



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANČÍ

INSTITUTE OF FINANCES

OPTIMALIZACE DANĚ Z PŘÍJMŮ VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

OPTIMALIZATION OF INCOME TAX OF LEGAL ENTITIES IN SELECTED LIMITED COMPANY

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Ludmila Ručková

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.

BRNO 2019

Zadání diplomové práce

Ústav:	Ústav financí
Studentka:	Bc. Ludmila Ručková
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce:	JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.
Akademický rok:	2018/19

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

Optimalizace daně z příjmů vybrané společnosti

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod
Cíle práce, metody a postupy zpracování
Teoretická východiska práce
Analýza současného stavu
Vlastní návrhy řešení
Závěr
Seznam použité literatury
Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Diplomová práce se zaměřuje na zdaňování příjmů právnických osob. Cílem diplomové práce je na základě zkoumaného stavu ve vybraném subjektu za sledované období optimalizovat základ daně a daňovou povinnost stanovit co nejvýhodněji pro plátce daně.

Základní literární prameny:

DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. 278 stran. ISBN 978-80-7552-126-2.

DVOŘÁKOVÁ, Veronika. Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným ve vazbě na účetnictví a judikaturu: judikatura, praktické příklady. Olomouc: ANAG, 2018. 183 stran. ISBN 978-80-7554-125-3.

HNÁTEK, Miloslav. Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným. 2. rozšířené vydání. Praha: ESAP s.r.o., 2017. 159 stran. ISBN 978-80-905899-5-7.

PELC, Vladimír a Petr PELECH. Daně z příjmů: s komentářem. 17. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2018. 830 stran. ISBN 978-80-7554-144-4.

VYCHOPEŇ, Jiří. Daň z příjmů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2018. 14. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 980-80-7598-020-5.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2018/19

V Brně dne 28.2.2019

L. S.

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
ředitel

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

Abstrakt

Diplomová práce se zaměřuje na zdaňování příjmů právnických osob. Na základě získaných teoretických znalostí analyzuje současný stav ve vybrané společnosti s ručením omezeným a zkoumá možnosti snížení základu daně a celkové daňové povinnosti aplikací zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v aktuálním znění k datu 31. 12. 2018. Navrhuje řešení zjištěných stavů s cílem stanovit základ daně a celkovou daňovou povinnost co nejvýhodněji pro plátce daně.

Abstract

The diploma thesis focuses on the taxation of legal entities. Based on acquired theoretical knowledge, it analyzes the current trend of taxation in a particular limited company. The thesis looks for a way to optimize tax base and tax liability in the selected company by applied use of income tax law in the Czech Republic and suggests solutions to keep the trend of tax optimalization in the selected company ongoing.

Klíčová slova

daň z příjmu právnických osob, společnost s ručeným omezením, základ daně, optimalizace daňové povinnosti

Key words

income tax of legal entities, limited companies, tax based, optimalization of tax liability

Bibliografická citace

RUČKOVÁ, Ludmila. Optimalizace daně z příjmů vybrané společnosti [online]. Brno, 2019 [cit. 2019-05-12]. Dostupné z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/118273>. Diplomová práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Jan Kopřiva.

Čestné prohlášení

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

V Brně dne 12. 5. 2019

podpis studenta

Poděkování

Ráda bych poděkovala panu JUDr. Janu Kopřivovi, PhD. za odborné vedení mé diplomové práce, za trpělivost a podporu, cenné rady a připomínky při jejím zpracování. Mé díky rovněž patří vybranému subjektu za poskytnuté informace a možnosti o něm zpracovat diplomovou práci, za všechny čas strávený se mnou při konzultacích, za věcné rady a připomínky. Nemohu opomenout své kolegy a kolegyně (ať už stávající nebo bývalé), kteří mě naučili spoustu praktických dovedností ve zkoumané oblasti, vždy mi vše trpělivě vysvětlili a odpověděli na veškeré všetečné otázky. Díky rodině a přátelům jsem mohla studovat, bez jejich podpory by tato práce nikdy nevznikla. Za vše, co pro mě kdy udělali jim patří můj největší dík.

OBSAH

ÚVOD.....	10
1 CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ.....	13
2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE.....	14
2.1 Společnost s ručením omezeným.....	14
2.1.1 Společné rysy s kapitálovými a osobními společnostmi.....	14
2.1.2 Právní povaha.....	15
2.1.3 Účel založení a hospodářský význam.....	15
2.1.4 Založení a vznik.....	16
2.1.5 Práva a povinnosti společníků.....	16
2.1.6 Orgány.....	16
2.1.7 Zánik a zrušení.....	17
2.2 Základní principy daňového systému s akcentem na daňovou teorii.....	18
2.2.1 Vymezení pojmu daň.....	18
2.2.2 Funkce daní.....	19
2.2.3 Třídění daní.....	20
2.2.4 Konstrukční prvky daně.....	21
2.3 Daň z příjmů právnických osob.....	22
2.3.1 Legislativa týkající se daní z příjmů.....	22
2.3.2 Poplatníci DPPO.....	24
2.3.3 Registrační povinnost.....	25
2.3.4 Zdaňovací období a lhůty pro podání daňového přiznání.....	25
2.4 Konstrukce základu daně v s. r. o.	26
2.4.1 Předmět daně z příjmů a jejich klasifikace.....	27
2.4.2 Posouzení výdajů za daňově účinné a neúčinné.....	29

2.4.3	Položky upravující ZD	36
2.4.4	Odčitatelné položky od ZD	39
2.4.5	Položky snižující ZD dle § 20	41
2.4.6	Slevy na dani	42
2.5	Zaměstnanecké benefity	42
2.5.1	Právní úprava	43
2.5.2	Dopady vybraných benefitů z pohledu zaměstnavatele a zaměstnance ...	43
2.6	Dlouhodobý majetek a jeho odepisování dle ZDP	45
2.6.1	Hmotný majetek	45
2.6.2	Nehmotný majetek	47
3	ANALÝZA SOUČASNÉ SITUACE	49
3.1	Identifikace vybraného subjektu	49
3.1.1	Předmět podnikání	49
3.1.2	Organizační struktura	49
3.2	Účetnictví ve vybraném subjektu	50
3.2.1	Klasifikace účetní jednotky dle ZoÚ	50
3.2.2	Účetní metody použité ve vybraném subjektu	50
3.3	Zhodnocení ekonomické situace společnosti ABC, s.r.o. v letech 2015–2017	52
3.3.1	Struktura aktiv	52
3.3.2	Struktura pasiv	56
3.3.3	Struktura nákladů	59
3.3.4	Struktura výnosů	61
3.4	Kalkulace DPPO v letech 2015–2017	62
3.4.1	Výnosy dle ZDP	62
3.4.2	Náklady dle ZDP	62
3.4.3	Kalkulace DPPO v roce 2015–2017	66

4	VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ	69
4.1	Vyjádření k celkové zadluženosti a trendu realizaci investic ve vybrané společnosti	69
4.2	Paušální výdaj na dopravu	70
4.3	Zaměstnanecké benefity	72
4.3.1	Stravenky	73
4.3.2	Příspěvek na penzijní připojištění a životní připojištění.....	74
4.3.3	Příspěvek na rekreaci	76
4.3.4	Příspěvek na zboží a služby zdravotního a léčebného charakteru	77
4.4	Odpočet na podporu odborného vzdělávání.....	78
4.4.1	Vymezení podmínek	78
4.4.2	Daňové řešení	79
4.5	Aplikace vybraných návrhů do daňového přiznání roku 2018	80
	ZÁVĚR	83
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	86
	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK.....	91
	SEZNAM TABULEK	92
	SEZNAM OBRÁZKŮ.....	93
	SEZNAM GRAFŮ	94
	SEZNAM PŘÍLOH.....	95

ÚVOD

„Na světě jsou pouze dvě jistoty, daně a smrt.“

Benjamin Franklin

Podíváme-li se do minulosti, Česká republika v uplynulých letech patřila k nejrychleji rostoucím ekonomikám v rámci Evropské unie, proto v současnosti vyvstává otázka, jak správně zdaňovat své zisky nejen z podnikání. Je přirozeností člověka hledat a zkoumat cesty vedoucí ke snížení svých daňových závazků.

Lidé nejsou tvořeni jistotami, o kterých doufají, že nastanou, ale hodnotami, kterým věří. Bude-li společnost věřit právnímu systému a spravedlivosti daní, nebude se snažit provádět operace v rámci šedé a černé ekonomiky. Záleží však na nastavení každého jednotlivce. Kdo chce, bude hledat mezery v legislativě, a využije je. Jiný přistoupí na techniku nepřiznání části svých příjmů aj. Přesto je řada subjektů, kteří se snaží být poctiví. Rozdíl je nejspíš v mentalitě lidí. Proto jsou někde lidé hrdí na to, že podílem ze svých zisků pomáhají státu lépe pečovat o své občany, a proto jinde platí pořekadlo: *„Kdo neokrádá stát, okrádá vlastní rodinu.“* Přesto je vhodné hledat odpověď na otázku: *„Co je smyslem daní?“*.

Daně, jak praví daňová teorie, jsou neekvivalentní, neúčelová a nenávratná platba do státního rozpočtu a nemůžeme za ni očekávat žádnou protihodnotu. Avšak lidé chtějí mít onu jistotu, že když v České republice celý život pracují a poctivě platí daně, „kvazi daně“ a jiné poplatky, stát se o ně v případě potřeby postará. Přesto se dá očekávat, že v této situaci se bude muset současná generace mladých lidí spolehnout na své úspory z dřívějších let nebo na podporu od svých blízkých. Nabízí se tedy otázka, proč platit všemožné daně a poplatky, když nemáme onu jistotu ani víru v jejich spravedlivost a účelnost?

Spravedlivost daní je řešena od nepaměti a ekonomická teorie dosud neupravuje její definici. Otázka tedy nezní, co je a není spravedlivé, ale spíše, jak je řešena spravedlivá redistribuce daní ve státním rozpočtu a kdo nese konečnou daňovou zátěž¹.

¹ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika.*, s. 101–102.

Cesty k optimalizaci daňové povinnosti poplatníka jsou různé. Ale jak správně optimalizovat? Je vůbec optimalizace v rámci mezích zákona možná? Nebo je nutné hledat mezery v zákoně?

Daňová problematika v České republice není jednoduchou záležitostí. Zaměříme-li se na daně z příjmů, v praxi mohou nastat situace, o kterých nebylo zákonodárcem předpokládáno ani zamýšleno, že by mohly nastat². Využívání mezer v zákonech je dle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. Afs 107/2004-48 ze dne 10. 11. 2005 chápáno jako zneužití práva, které lze charakterizovat následovně: *„Zneužitím práva je situace, kdy někdo vykonává své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti: takové chování, jimž se dosahuje výsledku nedovoleného je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené...“*³

Daně z příjmů tvoří velmi obsáhlou problematiku, kterou není jednoduché uchopit. Je to dáno zejména stále měnícím se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který je značně rozsáhlý. A už Albert Einstein řekl: *„Nejtěžší věc k pochopení na světě, je daň z příjmu.“*

Tato diplomová práce s názvem Optimalizace daně z příjmů ve vybrané společnosti se pokusí aplikovat vybraná ustanovení zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, tak aby byla stanovena daňová povinnost co nejvýhodněji pro poplatníka. Proto cílem této práce je u vybrané společnosti navrhnout možnosti vedoucí ke snížení daňové povinnosti poplatníka pomocí možností nabízených zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Nejprve budou v práci popsány dílčí cíle práce, které by měly vést k naplnění jejího hlavního cíle. Pro správné zpracování práce je nutné definovat metody, jejichž aplikací bude práce vypracována.

V části teoretická východiska se práce bude zabývat základní problematikou vztahující se k dani z příjmů právnických osob. Nejprve bude vymezena společnost s ručením omezeným pomocí zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech. Poté se práce bude zabývat daní z příjmů právnických osob a konstrukcí výpočtu daňové

² DVOŘÁKOVÁ, Veronika. *Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným ve vazbě na účetnictví a judikaturu: judikatura, praktické příklady.*, s. 77.

³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. Afs 107/2004-48 ze dne 10. 11. 2005.

povinnosti poplatníka. Práce se zaměří na náklady a výnosy, které jsou dle tohoto zákona považovány za daňově účinné a neúčinné, zaměstnanecké benefity a dlouhodobý majetek vymezený tímto zákonem. Pomocí rozsudků a zápisů z Koordinačních výborů zástupců Finanční správy se zástupci Komory daňových poradců se práce bude snažit rozšířit základní poznatky o možnosti aktuálního řešení vybraných problémů.

V analytické části práce bude nejprve představena vybraná společnost, která z důvodu zachování její anonymity bude po celou dobu práce označována názvem ABC, s.r.o. Bude provedena klasifikace této účetní jednotky dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a dále budou představeny účetní metody, které jsou ve vybrané společnosti aplikované. Poté bude zhodnocena její současná ekonomická situace z pohledu účetních výkazů, kde bude rozebrána náplň jednotlivých položek. Na základě takto získaných poznatků bude moci být přistoupeno k rozboru výnosů a nákladů dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, které jsou ve společnosti evidovány a následně bude popsána kalkulace daně z příjmů právnických osob za vybrané období let 2015 až 2017.

Na základě poznání situace ve vybraném podniku bude možné přistoupit k vlastnímu výstupu této diplomové práce, tedy k návrhům řešení. Tyto návrhy by měly vést k naplnění hlavního cíle práce. Při konstrukci řešení vedoucích ke snížení daňové zátěže poplatníka by neměla být opomenuta rizika vyplývající z analýzy současného stavu a měla by být zohledněna při aplikaci jednotlivých návrhů.

Diplomová práce bude pracovat s právním stavem zákonů platných k 31. 12. 2018.

1 CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

Hlavním cílem této diplomové práce je u vybraného subjektu na základě poznatků plynoucích ze zkoumání výkazů a daňových povinností minulých let navrhnout kalkulaci základu daně a daňové povinnosti co nejvýhodněji pro poplatníka v souladu s aktuálním znění zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Dílčí cíle vedoucí k dosažení a naplnění hlavního cíle této diplomové práce jsou:

- vymezení teoretických poznatků tak, aby na jejich základě bylo možno zpracovat následující části práce, nesmí být opomenuty základní principy podmínek právní existence vybraného podnikatelského subjektu a principy zdaňování právnických osob dle zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, které budou ve vybraných oblastech rozepsány podrobněji,
- zpracovat analýzu vývoje ekonomické situace ve vybrané společnosti, zejména po její obsahové stránce, navázat na tyto skutečnosti podrobným rozborem postupu výpočtu daňových povinností za období let 2015–2017, tak aby byly zobrazeny a odůvodněny všechny související kroky s vazbou na konečnou daňovou povinnost poplatníka,
- zpracovat návrhy vedoucí ke stanovení daně z příjmů právnických osob, co nejvýhodněji pro daňový subjekt.

Pro zpracování diplomové práce jsou použity základní logické metody. Zejména jsou využívány analytické postupy, při kterých je rozkládán obecný problém na dílčí prvky. Tyto dílčí problémy jsou podrobněji popsány metodou explanace, která umožňuje jejich logický výklad a vede k aplikaci na situaci ve zkoumaném subjektu.

Dále práce využívá metody indukce a dedukce, které umožňují zevšeobecnění zkoumaného jevu, odhalení jeho podstaty a vyvození realizovatelných závěrů při splnění předpokladu, že podklady odpovídají skutečné situaci vybraného subjektu.

V neposlední řadě nesmí být opomenuta metoda modelování, která umožňuje zobrazení modelových situacích pro dané návrhy vlastního řešení.

Vlivem použití metody syntézy jsou závěry získané těmito postupy nejen posouzeny jednotlivě, ale posléze jako jeden celek ve vzájemném kontextu.

2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

Kapitola Teoretická východiska práce shrnuje teoretickou základnu z obsáhlé problematiky daní v České republice zaměřenou na daň z příjmů právnických osob a vymezuje specifikace, které budou využity pro zpracování analytické části práce.

2.1 Společnost s ručením omezeným

Společnost s ručením omezeným (dále jen „s. r. o.“) patří mezi nejčastější formu podnikání v České republice. Přibližně 90 % všech aktivních, ale i existujících podnikajících subjektů, má tuto právní formu podnikání. Je společností s kapitálovou podstatou, u které kapitálové prvky převažují nad těmi osobnostními⁴. S. R. O. je definováno v § 132 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (dále jen „ZOK“) následovně: „*Společnost s ručením omezeným je společnost, za jejíž dluhy ručí společníci společně a nerozdílně do výše, v jaké nesplnili vkladové povinnosti podle stavu zapsaného v obchodním rejstříku v době, kdy byli věřitelem vyzváni k plnění*“⁵. Základními znaky s. r. o. vyplývající z výše uvedené definice jsou vkladová povinnost každého společníka, povinnost tvořit základní kapitál a omezené ručení společníků⁶.

2.1.1 Společné rysy s kapitálovými a osobními společnostmi

Společným rysem s **kapitálovými společnostmi** je povinnost vkladu společníků, tvorba organizační struktury, jejímiž členy mohou být i jiné osoby než společníci. Odlišností od akciové společnosti je minimalizace základního kapitálu a jednodušší úprava organizační struktury⁷. Pro **osobní společnosti** je typické osobní ručení za dluhy

⁴ ČERNÁ, Stanislava, Ivana ŠTENGLOVÁ a Irena PELIKÁNOVÁ. *Právo obchodních korporací.*, s. 287–289.

⁵ Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, § 132.

⁶ ČERNÁ, Stanislava, Ivana ŠTENGLOVÁ a Irena PELIKÁNOVÁ. *Právo obchodních korporací.*, s. 287.

⁷ ČERNÁ, Stanislava, Ivana ŠTENGLOVÁ a Irena PELIKÁNOVÁ. *Právo obchodních korporací.*, s. 287–288.

společnosti, avšak u s. r. o. je toto ručení omezené u všech společníků, další odlišností je, že smrt společníka nevede k zániku s. r. o.⁸.

2.1.2 Právní povaha

Společnost s ručením omezeným řadíme mezi právnické osoby. **Právnická osoba** je definována v § 20 odst. 1 zákona č. 89/2012, Sb., občanský zákoník (dále jen „NOZ“) jako organizovaný útvar, o němž zákon stanoví, že má právní osobnost nebo jehož právní osobnost zákon uzná⁹. S. R. O. je **nositelem práv a povinností** vůči třetím osobám. S. R. O. je majetkoprávně samostatná, odděluje svůj majetek (včetně dluhů) od majetku a dluhů společníků. Společnost je při vzniku zapsána do obchodního rejstříku (dále jen „OR“)¹⁰. OR je veřejně dostupný rejstřík s bezplatně přístupnými daty o ekonomických subjektech. Tyto ekonomické subjekty mají zákonnou povinnost zveřejňovat vybraná data¹¹.

2.1.3 Účel založení a hospodářský význam

Společnost s ručením omezeným umožňuje osobám sdružovat se ke společnému podnikání. **S. R. O. může být založeno za jakýmkoliv účelem podnikání, který není v rozporu s právními předpisy ČR.** Účel zakladatelského právního jednání může mít ziskový, ale i neziskový charakter¹². **Hospodárnost** s. r. o. je dána už principem jejího založení, který je velmi jednoduchý, zákonný kapitálový vklad společníků je minimální, právní poměry jsou flexibilní a organizační struktura není složitá. Tato forma obchodní společnosti přispívá k rozvoji podnikatelských aktivit a prosperitě společnosti s omezeným osobním rizikem¹³.

⁸ ČERNÁ, Stanislava, Ivana ŠTENGLOVÁ a Irena PELIKÁNOVÁ. *Právo obchodních korporací.*, s. 287–288.

⁹ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, § 20.

¹⁰ ČERNÁ, Stanislava, Ivana ŠTENGLOVÁ a Irena PELIKÁNOVÁ. *Právo obchodních korporací.*, s. 288.

¹¹ Obchodní rejstřík. Dostupné z: <http://portal.justice.cz/ejustice/obchodni-rejstrik.html>.

¹² ČERNÁ, Stanislava, Ivana ŠTENGLOVÁ a Irena PELIKÁNOVÁ. *Právo obchodních korporací.*, s. 288.

¹³ ČERNÁ, Stanislava, Ivana ŠTENGLOVÁ a Irena PELIKÁNOVÁ. *Právo obchodních korporací.*, s. 289–290.

2.1.4 Založení a vznik

Společnost s ručením omezeným je založena zakladatelským právním jednáním, které bylo učiněno ve formě notářského zápisu. Zakládajícími osobami mohou být tuzemské i zahraniční fyzické nebo právnické osoby. Podstatou zakladatelského právního jednání je vymezení společnosti jako samostatného právního subjektu, jejího účelu existence, postavení společníků ve společnosti a organizační struktura. Základní náležitosti jsou vymezeny v § 123 NOZ v souvislosti s § 146 ZOK. Společnost s ručením omezeným vzniká ke dni zápisu do OR, v tento moment se stává subjektem práva a má právní osobnost¹⁴.

2.1.5 Práva a povinnosti společníků

Práva společníků s. r. o. se dělí na práva majetková a nemajetková (tzv. sociální práva). **Nejvýznamnějším právem je hlasovací právo**, které se odvíjí od velikosti a druhu podílu, nestanoví-li společenská smlouva jinak. Mezi **základní povinnosti společníků** patří povinnost loajality, vkladová povinnost a povinnost ručení. Povinnost loajality vybízí společníka k čestnému chování ke společnosti. Vkladová povinnost znamená povinnost splatit vklad při vzniku společnosti. Ručení společníka znamená splnit za s. r. o. dluh, pokud jej přes výzvu neuhradí, jedná se o **tzv. osobní zajištění dluhu**¹⁵.

2.1.6 Orgány

Každá s. r. o. má povinně dva orgány, a to valnou hromadu a jednatele, ostatní orgány zřizuje s. r. o. dobrovolně (dozorčí radu povinně v některých případech)¹⁶.

Valná hromada

Valná hromada je **nejvyšším orgánem** s. r. o. skládající se výlučně ze všech společníků. Je **kolektivním a trvalým orgánem**, který slouží k výkonu základních práv společníků vedoucích k zajištění fungování společnosti. Valná hromada bývá svolávána k jednání anebo k rozhodování. Musí být svolána minimálně jednou za rok, a to do 6 měsíců

¹⁴ ČERNÁ, Stanislava, Ivana ŠTENGLLOVÁ a Irena PELIKÁNOVÁ. *Právo obchodních korporací.*, s. 297–304.

¹⁵ ČERNÁ, Stanislava, Ivana ŠTENGLLOVÁ a Irena PELIKÁNOVÁ. *Právo obchodních korporací.*, s. 318–319, 326–327.

¹⁶ ČERNÁ, Stanislava, Ivana ŠTENGLLOVÁ a Irena PELIKÁNOVÁ. *Právo obchodních korporací.*, s. 339.

po uplynutí minulého účetního období k projednání řádné účetní závěrky k rozhodnutí o rozdělení zisku nebo o způsobu uhrazení ztráty. Častější svolávání může být ustanoveno v zakládajícím dokumentu. Rozhodování je založeno na formalizovaném většinovém principu. Základní působnost valné hromady je demonstrativně vymezena v § 190 odst. 2 ZOK a v dalších souvisejících ustanoveních¹⁷.

Jednatelé

Jednatelé jsou statutárním orgánem s. r. o., mohou tedy neomezeně zastupovat společnost ve vztazích ke třetím stranám. Jsou výkonným orgánem společnosti, zabývají se vnitřním prostředím společnosti, oblastí jejího řízení a rozhodování o obchodní činnosti. Počet jednatelů je povinnou náležitostí zakladatelského právního jednání¹⁸. V OR se mimo jiné uvádí působnost jednotlivých statutárních orgánů, a to v jakém rozsahu mohou ve vybraných oblastech jednat za společnost. Může být uvedeno, že žádný ze statutárů nemůže jednat za společnost zcela samostatně, ale výhradně v součinnosti s dalším jednatelem (např. v obchodních vztazích plynoucích ze společnosti podepisují obchodní smlouvu alespoň dva ze tří jednatelů). Rozsah těchto pravomocí vyplývá ze zakladatelského právního jednání¹⁹.

2.1.7 Zánik a zrušení

Proces ukončení činnosti s. r. o. je procesem skládajícím se ze zrušení a vlastního zániku. **Zrušení** společnosti může nastat **dobrovolně** (např. naplnění účelu, uplynutím doby jejího trvání, aj.) anebo **nedobrovolně**, o jejím zrušení rozhodne soud. Při **zrušení společnosti s likvidací** je činnost společnosti ukončena, majetek je zpeněžen, jestliže po vypořádání věřitelů zůstane likvidační zůstatek, bude rozdělen mezi společníky. Má-li být společnost **zrušena bez likvidace** k ukončení činnosti nedochází, ale přechází na právního nástupce. Společnost **zaniká ke dni výmazu z OR**²⁰.

¹⁷ ČERNÁ, Stanislava, Ivana ŠTENGLLOVÁ a Irena PELIKÁNOVÁ. *Právo obchodních korporací.*, s. 339–343.

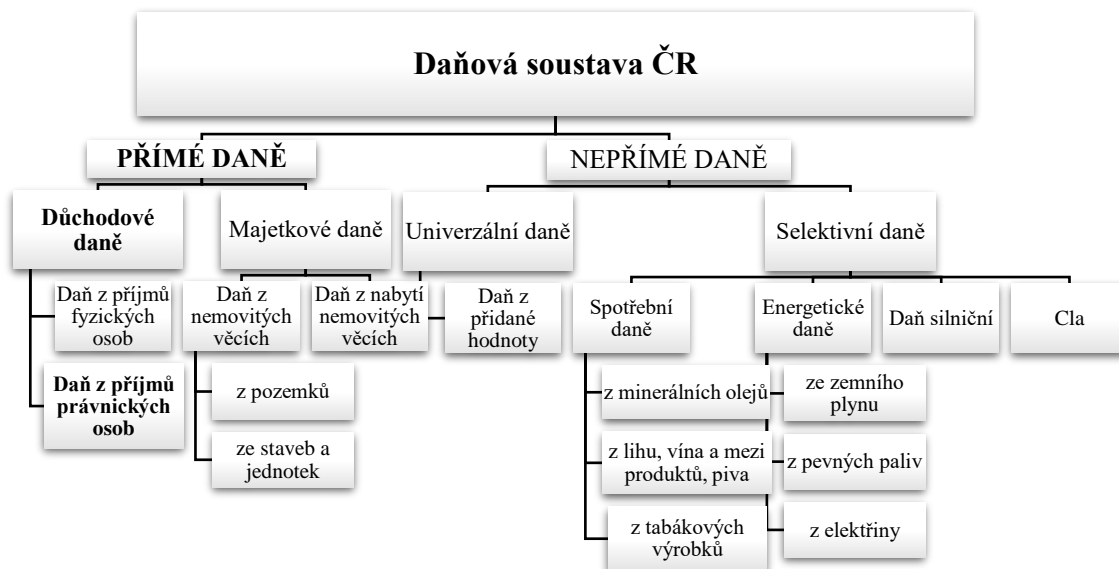
¹⁸ ČERNÁ, Stanislava, Ivana ŠTENGLLOVÁ a Irena PELIKÁNOVÁ. *Právo obchodních korporací.*, s. 347–350

¹⁹ ČERNÝ, Pavol. Zastupování obchodní společnosti jakožto společníka a odpovědnost člena statutárního orgánu.

