	4	5
1	01.01.2013	31.12.2013	324 436	324 436		0
2	01.01.2014	31.12.2014	458 762		458 762	0
3						
4						
5	Celkem				458 762	0

Obrázek 13 Tabulka s přehledem uplatněných odpočtů na výzkum a vývoj (vlastní zpracování)

Náklady související s odpočtem na vědu a výzkum musí být náklady, které splňují podmínku, že byly vynaloženy pro dosažení, zajištění a udržení příjmů. Tyto náklady jsou začteny v nákladech poplatníka.

U odpočtu na výzkum a vývoj je nutné prokázat správci daně, v případě daňové kontroly či místního šetření, prvek novosti, který projekt výzkumu a vývoje přinese.

Zákon o daních z příjmů umožňuje poplatníkům požádat správce daně o závazné posouzení odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Tedy i vybraná společnost v případě nejasností, zda by konkrétní projekt splňoval podmínky pro uplatnění této odčitatelné položky, může požádat správce daně o závazné posouzení konkrétního projektu.

#### 7.2.4.3 Odpočet na podporu odborného vzdělávání

Vybraná společnost nemá uzavřenou žádnou dohodu se střední ani vysokou školou o výkonu odborného vzdělávání ve vybrané společnosti. Neprovozuje odborné vzdělávání ani odbornou praxi studentů, nemá tedy titul, na jehož základě by mohla uplatnit odpočet na podporu odborného vzdělávání.

### 7.3 Základ daně a výpočet daňové povinnosti

Výsledek hospodaření vybrané společnosti vyčísleného na ř. 10 prošel procesem transformace, kdy byl upraven o položky snižující a zvyšující základ daně. Následně došlo k dalšímu snížení základu daně vyčísleného na ř. 200 či 220 daňového přiznání o odčitatelné položky. V této fázi transformace probíhají i další úpravy základu daně, jako například vynětí příjmů ze zahraničí (pokud má daňový poplatník příjmy ze zahraničí, kde je zdanil a dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění s danou zemí, je možné použít metodu vynětí) či úprava základu daně u komanditních společností či nevýdělečných

organizací. Tyto skutečnosti se však vybrané společnosti netýkají, tedy neprovádí výše uvedené úpravy základu daně, a to například proto, že jí neplynou příjmy ze zahraničí.

Dalšími odpočty od základu daně jsou pak dle ustanovení § 20 odst. 8 ZDP bezúplatná plnění – do konce roku 2013 známé jako dary. Bezúplatná plnění nejsou dle zákona o daních z příjmů považovány za náklady vynaložené pro dosažení, zajištění a udržení příjmů, proto jako takové je vybraná společnost vyloučila na ř. 40 daňového přiznání. Jednou z podmínek pro to, aby mohla vybraná společnost o bezúplatné plnění snížit základ daně, musí toto plnění být poskytnuto osobám a organizacím vymezeným v ustanovení § 20 odst. 8 ZDP, což vybraná společnost splnila, protože je poskytla dětskému domovu a charitě. Další podmínkou je, že lze základ daně snížit maximálně o 10 % základu daně a hodnota jednotlivého bezúplatného plnění je vyšší než 2 000 Kč. V případě elektronického podání prostřednictvím EPO je v tomto podání vypočtena maximální výše pro snížení základu daně o bezúplatná plnění. Vybraná společnost poskytla jednotlivá bezúplatná plnění v hodnotě vyšší než 2 000 Kč a celková výše bezúplatných plnění nepřesáhla hodnotu 10% základu daně upraveného dle ustanovení §34 ZDP.

G. Celková hodnota bezúplatných plnění (do 2013: darů), z níž lze na ř. 260 uplatnit odečet podle § 20 odst. 8 zákona		
Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč
1 (2)	Celková hodnota bezúplatných plnění (do 2013: darů) poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona pro odečet ze základu daně sníženého podle § 34 zákona (od 2014: vč. částky ze ř. 2)	62 000
2 (2)	Ze ř. 1 hodnota bezúplatných plnění ve výši uplatněných slev na dřížím odvodu z loterií a jiných podobných her (do 2013: Ze ř. 1 hodnota darů poskytnutých vysokým školám a veřejným výzkumným institucím)	0

Obrázek 14 Uvedení hodnoty bezúplatných plnění v daňovém přiznání (vlastní zpracování)

Odečet darů podle § 20 odst. 8 zákona		
Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč
1	Celková hodnota všech bezúplatných plnění poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona pro odečet ze základu daně sníženého podle § 34 zákona (ř.1 tabulky G přílohy č.1 II. oddílu)	62 000
2	Ze ř.1 hodnota bezúplatných plnění ve výši uplatněných slev na dřížím odvodu z loterií a jiných podobných her (ř.2 tab. G přílohy č.1 II. oddílu)	
3	Částka vykázaná na řádku 250 II. oddílu	6 139 278
4	10% z částky na ř.3	613 927
5	Uplatnitelná hodnota bezúplatných plnění ze ř.1 po vyloučení hodnoty bezúplatných plnění ze ř.2: (částka ze ř.1 - částka ze ř.2, max. do částky na ř.4)	62 000
6	Uplatnitelná hodnota bezúplatných plnění ze ř.2: (částka ze ř.2)	
7	Hodnota bezúplatných plnění uplatnitelná na ř.260 II. oddílu celkem: (ř.5 + ř.6, max. do částky na ř.3)	62 000

Obrázek 15 Výpočet možného snížení základu daně o bezúplatná plnění (vlastní zpracování)

Základ daně upravený o odčitatelné položky je vyčíslen na ř. 270 a to v podobě zaokrouhlené na celé tisíce dolů, v ř. 280 je uvedena sazba daně, která vychází

z ustanovení § 21 ZDP. Na řádku 290 je již vyčíslena daňová povinnost, kterou však má vybraná společnost možnost ještě upravit o slevy na dani.

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 (ř. 270 x ř. 280) / 100	1 154 630

Obrázek 16 Vyčíslení daňové povinnosti v daňovém přiznání (vlastní zpracování)

## 7.4 Slevy na dani

Vypočtená daňová povinnost uvedená na ř. 290 nemusí být daňovou povinností k úhradě, pokud má daňový subjekt nějaký titul pro uplatnění slevy na dani. Nejrozšířenější slevou na dani je sleva za zaměstnávání zaměstnanců se zdravotním postižením či zaměstnance s těžkým zdravotním postižením. Další možností na slevu na dani je čerpání příslibu investiční pobídky, která často bývá poskytována formou slevy na dani, pokud daňový subjekt splní všeobecné podmínky, které vyplývají ze zákona o investičních pobídkách a zvláštní podmínky stanovené zákonem o daních z příjmů.

Vybraná společnost ve zdaňovacím období roku 2015 neuplatnila žádné slevy na dani, tudíž je pro ni daň uvedená na ř. 290 také daňovou povinností.

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 (ř. 270 x ř. 280) / 100	1 154 630

Obrázek 17 Výsledná daňová povinnost vybrané společnosti (vlastní zpracování)

## 7.5 Vyhodnocení provedené analýzy

Provedenou stručnou analýzou daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 vybrané společnosti byly zjištěny možnosti, které vybraná společnost nevyužívá v plném rozsahu. Je vhodné již při účtování prvotních dokladů důkladně vyhodnocovat, zda lze tímto dokladem ovlivnit daňovou povinnost a zejména jakým způsobem je to nejvýhodnější a zda zákon o daních z příjmů neposkytuje lepší možnosti k ovlivnění základu daně a potažmo daňové povinnosti. Je potřeba nezapomínat na fakt, že daňový subjekt má povinnost prokázat svá tvrzení uvedená v podaných daňových přiznáních. V případě kdy toto důkazní břemeno daňový subjekt neunes, vystavuje se riziku, že správce daně podá trestní oznámení na odpovědnou osobu.

Vybraná společnost by měla zvýšenou pozornost věnovat neuhrazeným pohledávkám, a to především ve vztahu k možnostem tvorby opravných položek a odpisu pohledávek, které jí zákon o daních z příjmů dává. Zvýšením pozornosti ve vztahu k neuhrazeným pohledávkám a zlepšením systému jejich evidence, usnadní odhalení případů, kdy na některého z dlužníků bude vyhlášena insolvence či naopak dojde k ukončení insolvence či exekuce.

Bylo by vhodné prověřit možnost uplatnění slevy na zdravotně postižené a znevýhodněné zaměstnance.

Vybraná společnost před několika lety koupila starý průmyslový areál, který doposud plně nevyužívá a jenž by pro společnost mohl skýtat investiční příležitost a tato investiční příležitost by se také promítla do zdanění vybrané společnosti.

## **8 PROJEKT OPTIMALIZACE DAŇOVÉ POVINNOSTI VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI**

### **8.1 Optimalizace daňové povinnosti**

K optimalizaci daňové povinnosti lze přistupovat dvěma způsoby a to legální a nelegální cestou. V případě nelegální optimalizace se jedná o daňové úniky, které lze klasifikovat jako trestný čin krácení daně, poplatku a podobné platební povinnosti ve smyslu ustanovení § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku. Trestným činem je krácení daně v případě prokázání úmyslu a také v případě škody většího rozsahu, za kterou je v současné době považováno krácení daně v částce vyšší 50 000 Kč. (Klimešová, 2014, s. 47)

Dle Klimešové (2014, s. 55) se optimalizací daňové povinnosti rozumí jednání daňového subjektu s cílem legálně minimalizovat svou daňovou povinnost. Jako prostředky optimalizace může daňový subjekt využít například daňových úspor, alternativní snížení základu daně a daně v rámci platných zákonů, odložením daňové povinnosti do budoucna, legálním využitím nedostatků v daňových a jiných zákonech či využitím smluv o zamezení dvojího zdanění nebo daňových rájů.

Je tedy na každém daňovém poplatníkovi, aby při optimalizaci daňové povinnosti zvážil možná rizika.

### **8.2 Optimalizace daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2015**

#### **8.2.1 Optimalizace daňové povinnosti ve vybrané společnosti**

Vybraná společnost volí pro optimalizaci základu daně a daňové povinnosti legální cestu, kterou využívá po celé zdaňovací období, kdy se snaží u maxima nákladů dodržet jednotlivá ustanovení zákona o daních z příjmů s cílem daňové uznatelnosti vzniklých nákladů.

### **8.3 Zjištění základu daně za zdaňovací období roku 2015**

Vybraná společnost má povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem, přičemž většinou dbá doporučení udělených auditorem, tudíž jsou v průběhu provádění auditu realizovány opravy v účetnictví, tedy v současné době ještě nemá k dispozici finální podobu účetní závěrky.

Ve zdaňovacím období dosáhla vybraná společnost výnosů ve výši 201 658 452 Kč a vynaložila náklady v celkové výši 189 472 511 Kč. Rozdíl výnosů a nákladů za zdaňovací období, tedy výsledek hospodaření za zdaňovací období roku 2015 zjištěný z účetnictví je ve výši 12 185 941 Kč. Jedná se o hodnotu, která by měla být uvedena na ř. 10 daňového přiznání.

## **8.4 Navržení úprav výsledku hospodaření**

V rámci optimalizace daňové povinnosti je potřeba některé opatření provést již v účetnictví, protože podmínkou pro jejich daňovou účinnost je také podmínka zaúčtování. Jedná se například o opravné položky k pohledávkám a s nimi související odpis pohledávek a také tvorba rezerv na opravy dlouhodobého majetku.

Jak v případě tvorby opravných položek a odpisu pohledávek, tak v případě tvorby rezerv je důležité provedení inventarizace, při které je možné zjistit stav pohledávek, ale také dlouhodobého majetku. Současně je důležité správné vyhodnocení informací zjištěných při inventarizaci.

### **8.4.1 Rezervy na opravy hmotného majetku**

Vybraná společnost je vlastníkem čtyř budov a starého menšího průmyslového areálu, který v současné době nevyužívá. Samozřejmě také vybraná společnost vlastní strojní zařízení, které využívá při výrobě a má vlastní vozový park.

Při provedené fyzické inventuře v případě dvou budov vybraná společnost zjistila potřebu opravy. V budově skladu, který je používán více než dvacet let, došlo ke značnému opotřebení střechy a v případě podsklepené výrobní haly došlo k průsaku spodní vody do sklepních prostor. V případě obou staveb je vybraná společnost jejich vlastníkem, tedy může tvořit rezervu na opravu hmotného majetku. Další podmínkou je, aby práce, které budou provedeny, byly skutečně opravou a nikoliv jejím technickým zhodnocením. Současně se však nesmí jednat o pravidelně se opakující opravu či opravu v důsledku škody. Vymezení technického zhodnocení je uvedeno v ustanovení § 33 ZDP, který za technické zhodnocení považuje výdaje na dokončené nástavby, přístavby, stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku. Je důležité správné posouzení charakteru prací, protože nejen že na technické zhodnocení nelze tvořit zákonnou rezervu, ale technické zhodnocení není ani nákladem běžného zdaňovacího období, ale o technické



zhodnocení je nutné zvýšit cenu majetku, na kterém bylo toto zhodnocení provedeno, a z této zvýšené ceny se pak majetek dále odepisuje.

