

Daň z příjmů právnických osob

Savina Finardi

Vysoká škola ekonomická v Praze

2019



EVROPSKÁ UNIE
Evropské strukturální a investiční fondy
Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání



Obsah

1	ÚVOD DO ZDANĚNÍ PRÁVNICKÝCH OSOB	5
2	POPLATNÍCI DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB	8
2.1	Obchodní korporace jako poplatníci daně z příjmů právnických osob.....	8
2.2	Svěřenský fond	11
2.3	Veřejně prospěšní poplatníci	12
2.4	Spojené osoby	13
3	ZÁKLADNÍ PRINCIPY ODVOZENÍ ZÁKLADU DANĚ	18
3.1	Příjmy vyňaté z předmětu daně.....	18
3.2	Osvobozené příjmy.....	18
3.3	Příjmy nezahrnované do základu daně	20
3.4	Obecná pravidla pro stanovení základu daně	21
3.5	Pravidla pro stanovení základu daně u transparentních entit	23
4	ZÁKONNÉ OPRAVNÉ POLOŽKY A REZERVY	27
4.1	Zákonné opravné položky.....	27
4.2	Opravné položky a insolvenční řízení.....	31
4.3	Zákonné opravné položky v roce 2013.....	35
4.4	Zákonné rezervy	36
5	FINANČNÍ MAJETEK A FINANČNÍ NÁKLADY	43
5.1	Cenné papíry v základu daně	43
5.2	Finanční leasing	44
6	HMOTNÝ A NEHMOTNÝ MAJETEK.....	50
6.1	Vymezení hmotného a nehmotného majetku.....	50
6.2	Vstupní cena majetku	51
6.3	Technické zhodnocení.....	52

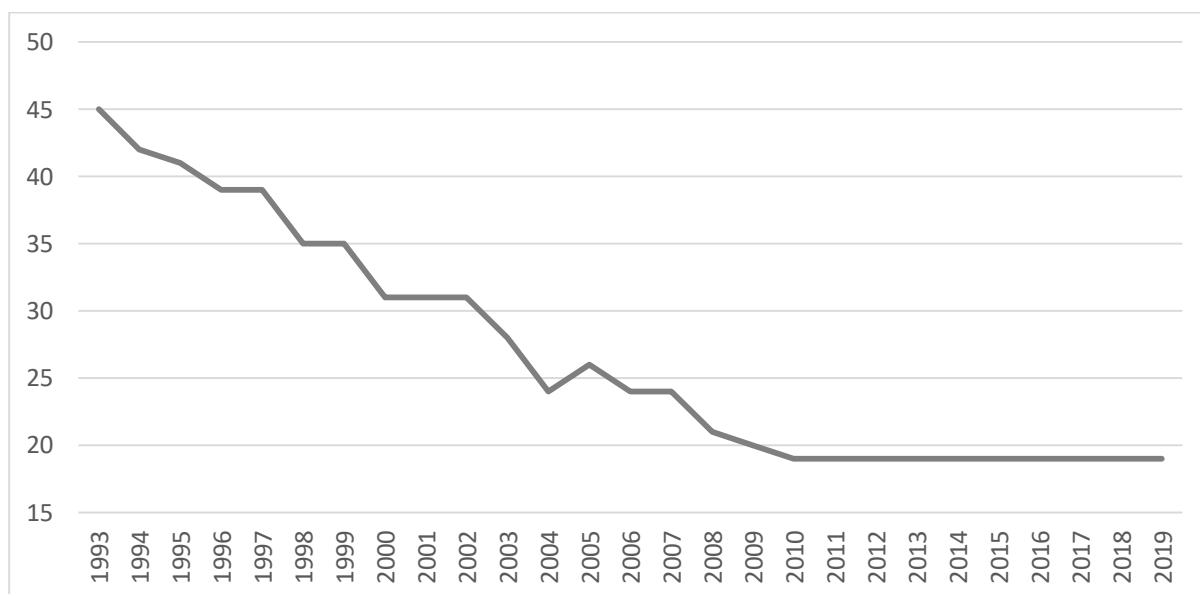
6.4	Odpisy hmotného majetku	55
6.4.1	Rovnoměrné odpisy	56
6.4.2	Zrychlené odpisy	60
6.5	Odpisy nehmotného majetku	63
6.6	Vyřazení hmotného a nehmotného majetku	64
7	ZAMĚŠTNANCI A ZAMĚŠTNANECKÉ BENEFITY	67
7.1	Dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr	67
7.2	Podmínky daňové uznatelnosti sociálního pojištění	69
7.3	Daňové režimy u vybraných zaměstnaneckých benefitů	70
8	DALŠÍ VÝZNAMNÉ DAŇOVĚ UZNATELNÉ I NEUZNATELNÉ NÁKLADY	74
8.1	Sankce v základu daně	74
8.2	Daně v základu daně	75
8.3	Manka a škody	76
8.4	Motorové vozidlo v základu daně	77
8.5	Reprezentace a propagace	78
9	ODPOČTY OD ZÁKLADU DANĚ A JEJICH SPECIFIKA	79
9.1	Daňová ztráta	79
9.2	Výdaje na projekty výzkumu a vývoje	79
9.3	Odpočet na podporu odborného vzdělávání	81
9.4	Bezúplatná plnění (dary)	82
10	SLEVY NA DANI, PLACENÍ DANĚ A DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ	84
10.1	Slevy na dani	84
10.2	Placení daně	85
10.3	Daňové přiznání	86
11	DAŇOVÁ OPTIMALIZACE PRÁVNÍ FORMY PODNIKÁNÍ S OHLEDEM NA DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB	87
11.1	Individuální podnikatel	87

11.2	Obchodní společnost	88
11.3	Srovnání daňového zatížení fyzické a právnické osoby	89
12	KOMPLEXNÍ PŘÍKLAD.....	90
13	GLOBÁLNÍ KONTEXT ZDANĚNÍ KORPORACÍ	94
	SEZNAM PŘÍKLADŮ	98
	SEZNAM TABULEK	98
	SEZNAM BOXŮ	99
	SEZNAM OBRÁZKŮ	99
	SEZNAM GRAFŮ	100
	POUŽITÉ ZDROJE	101

1 Úvod do zdanění právnických osob

Daň z příjmů právnických osob (DPPO) patří mezi novodobé daně, které byly zavedeny v průběhu 20. století. V České republice byla tato zavedena v roce 1993, ve kterém český daňový systém doznal výrazných změn a dal mu charakter, jenž známe dodnes. Samotný zákon byl od roku 1992, v němž vstoupil v platnost, často novelizován. Některé změny byly nutné, aby bylo zdaněno to, co být zdaněno mělo, resp. způsobem, který zákonodárce původně zamýšlel. Jiné změny byly důsledkem daňové konkurence, zejména před vstupem České republiky do Evropské unie (1. 5. 2004) docházelo k postupnému snižování nominální (nebo též statutární) sazby daně. Od roku 2010 činí sazba daně z příjmů právnických osob 19 %. Je ovšem nutné poznamenat, že se v průběhu let neměnila pouze výše nominální sazby, ale rovněž se měnila šíře základu daně.

Graf 1: Vývoj nominální sazby daně z příjmů právnických osob v ČR v letech 1993 – 2019 (v %)

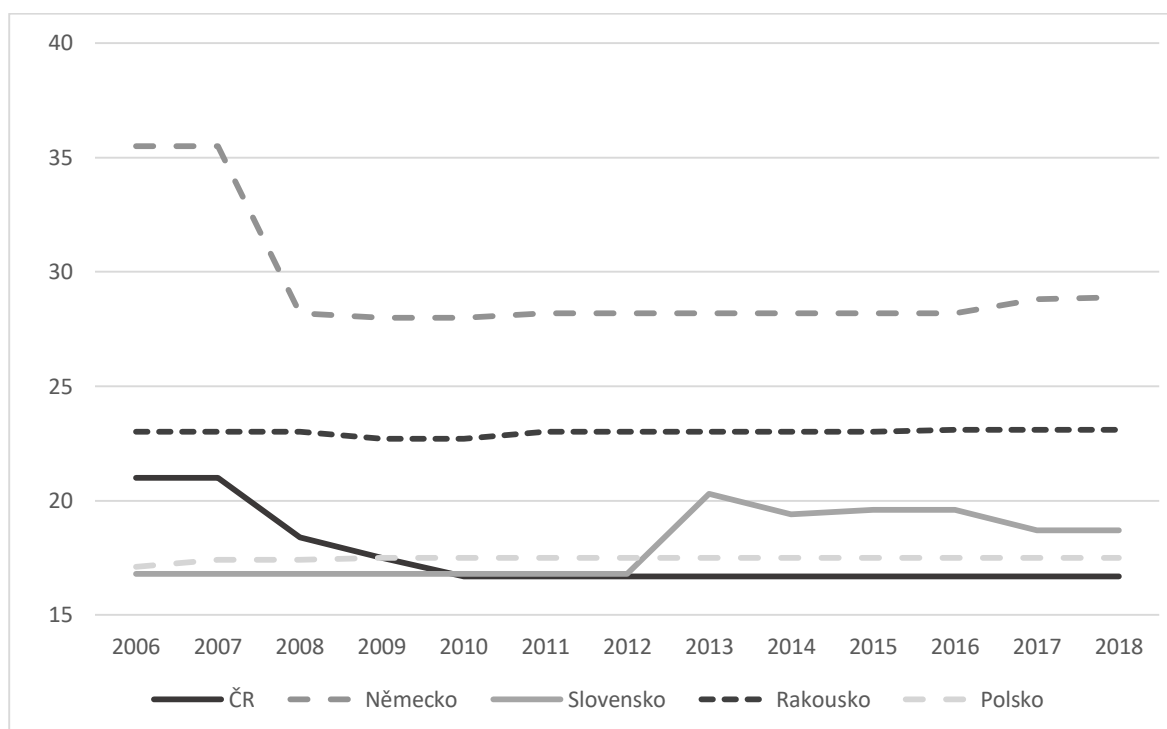


Zdroj: Zákon o daních z příjmů

Je ovšem nutné poznamenat, že se v průběhu let neměnila pouze výše nominální sazby, ale rovněž se měnila šíře základu daně. K zachycení výše skutečného daňového zatížení korporací daní z příjmů právnických osob slouží tzv. efektivní daňová sazba, kterou sleduje Evropská unie a pravidelně se jí zabývá v publikaci *Taxation Trends in the European Union*. Na následujícím grafu je vidět vývoj efektivní daňové sazby od roku 2006 do roku 2018, a to v České republice i v zemích, které s námi bezprostředně sousedí, tedy v Německu, Rakousku, Slovensku a v Polsku. Jakkoliv je německá efektivní daňová sazba vyšší oproti té české, pak je zjevné, že

trend snižování daňového zatížení korporací v nových členských zemích EU ovlivnil i Německo. Faktorů, které na toto snižování působí je samozřejmě více. Nejvýznamnějším faktorem je povaha předmětu zdanění tedy kapitálu, který je ze své podstaty mobilní a je možné jej případně přesunout do jiné země, ve které je nižší zdanění.

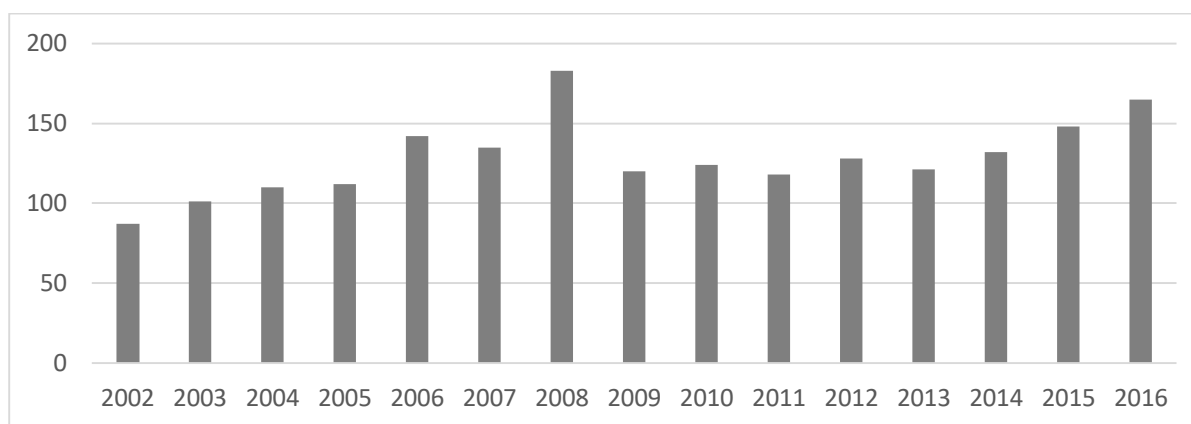
Graf 2: Vývoj efektivní daňové sazby u daně z příjmů právnických osob v letech 2006 – 2018 ve vybraných zemích EU (v %)



Zdroj: Data on Taxation (2019)

Daň z příjmů právnických osob patří mezi daně, která je relativně citlivá na hospodářský cyklus, což je částečně patrné z vývoje inkasa na této dani (viz graf níže). Zejména je patrné na vývoji tohoto inkasa v letech 2009 až 2013. V roce 2016 dosáhly příjmy z daně z příjmů právnických osob 165 mld. Kč, což se přibližuje inkasu na dani z příjmů fyzických osob, které činilo 172 mld. Kč.