²⁰ ČERNÁ, Stanislava, Ivana ŠTENGLLOVÁ a Irena PELIKÁNOVÁ. *Právo obchodních korporací.*, s. 363–364.

2.2 Základní principy daňového systému s akcentem na daňovou teorii

Daňový systém je souhrn všech daní, které se na území daného státu vybírají²¹. Struktura českého daňového systému odpovídá hlavními znaky daňovým systémům vyspělých zemí, zejména zemím Evropy²². Následující obrázek zobrazuje daňovou soustavu ČR.



Obrázek č. 1: Daňová soustava v České republice²³

2.2.1 Vymezení pojmu daň

V současnosti v českém právním prostředí nenalezneme v žádném z platných právních předpisů obecnou definici pojmu daň, kterou by bylo možno používat v rámci celého právního řádu²⁴. V zákoně č. 280/2009 Sb., **daňový řád** (dále jen „DŘ“) je pro účely tohoto zákona vymezena daň v § 2 odstavcích 3 a 4 jako peněžité plnění, které je označeno pojmem daň, clo nebo poplatek, dále jako peněžité plnění stanovené zákonem, při jehož správě se postupuje dle DŘ a v neposlední řadě se pojmem daň myslí peněžité plnění v rámci dělené správy. Pod pojem daň se dle DŘ také zahrnuje daňový odpočet, daňová

²¹ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR.*, s. 45.

²² Daňový systém v ČR: Popis systému. Dostupné z: www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/popis-systemu.

²³ Zpracováno dle: VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR.*, s. 57–61.

²⁴ DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018.*, s. 10.

ztráta nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně²⁵. V Listině základních práv a svobod je zakotveno, že daně a poplatky mohou být ukládány pouze zákonem²⁶.

V **daňové teorii** je daň chápána jako transfer finančních prostředků od soukromého sektoru k veřejnému sektoru²⁷. „*Daň je definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmů), nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (např. daň z převodu nemovitosti)*“²⁸. **Povinnost platit** daně se může zdát nespravedlivá, a však v právním státě je to možné pouze v případě, kdy jsou stanoveny **zákonem**²⁹. Platba daní je **neúčelová** stane-li se součástí celkových příjmů veřejného sektoru³⁰. **Neekvivalence** daní říká, že za platbu daní daňový subjekt nemůže očekávat žádnou protihodnotu od státu³¹.

2.2.2 Funkce daní

Aby se daně mohly stát plnohodnotným nástrojem ekonomické politiky státu, je potřeba nechávat je pouze jako příjem do veřejného rozpočtu, ale jako nástroj, který má řadu funkcí³². Funkci daní je možno propojit s ekonomickou úlohou veřejného sektoru, ze kterého jejich zdanění vyplývá³³. Jsou to funkce „*fiskální, alokační, redistribuční, stimulační a stabilizační*“³⁴. **Fiskální funkce** je základní a nejdůležitější z výše jmenovaných a znamená schopnost naplnit státní rozpočet³⁵. **Alokační funkce** se uplatňuje v případech neefektivní alokace zdrojů, které je zapříčiněno tržními selháními. **Redistribuční funkce** by měla zajišťovat přesun části příjmů veřejného

²⁵ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 2.

²⁶ Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, článek č. 11.

²⁷ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika.*, s.15.

²⁸ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika.*, s.16.

²⁹ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR.*, s. 10.

³⁰ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika.*, s.16.

³¹ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR.*, s. 10.

³² VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR.*, s. 11.

³³ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika.*, s.19.

³⁴ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR.*, s. 11.

³⁵ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR.*, s. 11.

sektoru od bohatších k chudším lidem³⁶. **Stimulační funkce** lze pochopit na příkladu, kdy stát poskytuje subjektům různé formy daňových úspor nebo v opačném případě je vystavuje vyššímu zdanění. Snahou **stabilizační funkce** je zmírnění ekonomických cyklických výkyvů³⁷.

2.2.3 Třídění daní

Daně lze klasifikovat na základě mnoha pohledů. Základním pohledem na rozdělení daní je jejich **dělba dle dopadu** na **daně přímé a nepřímé**, dále dle objektu (z důchodů, spotřeby a majetku), veličiny (kapitálové a běžné) a mnoho jiných hledisek³⁸.

Daně přímé

Daně přímé jsou určeny každému poplatníkovi dle jeho důchodové nebo majetkové situace³⁹. Charakteristickou vlastností je jejich adresnost a možnost využití jako nástroj regulace, který je poplatníky pocíťován většinou negativně, protože jejich změna se neschová jako u nepřímých daní např. v ceně zboží, ale dopadá na poplatníka přímo⁴⁰. Jak lze vyčíst z obrázku č. 1, daň z příjmů právnických osob patří do kategorií daní důchodových. Na ostatní daně v této práci nebude brán zřetel nebo budou vymezeny jen okrajově.

Daně nepřímé

Nepřímé daně jsou ve společnosti známé jako daně ze spotřeby, poplatník je hradí plátcí daně při spotřebě dané komodity a plátcem je pak povinen je odvést příslušnému správci daně, do jehož místní příslušnosti spadá. Tyto daně jsou v procesu harmonizace daní v EU nejvíce propracovanou oblastí. Nezanedbatelný vliv na tento vývoj má předpoklad volného pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu v rámci EU⁴¹.

³⁶ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika.*, s.19.

³⁷ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR.*, s. 11–12.

³⁸ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika.*, s.19–24.

³⁹ DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018.*, s. 11.

⁴⁰ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR.*, s. 57.

⁴¹ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR.*, s. 60–61.

2.2.4 Konstrukční prvky daně

Z kontextu výše uvedeného vyplývá, že není pouze podstatné kolik daň přinese do státního rozpočtu, ale i to, jak daně působí na ekonomické subjekty a domácnosti, kdy a od koho bude vybrána, aj. Konstrukce daní je velmi složitá, protože musí posuzovat všechny své prvky ve vzájemných souvislostech. Základními konstrukčními prvky jsou „*daňový subjekt, předmět daně, osvobození od daně, základ daně, odpočty od základu daně, sazba daně, slevy na dani*“⁴².

Za **daňový subjekt** je označována osoba, která je podle zákona povinna daň strpět, odvádět nebo platit. Za daňové subjekty jsou považováni poplatníci a plátcí daně. **Poplatníkem** je ta osoba, jehož předmět je podroben dani. **Plátcem daně** se rozumí osoba, která je ze zákona povinna odvést do veřejného rozpočtu daň vybranou nebo sraženou jiným poplatníkům pod svou majetkovou odpovědností. Výchozím krokem pro stanovení základu daně je stanovení předmětu daně. **Předmět daně** je veličina, ze které se daň vybírá. **Osvobození od daně** definuje předmět, ze kterého se daň nevybírá. Existují různé formy osvobození např. částečné osvobození nebo úplné osvobození. **Základ daně** je definován jako předmět daně vyjádřený v měrných jednotkách a stanovený podle zákonných pravidel. Většinou se daně platí za zdaňovací období. Zdaňovacím obdobím se rozumí období, za které nebo na které se základ daně stanoví a daň se vybírá. Při výpočtu daňové povinnosti se u některých daní objevuje odpočet od základu daně, který si klade cíle ze sociální oblasti při plnění stimulační funkce daně. Od takto stanoveného základu daně se ve většině případů stanoví základní daň **sazbou daně**. Posledním krokem je možnost uplatnění **slev na dani**, která snižuje základní daň⁴³.

⁴² VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR.*, s. 13.

⁴³ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR.*, s. 14–36.

2.3 Daň z příjmů právnických osob

Na tvorbu tuzemské legislativy dopadají mimo jiné směrnice a nařízení Evropské unie s cílem harmonizovat zákony v rámci EU. Harmonizace přímých daní je upravena v samostatném článku Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství. Harmonizační proces v této oblasti v současnosti stagnuje. Harmonizace probíhá spíše prostřednictvím judikátů Soudního dvora. Oblast harmonizace daní přímých v zemích EU je velmi problematická a často i politicky neprůchodná⁴⁴. Směrnice upravující přímé daně se promítly i do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, avšak v této práci již na ně nebude více poukazováno.

V české daňové soustavě daně z příjmů našly své místo v kategorii daních přímých ve skupině daních důchodových⁴⁵. Daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) je vymezena v zákoně č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů (dále jen „ZDP“)⁴⁶.

2.3.1 Legislativa týkající se daní z příjmů

Zákon o daních z příjmů byl od data svého přijetí asi 195krát novelizován, proto je vždy potřeba pracovat se správným, tj. platným a účinným znění zákona⁴⁷. V této práci bude pracováno s právním stavem k 31. 12. 2018. ZDP má následujících 7 částí:

- I. Daň z příjmů fyzických osob
- II. Daň z příjmů právnických osob
- III. Společná ustanovení
- IV. Zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů
- V. Registrace
- VI. Pravomoci vlády a ministerstva financí
- VII. Přejídná a závěrečná ustanovení⁴⁸.

⁴⁴ KOPŘIVA, Jan. *CURRENT ISSUES OF TAX HARMONIZATION IN THE EU*, s.3–4.

⁴⁵ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR.*, s. 57–61.

⁴⁶ DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018.*, s. 12.

⁴⁷ DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018.*, s. 12.

⁴⁸ DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018.*, s. 13–14.

Vlivem ústavních ustanovení **nejsou** k ZDP **podzákoné předpisy** (vyhlášky a nařízení), protože daň může být stanovena pouze zákonem. „**Kvaziprováděcími předpisy**“ jsou **pokyny řady D** vydávané Generálním finančním ředitelstvím, které sice nejsou právně závazné pro poplatníky, ale pro správce daně ano. Platí předpoklad, že v případech, kdy je postupováno v souladu s těmito pokyny, nebude ze strany finanční správy docházet k jejich rozporu. Při rozporu se pak poplatníci obrací k nezávislému soudu. **Nejvýznamnějším pokynem** je pokyn **GFŘ D-22**, ve kterém nalezneme interpretaci většiny ustanovení. Všechny pokyny a sdělení jsou zveřejněny na webu Finanční správy⁴⁹.

Procesním předpisem, který upravuje postup správců daně, daňových subjektů a třetích osob v případech, ve kterých nejsou upraveny zvláštním zákonem, je DŘ. Avšak pro ZDP je pouze subsidiárním předpisem, tzn. použijeme jej jen v případech, kdy danou otázku neupravuje ZDP⁵⁰.

V českém daňovém systému má nezanedbatelný vliv **judikatura**. Obecně lze říci, že judikaturou se rozumí závazný výklad jednotlivých ustanovení právních předpisů daných soudem. Lze předpokládat, že v obdobném případě rozhodne soud stejně jako soud vyšší instance a není tím dotčena jejich nezávislost. Soud nemůže rozhodovat zcela libovolně, ale v kontextu ustálené soudní praxe⁵¹.

V praxi velmi přínosným orgánem je **Koordinační výbor Komory daňových poradců**. Tento výbor vznikl v roce 1993 iniciativou Komory daňových poradců. Tato platforma slouží k projednávání problematických oblastí ve výkladech zákonů a případů, kdy dochází k rozporům mezi odbornou veřejností a Finanční správou. Tento způsob jednání se postupně vyvíjel. Časem se k jeho projednávání začali připojovat zástupci Komory auditorů a Svazu účetních, dále zástupci územních finančních orgánů a Generálního finančního ředitelství. Tento systém se ujal a ustálil v podobě, kdy je Koordinačnímu výboru předložen podkladový materiál, který je v mnoha případech projednáván i opakovaně a výsledkem je řešení tohoto problému. Konečné

⁴⁹ DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018.*, s. 15–16.

⁵⁰ DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018.*, s. 16–17.

⁵¹ JONÁŠOVÁ, Radka. Sjednoci, sjednocuješ, sjednocujeme aneb křišťálové koule netřeba.

stanovisko může být vymezeno jako shoda mezi zúčastněnými stranami a Generálním finančním ředitelstvím nebo nastane situace, kdy se zúčastněné strany neshodnou a v těchto případech budou publikovány oba názory⁵².

2.3.2 Poplatníci DPPO

Poplatníci DPPO jsou v § 17 odst. 1 ZDP vymezeni taxativním výčtem následovně:

- právnické osoby,
- organizační složky státu,
- podílové fondy,
- podfondy akciových společností s proměnlivým základním kapitálem,
- fondy penzijních společností,
- svěřenské fondy,
- jednotky, které jsou zřízeny nebo založeny poplatníkem, aj.⁵³

Poplatníci DPPO jsou považovány za **daňové rezidenty**, pokud mají na území ČR sídlo nebo místo skutečného vedení, poté mají **povinnost přiznávat své celosvětové příjmy** v ČR (tzn. příjmy ze zdrojů na území ČR ale i ze zdrojů v zahraničí, tj. neomezená daňová povinnost). Poplatníci, kteří nejsou právnickou osobou, ale jsou zřízeni podle právních předpisů ČR, má se za to, že mají sídlo na území ČR. **Daňovými nerezidenty** jsou poplatníci, kteří na území ČR nemají sídlo nebo to o nich určí mezinárodní smlouva, potom tito poplatníci přiznávají pouze příjmy ze zdrojů na území ČR (tj. omezená daňová povinnost)⁵⁴. Zvláštním typem poplatníků jsou **veřejně prospěšní poplatníci** definováni v § 17a ZDP jako poplatníci, kteří byli založeni za jiným účelem, než je podnikání (v rámci své hlavní činnosti)⁵⁵. Specifika týkající se veřejně prospěšných poplatníků nebudou v práci více popsána, protože celá diplomová práce se zabývá podnikatelskými subjekty, zejména společnostmi s ručeným omezeným.

⁵² Odborné kolegium. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/informace/struktura-komory/odborne-kolegium>.

⁵³ VYCHOPENĚ, Jiří. *Daň z příjmů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2018.*, s. 135.

⁵⁴ VYCHOPENĚ, Jiří. *Daň z příjmů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2018.*, s. 135.

⁵⁵ DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018.*, s. 20.

2.3.3 Registrační povinnost

V § 39a odst. 1 ZDP nalezneme povinnost poplatníků podat přihlášku k registraci k DPPO do 15 dnů od vzniku. To se vztahuje na daňové rezidenty a obdobně i na daňové nerezidenty – stálé provozovny (§ 39a odst. 2 ZDP). Pro ostatní daňové nerezidenty je povinnost podat přihlášku k registraci upravena v § 39a odst. 3 ZDP⁵⁶. Přihláška se podává na tiskopise vydaným finanční správou, pokud má poplatník zřízenou datovou schránku, má povinnost učinit toto podání skrze ni v předepsaném formátu a struktuře. Ve lhůtě 30 dnů od podání přihlášky správce daně v registračním řízení rozhodne. Dojde-li na straně poplatníka ke změně údajů má povinnost tuto změnu ohlásit příslušnému správci daně do 15 dnů ode dne zjištění změny⁵⁷.

2.3.4 Zdaňovací období a lhůty pro podání daňového přiznání

Zdaňovací období (dále jen „ZO“) je definováno v § 21a ZDP, jako období, kterým se rozumí kalendářní nebo hospodářský rok, období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými, nebo účetní období, pokud je delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců⁵⁸.

Základními **druhy daňového přiznání dle DŘ** jsou řádné daňové přiznání (podává se ve lhůtě pro daňové přiznání), opravné daňové přiznání (v případě chyby v řádném daňovém přiznání, kdy ještě neuplynula lhůta pro jeho podání) a dodatečné daňové přiznání (tj. oprava chyby v řádném daňovém přiznání po uplynutí lhůty pro podání). **Daňové přiznání se podává ve lhůtě 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období nebo ve lhůtě 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období** pro poplatníky, kteří mají povinnost mít **účetní závěrku ověřenou auditorem** nebo jim daňové přiznání zpracovává a podává **daňový poradce nebo advokát**, za předpokladu, že plná moc udělená zastupujícímu subjektu byla uplatněna u místně příslušného správce daně v základní lhůtě 3 měsíců⁵⁹.

⁵⁶ VYCHOPENĚ, Jiří. *Daň z příjmů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2018.*, s. 138–139.

⁵⁷ DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018.*, s. 24.

⁵⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 21a.

⁵⁹ DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018.*, s. 29–30.

2.4 Konstrukce základu daně v s. r. o.

Společnost s ručením omezeným je povinna vést účetnictví podle české legislativy. Při stanovení základu daně se vychází z výsledku hospodaření převzatého z účetnictví⁶⁰. Výsledek hospodaření (dále jen „VH“) se stanoví jako rozdíl mezi výnosy a náklady, tj. zisk nebo ztráta⁶¹. Účetnictví musí podávat věrný a poctivý obraz o majetku a jiných aktivech, závazcích a jiných pasivech, vlastním kapitálu, nákladech a výnosech, VH a finanční situaci ve vybrané společnosti⁶². ZDP stírá rozdíl mezi příjmy a výnosy, výdaji a náklady a jednotě je označuje jako příjmy a výdaje. VH stanovený dle principů zákona č. 561/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZoÚ“) není a nemůže být považován za základ daně (dále „ZD“). Postup transformace VH na ZD je problematickou oblastí u mnoha poplatníků⁶³. Zobrazuje jej následující obrázek.



Obrázek č. 2: Obecný postup stanovení ZD a výpočtu daňové povinnosti⁶⁴

⁶⁰ HNÁTEK, Miloslav. *Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným.*, s. 7.

⁶¹ DVOŘÁKOVÁ, Veronika. *Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným ve vazbě na účetnictví a judikaturu: judikatura, praktické příklady.*, s. 6.

⁶² DVOŘÁKOVÁ, Veronika. *Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným ve vazbě na účetnictví a judikaturu: judikatura, praktické příklady.*, s. 33

⁶³ DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018.*, s. 111.

⁶⁴ Vlastní zpracování dle: DVOŘÁKOVÁ, Veronika. *Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným ve vazbě na účetnictví a judikaturu: judikatura, praktické příklady.*, s. 6–13.

2.4.1 Předmět daně z příjmů a jejich klasifikace

Předmětem daně dle § 18 odst. 1 ZDP jsou příjmy z **veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem**. **Příjmem** se rozumí peněžní i nepeněžní plnění, směna⁶⁵. Právní úprava zdanitelnosti příjmů je v ZDP velmi **široce pojata**, reálně by měl zdanitelný příjem zvyšovat majetek poplatníka. Dokazuje to i řada judikátů⁶⁶. Příkladem může být rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) č. 7 Afs 94/2008-55, který říká:

„Příjmem pro účely daní z příjmů je však právě příjem dosažený zvýšením majetku, k němuž dojde v daném zdaňovacím období. (...) základní zásadou, kterou se řídí daně z příjmů, je zdanění majetkového přírůstku, který musí skutečně nastat, aby mohl být podroben dani...“⁶⁷.

Majetkový prospěch vydlužitele při bezúročné zápůjčce, majetkový prospěch vypůjčitele při výpůjčce apod. jsou do roku 2015 taktéž předmětem daně, avšak za splnění podmínek daných ZDP jsou osvobozeny dle § 19 odst. 1 písm. d) ZDP. V dílčím závěru Koordinačního výboru ze dne 4. 3. 2016 se dospělo k závěru, že v případě bezúročné zápůjčky společníka do obchodní společnosti nebo družstva nejde o bezúplatný příjem, který by měl vést ke zvýšení ZD na straně obchodní společnosti nebo družstva⁶⁸.

Shrneme-li výše uvedené, předmětem daně jsou výlučně ty příjmy, které pochází z činností a nakládání s majetkem. ZDP určuje taktéž **příjmy, které nejsou předmětem daně** nebo je klasifikuje jako **zdanitelný příjem, který je od daně osvobozen**. Jedná se zejména o situace, ve kterých by docházelo ke dvojímu nebo nespravedlivému zdanění⁶⁹.

⁶⁵ DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018.*, s. 111.

⁶⁶ DVOŘÁKOVÁ, Veronika. *Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným ve vazbě na účetnictví a judikaturu: judikatura, praktické příklady.*, s. 14.

⁶⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 94/2008-55 ze dne 9.7.2009

⁶⁸ VYCHOPEŇ, Jiří. *Daň z příjmů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2018.*, s. 140.

⁶⁹ DVOŘÁKOVÁ, Veronika. *Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným ve vazbě na účetnictví a judikaturu: judikatura, praktické příklady.*, s. 16.

Příjmy, které nejsou předmětem daně

V § 18 odst. 2 ZDP jsou taxativně vymezeny příjmy, které předmětem daně nejsou, zejména se jedná o:

- příjmy plynoucí z nabytí akcií podle zákona č. 91/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby,
- příjmy získané s vydáním pohledávky do výše náhrad dle zvláštních zákonů, do výše nároků na vydání základního podílu, za podmínky že se jedná o příjmy u poplatníků, kteří jsou zvláštním zákonem označeni za oprávněné osoby,
- příjmy zdravotní pojišťovny v různých formách dle § 18 odst. 2 písm. e) ZDP,
- příjmy vlastníků jednotek plynoucí z forem dle § 18 odst. 2 písm. f) ZDP⁷⁰.

Příjmy, které předmětem daně jsou, ale jsou od ní osvobozené

Obecné osvobození příjmů podléhajících DPPO je vymezeno v § 19 ZDP a osvobození bezúplatných plnění je vymezeno § 19b ZDP⁷¹. **Obecná osvobození** dle § 19 obsahují:

- členské příspěvky vyplývající ze statutu, zakladatelských listin přijaté př. odborovými organizacemi a politickými stranami,
- podíly na zisku tichého společníka, za podmínky jejich využití na doplnění vkladu sníženého o podíly do původní výše,
- příjmy úroků z přeplatků zapříčiněných správcem daně a úroků a přeplatků zapříčiněných orgánem sociálního a zdravotního zabezpečení, aj.⁷²

Mezi příjmy osvobozené jako bezúplatné příjmy dle § 19b zejména patří:

- příjmy z nabytí nebo odkazu,
- příjmy v podobě majetkového prospěchu, za podmínky, že příjmy plynoucí od jedné osoby nepřesáhnou 100.000 Kč za jedno zdaňovací období, aj.⁷³

⁷⁰ VYCHOPENĚ, Jiří. *Daň z příjmů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2018.*, s. 142.

⁷¹ DVOŘÁKOVÁ, Veronika. *Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným ve vazbě na účetnictví a judikaturu: judikatura, praktické příklady.*, s. 16.

⁷² DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018.*, s. 112–115.

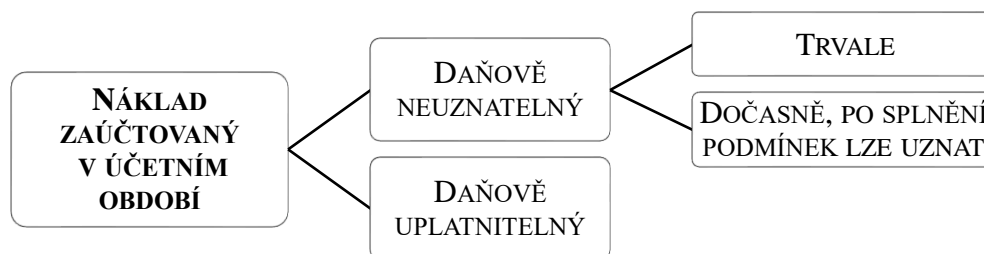
⁷³ DVOŘÁKOVÁ, Veronika. *Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným ve vazbě na účetnictví a judikaturu: judikatura, praktické příklady.*, s. 19.

O **majetkovém prospěchu** se neúčtuje, proto se musí o jeho hodnotu zvýšit ZD, může se jednat o majetkový prospěch plynoucí s. r. o. na základě bezúročných zápůjček od jednatelů a společníků za splnění daných předpokladů nebo jejich práce vykonávána ve společnosti zadarmo, aj⁷⁴.

Avšak **bezúplatné příjmy získané darováním** jsou u s.r.o. **předmětem daně**. Od roku 2016 po novelizaci ZoÚ jsou tyto příjmy účtovány do výnosů. Pakliže je poplatník do výnosů neúčtuje má povinnost o jejich hodnotu zvýšit ZD. Naopak dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 14 ZDP lze ZD o přijatý bezúplatný příjem snížit, pokud byl využit za účelem dosažení a udržení příjmů, pokud tak o něm není účtováno do nákladů. Pro bezúplatné příjmy plynoucí z dědictví a odkazu obecně platí, že za daňový náklad není považován účetní odpis takto získaného majetku⁷⁵.

2.4.2 Posouzení výdajů za daňově účinné a neúčinné

Jedním z výchozích kroků pro správné stanovení ZD poplatníka a jeho vlastní daňové povinnosti je posouzení a zařazení výdajů do kategorie daňově účinných nebo daňově neúčinných nákladů. Pozitivní výčet nákladů, které **lze uznat jako daňově účinné** (dále jen „V_D“) nalezneme v § 24 ZDP. Naopak negativní výčet výdajů, které **nelze uznat za daňově účinné** (dále jen „V_N“) jsou upraveny v § 25 ZDP⁷⁶. Rozdělení nákladů názorně zobrazuje následující obrázek:



Obrázek č. 3: Rozdělení výdajů⁷⁷

⁷⁴ DVOŘÁKOVÁ, Veronika. *Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným ve vazbě na účetnictví a judikaturu: judikatura, praktické příklady.*, s. 21.

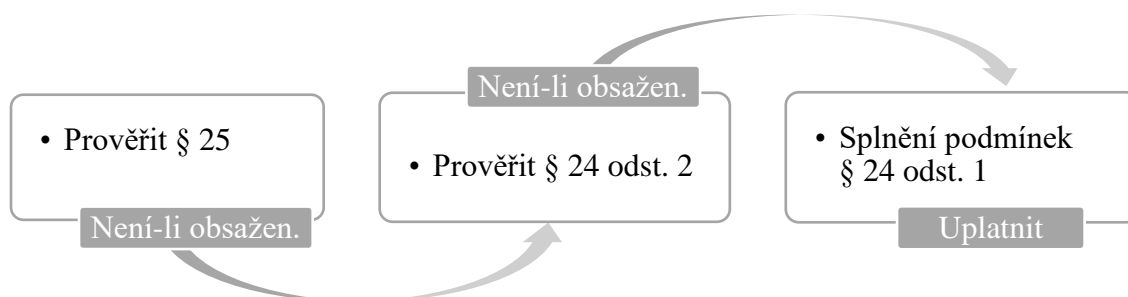
⁷⁵ DVOŘÁKOVÁ, Veronika. *Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným ve vazbě na účetnictví a judikaturu: judikatura, praktické příklady.*, s. 22.

⁷⁶ DVOŘÁKOVÁ, Veronika. *Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným ve vazbě na účetnictví a judikaturu: judikatura, praktické příklady.*, s. 23.