V případě opravy střechy by bylo vhodné nechat si zpracovat například cenovou nabídku na provedení prací. Je však potřeba dbát na to, aby byl například při opravě dodržen sklon střech, nebyl použit kvalitativně odlišný materiál nebo nebyla doplněna střešní izolace, která původně na střeše nebyla. Vzhledem k tomu, že se jedná o sklad hutního materiálu, tedy kovovou konstrukci opláštěnou plechovými deskami bez tepelné izolace a k poškození střechy došlo z důvodu koroze, kdy zřejmě původní plechová krytina nebyla dostatečně ošetřena nátěrem, nelze předpokládat, že výměnou plechové krytiny případně některých nosníků dojde k technickému zhodnocení. Na tuto opravu lze tvořit rezervu, přičemž dle rozpočtu odborné firmy by byly náklady na opravu 625 800 Kč. Vedení vybrané společnosti rozhodlo, že tuto opravu provede za 2 roky.

#### **8.4.1.1 Výpočet výše tvorby rezervy**

Rozpočtované náklady na opravu střechy jsou dle rozpočtovaných nákladů 625 800 Kč a doba tvorby 2 roky. Jedná se o minimální délku tvorby rezervy, protože dle ust. § 7 odst. 8 ZoR. V případě stavby skladu, která je zařazena do odpisové skupiny 5, je maximální dobou tvorby rezervy 10 zdaňovacích období.

Výpočet výše tvorby rezervy v jednotlivých obdobích se vypočte jako podíl rozpočtovaných nákladů a délky tvorby rezervy.

$$625\ 800 / 2 = 312\ 900\ \text{Kč.}$$

Vybraná společnost tedy může na opravu střechy skladu vytvořit rezervu ve zdaňovacím období roku 2015 a 2016 ve výši 312 900 Kč v každém z uvedených zdaňovacích období.

#### **8.4.1.2 Další povinnosti ve vztahu k tvorbě rezervy**

Mimo povinnost, kdy musí vybraná společnost vždy při podání daňového přiznání posoudit opodstatněnost tvorby a výše rezervy, má vybraná společnost povinnost o tvorbě rezervy samozřejmě účtovat, protože podmínka zaúčtování je stanovena ust. § 3 odst. 3 ZoÚ. Zaúčtování se provede účetním zápisem na základě např. interního dokladu následovně:

<b>31.12.2015</b>	<b>Tvorba rezervy na opravu</b>	<b>552/451</b>	<b>312 900 Kč</b>
-------------------	---------------------------------	----------------	-------------------

Další povinností, kterou musí vybraná společnost splnit, aby byla tvorba rezervy daňově účinným nákladem je povinnost deponace peněžních prostředků na samostatný účet vedený bankou na území členského státu Evropské unie vedeného v českých korunách či eurech do termínu pro podání daňového přiznání. Tedy do 01.07.2016 musí vybraná společnost převést 312 900 Kč na samostatný účet v bance. Je vhodnější založit nový například spořicí či jiný účet, kde budou peněžní prostředky uloženy až do doby opravy střech, protože peněžní prostředky nesmí být použity pro jiné účely než je tvorba rezervy.

#### 8.4.2 Opravné položky

Tvorba opravných položek a následný odpis pohledávek je významným nástrojem optimalizace základu daně a daňové povinnosti, zejména u poplatníků, kteří mají odběratele s horší platební morálkou. Možnost tvorby daňově účinných opravných položek je zakotvena v ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) ZDP, který se však v případě podmínek tvorby opravných položek odkazuje na ustanovení zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Vybraná společnost doposud nevyužívala tohoto nástroje optimalizace v plné míře, proto lze učinit doporučení tvorby opravných položek následovně.

Nejdříve je vhodné provést inventarizaci pohledávek a závazků. V případech, kdy má vybraná společnost pohledávky a současně závazky vůči téže osobě, je nutné provést dohodu obchodním partnerem o vzájemném zápočtu pohledávek a závazků. Následně je potřeba zkoumat z jakého titulu pohledávky vznikly, tedy zejména, o které z pohledávek nebylo při jejím vzniku účtováno do výnosů. Pro zdaňovací období roku 2015 lze již opravné položky tvořit také k pohledávkám, které při svém vzniku byly účtovány snížením nákladů, tudíž i k takto vzniklým pohledávkám je možné vytvořit opravnou položku. Současně je důležité také identifikovat pohledávky, které vznikly z titulu smluvních sankcí či úvěrů a zápůjček, které však nebyly při vzniku účtovány do výnosů. K těmto pohledávkám nelze tvořit daňově účinnou opravnou položku.

K 31.12.2015 eviduje vybraná společnost neuhrazené pohledávky z obchodních vztahů, tedy pohledávky, které byly při svém vzniku zaúčtovány do výnosů a tyto výnosy byly součástí základu daně z příjmů, ve výši 47 231 981 Kč. Značná část pohledávek je však do data splatnosti, s delší dobou splatnosti (60 – 120 dnů) či do 90 dnů po splatnosti. Pohledávky po splatnosti déle než 6 měsíců eviduje vybraná společnost ve výši 7 054 830 Kč.

Z důvodu novely zákona o rezervách došlo od 01.01.2014 ke změně ve tvorbě opravných položek dle ustanovení § 8a ZoR, lze říci, že došlo k významnému zjednodušení této tvorby. Daňový poplatník již nemusí pro to, aby mohl vytvořit opravnou položku až do výše 100 % rozvahové hodnoty pohledávky, řešit danou situaci prostřednictvím soudního, rozhodčího či správního řízení. Tato řízení se dle nové právní úpravy musí řešit pouze u pohledávek nabytých postoupením, jejichž rozvahová hodnota v době vzniku byla vyšší než 200 000 Kč. Vybraná společnost neeviduje žádnou pohledávku nabytou postoupením. Došlo také ke zjednodušení co do časových pásem, při kterých je možnost různé výše opravných položek. Pro pohledávky splatné do 31.12.2013 se použije právní úprava tvorby opravných položek platná do 31.12.2013 a pro pohledávky splatné od 01.01.2014 se pro tvorbu opravných položek použije úprava platná od tohoto data. Z tohoto důvodu je vhodné, aby vybraná společnost takovýmto způsobem rozčlenila své pohledávky, čímž si usnadní práci při tvorbě opravných položek.

#### **8.4.2.1 Opravné položky dle ustanovení § 8 zákona o rezervách**

Vybraná společnost má pohledávku za společností STAVELO, s. r. o., u které bylo dne 23.09.2015 zahájeno insolvenční řízení a kterou řádně přihlásila u soudu, čímž naplnila ustanovení § 8 ZoR a může zaúčtovat tvorbu opravné položky ve výši 90 269 Kč, to je ve výši neuhrazené hodnoty pohledávky. K neuhrazené pohledávce ve výši 33 081 Kč, již vybraná společnost tvořila opravnou položku dle ust. § 8a ZoR ve výši 20 %, tedy 6 616 Kč. Tuto vytvořenou opravnou položku je potřeba zrušit. Dojde tedy ke zvýšení opravných položek dle ustanovení § 8 ZoR o částku 90 269 Kč, celkově však lze říci, že dojde k navýšení opravných položek o 83 653 Kč.

Opravnou položku ve výši 100 % rozvahové hodnoty pohledávky lze vytvořit pouze ve zdaňovacím období, kdy dojde k přihlášení této pohledávky do insolvenčního řízení.

Naproti tomu však, když dojde k ukončení insolvenčního řízení, musí vybraná společnost rozpustit vytvořenou opravnou položku a pohledávku odepsat a to daňově.

Ve zdaňovacím období došlo k ukončení insolvenčního řízení u dlužníka RABUS s. r.o., kdy 13.02.2015 došlo rozhodnutím krajského soudu ke zrušení konkursu z důvodu, že majetek dlužníka nepostačuje k uspokojení věřitelů. Vybraná společnost za tímto věřitelem evidovala pohledávku ve výši 412 158 Kč, kterou měla řádně přihlášenou. K této pohledávce byla také vytvořena opravná položka dle ustanovení § 8 ZoR.

V důsledku výše uvedených skutečností musí vybraná společnost zrušit opravnou položku ve výši 412 158 Kč a zaúčtovat v této výši odpis předmětné pohledávky. Lze říci, že tyto účetní operace budou bez vlivu na výsledek hospodaření, ale v případě, že by vybraná společnost nezaúčtovala zrušení opravné položky a odpis pohledávek ve zdaňovacím období roku 2015, ale v jiném období, vystavovala by se riziku, že v případě daňové kontroly správce daně neuzná odpis pohledávky, jako daňově účinný náklad.

#### **8.4.2.2 Opravné položky dle ustanovení § 8a zákona o rezervách**

Důležité je rozčlenění pohledávek dle doby splatnosti. Nejdříve pohledávky se splatností do 31.12.2013 a následně pohledávky splatné od 01.01.2014 z důvodu rozdílné úpravy tvorby opravných položek.

Pohledávky splatné po 01.01.2014 eviduje vybraná společnost v celkové výši 42 766 335 Kč, přičemž značná část pohledávek je ještě v době splatnosti či do 18 měsíců od data splatnosti. Jedná se tedy o pohledávky, ke kterým není možné vytvářet daňově účinné rezervy. Pohledávky splatné po 01.01.2014, které jsou splatné již více než 18 měsíců po splatnosti eviduje vybraná společnost ve svém účetnictví ve výši 635 453 Kč, k těmto pohledávkám může vybraná společnost dle ust. § 8a odst. 1) ZoR vytvořit opravnou položku ve výši 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty. Lze tedy vytvořit opravnou položku ve výši  $635\,453 \times 50\% = 317\,727$  Kč.

V případě pohledávek splatných do 31.12.2013 se při tvorbě opravných položek i nadále použije ustanovení zákona o rezervách platné do 31.12.2013, to znamená, že v případě pohledávek po splatnosti déle než 6 měsíců s rozvahovou hodnotou nižší než 200 000 Kč může vybraná společnost vytvořit opravnou položku ve výši 20 %. Vybraná společnost eviduje pohledávky splatné do 31.12.2013, které jsou déle než 6 měsíců po splatnosti v neuhrazené rozvahové hodnotě nižší než 200 000 Kč a u kterých nebylo zahájeno soudní, rozhodčí či správní řízení, ve výši 129 070 Kč, k těmto pohledávkám může vybraná společnost vytvořit opravné položky výši 20 %, což činí 25 814 Kč ( $129\,070 \times 20\%$ ).

Dále má vybraná společnost pohledávky splatné do 31.12.2013, které jsou více jak 12 měsíců po splatnosti a řeší je podáním žaloby u soudu ve výši 249 183 Kč. K těmto pohledávkám vybraná společnost doposud netvořila opravné položky, má tedy možnost vytvořit opravné položky k těmto pohledávkám ve výši 33% neuhrazené rozvahové hodnoty, což činí 82 230 Kč.

Následně může účetní jednotka dotvořit opravné položky k pohledávkám, k nimž již byly tvořeny opravné položky dříve, ale postoupily do kategorie s možností vyšší tvorby opravných položek z důvodu delší doby od splatnosti.

Tabulka 9 Návrh tvorby opravných položek (vlastní zpracování)

Doba od splatnosti	Výše pohledávek v Kč, ke kterým lze tvořit OP	Vytvořeno %	Vytvořeno v Kč	Lze dotvořit %	Lze dotvořit v Kč
18 měsíců	425 370	20 %	85 074	30 %	127 611
24 měsíců	746 715	33 %	246 416	33 %	246 416
30 měsíců	498 135	50 %	249 068	30 %	149 440
36 měsíců	629 056	66 % a 80 %	461 208	34 % a 20 %	167 848
<b>Celkem lze dotvořit</b>			<b>691 315</b>		

Vybraná společnost uplatnila v lednu 2015 u soudu pohledávku splatnou v listopadu roku 2013, ke které nebyla vytvořena opravná položka. Celková rozvahová hodnota této neuhrazené pohledávky byla 298 458 Kč. Vybraná účetní jednotka tedy může k této pohledávce, která je již více než 24 měsíců po splatnosti, vytvořit opravnou položku ve výši 66 % to je 196 982 Kč.

Současně však má vybraná účetní jednotka pohledávky s rozvahovou hodnotou nižší 200 000,- Kč, u kterých nebylo uplatněno soudní, správní ani rozhodčí řízení, tudíž k nim bylo možno vytvořit maximálně opravnou položku ve výši 20% rozvahové hodnoty pohledávky. Ve zdaňovacím období roku 2015 došlo k promlčení takovýchto pohledávek ve výši 325 158 Kč, k nimž byly vytvořeny opravné položky ve výši 65 031 Kč. V tomto případě je potřebné vytvořené opravné položky zrušit a předmětnou pohledávku odepsat, přičemž daňově účinný bude odpis pohledávek pouze do výše vytvořených opravných položek. Odpis pohledávek ve výši 260 127 Kč bude tedy nedaňový a je nutné o tuto částku upravit základ daně.

Možnost uplatnění odpisu pohledávek jako daňově účinného nákladu upravuje ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) ZDP, které také stanoví podmínky pro uplatnění, je tedy podstatné zkoumat, zda v případě odpisu pohledávky byla naplněna některá z podmínek pro uplatnění daňově účinného odpisu pohledávky.