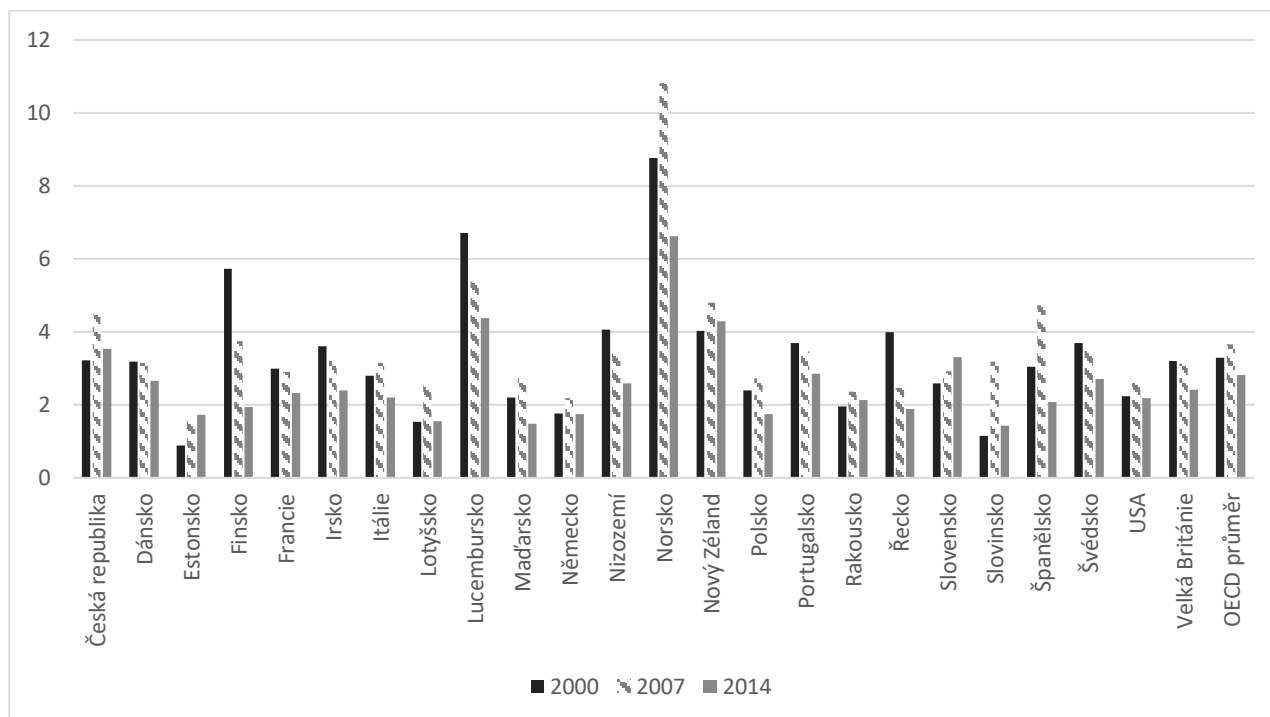
Graf 3: Vývoj inkasa daně z příjmů právnických osob v ČR v letech 2002 – 2016 (v mld. Kč)



Zdroj: Databáze časových řad ARAD

Následující graf ilustruje, jak se v letech 2000, 2007 a 2014 vyvíjel podíl daně z příjmů právnických osob na hrubém domácím produktu ve vybraných zemích OECD dle *Revenue Statistics*. U některých zemí je možné pozorovat změny včetně České republiky. V roce 2007 se díky fázi hospodářského cyklu vybralo více oproti roku 2000, kdy u nás probíhala recese. Obecně ovšem Česká republika patří mezi země, ve kterých je podíl daně z příjmů právnických osob na HDP nad průměrem zemí OECD. Nejvyšší podíl dosahuje z těchto sledovaných zemí Norsko, ačkoliv absolutně nejvyšší hodnotu je možné pozorovat u Chile.

Graf 4: Podíl daně z příjmů právnických osob na HDP (v %)



Zdroj: OECD (2016)

2 Poplatníci daně z příjmů právnických osob

Poplatníky daně z příjmů právnických osob je možné rozdělit podle jejich sídla či místa vedení na rezidenty či nerezidenty a podle předmětu činnosti na podnikatelské subjekty a veřejně prospěšné poplatníky. Pokud je sídlo na území České republiky, či je právnická osoba z ČR řízena, pak se jedná o tzv. daňového rezidenta, jehož veškeré příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR i ze zahraničí podléhají zdanění právě zde. Za daňové nerezidenty považujeme všechny ostatní subjekty, které tedy není možné považovat za rezidenty ČR a z pohledu zákona o daních z příjmů nás zajímají pouze příjmy, které získaly ze zdrojů na území ČR.

2.1 Obchodní korporace jako poplatníci daně z příjmů právnických osob

Předmět činnosti nebo lépe účel zřízení může být buď podnikání, nebo se jedná o ostatní subjekty, jejichž hlavním cílem není realizace zisku, ale jiná činnost – jedná se typicky o neziskové subjekty. Do skupiny podnikatelských subjektů řadíme zejména obchodní korporace, nebo lépe obchodní společnosti a družstva (společnost s ručením omezeným, akciová společnost, komanditní společnost, veřejná obchodní společnost a družstvo). Tabulka níže shrnuje základní charakteristiky obchodních korporací a živnosti v České republice, tedy zda se jedná o osobní či kapitálovou společnost, jak se přistupuje k ručení společníka a zda je požadován nějaký minimální (základní) kapitál či vklad. Právní úprava regulace těchto uskupení se změnila s rekonstrukcí soukromého práva z roku 2014. Zákon o obchodních korporacích nově umožňuje založit společnost s ručením omezeným se základním kapitálem ve výši 1 Kč. Obecně se ovšem tento postup příliš nedoporučuje, protože nepůsobí dostatečně seriózně.

Tabulka 1: Srovnání základních charakteristik obchodních korporací a živnosti v ČR

Zkratka	Celý název	Forma (osobní/kapitálová)	Ručení	Minimální kapitál
v.o.s.	veřejná obchodní společnost	osobní	ručí neomezeně	nepovinný
k.s.	komanditní společnost	osobní	komanditista do výše svého nesplaceného vkladu, komplementář celým svým majetkem	neomezen
s.r.o.	společnost s ručením omezeným	kapitálová	do výše nesplacených částí vkladů	1 CZK (základní kapitál)
a.s.	akciová společnost	kapitálová	pouze vkladem	2 mil. CZK (nebo 800 tis. EUR)
SE	evropská společnost	kapitálová	do výše upsaného základního kapitálu	120 tis. EUR
-	družstvo	-	není	není určen
-	živnost	-	celým svým majetkem	není

Zdroj: Zákon o obchodních korporacích

Jak významné jsou jednotlivé formy obchodních korporací či podnikatelů, kteří podnikají jako fyzické osoby, je možné ověřit v registru ekonomických subjektů (RES), který eviduje tyto osoby na území ČR. V tabulce níže jsou uvedeny poslední známé údaje z roku 2019. Většina ekonomických subjektů registrovaných na území ČR podniká jako jednotlivci. Z obchodních společností je jednoznačně nejvíce převládající právní formou společnost s ručením omezeným.

Tabulka 2: Subjekty v registru ekonomických subjektů podle právní formy podnikání (stav k 31. 3. 2019)

Území	Registrované ekonomické subjekty celkem		z toho vybrané právní formy				
			soukromí podnikatelé	obchodní společnosti		družstva	státní podniky
	celkem	z toho akciové společnosti					
		abs.		%			
Hlavní město Praha	625 762	21,59	312 155	222 139	13 994	5 421	57
Středočeský kraj	344 338	11,88	259 453	38 833	1 495	897	15
Jihočeský kraj	166 568	5,75	121 944	17 251	723	578	2
Plzeňský kraj	147 369	5,08	104 924	17 404	620	349	6
Karlovarský kraj	75 077	2,59	52 484	10 319	295	128	5
Ústecký kraj	176 562	6,09	128 730	20 648	791	458	16
Liberecký kraj	118 532	4,09	90 189	13 016	479	376	10
Královéhradecký kraj	140 759	4,86	104 922	14 820	691	454	8
Pardubický kraj	122 070	4,21	89 700	13 258	598	384	2
Vysočina	115 106	3,97	86 680	10 076	463	458	2
Jihomoravský kraj	320 819	11,07	214 345	58 612	2 990	1 741	18
Olomoucký kraj	144 362	4,98	106 216	16 540	825	537	3
Zlínský kraj	144 006	4,97	107 534	16 838	726	272	5
Moravskoslezský kraj	257 370	8,88	184 243	35 672	1 786	1 635	7
Celkem	2 898 700	100,00	1 963 519	505 426	26 476	13 688	156

Zdroj: RES

Následující box obsahuje citaci ze zákona o daních z příjmů a jednotlivé typy poplatníků daně z příjmů právnických osob. Do poplatníků daně z příjmů právnických osob patří celá řada dalších osob, například se jedná o podílové fondy, investiční fondy či fondy penzijních společností. Tito poplatníci daně mají svá specifika včetně odlišných daňových sazeb – na základní investiční fond se kupříkladu vztahuje sazba 5 % na fondy penzijních společností dokonce 0% sazba daně.

Box 1: Poplatník daně z příjmů právnických osob

(1) Poplatníkem daně z příjmů právnických osob je

- a) právnická osoba,
- b) organizační složka státu,
- c) podílový fond podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,
- d) podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,
- e) fond penzijní společnosti, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí fond obhospodařovaný penzijní společností podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření,
- f) svěřenský fond podle občanského zákoníku,
- g) jednotka, která je podle právního řádu státu, podle kterého je založena nebo zřízena, poplatníkem,
- h) fond ve správě Garančního systému finančního trhu podle zákona upravujícího ozdravné postupy a řešení krize na finančním trhu.

Zdroj: Zákon o daních z příjmů

2.2 Svěřenský fond

S rekodifikací soukromého práva došlo k ustanovení nového institutu tzv. svěřenského fondu, který je definován občanským zákoníkem. Svěřenský fond se vytváří vyčleněním majetku z vlastnictví zakladatele, který tento majetek svěří správci svěřenského fondu k určitému účelu a tento správce se zaváže majetek spravovat. Vznikem svěřenského fondu vzniká dle občanského zákoníku tzv. oddělené a nezávislé vlastnictví. Podstatné je rovněž to, že účel svěřenského fondu může být jak veřejně prospěšný, tak i soukromý. Zákon však zakazuje zřídit veřejně prospěšný svěřenský fond za účelem dosahování zisku nebo provozování závodu. Ke zdaňování svěřenského fondu se přistupuje odlišně podle toho, o jakou skutečnost se jedná. V některých případech se ovšem příjmy plynoucí ze svěřenského fondu nezdaňují, resp. jsou osvobozeny od daně. Pod svěřenským fondem si můžete představit např. část rodinného majetku, nemovitosti včetně pozemků, finanční prostředky, které chce zakladatel předat svým vnoučatům a změnit tak následky dědického řízení, na základě kterých, by tento majetek zdědily děti poplatníka. Důvody mohou být různorodé, např. i snaha ochránit část svého majetku před neúspěchem v podnikání atd.