⁷⁷ Zpracováno dle: SKÁLOVÁ, Jana. *Daně v účetnictví.*, s. 38.

Příkladem dočasně neuznatelnými výdaji mohou být náklady daňově uznatelné až po jejich zaplacení (př. smluvní sankce, úroky z prodlení, sociální a zdravotní pojištění hrazené za zaměstnance, aj.)⁷⁸.

Zjednodušený postup rozlišení daňové uznatelnosti či neuznatelnosti výdajů je následující:



Obrázek č. 4: Zjednodušený postup rozlišení výdajů⁷⁹

Z výše uvedeného obrázku vyplývá, že je nejprve nutno posoudit, zda výdaj nespadá do kategorie nedaňových výdajů dle § 25 odst. 1 (v ZDP je pouze demonstrativní výčet) nebo je daňově uznatelným výdajem dle § 24 odst. 2 ZDP. Není-li výdaj obsažen ani v jedné z předešlých kategorií je možno dojít k závěru, že výdaj je daňově účinným, splní-li obecné podmínky dle § 24 odst. 1 ZDP⁸⁰.

Daňově uznatelné výdaje

Daňově uznatelné výdaje jsou upraveny v § 24 ZDP, který v odst. 1 uvádí následující definici: „*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. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy*“⁸¹.

⁷⁸ SKÁLOVÁ, Jana. *Daně v účetnictví.*, s. 37.

⁷⁹ Zpracováno dle: HNÁTEK, Miloslav. *Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným.*, s. 91.

⁸⁰ HNÁTEK, Miloslav. *Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným.*, s. 91.

⁸¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 24.

Obecné podmínky § 24 odst. 1 ZDP, které musí splňovat V_D jsou následující:

- jedná se o **skutečně vynaložený náklad** poplatníkem **v souvislosti se zdanitelným příjmem** v daném zdaňovacím období,
 - k prokázání **skutečnosti**, nestačí pouze doklad, ale musí být prokázáno **věcné plnění**,
 - mezi zdanitelnými příjmy a daňově účinnými náklady platí **daňová souvztažnost**, tzn. že mezi daňově účinnými výdaji nemohou být ty, které souvisí s příjmy osvobozenými či s osobní spotřebou poplatníka,
- poplatník musí být schopen dostatečně **prokázat** výdaj, tj. jeho **skutečnost a věcnou podstatu**,
- výdaje jsou uznány jen do výše stanovené ZDP nebo zvláštním předpisem,
- za V_D nemohou být uznatelné ty výdaje, které již byly jednou za V_D uplatněny⁸².

Pro doplnění výše uvedených podmínek je možno se obrátit na rozsudek NSS č. j. 7 Afs 129/2006–135 ze dne 5.9.2007, ze kterého plyne následující: „*Zákon o daních z příjmů konstruuje výdaje jako právní pojem jen pro účely zdanění, a to jako soubor nejen výdajů reálných, ale i fiktivních (např. odpisy, opravné položky), které daňový subjekt fakticky nevynaložil, ale má právo si o ně snížit základ daně. Výdaje uplatněné v daňovém přiznání jsou tedy součtem položek, které zákon o daních z příjmů jako výdaje definuje a ne těch, které daňový subjekt v předmětném zdaňovacím období skutečně vynaložil*“⁸³.

Problematiku nutné vazby mezi příjmy a výdaji potvrzuje i rozsudek NSS č. j. 1 Afs 132/2008-82 ze dne 19. 2. 2009, který zní následovně: „*Podstatné je, že mezi výdaji (náklady) a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah (nutně však již nikoliv přímá úměra), v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Zmíněná bezprostřední souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Nutno je tedy vždy vážit,*

⁸² DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018.*, s. 181–182.

⁸³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 129/2006-135 ze dne 5. 9. 2007.

zda faktický výdaj buď přinese příjem (zisk), nebo jej do budoucna zajistí anebo alespoň napomůže již dosažené příjmy dřívější činností daňovému subjektu udržet. Veškeré tyto ekonomické aktivity odpovídají smyslu a cíli zákona o daních z příjmů; faktické výdaje k jejich dosažení směřující jsou proto s to ovlivnit základ daně“⁸⁴.

Dále je nutno pamatovat na to, že daňový poplatník nese při pochybnostech správce daně důkazní břemeno a musí prokázat **nejen fyzický doklad, ale i to, že k předmětnému plnění skutečně došlo**. Při posuzování V_D se musí zohlednit ekonomická podstata právních vztahů, s kterými tato plnění souvisí. Podmínky daňové uznatelnosti výdajů na sebe navazují, nejprve je zkoumán věcný obsah a výše vynaloženého výdaje a až poté následuje přezkoumání, zda výdaj slouží k dosažení a udržení zdanitelných příjmů. Není-li poplatník schopen prokázat jaké plnění mu bylo poskytnuto (jakého rozsahu a hodnoty), je z judikatury dovozováno, že nelze prokázat souvislost mezi tímto výdajem a zdanitelným příjmem⁸⁵.

Ustálenou judikaturou NSS a vlivem pokynu D-22 se při posuzování V_D **dle § 24 odst. 2** (demonstrativní výčet) **předjímá automatické splnění podmínky souvislosti se zdanitelným příjmem**, pokud není stanovena omezující podmínka v příslušném ustanovení ZDP nebo jiným zákonem⁸⁶. NSS konstantně judikuje, že není nutné prokazovat věcnou souvislost s příjmy, ale **jen s činností poplatníka**⁸⁷. Toto potvrzuje rozsudek NSS č. j. 1 Afs 65/2012-31, ve kterém lze dohledat následující: „*Jak konstantně judikuje Nejvyšší správní soud, v případě výdajů podle § 24 odst. 2 cit. zákona není nutno prokazovat věcnou souvislost s příjmy (...), ale toliko s činností poplatníka (srov. např. rozsudek ze dne 9. 1. 2008, č. j. 5 Afs 152/2006-37)*“⁸⁸. V_D dle tohoto ustanovení **nelze uplatňovat absolutně**, a to vlivem § 23 odst. 5 a § 25 odst. 1 písm. i) ZDP. Za V_D nelze považovat ty výdaje, které souvisí s příjmy, které nejsou předmětem daně, nebo předmětem daně jsou, ale jsou od daně osvobozené anebo nejsou zahrnované do ZD⁸⁹.

⁸⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 132/2008-82 ze dne 8. 2. 2009.

⁸⁵ PELC, Vladimír a Petr PELECH. *Daně z příjmů: s komentářem.*, s. 347–348

⁸⁶ DVOŘÁKOVÁ, Veronika. *Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným ve vazbě na účetnictví a judikaturu: judikatura, praktické příklady.*, s. 32–33.

⁸⁷ PELC, Vladimír a Petr PELECH. *Daně z příjmů: s komentářem.*, s. 354.

⁸⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 65/2012-82 ze dne 5. 9. 2012.

⁸⁹ DVOŘÁKOVÁ, Veronika. *Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným ve vazbě na účetnictví a judikaturu: judikatura, praktické příklady.*, s. 33.

Mezi V_D dle § 24 odst.2 ZDP zejména patří:

- odpisy majetku dle ZDP a jeho zůstatková cena při splnění podmínek ZDP,
- pojistné na sociální a zdravotní pojištění z mezd odváděné zaměstnavatelem, jen pokud byly zaplacený do konce měsíce následujícího po uplynutí ZO,
- ostatní pojistné hrazené poplatníkem související s příjmem, který je předmětem daně a není od daně osvobozen, není vyžadována podmínka úhrady,
- daň z nemovitých věcí pouze v případě, že byla zaplacená, ostatní daně a poplatky s výjimkou v § 25 ZDP,
- členské příspěvky
 - právnické osobě, je-li dána povinnost členství vlivem zvláštních právních předpisů,
 - právnické osobě, u níž členství je povinnou podmínkou k podnikání,
 - organizaci zaměstnavatelů nebo Hospodářské komoře ČR a Agrární komoře ČR,
- nájemné a pacht,
- rezervy a opravné položky tvořené dle zákona ČNR č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů,
- škody plynoucí z živelných pohrom nebo od neznámých pachatelů s potvrzením policie ČR,
- náhrada cestovních výdajů dle zvláštních právních předpisů,
- paušální výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem, aj.⁹⁰

Podmínky pro uplatnění paušálního výdaje na dopravu vychází z ustanovení § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP, § 25 odst. 1 písm. x) a § 28 odst. 6 ZDP. Tento V_D je možné uplatnit u silničních motorových vozidel, kterými ZDP rozumí osobní automobil, autobus, nákladní automobil, aj. **Již zahrnuje náklady na pohonné hmoty a parkovné** v základní výši **5.000 Kč za měsíc na jedno vozidlo**. Ostatní náklady na provoz vozidla (zejména opravy a údržby, silniční daň, provozní kapaliny, aj.) se prokazují ve skutečné výši. Paušální výdaj na dopravu se uplatňuje měsíčně, avšak v měsíci pořízení a vyřazení

⁹⁰ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 24.

jej lze uplatnit pouze v poměrné výši. Postupuje-li poplatník dle tohoto ustanovení, již si nemůže nárokovat pohonné hmoty dle § 24 odst.2 písm. k) ZDP. Paušální výdaj na dopravu lze použít maximálně na 3 vozidla v majetku. Vozidlo musí být v daném měsíci využito pro dosažení a zajištění zdanitelných příjmů a nesmí být přenecháno k užívání jiné osobě. Za přenechání se nepovažuje poskytnutí vozidla pro účely pracovní cesty. V průběhu jednoho zdaňovacího období se nesmí měnit způsob uplatnění paušálního výdaje na dopravu. O této daňové úpravě se neúčtuje, jedná se pouze o možnost úpravy základu daně v daňovém přiznání⁹¹. Toto ustanovení nesmí být použito v případě automobilu využívaného na základě finančního leasingu, vypůjčeného či vyproseného⁹². Skutečně spotřebované pohonné hmoty vyloučí poplatník z daňových nákladů na řádku č. 40, uplatňovaný paušál se projeví na řádku č. 162 daňového přiznání⁹³.

Dle závěrů z Koordinačního výboru Komory daňových poradců dochází v některých oblastech **daně z nabytí nemovitých věcí** k rozporu mezi Generálním finančním ředitelstvím a Komorou daňových poradců. Z pohledu Generálního finančního ředitelství daň z úplatného nabytí nemovitých věcí není V_D , ale je součástí vstupní ceny majetku, vstupuje tak do daňových nákladů postupně prostřednictvím daňových odpisů. Nastane-li rozdíl mezi stanovenou daní a zaplacenou zálohou bude tento rozdíl zúčtován do provozních nákladů a bude považován za V_D . Podstatu předchozí věty vysvětluje následující příklad. Ke konci zdaňovacího období účetní jednotka pořídí nemovitost. V prosinci roku „x“ podá návrh na vklad na katastr, který bude proveden až v únoru roku „x+1“. Usoudí-li účetní jednotka, že daň z nabytí nemovitých věcí věcně a ekonomicky souvisí s rokem „x“ z důvodu dosažení věrného a poctivého obrazu účetnictví uvede odchýlení od platných účetních postupů v příloze účetní závěrce. V roce „x“ bude odhadovaná daň z nabytí nemovitých věcí zaúčtována jako součást vstupní ceny na vrub dohadné položky pasivní. Nastane-li v roce „x+1“ rozdíl mezi

⁹¹ DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018.*, s. 251–254.

⁹² VYCHOPEŇ, Jiří. *Daň z příjmů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2018.*, s. 211.

⁹³ Informace k uplatnění paušálních výdajů na dopravu silničním motorovým vozidlem v daňových přiznáních k daním z příjmů. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/informace-stanoviska-a-sdeleni/2010/informace-k-uplatneni-pausalnich-vydaju-2564>.

vytvořenou dohadnou položkou a skutečnou výší daně z nabytí nemovitých věcí, bude zúčtován daňově⁹⁴.

Daňově neuznatelné výdaje

Daňově neúčinné výdaje jsou upraveny v § 25 ZDP, který obsahuje jejich **demonstrativní výčet**. § 25 ZDP je speciálním ustanovením k § 24 odst. 1 ZDP. Absence výslovného určení některé skupiny výdajů nemůže způsobit, že by ji správce daně podřadil pod skupinu výdajů, která je jim nejbližší. V těchto případech musí správce daně zdůvodnit, zda se jedná či nejedná o V_D dle § 24 odst. 1 ZDP⁹⁵. Avšak ani poplatník nemůže automaticky využít to, že některý výdaj není výslovně uveden v § 25 ZDP a určit jej jako V_D . To vyplývá z rozsudku NSS č. j. 5 Afs 95/2006-80 ze dne 28. 3. 2007, který zní následovně: „Z ustanovení § 25 zákona o daních z příjmů, vyplývá, že ve skutečnosti neupravuje homogenní skupinu výdajů (nákladů), které za daňově uznatelné považovat nelze. Je třeba vidět to, že účelem ustanovení § 25 není stanovit, zda tam uvedené druhy výdajů (nákladů) **nelze považovat za výdaje absolutně tzn. v celém rozsahu, daňově neuznatelné, či zda je případně za zákonem stanovených podmínek postupně uplatňovat lze, ale účelem tohoto ustanovení je vymezit, které typy výdajů (nákladů) za daňově uznatelné považovat nelze**“⁹⁶. Dále může nastat situace, kdy výslovně uvedený výdaj v § 25 odst. 1 ZDP může být uznán jako V_D ve vazbě se souvisejícími příjmy (vazba na § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP). Taktéž se může stát, že výdaj uvedený v § 25 odst. 1 ZDP způsobí, že související příjmy do výše V_N nebudou podléhat zdanění (vazba na § 23 odst. 3 písm. b), c) a § 23 odst. 4 písm. e) ZDP⁹⁷. **Mezi V_N dle § 25 odst. 1 zejména patří:**

- výdaje na pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a technické zhodnocení,
- vyplacené podíly na zisku,
- penále, úroky z prodlení a pokuty,

⁹⁴ Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 14. 11. 2018: Daň z nabytí nemovitých věcí z pohledu daní z příjmů. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/zapis_KV_KDP_2018-11-14.pdf, s. 2-13.

⁹⁵ PELC, Vladimír a Petr PELECH. *Daně z příjmů: s komentářem.*, s. 407.

⁹⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 95/2006-80 ze dne 28. 3. 2007.

⁹⁷ VYCHOPENĚ, Jiří. *Daň z příjmů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2018.*, s. 234.

- nepeněžní plnění zaměstnavatele zaměstnancům na kulturní a sportovní akce,
- výdaje na reprezentaci,
- výdaje na pohonné hmoty a parkovné, jestliže se poplatník rozhodne využít paušální částku,
- výdaje související s příjmy, které nejsou předmětem daně, nebo jsou od daně osvobozeny, příjmy nezahrnující se do ZD,
- manka a škody vyjma škod uvedených v § 24 odst. 2 písm. l) ZDP,
- DPPO,
- opravné položky netvořené dle zákona ČNR č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, tzv. účetní opravné položky,
- nepeněžní plnění zaměstnavatele zaměstnancům na pracovišti v podobě nealkoholických nápojů (vyjma čisté vody a ochranných nápojů), aj.⁹⁸

2.4.3 Položky upravující ZD

V § 23 jsou upraveny odchylky ZD od VH. ZD se **zvyšuje** (viz § 23 odst. 3 písm. a) ZDP), **snižuje** (viz § 23 odst. 3 písm. b) ZDP) nebo **lze snížit** (viz § 23 odst. 3 písm. c) ZDP) o vymezené částky⁹⁹. Snížení ZD se musí rozlišovat na snížení, na které je nárok vždy při splnění podmínek (tj. § 23 odst. 3 písm. b) ZDP), a na snížení, které poplatník může a nemusí uplatnit (tj. § 23 odst. 3 písm. c) ZDP). Toto rozlišení je zejména patrné v případech, kdy správce daně při daňové kontrole prověřuje základ daně. Položky s označením „snižuje se“ správce daně povinně zohlední, ale položky s označením „lze snížit“ již neuplatňuje, protože to bylo volbou daňového subjektu¹⁰⁰. Avšak poplatník má právo při daňové kontrole požadovat po správci daně zahrnutí položek snižujících ZD při konstrukci jeho výsledné daňové povinnosti¹⁰¹.

⁹⁸ DVOŘÁKOVÁ, Veronika. *Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným ve vazbě na účetnictví a judikaturu: judikatura, praktické příklady.*, s. 36–37.

⁹⁹ PELC, Vladimír a Petr PELECH. *Daně z příjmů: s komentářem.*, s. 288.

¹⁰⁰ VYCHOPEŇ, Jiří. *Daň z příjmů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2018.*, s. 248.

¹⁰¹ *Portál.POHODA.CZ* [online]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/>.

Položky snižující ZD

Tyto možnosti snížení ZD se týkají pouze poplatníků, kteří vedou účetnictví a v obecné rovině je většinou jejich daňový režim spjatý s úhradou. Jiné souvisí s odlišnou daňovou nabývací cenou nebo s výdaji souvisejícími se zdaňovanými bezúplatnými příjmy nebo se změnou účetních metod¹⁰². Zejména se jedná o:

- **smluvní sankce** (smluvní pokuty a úroky z prodlení a jiné sankce ze závazkových vztahů) zúčtované ve prospěch výnosů. Pokud částka zaúčtovaná ve výnosech převyšuje skutečně přijaté částky, VH se sníží o tento rozdíl. Jedná se o dočasné snížení, nastane-li v následujících období úhrada, ZD se opět navýší,
- **pojistné jako odvod mezd** u poplatníků, kteří v minulých obdobích, za něž bylo podáváno daňové přiznání, museli VH navýšit o neuhrazenou část pojistného sraženého zaměstnancům na sociální a zdravotní pojištění z důvodu jeho neodvedení do konce měsíce následujícího po skončení ZO. Po jeho úhradě v následujících obdobích si poplatník ZD sníží,
- **ostatní náklady vázané na úhradu** jsou např. úroky z úvěrů a zápůjček kdy je věřitelem fyzická osoba, která nevede účetnictví, aj.¹⁰³

Položky, o které lze snížit ZD

Možnost snížení ZD se netýká pouze poplatníků vedoucích účetnictví, ale i těch, kteří vedou daňovou evidenci¹⁰⁴. ZD se může zejména snížit o:

- částky související s rozpouštěním účetních rezerv a opravných položek jejichž tvorba nebyla pro daňové účely VD,
- hodnotu zaniklého dluhu splněním, započtením nebo splynutím, o kterou byl v minulých období VH navýšen,
- oceňovací rozdíl vzniklý jinak, než koupí majetku,
- hodnotu zdaněného odvolaného bezúplatného plnění, aj.¹⁰⁵

¹⁰² VYCHOPEŇ, Jiří. *Daň z příjmů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2018.*, s. 249.

¹⁰³ VYCHOPEŇ, Jiří. *Daň z příjmů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2018.*, s. 249.

¹⁰⁴ VYCHOPEŇ, Jiří. *Daň z příjmů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2018.*, s. 250.

¹⁰⁵ VYCHOPEŇ, Jiří. *Daň z příjmů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2018.*, s. 250–251

Položky nezahrnující se do ZD

Do ZD se nezahrnují zejména položky související s vyloučením dvojího zdanění, zejména se jedná o následující příjmy:

- u daňových rezidentů a stálých provozoven příjmy podléhající srážkové dani,
- příjmy právnických osob zdaněné v rámci samostatného základu daně,
- částky, které již byly zdaněny u téhož poplatníka nebo u poplatníka zaniklého bez likvidace jedná-li se o příjem právního zástupce,
- příjmy přímo souvisejícími s výdaji, které nelze uznat jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů, aj.¹⁰⁶

Položky, o které se zvyšuje ZD

Povinné zvýšení se týká všech poplatníků, kteří vedou účetnictví, ale i těch, kteří určují ZD jako rozdíl mezi příjmy a výdaji¹⁰⁷. Ke zvýšení ZD dochází zejména v následujících případech o:

- částky neoprávněně zkracující příjmy,
- výdaje, které nelze zahrnout do výdajů,
- sociální a zdravotní pojištění sraženého zaměstnanci, které nebylo odvedeno do konce měsíce následujícího po uplynutí ZO,
- přijaté úhrady smluvních sankcí, byly-li v minulých ZO důvodem ke snížení ZD,
- zrušené daňové rezervy,
- hodnotu neuhrazeného dluhu odpovídá-li dluh pohledávce od jejíž splatnosti uplynulo 30 měsíců, anebo se promlčela,
- bezúplatné příjmy, které nejsou účtovány ve výnosech, není-li tento příjem osvobozen, aj.¹⁰⁸

¹⁰⁶ VYCHOPENĚ, Jiří. *Daň z příjmů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2018.*, s. 252–253.

¹⁰⁷ VYCHOPENĚ, Jiří. *Daň z příjmů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2018.*, s. 254.

¹⁰⁸ VYCHOPENĚ, Jiří. *Daň z příjmů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2018.*, s. 254–257.

2.4.4 Odčitatelné položky od ZD

Odčitatelné položky dle § 34 ZDP představují fakultativní nárok poplatníka na snížení ZD při splnění podmínek daných ZDP¹⁰⁹. Odčitatelnými položkami jsou daňová ztráta, podpora vědy a výzkumu a podpora odborného vzdělávání¹¹⁰.

Daňová ztráta

Daňová ztráta je upravena v § 38n ZDP. Dle § 38n daňová ztráta vzniká tehdy, **převyšují-li výdaje upravené dle § 23 ZDP výnosy upravené dle § 23**. Vykázanou daňovou ztrátu lze uplatnit v následujících ZO **za podmínek § 34 odst. 1 ZDP**, tak aby nepřišel o jiné daňové výhody¹¹¹. Daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena lze odečíst od ZD **maximálně 5 ZO** bezprostředně následující po ZO, ve kterém daňová ztráta vznikla¹¹².

Každá daňová ztráta se posuzuje **jednotlivě a samostatně** jako odčitatelná položka. Je-li daňových ztrát více, ZDP nestanovuje žádný režim pro uplatňování ztrát, je pouze na rozhodnutí poplatníka, v jakém pořadí ztráty uplatní, nejvýhodnější je postupovat od nejstarší ztráty¹¹³. Daňová ztráta má **negativní dopad** pro poplatníka z hlediska **prodloužení lhůty pro doměření daně správcem daně v rámci daňové kontroly**. Dle § 148 odst. 1 DŘ nelze daň stanovit po uplynutí lhůty, která činí 3 roky. Speciální pravidlo je upraveno v § 38r ZDP. Stanovuje, že se tato obecná lhůta prodlouží o dobu, po kterou si poplatník **může** uplatnit daňovou ztrátu, tj. o 5 let¹¹⁴. Dle § 38n ZDP daňová ztráta u poplatníků zaniklých bez provedení likvidace nepřechází na jeho právního nástupce. Výjimku tvoří případy při převodu obchodního závodu na obchodní korporaci, fúze nebo rozdělení obchodní korporace. Avšak ani toto tvrzení nelze uplatňovat absolutně. Velmi obecné zjednodušení říká, že nastane-li fúze nebo rozdělení společnosti,

¹⁰⁹ PELC, Vladimír a Petr PELECH. *Daně z příjmů: s komentářem.*, s. 516.

¹¹⁰ VYCHOPEŇ, Jiří. *Daň z příjmů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2018.*, s. 266.

¹¹¹ HNÁTEK, Miloslav. *Daňové typy pro společnosti s ručením omezeným.*, s. 146.

¹¹² DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018.*, s. 146.

¹¹³ DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018.*, s. 147.

¹¹⁴ HNÁTEK, Miloslav. *Daňové typy pro společnosti s ručením omezeným.*, s. 147–148.

může její právní nástupce tuto ztrátu uplatnit pouze na tu část činnosti, která je shodná s činností, kterou vykonával subjekt v době vzniku daňové ztráty, aj.¹¹⁵

Podpora vědy a výzkumu

Odpočet na podporu výzkumu a vývoje tvoří:

- 100 % výdajů na realizaci výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu **nepřevyšují-li** úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na jeho realizaci,
- 110 % výdajů na realizaci výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu **převyšují-li** úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na jeho realizaci¹¹⁶.

Mezi výdaje vynaložené na vědu a výzkum dle § 34b odst. 1 ZDP zejména patří experimentální a teoretické práce, výpočtu, konstrukční práce, návrhy technologií aj. Za výdaje **nelze považovat** výdaje, na které byla získána podpora z veřejných zdrojů, na služby a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob aj.¹¹⁷

Nedílnou součástí uplatnění tohoto odpočtu je tvorba **písemného dokumentu** výzkumu a vývoje před začátkem jeho řešení. Jednotlivé náležitosti tohoto dokumentu jsou dány ZDP. Poplatník může využít závazného posouzení správcem daně, zda jsou výdaje vynaložené na při realizaci projektů výzkumu a vývoje. Toto závazné posouzení podléhá správnímu poplatku v hodnotě 10.000 Kč¹¹⁸.

Podpora odborného vzdělávání

Odpočet na podporu odborného vzdělávání je podrobněji upraven v § 34f ZDP. Tento odpočet se vztahuje na podporu pořízení majetku na odborné vzdělání a na výdaje vynaložené na žáka nebo studenta v rámci odborného vzdělání¹¹⁹.

¹¹⁵ VYCHOPENĚ, Jiří. *Daň z příjmů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2018.*, s. 273–274.

¹¹⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 34a.

¹¹⁷ DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018.*, s. 151.

¹¹⁸ VYCHOPENĚ, Jiří. *Daň z příjmů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2018.*, s. 268.

¹¹⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 34f.

2.4.5 Položky snižující ZD dle § 20

Položkami snižující ZD se rozumí ty části ZD, které jsou nezdanitelné a vylučují se ze zdanění. Jedná se o výdaje, které nelze uznat za V_D , protože bezprostředně nesouvisí se zdanitelnými příjmy¹²⁰. Tyto položky jsou pro právnické osoby upraveny v § 20, jedná se o možnost snížení ZD u veřejně prospěšných poplatníků a uplatnění možnosti snížení ZD o bezúplatná plnění u právnických osob¹²¹.

Bezúplatná plnění

Možnost uplatnění snížení ZD (upraveného dle § 34 ZDP) o bezúplatná plnění je upravena v § 20 odst. 8. V ZDP je vymezen okruh příjemců, kterým lze toto plnění poskytnout a jeho účel¹²². Toto plnění může být např. poskytnuto obcím, krajům, organizačním složkám státu, právnickým i fyzickým osobám na vědu, výzkum, školství, kulturu, policii, ochranu podporu a ochranu mládeže, na účely sociální, zdravotnické, charitativní, sportovní aj.¹²³ Účel bezúplatného plnění musí odpovídat dikci daňových zákonů, nemůže být použito pro komerční účely. Je vhodné ve smlouvě uvést přesnou formulaci vymežující činnosti, obecné formulace nejsou vhodné ani přesné. Je důležité, aby za poskytnuté plnění nebyla přijata žádná protihodnota (př. zveřejnění loga, tj. v důsledku reklama), jednalo by se o příjem, který je předmětem daru¹²⁴.