Ve zdaňovacím období roku 2015 došlo k ukončení exekučního řízení, které se vázalo k pohledávce ve výši 251 487 Kč, přičemž k této pohledávce byla vytvořena opravná položka ve výši 66 %, tedy 165 981 Kč. Na základě ukončení exekuce je potřebné provést ve zdaňovacím období odpis této pohledávky, který bude daňově účinný dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) ZDP v celkové hodnotě pohledávky tedy 251 487 Kč, ale je nutné současně rušit vytvořenou opravnou položku.

Ukončena exekuce byla také u pohledávky v hodnotě 198 023 Kč, ke které byla vytvořena opravná položka ve výši 80 % rozvahové hodnoty pohledávky, tedy 158 418 Kč a pohledávky v hodnotě 321 512 Kč, ke které byla vytvořena opravná položka ve výši 100 % rozvahové hodnoty. I v těchto případech bude situace analogická, tedy vybraná společnost zaúčtuje rozpuštění opravných položek a provede odpis pohledávek.

Je však důležité neopomenout provést odpis pohledávky a zrušení opravné položky v tom zdaňovacím období, kdy nastaly důvody pro odpis pohledávek, protože v tomto zdaňovacím období jsou předmětné náklady související s odpisem pohledávky ve věcné a časové souvislosti.

Tabulka 10 Souhrn operací s opravnými položkami dle ust. § 8a ZoR (vlastní zpracování)

Typ účetní operace	Částka v Kč
Tvorba daňových opravných položek	1 314 068
Rozpuštění daňových opravných položek	710 942
Daňový odpis pohledávky	836 053
Nedaňový odpis pohledávky	260 127

#### 8.4.2.3 Opravné položky dle ustanovení § 8c zákona o rezervách

Vybraná společnost eviduje ve svém účetnictví níže uvedené pohledávky, které splňují podmínky ustanovení § 8c ZoR pro tvorbu opravných položek tedy:

- nejedná se o pohledávky již odepsané na vrub výsledku hospodaření,
- nejedná se o pohledávky z titulu upsaného vlastního kapitálu členy korporace,
- nejedná se o pohledávky za spojenými osobami ve smyslu zákona o daních z příjmů,
- rozvahová hodnota pohledávky v době vzniku nepřesáhla 30 000 Kč

- od konce sjednané doby splatnosti uplynulo více než 12 měsíců,
- celková hodnota pohledávek vůči témuž dlužníkovi, u kterých je uplatňován postup dle ust. § 8c, nepřesáhla hodnotu 30 000 Kč.

Tabulka 11 Tvorba opravných položek dle ust. § 8c ZoR (vlastní zpracování)

Dlužník	Datum vystavení	Datum splatnosti	Částka celkem v Kč	Zbývá uhradit v Kč
ABC, s. r. o	15.2.2014	2.3.2014	4 528	4 528
ABC, s. r. o.	9.4.2014	24.4.2014	3 956	3 956
ABC, s. r. o.	11.5.2014	26.5.2014	4 782	4 782
Bytcentr a. s.	25.3.2014	10.4.2014	17 892	14 921
Stavax a. s.	29.8.2014	12.9.2014	19 513	19 513
Družstvo JAS	1.10.2014	30.10.2014	27 449	24 449
<b>Celkem</b>			<b>78 120</b>	<b>72 149</b>

Dle ustanovení § 8c ZoR může vybraná společnost vytvořit opravné položky v celkové výši 72 149 Kč

#### 8.4.3 Souhrn tvorby opravných položek a odpisu pohledávek

Vybraná společnost vede samostatnou evidenci jednotlivých tvořených opravných položek, které však ovlivní výsledek hospodaření následujícím způsobem. Zaúčtováním jednotlivých operací ve vztahu k neuhrazeným pohledávkám může ve zdaňovacím období ovlivnit výsledek hospodaření v celkové částce o 1 855 135 Kč, přičemž odpis pohledávek v částce 260 127 Kč je daňově neúčinný a o tento musí vybraná společnost upravit výsledek hospodaření. Vybraná společnost však také tvořila účetní opravné položky, které byly ve zdaňovacím období roku 2015 vytvořeny v částce 321 015 Kč, přičemž došlo také k rozpuštění účetních opravných položek v částce 260 127 Kč, rozdíl těchto dvou částek bude uveden na ř. 40, jako položka zvyšující základ daně.

Tabulka 12 Souhrnné zobrazení tvorby zákonných opravných položek (vlastní zpracování)

Typ účetní operace	Částka v Kč
Tvorba daňových opravných položek dle § 8 ZOR	90 296
Rozpuštění daňových opravných položek vytvořených dle ust. § 8 ZOR	412 158
Tvorba daňových opravných položek dle § 8a ZOR	1 314 068
Rozpuštění daňových opravných položek vytvořených dle ust. § 8a ZOR	717 558
Daňový odpis pohledávky	1 248 211
Nedaňový odpis pohledávky	260 127
Tvorba daňových opravných položek dle § 8c ZOR	72 149
<b>Celkový vliv na výsledek hospodaření</b>	<b>1 855 135</b>

## 8.5 Úpravy základu daně

Provedenými úpravami výsledku hospodaření došlo ke zvýšení nákladů o celkovou částku 2 168 035 Kč, tedy rozdíl mezi výnosy a náklady v současné chvíli činí 10 017 906 Kč. Výsledek hospodaření, tvořící náplň řádku 10 bude činit 10 017 906 Kč.

### 8.5.1 Položky zvyšující základ daně

Tak jako ve zdaňovacím období roku 2014 také ve zdaňovacím období roku 2015 má vybraná společnost zaúčtovány některé náklady, které zákona o daních z příjmů nepovažuje za náklady pro dosažení, zajištění a udržení příjmů. Jedná se o níže uvedené částky nákladů:

513 – náklady na reprezentaci	21 158 Kč
543 – dary	160 000 Kč
546 – odpis pohledávek	260 127 Kč
554 – tvorba a zúčtování ostatních rezerv	11 258 Kč
559 – tvorba a zúčtování opravných položek z provozní činnosti	60 888 Kč

Celkově by tedy vybraná společnost měla upravit základ daně o částku 513 431 Kč.



Vybraná společnost by v případě vozidel (maximálně 3 vlastní vozidla), které jsou využívány na kratší cesty, například na poštu či na jednání s různými institucemi, kde náklady na spotřebované hmoty a parkovné nepřesáhnou za zdaňovací období částku 60 000 Kč a současně jsou využívány pouze pro účely dosažení, zajištění a udržení příjmů a nejsou přenechána k užívání jiné osobě, mohla využít ustanovení § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP. Vybraná společnost používá dvě motorová vozidla na kratší cesty, tedy kde náklady na provoz těchto vozidel nedosáhly částky 60 000 Kč za zdaňovací období. Celková spotřeba včetně parkovného u obou vozidel dosáhla za zdaňovací období částky 55 258,- Kč. O tuto částku je tedy nutné zvýšit výsledek hospodaření na ř. 40. Celkově by tedy ve zdaňovacím období došlo ke zvýšení výsledku hospodaření o částku 568 689 Kč.

### **8.5.2 Položky snižující základ daně**

Vybraná společnost má několik titulů, pro které může snížit výsledek hospodaření. Nejdříve se jedná o smluvní pokutu, o kterou byl zvýšen výsledek hospodaření ve zdaňovacím období roku 2014 a která byla v roce 2015 uhrazena a to v částce 2 458 Kč.

Další položkou, o kterou lze snížit výsledek hospodaření jsou paušální výdaje na dopravu za dvě motorová vozidla, celkově tedy lze snížit výsledek hospodaření o částku 120 000 Kč.

Dalším titulem pro snížení základu daně je rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy, který ve zdaňovacím období roku 2015 činí 1 258 355 Kč.

Celkově tedy vybraná společnost sníží základ daně za zdaňovací období roku 2015 o částku 1 380 813 Kč.

Právě daňové odpisy jsou položkou, kterou je významně ovlivněn základ daně, a jsou tedy významným prostředkem optimalizace daňové povinnosti. Vybraná společnost však již uplatňuje daňové odpisy zrychlenou metodou, jež umožňují v počátku uplatnění vyšší odpisů v počátku odpisování. Taktéž vybraná společnost neprovádí přerušování odpisování, protože neustále dosahuje kladných výsledků hospodaření, které pokryjí nejen daňové odpisy, ale ještě z takového výsledku hospodaření vznikne daňová povinnost.

Možností, kterou vybraná společnost v roce 2014 neuplatnila je zvýšení odpisů v prvním roce odepisování o tak zvanou reinvestici, kterou má poplatník možno uplatnit u nově pořízeného majetku, jehož je prvním vlastníkem. Jedná se o odpočet 10 % vstupní ceny, o kterou jsou však v následujících letech odepisování nižší daňové odpisy.

V roce 2015 nakoupila obráběcí stroj v hodnotě 1 250 000 Kč, nákladní automobil v hodnotě 1 525 200 Kč a osobní automobil v hodnotě 758 300 Kč. V případě všech tří nově pořízených majetků je splněna podmínka, že je zařazen v 1 až 3 odpisové skupině a vybraná společnost je prvním odpisovatelem tohoto majetku, lze tedy ve všech třech případech uplatnit 10% zvýšení odpisů, které by při zrychleném způsobu odpisování činilo 353 350 Kč. O tuto částku by bylo možné snížit výsledek hospodaření a dojde tedy k navýšení položek snižujících základ daně na částku 1 734 163 Kč.

### **8.5.3 Položky odčitatelné od základu daně**

#### **8.5.3.1 Odpočet daňové ztráty**

Vzhledem k tomu, že vybraná společnost v posledních pěti letech nevykázala daňovou ztrátu nelze tuto odčitatelnou položku uplatnit.

#### **8.5.3.2 Odpočet na podporu výzkumu a vývoje**

Vybraná společnost má vypracovaný projekt výzkumu a vývoje v souladu s ust. § 34c ZDP, dle kterého má být řešen nový způsob ovládání strojního zařízení vyráběného vybranou společností, u kterého je schopna prokázat prvek novosti. V projektu jsou obsaženy náležitosti dle ustanovení § 34c ZDP, tedy:

- základní identifikační údaje vybrané společnosti, název, adresa sídla, identifikační číslo,
- doba řešení projektu,
- cíle projektu,
- předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu, včetně členění dle jednotlivých let,
- jména osob, které se budou podílet na projektu,
- způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu,
- den a místo schválení projektu,
- jméno a podpis zodpovědné osoby za projekt výzkumu a vývoje.

Například doba řešení projektu je období let 2015 až 2016 a celkové předpokládané náklady jsou ve výši 3 380 000 Kč.

Lepší evidencí nákladů vynaložených v rámci projektu výzkumu a vývoje a zejména dodatečnou analýzou nákladů vynaložených při realizaci projektu výzkumu a vývoje

v předchozím období lze zjistit, že mimo mzdových nákladů pracovníků, kteří se na výzkumu a vývoji podílejí, jsou v rámci tohoto projektu vynaloženy také náklady na telefonní služby, odpisy majetku, který je při projektu využíván a materiálové náklady. Předpoklad těchto nákladů je nutné zahrnout již do dokumentu projektu výzkumu a vývoje. Souhrnně lze říci, že vybraná společnost vynaložila následující náklady na výzkum a vývoj, které splňují podmínku, že jsou náklady vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení příjmů a současně také splňují podmínku, že se jedná o náklady, které lze dle ustanovení § 34b ZDP, pokynu D-288 a sdělení k pokynu D-288, vynaložit v rámci projektu výzkumu a vývoje.

Materiálové náklady	256 158 Kč
Cestovní náhrady	23 512 Kč
Telefonní služby	15 721 Kč
Osobní náklady	721 325 Kč
<u>Odpisy strojů a zařízení</u>	<u>87 427 Kč</u>
Celkem	1 104 143 Kč

Vybraná společnost vede samostatnou evidenci nákladů vynaložených v rámci projektu výzkumu a vývoje. Současně je dodržena podmínka, že na projekt vývoje nového ovládání strojního zařízení nebyly poskytnuty podpora z veřejných zdrojů.

## 8.6 Daňová povinnost

### 8.6.1 Snížení základ daně o bezúplatná plnění

Před výpočtem daňové povinnosti má ještě vybraná společnost možnost uplatnit položku snižující základ daně dle ustanovení § 20 odst. 8 ZDP, tedy hodnotu bezúplatného plnění. Bezúplatné plnění vybraná společnost ve zdaňovacím období roku 2015 poskytla následujícím institucím a osobám.

Římskokatolická církev	80 000 Kč
Charitě České republiky	50 000 Kč
Dětskému domovu ve Zlíně	30 000 Kč

Všichni příjemci bezúplatného plnění splňují podmínku v ustanovení § 20 odst. 8 ZDP, co do osoby příjemce či účelu daru, protože dle výše uvedeného ustanovení lze od základu

daně odečíst hodnotu bezúplatného plnění poskytnutého obcím, krajům, organizačním složkám státu a právníkům osobám se sídlem na území České republiky. Ustanovení § 20 odst. 8 ZDP také stanoví, pro jaké účely by mělo bezúplatné plnění sloužit, jedná se například o vědu a vzdělání, školství, podporu a ochranu mládeže, sociální a zdravotnické účely, humanitární, charitativní účely či náboženské účely registrovaných církví a náboženských společností. Z výše uvedeného, je tedy zřejmé, že bezúplatná plnění poskytnutá vybranou společností skutečně splňují podmínky dané v ustanovení § 20 odst. 8 ZDP a lze při splnění dalších podmínek o jejich hodnotu snížit základ daně.