2.3 Veřejně prospěšní poplatníci

Další skupinou jsou veřejně prospěšní poplatníci, které zákon definuje následujícím způsobem – viz box níže. Jedná se zejména o spolky, nadace, nadační fondy, politické strany či hnutí, církve, veřejná vysoká škola, veřejná výzkumná instituce, obecně prospěšná společnost, obec a kraj, příspěvková organizace apod. Obecně pro tyto poplatníky platí, že jsou povinni odděleně evidovat příjmy a výdaje ze své hlavní činnosti a vedlejší (doplňkové) činnosti, která může mít ziskový charakter. Na svou hlavní činnost typicky získají finanční prostředky z veřejných rozpočtů, nebo od dárců. Pomocí vedlejší činnosti pak mohou financovat příp. ztrátu z činnosti hlavní. Příjmy, které jim plynou z vedlejší činnosti, jsou zdaněny daní z příjmů právnických osob. Jako příklad nám může sloužit veřejná vysoká škola, která z rozpočtu Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy ČR obdrží příspěvek a dotace, které následně použije k financování své hlavní činnosti, která je daná zákonem o vysokých školách, resp. statutem příslušné školy. Tyto finanční prostředky nepodléhají zdanění, což je základní logika českého zákona o daních z příjmů víceméně nezdaňovat příjmy z veřejných rozpočtů. Na druhou stranu, pokud tato škola obdrží platbu za nájem svých prostor, za prodej učebnic nebo upomínkových předmětů s logem školy, pak tyto příjmy standardně podléhají dani z příjmů právnických osob.

Box 2: Veřejně prospěšný poplatník

(1) Veřejně prospěšným poplatníkem je poplatník, který v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním.

(2) Veřejně prospěšným poplatníkem není

a) obchodní korporace,

b) Česká televize, Český rozhlas a Česká tisková kancelář,

c) profesní komora nebo poplatník založený za účelem ochrany a hájení podnikatelských zájmů svých členů, u nichž nejsou členské příspěvky osvobozeny od daně, s výjimkou organizace zaměstnavatelů,

d) zdravotní pojišťovna,

e) společenství vlastníků jednotek a

f) rodinná fundace, kterou se pro účely tohoto zákona rozumí nadace nebo nadační fond,

1. které podle svého zakladatelského jednání slouží k podpoře zakladatele nebo osob blízkých zakladateli, nebo

2. jejichž činnost směřuje k podpoře zakladatele nebo osob blízkých zakladateli.

Zdroj: Zákon o daních z příjmů

2.4 Spojené osoby

Pro správné stanovení základu daně a výpočet daně z příjmů právnických osob je rovněž nezbytné umět identifikovat tzv. spojené osoby. Zákon o daních z příjmů tyto osoby vymezuje způsobem uvedeným níže. Osoby mohou být spojené kapitálově nebo jinak. V případě kapitálově spojených osob se jedná o situaci, kdy se jedna osoba přímo či nepřímo podílí na hlasovacích právech či základním kapitálu další osoby alespoň 25 %. Pak je zjevné, že tato osoba může ovlivňovat jednání osoby, na jejímž kapitálu se podílí. Jinak spojené osoby jsou například osoby blízké podle zákona o rodině, nebo pokud se například jedna a tatáž osoba podílí na vedení hned dvou společností. Další možností je vytvoření právního vztahu za jediným účelem, a to je ovlivnění výše základu daně.

Box 3: Spojené osoby

Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí

a) kapitálově spojené osoby, přitom

1. jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými,

2. jestliže se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami kapitálově spojenými,

b) jinak spojené osoby, kterými jsou osoby

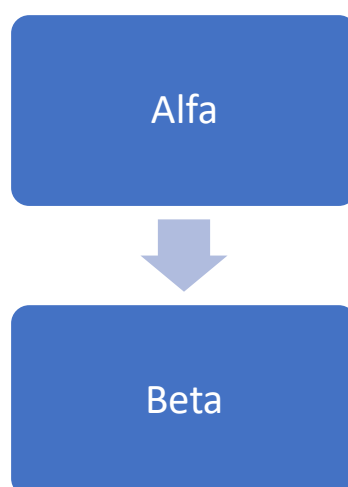
1. kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,
2. kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob,
3. ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,
4. blízké,
5. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

Podíl na základním kapitálu nebo podíl s hlasovacím právem ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, se stanoví jako aritmetický průměr měsíčních stavů. Účast v kontrolní komisi nebo obdobném kontrolním orgánu a provádění kontroly za úplatu se nepovažuje za podílení se na kontrole.

Zdroj: Zákon o daních z příjmů

Obrázek níže ilustruje, jak může vypadat schéma přímého podílu na kapitálu u spojených osob. Osoba Alfa by se na základním kapitálu společnosti Beta podílela alespoň z 25 %. Je tedy zjevné, že by mohla ovlivňovat jednání této společnosti, protože její podíl na hlasovacích právech či základním kapitálu je podle českého zákona o daních z příjmů již významný.

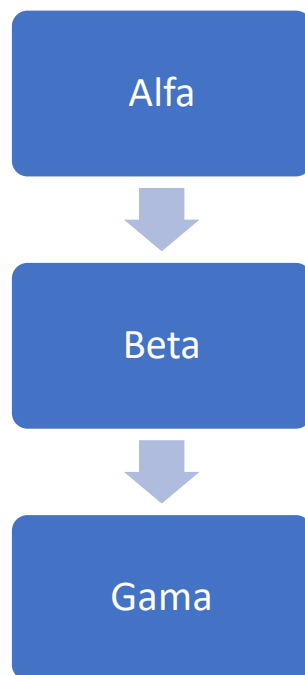
Obrázek 1: Schéma přímého podílu na základním kapitálu (hlasovacích právech) u spojených osob



Zdroj: Autor

Tento podíl může být vyjádřen i nepřímo, kdy se společnost Alfa podílí na základním kapitálu či hlasovacích právech společnosti Gama prostřednictvím společnosti Beta (viz schéma níže). Mnohdy je ovšem vlastnická struktura složitější a může zahrnovat desítky až stovky společností. Pak je pro správce daně složité tuto vlastnickou strukturu rozkrýt.

Obrázek 2: Schéma přímého podílu na základním kapitálu (hlasovacích právech) u spojených osob



Zdroj: Autor

Identifikace kapitálově či jinak spojených osob je pro správce daně zásadní zejména z důvodu tzv. převodních cen (transferových cen), tedy cen, které si tyto osoby mezi sebou sjednávají. Výše cen by měla odpovídat cenám obvyklým za obdobné či stejné plnění na trhu. V případě spojených osob hrozí ovšem reálné riziko, že budou tyto ceny stanoveny a sjednány odlišně, a to za účelem daňové optimalizace. Tato forma daňové optimalizace ovšem není v souladu se zákonem o daních z příjmů, který je považuje za nelegální.

Příklad 1: Spojené osoby

Zadání:

Společnost s ručením omezeným MIKULÁŠ, která se podílí na základním kapitálu společnosti STING, s. r. o. ve výši 51 %, poskytla společnosti STING, s. r. o. plnění za 150 000 Kč. Tržní cena tohoto plnění by ovšem měla činit 250 000 Kč. Bude mít tato transakce nějaké daňové dopady?

Řešení:

Daňové dopady by tato transakce mít měla. Cena sjednaná v rámci kapitálově spojených osob není na úrovni tržní ceny, což je v rozporu se zákonem o daních z příjmů. Společnost MIKULÁŠ, s. r. o. by měla správně zdanit 250 000 Kč a nikoliv pouze 150 000 Kč, proto musí zvýšit svůj základ daně o rozdíl mezi oběma částkami, tedy o 100 000 Kč. Naopak společnost STING, s. r. o. má ve svých nákladech pouze 150 000 Kč, ačkoliv daňový náklad (pokud se jedná o plnění, které je daňově uznatelným nákladem, což v tomto případě předpokládáme) by měl činit 250 000 Kč.

Pro správce daně samozřejmě není snadné vždy zcela jednoduše stanovit cenu obvyklou, resp. tržní cenu. V některých případech může být stanovení této ceny velmi komplikované a složité. Kromě metod, které se k těmto účelům běžně používají, je rovněž možné využít i judikatury, tedy rozsudků soudů, a to včetně rozsudků Nejvyššího správního soudu. V této věci je často citován rozsudek NSS č. j. 7 Afs 74/2010 – 81 ze dne 27. ledna 2011. Hlavním sdělením tohoto rozsudku je skutečnost, že důkazní břemeno ohledně transakčních cen je povinen unést správce daně.

Box 4: Spojené osoby (judikatura)

Správce daně musí být schopen prokázat všechny podstatné parametry, za nichž byla cena mezi spojenými osobami sjednána. Nestačí pouhé zpochybnění tvrzení, neboť důkazní břemeno nese správce daně. Finanční ředitelství však takové důkazy nepředložilo a ve svém rozhodnutí se soustředilo na otázku, zda stěžovatelka prokázala, že předmětné nemovitosti byly vskutku ve špatném stavu, a dovedlo, že nikoli, neboť stav prostor, navíc velmi nedostatečně, dokumentovala až k roku 2001, tedy k okamžiku, kdy již mohly být výrazně znehodnoceny předchozím užíváním. Tato otázka však pro postup podle § 23 odst. 7 věta první zákona o daních z příjmů není relevantní. Správce daně měl zjistit, jaký byl stav prostor v roce 2000 a z toho vyjít. Pokud by nebyl schopen vyvrátit tvrzení stěžovatelky, že již v 2000 byl stav prostor špatný, musel by vycházet z tohoto jejího tvrzení, případně korigovaného jinými důkazy, např. výpovědí znalce P. D., a s ohledem na takto zjištěný stav prostor konstruovat referenční cenu. Úvaha správce daně, že poznatky o stavu prostor v roce 2001 ještě samy o sobě nic neříkají o tom, jaký byl jejich stav v roce 2000, je jistě správná, avšak za daných podmínek nastavení důkazního břemene správcem daně nijak nepomáhá. Je to on, kdo je

povinen prokázat, jaký byl stav předmětných prostor, a nestačí mu pouze věrohodně zpochybnit tvrzení stěžovatelky.

Z výše uvedeného vyplývá, že závěry, které finanční ředitelství učinilo a které aproboval i krajský soud, jsou zčásti nesprávné, neboť vycházelo z jiného rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt, než jaké je zakotveno v § 23 odst. 7 věta první zákona o daních z příjmů. Z této nesprávné úvahy pak pramenila i nedostatečná skutková zjištění ohledně stavu nebytových prostor stěžovatelky, které přenechala do užívání K. K., Krajský soud tedy nesprávně posoudil právní otázku rozložení důkazního břemene při aplikaci citovaného ustanovení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a v některých ohledech nesprávně aproboval skutkovou podstatu, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, ač tato neměla oporu ve spisech [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

Zdroj: rozsudek NSS ze dne 27. ledna 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81

3 Základní principy odvození základu daně

V České republice se základ daně z příjmů právnických osob odvozuje od výsledku hospodaření, který je stanoven dle českých účetních předpisů a standardů. Vliv mezinárodních účetních standardů je v současnosti nepřijatelný. Pro správné stanovení základu daně je nutné vycházet z jednotlivých ustanovení zákona o daních z příjmů. Níže je uveden základní algoritmus odvození základu daně z výsledku hospodaření před zdaněním.

Schéma 1: Odvození základu daně od výsledku hospodaření před zdaněním

Výsledek hospodaření před zdaněním	
-	osvobozené příjmy
-	příjmy nezahrnované do základu daně (včetně samostatných základů daně)
+ -	očištění o rezervy a opravné položky, které nejsou uznány jako daňové
+	účetní náklady, které nejsou uznány jako daňové náklady
+ -	Vyloučení zaúčtovaných položek, které se v základu daně uznávají, jen jsou-li zaplacený
=	základ daně

Zdroj: Vančurová, Láchová (2016)

3.1 Příjmy vyňaté z předmětu daně

Důvody pro osvobození některých typů příjmů u právnických osob jsou relativně rozličné. Ještě předtím je ale třeba v zákoně vymezit příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů právnických osob. Například se jedná o příjmy plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva, příjmy zdravotních pojišťoven; u veřejně prospěšných poplatníků pak např. příjmy z nepodnikatelské činnosti za podmínky, že výdaje (náklady) vynaložené v souvislosti s prováděním této činnosti jsou vyšší, příjmy z dotací, příspěvků, apod. Naopak u veřejně prospěšných poplatníků jsou vždy předmětem daně tyto typy příjmů: z reklamy, z členských příspěvků, z úroků, z nájemného s výjimkou nájmu státního majetku. Dále § 18a zákona o daních z příjmů vymezuje postup v případě, že by hlavní činnost veřejně prospěšného poplatníka byla zisková. Za takové situace by rozdíl mezi příjmy a výdaji podléhal dani z příjmů právnických osob.