Minimální hodnota daru je u právnických osob stanovena **2.000 Kč**, každé plnění se testuje jednotlivě. **V úhrnu** si může poplatník-právnická osoba odečíst **maximálně 10 % ZD sníženého dle § 34 ZDP**¹²⁵. O hodnotu bezúplatného plnění může být ZD snížen pouze v tom ZO, ve kterém bylo plnění poskytnuto¹²⁶. Dle ustanovení § 20 odst. 12 lze uplatnit snížení i na bezúplatná plnění poskytnutých dle podmínek ZDP fyzickým nebo právnickým osobám do zemí Evropské unie nebo Evropského hospodářského prostoru¹²⁷.

¹²⁰ PELC, Vladimír a Petr PELECH. *Daně z příjmů: s komentářem.*, s. 240.

¹²¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 20.

¹²² VYCHOPEŇ, Jiří. *Daň z příjmů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2018.*, s. 270.

¹²³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 20 odst. 8.

¹²⁴ PELC, Vladimír a Petr PELECH. *Daně z příjmů: s komentářem.*, s. 240–241.

¹²⁵ DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018.*, s. 128.

¹²⁶ PELC, Vladimír a Petr PELECH. *Daně z příjmů: s komentářem.*, s. 240.

¹²⁷ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 20 odst. 12.

2.4.6 Slevy na dani

Sleva na dani je fakultativní daňový prvek, který znamená snížení vlastní daňové povinnosti poplatníka. Obecně se jedná o nominální částku nebo procentem vyjádřenou část ZD, která je stanovena zákonem. Daňová účinnost slevy je silnější než snížení ZD. Slevy na dani lze použít pouze vůči obecnému ZD, a nikoliv vůči samostatnému ZD¹²⁸.

Slevy na zaměstnance se zdravotním postižením

Ustanovení § 35 ZDP se vztahuje na fyzické i právnické osoby, které zaměstnávají zaměstnance se zdravotním postižením. Jedná se o částku **60.000 Kč** za každého zaměstnance s **těžším zdravotním postižením** a o částku **18.000 Kč** za každého dalšího zaměstnance se **zdravotním postižením**. Je-li výsledkem průměrného přepočteného počtu těchto zaměstnanců desetinné číslo, vypočítá se z těchto částek jejich **poměrná část**. Za osoby s **těžším zdravotním postižením** jsou považovány osoby, kterým byla příslušným orgánem správy sociálního zabezpečení uznána invalidita 3. stupně, za osoby se **zdravotním postižením** jsou považovány osoby s uznanou invaliditou v 1. a 2. stupni nebo osoby, které jsou zdravotně znevýhodněné. Tyto skutečnosti se prokazují posudkem nebo potvrzením orgánu sociálního zabezpečení (invalidita) nebo potvrzením, rozhodnutím orgánu sociálního zabezpečení (zdravotní znevýhodnění)¹²⁹.

2.5 Zaměstnanecké benefity

Peněžní a nepeněžní plnění nad rámec sjednané mzdy se zaměstnanci, tedy zaměstnanecké benefity, slouží zejména k motivaci zaměstnanců, přispívají k jejich spokojenosti s pracovními podmínkami na pracovišti a také posilují pozitivní vztah zaměstnance k zaměstnavateli¹³⁰. Benefity nejsou právně vymahatelné, společnosti mohou svůj systém odměňování nastavit dle vlastních potřeb. Vždy záleží na konkrétním podniku a zaměstnancích, které výhody jsou pro ně motivační a které ne¹³¹.

¹²⁸ PELC, Vladimír a Petr PELECH. *Daně z příjmů: s komentářem.*, s. 539–540.

¹²⁹ VYCHOPENĚ, Jiří. *Daň z příjmů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2018.*, s. 278–279.

¹³⁰ MACHÁČEK, Ivan. *Zaměstnanecké benefity a daně.*, s. 1.

¹³¹ BERGLOVÁ, Lucie. *Zaměstnanecké benefity a daně.*

2.5.1 Právní úprava

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce (dále jen „zákoník práce“) umožňuje zaměstnavateli poskytovat nadlimitní plnění pro zaměstnance. Dle § 4 odst. 1 odlišná úprava práv a povinností plynoucí z pracovně právního stavu nesmí být nižší nebo vyšší, než je určeno zákoníkem práce. Úprava zaměstnaneckých benefitů v podniku může být stanovena pomocí smlouvy nebo vnitřního předpisu zaměstnavatele. Do vyměřovacího základu daně pro stanovení sociálního, zdravotního a důchodového připojištění nevstupují příjmy, které jsou předmětem daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a jsou od ní osvobozeny. Na druhou stranu do vyměřovacího základu vstupují např. nepeněžní příjmy zaměstnance ve výši 1 % z pořizovací ceny automobilu včetně DPH, který je zaměstnanec oprávněn bezplatně používat i pro své soukromé účely; dále rozdíl ceny obvyklé a ceny, za kterou jsou výrobky nebo služby poskytnuty zaměstnanci oproti obecnému odběrateli; nepeněžní příjmy ve výši ceny obvyklé související s výdaji zaměstnavatele na dopravu zaměstnanců do zaměstnání, aj. Benefity jsou upraveny i v ZDP, jak z hlediska jejich dopadu na zaměstnance i zaměstnavatele. Je nutné podotknout, že peněžité plnění formou zaměstnaneckých benefitů jsou vždy na straně zaměstnance zdanitelným příjmem, a jsou tedy součástí superhrubé mzdy a zároveň vyměřovacího základu pro odvod sociálního a zdravotního pojištění¹³². Daňový dopad vybraných benefitů bude popsán níže.

2.5.2 Dopady vybraných benefitů z pohledu zaměstnavatele a zaměstnance

Zaměstnanecké benefity můžeme rozdělit dle daňových dopadů na maximálně daňově výhodné benefity, daňově výhodné benefity, daňově neutrální benefity a daňově nevýhodné benefity¹³³.

Maximálně daňově výhodné benefity

Maximálně daňově výhodné benefity představují na straně zaměstnance osvobozené příjmy dle § 6 odst. 9 ZDP a na straně zaměstnavatele daňově uznatelný výdaj dle § 24 ZDP. Zejména se jedná o plnění ve formě závodního stravování, nebo plnění ve formě stravenek do limitu stanoveného zákonem, příspěvky na penzijní a životní

¹³² MACHÁČEK, Ivan. *Zaměstnanecké benefity a daně.*, s. 7, 10–11.

¹³³ BERGLOVÁ, Lucie. *Zaměstnanecké benefity a daně.*

pojištění zaměstnanci do 50.000 Kč za rok, odborné vzdělávání související s činností zaměstnavatele (tj. kurzy a školení), a v neposlední řadě úhrada za přechodné ubytování zaměstnanců do 3.500 Kč měsíčně, poskytnutí pracovního oblečení, nesyčená a neochucená voda pro zaměstnance, aj.¹³⁴

Daňově výhodné benefity

Daňově výhodné benefity jsou na straně zaměstnance osvobozeny, ale na straně zaměstnavatele nejsou daňově uznatelným výdajem. Zejména se jedná o nepeněžní plnění na kulturu, sport a zdraví, úhrada za nadstandardní zdravotní péči, nepeněžní příspěvky na rekreaci do 20.000 Kč ročně, stravenky nad hodnotu stanovenou zákonem, bezplatné využívání firemní mateřské školky, dárky pro zaměstnance do 2.000 Kč splňující účel dle vyhlášky o Fondu kulturních a sociálních potřeb, aj.¹³⁵

Daňově neutrální benefity

Daňově neutrální benefity jsou z pohledu zaměstnance zdaněny v rámci § 6, ale u zaměstnavatele jsou daňově uznatelným výdaji dle § 24. Pro možnost uplatnění těchto benefitů jako daňově uznatelný výdaj je nutné mít nárok na tento benefitu upravený ve vnitřních předpisech nebo v pracovní smlouvě. Do této kategorie patří např. poskytnutí firemního automobilu i pro soukromé účely, zaměstnavatelem placené pohonné hmoty, dovolená nad rámec zákoníku práce, úhrada za přechodné ubytování zaměstnanců nad 3.500 Kč měsíčně, rozdíl ceny obvyklé a ceny u výrobků a služeb, za kterou jsou poskytovány zaměstnancům, sick days¹³⁶.

Daňově nevýhodné benefity

Daňově nevýhodné benefity jsou u zaměstnance zdanitelným příjmem dle § 6 a zároveň u zaměstnavatele nedaňovým nákladem. Příkladem mohou být poskytnutí rekreace nad 20.000 Kč (v nepeněžní podobě) a dárky zaměstnancům, nesplňující vyhlášku o Fondu kulturních a sociálních potřeb a zároveň se nejedná o reklamní a propagační předmět¹³⁷.

¹³⁴ Průvodce zaměstnaneckými benefity. Dostupné z: <https://www.az-data.cz/clanky/pruvodce-zamestnaneckymi-benefity>.

¹³⁵ Průvodce zaměstnaneckými benefity. Dostupné z: <https://www.az-data.cz/clanky/pruvodce-zamestnaneckymi-benefity>.

¹³⁶ BERGLOVÁ, Lucie. Zaměstnanecké benefity a daně.

¹³⁷ BERGLOVÁ, Lucie. Zaměstnanecké benefity a daně.

2.6 Dlouhodobý majetek a jeho odepisování dle ZDP

Většina obchodních korporací pro svou ekonomickou činnost potřebuje majetek. Je nutno rozlišovat mezi účetním a daňovým pojetím majetku. Přestože se v praxi často setkáváme se shodou účetních a daňových odpisů, tento postup není správný a nastává otázka, zda je věrně a poctivě zobrazena ekonomická situace podniku. **Účetní odpisy** představují trvalé snižování účetní hodnoty majetku v důsledku jeho opotřebovávání a zastarávání, zatímco **daňové odpisy** mají fiskální charakter. Účetní odpisy nejsou pro daňové účely relevantní, proto je nutné vypočítat daňové odpisy dle ZDP. ZD se poté upravuje o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy¹³⁸. Dále bude v práci vymezen majetek dle ZDP.

2.6.1 Hmotný majetek

Hmotný majetek (dále jen „HM“) je vymezen v § 26–32 ZDP. HM se pro účely daní z příjmu rozumí zejména samostatné movité věci se **vstupní cenou vyšší než 40.000 Kč s dobou použitelnosti delší 1 roku**, budovy, domy, jednotky a stavby (bez ohledu na cenu), pěstitelské celky, aj. HM se stávají věci uvedené do stavu způsobilého k užívání¹³⁹. **Vstupní cenou** se rozumí pořizovací cena při pořízení za úplatu, vlastní náklady, pokud byl majetek pořízen ve vlastní režii, reprodukční pořizovací cena v ostatních případech¹⁴⁰. **Mezi hmotný majetek, který není odepisován**, zejména patří hmotný majetek získaný bezúplatně podle smlouvy o finančním leasingu, umělecká díla, movité kulturní památky, aj. uvedené v § 27 ZDP. Dle ZDP nejsou za hmotný majetek považovány **pozemky**, které nejsou odepisovány ani účetně¹⁴¹.

¹³⁸ DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018.*, s. 186.

¹³⁹ VYCHOPENĚ, Jiří. *Daň z příjmů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2018.*, s. 301.

¹⁴⁰ DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018.*, s. 188–189.

¹⁴¹ VYCHOPENĚ, Jiří. *Daň z příjmů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2018.*, s. 367–368.

Odpisování

ZDP stanovuje dvě metody odpisování hmotného majetku. Poplatník má možnost volby, kterou z metod použije, toto rozhodnutí však nelze zpětně změnit¹⁴². Při odpisování poplatníci postupují dle § 30, 30a, 30b, 31 a 32 ZDP. HM se odpisuje nejvýše do výše vstupní ceny nebo do hodnoty zvýšené vstupní ceny¹⁴³.

Před započítáním odpisování je nejprve nutno **zařadit majetek do některé z odpisových skupiny** dle Přílohy č. 1 k ZDP, dle těchto skupin je pak následně určena doba jejich odpisování. Daňové odpisy představují tzv. strop. Rozhodnutím účetní jednotky může dojít k jejímu prodloužení. Volba formy odpisů proběhne při zařazení majetku, případně v prvním roce odpisování (nemusí se jednat o stejné období)¹⁴⁴. Odpisy **se zaokrouhlují na celé koruny nahoru**¹⁴⁵.

Metoda rovnoměrných odpisů stanovuje **maximální roční** odpisové **sazby**, poplatník si tedy může dobrovolně zvolit sazby nižší. V prvním roce je odpis zhruba v poloviční výši, v ostatních letech jsou odpisy stejné. **Metoda zrychlených odpisů** stanovuje pevné **koeficienty**, které způsobují, že výše odpisu konstantně klesá od druhého roku odpisování. V prvním roce je výše odpisu opět vyšší než ve druhém roce. Poplatník nemůže dobrovolně použít nižší roční odpisy¹⁴⁶.

Technické zhodnocení

Technickým zhodnocením se pro účely daní z příjmů rozumí výdaje na dokončené stavby, nástavby, přístavby, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud **převýšily v úhrnu** ve zdaňovacím období **40.000 Kč**. Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu majetku na zvýšenou vstupní cenu při rovnoměrném odpisování, při zrychleném odpisování zvyšuje zůstatkovou cenu na zvýšenou zůstatkovou cenu, a to v tom ZO,

¹⁴² DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018.*, s. 189.

¹⁴³ VYCHOPEŇ, Jiří. *Daň z příjmů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2018.*, s. 330.

¹⁴⁴ DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018.*, s. 189.

¹⁴⁵ VYCHOPEŇ, Jiří. *Daň z příjmů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2018.*, s. 330–332.

¹⁴⁶ DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018.*, s. 189.

ve kterém bylo zhodnocení dokončeno. Na toto zvýšení je nutno reagovat použitím 3. sazby/koefficientu, které se uplatňují pro zvýšenou vstupní cenu¹⁴⁷.

Nastane-li další technické zhodnocení u **rovnoměrného odpisování**, vzroste o jeho hodnotu zvýšená vstupní cena. Avšak nastane-li opakované technické zhodnocení **u metody zrychleného odpisování** zůstatková cena se chová, jako by žádné předchozí technické zhodnocení nebylo a musíme vždy začínat nanovo, proto se doba odpisování významně prodlužuje. Znevýhodňuje to zrychlenou metodu odpisování u hmotného majetku, u kterého lze předpokládat poměrně časté technické zhodnocení. Proto se v praxi u odpisování hmotného majetku (např. budovy) používá metoda rovnoměrného odpisování, která je vzhledem k možnému technickému zhodnocení výhodnější¹⁴⁸.

2.6.2 Nehmotný majetek

Nehmotným majetkem (dále jen „NM“) se rozumí práva, jejichž podstata to připouští a jiné věci bez hmotné podstaty¹⁴⁹. Za NM je dle ZDP považován majetek, který poplatník nabyt (za úplatu, darováním, vlastní činností, aj.), jehož **vstupní cena přesahuje hodnotu 60.000 Kč a doba jeho použitelnosti je delší než 1 rok**¹⁵⁰. Dle ZDP se za NM nepovažuje goodwill, povolenka na emise a preferenční limit dle zvláštního předpisu¹⁵¹.

Odpisování

Odpisovat NM může nejen vlastník, ale i poplatník, který k němu nabyt právo užívání za úplatu. Je-li doba jeho užívání časově omezená určí se roční odpis jako podíl vstupní ceny a doby sjednané užívání. Pokud doba užívání není ve smlouvě stanovena, NM se odpisuje **rovnoměrně** bez možnosti přerušení, a to audiovizuální díla min. 18 měsíců, software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje min. 36 měsíců, ostatní NM min. 72 měsíců. Je nutno podotknout, že **odpisy se stanovují s přesností na celé měsíce**, a to od měsíce následujícího po dni, kdy byly splněny podmínky pro jeho

¹⁴⁷ VYCHOPEŇ, Jiří. *Daň z příjmů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2018.*, s. 342–346.

¹⁴⁸ VYCHOPEŇ, Jiří. *Daň z příjmů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2018.*, s. 348–349.

¹⁴⁹ VYCHOPEŇ, Jiří. *Daň z příjmů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2018.*, s. 382.

¹⁵⁰ DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018.*, s. 190.

¹⁵¹ VYCHOPEŇ, Jiří. *Daň z příjmů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2018.*, s. 382.

odpisování. Je-li smlouvou stanovena doba užívání NM na dobu určitou, stanovuje se s přesností na celé dny¹⁵². Odpisy se **zaokrouhlují na celé koruny nahoru**¹⁵³.

Technické zhodnocení

Technické zhodnocení u NM je upraveno v § 32a ZDP. Za technické zhodnocení se považují výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti, dále zásahy, které mají za následek změnu účelu NM, pokud po ukončení u jednotlivého NM přesáhnou částku 40.000 Kč. Poplatníci pokračují v odpisování NM ze vstupní ceny snížené o již uplatněné odpisy a navýšené o hodnotu technického zhodnocení, a to od měsíce následujícího po měsíci, ve kterém bylo technické zhodnocení dokončeno. ZDP stanovuje minimální dobu odpisování pro každý druh majetku zvlášť. Avšak je potřeba rozlišovat mezi upgradem a updatem softwaru. Za **update** je považována aktualizace softwaru, která není technickým zhodnocením, pouze slouží k uvedení programu, ve kterém bude k prospěchu uživatele a bude korespondovat s vnější realitou (např. aktualizace z důvodu změny právních předpisů). Avšak **upgrade** přináší zdokonalení produktu vylepšením předchozí zastaralé verze, kterým se vylepšuje vybavenost, použitelnost. V tomto případě se již při splnění podmínek bude jednat o technické zhodnocení. Ve skutečnosti je hranice mezi upgradem a updatem velmi tenká, pro lepší vyjasnění a následnou klasifikaci je možné využít licenční smlouvu nebo vyjádření soudního znalce. Ve sporných případech lze na produkt preventivně nahlížet jako na technické zhodnocení¹⁵⁴.

¹⁵² DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018.*, s. 190–191.

¹⁵³ VYCHOPĚŇ, Jiří. *Daň z příjmů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2018.*, s. 389.

¹⁵⁴ VYCHOPĚŇ, Jiří. *Daň z příjmů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2018.*, s. 390, 392.

3 ANALÝZA SOUČASNÉ SITUACE

V následující části práce bude zpracováno zkoumání a aplikace ZDP na vybraný subjekt za sledovaná období 2015–2017. Práce je zpracována na základě skutečných dat a v souladu se zachováním anonymity společnosti je v práci používán fiktivní název ABC, s.r.o.

3.1 Identifikace vybraného subjektu

Vybraný subjekt ABC, s.r.o. (dále jen „ABC“) podniká od roku 2012. Avšak jednatel společnosti již před tímto rokem vykonával svou činnost jako osoba samostatně výdělečně činná (svobodné povolání – všeobecný praktický lékař), avšak kvůli zajištění lepších podmínek pro podnikání se rozhodl přejít na formu společnosti s ručením omezeným. Vybraná společnost je specifická místem výkonu své činnosti v Pardubickém kraji, kde střídavě působí jako praktický lékař ve třech menších obcích¹⁵⁵.

3.1.1 Předmět podnikání

Vybraný podnik se zabývá poskytováním **všeobecné ambulantní zdravotní péče**. Své služby poskytuje zejména v oblasti preventivní, diagnostické a léčebné péče z oboru všeobecného praktického lékařství. Nově poskytuje termoradiační diagnostiku. V rámci spolupráce s Centrem regulační medicíny poskytuje vybraná společnost efektivní léčbu prostředky fyziologické regulační medicíny, dále poskytuje své služby – konzultace a léčení v Centru mitochondriální medicíny. V neposlední řadě vybraný subjekt aplikuje léčebné prostředky při onemocnění páteře a kloubů, léčbu infusemi vitamínu C¹⁵⁶.

3.1.2 Organizační struktura

Vybraná společnost s ručením omezeným má pouze jednoho společníka, který je zároveň i jediným jednatelem společnosti. Všechna důležitá rozhodnutí jsou přijímána tímto společníkem formou jednostranného prohlášení. Společnost má v průměrném přepočteném počtu **tři zaměstnance**¹⁵⁷.

¹⁵⁵ NOVÁKOVÁ A., *Interview*. ABC, s.r.o., Brno 25. 01. 2019.

¹⁵⁶ NOVÁKOVÁ A., *Interview*. ABC, s.r.o., Brno 25. 01. 2019.

¹⁵⁷ ABC, S.R.O. *Účetní závěrka 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

3.2 Účetnictví ve vybraném subjektu

Vybraná společnost ABC zpracovává účetnictví dle ZoÚ, vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví a dle Českých účetních standardů pro podnikatele. Účetnictví je zpracováváno externí účetní. Doklady jsou účetní dodávány v pravidelných intervalech, které jsou předem sjednané. Vybraný subjekt není plátcem DPH¹⁵⁸.

3.2.1 Klasifikace účetní jednotky dle ZoÚ

Vybraná účetní jednotka patří dle § 1b ZoÚ mezi mikro účetní jednotky, protože nepřekračuje ani jedno z posuzovaných kritérií. Proto vybraný subjekt vykazuje rozvahu ve zkráceném rozsahu, avšak výkaz zisku a ztrát v plném rozsahu, netvoří výkaz o peněžních tocích a změnách kapitálu, nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Součástí jeho účetní závěrky je taktéž Příloha k účetní závěrce¹⁵⁹. Takto definované materiály, souhrnně označené „účetní závěrka“ bude práce dále využívat. Účetní závěrku má vybraná společnost ABC povinnost zveřejnit v obchodním rejstříku, tuto povinnost subjekt plní, její účetní závěrky jsou veřejně dostupným materiálem¹⁶⁰.

3.2.2 Účetní metody použité ve vybraném subjektu

Společnost ABC zpracovává účetnictví obvyklými účetními metodami, které jsou v souladu se ZoÚ, vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví a s Českými účetními standardy pro podnikatele. Při zpracování účetnictví jsou mimo výše uvedené zohledňovány i daňové předpisy vztahující se k dané oblasti¹⁶¹.

V prvních letech podnikání společnost zakoupila jednorázově kompletní vybavení ordinací, které časově odpisovala. Rozvahově je majetek evidován dle limitů plynoucích ze ZDP a evidence drobného majetku zohledňuje dobu použitelnosti delší jednoho roku

¹⁵⁸ NOVÁKOVÁ A., *Interview*. ABC, s.r.o., Brno 25. 01. 2019.

¹⁵⁹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 1b, § 18.

¹⁶⁰ NOVÁKOVÁ A., *Interview*. ABC, s.r.o., Brno 25. 01. 2019.

¹⁶¹ NOVÁKOVÁ A., *Interview*. ABC, s.r.o., Brno 25. 01. 2019.

dle uvážení účetní jednotky. **Majetek** společnosti ABC je **odpisován pravidelně, doba odpisování** majetku je stanovena dle jeho **předpokládané doby životnosti**¹⁶².

Zásoby jsou oceňovány pořizovacími cenami. Účetní jednotka o zásobách a zboží účtuje **způsobem B**¹⁶³.

Vybraná společnost ve sledovaných letech 2015–2017 **nepoužívala ocenění reprodukční pořizovací cenou** a nevytvořila majetek vlastní činností. Dále **netvoří zákonné ani účetní opravné položky**, není účtováno v cizích měnách¹⁶⁴.

Ve **směrném účtovém rozvrhu** společnosti ABC lze vidět podrobné analytické členění účtů pro zohlednění zejména daňových účelů, rozlišení úvěrů, jednotlivých skupin nákladů, aj. Pro doplnění skutečného stavu využití jednotlivých účtů je vhodné podívat se do **obratových předvah**, kde lze dále zjistit, že účetní jednotka odděluje přímé náklady jednotlivých ordinací na příslušných analytických účtech, podnikatelský subjekt tak může lépe zjistit nákladnost jednotlivých ordinací, ostatní náklady eviduje kumulovaně. Režijní náklady jsou na jednotlivých syntetických účtech členěny analyticky dle druhu, například u účtu č. 501 – Spotřeba materiálu můžeme vidět rozdělení na zdravotnický materiál, kancelářské potřeby, spotřeba pohonných hmot (auto Y, auto X, auto Z), čisticí prostředky, drobný dlouhodobý hmotný majetek, aj. Účetní jednotka provádí měsíční fakturaci dle typu smluv s jednotlivými pojišťovny. Střediskové členění výnosů není pro společnost směrodatné, její prioritou je sledování vývoje nákladů v čase. Již při prvotním účtováním nákladů účetní jednotka zohledňuje daňovou uznatelnost jednotlivých nákladů efektivním využíváním analytickým účtům nejčastěji s příznakem xxx.900. Při výsledné konstrukci ZD analytické členění zjednoduší výpočet daně. Obecně lze konstatovat, že **účetní jednotka logicky eviduje na rozdílných analytických účtech informace, které mají opodstatnění a další využití** např. při zpracování DPPO, aj.¹⁶⁵

¹⁶² NOVÁKOVÁ A., *Interview*. ABC, s.r.o., Brno 25. 01. 2019.

¹⁶³ ABC, S.R.O. *Účetní závěrka 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

¹⁶⁴ ABC, S.R.O. *Účetní závěrka 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

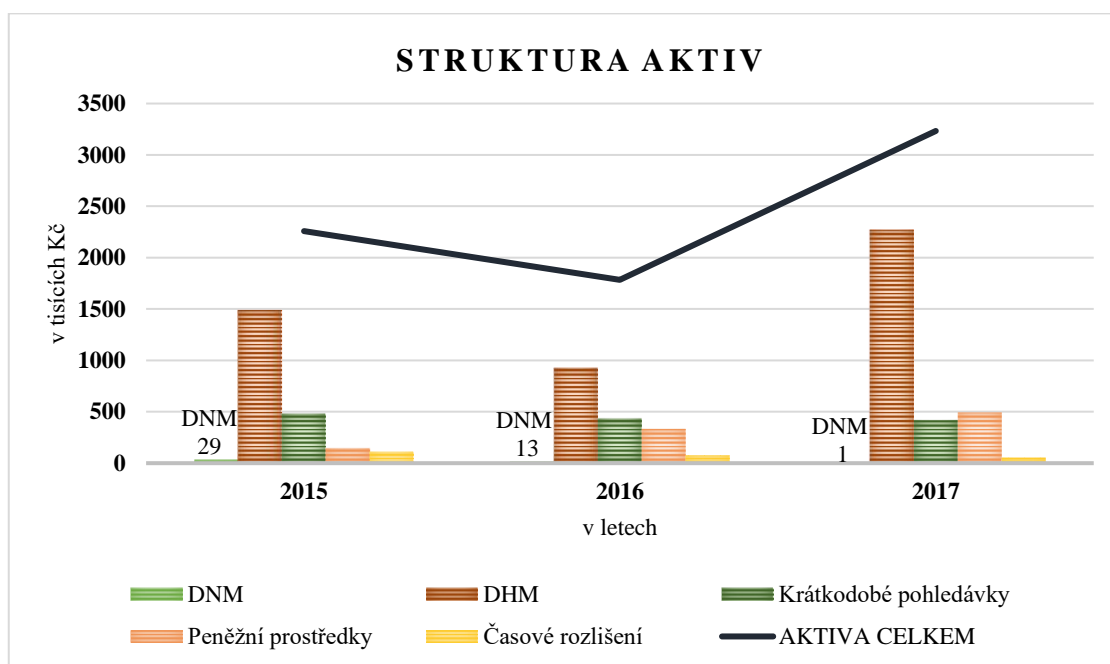
¹⁶⁵ ABC, S.R.O. *Obratová předvaha 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

3.3 Zhodnocení ekonomické situace společnosti ABC, s.r.o. v letech 2015–2017

Pro lepší pochopení a znázornění ekonomické situace ve vybraném podniku, bude nejprve provedeno v následující části práce zhodnocení tohoto stavu ve vybrané organizaci na základě struktury jednotlivých výkazů v letech 2015–2017.