Podmínkou pro uplatnění bezúplatného plnění jako položky snižující základ daně je, že hodnota jednotlivého bezúplatného plnění musí být minimálně 2 000 Kč a současně lze odečíst maximálně bezúplatná plnění v hodnotě 10% základu daně sníženého podle § 34 ZDP.

Bezúplatná plnění musí splňovat všechny podmínky stanovení v ustanovení § 20, aby bylo možné o jejich výši snížit základ daně.

Vybraná společnost vykazuje ve zdaňovacím období roku 2015 základ daně snížený podle § 34 ZDP ve výši 8 101 639 Kč.

Výpočet maximálního odpočtu bezúplatného plnění se vypočte následujícím způsobem:

$$8\,101\,639 \times 10\% = 810\,164 \text{ Kč.}$$

Vybraná společnost ve zdaňovacím období roku 2015 poskytla bezúplatné plnění ve výši 160 000 Kč, což je hodnota nižší než je maximální výše odpočtu, proto může základ daně snížit o veškerá poskytnutá bezúplatná plnění.

### 8.6.2 Výpočet základu daně a daně

Výpočet základu daně je prováděn prostřednictvím daňového přiznání, kdy je transformován výsledek hospodaření v základ daně a to prostřednictvím položek zvyšujících a snižujících základ daně a odčitatelných položek od základu daně.

Výpočet základu daně za zdaňovací období roku 2015 lze ve vybrané společnosti zobrazit následovně:

Tabulka 13 Výpočet základu daně (vlastní zpracování)

Položka transformace	Částka v Kč
Výsledek hospodaření (ř. 10)	10 017 906
Položky zvyšující základ daně (ř. 70)	568 689
Položky snižující základ daně (ř. 170)	1 734 163
Základ daně	8 852 432
Odčitatelné položky dle § 34	1 104 143
Odečet bezúplatného plnění (ř. 260)	160 000
Základ daně	7 588 289

### 8.6.3 Výpočet daňové povinnosti

Základ daně upravený o jednotlivé položky snižující a zvyšující základ daně a odčitatelné položky se na ř. 270 zaokrouhlí na celé tisíce dolů. Následně se daňová povinnost stanoví jako podíl základu daně a sazby daně uvedené § 21 odst. 1 ZDP, která činí 19 %.

$$7\,588\,000 \times 19\% = 1\,441\,70,- \text{ Kč.}$$

## 8.7 Slevy na dani

Daňovou povinnost zjištěnou na ř. 290 je na ř. 300 možné dále snížit o slevy na dani. Vybraná společnost má ve zdaňovacím období roku 2015 možnost uplatnit pouze slevu za zaměstnance se zdravotním postižením.

### 8.7.1 Slevy za zaměstnance se zdravotním postižením

Vybraná společnost je zaměstnavatelem osob se zdravotním postižením a zdravotně znevýhodněných osob. Vybraná společnost ověřila, zda skutečně žádný ze zaměstnanců nepobírá invalidní důchod či není zdravotně znevýhodněný a zjistila, že jsou zdravotně znevýhodněni tři zaměstnanci a dvěma byla přiznána invalidita prvního stupně. V případě zdravotně znevýhodněných a zdravotně postižených (invalidita prvního a druhého stupně) zaměstnanců má vybraná společnost právo na slevu na dani dle ustanovení § 35 odst. 1 písm. a) ZDP. K prokázání uplatněné slevy musí mít vybraná společnost k dispozici v případě osob zdravotně postižených posudek o přiznané invaliditě či rozhodnutí o přiznání invalidního důchodu či o zamítnutí invalidního důchodu, v jehož odůvodnění je uvedeno, jaký stupeň invalidity je dané osobě přiznán. Z výše uvedených písemností je také zřejmé, od kdy je daná osoba invalidní. V případě osob zdravotně znevýhodněných

bylo toto do 31.12.2014 možné prokázat rozhodnutím Úřadu práce ČR, které i v případě, že bylo vydáno na dobu delší není již možné ve zdaňovacím období k prokázání zdravotního znevýhodnění použít. Zdravotní znevýhodnění lze od 01.01.2015 prokázat pouze rozhodnutím okresní správy sociálního zabezpečení.

Vybraná společnost má od všech výše uvedených zaměstnanců potřebná rozhodnutí k prokázání nároku na slevu na dani. Přičemž sleva na dani se dle ustanovení § 35 odst. 2 ZDP stanoví jako podíl průměrného přepočteného počtu zaměstnanců se zdravotním postižením a celkového fondu roční pracovní doby zaměstnance pracujícího na plnou pracovní dobu. Následně se tento koeficient vynásobí slevou dle příslušného ustanovení § 35 odst. 1 ZDP.

Fond pracovní doby zaměstnance pracujícího na plnou pracovní dobu, tedy 8 hodin denně, v roce 2015 činila 2 000 hodin.

Tabulka 14 Evidence odpracované doby zaměstnanců se zdravotním postižením  
(vlastní zpracování)

Zaměstnanec	Odpracováno hodin	Celkem odpracováno
J.A.	1 852	1 852
V.M.	1 953	3 805
J.J.	1 982	5 787
A.N.	1 456	7 243
K.T.	1 328	<b>8 571</b>

Výpočet slevy na dani se provede dle výše uvedeného vzorce a výsledek se zaokrouhlí na dvě desetinná místa.

$$8\,571 / 2\,000 = 4,29$$

$$4,29 \times 18\,000 = 77\,220 \text{ Kč.}$$

Výsledná sleva za zaměstnávání zdravotně postižených a zdravotně znevýhodněných zaměstnanců dle ustanovení § 35 odst. 1 písm. a) ZDP pro zdaňovací období roku 2015 činí 77 220,- Kč

### 8.7.2 Investiční pobídka

Vybrané společnosti zatím nepožádala o poskytnutí příslibu investiční pobídky. Vzhledem k tomu, že před dvěma lety koupila starý výrobní areál v sousedství současného sídla společnosti, lze předpokládat, že má s tímto areálem určité investiční záměry do budoucna. Příslib investiční pobídky, k němuž se váže sleva na dani z příjmů, je příležitost, kterou lze právě při plánování investičních akcí využít. V současné době jsou investiční pobídky poskytovány i ve zpracovatelském průmyslu.

Pokud by se vedení vybrané společnosti rozhodlo o rozšíření podnikatelské činnosti do pořízeného areálu a to buď stavbou nových výrobních budov či rekonstrukcí stávajících, může zvážit podmínky, které je nutné pro přidělení investiční pobídky dodržet. V současné době jsou investiční pobídkou podporovány investiční akce v hodnotě nejméně 200 milionů Kč. V regionech s vyšší nezaměstnaností je možné i investiční akce s nižší hodnotou. Přičemž je požadováno, aby bylo pořízeno strojní zařízení dle celního sazebníku v hodnotě nejméně 40 % z hodnoty investice.

Vybraná společnost musí tedy posoudit, zda jí zamýšlená investice, kterou by musela financovat z také z cizích zdrojů, bude takového rozsahu. Pokud by se rozhodla, že skutečně investice dosáhne minimálně hodnoty 100 milionů Kč, předloží agentuře Czechinvest zpracovaný záměr, která zpracuje posudek na plánovanou investiční akci a postoupí jej k posouzení Ministerstvu průmyslu a obchodu, které záměr posoudí ve spolupráci s resorty Ministerstva financí, Ministerstva práce a sociálních věcí, Ministerstva životního prostředí a s úřadem pro ochranu hospodářské soutěže. Na základě vyhodnocení vydá nabídku na poskytnutí investiční pobídky. Následně by vybraná společnost požádala opět prostřednictvím agentury Czechinvest o poskytnutí příslibu investiční pobídky, Czechinvest tuto žádost postoupí Ministerstvu průmyslu a obchodu, které vydá Rozhodnutí o poskytnutí investiční podpory. Následně je také podepsána dohoda s Ministerstvem práce a sociálních věcí o hmotné podpoře na nově vytvořená pracovní místa.

Aby mohla vybraná společnost uplatnit slevu na dani z titulu poskytnutého příslibu investiční pobídky, musí splnit všeobecné podmínky, které stanoví zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a změně některých zákonů, a zvláštní podmínky stanovené zákonem o daních z příjmů.

Všeobecnými podmínkami pro výrobní společnosti například jsou:

- realizace investiční akce na území České republiky, přičemž započítání prací na investiční akci by mělo být až po předložení záměru získat investiční podmínku,
- šetrnost činností, stavby a zařízení k životnímu prostředí,
- splnění všeobecných podmínek stanovených ZoIP do 3 let o vydání rozhodnutí,
- vynaložení prostředků do zpracovatelských průmyslových oborů,
- pořízení dlouhodobého majetku nejméně v hodnotě 100 milionů korun, přičemž nejméně 50 milionů korun musí být vynaloženo na pořízení strojního zařízení. Zákon o investičních podmínkách klade i další požadavky ve vztahu k dlouhodobému majetku,
- vytvoření nejméně 20 pracovních míst a zahájení výroby.

Následně pak pro uplatnění slevy na dani z titulu poskytnutého příslibu investiční pobídky musí vybraná společnost splnit podmínky stanovené zákonem o daních z příjmů, jedná se zejména o povinnost uplatnění odpisů dlouhodobého majetku a nemožnost přerušení odpisování, tvorba opravných položek k pohledávkám a uplatnění slev na dani dle § 34 ZDP v nejbližším období, kdy bude vykázán základ daně. Jsou stanoveny i další podmínky, jako například, že v případě pořízeného dlouhodobého majetku mimo nemovitosti musí být poplatník prvním vlastníkem v ČR. Slevu na dani z titulu poskytnutého příslibu investiční pobídky lze uplatnit v době deseti po sobě následujících zdaňovacích období po splnění všeobecných podmínek

V případě investice v hodnotě 100 milionů Kč a povinnosti uplatnit odpisy dlouhodobého majetku by musela vybraná společnost dosáhnout vyššího výsledku hospodaření alespoň o částku představující roční odpisy.

Dle všeobecných podmínek musí být pořízeny stroje v hodnotě alespoň 40 % investice, pokud by tedy vybraná společnost pořídila stroje v hodnotě 45 milionů korun a do staveb investovala 55 milionů korun, došlo by k následujícímu nárůstu odpisů majetku.

Pro zjednodušení uvažujme, že budovy jsou dle Přílohy 1 zařazeny v 5. odpisové skupině a strojní zařízení je v hodnotě 30 milionů Kč ve druhé odpisové skupině a 15 milionů ve 3. odpisové skupině.



Tabulka 15 Zobrazení odpisů v prvních pěti letech při rovnoměrném odepisování  
(vlastní zpracování)

Odpisové skupiny (OS)	Roky odpisování (v Kč)				
	1. rok	2. rok	3. rok	4. rok	5. rok
2. OS	3 300 000	6 675 000	6 675 000	6 675 000	6 675 000
3. OS	825 000	1 575 000	1 575 000	1 575 000	1 575 000
5. OS	770 000	1 870 000	1 870 000	1 870 000	1 870 000
<b>Celkem</b>	<b>4 895 000</b>	<b>10 120 000</b>	<b>10 120 000</b>	<b>10 120 000</b>	<b>10 120 000</b>

Tabulka 16 Zobrazení odpisů v prvních pěti letech při zrychleném odepisování  
(vlastní zpracování)

Odpisové skupiny (OS)	Roky odpisování (v Kč)				
	1. rok	2. rok	3. rok	4. rok	5. rok
2. (OS)	6 000 000	9 600 000	7 200 000	4 800 000	2 400 000
3. (OS)	1 500 000	2 700 000	2 400 000	2 100 000	1 800 000
5. (OS)	1 833 333	3 544 444	3 422 222	3 300 000	3 177 778
<b>Celkem</b>	<b>9 333 333</b>	<b>15 844 444</b>	<b>13 022 222</b>	<b>10 200 000</b>	<b>7 377 778</b>

Jak je z výše uvedených tabulek patrné, pokud by vybrané společnosti stouply výnosy a potažmo výsledek hospodaření alespoň o 10 milionů Kč uplatnila by slevu na dani a to až po dobu deseti let. V případě využívání i dalších nástrojů optimalizace daňové povinnosti by mohla na dani z příjmů ušetřit několik milionů Kč.

## 8.8 Výsledná daňová povinnost

Výsledná daňová povinnost se zjistí jako rozdíl řádku 290, vypočtené daňové povinnosti ve výši 1 441 720 Kč a slevy na dani uvedené na řádku 300 ve výši 77 220 Kč. Na řádku 310 bude jako výsledná daňová povinnost uvedena částka 1 364 500 Kč.