3.2 Osvobozené příjmy

Osvobozené příjmy jsou vymezeny v § 19 zákona o daních z příjmů. Jedná se např. o členské příspěvky podle stanov, statutu či zakladatelských listin, výnosy z kostelních sbírek, úrokové příjmy plynoucí z prostředků veřejné sbírky, příjem z podpory od Vinařského fondu atd. Po vstupu ČR do Evropské unie bylo nutné upravit ustanovení týkající se podílů na zisku, které

vyplácí dceřiná společnost (daňový rezident ČR) mateřské společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než je ČR. Zákon o daních z příjmů vymezuje hranici podílu mateřské společnosti na dceřiné ve výši 10% podílu na základním kapitálu po dobu 12 měsíců nepřetržitého trvání. Podmínka 12 měsíců nepřetržitého trvání může být splněna i v budoucnosti, přesto může být tato výplata podílů na zisku osvobozena. Společný systém zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států upravuje Směrnice Rady 2011/96/EU zde dne 30. listopadu 2011.

Box 5: Systém zdanění mateřských a dceřiných společností v EU

(7) Obdrží-li některá mateřská společnost z důvodu svého podílu na dceřiné společnosti rozdělené zisky, členský stát mateřské společnosti upustí od zdanění těchto zisků nebo zdaní tyto zisky, přičemž umožní mateřské společnosti odečíst od daně příslušnou část daně, která se vztahuje k těmto ziskům, splatnou dceřinou společností z těchto zisků.

(8) Dále je vhodné k zajištění daňové neutrality osvobodit od srážkové daně zisky, které dceřiná společnost rozděluje své mateřské společnosti.

(9) Výplata rozděleného zisku stálé provozovně mateřské společnosti a příjem rozděleného zisku touto provozovnou by měly zakládat stejné zacházení, které se používá mezi dceřinou a mateřskou společností. To by mělo zahrnovat i případy, kdy se mateřská a dceřiná společnost nacházejí ve stejném členském státě a stálá provozovna se nachází v jiném členském státě. Naproti tomu se zdá, že případy, kdy se stálá provozovna a dceřiná společnost nacházejí ve stejném členském státě, mohou být řešeny, aniž je dotčeno používání zásad stanovených ve Smlouvě, na základě vnitrostátních právních předpisů příslušného členského státu.

Zdroj: Směrnice Rady 2011/96/EU zde dne 30. listopadu 2011

V roce 2014 bylo do zákona o daních z příjmů inkorporováno osvobození bezúplatných příjmů, resp. přístup ke zdaňování těchto příjmů. Obecně se osvobozují bezúplatné příjmy z nabytí dědictví nebo odkazu. Dary jsou osvobozeny pouze u poplatníků, kteří jsou veřejně prospěšným poplatníkem se sídlem na území ČR, jiného členského státu EU nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor a příp. se jedná o územní samosprávné celky nebo jimi zřízenou příspěvkovou organizací, dobrovolný svazek obcí, veřejnou výzkumnou instituci, veřejnou vysokou školu apod.

3.3 Příjmy nezahrnované do základu daně

Mezi nezahrnované příjmy do základu daně patří:

- a) příjmy tvořící samostatné základy daně,
- b) částky, které byly již jednou zdaněny podle zákona o daních z příjmů a jsou zahrnuty ve výnosech.

Zákon o daních z příjmů dále vymezuje, které příjmy jsou zdaňovány tzv. samostatným základem daně. Smyslem této techniky zdaňování je snížit administrativní náklady a přenést povinnost odvést daň z daného příjmu na plátce, a nikoliv na poplatníka. Jedná se o tzv. zdanění srážkou u zdroje. Typickým příjmem tvořícím samostatný základ daně jsou podíly na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku apod. Samostatný základ se nesnižuje o výdaje a není možné uplatnit ani žádné odpočty či slevy. Běžnou daňovou sazbou pro daňové rezidenty je 15 %. Základ daně i srážková daň se zaokrouhluje na celé koruny dolů.

Box 6: Samostatný základ daně dle zákona o daních z příjmů

(1) Do samostatného základu daně se zahrnují veškeré příjmy z podílů na zisku, vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku nebo jim obdobná plnění, a to ve výši včetně daně sražené v zahraničí, plynoucí poplatníkům uvedeným v § 17 odst. 3 ze zdrojů v zahraničí v příslušném zdaňovacím období. Do samostatného základu daně se nezahrnují příjmy osvobozené od daně. Jednotlivý příjem z vypořádacího podílu nebo podílu na likvidačním zůstatku anebo z obdobného plnění zahrnovaného do samostatného základu daně se snižuje o nabývací cenu podílu na obchodní korporaci. Obdobně se postupuje i u poplatníka uvedeného v § 17 odst. 4, pokud příjmy z podílů na zisku, vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku nebo jim obdobná plnění plynoucí ze zahraničí se přičítají jeho stálé provozovně umístěné na území České republiky. Toto ustanovení se nevztahuje na fondy penzijní společnosti.

(2) U poplatníka, který je společníkem veřejné obchodní společnosti nebo komplementářem komanditní společnosti, je součástí samostatného základu daně i část příjmů veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti, podle odstavce 1; přitom tato část samostatného základu se stanoví

a) u společníka veřejné obchodní společnosti ve stejném poměru, v jakém je rozdělován zisk podle společenské smlouvy, jinak rovným dílem,

b) u komplementáře komanditní společnosti ve stejném poměru, jakým je rozdělován zisk nebo ztráta komanditní společnosti na tohoto komplementáře podle zvláštního právního předpisu.

Zdroj: Zákon o daních z příjmů

3.4 Obecná pravidla pro stanovení základu daně

Základem daně je rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje (náklady). Mezi příjmy ovšem nejsou zahrnuty takové příjmy, které nejsou předmětem daně, osvobozené příjmy a nezahrnované příjmy do základu daně. Do základu daně vstupují takové příjmy a výdaje, které věcně a časově souvisí s daným zdaňovacím obdobím. Například pokud by daná společnost měla v daňově uznatelných výdajích (nákladech) platbu za nájemné na následující zdaňovací období, pak je nutné tuto položku časově rozlišit a zahrnout ji až do daňově uznatelných výdajů (nákladů) příslušného zdaňovacího období.

V ČR se vychází z účetního výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vlivu Mezinárodních účetních standardů. Výsledek hospodaření se následně musí upravit podle zákona o daních z příjmů. Konkrétní postup stanovuje § 23 zákona o daních z příjmů.

Tabulka 3: Položky zvyšující základ daně (selektivně)

Výsledek hospodaření se zvyšuje o:
a) částky neoprávněně zkracující příjmy
b) částky, které není možné považovat za daňově uznatelné výdaje (náklady)
c) částky uplatněné v předchozích zdaňovacích obdobích nebo v obdobích, za která se podává daňové přiznání jako osvobozený bezúplatný příjem u veřejně prospěšného poplatníka nebo výdaj (náklad)
d) částky, o které byl snížen výsledek hospodaření (v určitých situacích) za předchozí zdaňovací období, a to ve zdaňovacím období, kdy je oprava nesprávnosti v účetnictví provedena a ovlivnila výsledek hospodaření
e) částky pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, které zaměstnavatel neodvedl
f) přijaté úhrady smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů u věřitele, který vede účetnictví, pokud byly položkou snižující výsledek hospodaření v předchozích zdaňovacích obdobích
g) výši neuhrazeného dluhu zachyceného v účetnictví dlužníka odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 30 měsíců nebo se promlčela

h) částku nebo její část uplatněnou v předchozích zdaňovacích obdobích nebo obdobích, za která se podává daňové přiznání, jako odpočet na podporu odborného vzdělávání nebo jako odpočet na podporu výzkumu a vývoje, pokud následně došlo k porušení podmínek pro jeho uplatnění
i) částku ve výši rozdílu mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek

Zdroj: Zákon o daních z příjmů

Mezi částky neoprávněně zkracující příjmy patří např. nepeněžní příjmy, které nebyly správně oceněny, příp. nebyly vůbec oceněny. V takovém případě by poplatník nezdanil příjem, který měl být zdaněn. Výsledek hospodaření je rovněž nutné upravit o takové výdaje (náklady), které nejsou podle zákona o daních z příjmů považovány za daňově uznatelné. Např. se jedná o náklady na reprezentaci, rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy, správní sankce a další položky, které vymezuje § 25. Výsledek hospodaření je poplatník povinen upravit v situaci, kdy zpětně dojde k porušení podmínek daňové uznatelnosti výdajů (nákladů) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Může se jednat např. o časové rozlišení úplaty u finančního leasingu, pokud dojde k jeho předčasnému ukončení a poplatník nesplní podmínky vymezené v zákoně o daních z příjmů.

Další položkou je sociální pojistné, které hradí zaměstnavatel za zaměstnance. Úhradu je třeba provést do konce měsíce, který následuje po konci zdaňovacího období. Pokud k této úhradě nedojde, pak je třeba v souladu se zákonem o daních z příjmů navýšit výsledek hospodaření.

Smluvní sankce jsou položky snižující výsledek hospodaření, pokud nebyly uhrazeny ze strany dlužníka. Pokud je dlužník uhradí, pak je nutné výsledek hospodaření o tuto částku upravit tento příjem zdanit. Rovněž dlužník, který neuhradil svůj dluh po 30 měsících od splatnosti je povinen navýšit výsledek hospodaření o neuhrazený dluh, resp. i v situaci, kdy se jedná o promlčenou pohledávku.

Další restriktivní opatření upravuje zákon o daních z příjmů u odpočtů na podporu odborného vzdělávání a podporu výzkumu a vývoje. Pokud dojde k porušení podmínek vymezených zákonem pro jejich uplatnění, tak se výsledek hospodaření musí navýšit o hodnotu takto uplatněných odpočtů. Je tedy nutné tento odpočet (odpočty) dodatečně dodanit v daném zdaňovacím období.

Poslední úpravou, která patří mezi častější, je úprava výsledku hospodaření v případě rozdílných cen u spojených osob. Pokud se liší cena sjednaná od ceny běžné, pak je třeba upravit výsledek hospodaření.

Tabulka 4: Položky snižující základ daně (selektivně)

Výsledek hospodaření se snižuje o:
a) rozdíl, o který smluvní pokuty a úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů zúčtované ve prospěch výnosů
b) částky pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, o které byl zvýšen výsledek hospodaření, dojde-li k jejich odvedení
c) částky dalších výdajů (nákladů), které lze uplatnit jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jen pokud byly zaplacený, dojde-li k jejich zaplacení v jiném zdaňovacím období, než ve kterém tyto náklady ovlivnily výsledek hospodaření
d) částky, o které byly nesprávně zvýšeny příjmy
e) částky nezahrnuté do výdajů (nákladů), které lze podle zákona o daních z příjmů do výdajů (nákladů) zahrnout
f) rozpuštění účetních rezerv a opravných položek

Zdroj: Zákon o daních z příjmů

Ustanovení popsané výše koriguje výsledek hospodaření směrem dolů v případech, kdy by mělo dojít ke zdanění výnosu ze smluvních sankcí, které ovšem nebyly zaplacený, příp. koriguje sociální pojistné, které bylo zaplacený později, než stanovuje zákon o daních z příjmů. Další situací, kterou zákon řeší se rozpuštění účetních rezerv a opravných položek, tedy položek, které nejsou dle zákona daňově uznatelné (více viz samostatná kapitola o opravných položkách a rezervách).

3.5 Pravidla pro stanovení základu daně u transparentních entit

Mezi transparentní entity řadíme veřejnou obchodní společnost a komanditní společnost. Zisk či ztráta se u veřejné obchodní společnosti dělí mezi jednotlivé společníky, a to buď podle společenské smlouvy, nebo rovným dílem. Případný zisk se potom zdaňuje přímo u společníka, kterým může být i právnická osoba. Právnická osoba by si tento zisk zahrnula do základu daně, resp. fyzická osoba jej zdaňuje podle ustanovení § 7, tedy v rámci dílčího základu daně příjmy ze samostatné činnosti. Veřejná obchodní společnost si nemůže uplatit žádné odpočty od základu daně, které si standardně právnická osoba může uplatnit. Poskytnuté bezúplatné plnění (ve formě daru) si mohou společníci uplatnit jako odpočet od základu daně, a to stejným

oměrem, jakým si rozdělují zisk/ztrátu. Obdobně se postupuje i v případě slev na dani na zaměstnance se zdravotním postižením.

Box 7: Základ daně veřejné obchodní společnosti

(5) U poplatníka, který je společníkem veřejné obchodní společnosti, je součástí základu daně poměrná část základu daně nebo daňové ztráty veřejné obchodní společnosti. Tento poměr odpovídá poměru, kterým se společník podílí na zisku veřejné obchodní společnosti.

(9) U poplatníka, který je společníkem veřejné obchodní společnosti, je součástí hodnoty bezúplatného plnění, kterou lze odečíst od základu daně podle odstavce 8, i část hodnoty bezúplatného plnění poskytnutého veřejnou obchodní společností na účely vymezené v odstavci 8, stanovená ve stejném poměru, jako se rozděljuje základ daně nebo ztráta podle odstavce 5.