3.3.1 Struktura aktiv

Obecně aktiva můžeme charakterizovat jako zobrazení struktury majetku v určitém členění dle platných právních předpisů. Tuto strukturu zobrazuje následující graf.



Graf č. 1: Struktura aktiv v letech 2015–2017¹⁶⁶

Aktiva společnosti ABC, s.r.o. jsou v největší míře tvořena **dlouhodobým hmotným majetkem**. Vybraná organizace dělí hmotný majetek na drobný hmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek. *Drobný hmotný majetek* v rozvaze nenalezneme z důvodu jeho účtování do spotřeby. Příkladem mohou být drobné přístroje a zařízení, jako osobní váha, výškoměr, spirometr, vyšetřovací lehátko, tonometr, otoskop, běžné vybavení ordinace nutné pro zajištění jejího chodu, tj. skříně, pracovní křesla, kartotéky, notebook, multifunkční tiskárna, skartovačka, aj¹⁶⁷.

¹⁶⁶ Vlastní zpracování dle: ABC, S.R.O. *Účetní závěrka 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

¹⁶⁷ ABC, S.R.O. *Soupis majetku za období 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

Jako dlouhodobý hmotný majetek účetní jednotka klasifikuje majetek dle požadavků ZDP. Výjimku tvoří vybavení ordinací, které bylo v prvních letech podnikání pořízeno jednorázovým nákupem. Přestože vstupní cena jednotlivých položek takto pořízeného majetku, nesplňovala kritérium ZDP, účetní jednotka využila § 7 odst. 3 písm. b) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, kdy má účetní jednotka právo evidovat jako dlouhodobý hmotný majetek s dobou použitelnosti delší 1 roku dle hodnoty ocenění určené účetní jednotkou. Zkoumaná společnost se rozhodla evidovat toto vybavení ordinací na zvláštním analytickém účtu, obdobně postupovala i účtování odpisů. Odpisy takto definovaného majetku jsou daňově uznatelným nákladem dle § 24 odst. 2 písm. v)¹⁶⁸. Jako dlouhodobý hmotný majetek, který splňuje podmínky ZDP účetní jednotka eviduje zejména osobní automobily, přístroje pro kvalitativní a kvantitativní měření, laserové terapie pro odstranění bolesti, zařízení pro pulzní magnetoterapie, oxymetr (měří okysličení krve), fototerapeutickou jednotku s infračerveným zářením, která léčí akné, ekzémy, popáleniny, vředy, jizvy, dále se využívá ke kosmetické dermatologii, léčení onemocnění pohybového aparátu, poúrazových stavů, zánětlivých stavů a dále zařízení pro termoregulační diagnostiku¹⁶⁹.

Povinné vybavení ordinací je definováno ve vyhlášce č. 92/2012 Sb., o požadavcích na minimální technické a věcné vybavení zdravotnických zařízení a kontaktních pracovišť domácí péče. Dle přílohy č. 2 k této vyhlášce část I. odst. 9 ordinace všeobecného lékaře musí obsahovat zejména vyšetřovací lehátko, umyvadlo, dřez na mytí pomůcek, nábytek pro práci zdravotnických pracovníků, židle pro pacienta, stolky na přístroje a nástroje, skříň na nástroje a pomůcky, kartotéční skříň, chladnička vybavená teploměrem, sterilizátor, aj. Dále vyhláška uvádí povinné **vybavení čekáren**, tj. sedací nábytek¹⁷⁰. Obdobně vybavené ordinace má i vybraná společnost, jak bylo popsáno výše.

¹⁶⁸ ABC, S.R.O. *Účetní závěrka 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

¹⁶⁹ ABC, S.R.O. *Soupis majetku za období 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

¹⁷⁰ Příloha č. 2 k vyhlášce č. 92/2012 Sb., o požadavcích na minimální technické a věcné vybavení zdravotnických zařízení a kontaktních pracovišť domácí péče, část I. odst. 9.

Výkon lékařské praxe je prováděn v pronajatých prostorech. Společnost dále vlastní **umělecká díla** (obrazy), která slouží ke zpříjemnění prostředí pro pacienty. Vzhledem k výkonu praxe na 3 odlišných pracovištích bylo potřeba pořídit více automobilů¹⁷¹.

V průběhu **roku 2017** byl ukončen finanční leasing z roku 2012 na automobil, který byl zařazen do majetku společnosti. V roce 2017 byl pořízen osobní automobil, dále přístroje a zařízení sloužící k léčbě pomocí proudu infračerveného světla a na termoregulační diagnostiku, aj. Pořízení tohoto dlouhodobého hmotného majetku bylo financováno pomocí úvěru. Pokles hodnoty HM v **roce 2016** byl způsoben zobrazením běžného opotřebení (tj. odpisů), přičemž v tomto roce nedošlo k žádnému navýšení majetku oproti předchozímu roku. V **roce 2015** byla provedena obnova a doplnění vybavení ordinací¹⁷².

Jako **dlouhodobý nehmotný majetek** společnost eviduje softwary nutné k zajištění chodu lékařské praxe, např. software pro vedení ordinace, databázi údajů o léčivech, software o lékové interakci, programy pro administrativu¹⁷³. Většina položek nehmotného majetku byla součástí jednorázového nákupu vybavení ordinace, proto se k němu účetní jednotka zachovala obdobně jako ke hmotnému majetku¹⁷⁴, jak bylo popsáno výše. Ve sledovaném období **2015–2017** vidíme klesající trend hodnoty tohoto majetku, který je způsoben odpisy. Roční práva a aktualizace k jednotlivým programům jsou účtována do nákladů, neboť se nejedná o upgrade (a možné technické zhodnocení), ale tyto pravidelné roční aktualizace jsou klasifikovány jako update¹⁷⁵.

V **oběžných aktivech** společnost na konci účetního období eviduje pouze krátkodobé **pohledávky z obchodních vztahů**, které jsou všechny ve lhůtě splatnosti. Společnost v letech 2015–2017 vykazuje klesající trend těchto pohledávek, může to být způsobeno lepší platební morálkou. Dále společnost vykazuje **peněžní prostředky na účtech a v pokladně**, které naopak rostou¹⁷⁶.

Společnost ABC majetek **účetně odpisuje** měsíčně dle jeho předpokládané doby životnosti. **Pro daňové odpisování** se vybraná organizace rozhodla používat metodu

¹⁷¹ NOVÁKOVÁ A., *Interview*. ABC, s.r.o., Brno 25. 01. 2019.

¹⁷² ABC, S.R.O. *Účetní závěrka 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

¹⁷³ ABC, S.R.O. *Soupis majetku za období 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

¹⁷⁴ NOVÁKOVÁ A., *Interview*. ABC, s.r.o., Brno 25. 01. 2019.

¹⁷⁵ ABC, S.R.O. *Obratová předvaha 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

¹⁷⁶ ABC, S.R.O. *Účetní závěrka 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

zrychleného odpisování. V první odpisové skupině s dobou odpisování 3 roky účetní jednotka eviduje notebook. Do druhé odpisové skupiny jsou zařazeny osobní automobily, přístroj na laserové terapie, pulzní magnetoterapii, zařízení na termoregulační diagnostiku a fototerapeutická jednotka s infračerveným zářením. Ve vybraných zdaňovacích obdobích bylo při konstrukci ZD využito zákonného postupu pozastavení daňových odpisů DHM z důvodu neprohlubování daňové ztráty dle § 26 odst. 8 ZDP¹⁷⁷. Následující tabulka zobrazuje účetní a daňové odpisy a jejich rozdíl, který vstupuje do daňového přiznání.

Tabulka č. 1: Účetní a daňové odpisy majetku v letech 2015–2017¹⁷⁸
v celých Kč

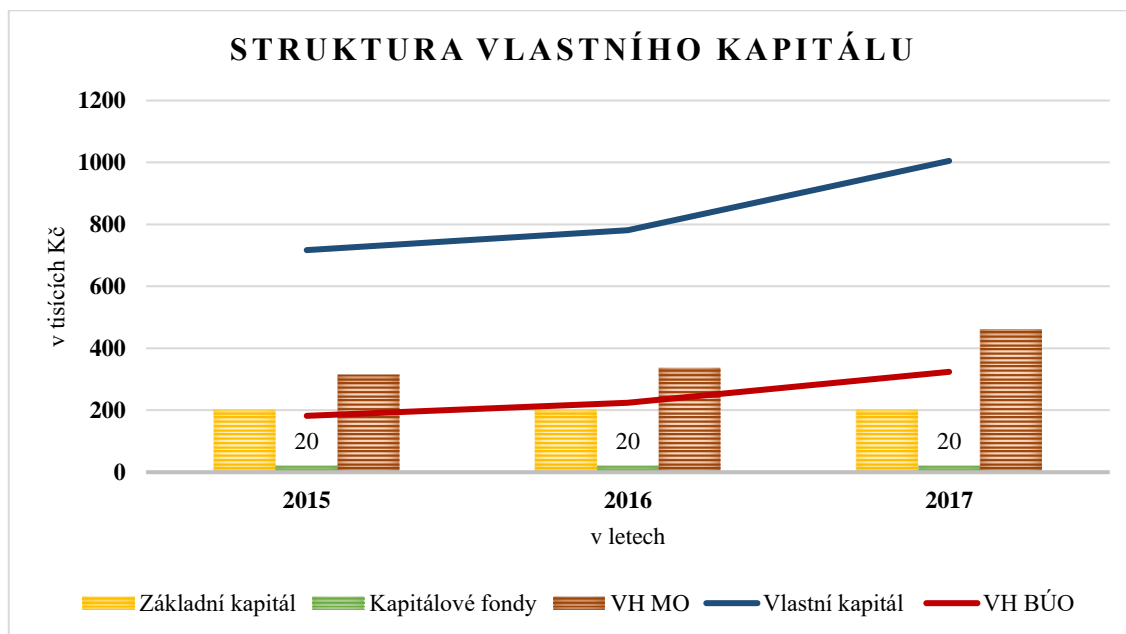
Majetek	Účetní odpis	Daňový odpis	Rozdíl
ROK 2015			
Auto Y	309 780	495 632	-185 852
High Intensity Laser	65 340	Pozastavené	65 340
Pulzní magnetoterapie	17 040	daňové odpisy	17 040
<i>Celkem</i>	<i>392 160</i>	<i>495 632</i>	<i>-103 472</i>
ROK 2016			
Auto Y	309 780	371 724	-61 944
High Intensity Laser	65 340	78 408	-13 068
Pulzní magnetoterapie	17 040	20 440	-3 400
<i>Celkem</i>	<i>375 120</i>	<i>470 572</i>	<i>-78 412</i>
ROK 2017			
Auto Y	309 780	199 263	110 517
High Intensity Laser	65 340	Pozastavené	65 340
Pulzní magnetoterapie	17 040	daňové odpisy	17 040
Zdroj infračerveného tepla	11 001	44 000	-32 999
Scan pro termoregulační diagnostiku	49 500	198 001	-148 501
Auto Z	22 392	134 344	-111 952
Notebook	8 057	13 806	-5 749
<i>Celkem</i>	<i>475 053</i>	<i>589 414</i>	<i>-106 304</i>

¹⁷⁷ NOVÁKOVÁ A., Interview. ABC, s.r.o., Brno 25. 01. 2019.

¹⁷⁸ Vlastní zpracování dle: ABC, S.R.O. *Soupis majetku za období 2015-2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

3.3.2 Struktura pasiv

Pasiva rozvahy zobrazují zdroje financování dle vlastnické struktury. Dělí se na vlastní kapitál, cizí zdroje a časové rozlišení. Rozdělení strukturu **vlastního kapitálu** ve vybrané společnosti ABC, s.r.o. zobrazuje následující graf.



Graf č. 2: Struktura pasiv – vlastního kapitálu v letech 2015–2017¹⁷⁹

Vlastní kapitál ve sledovaném horizontu vykazuje rostoucí trend, který je způsoben mírně rostoucím výsledkem hospodaření běžného účetního období (dále jen „VH BUO“). Protože si jediný společník nevyplácí podíl na výsledku hospodaření, kumuluje se na účtu nerozděleného zisku minulých období a v rozvaze se projevuje jako rostoucí položka výsledku hospodaření minulých období (dále jen „VH MO“). Tyto dvě položky nejvíce ovlivňují celkovou hodnotu vlastního kapitálu. Hodnota základního kapitálu se ve sledovaném období 2015–2017 nezměnila a drží se na původní hodnotě 200.000 Kč z roku 2012¹⁸⁰. Lze konstatovat, že neměnná výše základního kapitálu odkazuje na dobu vzniku před účinnosti ZOK, který stanovil jako minimální hodnotu základního kapitálu 1 Kč¹⁸¹. Společnost má vytvořený zákonný rezervní fond ve výši 20.000 Kč, který vykazuje na řádce ostatní kapitálové fondy. Vznik této položky proběhl v roce 2013 jako

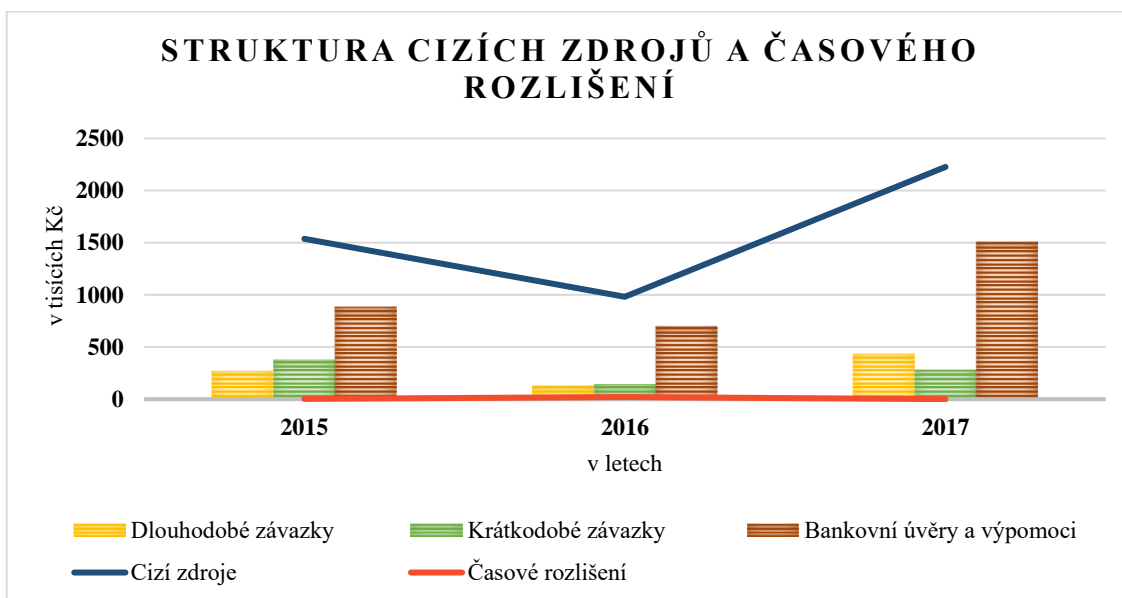
¹⁷⁹Vlastní zpracování dle ABC, S.R.O. *Účetní závěrka 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

¹⁸⁰ ABC, S.R.O. *Účetní závěrka 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

¹⁸¹ HANUŠOVÁ, H., *Manažerské účetnictví*, [přednášky], Brno: VUT, podzim 2018.

povinný rezervní fond, který musely společnosti tvořit min. do výše 10 % základního kapitálu¹⁸². V roce 2014 byla tato povinnost zrušena ZOK, ale je na volbě účetní jednotky, zda tyto fondy bude vedle zákonných dikcí nadále tvořit, proto je zkoumanou společností tato položka dále vykazována¹⁸³.

Cizí zdroje jsou členěny na dlouhodobé a krátkodobé závazky. Pro úplnost pasiv je do níže uvedeného grafu vložena křivka časového rozlišení.



Graf č. 3: Struktura pasiv – cizích zdrojů a časového rozlišení v letech 2015–2017¹⁸⁴

Krátkodobé závazky jsou tvořeny zejména **závazky z obchodních stavů**, které jsou všechny ve lhůtě splatnosti. Největší položku z krátkodobých závazků tvoří **závazky vůči zaměstnancům, institucím zdravotního pojištění a sociálního zabezpečení, záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti a srážková daň**. Všechny tyto závazky jsou v běžné měsíční výši, protože prosincová mzda je vyplácena až v lednu následujícího roku. **V letech 2015–2017** není vyzorován rostoucí nebo klesající trend, ale **kolísavý**. Tuto kolísavost nejvíce ovlivňují právě závazky z obchodních vztahů, které nejsou vždy stejné. Mzdy a závazky z nich plynoucí jsou vždy řádně zaplacený¹⁸⁵. V daňových příznání pak nedochází ke zvyšování ZD o nezaplacené sociální a zdravotní pojištění. Ke zvýšení ZD

¹⁸² ABC, S.R.O. *Účetní závěrka 2013*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2014.

¹⁸³ *Portál.POHODA.CZ [online]*. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/>.

¹⁸⁴ Vlastní zpracování dle: ABC, S.R.O. *Účetní závěrka 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

¹⁸⁵ ABC, S.R.O. *Obratová předvaha 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

by mohlo dojít jen v případě, že by do 31. 1. pojistné těmto institucím nebylo řádně uhrazeno¹⁸⁶.

Dlouhodobé závazky vůči bankovním institucím jsou v letech 2015–2016 tvořeny zejména zůstatkem závazku plynoucího úvěru společnosti, na který byl na pořízení DM (automobil, zařízení pro poskytování zdravotní péče). V roce 2017 došlo ke splacení finančního leasingu. **Krátkodobé závazky vůči bankovním institucím** jsou tvořeny kontokorentním bankovním úvěrem¹⁸⁷.

Celková zadluženost společnosti ABC dosahuje v roce 2017 hodnoty 69 %. Organizace se tak vystavuje riziku problematického splácení (v souvislosti s udržitelným cash flow) a riziku nezískání dalších cizích zdrojů financování na případný rozvoj společnosti. Podnik se snaží sledovat trendy moderní medicíny, díky kterým rozšiřuje portfolio poskytovaných služeb mimo běžnou základní všeobecnou ambulantní zdravotnickou péči. Vysoká zadluženost vznikla z důvodu jednorázových nákupů drahých přístrojů během jednoho účetního období¹⁸⁸.

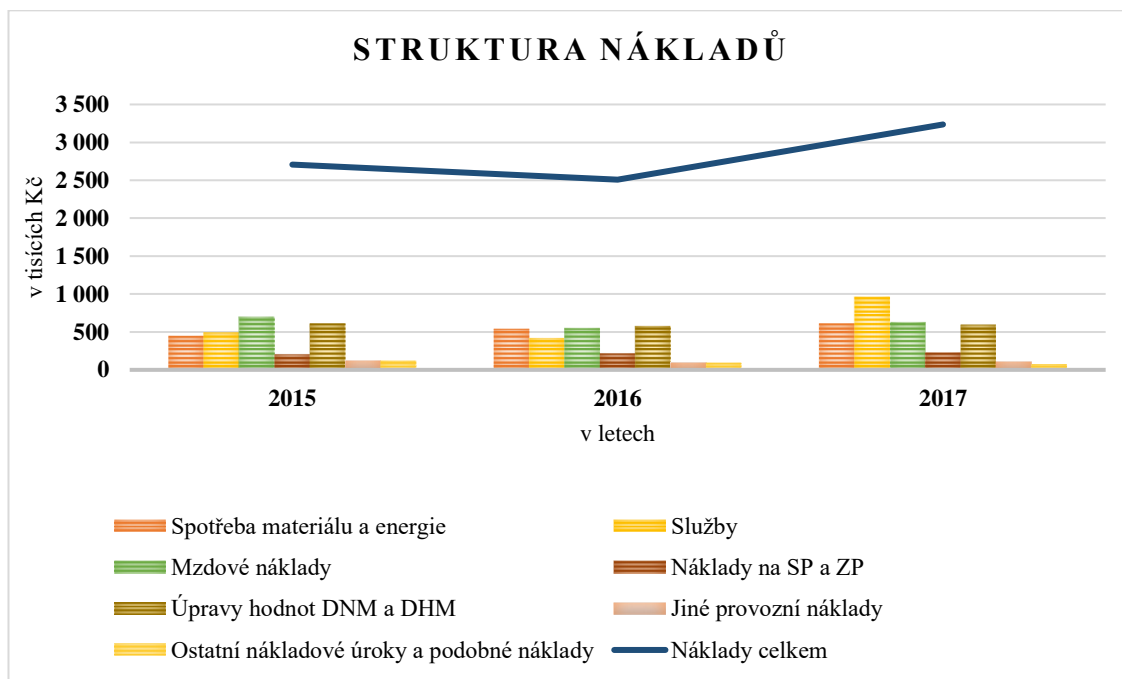
¹⁸⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 23.

¹⁸⁷ ABC, S.R.O. *Obratová předvaha 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

¹⁸⁸ NOVÁKOVÁ A., *Interview*. ABC, s.r.o., Brno 25. 01. 2019

3.3.3 Struktura nákladů

Přestože společnost ABC, s.r.o. je charakteristická svým místem výkonu ve 3 pracovištích, v následujícím grafu jsou podstatné náklady zobrazeny kumulovaně za podnik jako celek, v členění dle výkazu zisku a ztráty.



Graf č. 4: Struktura nákladů v letech 2015–2017¹⁸⁹

Proložíme-li celkové náklady jejich spojnicí trendu, uvidíme, že ve vybraném časovém horizontu celkové náklady mírně rostou. Na položce **spotřeba materiálu a energie** má ve sledovaném období nejvyšší podíl spotřeba *zdravotnického materiálu*, jako jsou špachtle, obvazy, rukavice, dezinfekční a sterilizační potřeby aj. Dále účetní jednotka k zajištění své činnosti potřebuje kancelářské, čisticí a úklidové prostředky aj. Pro udržení kroku s moderní medicínou se zaměstnanci společnosti musejí *odborně vzdělávat*, toto vzdělávání probíhá absenční (odborná literatura) nebo aktivní formou (školení). Zejména dopravou do 3 ordinací, osobními návštěvami u pacientů, aj. vznikají společnosti *náklady na pohonné hmoty*. V neposlední řadě na výši této položky mají vliv energie související s provozem 3 ordinací¹⁹⁰.

¹⁸⁹ Vlastní zpracování dle: ABC, S.R.O. *Účetní závěrka 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

¹⁹⁰ ABC, S.R.O. *Obratová předvaha 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

Položka **služby** je zejména tvořena nájemným ordinací a náklady souvisejí s jejich provozem. Provozem automobilů společnosti vznikají nemalé náklady na jejich údržbu. V roce 2017 mělo jedno vozidlo škodnou událost, avšak nebylo vyřazeno, ale uvedeno do původního stavu. Pravidelným odborným vzděláváním vznikají společnosti náklady na cestovné. Dále do konce roku 2017 se v nákladech objevují platby za finanční leasing automobilu. Hodnota této položky **v letech 2015–2017 kolísá**, společnost se snaží o snižování nákladů při stávající kvalitě poskytovaných služeb, ale kvůli škodné události v roce 2017 skupina těchto nákladů vzrostla¹⁹¹.

Mzdové náklady a náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění plynou ze zaměstnaneckých poměrů. Mezi lety 2015 a 2016 vidíme mírné snížení celkové hodnoty z důvodu snížení počtu zaměstnanců. Společnost svým zaměstnancům poskytuje benefit formou příspěvku na životní a penzijní připojištění¹⁹². Tento benefit je pro zaměstnance osvobozeným příjmem dle § 6 odst. 9 písm. p) a pro zaměstnavatele je daňově uznatelným výdajem dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP bez omezení. V roce 2018 činil limit pro osvobození na straně zaměstnance 50.000 Kč¹⁹³.

Úpravy hodnot dlouhodobého hmotného a nehmotné majetku představují souhrn účetních odpisů (tj. oprávků). Odpisy společnost stanovuje dle předpokládané doby životnosti majetku, majetek je odpisován měsíčně. Odpisy mezi lety 2015–2016 mírně klesly, avšak v roce 2017 mírně vzrostly vlivem rozšíření odpisovaného majetku¹⁹⁴.

Položka **ostatní nákladové úroky a podobné náklady** jsou zejména tvořeny úroky z bankovních úvěrů a bankovními poplatky s nimi spojenými. **Jiné provozní náklady** plynou z položek ostatních provozních nákladů (např. zaokrouhlení), pokuty a penále, pojištění, aj.¹⁹⁵

¹⁹¹ ABC, S.R.O. *Obratová předvaha 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

¹⁹² ABC, S.R.O. *Obratová předvaha 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

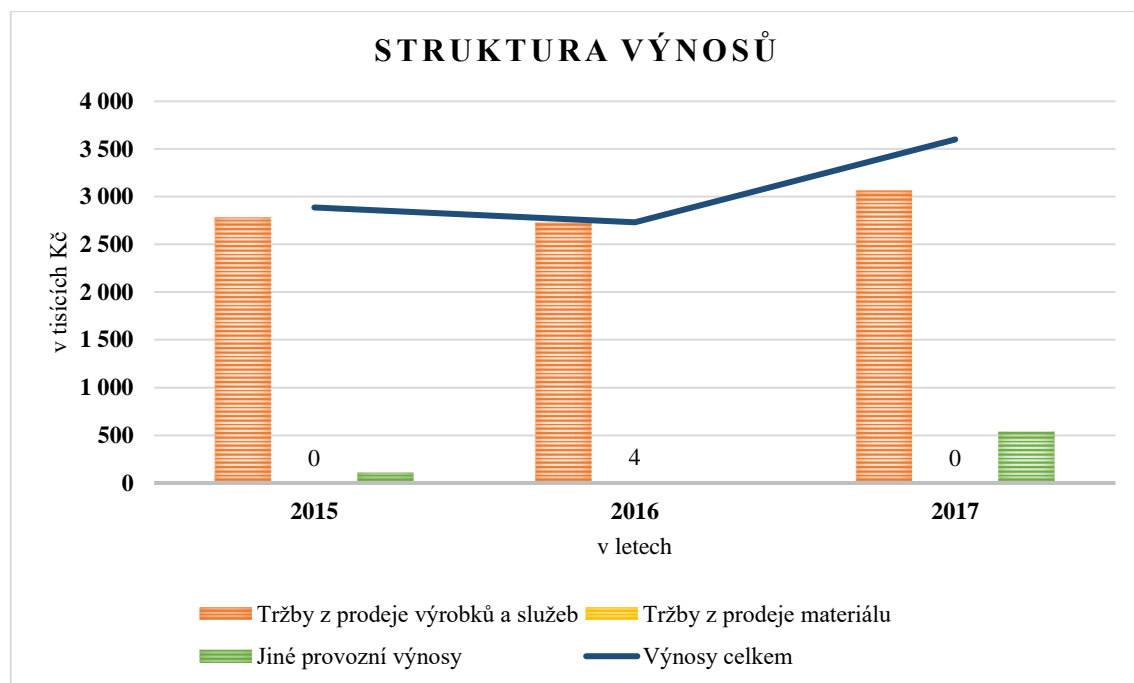
¹⁹³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 6, § 24.