## 9 VYHODNOCENÍ PROJEKTU OPTIMALIZACE DAŇOVÉ POVINNOSTI VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

Rok 2015 byl pro vybranou společnost z pohledu dosaženého výsledku hospodaření úspěšnější. Jak v roce 2014, tak v roce 2015 bylo dosaženo zisku, ale v roce 2015 bylo dosaženo o 5 milionů Kč vyššího výsledku hospodaření, proto nelze provést pro vyhodnocení procesu optimalizace pouze daňové povinnosti, ale je vhodné porovnat navrhované úpravy oproti původnímu stavu.

### 9.1 Vyhodnocení navrhovaných změn výsledku hospodaření

V roce 2014 dosáhla vybraná společnost výsledku hospodaření 7 731 154 Kč, přičemž v tomto výsledku hospodaření byla již zahrnuta tvorba opravných položek ve výši 230 726 Kč. V roce 2015, protože vybraná společnost podává daňové přiznání až v termínu do 01.07.2016, a nemá ještě zaúčtovány veškeré uzávěrkové operace, ke kterým lze jistě tvorbu opravných položek, odpis pohledávek a tvorbu zákonných rezerv zařadit, lze navrhnout doporučení a to na základě provedené inventarizace. Jak v případě zákonných položek, tak v případě zákonných rezerv je v zákoně o rezervách stanovena povinnost, že o tvorbě těchto položek je nutné účtovat, proto je důležité, aby byla tvorba opravných položek i rezerv zaúčtována ve zdaňovacím období roku 2015. V roce 2015 dosáhla vybraná společnost výsledku hospodaření ve výši 12 185 941 Kč, přičemž v tomto výsledku hospodaření není ještě promítnuta tvorba zákonných opravných položek, rezerv a odpis pohledávek jak je uvedeno níže.

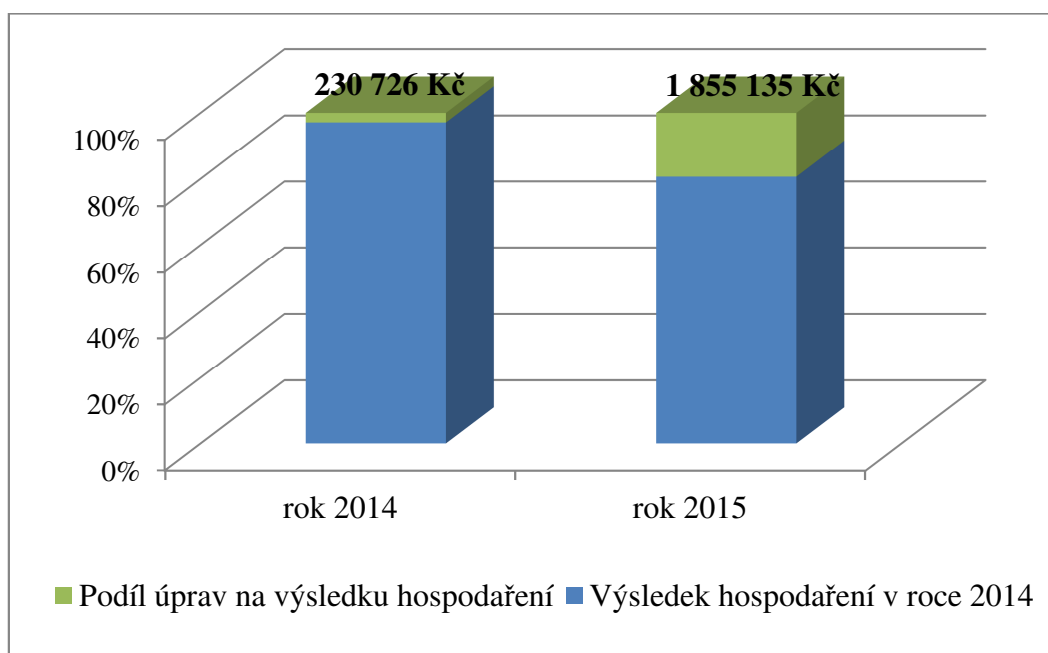
Tabulka 17 Vliv úprav na výsledek hospodaření v Kč (vlastní zpracování)

Ukazatel	2014	2015
Výsledek hospodaření	7 731 154	12 185 941
Tvorba opravných položek	230 726	346 797
Odpis pohledávek	0	1 248 211
Tvorba rezerv	0	312 900
Vliv tvorby na výsledek hospodaření	230 726	1 855 135
Podíl na základu daně	3%	15%

Pro lepší vyhodnocení je nutné provedené a navrhované úpravy srovnávat se stejnou základnou, proto budou navrhované úpravy také srovnány k výsledku hospodaření roku 2014.

Tabulka 18 Srovnání úprav v jednotlivých letech v Kč (vlastní zpracování)

Ukazatel	2014	2015
Úpravy výsledku hospodaření	230 726 Kč	1 855 135 Kč
Porovnávaný výsledek hospodaření	7 731 154	7 731 154 Kč
Podíl úprav k výsledku hospodaření roku 2014	3 %	24 %



Graf 1 Grafické zobrazení podílu úprav na výsledku hospodaření (vlastní zpracování)

## 9.2 Úpravy základu daně o položky snižující a zvyšující základ daně

V případě položek zvyšujících a snižujících základ daně byly navrženy pouze drobné úpravy, protože tyto v mnoha případech vycházejí ze specifík jednotlivých daňových poplatníků a jednotlivých zdaňovacích období. V případě vybrané společnosti však není mnoho titulů pro položky snižující a zvyšující základ daně, jedná se zejména o rozdíly

mezi některými náklady zaúčtovanými v účetnictví a daňovým pohledem na tyto náklady. Je však potřeba neopomínat o tyto rozdíly upravovat základ daně. V případě vybrané společnosti bylo navrženo uplatnění paušálních výdajů na dopravu u dvou vozidel, které jsou používány pro cesty na kratší vzdálenosti a v jejich případě náklady na spotřebované pohonné hmoty a parkovné v roce 2015 činily u obou vozidel dohromady 55 258 Kč, přičemž paušální výdaje lze uplatnit ve výši 60 000 Kč na jedno vozidlo, celkem se tedy jedná o částku 120 000 Kč, což činí úsporu na základu daně 64 742 Kč.

Dále bylo vybrané společnosti navrženo uplatnění navýšení odpisů nově pořízeného majetku v prvním roce odepisování, což v případě nově pořízeného majetku zařazeného do 1 až 3 odpisové skupiny, kde je vybraná společnost prvním odpisovatelem, činí 353 350 Kč. Celkově byla na položkách upravujících základ daně navržena úprava v celkové částce 418 092 Kč.

### 9.3 Odčitatelné položky

Vybraná společnost má v současné době možnost uplatnit pouze jednu ze tří položek odčitatelných od základu daně. Je to z důvodu, že daňový subjekt v posledních pěti letech nevykázal daňovou ztrátu, kterou by mohla jako odčitatelnou položku uplatnit a také že nemá navázanu spolupráci s žádným vzdělávacím zařízením, na základě níž by bylo možné uplatňovat odčitatelnou položku na podporu vzdělávání.

Jedinou odčitatelnou položkou je tedy podpora výzkumu a vývoje. V roce 2014 uplatnila vybraná společnost tento odpočet poprvé, tedy neměla doposud dostatečné zkušenosti s touto odčitatelnou položkou, proto jí bylo doporučeno pečlivější sledování nákladů souvisejících s projektem výzkumu a vývoje. Díky lepšímu monitoringu souvisejících nákladů byly do odčitatelné položky na výzkum a vývoj doplněny další nákladové položky, které vybraná společnost v předchozím roce neuplatnila. Z titulu odčitatelných položek došlo ke snížení základu daně o částku 1 104 143 Kč.

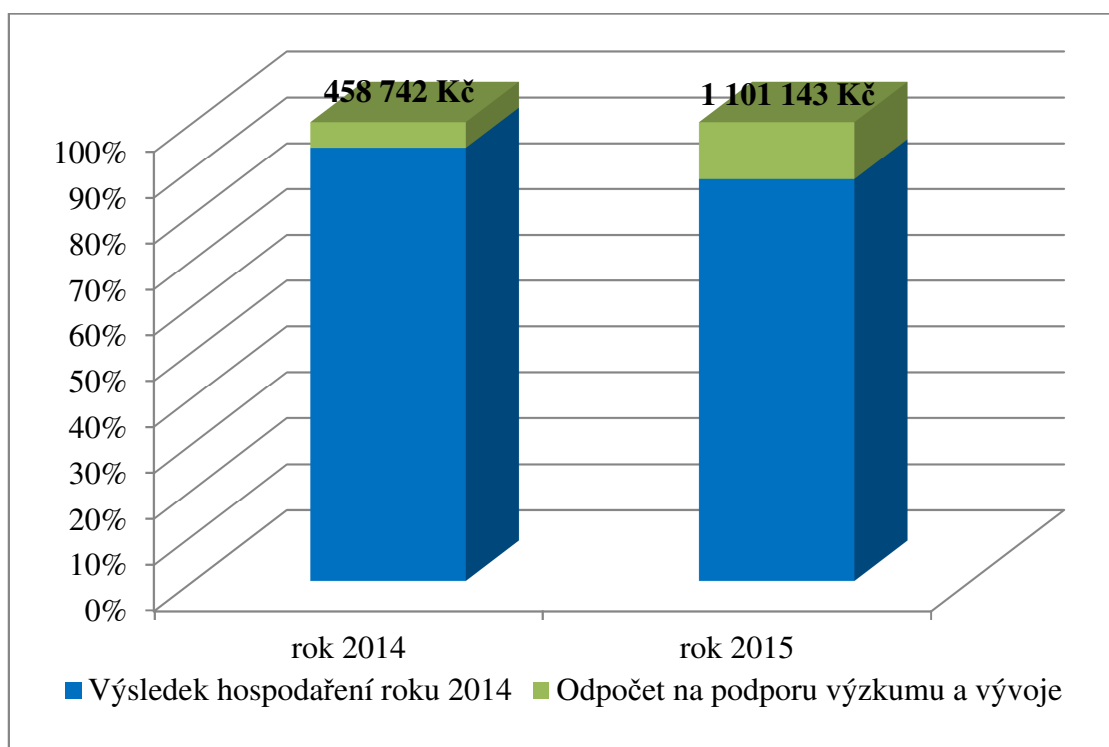
Tabulka 19 Vliv odčitatelných položek na základ daně v Kč (vlastní zpracování)

Ukazatel	2014	2015
Výsledek hospodaření	7 731 154	12 185 941
Odpočet na podporu výzkumu a vývoje	458 742	1 101 143
Poměr k základu daně	6 %	9 %

Také v případě odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje je provedeno srovnání s použitím stejné základny.

Tabulka 20 Srovnání odčitatelných položek v Kč (vlastní zpracování)

Ukazatel	2014	2015
Odpočet na podporu výzkumu a vývoje	458 742	1 101 143
Porovnávaný výsledek hospodaření	7 731 154	7 731 154
Podíl úprav k výsledku hospodaření roku 2014	6 %	14 %



Graf 2 Podíl odpočtu na podporu výzkumu a vývoje na výsledku hospodaření roku 2014 v letech 2014 a 2015, (vlastní zpracování)

#### 9.4 Sleva na dani

Taktéž v případě uplatnění slevy na dani má vybraná společnost pouze možnost uplatnit slevu na dani za zaměstnávání zdravotně postižených a zdravotně znevýhodněných zaměstnanců. Přičemž zákon o daních z příjmů rozlišuje pro výši slevy závažnost postižení zaměstnance a dle tohoto kritéria člení tuto slevu do dvou kategorií, přičemž vybraná

společnost zaměstnává osoby, které jsou zařazeny do první z těchto kategorií. Vybraná společnost může uplatnit pouze slevu dle ustanovení § 35 odst. 1 písm. a) ZDP.

Vybraná společnost na základě doporučení upozornila zaměstnance, že také oni mají nárok na slevu na dani, v důsledku čehož pět zaměstnanců přineslo potřebné písemnosti k prokázání slevy na dani, čímž vznikla vybrané společnosti možnost uplatnit tuto slevu na dani.