Zdroj: Zákon o daních z příjmů

Výsledek hospodaření se u komanditní společnosti rozděljuje na část mezi komplementáře a komanditisty. Výsledek hospodaření se snižuje o částku připadající komplementářům. Základ daně či daňová ztráta je následně rozdělena mezi komplementáře dle podílů určených ve smlouvě, příp. rovným dílem, pokud není stanoveno jinak. Komplementáři pak základ daně či daňovou ztrátu uvedou ve svém vlastním daňovém přiznání. Základ daně (daňovou ztrátu), pak komplementáři vykazují v dílčím základu daně příjmy ze samostatné činnosti. Obdobným způsobem se přistupuje k rozdělování bezúplatného plnění jako odpočtu od základu daně, resp. slev na dani na úrovni komanditní společnosti. Zbytek základu daně se zdaňuje na úrovni komanditní společnosti (část základu daně připadající komanditistům) a podléhá 19% sazbě daně z příjmů právnických osob. I zde je možné uplatnit poměrnou část bezúplatného plnění jako odpočtu od základu daně, resp. slevy na handicapované zaměstnance. Zisk po zdanění na úrovni komanditní společnosti je následně rozdělen mezi jednotlivé komanditisty a tvoří samostatný základ daně, který je zdaněn srážkovou daní ve výši 15 %. Komanditisté své podíly na zisku již nezdaňují a rovněž je neuvádí ani v daňovém přiznání, protože se jedná o samostatné základy daně.

Box 8: Základ daně u komanditní společnosti

(4) U komanditní společnosti se základ daně stanovený podle § 23 až 33 snižuje o částku připadající komplementářům.

(6) U poplatníka, který je komplementářem komanditní společnosti, je součástí základu daně poměrná část základu daně nebo daňové ztráty komanditní společnosti. Tento poměr odpovídá poměru, kterým se komplementář podílí na zisku komanditní společnosti.

(10) Hodnota bezúplatného plnění poskytnutého komanditní společností na účely vymezené v odstavci 8 se rozděluje na komplementáře a komanditní společnost ve stejném poměru, v jakém se snižuje základ daně podle odstavce 4. U poplatníka, který je komplementářem komanditní společnosti, je součástí hodnoty bezúplatného plnění, kterou lze odečíst podle odstavce 8, i část hodnoty bezúplatného plnění poskytnutého komanditní společností na účely vymezené v odstavci 8, připadající komplementářům v poměru, v jakém se rozděluje na jednotlivé komplementáře základ daně nebo ztráta podle odstavce 6.

Zdroj: Zákon o daních z příjmů

Příklad 2: Zdanění komanditní společnosti

Zadání:

Komanditní společnost má celkem 4 společníky – dva komplementáře a dva komanditisty. Základ daně je dle společenské smlouvy rozdělován rovným dílem. V roce 2019 vykázala komanditní společnost základ daně ve výši 2 mil. Kč. V roce 2018 vykázala daňovou ztrátu 100 tis. Kč. V roce 2019 poskytla bezúplatné plnění pražské ZOO ve výši 40 tis. Kč.

Řešení:

Zdanění zisku na úrovni komanditní společnosti:

Základ daně	1 000 000 Kč
Daňová ztráta	50 000 Kč
Bezúplatné plnění	20 000 Kč
Základ daně po snížení o odpočty	930 000 Kč
DPPO 19 %	176 700 Kč

Zdanění podílů na zisku:

$(1\,000\,000 - 176\,700)/2 = 411\,650 * 0,15$ (srážková daň) = 61 747 Kč (daň)

Hodnota podílu na zisku komanditisty: $411\ 650 - 61\ 747 = 349\ 903$ Kč

Efektivní zdanění komanditní společnosti: 17,67 %

Efektivní zdanění komanditistů: 15 %

Zdanění zisku na úrovni komplementářů:

Uvažujeme stejné zdanění pro oba komplementáře a uplatněna bude pouze základní sleva na poplatníka.

Základ daně	500 000 Kč
Daňová ztráta	25 000 Kč
Bezáplatné plnění	10 000 Kč
Základ daně po snížení o odpočty	465 000 Kč
DPFO 15 %	69 750 Kč
Sleva na poplatníka	24 840 Kč
Daň po slevách	44 910 Kč

Efektivní zdanění komplementářů: 8,98 %

Výše uvedený příklad shrnuje algoritmus zdanění komanditní společnosti, zisku na úrovni komplementářů a komanditistů. Uvedena je i efektivní míra zdanění (efektivní daňová sazba), která je zdaleka nejnižší u komplementářů, což je samozřejmě způsobeno možností uplatnit si základní slevu na poplatníka. Další slevy by efektivní daňovou sazbu ovlivnily ještě více.

4 Zákonné opravné položky a rezervy

4.1 Zákonné opravné položky

Smyslem opravných položek je vyjádřit dočasné snížení reálné hodnoty daného aktiva. V účetnictví se opravné položky používají častěji. V oblasti daní je možné využít ustanovení zákona o daních z příjmů, resp. zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Vliv na základ daně je uveden v tabulce níže.

U zákonných opravných položek předpokládáme, že jsou již součástí výsledku hospodaření před zdaněním, a proto není nutné upravovat základ daně. Účetní opravné položky jsou rovněž součástí výsledku hospodaření před zdaněním, proto je nutné jejich tvorbu či rozpuštění zohlednit v základu daně. Samotná tvorba účetních opravných položek se účtuje na vrub účetních nákladů, resp. jejich rozpuštění ve prospěch účetních nákladů. Samotná úprava základu daně tedy kompenzuje jejich vytvoření nebo rozpuštění.

Tabulka 5: Vliv opravných položek na základ daně

tvorba zákonných opravných položek	bez vlivu
rozpuštění zákonných opravných položek	bez vlivu
tvorba účetních opravných položek	zvyšují základ daně
rozpuštění účetních opravných položek	snižují základ daně

Zdroj: Zákon o daních z příjmů

Obecné podmínky pro tvorbu opravné položky jsou následující: a) nejedná se o promlčenou pohledávku, b) pohledávka je zaúčtovaná, c) jedná se o zdanitelný příjem (výnos). Obecná promlčecí lhůta je dle občanského zákoníku 3 roky. Rovněž judikatura zdůrazňuje, jak důležitá je podmínka, aby se skutečně jednalo o zaúčtovaný a zdaněný výnos.

Box 9: Opravné položky (judikatura)

Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že smyslem vytvoření opravné položky je poskytnutí satisfakce věřiteli, který byl z důvodů správného zaúčtování pohledávky povinen odvést daň z výnosu, který pro něj však nebyl skutečným příjmem, a proto je oprávněn postupně vytvořit ve svém účetnictví daňově uznatelný náklad, a to až do výše dříve zdaněného výnosu. Jestliže takový výnos v účetnictví nikdy neevidoval, není pro tvorbu zákonné opravné položky žádný důvod a není tedy rozhodující, zda její tvorba byla výslovně zakázána či nikoli.

Zdroj: rozsudek NSS ze dne 5. 9. 2012, č. j. 1 Afs 65/2012-31

V posledních letech se tvorba zákonných opravných položek zjednodušila. Hlavním rozlišovacím kritériem je od roku 2014 zda se jedná o pohledávku u prvonabyvatele či ji daný poplatník nabyl postoupením. Prvonabyvatel pohledávky může vytvořit opravnou položku ve výši 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky, a to po uplynutí 18 měsíců od doby splatnosti pohledávky. Po uplynutí dalších 12 měsíců (tedy 30 měsíců po splatnosti pohledávky) je možné vytvořit opravnou položku až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.

Pokud se jedná o pohledávku nabytou postoupením a její rozvahová hodnota bez příslušenství je vyšší než 200 000 Kč, pak je třeba postupovat odlišně a pravidla pro tvorbu opravných položek jsou přísnější. Poplatník musí tuto pohledávku formálně právně vymáhat formou rozhodčího, soudního či správního řízení. Po 18 měsících od splatnosti je možné vytvořit opravnou položku ve výši 50 % neuhrazené hodnoty pohledávky, resp. po 30 měsících od splatnosti je možné vytvořit až 100% opravnou položku. V případě, že rozvahová hodnota pohledávky bez příslušenství je do 200 000 Kč, pak není nutné tuto pohledávku formálně právně vymáhat.

V některých situacích není možné opravné položky vytvořit. Například v situaci, kdy se jedná o pohledávku za členy obchodní korporace za upsaný vlastní kapitál a pokud se jedná o pohledávky, které vznikly mezi spojenými osobami.

Box 10: Zákonná úprava tvorby opravných položek

(1) Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám, jejichž tvorba je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů) a ke kterým nejsou vytvářeny opravné položky podle § 5 a 5a, mohou v období, za které se podává daňové přiznání, vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří vedou účetnictví, za podmínky, že od konce sjednané doby splatnosti pohledávky uplynulo více než

a) 18 měsíců, až do výše 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,

b) 30 měsíců, až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.

(2) U pohledávky nabyté postoupením, jejíž rozvahová hodnota bez příslušenství v okamžiku jejího vzniku byla vyšší než 200000 Kč, se mohou tvořit opravné položky podle odstavce 1

pouze v případě, že bylo ohledně těchto pohledávek zahájeno řízení, jehož se poplatník daně z příjmů řádně účastní a které je

- a) rozhodčím řízením,
- b) soudním řízením, nebo
- c) správním řízením.

(3) Opravné položky podle odstavce 1 nelze uplatnit u pohledávek již odepsaných na vrub výsledku hospodaření a dále u pohledávek vzniklých

- a) za členy obchodní korporace za upsaný vlastní kapitál,
- b) mezi spojenými osobami vymezenými v zákoně o daních z příjmů.

(4) Opravné položky vytvořené podle odstavce 1 se zruší, pokud pominou důvody pro jejich existenci nebo pokud pohledávka, k níž byla opravná položka vytvořena, se promlčela, popřípadě nastaly důvody, za nichž se odpis pohledávky považuje za výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle ustanovení zákona o daních z příjmů.

Zdroj: Zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

Další možností je využít ustanovení v zákoně o rezervách a vytvořit tzv. 100% opravnou položku. Okruh pohledávek, vůči kterým je možné uplatnit tento postup, je ovšem striktně vymezen v zákoně. Rozvahová hodnota pohledávky bez příslušenství je ovšem limitována částkou 30 000 Kč a doba od splatnosti musí být více než 12 měsíců. Rovněž je limitována hodnota pohledávek vůči témuž dlužníkovi, u nichž hodlá poplatník vytvořit opravné položky, a to částkou 30 000 Kč.

Box 11: Tvorba 100% opravných položek

Nepostupuje-li poplatník u nepromlčené pohledávky podle § 5, 5a, 6, 8, 8a a 8b, může v období, za které se podává daňové přiznání, vytvořit opravnou položku až do výše 100 % její neuhrazené rozvahové hodnoty bez příslušenství pouze v případě, že

- a) se nejedná o pohledávku vymezenou v § 8a odst. 3,
- b) rozvahová hodnota pohledávky bez příslušenství v okamžiku jejího vzniku nepřesáhne částku 30 000 Kč,

c) od konce sjednané doby splatnosti pohledávky uplynulo nejméně 12 měsíců, a

d) celková hodnota pohledávek bez příslušenství vzniklých vůči témuž dlužníkovi, u nichž uplatňuje postup podle tohoto ustanovení, nepřesáhne za období, za které se podává daňové přiznání, částku 30 000 Kč.

O pohledávce, k níž byla vytvořena opravná položka podle tohoto ustanovení, je poplatník povinen vést samostatnou evidenci.

Zdroj: Zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

Příklad 3: Tvorba zákonných opravných položek

Zadání:

Společnost MIA, s. r. o. eviduje následující pohledávky (všechny pohledávky uvedené níže jsou vůči jiným subjektům):

100 000 Kč, datum splatnosti 30. 4. 2017,

240 000 Kč, datum splatnosti 27. 2. 2018,

25 000 Kč, datum splatnosti 31. 10. 2018,

16 000 Kč, datum splatnosti 15. 9. 2019,

8 000 Kč, datum splatnosti 30. 11. 2018 (uhrazeno zatím bylo 5 000 Kč).