¹⁹⁴ ABC, S.R.O. *Účetní závěrka 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

¹⁹⁵ ABC, S.R.O. *Obratová předvaha 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

3.3.4 Struktura výnosů

Následující graf zobrazuje strukturu výnosů ve vybrané organizaci v letech 2015–2017 dle struktury vykazované ve výkazu zisku a ztráty.



Graf č. 5: Struktura výnosů v letech 2015–2017¹⁹⁶

Struktura výnosů odráží fakt, že vybraná společnost poskytuje lékařské služby. I v celkových výnosech se obdobně projevuje propad v roce 2016. Tržby z prodeje zboží a služeb se skládají **pouze ze služeb**. V účetnictví subjekt rozlišuje lékařské úkony na ty, které jsou hrazené pojišťovnami, které si platí samotní pacienti – samoplátci (např. povinné prohlídky pro zaměstnavatele) a ostatní služby nad rámec všeobecné ambulantní péče (např. nadstandardní termoregulační diagnostika, laserové řešení obtíží aj.). V roce **2016** byl proveden **prodej přebytečného materiálu**. V letech **2015 a 2017** vykazuje vybraná společnost kategorii jiných provozních výnosů, které vznikly z důvodu pojistného plnění jako náhrada škody¹⁹⁷.

¹⁹⁶ Vlastní zpracování dle: ABC, S.R.O. *Účetní závěrka 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

¹⁹⁷ ABC, S.R.O. *Obratová předvaha 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

3.4 Kalkulace DPPO v letech 2015–2017

Následující část se bude zabývat rozbořem daňových přiznání společnosti ABC, které byly poskytnuty ke zpracování této diplomové práce. Daňová přiznání společnost podala v řádném termínu pro podání Přiznání k dani z příjmů právnických osob, a to do 1. 4. příslušného roku, avšak připadal-li tento den na nepracovní den nebo státní svátek, lhůta byla automaticky prodloužena do nejbližšího pracovního dne po tomto datu. Od toho dne počíná běžet liberační lhůta, tzn. pozdní podání daňového tvrzení, během této doby není ze strany správce daně nijak pokutováno a neběží sankční úroky za pozdní úhradu daně¹⁹⁸.

3.4.1 Výnosy dle ZDP

Jak bylo popsáno výše, společnost v uplynulých obdobích vykazuje výnosy plynoucí z vlastní činnosti (tj. lékařské služby) a dále výnosy plynoucí z náhrad od pojišťovny za vzniklé škodné události a v roce 2016 výjimečně vykazuje tržby plynoucí z prodeje materiálu. Všechny tyto výnosy společnosti ABC jsou zdanitelné z titulu § 18 odst. 1 ZDP, který obecně vymezuje zdanitelnost příjmů, resp. výnosů. Jedná se tedy o zdanitelná plnění, která souvisí s výkonem vlastní podnikatelské činnosti a nakládání s vlastním majetkem. V daňových přiznání neprobíhá vylučování kategorií příjmů ze zdanění dle ZDP¹⁹⁹.

3.4.2 Náklady dle ZDP

Jednotlivé položky popsané v předchozích podkapitolách je nutné při konstrukci výsledného ZD posoudit jednotlivě a samostatně v kontextu s pravidly stanovenými ZDP. Proto nyní budou popsány náklady z hlediska jejich daňového dopadu.

Daňově uznatelné náklady ve vybrané společnosti za období 2015–2017

Největší skupinu daňově uznatelných nákladů tvoří náklady, které souvisejí s udržením a zajištěním zdanitelných příjmů (tj. ekonomickou činností podniku) dle obecného ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. Zejména se jedná o náklady související s výkonem lékařské praxe, tj. zdravotnický materiál, čisticí, úklidové a desinfekční prostředky, režijní materiál, kancelářské potřeby, drobný majetek, který je účtován přímo do spotřeby,

¹⁹⁸ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 33, § 136, § 250, § 252.

¹⁹⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 18.

energie, telefonní služby, poštovné, internet, update a upgrade softwarů, který není považován za technické zhodnocení, mzdové náklady, aj.²⁰⁰

Nesmíme opomenout náklady na opravy a údržby hmotného majetku, jako jsou opravy a údržby majetku (zejména strojů a zařízení), mytí a servis automobilů, nemalou položku tvoří povinné kontroly zdravotnických přístrojů. Vlivem škodných událostí na automobilech v letech 2015 a 2017 je nutné posoudit, zda vozidla byla zpět uvedena do stavu způsobilého k užívání nebo byla vyřazena z obchodního majetku společnosti. Nastalo-li by vyřazení takto poškozeného majetku, postupovalo by se dle § 25 odst. 1 písm. n) ZDP, kdy je škoda daňově účinná do výše pojistného plnění. V ustanovení § 25 odst. 2 ZDP, kde je definována legislativní zkratka škoda, je uvedená podmínka vyřazení majetku z účetnictví. Tato situace ve vybrané společnosti nenastala, majetek byl vždy uveden do stavu způsobilého k užívání, proto je možno náklady související s touto událostí považovat za daňově účinné dle **§ 24 odst. 1 ZDP**²⁰¹.

Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku, který splňuje kritéria pro majetek dle ZDP upraveného v § 26 až § 32a ZDP, jsou daňově účinným nákladem (viz **§ 24 odst. 2 písm. a) ZDP**), jsou-li vypočítány dle zákonné úpravy²⁰².

Dle ustanovení **§ 24 odst. 2 písm. e) ZDP** je možno uznat za daňově účinný náklad pojištění vztahující se k pojištění odpovědnosti organizace, pojištění lékařské praxe, pojištění automobilů, aj.²⁰³

Díky včasné úhradě pojistných plnění, tj. dle ZDP do 31.1. roku následujícího, plynoucích ze zaměstnaneckých poměrů, tj. pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění lze tyto náklady uznat dle **§ 24 odst. 2 písm. f) ZDP** za daňově účinné²⁰⁴.

Daňovou uznatelnost placeného nájemného posuzujeme dle **§ 24 odst. 2 písm. h) ZDP**. Nájemné placené z titulu využívání prostor pro vlastní výkon lékařské praxe je daňově

²⁰⁰ ABC, S.R.O. *Obratová předvaha 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.
Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 24.

²⁰¹ ABC, S.R.O. *Obratová předvaha 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.
Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 24.

²⁰² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 24.

²⁰³ ABC, S.R.O. *Obratová předvaha 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.
Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 24.

²⁰⁴ ABC, S.R.O. *Obratová předvaha 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.
Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 24.

účinné dle § 24 odst. 2 písm. h) bod 1 ZDP. Ve sledovaném období podnik využívá automobil, který byl pořízen formou finančního leasingu. Uznatelnost těchto plateb je možná dle § 24 odst. 2 písm. h) bod 2 ZDP, avšak je-li zároveň splněna podmínka přechodu majetku na nájemce po ukončení finančního leasingu dle § 24 odst. 4 ZDP. Tato podmínka byla koncem roku 2017 naplněna, vůz přešel do vlastnictví nájemce²⁰⁵. Daň silniční a ostatní poplatky neuvedené v § 25 je možno považovat za daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP²⁰⁶.

Zaměstnanecké benefity plynoucí z vnitřních předpisů zaměstnavatele a pracovních smluv jsou daňově účinné dle § 24 odst. 2 písm. j) ZDP. Ve vybrané společnosti se jedná o příspěvky na penzijní a životní pojištění, odborné vzdělávání v souvislosti s předmětem podnikání realizované pomocí odborných publikací a školení²⁰⁷.

Náklady související s pracovními cestami, vykazovanými společností jsou daňově uznatelné dle § 24 odst. 2 písm. k) ZDP. Pro účely této práce je předjíháno splnění podmínek definovaných v ZDP a jinými předpisy pro cestovní náhrady²⁰⁸.

Společnost se při jednorázovém nákupu obchodního majetku v roce 2013 rozhodla odpisovat i dlouhodobý majetek, který dle ZDP není považován za majetek. Dle § 24 odst. 2 písm. v) ZDP lze tyto účetní odpisy uznat za daňově účinné²⁰⁹.

Dle § 104 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, je zaměstnavatel povinen poskytovat zaměstnancům ochranné pracovní prostředky²¹⁰. Lze za ně považovat i pracovní oděvy pro zaměstnance opatřené logem společnosti. Dle 24 odst. 2 písm. p) ZDP je možno

²⁰⁵ ABC, S.R.O. *Obratová předvaha 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.
Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 24.

²⁰⁶ ABC, S.R.O. *Obratová předvaha 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.
Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 24.

²⁰⁷ ABC, S.R.O. *Obratová předvaha 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.
Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 24.

²⁰⁸ ABC, S.R.O. *Obratová předvaha 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.
Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 24.

²⁰⁹ ABC, S.R.O. *Obratová předvaha 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.
Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 24.

²¹⁰ Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, § 104.
ABC, S.R.O. *Obratová předvaha 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.
Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 24.

na straně zaměstnavatele pořízení těchto pracovních oděvů uplatnit jako daňově účinné²¹¹.

Jak bylo popsáno výše, společnost vykazuje čerpání bankovních úvěrů, úroky z nich plynoucí jsou taktéž daňově účinné dle **§ 24 odst. 2 písm. zi)**²¹².

Daňově neuznatelné náklady ve vybrané společnosti za období 2015–2017

Z nedaňových nákladů společnost vykazuje náklady na reprezentaci dle **§ 25 odst. 1 písm. t) ZDP**. V roce 2016 společnost poskytla zaměstnancům benefity na rekreaci, která je upravena v **§ 25 odst. 1 písm. h) ZDP**. Dle **§ 25 odst. 1 písm. f) ZDP** společnost nesmí uplatnit jako daňový náklad pokuty, úroky a penále, které společnosti vznikly předpisem od státních institucí. Poskytnuté dary jiným subjektům jsou vždy nedaňovým nákladem (viz **§ 25 odst. 1 písm. t ZDP**), avšak pokud jsou splněny podmínky § 20 odst. 8 může být tato částka uznána jako položka snižující ZD. Účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku spadajícího do této kategorie dle ZDP nejsou díky § 25 odst. 1 písm. a) ZDP daňově účinným nákladem²¹³.

Společnost se snaží udržet krok s moderními trendy v poskytování lékařských služeb, proto je členem v mnoha odborných organizacích. Členské příspěvky placené těmto subjektům **nelze uznat za daňově účinné dle § 24 odst. 2 písm. d) ZDP**, protože nejsou podmínkou k výkonu lékařské činnosti²¹⁴.

²¹¹ ABC, S.R.O. *Obratová předvaha 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.
Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 24.

²¹² ABC, S.R.O. *Obratová předvaha 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.
Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 24.

²¹³ ABC, S.R.O. *Obratová předvaha 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.
Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 25.

²¹⁴ NOVÁKOVÁ A., *Interview*. ABC, s.r.o., Brno, 25. 01. 2019.

3.4.3 Kalkulace DPPO v roce 2015–2017

Na základě výše uvedeného rozboru položek, ovlivňující úpravu VH na ZD lze provést konečnou kalkulaci daňových povinností plátce daně za období 2015–2017, která byla převzata z daňových přiznání poplatníka a jsou znázorněny v následující tabulce.

Tabulka č. 2: Kalkulace DPPO v roce 2015–2017²¹⁵
v celých Kč

	2015	2016	2017
VH (ř. 10)	181 506	224 071	363 650
+ POLOŽKY ↑ ZD (ř. 40)	18 983	21 959	19 721
50 – Spotřebované nákupy	1 398	387	
51 – Služby	18		
52 – Osobní náklady		14 892	
54 – Jiné provozní náklady	17 567	6 680	19 721
- POLOŽKY ↓ ZD (ř. 150)	103 472	78 412	106 304
Kladný rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy	103 472	78 412	106 304
= OBECNÝ ZD	97 017	167 618	277 067
- Odčitatelné položky § 34 – ztráta minulých let	11 255	51 728	
- Položky snižující ZD dle § 20 – dary	8 576		7 000
= ZD ZAOKROUHLNÝ DLE § 20 ODS. 11	77 000	115 000	270 000
* Sazba daně dle § 21–19 %	14 630	21 850	51 300
= VÝSLEDNÁ DAŇOVÁ POVINNOST	14 630	21 850	51 300

²¹⁵ Vlastní zpracování dle: ABC, S.R.O. *Přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

Prvním krokem při výpočtu daňové povinnosti poplatníka je převzetí účetního výsledku hospodaření a zanesení jej do **řádku č. 10** daňového přiznání. Poté se upravuje výsledek hospodaření o položky snižující a zvyšující, kterými se konstruuje ZD. Na **řádku č. 40** daňového přiznání se promítá celkový součet nákladů, které nelze uznat jako daňově účinné. Jednotlivé položky, které vstupují do tohoto řádku jsou podrobněji rozepsány dle příslušných účetních skupin v Příloze č. 1 II. Oddílu v části A. Ve vybrané společnosti vidíme opakující se nedaňové náklady, jak byly popsány v kapitole 3.4.2 Náklady dle ZDP v části Daňově neuznatelné náklady ve vybrané společnosti za období 2015–2017. Součet všech položek, o které se zvyšuje VH pak nalezneme na **řádku č. 70**²¹⁶.

Položky snižující ZD ve vybrané společnosti jsou zastoupeny pouze na **řádku č. 150** rozdílem mezi účetními a daňovými odpisy. Znamená to, že jsou daňové odpisy vyšší než účetní. Kdyby byla situace ve vybrané společnosti opačná, projevil by se tento rozdíl na řádku č. 50 daňového přiznání. Vždy se v daňovém přiznání v Příloze č. 1 II. Oddílu v části B uvádí rozpis daňových odpisů dle jednotlivých skupin (v příloze viz písm. a) a účetních odpisů uznatelných dle § 24 odst. 2 písm. v) (v příloze viz písm. b). Je zde vhodné konstatovat, že v roce 2015 a 2017 byly z rozhodnutí účetní jednotky pozastaveny daňové odpisy u vybraného majetku. Kdyby tyto odpisy nebyly pozastaveny, plátce daně by tak více let po sobě vykazoval daňovou ztrátu, a to účetní jednotka nechtěla. Součet všech položek snižujících je pak uveden na **řádku č. 170** daňového přiznání²¹⁷.

Po těchto úpravách získáme obecný základ daně, který se v daňovém přiznání promítá na **řádku č. 200**, stejná částka je propsána i na řádek č. 220, protože společnost nemá příjmy ze zahraniční, na které by uplatňovala metodu vynětí, a její právní formou je společnost s ručením omezeným (nemá komplementáře), proto řádky č. 201 a č. 210 nejsou vyplněny. V letech 2015 a 2017 plátce daně uplatňuje na **řádku č. 230** daňového přiznání daňovou ztrátu z předcházejícího zdaňovacího období. Uplatnění této položky se promítne v Příloze č. 1 II. Oddílu v části E. Poplatník v těchto letech celkem uplatnil celou daňovou ztrátu z minulého období, avšak prodloužení časového období pro daňovou kontrolu se nevyhne, protože se tato lhůta posuzuje za období, kdy ztrátu

²¹⁶ ABC, S.R.O. *Přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

²¹⁷ ABC, S.R.O. *Přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

mohl uplatnit, a ne kdy skutečně uplatnil viz § 38r ZDP, tj. možnost daňové kontroly trvá až do roku 2020²¹⁸.

Po snížení obecného ZD o daňovou ztrátu se propíše vypočtená hodnota na **řádek č. 250** daňového přiznání. V letech 2015 a 2017 společnost poskytla dar uplatnitelný dle podmínek § 20 odst. 8. Tyto dary byly poskytnuty společnosti Lékaři bez hranic. Avšak kvůli omezující podmínce max. 10 % upraveného ZD po uplatnění daňové ztráty společnost nemůže uplatnit celou výši poskytnutého daru. Tato bezúplatná plnění se projeví na **řádku č. 260** daňového přiznání v Příloze č. 1 II. Oddílu v části G²¹⁹.

ZD po předešlých úpravách (tj. ponížený o daňovou ztrátu, poskytnutá bezúplatná plnění) se zaokrouhlí na celé tisíce dolů dle § 20 odst. 11 ZDP a v této částce je doplněn do **řádku č. 270** daňového přiznání. Řádek č. 280 daňového přiznání je určen pro sazbu DPPO dle § 21, tj. 19 %. Takto získaná daňová povinnost na řádku č. 290 daňového přiznání je pro společnost konečnou daňovou povinností, protože nemůže uplatnit slevy na dani dle § 35. Formálně se výše daňové povinnosti u vybrané společnosti ještě doplní do řádků č.: 310, 330, 340, 360²²⁰.

V poslední části daňového přiznání (V. oddíl) zahrnují zaplacené zálohy na daňovou povinnost, vlivem nízkých daňových povinností poplatníku nevznikla s výjimkou v roce 2017 povinnost platit zálohy, proto je vždy na řádku č. 4 tohoto oddílu stejná částka jako vypočtená daň. V roce 2017 poplatníkovi vznikla povinnost platit pololetní zálohy ve výši 40 % poslední známé daňové povinnosti na daňovou povinnost roku 2018 v hodnotě 20.520 Kč. Pololetní zálohy jsou splatné 15. dne šestého a dvanáctého měsíce zdaňovacího období (viz § 38a ZDP). K daňovému přiznání k dani z příjmů právnických osob přikládáme vybrané údaje z účetnictví, tj. rozvaha, výkaz zisků a ztrát, příloha k účetní závěrce²²¹.

²¹⁸ ABC, S.R.O. *Přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 38r.

²¹⁹ ABC, S.R.O. *Přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

²²⁰ ABC, S.R.O. *Přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

²²¹ ABC, S.R.O. *Přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

4 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

V následující části práce budou představeny návrhy prostředků, které by měly vést ke snížení daňové povinnosti poplatníka. Možnosti daňové optimalizace vyplývají z analýzy minulého stavu a poznání situace ve společnosti ABC, s.r.o. Pro lepší znázornění jejich dopadů bude v závěru této kapitoly sestaveno porovnání výpočtu daňové povinnosti poplatníka za rok 2018 před optimalizací a po aplikaci vybraných navrhovaných řešení.

Ve vlastních návrzích řešení nebude uvažováno o rozšiřování výnosů o jejich další kategorie, protože je v současnosti subjekt sám vyhledává a aplikuje. Jak bylo popsáno v předchozí kapitole, největší podíl dosahovaných výnosů tvoří výnosy plynoucí ze smluv se zdravotními pojišťovnami. Je očekáváno, že z důvodu nedostatku zdravotního personálu, zejména v malých městech a na vesnicích, budou tyto subjekty více podporovány. Dále nelze navrhopat opatření, která by omezovala náklady z provozní oblasti (např. snížení spotřeby zdravotnického materiálu, nájemné ordinací apod.), protože by to mohlo vést k ohrožení kvality a dostupnosti poskytovaných lékařských služeb a možná v konečném důsledku i existence podnikatelského subjektu, proto budou v práci využity jiné možnosti optimalizace.

4.1 Vyjádření k celkové zadluženosti a trendu realizaci investic ve vybrané společnosti

V roce 2017 nastala situace, kdy vybraná společnost pořídila více dlouhodobého hmotného majetku ve vysoké pořizovací ceně. Pořízení těchto majetků bylo financováno pomocí úvěrů, přičemž bankovní úvěry z minulých období ještě nebyly splaceny. Spočítáme-li koeficient celkové zadluženosti k 31. 12. 2017 společnost vykazuje jeho hodnotu ve výši 69 %. Vybraný subjekt se tak vystavuje dlouhodobému riziku problematického splácení a nezískání případných úvěrů na další rozvoj společnosti. Při posuzování žádosti o úvěr většinou banka posuzuje nejen výši cizích zdrojů, ale i hodnotu vlastního kapitálu, a to z hlediska tvorby zisku a případné schopnosti splácet poskytnutý úvěr.

Bylo by vhodné, aby jediný společník společnosti ABC, s. r. o. nebral v potaz pouze udržení tempa s moderní medicínou, kterou se snaží aplikovat ve své lékařské praxi

nad rámec všeobecné ambulantní péče, ale také jednal ve jménu společnosti s péčí řádného hospodáře. Z rozhovorů vedených při zpracování této diplomové práce vyplývá, že situace v roce 2017 není ojedinělým případem, proto by bylo vhodné, aby rozšiřovací investice do majetku společnosti byly plánovány a rozvrženy do více let s ohledem na ekonomickou a finanční situaci podniku.

Avšak aby podnik nebyl za své nerozumné chování vůči investování do dlouhodobého majetku a jeho vysoké zadluženosti pouze kritizován, je dobré doplnit výše popsanou situaci o aktuální stav k 31. 12. 2018, kdy podnik nečerpal žádný nový úvěr a jeho celková zadluženost klesla.

4.2 Paušální výdaj na dopravu

Ve zkoumaných obdobích 2015–2017 vybraný subjekt uplatňoval skutečné výdaje na dopravu. Společnost má v majetku k 31. 12. 2017 celkem 3 osobní automobily, přičemž poslední z nich byl pořízen na konci roku 2017. V následující tabulce je zobrazen vývoj nákladů na jednotlivé automobily za sledované období 2015–2017, které je navíc doplněno o rok 2018.

Tabulka č. 3: Náklady na dopravu v letech 2015–2018²²²
v celých Kč

	2015	2016	2017	2018
Pohonné hmoty automobil X	32 167	22 753	26 351	6 040
Parkovné automobil X	40			
<i>NÁKLADY CELKEM NA AUTO X</i>	32 207	22 753	26 351	6 040
Pohonné hmoty automobil Y	64 944	66 992	72 461	41 904
Parkovné automobil Y	990	630	1 630	1 083
<i>NÁKLADY CELKEM NA AUTO Y</i>	65 934	67 622	74 091	42 987
Pohonné hmoty automobil Z		-		24 528
Parkovné automobil Z		-		
<i>NÁKLADY CELKEM NA AUTO Z</i>		-		24 528

²²² Vlastní zpracování dle: ABC, S.R.O. *Obratová předvaha 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.
ABC, S.R.O. *Obratová předvaha 2018*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

Při posuzování výhodnosti využití paušálu na dopravu je nutné zohlednit nejen spotřebu pohonných hmot jednotlivých aut, které jsou nejen z tohoto důvodu vedeny v účetnictví na odlišných analytických účtech, ale také zaplacené parkovné. Z důvodu poskytování lékařských služeb ve třech různých ordinacích v přilehlých vesnicích jsou náklady na parkovné nízké. Parkovně zde většinou nejsou zpoplatněny.

Z tabulky je patrné, že by bylo výhodné uplatnit paušál na dopravu u **automobilu X** v letech 2015–2017. Avšak aplikovat ustanovení § 24 odst. 2 písm. z) ZDP na automobil **X nebylo možné** z důvodu jeho pořízení pomocí **finančního leasingu**, který byl ukončen převodem vlastnického práva na zkoumanou společnost koncem roku 2017. Od roku 2018 je možné u tohoto vozidla využívat tuto zákonnou možnost. U **automobilu Y** vidíme, že v období 2015–2017 byl pro poplatníka výhodnější jím zvolený přístup, tedy uplatnění skutečných nákladů na dopravu, které převyšovaly hodnotu paušálního výdaje. Avšak změna nastává v roce 2018, kdy jsou náklady na dopravu více rozvrstvené mezi vlastněné vozidla, a proto by bylo výhodnější uplatnit paušál na dopravu. **Automobil Z** pořízený na konci roku 2017 nebyl v tomto roce prokazatelně použit pro podnikatelskou činnost, v obrátové předvaze tohoto roku nenalezneme žádnou spotřebu pohonných hmot ani parkovného. V roce 2018 se již skutečné náklady na provoz tohoto vozidla vyskytují, proto je možné i u něj zvážit možnost uplatnění tohoto paušálu²²³. Proto **lze pro rok 2018 doporučit uplatňování paušálu na dopravu na všechna 3 vozidla v souhrnné výši 180.000 Kč.**

Pro společnost je uplatnění tohoto paušálu výhodné zejména z důvodu, že se jedná pouze o úpravu při sestavení daňového přiznání, a ne o skutečný náklad, tzn. nedochází k navýšení skutečných nákladů v účetnictví. Při konstrukci výsledné daňové povinnosti poplatníka by o skutečné náklady byl **navýšen ZD na řádku č. 40 a snížen o paušál na dopravu na řádku č. 162**. Jeho náplň je pak nutné rozvést v samostatné příloze, kde se blíže specifikuje, že byl využit výdajový paušál na 3 vozidla²²⁴.

²²³ ABC, S.R.O. *Obrátová předvaha 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

ABC, S.R.O. *Obrátová předvaha 2018*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

²²⁴ Informace k uplatnění paušálních výdajů na dopravu silničním motorovým vozidlem v daňových přiznáních k daním z příjmů. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/informace-stanoviska-a-sdeleni/2010/informace-k-uplatneni-pausalnich-vydaju-2564>.

4.3 Zaměstnanecké benefity

Správná motivace zaměstnanců je v současné době velmi důležitým faktorem v pracovněprávních vztazích. Nyní je jí zejména potřeba vzhledem k aktuálnímu nedostatku kvalitních pracovních sil a nízké míře nezaměstnanosti, která dle dat Českého statistického úřadu za 4. kvartál roku 2018 dosahovala výše 2 %, přičemž byl zaznamenán meziroční pokles o 0,4 p. b.²²⁵ Špatně motivovaní zaměstnanci, kteří jsou na svém pracovišti dlouhodobě nespokojeni se o výkon své práce nezajímají a většinou ji neprovádí zcela poctivě, a to je ve zdravotnictví opravdu nežádoucí. Z důvodu předcházení těchto rizik by bylo vhodné ve zkoumané společnosti nastavit motivační systém odměňování prostřednictvím zaměstnaneckých benefitů. Aby jejich zavedení nepředstavovalo pro zkoumaný subjekt skokové navýšení osobních nákladů a v konečném důsledku nevedlo k ohrožení finanční stability podniku (zejména z pohledu udržitelného cash flow), bylo by vhodné navrhované benefity zavádět do podniku postupně a dle toho řádně nastavit motivační systém. Jak bylo popsáno v analytické části práce, společnost v minulých obdobích poskytovala příspěvky na penzijní a životní připojištění jen jednomu zaměstnanci.