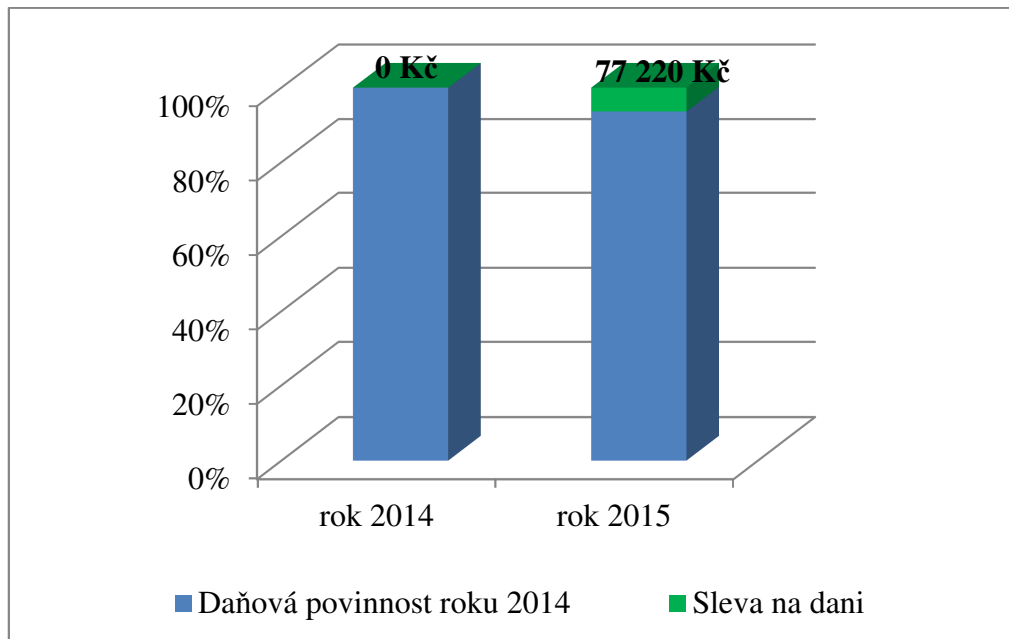
Tabulka 21 Vliv slevy na daňovou povinnost a poměr ve vztahu k základu daně  
v Kč, (vlastní zpracování)

Ukazatel	2014	2015
Výsledek hospodaření	7 731 154	12 185 941
Sleva na dani	0	77 220
Poměr k základu daně	0 %	0,6 %
Daňová povinnost	1 154 630	1 364 500
Poměr k daňové povinnosti	0 %	6 %

Pro lepší srovnání vlivu slevy na dani je použit jako základna daňová povinnost roku 2014.

Tabulka 22 Srovnání slevy na dani (vlastní zpracování)

Ukazatel	2014	2015
Sleva na dani	0	77 220
Daňová povinnost roku 2014	1 154 630	1 130 000
Podíl slevy k daňové povinnosti roku 2014	0 %	7 %

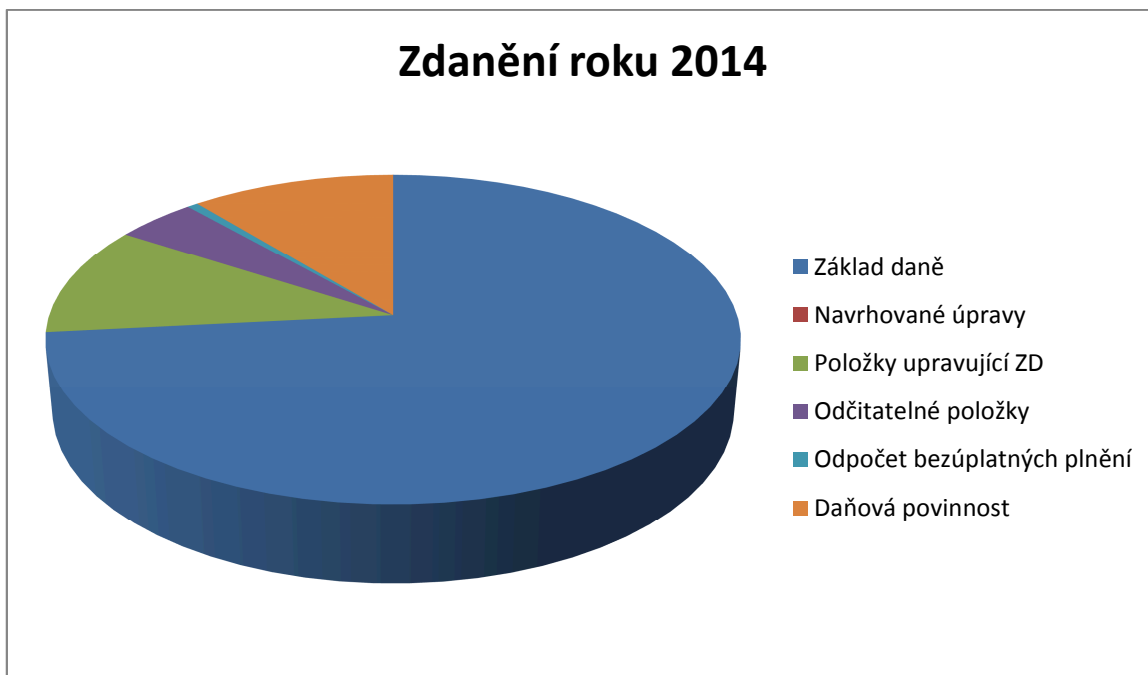


Graf 3 Podíl slevy na dani na daňové povinnosti roku 2014 v roce 2014 a 2015 (vlastní zpracování)

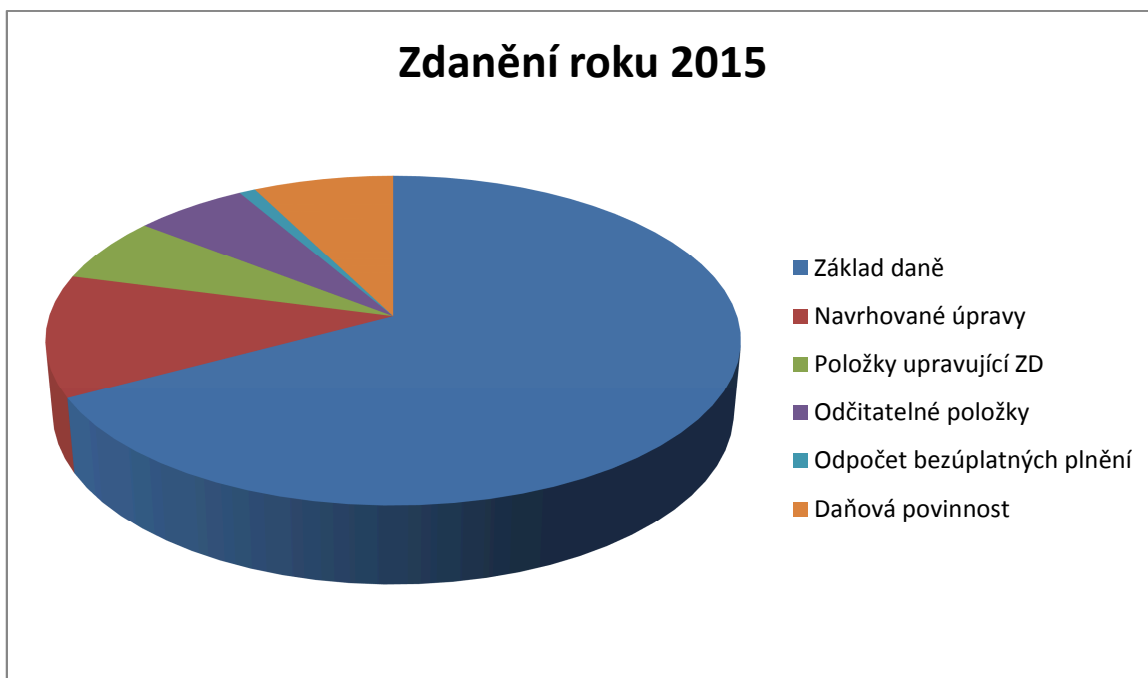
## 9.5 Celkové zhodnocení

Z výše uvedených grafů je patrné, že lepší evidencí a prací s jednotlivými položkami majícími vliv na základ daně či přímo na daňovou povinnost může daňový poplatník ušetřit značnou část finančních prostředků. Nelze však graficky zcela postihnout případné uplatnění investiční pobídky, kterou vybraná společnost doposud nečerpá, neboť nezažádala, ale vzhledem k rostoucí tendenci, kterou společnost v minulých letech vykazovala a také ve vztahu k dosud pořízovanému majetku, lze doporučit vážné zvážení této možnosti. Lze říci, že vybraná společnost již některé prostředky optimalizace využívala ne však v celkovém rozsahu, ve kterém by mohla. V případě investiční pobídky by se však jednalo významnou úsporu na daňové povinnosti.

Z grafického zobrazení je patrný vliv jednotlivých úprav základu daně a daně na výsledek hospodaření a daňovou povinnost.



Graf 4 Grafické zobrazení základu daně roku 2014 a jednotlivých vlivů na něj (vlastní zpracování)

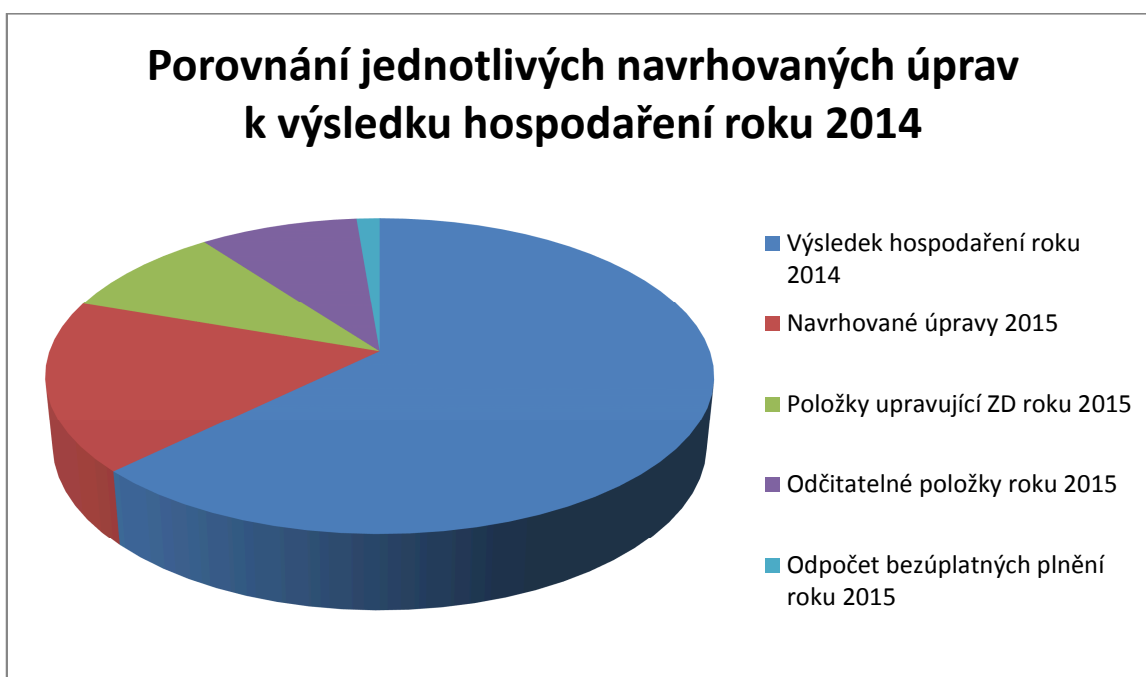


Graf 5 Grafické zobrazení základu daně roku 2014 a jednotlivých vlivů na něj (vlastní zpracování)



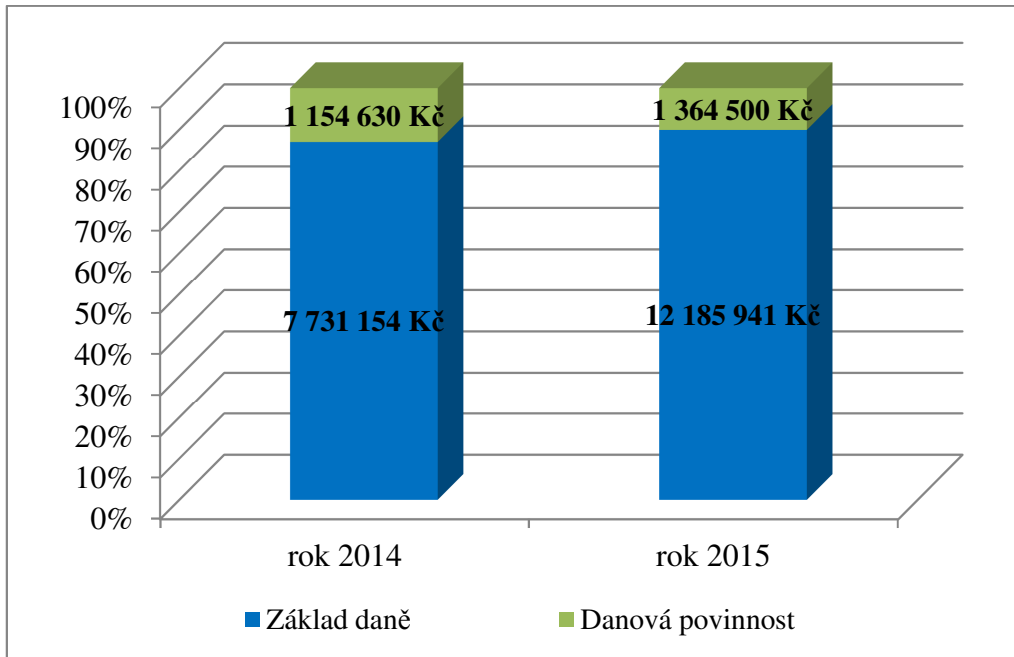
Z grafického zobrazení je patrné, že v roce 2015 již není tak velký podíl daňové povinnosti oproti základu daně, protože jednotlivé položky, o které byl upraven základ daně, tvoří 40% jeho hodnoty

Pro lepší dokreslení navrhovaných úprav ve zdaňovacím období roku 2015 oproti předchozímu období, tedy roku 2014, je prováděno znázornění k výsledku hospodaření a daňové povinnosti roku 2014. V grafu však není zahrnuta sleva na dani, kterou z daňové povinnosti vybraná společnost odečte.