Řešení:

U všech pohledávek je nutné prověřit, zda nebyly promlčeny (v tomto případě předpokládáme obecnou promlčení lhůtu 3 roky), bylo o nich účtováno ve výnosech, nejedná se o pohledávky vůči spojenými osobami či za upsaný vlastní kapitál a v neposlední řadě, nebyly tyto pohledávky odepsány do nákladů. Pokud tyto podmínky splníme, pak je možné vytvořit zákonné opravné položky ke konci zdaňovacího období (předpokládáme 31. 12. 2019) v následující výši:

100 000 Kč, opravná položka 100 % (32 měsíců od splatnosti),

120 000 Kč, opravná položka 50 % (22 měsíců od splatnosti),

25 000 Kč, 100% opravná položka (14 měsíců od splatnosti),

0 Kč, (pouze tři měsíce po splatnosti),

3 000 Kč, 100% opravná položka (13 měsíců od splatnosti).

4.2 Opravné položky a insolvenční řízení¹

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen ZoRe) upravuje, jak se má postupovat v případě tvorby opravných položek k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení, a to v ustanovení § 8. Tyto opravné položky jsou potom daňově uznatelným výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP). Daňové opravné položky samozřejmě smí vytvářet pouze takový poplatník, který vede účetnictví. Pokud se jedná o nepromlčenou pohledávku, která byla přihlášena u soudu od zahájení **insolvenčního řízení** nejpozději do konce lhůty stanovené soudem či do konce lhůty dle insolvenčního zákona a rovněž v případě soudního rozhodnutí o **úpadku** o povolení **oddlužení** v období, za které se podává daňové přiznání a v němž byly rovněž pohledávky řádně přihlášeny, pak je možné vytvořit opravné položky až do výše jejich rozvahové hodnoty v účetnictví. V případě **reorganizace** je postačující podmínkou, že dlužník uvedl svůj dluh v seznamu svých dluhů podle insolvenčního zákona.

Jestliže se jedná o pohledávky mezi **spojenými osobami**, pak tohoto ustanovení ZoRe není možné využít a snížit si tak základ daně. ZoRe rovněž zakazuje tvorbu daňové opravné položky, pokud se jedná o pohledávky vzniklých z titulu úvěrů, zápůjček, ručení záloh, smluvních pokut a úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů dle ustanovení § 2 odst. 2 ZoRe.

Tvorba opravných položek dle ZoRe je vlastně dočasným řešením situace, kdy věřitel eviduje dosud neuspokojenou pohledávku a tuto skutečnost daňově zohledňuje v základu daně. V případě uspokojení pohledávky ze strany dlužníka na základě insolvenčního řízení nebo v případě popření pohledávky ze strany insolvenčního správce, věřitele či dlužníka je nutné tyto opravné položky zrušit, protože pominuly důvody pro jejich ponechání v základu daně. Zrušení opravné položky se projeví v základu daně poplatníka, což ovšem neznamená, že není možné postupovat dle jiných ustanovení ZoRe či ZDP.

Pokud pominou důvody pro opravnou položku vytvořenou dle tohoto speciálního ustanovení za dlužníky v insolvenčním řízení, pak ZoRe umožňuje vytvořit opravnou položku dle ustanovení § 8a ZoRe pro všechny standardní nepromlčené pohledávky. Reálně to znamená, že se daňová opravná položka sníží na příslušnou procentuální úroveň (50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky po 18 měsících od splatnosti, resp. až do výše 100

¹ Finardi (2018)

% neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky po 36 měsících od splatnosti). ZoRe v tomto případě tedy umožňuje alternativní řešení, které se projeví v základu daně poplatníka.

Rovněž může nastat situace, kdy věřitel řádně a včas nepřihlásí svou pohledávku za dlužníkem do insolvenčního řízení, a tato pohledávka mu nebude v rámci insolvenčního řízení uhrazena (ani z části). Věřitel může využít svého práva dle ZoRe a vytvořit daňovou opravnou položku dle § 8a (časově rozlišené opravné položky) nebo § 8c (100% opravná položka).

Podmínky tvorby daňových opravných položek dle § 8a ZoRe u vlastních pohledávek:

Doba po splatnosti	Procento neuhrazené rozvahové hodnoty
18+ měsíců	až do výše 50 %
30+ měsíců	až do výše 100 %

Zdroj: Zákon o daních z příjmů

Podmínky tvorby daňových opravných položek dle § 8a ZoRe u postoupených pohledávek s vyšší rozvahovou hodnotou bez příslušenství než 200 000 Kč jsou přísnější. Daňovou opravnou položku je možné vytvořit dle tabulky výše, ovšem pouze za předpokladu, že ohledně těchto pohledávek bylo zahájeno: a) rozhodčí, b) soudní, nebo c) správní řízení. Rovněž je zakázáno takto postupovat, pokud se jedná o pohledávky mezi spojenými osobami.

Podmínky tvorby 100% daňových opravných položek dle § 8c ZoRe:

- a) nejedná se o pohledávku vůči spojeným osobám či za členy obchodní korporace za upsaný vlastní kapitál,
- b) rozvahová hodnota pohledávky bez příslušenství v okamžiku jejího vzniku nepřesáhne částku 30 000 Kč,
- c) od konce sjednané doby splatnosti pohledávky uplynulo nejméně 12 měsíců, a
- d) celková hodnota pohledávek bez příslušenství vzniklých vůči témuž dlužníkovi, u nichž uplatňuje postup podle § 8c ZoRe, nepřesáhne za období, za které se podává daňové přiznání, částku 30 000 Kč.

Je třeba zdůraznit, že opravné položky je možné tvořit pouze vůči takové pohledávce, která byla zaúčtována v souladu s platnými právními pravidly a zároveň byla zaúčtována ve výnosech, které jsou zdaňovány v základu daně. Tento požadavek odráží vlastní smysl tvorby opravné položky, kterým je poskytnutí „satisfakce“ věřiteli, který byl z důvodů správného zaúčtování pohledávky povinen odvést daň z výnosu, který pro něj ale nebyl skutečným

příjmem. Proto je oprávněn postupně vytvořit ve svém účetnictví daňově uznatelný náklad, a to až do výše dříve zdaněného výnosu. Jestliže ale daňový subjekt takový výnos v účetnictví nikdy neevidoval, není pro tvorbu zákonné opravné položky žádný důvod. Jedná se vlastně o zrovnoprávnění subjektů vedoucích evidenci, kdy jsou předmětem daně pouze skutečné příjmy, a subjektů vedoucích účetnictví, kde dochází ke zdaňování výnosů, které však pro poplatníka nemusí vždy znamenat skutečný příjem. Jelikož tedy tvorba opravné položky představuje pouze „fiktivní náklad“, je o to více třeba dbát na splnění veškerých zákonných podmínek.²

Další možností je daňový odpis pohledávky. I na tuto možnost ZDP myslí a jasně ji upravuje. Daňovým odpisem pohledávky máme na mysli situaci, kdy si poplatník může snížit svůj základ daně o daňově uznatelný náklad dle § 24 odst. 2 písm. y) ZDP. Daňový odpis pohledávky se obvykle vytváří do výše zákonné opravné položky (daňově uznatelný náklad). Pokud se ovšem jedná specifickou situaci (konkursu či úpadku) poplatníka, který vede účetnictví, pak je možné si uplatnit do daňově uznatelných nákladů jmenovitou hodnotu pohledávky, příp. pořizovací cenu pohledávky nabytou postoupením, a to u poplatníka:

- a. u něhož soud **zrušil konkurs** proto, že majetek dlužníka je zcela nepostačující, a pohledávka byla poplatníkem přihlášena u insolvenčního soudu a měla být vypořádána z majetkové podstaty,
- b. **který je v úpadku nebo jemuž úpadek hrozí na základě výsledků insolvenčního řízení,**
- c. a u dalších situací, které ZDP vymezil.

Příklad 4: Tvorba zákonných opravných položek (úpadek)

Zadání:

Akciová společnost přihlásila svou pohledávku po lhůtě stanovené v rozhodnutí soudu o úpadku a ráda by si tedy vytvořila opravnou položku dle § 8 ZoRe. Jmenovitá hodnota pohledávky činí 50 000 Kč. Jaké jsou možnosti této akciové společnosti z daňového hlediska?

Řešení:

Vzhledem k tomu, že akciová společnost svou pohledávku nepřihlásila v zákonné lhůtě, pak nemůže využít ustanovení § 8 ZoRe a dle tohoto ustanovení si nemůže vytvořit daňovou opravnou položku vůči této pohledávce. Může ovšem využít svého práva a postupovat dle §

² Rozsudek NSS ČR ze dne 30. 1. 2009, č. j. 8 Afs 37/2008-155

8a ZoRe a po 18 měsících od splatnosti pohledávky vytvořit opravnou položku ve výši 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.

Příklad 5: Tvorba zákonných opravných položek (insolvenční řízení)

Zadání:

Společnost s ručením omezeným podala dne 6. 10. 2018 návrh na zahájení insolvenčního řízení vůči společnosti ABC (dlužník), který měl svůj dluh uhradit již před 6 měsíci. Svou pohledávku přihlásila v zákonné lhůtě. Jmenovitá hodnota pohledávky činí 100 000 Kč a dlužník zatím neuhradil ani část této pohledávky. O úpadku společnosti bude ovšem rozhodnuto až v roce 2019. Je možné v tomto případě postupovat dle ustanovení § 8 ZoRe?

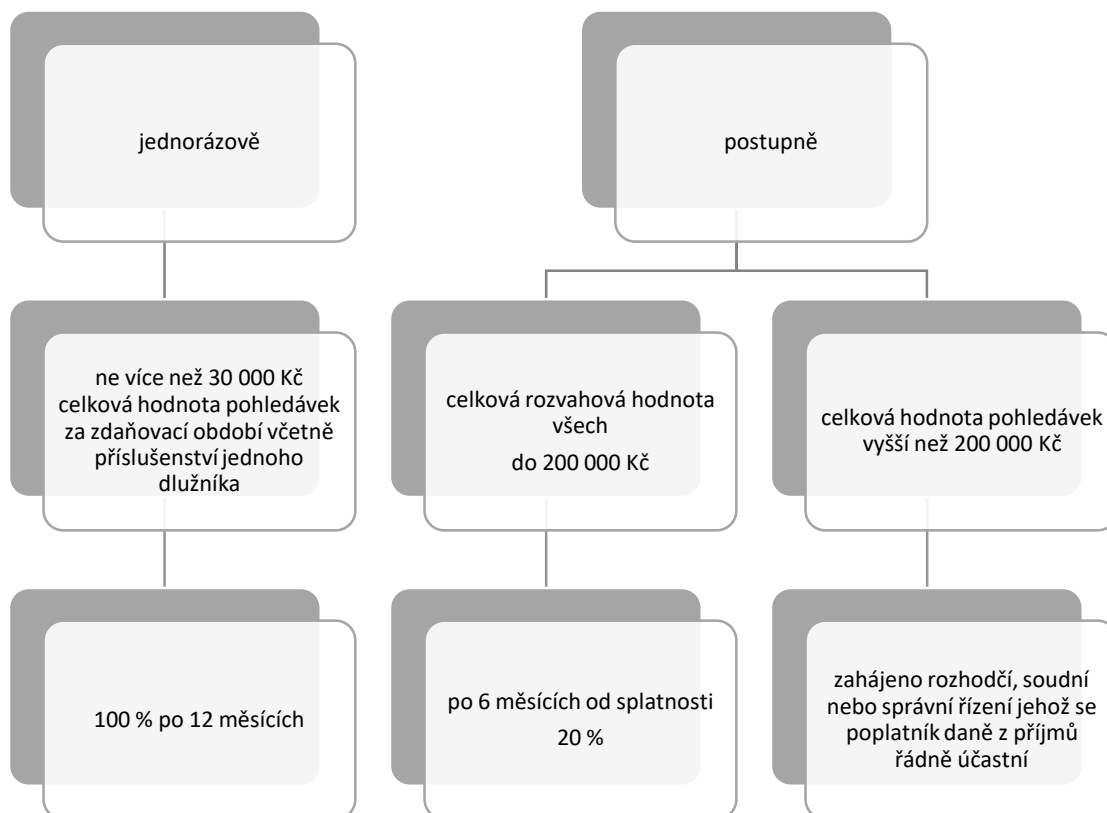
Řešení:

Vzhledem ke skutečnosti, že společnost s ručením omezeným přihlásila svou pohledávku v zákonné lhůtě, pak je možné postupovat dle ustanovení § 8 ZoRe a vytvořit daňovou opravnou položku ve výši neuhrazené jmenovité hodnoty pohledávky, tedy ve výši 100 000 Kč. Z hlediska tvorby daňové opravné položky není relevantní datum rozhodnutí o úpadku, ale datum přihlášení pohledávky do insolvenčního řízení.