Průměrný přepočtený počet zaměstnanců je stabilní a činí celkem 3 pracovníky. Zjednodušeně se tento počet zaměstnanců stanoví na základě skutečně odpracovaných hodin. Z toho vyplývá, že ve vybrané společnosti je více zaměstnanců, avšak ne všichni zde jsou na hlavní pracovní poměr, ale působí ve zkoumané organizaci na částečný úvazek anebo na základě smluv mimo pracovní poměr (brigádníci). Zákoník práce umožňuje poskytovat i těmto pracovníkům zaměstnanecké benefity. Avšak pro účely této diplomové práce není možné pracovat se skutečným počtem zaměstnanců a zohledňovat ve výpočtech zaměstnaneckých benefitů skutečný počet odpracovaných hodin (např. při výpočtu nároku na stravenky). Proto bude dále v práci pracováno s průměrným přepočteným počtem zaměstnanců.

Zaměstnanecké benefity v nepeněžní podobě, pokud jsou osvobozeny dle §6 odst. 9 ZDP jsou pro zaměstnance i zaměstnavatele výhodnější oproti navýšení mzdy o stejnou částku

²²⁵ Zaměstnanost, nezaměstnanost.

Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/zamestnanost_nezamestnanost_prace.

v penězích z toho důvodu, že nevstupují do vyměřovacího základu pro výpočet sociálního a zdravotního pojištění.

4.3.1 Stravenky

Dle průzkumu prezentovaného v publikaci Zaměstnanci a daně od Ivana Macháčka (4. vydání z roku 2017), jsou stravenky nejčastěji poskytovaným benefitem v ČR²²⁶. V současnosti většina zaměstnanců považuje stravenky za automatickou součást mzdy a postrádají motivační charakter, přesto jsou řadou zaměstnanců vyžadovány²²⁷. Na trhu je spousta poskytovatelů stravenek, např. společnost Sodexo Pass Česká republika a.s. (stravenky Gastro pass), Lidl stravenka v.o.s. (Naše stravenka), Edenred CZ s.r.o. (stravenky Ticket restaurant), které se od sebe liší akceptací v restauracích a v obchodech, manipulačními poplatky, aj.²²⁸ Smyslem poskytování stravenek zaměstnancům je umožnění stravování v pracovní době. Jejich hodnota by měla korespondovat s průměrnou cenou obědového menu v místě pracoviště.

Pro lepší promítnutí dopadů zavedení stravenek do společnosti ABC, s.r.o. budeme uvažovat o následujícím modelovém případě. Stravenky budou mít maximálně výhodnou hodnotu 118 Kč (pro rok 2018), zaměstnavatel bude poskytovat svým zaměstnancům plnění ve výši 55 % hodnoty jídla, měsíčně bude standardně odpracováno 20 dnů. Stravenky budou přijímat 3 zaměstnanci. Dále budeme uvažovat o produktu Naše stravenka, za které, dle prezentovaných dat, nebude zaměstnavatel poskytovateli platit provizi²²⁹.

Dopad na zaměstnance

Příjem v hodnotě stravného formou **nepeněžního plnění** je pro zaměstnance dle § 6 odst. 9 písm. b) ZDP osvobozen. Bude-li zaměstnavatelem hrazeno slibovaných 55 % hodnoty stravenky, zaměstnanci se zvýší **příjem o 1.302 Kč (netto) měsíčně, roční částka činí 15. 624 Kč** v nepeněžních plněních. Nevýhodou z pohledu zaměstnance může být vázání prostředků na předem určenou spotřebu ve stravovacích zařízeních.

²²⁶ MACHÁČEK, Ivan. *Zaměstnanecké benefity a daně.*, s. 4.

²²⁷ Stravenky v kontextu Zaměstnaneckých benefitů. Dostupné z: <http://amsp.cz/68-pruzkum-amsp-cr-stravenky-v-kontextu-zamestnaneckych-benefitu/>.

²²⁸ DOSKOČILOVÁ, Veronika. S některými stravenkami zaplatíte téměř všude. S jinými málokde.

²²⁹ *Naše stravenka: Podle Vaší chuti* [online]. Dostupné z: <https://www.nasestravenka.cz/>.

Dopad na zaměstnavatele

Maximálně výhodná hodnota stravenky vychází z ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP, kdy jsou za daňově uznatelný náklad považovány příspěvky na stravu do výše 55 %, a zároveň jejich hodnota nesmí přesáhnout 70 % hodnoty stravného pro zaměstnance vymezené v 109 odst. 3 zákoníku práce (nepodnikatelská sféra)²³⁰. Vyhláška č. 463/2017 Sb. vymezuje maximální hodnotu poskytnutého stravného pro zaměstnance státní správy na částku 93 Kč pro rok 2018²³¹. Maximální hodnota daňově uznatelného nákladu pro vybraného podnikatele činí 65 Kč (tj. 70 % z 93 Kč a zároveň 55% hodnoty stravenky). **Ročně by se tak vzrostly daňově uznatelné náklady o 46.872 Kč celkem** (při úvaze o průměrném přepočteném počtu zaměstnanců). Poskytování stravenek by se ve VZZ společnosti ABC, s. r. o. projevilo růstem nákladů (v účtové osnově účet 527 – Zákonné sociální náklady), na konci účetního období v rozvaze bychom viděli zvýšení krátkodobých závazků. Růst nákladů ve společnosti může vést k poklesu výsledku hospodaření, pokud by s tímto růstem nerostly analogicky i tržby společnosti. V konečném důsledku by se zpomalil růst vlastního kapitálu, kde mimo jiné společnost kumuluje zisky minulých období a každoročně se jeho hodnota mění v závislosti na výsledku hospodaření za dané účetní období.

4.3.2 Příspěvek na penzijní připojištění a životní připojištění

V současnosti vybraná společnost poskytuje tento typ příspěvku pouze pro jednoho zaměstnance (jednatele). Příspěvek na penzijní připojištění činí 500 Kč za měsíc a na soukromé životní pojištění činí 2.000 Kč za měsíc. V souhrnu společnost tomuto zaměstnanci přispívá celkem 30.000 Kč ročně. Tato částka tvořila horní hranici pro osvobození v letech 2013–2016. Od roku 2017 bylo toto omezení navýšeno na hodnotu 50.000 Kč²³². Bylo by vhodné ve společnosti navýšit tyto příspěvky, tak aby bylo dosahováno maximálních možností. Avšak kvůli problémům s udržitelným cash flow a zajištěním finanční stability podniku by bylo vhodné navýšit pouze příspěvky

²³⁰ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 24.

²³¹ Vyhláška č. 463/2017 Sb. o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad., § 3.

²³² MACHÁČEK, Ivan. *Zaměstnanecké benefity a daně.*, s. 54.

u penzijního připojištění na hodnotu 1.000 Kč a dále ostatním zaměstnancům přiznávat nárok na tento benefit dle navrhované vnitropodnikové směrnice.

Pro daňovou uznatelnost nákladů plynoucích z příspěvků na penzijní připojištění a soukromé životní pojištění je nutné mít sepsanou **vnitropodnikovou směrnici**. V této směrnici by mělo být zahrnuto, kdy má zaměstnanec na tento typ benefitu právo. Nárok může být např. stanoven dle doby trvání pracovního poměru, kdy by jednatel měl právo automaticky (tj. vždy a zároveň vystihuje současný stav), zdravotní sestry po roce pracovněprávního vztahu, ostatní zaměstnanci po 2 letech výkonu činnosti ve společnosti. Ostatní osoby vykonávající činnost na základě smluv mimo pracovní poměr nárok na tento benefit nemají.

Dopad na zaměstnance

Pro zaměstnance je tento typ benefitu osvobozený dle **§ 6 odst. 9 písm. p) ZDP**. Avšak osvobození je omezeno na nepeněžní příjem zaměstnance a maximální částkou 50.000 Kč²³³. V běžné praxi jsou pak tyto příspěvky připisovány na účet zaměstnance vedený u správce příslušného penzijního připojištění a poskytovatele soukromého životního pojištění. Dle doporučeného navýšení by si zaměstnanec **polepšil o 6.000 Kč ročně** (u zaměstnance, které mu již je benefit poskytován). **V následujících letech by měl podnik přistoupit k rozšíření zaměstnaneckých benefitů i u ostatních zaměstnanců. Roční příspěvek na penzijní připojištění a soukromé životní pojištění činí 36.000 Kč na jednoho zaměstnance.**

Dopad na zaměstnavatele

Za předpokladu, že vybraná společnost má sestavenou vnitropodnikovou směrnici (nebo jinou smlouvu) pro vyplácení těchto benefitů, může si tyto příspěvky uplatnit jako **daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP bez omezení**. Navrhují, aby nejprve byl navýšen příspěvek u penzijního připojištění na hodnotu 12.000 Kč ročně a v dalších letech bylo přistoupeno k přidělení benefitu ostatním zaměstnancům. V roce navýšení bude nejprve uskutečněno zvýšení příspěvku u jednoho zaměstnance, tj. nárůst v tomto roce o 6.000 Kč v nákladech a v dalších letech nárůst o 36.000 Kč za každého dalšího zaměstnance dle postupného splnění podmínek dle vnitropodnikové směrnice.

²³³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 6.

Ve VZZ se zvýšení tohoto příspěvku projeví růstem nákladů, který by mohl vést k poklesu nejen výsledku hospodaření společnosti ale i jejího základu daně. K rozvážnému dni bude vybraný subjekt evidovat v rozvaze zvýšený zůstatek krátkodobých závazků, z toho důvodu že závazky plynoucích z mezd jsou placeny až v lednu následujícího roku. Riziko poklesu výsledku hospodaření bylo popsáno u předchozího benefitu.

4.3.3 Příspěvek na rekreaci

Přestože byl příspěvek na rekreaci, zájezd, dovolenou v roce 2016 výjimečně poskytnut, bylo by vhodné, aby v rámci zvýšení motivace zaměstnanců podnik zvažil jeho opětovné zavedení. Avšak tento benefit je pro zaměstnavatele poměrně finančně náročný, proto by jej měl využívat jen v letech, kdy nebude provádět rozsáhlé investice, z důvodu zajištění provozně nutné činnosti. Budeme uvažovat o jeho poskytování v maximálně možné míře s ohledem na její osvobození tj. 20.000 Kč ročně v dalších letech podnikání.

Dopad na zaměstnance

Nepeněžní plnění pro zaměstnance na rekreaci většinou probíhá tak, že si zaměstnanec objedná vybranou formu rekreace a zaměstnavatel ji zcela uhradí. Je to z toho důvodu, aby bylo dodrženo pravidlo nepeněžního plnění, které je nutné pro **osvobození na straně zaměstnance dle § 6 odst. 9 písm. d) bod 1 ZDP**. Je-li přesažena horní mez pro osvobození, může být částka převyšující hodnotu 20.000 Kč uhrazena zaměstnancem zaměstnavateli anebo rozdíl bude dodaněn jako součást mzdy. **Bude-li splněn předpoklad pro osvobození, tj. výše příspěvku nepřesáhne hodnotu 20.000 Kč ročně, bude jeho hodnota čistým nepeněžním příjmem pro zaměstnance.**

Dopad na zaměstnavatele

Pro zaměstnavatele je toto nepeněžní plnění **daňově neuznatelným nákladem dle § 25 odst. 1 písm. h) ZDP**. Avšak toto řešení je pro obě strany výhodnější než příspěvek na dovolenou v rámci mzdy, kdy by byl součástí vyměřovacího základu. Sice růst nákladů může snížit výsledek hospodaření **až o 60.000 Kč ročně** v případě jeho poskytnutí 3 zaměstnancům. Nedaňový náklad bude v kalkulaci daňové povinnosti poplatníka znamenat **zvýšení hodnoty na řádku č. 40**. Toto plnění pro zaměstnavatele znamená růst výdajů (cash flow), ale i nákladů. Dopady na výsledek hospodaření budou zřejmě stejné, jak bylo popsáno u předchozích benefitů.

4.3.4 Příspěvek na zboží a služby zdravotního a léčebného charakteru

Smyslem tohoto příspěvku je dle stanoviska Generálního finančního ředitelství uvedeného v zápisu z Koordinačního výboru ze dne 20. 06. 2018 podporovat aktivity zaměstnavatelů v oblasti péče o zaměstnance nad rámec zákoníku práce. Cílem tohoto ustanovení je posílit péči o zdraví zaměstnanců a tím snížit možnost jejich pracovní neschopnosti, v konečném důsledku docílit zvýšení jejich produktivity práce²³⁴. V souvislosti s takto definovaným účelem zvýšené péče o zdraví zaměstnanců by bylo vhodné, aby zkoumaná společnost zvážila poskytování i tohoto benefitu svým zaměstnancům. Tento benefit může být dle stanoviska prezentovaného na webových stránkách finanční správy použit formou poukazů na lázeňské pobyty, rehabilitace, masáže, ošetření zubů, dioptrické brýle, aj.²³⁵

Dopad na zaměstnance

Pro zaměstnance představují příspěvky na zboží a služby zdravotního, léčebného, hygienického a obdobného charakteru za podmínek § 6 odst. 9 písm. d) bod 1 ZDP osvobozený příjem.

Dopad na zaměstnavatele

Pro zaměstnavatele je tento typ příspěvku **daňově neuznatelným nákladem** dle § 25 ZDP. Avšak **oproti navýšení mzdy** v hodnotě poskytovaného plnění je toto řešení pro zaměstnavatele **výhodnější**. Vyloučení těchto nedaňových nákladů by se v přiznání k DPPO promítlo **na řádku č. 40 a v příloze I oddíl A**, tj. jednalo by se o položku zvyšující základ daně.

Ve VZZ by plnění těchto benefitů znamenalo růst nákladů, a pokud by v daném období nebylo spojeno s obdobím růstem výnosů, mohlo by to pro společnost znamenat snížení výsledku hospodaření a další důsledky z toho plynoucí, jak bylo popsáno dříve.

²³⁴ Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 20. 06. 2018: Nepeněžní plnění poskytované zaměstnanci ve formě pořízení zboží nebo služeb zdravotního, léčebného, hygienického a obdobného charakteru. Česká republika, 2018, 54 s. Dostupné také z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/Zapis_KV_KDP_2018-06-20.pdf, s. 46.

²³⁵ TREZZIOVÁ, Dana. Problematika zdravotnických prostředků poskytovaných zaměstnavatelem.

4.4 Odpočet na podporu odborného vzdělávání

Cílem odpočtu na podporu odborného vzdělávání je prohloubení spolupráce škol a zaměstnavatelů v oblasti sdílení učebních prostředků, předávání zkušeností a získávání správných pracovních návyků žáků a studentů²³⁶.

4.4.1 Vymezení podmínek

V práci budeme předjímat splnění podmínek, které jsou nutné pro uplatnění tohoto odpočtu. Zejména se jedná o uzavřenou smlouvu, která splňuje obsahové náležitosti § 34f odst. 2 písm. b). Aby mohla být odborná praxe ve vybrané společnosti uskutečněna, musí obor studia souviset s předmětem podnikatelské činnosti subjektu. Pro účely diplomové práce byly dohledány povinné praxe studentů v rámci oboru: Všeobecné lékařství v průběhu studia na **3. lékařské fakultě Univerzity Karlovy**, kde zmíněná praxe probíhá ve 4. ročníku v rámci předmětu: Prázdninová praxe – klinické oddělení dle výběru²³⁷, dále na **Lékařské fakultě Univerzity Palackého v Olomouci**, kde je tato praxe povinná po absolvování 3. ročníku v rámci předmětu: Povinná praxe v ordinaci praktického všeobecného lékaře²³⁸. Tyto studentské praxe se liší délkou trvání jednotlivých odborných praxí, např. na 3. lékařské fakultě Univerzity Karlovy trvá praxe 2 týdny (tj. 80 hodin), avšak na Lékařské fakultě Univerzity Palackého je její délka pouze v rozsahu 30 hodin. Dále v práci bude pracováno s modelováním situace na praxi během studia na 3. lékařské fakultě Univerzity Karlovy.

V anotaci předmětu: **Prázdninová praxe – klinické oddělení dle výběru**, je stanoveno, že praxe může probíhat na klinickém oddělení péče o dospělé nebo v **ordinaci praktického lékaře pro dospělé**. *„Cílem praxe je osvojení vztahu k pacientovi a komplexního přístupu k jeho zdravotním problémům. Student má samostatně pracovat pod vedením odborného lékaře. Student si má v praxi prohloubit poznatky spojené*

²³⁶ Informace k uplatňování odpočtu na podporu odborného vzdělávání od základu daně z příjmů podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2014/informace-k-uplatnovani-odpocetu-na-podpo-17928>.

²³⁷ Předměty: Prázdninová praxe – klinické oddělení dle výběru. Dostupné z: <https://is.cuni.cz/studium/predmety/index.php?do=predmet&kod=CVSE4P0039>.

²³⁸ Povinná praxe v ordinaci praktického všeobecného lékaře. Dostupné z: https://www.lf.upol.cz/fileadmin/user_upload/LF/Sylaby_LF/magisterske/vseo/plevcbp2.pdf.

s vyšetřovacími postupy a metodami v souvislosti s diagnostikou, léčením a preventivními opatřeními u pacientů. Dalším cílem je upevnění klinických dovedností studentů – umět získat od pacienta odpovídající anamnestické údaje, provést jeho kompletní fyzikální vyšetření, stanovení diagnózy, ev. dalšího vyšetřovacího programu, terapie, procvičení technických dovedností (zručnosti) a profesionálních předpokladů k výkonu povolání (profesionální vystupování, odhad vlastních odborných možností, respektování lidské důstojnosti pacienta a zachování lékařského tajemství)²³⁹.“ To vše může vybraná společnost studentům nabídnout, a navíc jim může umožnit náhled na lékařskou praxi ve 3 ordinacích vesnického typu, ve kterých jsou uplatňovány moderní léčebné postupy nad rámec všeobecné ambulantní péče.

Pro uplatnění odpočtu je nutné evidovat náplň činností studenta na pracovišti a dobu strávenou na pracovišti, která může být doložena např. docházkou, popř. zprávou z praxe, která je běžně po studentech vyžadována v rámci studia na VŠ.

4.4.2 Daňové řešení

Pro poskytnutí odborného vzdělání se nepředpokládá nutnost realizace investic do majetku společnosti. Za výkon činností v souvislosti s odborným vzděláváním studenti většinou nedostávají žádnou peněžitou odměnu. Kdyby se jí přesto vybraná společnost rozhodla praktikantovi poskytovat bude jeho **příjem zdaněn dle § 6 ZDP**, protože se na něj **nemůže použít osvobození § 6 odst. 9 písm. l) ZDP**²⁴⁰.

Odpočet na podporu vzdělávání je stanoven jako součet odpočtu na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání a odpočtu na podporu výdajů vynaložených na studenta v rámci odborného vzdělávání²⁴¹. Jak již bylo napsáno výše není předpokládána nutnost pořízení majetku za tímto účelem, proto ve vybrané společnosti bude odpočet činit pouze odpočet na podporu výdajů vynaložených na studenta v rámci odborného vzdělávání, který dle § 34h se stanoví jako součin částky 200 Kč a počet hodin uskutečněných na pracovišti v rámci vzdělávací činnosti akreditovaného studijního oboru. V modelovém

²³⁹Předměty: Prázdninová praxe – klinické oddělení dle výběru. Dostupné z: <https://is.cuni.cz/studium/predmety/index.php?do=predmet&kod=CVSE4P0039>.

²⁴⁰ Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 28. 05. 2015: Osvobození příjmů studentů vysokých škol z odborné praxe. Česká republika, 2015, 35 s. Dostupné také z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/Zapis_KV-KDP_2015-05-28.pdf.

²⁴¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 34f.

případě by tak bylo dosaženo odpočtu na podporu odborného vzdělávání ve výši **16.000 Kč** (tj. součin požadovaných 80 hodin praxe a hodinové sazby 200 Kč).

V kalkulaci DPPO poplatníka se **odpočet na odborné vzdělávání projeví na řádku č. 263** daňového přiznání sníží obecný základ daně o 16.000 Kč a zároveň bude vyplněna Příloha II část F. Pro účely této diplomové práce bylo uvažováno o poskytnutí odborného vzdělávání bez finanční odměny pro studenta, proto se ve výkazech nijak neprojeví.

4.5 Aplikace vybraných návrhů do daňového přiznání roku 2018

Pro snížení daňové povinnosti poplatníka v roce 2018 byly z navrhovaných možností vybrány s ohledem na finanční stabilitu podniku možnost uplatnění paušálu na dopravu, zaměstnanecké benefity ve formě stravenek a zvýšení příspěvku na penzijní připojištění a odpočet na podporu odborného vzdělávání. Následující tabulka zobrazuje kalkulaci DPPO pro rok 2018 v porovnání před a po aplikaci navrhovaných možností.

Tabulka č. 4: Výpočet a srovnání DPPO za rok 2018 před a po aplikaci navrhovaných řešení²⁴² v celých Kč

2018	PŮVODNÍ	NOVÉ
VH (ř. 10)	388 859	335 987
+ Položky ↑ ZD (ř. 40)	0	72 472
50 – Spotřebované nákupy		72 472
- Položky ↓ ZD (ř. 170)	33 526	213 526
Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy (ř. 150)	33 526	33 526
Paušál na dopravu (ř. 162)		180 000
= OBECNÝ ZD	355 333	194 933
- Odčitatelné položky § 34 – odpočet na odborné vzdělávání		16 000
= ZD ZAOKROUHLĚNÝ DLE § 20 Odst. 11	355 000	178 000
* Sazba daně dle § 21 (19 %)	67 450	33 820
= VÝSLEDNÁ DAŇOVÁ POVINNOST	67 450	33 820
-Zúčtování zaplacených záloh	41 040	41 040
= Nedoplatek (-)/Přeplatek (+)	-26 410	7 220

²⁴² Vlastní zpracování dle: ABC, S.R.O. *Přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2018*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

Porovnáme-li výsledek hospodaření před a po aplikaci navrhovaných řešení, vidíme že klesl z důvodu zvýšení nákladů plynoucí ze zavedení stravenek a navýšení příspěvku na penzijní připojištění. Další změna nastává u aplikace paušálu na dopravu, který způsobil že nejprve bylo třeba navýšit ZD o skutečně spotřebované pohonné hmoty a parkovné a posléze byl ZD snížen o paušální částku v součtu na všechna 3 vlastní motorová vozidla. Tyto úpravy způsobily značný pokles obecného ZD, který byl dále ponížen o odpočet na odborné vzdělávání. Celková daňová povinnost značně klesla, z nové daňové povinnosti vyplývají menší pololetní zálohy ve výši 13.528 Kč oproti původním 26.980 Kč. Pokud by byly aplikované vybrané návrhy společnost by měla nárok žádat po příslušném správci daně vrátit přeplatek na dani plynoucí z již zaplacených záloh během roku 2018.

Avšak, abychom mohli určit, zda navrhované řešení optimalizace je pro subjekt opravdu výhodné je nutné dosažené úspory porovnat s náklady souvisejícím s aplikací navrhovaného řešení. To zobrazuje následující tabulka.

Tabulka č. 5: Porovnání úspor na dani s vynaloženými náklady na navrhované řešení²⁴³
v celých Kč

Úspora na daňové povinnosti	33 630 Kč
Úspora na zálohách	26 904 Kč
Případná vratka přeplatku	7 220 Kč
CELKOVÁ DAŇOVÁ ÚSPORA	67 754 Kč
NÁKLADY NA OPTIMALIZACI	52 872 Kč
ZISK	14 882 Kč

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že přínos daňové optimalizace pro poplatníka je vyšší než náklady na ni vynaložené. Proto by bylo vhodné do dalších let zvážit zahrnutí navrhovaných řešení do podnikatelské činnosti poplatníka.

Při řešení výhodnosti navrhovaného řešení nemůžeme zůstat pouze na úrovni vyčíslení možné úspory, je nutné zohlednit i ostatní nefinanční faktory.

²⁴³ Vlastní zpracování.

Nejprve je nutno upozornit na **časovou náročnost** realizace navrhovaného řešení. Například u stravenek, pokud by byly poskytovány v klasické papírové podobě, je nutné pověřit zajištěním realizace tohoto benefitu některého ze zaměstnanců. Zejména by se jednalo o navázání a realizaci obchodního vztahu mezi poskytovatelem stravenek a zkoumanou společností, dále o výpočet nároků na stravenky u jednotlivých zaměstnanců a jejich správné přerozdělení. Oproti tomu je poskytování příspěvků na penzijní připojištění a soukromé životní pojištění po uzavření náležitých smluv a sestavení vnitropodnikové směrnice upravující nárok na tento benefit daleko jednodušším procesem. Poskytování tohoto nepeněžního plnění zaměstnancům může být řešeno pomocí trvalého platebního příkazu v bance s měsíční frekvencí, kdy by byla daná částka odesílána příslušnému poskytovateli těchto služeb. Avšak největší časovou náročnost představuje zajištění a poskytování odborného vzdělávání studentům všeobecného lékařství, protože při výkonu jejich činnosti je nutný dohled odborného vedoucí praxe, navíc je toto mentorování pro školitele náročné i po psychické stránce v již tak velmi náročném povolání.

Dále je nutno **zvážit, které faktory motivují zaměstnance ve vybrané společnosti**. Je to zejména otázkou dobré komunikace a mezi zaměstnavatelem a zaměstnanci, která by v tak malé společnosti co se do počtu zaměstnanců týká neměla být problém. Avšak je zde riziko aplikace nepříliš výhodných řešení pro obě strany, která by v konečném důsledku mohla vést k destabilizaci.

Pro správnou aplikaci navrhovaných řešení je potřeba dobré komunikace a vysvětlení těchto možností vybrané společnosti, není možné říct jen výhody, ale řádně vysvětlit dopady na jednotlivé osoby ve společnosti a je **nutno zvážit možnosti a ochotu zaměstnanců spolupracovat** na případné realizaci těchto prostředků.

ZÁVĚR

Tato diplomová práce se zabývala tématem **Optimalizace daně z příjmů ve vybrané společnosti**. Jak už samotný název práce napovídá, hlavním cílem této diplomové práce bylo stanovit daňovou povinnost co nejvýhodněji pro poplatníka, tedy nalézt možnosti, které by subjekt mohl ve své podnikatelské činnosti aplikovat tak, aby bylo dosaženo úspory na dani z příjmů, která by převyšovala náklady na její realizaci. A to vše v mezích zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Proto bylo v práci nejprve nutné vymezit náležité teoretické znalosti, z důvodu jejich aplikace v následujících částech práce.

V **analytické části práce** byla nejdříve představena zkoumaná společnost ABC, s. r. o., která se zabývá poskytováním všeobecné zdravotní ambulantní péče. Její činnost je specifická tím, že je poskytována ve 3 ordinacích na území Pardubického kraje. Vybraný podnik má v průměrném přepočteném počtu pouze 3 zaměstnance.