Graf 6 Grafické znázornění navrhovaných prostředků optimalizace roku 2015 oproti základu daně roku 2014 (vlastní zpracování)

Současně je provedeno srovnání výsledku hospodaření a daňové povinnosti roku 2015 oproti roku 2014.



Graf 7 Podíl daňové povinnosti na základu daně (vlastní zpracování)

Z výše uvedeného grafu je patrné, že došlo v roce 2015 k významnému nárůstu základu daně a to konkrétně o téměř 60% oproti roku 2014, ale navýšení daňového zatížení není tak významné, jelikož činí asi 18%.

## ZÁVĚR

Provedenou analýzou byly odhaleny nevyužité možnosti optimalizace základu daně vybrané společnosti, které zákon o daních z příjmů skýtá. V rámci projektového řešení byla vybraná společnost na tyto možnosti upozorněna a to včetně případných specifik, které jednotlivé položky, jimiž dochází k optimalizaci, v sobě skrývají.

Vybraná společnost zejména nevyužila některé položky snižující základ daně, které se váží na další právní předpisy a také další povinnosti, které musí vybraná společnost pro jejich uplatnění splnit. Jedná se zejména o položky, jejichž daňovou účinnost upravuje zákon o rezervách a další související předpisy. Pro příklad lze uvést tvorbu opravných položek, jejichž tvorbou může vybraná společnost dosáhnout zmírnění faktu, že poskytla odběrateli služby či plnění v podobě dodání výroku nebo zboží, které musela v období poskytnutí tohoto plnění zdanit, ale odběratel jí tuto dodávku neuhradil. Současně je tvorba opravných položek prostředkem k uplatnění daňového odpisu takové pohledávky. Proto bylo vybrané společnosti doporučeno zlepšení evidence a systému sledování jednotlivých nepromlčených pohledávek, aby zjistila, zda na některého z dlužníků nebyl podán návrh na insolvenční či nedošlo k ukončení insolvence. Tyto informace jsou významné jak pro tvorbu opravných položek, tak pro následný odpis pohledávek. Vybrané společnosti byla také navržena tvorba rezervy na opravu dlouhodobého majetku, protože na základě provedené inventarizace bylo zjištěno, že stav budovy vyžaduje v blízké budoucnosti opravu. Vybraná společnost má dostatečné finanční prostředky, aby mohla splnit povinnost deponace peněžních prostředků.

Další možností optimalizace, kterou vybraná společnost nevyužívala v plném rozsahu, je odpočet na podporu výzkumu a vývoje, jehož prostřednictvím vybraná společnost uplatní snížení základu daně o již uplatněné náklady vynaložené v rámci tohoto projektu. Lepší evidencí nákladů v rámci projektu výzkumu a vývoje, společnost odhalila, že vynakládá i další náklady, které doposud v rámci tohoto projektu neuplatňovala.

Vedení vybrané společnosti bylo také navrženo zvážení možnosti požádat Ministerstvo průmyslu a obchodu prostřednictvím agentury Czechinvest o poskytnutí příslibu investiční pobídky, na jehož základě lze uplatnit slevu na dani, která by mohla být v řádech milionů korun. Žádostí o poskytnutí příslibu investiční pobídky by vybraná společnost nejen získala možnost slevy na dani, ale získala by také podporu ze státního rozpočtu na vytvoření nových pracovních míst. Vedení společnosti by také splnilo jeden ze svých

hlavních cílů, a to rozvoj a růst společnosti. Současně by také mohla efektivněji využít pořízený nevyužitý areál.

Je tedy na zvážení vedení vybrané společnosti, které z navrhovaných prostředků optimalizace využije ve zdaňovacím období roku 2015 a které bude dále rozvíjet k optimalizaci své daňové povinnosti v dalších zdaňovacích obdobích. Vzhledem k tomu, že možností k optimalizaci daňové povinnosti je více, měla by vybraná společnost zhodnotit, které jsou pro ni potenciálem do budoucna.

**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY****Monografie**

- ELIÁŠ, Karel a Marek SVATOŠ. *Nový občanský zákoník 2014: rejstřík : redakční uzávěrka 26.3.2012*. Ostrava: Sagit, 2012. ÚZ. ISBN 978-80-7208-920-8.
- HNÁTEK, Miloslav, 2015. *Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným*. 1. vyd. Praha: ESAP, 159 s. ISBN 978-80-905899-0-2.
- KLIMEŠOVÁ, Ludmila, 2014. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, 248 s. ISBN 978-80-87974-06-3.
- KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL, 2015. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. 2. vyd. Praha: VOX, ISBN 978-80-87480-33-5.
- KŘEMEN, Bedřich, 2010. *100 legálních daňových triků ...: [daňový rádce pro všechny poplatníky]*. Praha: ESAP, 196 s. ISBN 978-80-254-8034-2.
- KUBÁTOVÁ, Květa, 2003. *Daňová teorie a politika*. 3., přepr. vyd. Praha: ASPI, 263 s. ISBN 80-86395-847.
- MACKENZIE, Bruce, 2011. *Interpretation and application of International financial reporting standards*. Hoboken: Wiley, 1114 s. ISBN 978-0-470-55442-5.
- Obchodní korporace: zákon o obchodních korporacích + rejstřík : 2014 : redakční uzávěrka 3.2.2014*. Ostrava: Sagit, 2014. ÚZ. ISBN 978-80-7488-039-1.
- PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL, 2012. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích: studijní pomůcka pro distanční studium*. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 206 s. ISBN 978-80-7454-151-3.
- PILAŘOVÁ, Ivana, 2012. *Účetní a daňové případy řešené v s.r.o.* 4., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 163 s. ISBN 978-80-7357-946-3.
- PILÁTOVÁ, Jana a Jaroslav RICHTER, 2011. *Pohledávky a jejich řešení v podnikové praxi: praktická řešení a vzory, daňová a účetní problematika, vybraná související ustanovení*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 119 s. ISBN 978-80-7263-678-5.
- PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, Petra a Milena OTAVOVÁ, 2015. *Daň z příjmů srozumitelně*. Vydání první. Ostrava: Key Publishing s.r.o., 168 s. ISBN 978-80-7418-243-3.
- SKÁLOVÁ, Jana et al., 2015. *Účetní a daňové souvislosti zákona o obchodních korporacích*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 176 s. ISBN 978-80-7478-971-7.

STEJSKAL, Jan, 2008. *Daňová teorie a politika II. díl pro kombinovanou formu studia. 1. vyd.* Pardubice: Univerzita Pardubice, 87 s. ISBN 978-80-7395-146-7.

*Účetnictví podnikatelů 2016*, 2016. Ostrava-Hrabůvka: Sagit, 192 s. ÚZ. ISBN 978-80-7488-142-8.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2014, 391 s. ISBN 978-80-87480-23-6.

VÁPENÍK, Jan, 2013. *Optimalizace daňové povinnosti právnické osoby*. Praha, Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta podnikohospodářská, Katedra podnikové ekonomiky. Vedoucí diplomové práce Eva Kislingerová

WEYGANDT, Jerry J, Paul D KIMMEL a Donald E KIESO, 2011. *Financial accounting: IFRS edition*. Hoboken: John Wiley, xii, 707, 119 s. ISBN 978-0-470-55200-1.

### Internetové zdroje

Administrativní registr ekonomických subjektů: ekonomické subjekty, © 2016. *Ministerstvo financí ČR* [online]. [cit. 2016-02-22]. Dostupné z: [http://www.info.mfcr.cz/ares/ares\\_es.html.cz](http://www.info.mfcr.cz/ares/ares_es.html.cz)

ČESKO, 20. Zákon č. 72/2000 ze dne 3. dubna 2000 o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách). In: *Sbírka zákonů České republiky* [online]. Částka 24, s. 1320 – 1327 [cit. 2016-03-13]. Dostupné z: [http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=72/2000&typeLaw=zakon&what=Cislo\\_zakona\\_smilouvy](http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=72/2000&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smilouvy)

ČOUKOVÁ, Pěva. *Tvorba a používání opravných položek – ČÚS 005 - „starý a nový režim tvorby opravných položek“ - Příklady - Účetní portál - účetnictví, mzdy, daně, audit - informační portál v oblasti účetnictví a daní*: [online]. In: . Oswald a.s., 2015 [cit. 2016-03-20]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/tvorba-a-pouzivani-opravnych-polozek-cus-005-stary-a-novy-rezim-tvorby-opravnych-polozek-446-p.html>

*Datové Schránky*: [online]. [cit. 2016-03-14]. Dostupné z: <http://www.datoveschranky.eu/>

*Formulář pro lustraci - ISIR - Insolvenční rejstřík (U1.0.0.18A)*: [online]. Praha: Ministerstvo spravedlnosti České republiky, 2016 [cit. 2016-03-15]. Dostupné z: <https://isir.justice.cz/isir/common/index.do>

- Investiční pobídky | CzechInvest: *Ministerstvo průmyslu a obchodu*: © 1994–2016 *CzechInvest* [online]. 2016 [cit. 2016-04-09]. Dostupné z: <http://www.czechinvest.org/investicni-pobidky-nove>.
- KONIGOVA, Lenka. Opravná položka k pohledávce. In: *Vasdanovyporadce.cz* [online]. Praha, 2014 [cit. 2016-04-09]. Dostupné z: <http://www.vasdanovyporadce.cz/opravna-polozka-k-pohledavce/>
- MPO | Investiční pobídky | Obecné informace o systému investičních pobídek v ČR.: © *Ministerstvo průmyslu a obchodu* [online]. 2005 [cit. 2016-04-09]. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/dokument879.html>.
- Nejvýznamnější změny u daně z příjmů právnických osob od 1. 1. 2015. In: *Finanční správa České republiky* [online]. 2014 [cit. 2016-03-19]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-prijmu/informace-standoviska-a-sdeleni/2014/nejvyznamnejsi-zmeny-u-pravnickych-osob-od-1-1-2015-5538>.
- Novinky 2015. *Finanční správa České republiky* [online]. 2015 [cit. 2016-04-09]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/danove-tiskopisy/novinky/2015>.
- PILAŘOVÁ, Ivana. Účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. In: *Účetníkavárna: Portál pro účetní* [online]. 2007 [cit. 2016-03-09]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2247v2990-ucetni-odpisy-dlouhodobeho-hmotneho-a-nehmotneho-majetku/>.
- SOUKUPOVÁ, Klára. Odpisy hmotného majetku v účetnictví a daňové evidenci - Podnikatel.cz.: In: *Podnikatel.cz* [online]. 2008 [cit. 2016-04-09]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/odpisy-hmotneho-majetku-v-uce-a-dan-evidenci/>.
- Veřejný rejstřík a Sběrka listin* [online]. Praha: Ministerstvo spravedlnosti České republiky, 2016 [cit. 2016-04-09]. Dostupné z: [https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-\\$firma](https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-$firma)
- ZOPAKUJME SI: *Promlčení v novém občanském zákoníku - Články - Účetní portál - účetnictví, mzdy, daně, audit - informační portál v oblasti účetnictví a daní*: [online]. In: . Oswald a.s., 2015 [cit. 2016-04-09]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/zopakujme-si-promlzeni-v-novem-obcanskem-zakoniku-764-c.html>.

**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

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

ZoR    Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

ZoIP    Zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a změně některých zákonů.