4.3 Zákonné opravné položky v roce 2013

U tvorby opravných položek je ovšem nutné vycházet z legislativy, která byla účinná pro dané období. Níže uvádím schéma tvorby opravných položek v roce 2013, tedy před změnou v roce 2014.

Schéma 2: Tvorba zákonných opravných položek v roce 2013



Zdroj: Vančurová, Láchová (2012)

Před rokem 2013 bylo možné vytvořit zákonnou opravnou položku ve výši 20 % po 6 měsících od splatnosti, a to pouze v situaci, kdy se jednalo o pohledávku, jejíž rozvahová hodnota byla do 200 000 Kč. V ostatních případech bylo nutné zahájit rozhodčí, soudní či správní řízení.

Tabulka 6: Tvorba zákonných opravných položek v roce 2013

doba od splatnosti	výše opravné položky
po 6 měsících	20 % hodnoty pohledávky
po 12 měsících	33 % hodnoty pohledávky
po 18 měsících	50 % hodnoty pohledávky
po 24 měsících	66 % hodnoty pohledávky
po 30 měsících	80 % hodnoty pohledávky
po 36 měsících	100 % hodnoty pohledávky

Zdroj: Vančurová, Láchová (2012)

4.4 Zákonné rezervy

Obdobně jako v případě opravných položek je možné přistoupit i ke tvorbě rezerv, které si může poplatník vytvářet. Daňově uznatelné jsou ovšem pouze zákonné rezervy, které upravuje zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Smyslem tvorby zákonných rezerv je finanční rezervy do budoucna pomocí daňového nástroje. Pro naše účely je důležitá zejména tvorba rezervy na opravy hmotného majetku a budeme nyní zcela abstrahovat od bankovních rezerv, rezerv v pojišťovnictví či pěstební činnosti.

Rezervu na opravu hmotného majetku může vytvářet, jak právnická, tak fyzická osoba. Pravidla pro tvorbu jsou opět relativně striktní a určují, za jakých podmínek je možné vůbec zákonnou rezervu vytvořit. Zákonné rezervy typicky tvoří poplatníci, kteří mají k danému majetku vlastnické právo. Musí se jednat o majetek, který je v odpisové skupině 2. a vyšší. Rezerva je určena výhradně na opravu, a nikoliv na technické zhodnocení či údržbu majetku. Rezervu není možné vytvářet na opravu majetku, který je v likvidaci, jde o opravu v důsledku škody či jiné nepředvídatelné nebo nahodilé události, nebo se jedná o poplatníka, vůči jehož majetku trvají účinky prohlášení konkurzu. Zákonné rezervy se tvoří rovnoměrně po dobu alespoň dvou zdaňovacích období, resp. je nutné respektovat i maximální dobu tvorby rezerv (viz tabulka níže). Rovněž je nutné uložit peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající na jedno zdaňovací období na samostatný bankovní účet. V případě porušení těchto podmínek je nutné daňovou rezervu zrušit a zohlednit tuto skutečnost v daňovém přiznání za dané období, ve kterém došlo k porušení těchto podmínek.

Tabulka 7: Maximální doba tvorby rezervy na opravu hmotného majetku

2. odpisová skupina	3 zdaňovací období
3. odpisová skupina	6 zdaňovacích období
4. odpisová skupina	8 zdaňovacích období
5. a 6. odpisová skupina	10 zdaňovacích období

Zdroj: Zákon o rezervách pro zjištění základu daně

Samotná výše rezervy se pak stanoví jako podíl kalkulovaného rozpočtu na opravu a počtu zdaňovacích období, po které se bude rezerva tvořit. Do počtu zdaňovacích období rozhodných pro účely výpočtu výše rezervy se zahrnuje zdaňovací období, kdy dojde k zahájení tvorby rezervy. Do tohoto počtu zdaňovacích období se nezahrnuje předpokládané zdaňovací období, kdy dojde k zahájení opravy. V průběhu tvorby rezervy může dojít ke změně plánovaného rozpočtu opravy hmotného majetku. Tuto skutečnost je opět nutné zohlednit.

Box 12: Podmínky pro vytváření daňové rezervy

(4) Ve zdaňovacím období je tvorba rezervy výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud budou peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající podle odstavců 5 a 7 na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet v bance se sídlem na území členského státu Evropské unie, který je veden v českých korunách nebo v eurech a je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv tvořených podle tohoto ustanovení (dále jen „samostatný účet“), a to nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání. Nebudou-li peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající podle odstavců 5 a 7 na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání, rezerva se zruší ve zdaňovacím období, za které se toto daňové přiznání podává. Peněžní prostředky samostatného účtu mohou být čerpány pouze na účely, na které byla rezerva vytvořena.

(5) Výše rezervy na opravy hmotného majetku se stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy. Výše rezervy ve zdaňovacím období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Do počtu zdaňovacích období rozhodných pro účely výpočtu výše rezervy se zahrnuje zdaňovací období, kdy dojde k zahájení tvorby rezervy. Do tohoto počtu zdaňovacích období se nezahrnuje předpokládané zdaňovací období, kdy dojde k zahájení opravy. U movitých věcí může být rezerva na opravu

jednotlivého hmotného majetku tvořena ve vztahu k objemu jeho výkonu v technických jednotkách; v takovém případě je výše rezervy ve zdaňovacím období rovna součinu podílu rozpočtu nákladů na opravu na jednotku předpokládaného objemu výkonu a součtu objemů skutečných výkonů za zdaňovací období a za předcházející období, pokud nebylo zdaňovacím obdobím.

(6) Nebude-li oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo zahájení opravy, rezerva se zruší v tomto následujícím zdaňovacím období. Rezerva nebo její zůstatek se zruší i tehdy, jestliže nebyla vyčerpána nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, ve kterém byla oprava zahájena. Za zahájení opravy se pro účely tohoto zákona považuje termín, ve kterém se fyzicky začnou provádět práce přímo na věci, která je předmětem opravy; provádí-li se oprava mimo provozovnu poplatníka jinou osobou, rozumí se zahájením opravy převzetí věci do opravy touto osobou. Toto ustanovení se nevztahuje na poplatníky, kteří doloží, že k překročení těchto lhůt došlo zásahem orgánu státní správy nebo orgánů samosprávy.

(7) Zjistí-li poplatník daně z příjmu skutečnost odůvodňující změnu výše rezervy, musí provést úpravu její výše počínaje zdaňovacím obdobím, v němž tuto skutečnost zjistí.

(8) Rezerva na opravy u jednotlivého hmotného majetku nesmí být tvořena pouze jedno zdaňovací období.

Zdroj: Zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

Příklad 6: Tvorba zákonných rezerv na opravy hmotného majetku

Zadání:

V roce 2017 se společnost ZELENÁ, s. r. o. rozhodla, že provede generální opravu střechy. Pro tyto účely se nechala od stavební společnosti zpracovat rozpočet, který kalkuluje cenu opravy ve výši 2 mil. Kč. V roce 2019 by společnost již ráda vytvořila zákonnou rezervu a tuto rezervu hodlá tvořit po dobu dvou zdaňovacích období a v roce 2021 hodlá zahájit opravu střechy. A jak by bylo nutné daňově vyřešit situaci, kdy by došlo k navýšení rozpočtu v roce 2020 o 300 000 Kč?

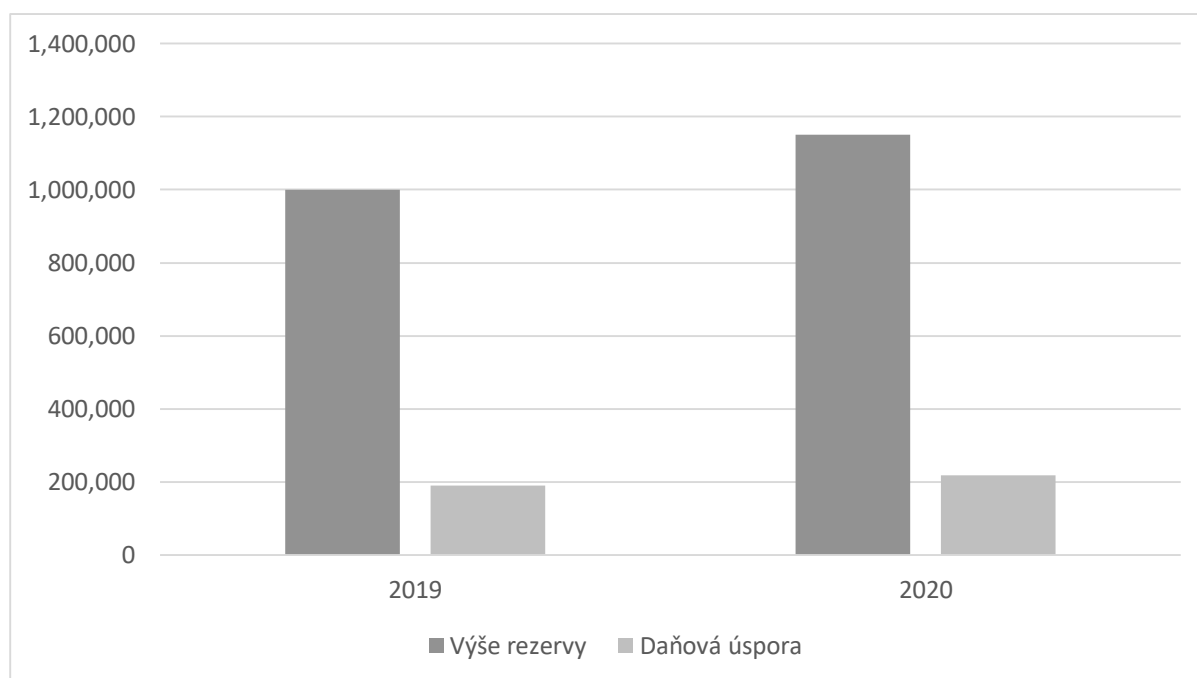
Řešení:

Zákonná rezerva na opravu hmotného majetku se vytváří vždy rovnoměrně. V tomto případě by výše rezervy činila v roce 2019 a 2020 celkem 1 mil. Kč. V těchto letech tedy daňová rezerva sníží základ daně a poplatník na dani z příjmů právnických osob ušetří 190 000 Kč (1 mil. Kč x 0,19).

Pokud by došlo k navýšení rozpočtu v roce 2020, pak daňová rezerva v roce 2019 bude činit 1 mil. Kč, resp. v roce 2020 to bude 1 150 000 Kč (2 300 000/2). Změna rozpočtu se projeví ve zdaňovacím období, ve kterém bude rozpočet upraven a tato skutečnost nebude mít vliv na rezervu vytvořenou v předcházejících zdaňovacích obdobích.

Daňová úspora se vypočítá jako součet vytvořených rezerv v obou letech a součinu statutární daňové sazby, tedy $(1\,000\,000 + 1\,150\,000) \times 0,19 = 408\,500$ Kč.

Graf 5: Srovnání výše roční rezervy a daňové úspory (v Kč)



Zdroj: vlastní výpočet

Box 13: Daňové rezervy (judikatura)

Z výše uvedeného je nepochybné, že stěžovatel byl povinen před zahájením samotné tvorby rezervy disponovat takovými podklady na základě kterých, by bylo možno jednoznačně určit jednotlivé druhy prací, a to buď jako opravy nebo jako technické zhodnocení majetku. Tvorba výše rezervy ve zdaňovacím období vychází z rozpočtu nákladů na opravu a počtu let, které uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Pro doložení oprávněnosti tvorby rezervy by daňový poplatník měl disponovat např. plánem prací a rozpočtem nákladů na opravu či rekonstrukci. Z těchto podkladů by mělo být ještě před samotnou tvorbou rezervy zřejmé, na co konkrétně a z jakého důvodu je rezerva plánovaná. Kasační soud si je vědom, že hranice mezi pouhou opravou a zhodnocením majetku může být v praxi velmi tenká, nicméně v této chvíli má na mysli nikoli daňové ošetření prováděných prací, ale spíše konkrétní popis zamýšlených prací, ze kterých by se dalo zpětně dovodit, na jaký druh prací byla rezerva vytvořena.