Z analýzy současného stavu z pohledu účetních výkazů vyplynulo, že vybraná společnost v minulých letech jednorázově investovala do dlouhodobého majetku ve vysoké pořizovací ceně. Tyto investice byly financovány pomocí úvěrů a celková zadluženost společnosti k 31. 12. 2017 činila přibližně 69 %. Zvýšená zadluženost byla shledána rizikovou, zejména z hlediska udržitelné finanční pozice a dobré platební schopnosti společnosti, kdyby se tato skutečnost stala ve společnosti trendem a nebyla výjimečnou situací.

Z rozboru výnosů a nákladů na daňově účinné a neúčinné vyplynulo, že všechny výnosy společnosti jsou předmětem daně a nejsou od ní osvobozené. Náklady společnosti jsou ve většině případů daňově uznatelné. Daňově neuznatelné náklady jsou tvořeny zejména náklady na reprezentaci, výjimečně v roce 2016 byl zaměstnancům poskytnut příspěvek na rekreaci, dále se jednalo o pokuty, úroky a penále, které společnosti vznikly předpisem od státních institucí. Ve sledovaném období společnost poskytovala dary, o které je nutné nejprve navýšit základ daně a poté, jsou-li splněny podmínky § 20 odst. 8, si o něj může poplatník snížit základ daně v rámci odčitatelných položek. Dále jsou za nedaňové náklady považovány účetní odpisy dlouhodobého majetku, které se však v daňovém přiznání společnosti projevují pomocí jejich rozdílu s daňovými odpisy. Společnost členem v mnoha organizacích, které jí pomáhají udržet krok s trendy

v moderní medicíně, ale neuplatňuje tyto členské příspěvky jako daňově účinné, protože neplní podmínku nutnosti k výkonu podnikatelské činnosti. Na základě takto vymezených nákladů a výnosů společnosti byla popsána kalkulace DPPO ve vybraném podniku za období 2015 až 2017.

Na základě takto zpracovaných podkladů a dat byly zpracovány **vlastní návrhy řešení**. V práci nebylo uvažováno o možnostech rozšiřování výnosů z toho důvodu, že sám jednatel společnosti je v této oblasti aktivní a mnohé možnosti v současnosti již aplikuje. Dále nelze navrhovat možnosti omezující spotřebu provozně nutných nákladů, které by mohly vést k ohrožení podnikatelské činnosti poplatníka. Proto bylo v této části práce nejprve popsáno riziko vysoké zadluženosti společnosti a důvody, proč není vhodné mít vysokou zadluženost dlouhodobě. Další návrhy vedoucí k optimalizaci daňové povinnosti byly vždy vymezeny nejen z pohledu dopadu na kalkulaci daně z příjmů právnických osob, ale také jak se vybraný návrh projeví do účetních výkazů.

První návrh tvořilo uplatnění **paušálu na dopravu**. V minulých letech totiž nebylo možné tuto položku uplatnit jak z omezení plynoucích ze ZDP nebo jejich nevýhodnosti pro poplatníka (tj. skutečné náklady vstupující do porovnání výhodnosti byly vyšší než paušální částka). Avšak v roce 2018 tyto omezení pominula. Automobil, který byl pořízován finančním leasingem je od konce roku 2017 součástí vlastního majetku společnosti a díky pořízení dalšího automobilu, klesla spotřeba pohonných hmot a parkovného u ostatních vozidel. Proto bylo shledáno, že by bylo pro společnost výhodné uplatnit tuto možnost při kalkulaci daňové povinnosti za rok 2018.

Další skupinu návrhů tvořily **zaměstnanecké benefity**. Některé byly ve společnosti ve sledovaných obdobích poskytovány, buď se značným omezením nebo se jednalo o výjimečnou položku. Důvod volby těchto prostředků optimalizace byl shledán zejména z hlediska nízké nezaměstnanosti, nedostatku kvalitního personálu ve zdravotnictví a hlavně, aby společnost pro své zaměstnance byla stále atraktivní a motivovala je k lepším výkonům na pracovišti. Poskytování těchto benefitů v nepeněžních hodnotách za podmínek osvobození dle § 6 odst. 9 ZDP je pro obě strany výhodnější než navýšení mzdy o stejnou částku. Tyto benefity byly vždy posuzovány z pohledu dopadu na zaměstnance (z hlediska přínosu, osvobození) a na zaměstnavatele (z hlediska nákladovosti, daňové účinnosti a zobrazení v účetních výkazech). Benefity byly vypočítávány na průměrný přepočtený počet zaměstnanců. První návrh v této kategorii

tvořily **stravenky**. Každý zaměstnanec s nárokem na stravenky by odhadem měsíčně získal 1.302 Kč v nepeněžních jednotkách a společnost by to odhadem stálo 46.872 Kč ročně. Dále bylo uvažováno o **navýšení příspěvku na penzijní připojištění a soukromé životní pojištění**. Celkem by zaměstnanec ročně získal nepeněžní příjem v hodnotě 36.000 Kč. Stejná částka je pro společnost daňově účinným nákladem. Avšak není využita možnost v maximální hodnotě 50.000 Kč z důvodu udržení finanční stability společnosti. I z toho důvodu bylo pro rok 2018 uvažováno o poskytnutí příspěvku pouze jednomu zaměstnanci. Dále byly navrženy benefity pro období finanční stability podniku, tedy pro další roky podnikání. Tyto návrhy nebyly promítnuty do konečné kalkulace daňové povinnosti poplatníka po zavedení optimalizačních opatření. Tyto benefity jsou zejména motivačního charakteru a nejsou z pohledu společnosti až tak výhodné, jedná se o **příspěvky na rekreaci a na zboží nebo služby zdravotního, léčebného a hygienického charakteru**. V roce 2018 nebyly aplikovány také z důvodu jejich finanční náročnosti pro podnik.

Poslední návrh byl tvořen **odpočtem na podporu odborného vzdělávání**, které by mohla vybraná společnost poskytnout studentům všeobecného lékařství v rámci jejich prázdninové praxe. Tento odpočet byl odhadnut ve výši 16.000 Kč.

Porovnáme-li úsporu na dani, daňových zálohách a možnost přeplatku na dani vzniklé nižší daňovou povinností s náklady na její realizaci společnost by **mohla v roce 2018 ušetřit až 14.882 Kč**. Avšak posuzování výhodnosti daňové optimalizace nemůže být ve společnosti provedeno pouze na základě finančních výsledků, ale také z jiných neekonomických hledisek. Předpokladem, který je nutný pro správné rozhodnutí a aplikaci případných řešení daňové optimalizace je výborná komunikace a spolupráce mezi vybraným subjektem a poskytovatelem účetních služeb. Zejména se jedná o umění dobře vysvětlit a podat všechny výhody a nevýhody řešení, jejich různé varianty, a hlavně zohlednění z hlediska nákladovosti, časové náročnosti a vůbec řešení zájmů dalších zainteresovaných stran.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ABC, S.R.O. *Obratová předvaha 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

ABC, S.R.O. *Obratová předvaha 2018*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

ABC, S.R.O. *Přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

ABC, S.R.O. *Přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2018*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

ABC, S.R.O. *Soupis majetku za období 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

ABC, S.R.O. *Účetní závěrka 2013*, Brno: ABC, s.r.o., 2014.

ABC, S.R.O. *Účetní závěrka 2015–2017*, Pardubice: ABC, s.r.o., 2019.

BERGLOVÁ, Lucie. Zaměstnanecké benefity a daně. *Fučík & Partners* [online]. Česká republika, 2017, 27.07.2017 [cit. 2019-04-19]. Dostupné z: <https://www.fucik.cz/publikace/zamestnanecke-benefity-a-dane/>.

ČERNÁ, Stanislava, Ivana ŠTENGLOVÁ a Irena PELIKÁNOVÁ. *Právo obchodních korporací*. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 637 stran. ISBN 978-80-7478-735-5.

ČERNÝ, Pavol. Zastupování obchodní společnosti jakožto společníka a odpovědnost člena statutárního orgánu. *EPRAVO.CZ – Sbírnka zákonů, judikatura, právo* [online]. Česká republika, © 1999-2019, 12.10.2017 [cit. 2019-01-25]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/zastupovani-obchodni-spolecnosti-jakozto-spolecnika-a-odpovednost-clena-statutarniho-organu-106521.html>.

Daňový systém v ČR: Popis systému. *Finanční správa* [online]. Česká republika, ©2013-2018, 1.1.2013 [cit. 2018-11-04]. Dostupné z: www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/popis-systemu.

DOSKOČILOVÁ, Veronika. S některými stravenkami zaplatíte téměř všude. S jinými málokde. *Měšec.cz* [online]. Česká republika, © 1998-2019, 13. 12. 2017 [cit. 2019-04-22]. Dostupné z: <https://www.mesec.cz/clanky/s-nekterymi-stravenkami-zaplatite-temer-vsude-s-jinymi-malokde/>.

DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018, xiv, 278 stran. ISBN 978-80-7552-126-2.

DVOŘÁKOVÁ, Veronika. *Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným ve vazbě na účetnictví a judikaturu: judikatura, praktické příklady*. Olomouc: ANAG, 2018, 183 stran: 1 portrét, formuláře. ISBN 978-80-7554-125-3.

HANUŠOVÁ, H., *Manažerské účetnictví*, [přednášky], Brno: VUT, podzim 2018.

HNÁTEK, Miloslav. *Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným*. 2. rozšířené vydání. Praha: ESAP s.r.o, 2017, 159 stran. ISBN 978-80-905899-5-7.

Informace k uplatnění paušálních výdajů na dopravu silničním motorovým vozidlem v daňových priznáních k daním z příjmů. *Finanční správa* [online]. Česká republika, © 2013-2018, 13.1.2012 [cit. 2019-16-03]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/informace- stanoviska-a-sdeleni/2010/informace-k-uplatneni-pausalnich- vydaju-2564>.

Informace k uplatňování odpočtu na podporu odborného vzdělávání od základu daně z příjmů podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Česká republika, ©2005-2013, 21.05.2014 [cit. 2019-04-23]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2014/informace-k-uplatnovani-odpoctu-na-podpo-17928>

JONÁŠOVÁ, Radka. *Sjednocuji, sjednocuješ, sjednocujeme aneb křišťálové koule netřeba*. *EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo* [online]. Česká republika, © 1999-2019, 10.4.2009 [cit. 2019-01-26]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/sjednocuji-sjednocujes-sjednocujeme-aneb-kristalove-koule-netreba-55670.html>.

KOPŘIVA, Jan. *CURRENT ISSUES OF TAX HARMONIZATION IN THE EU*. Brno, 2018, 6 s. Dostupné také z: https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2011/files/prispevky/02%20FINANC/ko-priva.pdf. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 3., přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2004. ISBN 80-863-9584-7.

MACHÁČEK, Ivan. *Zaměstnanecké benefity a daně*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Daně (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-514-7.

Naše stravenka: Podle Vaší chuti [online]. Česká republika, © 2018 [cit. 2019-04-22]. Dostupné z: <https://www.nasestravenka.cz/>.

NOVÁKOVÁ A., *Interview*. ABC, s.r.o., Brno, 25. 01. 2019.

Obchodní rejstřík. *Justice.cz* [online]. Česká republika: Ministerstvo spravedlnosti, © 2008, [cit. 2019-01-25]. Dostupné z: <http://portal.justice.cz/ejustice/obchodni-rejstrik.html>.

Odborné kolegium. Komora daňových poradců v ČR [online]. Česká republika, ©2006-2019 [cit. 2019-01-25]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/informace/struktura-komory/odborne-kolegium>.

PELC, Vladimír a Petr PELECH. *Daně z příjmů: s komentářem*. 17. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2018, 830 stran. ISBN 978-80-7554-144-4.

Portál.POHODA.CZ [online]. Česká republika: STROMWARE, 2012 [cit. 2019-03-17]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/>.

Průvodce zaměstnaneckými benefity. AZ data [online]. Česká republika, © 2015, 25.09.2018 [cit. 2019-04-19]. Dostupné z: <https://www.az-data.cz/clanky/pruvodce-zamestnaneckymi-benefity>.

Předměty: Prázdninová praxe – klinické oddělení dle výběru. *3.lékařská fakulta Univerzity Karlovy* [online]. Česká republika, ©2019 [cit. 2019-04-23]. Dostupné z: <https://is.cuni.cz/studium/predmety/index.php?do=predmet&kod=CVSE4P0039>.

Příloha č. 2 k vyhlášce č. 92/2012 Sb., o požadavcích na minimální technické a věcné vybavení zdravotnických zařízení a kontaktních pracovišť domácí péče.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 94/2008-55 ze dne 9. 7. 2009.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 132/2008-82 ze dne 8. 2. 2009.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 129/2006-135 ze dne 5. 9. 2007.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 65/2012-82 ze dne 5. 9. 2012.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 95/2006-80 ze dne 28. 3. 2007.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. Afs 107/2004-48 ze dne 10. 11. 2005.

SKÁLOVÁ, Jana. *Daně v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Účetnictví (Wolters Kluwer). ISBN 978-80-7552-832-2.

Stravenky v kontextu Zaměstnaneckých benefitů. *Asociace malých a středních podniků a živnostníků ČR* [online]. Česká republika, © 2017, 01.06.2018 [cit. 2019-04-22]. Dostupné z: <http://amsp.cz/68-pruzkum-amsp-cr-stravenky-v-kontextu-zamestnaneckych-benefitu/>.

TREZZIOVÁ, Dana. Problematika zdravotnických prostředků poskytovaných zaměstnavatelem. *Finanční správa* [online]. Česká republika: Ministerstvo financí ČR, ©2013-2018, 26.01.2005 [cit. 2019-04-23]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/prispevky-kv-kdp/dane-z-prijmu-a-ucetnictvi/06-26-01-05-2218>.

Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., listina základních práv a svobod.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR*. 13. vydání. V Praze: 1. VOX, 2016. Daně (1. VOX). ISBN 978-80-87480-44-1.

Vyhláška č. 463/2017 Sb. o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad.

VYCHOPENĚ, Jiří. *Daň z příjmů 2018: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2018*. 14. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. Meritum (Wolters Kluwer). ISBN 980-80-7598-020-5.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

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

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech.

Zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce.

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 14. 11. 2018: Daň z nabytí nemovitých věcí z pohledu daní z příjmů. Česká republika, 2018, 25 s. Dostupné také z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/zapis_KV_KDP_2018-11-14.pdf.

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 20. 06. 2018: Nepeněžní plnění poskytované zaměstnanci ve formě pořízení zboží nebo služeb zdravotního, léčebného, hygienického a obdobného charakteru. Česká republika, 2018, 54 s. Dostupné také z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/Zapis_KV_KDP_2018-06-20.pdf.

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 28. 05. 2015: Osvobození příjmů studentů vysokých škol z odborné praxe. Česká republika, 2015, 35 s. Dostupné také z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/Zapis_KV-KDP_2015-05-28.pdf.

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

ABC	ABC, s.r.o.
DPPO	daň z příjmů právnických osob
DŘ	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
HM	hmotný majetek
NM	nehmotný majetek
NOZ	zákon č. 89/2012, Sb., občanský zákoník
NSS	Nejvyšší správní soud
OR	obchodní rejstřík
V _D	daňově účinný výdaj
VH	výsledek hospodaření
VH BUO	výsledek hospodaření běžného účetního období
VH MO	výsledek hospodaření minulých období
V _N	daňově neuznatelný výdaj
Zákoník práce	zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce
ZD	základ daně
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZO	zdaňovací období
ZOK	zákon č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních společnostech a družstvech
ZoÚ	zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1: Účetní a daňové odpisy majetku v letech 2015–2017	55
Tabulka č. 2: Kalkulace DPPO v roce 2015–2017	66
Tabulka č. 3: Náklady na dopravu v letech 2015–2018	70
Tabulka č. 4: Výpočet a srovnání DPPO za rok 2018 před a po aplikaci navrhovaných řešení	80
Tabulka č. 5: Porovnání úspor na dani s vynaloženými náklady na navrhované řešení	81

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek č. 1: Daňová soustava v České republice	18
Obrázek č. 2: Obecný postup stanovení ZD a výpočtu daňové povinnosti	26
Obrázek č. 3: Rozdělení výdajů	29
Obrázek č. 4: Zjednodušený postup rozlišený výdajů	30

SEZNAM GRAFŮ

Graf č. 1: Struktura aktiv v letech 2015–2017	52
Graf č. 2: Struktura pasiv – vlastního kapitálu v letech 2015–2017.....	56
Graf č. 3: Struktura pasiv – cizích zdrojů a časového rozlišení v letech 2015–2017	57
Graf č. 4: Struktura nákladů v letech 2015–2017	59
Graf č. 5: Struktura výnosů v letech 2015–2017	61

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1: Přiznání k dani z příjmů právnických osob po aplikaci vybraných návrhů za rok 2018.....	i
--	---

PŘÍLOHY

Příloha č. 1: Přiznání k dani z příjmů právnických osob po aplikaci vybraných návrhů za rok 2018²⁴⁴

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

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Pardubický kraj

Územnímu pracovišti v, ve, pro

Pardubicích

01 Daňové identifikační číslo

C, Z

02 Identifikační číslo

03 Daňové přiznání¹⁾

řádné ~~XXXXXX~~⁵⁾ ~~XXXXXX~~

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne

04 Kód rozlišení typu přiznání

I, A

Základní investiční fond podle § 17b zákona¹⁾

ano ne

Zdaňovací období podle § 21a písm. A) zákona

A)

otisk podacího razítka finančního úřadu

Počet příloh II. oddílu

1

Počet zvláštních příloh⁶⁾

1

Počet samostatných příloh⁷⁾

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 0 1 0 1 2 0 1 8 do 3 1 1 2 2 0 1 8

I. ODDÍL – údaje o poplatníkovi

05 Název poplatníka

A, B, C, ., ., s, ., r, ., o, .

06 Sídlo¹⁰⁾

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

b) obec

c) PSČ

d) stát/kód státu

ČESKÁ REPUBLIKA

C, Z

e) číslo telefonu

07 Kategorie účetní jednotky

Kód M

08 Přiznání zpracoval a předložil poradce¹⁾

~~XXXX~~ ne

09 Plná moc daňového poradce k zastupování uložena u finančního úřadu dne²⁾

10 Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem¹⁾

~~XXXX~~ ne

11 Účetní závěrka nebo přehledy o majetku a závazcích a o příjmech a výdajích, přiloženy^{1), 7)}

~~XXXX~~ ne ano ne

12 Transakce uskutečněné se spojenými osobami¹⁰⁾

Kód N

13 Hlavní (převažující) činnost

Kód klasifikace CZ-NACE¹¹⁾

VŠEOBECNÁ AMBULANTNÍ ZDRAVOTNÍ PÉČE

25 5404 MFin 5404 - vzor č. 29

(platný pro zdaňovací období započatá v roce 2018 a pro části zdaňovacích období započatých v roce 2019, za které lhůta pro podání daňového přiznání uplyne do 31. prosince 2019)

1

²⁴⁴ Vlastní zpracování.

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

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
10 ⁹⁾	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -) ⁹⁾ nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ⁹⁾ ke dni <input type="text" value="31.12.2018"/>	335 987	

20 ⁹⁾	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 ⁹⁾	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. a) zákona, s výjimkou § 23 odst. 3 písm. a) bodů 1 a 2 zákona, zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
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	72 472	
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 ⁹⁾	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
62 ⁹⁾			
70	Mezisoučet (ř. 20 + 30 + 40 + 50 + 61 + 62)	72 472	

100	Příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 2 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
101	Příjmy, jež u veřejně prospěšných poplatníků, nejsou předmětem daně podle § 18a odst. 1 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
109 ⁹⁾	Příjmy osvobozené od daně podle § 19b zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
110 ⁹⁾	Příjmy osvobozené od daně podle § 19 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
111 ⁹⁾	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. b) zákona snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
112 ⁹⁾	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 ⁹⁾	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	33 526	
160 ⁹⁾	Souhrn jednotlivých rozdílů, o které částky výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů převyšují náklady uplatněné v účetnictví		
161 ⁹⁾	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
162 ⁹⁾	Paušál na dopravu	180 000	
170	Mezisoučet (ř. 100 + 101 + 109 + 110 + 111 + 112 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160 + 161 + 162)	213 526	

Identifikační číslo

2 8 8 5 3 8 1 4

Daňové identifikační číslo

C Z 2 8 8 5 3 8 1 4

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	50-Spotřebované nákupy	72 472	
2			
3			
4			
5			
6			
7			
8			
9			
10			
11			
12			
13	Celkem	72 472	

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	18 408	
2	(neobsazeno)	X	X
3	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 2	759 008	
4	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 3		
5	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 4		
6	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 5		
7	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 6		
8	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 zákona, ve znění účinném do 31. prosince 2007		
9	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 až 6 a § 30b zákona		
10	Odpisy nehmotného majetku podle § 32a zákona, zaevidovaného do majetku poplatníka ve zdaňovacích obdobích započatých v roce 2004 a později		
11	Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku celkem	777 416	

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	16 441	
----	---	--------	--

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 Šb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o rezervách)

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

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

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

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

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

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

d) Rezervy v pojišťovnictví – vyplňují pouze pojišťovny

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

e) Rezerva na opravy hmotného majetku – vyplňují všichni poplatníci

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

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

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

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

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

D. (neobsazeno)

E. Odečet daňové ztráty od základu daně podle § 34 odst. 1 až 3 zákona^{a)} (vyplní se v celých Kč)

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

F. Odpočty podle § 34 odst. 4 zákona

a) (neobsazeno)

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

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

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

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání, v němž vznikl nárok na odpočet podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona od – do	Celková výše nároku na odpočet na podporu odborného vzdělávání vzniklá v období uvedeném ve sl. 1	Část nároku na odpočet ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících obdobích	odečtená v daném období	kterou lze odečíst v následujících obdobích
0	1	2	3	4	5
1	01012018 31122018	16 000	0	16 000	0
2	<input type="text"/>				
3	<input type="text"/>				
4	<input type="text"/>				
5	Celkem			16 000	0

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

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Celková hodnota bezúplatných plnění poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona pro odečet ze základu daně sníženého podle § 34 zákona		
2	(neobsazeno)	X	X

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

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

I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí⁶⁾

Počet samostatných příloh

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

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

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

K. Vybrané ukazatele hospodaření

Řádek	Název položky	Měrná jednotka	Vyplní	
			poplatník	finanční úřad
1	Roční úhrn čistého obratu	Kč	3 039 202	
2	Průměrný přepočtený počet zaměstnanců, zaokrouhlený na celé číslo	osoby	3	

Řádek		Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
200	Základ daně před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vymezení, a před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona, nebo daňová ztráta před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vymezení (ř. 10 + 70 – 170) ²⁾	194 933	
201	Část základu daně nebo daňové ztráty připadající na komplementáře ^{3),4)}		
210 ⁵⁾	Úhm vyňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí ⁶⁾		
220	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vymezení, před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ³⁾ nebo daňová ztráta po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vymezení (ř. 200 – 201 – 210) ³⁾	194 933	
230	Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona ²⁾		
240 ⁵⁾			
241			
242	Odečet nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona, včetně odečtu dosud neuplatněných výdajů (nákladů) při realizaci projektů výzkumu a vývoje ve znění zákona platném do 31. 12. 2013		
243	Odečet nároku na odpočet na podporu odborného vzdělávání podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona	16 000	
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 vymezení, snížený o položky podle § 34, před snížením o položky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ³⁾ (ř. 220 – 230 – 240 – 241 – 242 – 243)	178 933	
251	Částka podle § 20 odst. 7 zákona, o níž mohou veřejně prospěšní poplatníci (§ 17a zákona) dále snížit základ daně uvedený na ř. 250		
260	Odečet bezúplatných plnění podle § 20 odst. 8 zákona (nejvýše 10 % z částky na ř. 250) ⁵⁾		
270	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vymezení, snížený o položky podle § 34 a částky podle § 20 odst. 7 nebo 8 zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ⁵⁾ (ř. 250 – 251 – 260)	178 000	
280	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 1 nebo odst. 2 anebo odst. 3 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona	19	
290	Daň $\frac{\text{ř. 270} \times \text{ř. 280}}{100}$	33 820	
300	Slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona (nejvýše do částky na ř. 290) ⁵⁾		
301			
310	Daň upravená o položky uvedené na ř. 300 a 301 (ř. 290 – 300 ± 301) ⁵⁾	33 820	
320	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň uvedenou na ř. 310 ⁵⁾ (nejvýše do částky uvedené na ř. 310)		
330	Daň po zápočtu na ř. 320 (ř. 310 – 320), zaokrouhlená na celé Kč nahoru ⁵⁾	33 820	
331 ⁶⁾	Samostatný základ daně podle § 20b zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ⁵⁾		
332	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 4 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona		
333	Daň ze samostatného základu daně $\frac{\text{ř. 331} \times \text{ř. 332}}{100}$, zaokrouhlená na celé Kč nahoru		
334	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň ze samostatného základu daně (nejvýše do částky uvedené na ř. 333)		
335	Daň ze samostatného základu daně po zápočtu (ř. 333 – 334), zaokrouhlená na celé Kč nahoru		
340	Celková daň (ř. 330 + 335)	33 820	
360	Poslední známá daň pro účely stanovení výše a periodicity záloh podle § 38a odst. 1 zákona (ř. 340 – 335 = ř. 330)	33 820	

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) zaplaceno	41 040	
2 ⁹⁾	Na zajištění daně sraženo plátcem (§ 38e zákona)		
3 ⁹⁾	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	7 220	

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

Údaje o podepisující osobě:	Kód podepisující osoby:
<input type="text" value=""/>	
Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby	
<input type="text" value=""/>	
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby	
<input type="text" value=""/>	
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.) Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě	
<input type="text" value="J a n, N o v á k / j e d n a t e l"/>	

Osoba oprávněná k podpisu		
Datum	Otisk razítka	Vlastnoruční podpis osoby oprávněné k podpisu
<input type="text" value=""/>	<input type="text" value=""/>	<input type="text" value=""/>

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, uvede 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 nebo 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 vykázané na příslušném řádku, popřípadě její propočet. Při elektronickém podání daňového přiznání jsou textová pole pro vyplnění zvláštních příloh součástí programového vybavení aplikace.
- ⁹⁾ Výpočet vykázané částky nebo uvedení dalších údajů k takto označenému řádku se provede na samostatné příloze. Tiskopisy samostatných příloh vydává Ministerstvo financí. Pro účely elektronického podání daňového přiznání jsou elektronické verze těchto tiskopisů součástí programového vybavení aplikace Elektronické podání pro finanční správu.
- ¹⁰⁾ § 17 odst. 3 zákona.

Příloha k přiznání k dani z příjmu právnických osob
za zdaňovací období nebo za období od 01.01.2018 do 31.12.2018

Daňový subjekt	ABC, s.r.o.
IČ / RČ / DIČ	28853814 / CZ28853814
Sídlo / Bydliště nebo Místo podnikání	

Zvláštní příloha k řádce č.162 II. oddílu

Paušál na dopravu byl stanoven pro 3 motorová vozidla