ZoÚ    Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Ust.    ustanovení

s. r. o.    Společnost s ručením omezeným

a. s.    Akciová společnost



**SEZNAM OBRÁZKŮ**

Obrázek 1 Poplatníci daně z příjmů právnických osob (Vančurová a Láchová, 2014, s. 91; vlastní zpracování).....	21
Obrázek 2 Schéma, kdy účtovat rezervu nebo podmíněný závazek (Sládková, 2009, s. 248, vlastní zpracování).....	42
Obrázek 3 Řádek 10 daňového přiznání za zdaňovací období roku 2014 (vlastní zpracování).....	52
Obrázek 4 Výsledek hospodaření vykázaný ve výkazu zisků a ztrát k 31.12.2014 (vlastní zpracování).....	52
Obrázek 5 Příloha č. 1/ A. II. Odd. (vlastní zpracování).....	55
Obrázek 6 Zobrazení základu daně a položek zvyšujících základ daně v daňovém přiznání (vlastní zpracování).....	56
Obrázek 7 Uplatněné položky snižující základ daně zobrazené v daňovém přiznání (vlastní zpracování).....	57
Obrázek 8 Zobrazení tvorby opravných položek a rezerv ve výkazu zisků a ztrát (vlastní zpracování).....	59
Obrázek 9 Zobrazení opravných položek v rozvaze (vlastní zpracování).....	59
Obrázek 10 Zobrazení rezerv v rozvaze (vlastní zpracování).....	59
Obrázek 11 Zobrazení tvorby rezerv v daňovém přiznání (vlastní zpracování).....	60
Obrázek 12 Uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje (vlastní zpracování).....	64
Obrázek 13 Tabulka s přehledem uplatněných odpočtů na výzkum a vývoj (vlastní zpracování).....	65
Obrázek 14 Uvedení hodnoty bezúplatných plnění v daňovém přiznání (vlastní zpracování).....	66
Obrázek 15 Výpočet možného snížení základu daně o bezúplatná plnění (vlastní zpracování).....	66
Obrázek 16 Vyčíslení daňové povinnosti v daňovém přiznání (vlastní zpracování).....	67
Obrázek 17 Výsledná daňová povinnost vybrané společnosti (vlastní zpracování).....	67

**SEZNAM GRAFŮ**

Graf 1 Grafické zobrazení podílu úprav na výsledku hospodaření (vlastní zpracování).....	89
Graf 2 Podíl odpočtu na podporu výzkumu a vývoje na výsledku hospodaření roku 2014 v letech 2014 a 2015, (vlastní zpracování).....	91
Graf 3 Podíl slevy na dani na daňové povinnosti roku 2014 v roce 2014 a 2015 (vlastní zpracování) .....	93
Graf 4 Grafické zobrazení základu daně roku 2014 a jednotlivých vlivů na něj (vlastní zpracování) .....	94
Graf 5 Grafické zobrazení základu daně roku 2014 a jednotlivých vlivů na něj (vlastní zpracování) .....	94
Graf 6 Grafické znázornění navrhovaných prostředků optimalizace roku 2015 oproti základu daně roku 2014 (vlastní zpracování).....	95
Graf 7 Podíl daňové povinnosti na základu daně (vlastní zpracování).....	96

**SEZNAM TABULEK**

Tabulka 1 Obecný postup při úpravě výsledku hospodaření na čistý základ daně a výpočet daňové povinnosti právnické osoby (Stejskal, 2008, s. 45; vlastní zpracování) .....	37
Tabulka 2 Vývoj počtu zaměstnanců od roku 2010 (vlastní zpracování).....	47
Tabulka 3 Hodnoty aktiv v tis. Kč v jednotlivých letech (vlastní zpracování) .....	47
Tabulka 4 Vertikální analýza aktiv (vlastní zpracování) .....	48
Tabulka 5 Horizontální analýza aktiv (vlastní zpracování) .....	48
Tabulka 6 Vývoj obratu a výsledku hospodaření v tis. Kč (vlastní zpracování) .....	48
Tabulka 7 Horizontální analýza obratu a výsledků hospodaření v jednotlivých letech (vlastní zpracování) .....	49
Tabulka 8 Stav neuhrazených pohledávek a k nim vytvořených opravných položek (vlastní zpracování) .....	62
Tabulka 9 Návrh tvorby opravných položek (vlastní zpracování) .....	75
Tabulka 10 Souhrn operací s opravnými položkami dle ust. § 8a ZoR (vlastní zpracování) .....	76
Tabulka 11 Tvorba opravných položek dle ust. § 8c ZoR (vlastní zpracování).....	77
Tabulka 12 Souhrnné zobrazení tvorby zákonných opravných položek (vlastní zpracování) .....	78
Tabulka 13 Výpočet základu daně (vlastní zpracování).....	83
Tabulka 14 Evidence odpracované doby zaměstnanců se zdravotním postižením (vlastní zpracování) .....	84
Tabulka 15 Zobrazení odpisů v prvních pěti letech při rovnoměrném odepisování (vlastní zpracování) .....	87
Tabulka 16 Zobrazení odpisů v prvních pěti letech při zrychleném odepisování (vlastní zpracování) .....	87
Tabulka 17 Vliv úprav na výsledek hospodaření v Kč (vlastní zpracování).....	88
Tabulka 18 Srovnání úprav v jednotlivých letech v Kč (vlastní zpracování).....	89
Tabulka 19 Vliv odčitatelných položek na základ daně v Kč (vlastní zpracování).....	90
Tabulka 20 Srovnání odčitatelných položek v Kč (vlastní zpracování) .....	91
Tabulka 21 Vliv slevy na daňovou povinnost a poměr ve vztahu k základu daně v Kč, (vlastní zpracování) .....	92
Tabulka 22 Srovnání slevy na dani (vlastní zpracování).....	92

## SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Návrh daňového přiznání za zdaňovací období roku 2015

# PŘÍLOHA P I: NÁVRH DAŇOVÉHO PŘIZNÁNÍ ZA ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ ROKU 2015

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

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Územní pracoviště v, ve, pro

01 Daňové identifikační číslo

02 Identifikační číslo

03 Daňové přiznání <sup>1)</sup>

 řádné  dodatečné <sup>9)</sup>  opravné 

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne

04 Kód rozlišení typu přiznání

Základní investiční fond podle § 17b zákona<sup>1)</sup>

 ano  ne 

Zdaňovací období podle § 21a písm.  zákona

otisk podacího razítka finančního úřadu

Počet příloh II. oddílu

1

Počet zvláštních příloh <sup>9)</sup>

Počet samostatných příloh <sup>9)</sup>

0

## PŘIZNÁNÍ

### k dani z příjmů právnických osob

podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“)

za zdaňovací období nebo za období, za které se podává daňové přiznání

od  do

#### I. ODDÍL - údaje o poplatníkovi

05 Název poplatníka

06 Sídlo <sup>10)</sup>

a) ulice a číslo orientační, část obce a číslo popisné

b) obec

c) PSC

d) stát/kód státu

e) číslo telefonu

f) číslo faxu

07 Neobsazeno

08 Přiznání zpracoval a předložil daňový poradce <sup>1)</sup>

 ano  ne 

09 Plná moc daňového poradce k zastupování uložena u finančního úřadu dne <sup>2)</sup>

10 Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem <sup>1)</sup>

 ano  ne 

11 Účetní závěrka nebo přehledy o majetku a závazcích a o příjmech a výdajích, přílohy <sup>1)</sup>, <sup>2)</sup>

 ano  ne  ano  ne 

12 Transakce uskutečněné se spojenými osobami <sup>9)</sup>

Kód

13 Hlavní (převažující) činnost

Kód klasifikace CZ-NACE <sup>2)</sup>

(platný pro zdaňovací období započatá v roce 2015 a pro části zdaňovacích období započatých v roce 2016, za které lhůta pro podání daňového přiznání uplyne do 31. prosince 2016)

## II. ODDĚL - daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň“)

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
10 <sup>a</sup> )	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -) <sup>3)</sup> nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji <sup>3)</sup> ke dni <input type="text" value="31.12.2015"/>	10 017 906	Textová příloha

20 <sup>a</sup> )	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		Textová příloha
30 <sup>a</sup> )	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		Textová příloha
40	Výdaje (náklady) neuznávané 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	568 689	Př. č. 1/A II. odd.
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 <sup>a</sup> )	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		Textová příloha
62 <sup>a</sup> )			Textová příloha
70	Mezisoučet (ř. 20 + 30 + 40 + 50 + 61 + 62)	568 689	

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 § 18 odst. 1 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
109 <sup>a</sup> )	Příjmy osvobozené od daně podle § 19b zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		Textová příloha
110 <sup>a</sup> )	Příjmy osvobozené od daně podle § 19 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		Textová příloha
111 <sup>a</sup> )	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. b) zákona snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)	2 458	Textová příloha
112 <sup>a</sup> )	Částky, o které lze podle § 23 odst. 3 písm. c) zákona snížit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		Textová příloha
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 <sup>a</sup> )	Příjmy a částky podle § 23 odst. 4 zákona, s výjimkou příjmů podle § 23 odst. 4 písm. a) a b) zákona, nezahrnované do základu daně		Textová příloha
150	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví	1 611 705	
160 <sup>a</sup> )	Souhrn jednotlivých rozdílů, o které částky výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů převyšují náklady uplatněné v účetnictví		Textová příloha
161 <sup>a</sup> )	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		Textová příloha
162 <sup>a</sup> )		120 000	Textová příloha
170	Mezisoučet (ř. 100 + 101 + 109 + 110 + 111 + 112 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160 + 161 + 162)	1 734 163	

Identifikační číslo

Daňové identifikační číslo

CZ

**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	513 náklady na reprezentaci	21 158	
2	543 dary	160 000	
3	546 odpis pohledávek	260 127	
4	554 tvorba a zúčtování ostatních rezerv	11 258	
5	559 tvorba a zúčtování opravných položek z provozní činnosti	60 888	
6	518 pohonné hmoty	55 258	
7			
8			
9			
10			
11			
12			
13	Celkem	568 689	

**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	121 589	
2	(neobsazeno)	X	X
3	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 2	3 487 323	
4	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 3	4 383 931	
5	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 4	214 893	
6	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 5	3 958 714	
7	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 6	2 034 389	
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 zákona 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	14 200 839	

**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	12 589 134	
----	---	------------	--

**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	90 296	
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	632 322	
5	Stav neprohlášených 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	7 254 303	
6	Opravné položky k neprohlášeným pohledávkám vytvořené podle § 8a zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání	1 314 068	
7	Stav zákonných opravných položek k neprohlášeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání	2 430 588	
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 neprohlášeným pohledávkám, vytvořené podle § 8c zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání	72 149	
11	Stav zákonných opravných položek k neprohlášeným pohledávkám vytvořených podle § 8c zákona o rezervách ke konci období, za které se podává daňové přiznání	117 446	
12	Uhrn 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 neprohlášených pohledávek z úvěrů podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách		
14 <sup>a)</sup>	Opravné položky k neprohlášeným pohledávkám z úvěrů, vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
15	Stav zákonných opravných položek k neprohlášeným 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 <sup>a)</sup>	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 neprohlášených pohledávek z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru, bez příslušenství, v ocenění sníženém 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 <sup>a)</sup>	Opravné položky k neprohlášeným 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 neprohlášeným 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	312 900	
26	Stav rezerv na opravy hmotného majetku (§ 7 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období	312 900	

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

27	Rezerva na péstební činnost vytvořená podle § 9 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
28	Stav rezervy na péstební činnost (§ 9 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
29 <sup>p)</sup>	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 <sup>5)</sup> 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 vymeřené 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					
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9	Celkem				

F. Odečet 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	1.1.2013	31.12.2013	324 436	324 436		0
2	1.1.2014	31.12.2014	458 762	458 762		0
3	1.1.2015	31.12.2015	1 104 143		1 104 143	0
4						
5	Celkem				1 104 143	0

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						
2						
3						
4						
5	Celkem					

**G. Celková hodnota bezúplatných plnění, kterou lze podle § 20 odst. 8 zákona uplatnit jako odečet od základu daně sníženého podle § 34 zákona <sup>5)</sup>**

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	160 000	
2	Ze ř. 1 hodnota bezúplatných plnění ve výši uplatněných slev na dílčím odvodu z loterií a jiných podobných her		

**H. Rozdělení celkového nároku na slevy na dani (§ 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona), který lze uplatnit na ř. 300<sup>6)</sup>**

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. a) zákona	77 220	
2	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. b) zákona		
3	(neobsazeno)	X	X
4	Úhrn slev podle § 35 odst. 1 zákona (ř. 1 + 2)	77 220	
5 <sup>9)</sup>	Sleva podle § 35a <sup>1)</sup> nebo 35b <sup>1)</sup> zákona		Př. k řádce 5

**I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí <sup>5)</sup>**

Počet samostatných příloh 0

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1 <sup>9)</sup>	Úhrn daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou úplného zápočtu		Textová příloha
2 <sup>9)</sup>	Úhrn daní zaplacených v zahraničí, u nichž lze uplatnit metodu prostého zápočtu (úhrn částek z ř. 3 samostatných příloh k tabulce I)		Zvl. přílohy k č. 1/I
3 <sup>9)</sup>	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 společnosti <sup>4)</sup> (vyplní se v celých Kč)**

Řádek	Název položky a číslo řádku II. oddílu, případně číslo řádku vyznačené tabulkou 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	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 obrátu	Kč	201 658 452	
2	Průměrný přepočtený počet zaměstnanců, zaokrouhlený na celé číslo	osoby	150	



### 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) zaplacen		
2 <sup>a)</sup>	Na zajištění daně sraženo plátcem (§ 38e zákona)		
3 <sup>a)</sup>	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		

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

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

<b>Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu:</b>		Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu
Datum	Otisk razítka	

**Vysvětlivky:**

- 1) Nehodící se škrtněte
- 2) Vyplní finanční úřad
- 3) V případě vykázání ztráty nebo daňové ztráty se uvede částka se znaménkem minus (-)
- 4) Vyplní pouze poplatník, který je komanditní společností
- 5) Pokud poplatníkem daně je komanditní společnost, uveďte pouze částky připadající na komanditisty
- 6) Při podání dodatečného daňového přiznání podle § 141 odst. 2 nebo 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů anebo podle § 38u 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.
- 7) 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.
- 8) Bude-li vyplněn některý z takto označených rádků, je nutné ve smyslu dílčích pokynů pro jejich vyplnění rozvést na zvláštní příloze věcnou náplň částky vykazané na příslušném rádku, popřípadě její propočty. Při elektronickém podání daňového přiznání jsou textová pole pro vyplnění zvláštních příloh součástí programového vybavení aplikace.
- 9) Výpočet vykazané částky nebo uvedení dalších údajů 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 Elektronické podání pro finanční správu.
- 10) § 17 odst. 3 zákona.