Stěžovatel nejprve uvedl, že žádné rezervy netvořil, neví ani, co pojem rezerva znamená. Takovému tvrzení lze jen těžko uvěřit, když ve stěžovatelově věci znamenala tvorba rezervy v každém zdaňovacím období snížení základu daně z příjmů fyzických osob o více než 1 milion Kč. Pozdější vysvětlení stěžovatele, že se domníval, že se správce daně dotazuje na rezervu z roku 2003, považuje Nejvyšší správní soud za zcela nevěrohodné. Z jednotlivých protokolů o ústním jednání jsou totiž skutečnosti, na které se správce daně dotazoval, zcela zřejmé. Stěžovatel navíc svá tvrzení v průběhu řízení měnil, vyhýbal se konkrétním odpovědím, v odvolání dokonce tvrdil, že neexistoval majetek, na jehož opravu by mohla být rezerva tvořena, ačkoliv správci daně předložil zápis inventarizace k 31. 12. 2003 (založen na listu č. 25 správního spisu), jehož součástí byla i karta jediné nemovitosti, a to nemovitosti určené k podnikání v ul. Bezovka čp. 34, Bílina, s datem pořízení i zařazení do majetku 17. 12. 2001. Z obsahu spisového materiálu kasační soud ověřil, že stěžovatel správci daně nepředložil jediný doklad, na základě kterého by bylo lze jednotlivé druhy prací posoudit a vztáhnout je ke stavu objektu před zahájením prací, ať už jako opravy či jako technické zhodnocení. Stěžovatel žádným hodnověrným způsobem neprokázal, že přes vzniklé pochyby se sporný případ udál jinak, než vyplývá z jednotlivých přiznání k dani. Jednotlivé zápisy z inventarizace předložené správci daně v průběhu daňové kontroly pojmenované „rekonstrukce stavby“ a k tomu uvedená částka nemohou suplovat 9 Afs 7/2009 - 46 rozpočet nákladů, kterým má daňový

subjekt disponovat před samotným započítáním tvorby rezervy. Obdobně nemůže být tímto důkazním prostředkem stavební povolení ze dne 30. 10. 2002, které bylo vydáno na základě žádosti manželů Nájemníkových ze dne 26. 7. 2002 a které se navíc netýká pouze stavby bowlingu. Chtěl-li být stěžovatel úspěšný, byl povinen své tvrzení doložit věrohodnými doklady, a to doklady z období, kdy se rozhodl rezervu na opravu hmotného majetku vytvořit. Správce daně dle názoru soudu po právu vycházel z údajů uplatněných stěžovatelem v příslušných přiznáních k dani, neboť stěžovatel nebyl schopen prokázat, že tomu bylo ve skutečnosti jinak.

Zdroj: rozsudek NSS ze dne 10. 12. 2009, čj. 9 Afs 7/2009-40

Další skutečnost, kterou je poplatník povinen prokázat je to, že se daná rezerva skutečně nevytváří na případné technické zhodnocení majetku.

Box 14: Daňové rezervy a technické zhodnocení (judikatura)

Právě z toho důvodu, že náklady na opravu hmotného majetku jsou daňově uznatelným nákladem ovlivňujícím v mnoha případech významně výši základu daně z příjmů, avšak technické zhodnocení již ze zákona takto uznatelným nákladem není, klade ustanovení § 3 odst. 2 zákona o rezervách na daňový subjekt požadavek, aby způsob tvorby rezerv byl prokazatelný, a stejně tak prokazatelná byla i jejich výše. Dalším zákonným požadavkem pro tvorbu rezerv a opravných položek v souladu s tímto ustanovením ve znění účinném 9 Afs 141/2007 - 88 pro posuzované období, tj. pro období roku 2001 a 2002, je pak odůvodněnost rezervy, která má být spolu s její výší posuzována při inventarizaci. Tyto požadavky, tzn. odůvodněnost rezervy včetně její výše, a prokazatelnost způsobu její tvorby, se bezpochyby vztahují i na tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku (a to zvláště s ohledem na to, že hranice mezi tím, co je pouhou opravou a co již technickým zhodnocením příslušného majetku, je někdy obtížně rozlišitelná), a je zároveň zřejmé, že oba požadavky musí být splněny kumulativně. Při tvorbě každé rezervy je proto nutné prokázat nezbytnost tvorby rezervy, jakož i způsob výpočtu její výše. Požadavek prokazatelnosti výše rezervy, který stanoví § 3 zákona o rezervách, tedy v praxi znamená, že vytváří-li daňový subjekt rezervu na opravy na základě rozpočtu, musí mít rozpočet reálný ověřitelný podklad ohledně cenových údajů. Daňový subjekt tedy může prokázat odůvodněnost tvorby rezervy a její výši např. kvalifikovaným odhadem ceny opravy podle jejího rozsahu (typicky firmou, která bude opravu provádět), jak to učinil stěžovatel. Rozpočet je pro tyto účely obecně použitelný, avšak pouze

za předpokladu, že je z něj zřejmé, které položky se týkají opravy objektu a které jeho rekonstrukce, která je zároveň i technickým zhodnocením.

Zdroj: rozsudek NSS čj. 9 AFs 141/2007-83

5 Finanční majetek a finanční náklady

5.1 Cenné papíry v základu daně

Cenné papíry a jejich uplatnění v základu daně zákon o daních z příjmů řeší až v okamžiku jejich prodeje. Cenné papíry pak rozdělujeme do dvou základních kategorií, na přeceňované a na nepreceňované cenné papíry. Co patří mezi přeceňované cenné papíry, definuje zákon o účetnictví. U přeceňovaných cenných papírů je možné uplatnit reálnou hodnotu jako daňově uznatelný výdaj a je tedy analogicky přípustné mít z jejich prodeje i daňovou ztrátu.

Box 15: Přeceňované cenné papíry

- a)** cenné papíry, s výjimkou cenných papírů držených do splatnosti, dluhopisů neurčených účetní jednotkou k obchodování, cenných papírů představujících účast v ovládané osobě nebo v osobě pod podstatným vlivem a cenných papírů emitovaných účetní jednotkou,
- b)** deriváty.

Zdroj: zákon o účetnictví

U ostatních cenných papírů si není možné uplatnit reálnou hodnotu v době jejich prodeje, která může mnohdy převyšovat nabývací cenu cenného papíru. Více uvádí zákon o daních z příjmů, viz níže.

Box 16: Cenné papíry v základu daně

- w)** nabývací cena akcie nebo kmenového listu, které nejsou podle právních předpisů upravujících účetnictví oceňovány reálnou hodnotou, a nabývací cena podílu na společnosti s ručením omezeným nebo na komanditní společnosti anebo na družstvu, a to jen do výše příjmů z prodeje této akcie, tohoto kmenového listu nebo tohoto podílu; toto omezení se nepoužije u cenného papíru, který není podle právních předpisů upravujících účetnictví oceňován reálnou hodnotou pouze z toho důvodu, že poplatník daně z příjmů právnických osob je mikro účetní jednotkou podle právních předpisů upravujících účetnictví, nebo daňovým nerezidentem, který je povinen podle právního řádu státu, podle kterého je založen nebo zřízen, vést účetnictví, a příjem z prodeje cenného papíru není přičitatelný jeho stálé provozovně na území České republiky,
- ze)** pořizovací cena směnky při prodeji, o níž je účtováno podle zvláštního právního předpisu jako o cenném papíru, zachycená v účetnictví v souladu se zvláštním právním předpisem ke dni jejího prodeje, a to jen do výše příjmů z jejího prodeje.

Zdroj: Zákon o daních z příjmů

Příklad 7: Cenné papíry v základu daně

Zadání:

Společnost TOBIÁŠ, s. r. o. si v roce 2018 pořídila 100 ks akcií společnosti ČEZ v hodnotě 1 000 Kč/jednu akcii (jedná se o přeceňované cenné papíry). V roce 2019 všechny tyto akcie prodala za cenu 900 Kč/jednu akcii.

Zároveň si v roce 2015 pořídila dluhopisy, které nebyly určeny k obchodování v hodnotě 300 000 Kč a v roce 2019 je prodala za 450 000 Kč.

Dále si v roce 2002 pořídila cenné papíry, které představují majetkovou účast na jiné právnické osobě v hodnotě 600 000 Kč a tyto cenné papíry prodala za 500 000 Kč.

Řešení:

U prodeje akcií společnosti ČEZ si společnost může uplatnit v základu daně jejich nabývací hodnotu v plné výši, tedy ve výši 100 000 Kč a oproti tomu musí zdanit výnos ve výši 900 000 Kč.

U dluhopisů zdaní pouze rozdíl, tedy 150 000 Kč, protože z této transakce má zisk, který podléhá dani z příjmů právnických osob. Daňová ztráta z jejich prodeje by ale jinak nebyla považována za daňově uznatelný výdaj.

U cenných papírů jejich úmyslem držby nebylo obchodování, ale majetková účast je obecně daňová ztráta dle zákona o daních z příjmů a dle zákona o účetnictví nepřípustná, proto není možné v rámci daňově uznatelných výdajů uplatnit celou nabývací hodnotu, ale pouze její část do výše příjmů z prodeje, tedy částku 500 000 Kč.

Daňově uznatelné jsou rovněž výdaje související s uskutečněním prodeje, tedy odměna finančnímu poradci, odměna za zprostředkování prodeje, provize apod.

5.2 Finanční leasing

Finanční leasing je oblíbeným nástrojem pro pořizování dnes již výhradně hmotného majetku. Je alternativou vůči pořizování hmotného z vlastních finančních prostředků či na úvěr od banky, a i z toho důvodu je vymezen přímo v zákoně o daních z příjmů, který řeší uplatnitelnost časového rozlišení úplaty, tedy splátek finančního leasingu.

Nejprve je ovšem nutné vymezit, co vlastně za finanční leasing považujeme v logice zákona o daních z příjmů. Oproti operativnímu nájmu si liší skutečností, že předmět leasingu by měl přejít od vlastníka (pronajímatele) k uživateli (nájemci), resp. by mělo dojít k převodu vlastníka práva. Nově již není nutné sjednat v leasingové smlouvě kupní cenu a převod vlastnictví může být učiněn i bezúplatně. Bezpodmínečně nutné je ovšem splnit podmínku délky trvání finančního leasingu (viz níže), toto ustanovení má ovšem výjimku, která bude diskutováno v textu níže.

Tabulka 8: Minimální doba trvání finančního leasingu

1. odpisová skupina	36 měsíců
2. odpisová skupina	54 měsíců
3. odpisová skupina	114 měsíců
4. odpisová skupina	234 měsíců
5. odpisová skupina	354 měsíců
6. odpisová skupina	594 měsíců

Zdroj: Zákon o daních z příjmů

Box 17: Finanční leasing

Obecná společná ustanovení o finančním leasingu

(1) Finančním leasingem se pro účely daní z příjmů rozumí přenechání hmotného majetku vlastníkem k užití uživateli za úplatu, pokud

a) je při vzniku smlouvy

1. ujednáno, že po uplynutí sjednané doby převede vlastník předmětu finančního leasingu vlastnické právo k němu za kupní cenu nebo bezúplatně na uživatele předmětu finančního leasingu, nebo

2. ujednáno právo uživatele na převod podle bodu 1,

b) ke dni převodu vlastnického práva není kupní cena vyšší než zůstatková cena vypočtená ze vstupní ceny evidované u vlastníka, kterou by předmět finančního leasingu měl při rovnoměrném odpisování bez zvýšení odpisu v prvním roce odpisování, s výjimkou případu, že by předmět finančního leasingu byl při tomto odpisování již odepsán ve výši 100 % vstupní ceny,

c) je při vzniku smlouvy ujednáno, že po dobu trvání finančního leasingu budou na uživatele převedeny

1. užívací práva k předmětu leasingu,
2. povinnosti spojené s péčí o předmět leasingu a
3. rizika spojená s užíváním předmětu leasingu a

d) je splněna minimální doba finančního leasingu; doba finančního leasingu se počítá ode dne, kdy byl předmět finančního leasingu uživateli přenechán ve stavu způsobilém obvyklému užívání.

(2) Minimální dobou finančního leasingu je minimální doba odpisování hmotného majetku uvedená v § 30 odst. 1 nebo doba odpisování podle § 30a nebo 30b v okamžiku uzavření smlouvy. U hmotného majetku zařazeného v odpisové skupině 2 až 6 podle přílohy č. 1 k tomuto zákonu se tato doba zkracuje o 6 měsíců.

(3) Na finanční leasing se nevztahují ustanovení tohoto zákona o nájmu.

(4) Finanční leasing se pro účely daní z příjmů považuje od okamžiku uzavření smlouvy o finančním leasingu za nájem, pokud

a) je finanční leasing ukončen před uplynutím minimální doby finančního leasingu,

b) nedojde k převodu vlastnického práva na uživatele.

(5) Přenechá-li uživatel užívající předmět finančního leasingu tento předmět k užívání jiné osobě za úplatu na základě smlouvy, považuje se tato smlouva pro účely daní z příjmů za smlouvu o nájmu.

(6) Finančním leasingem není přenechání

a) hmotného majetku vyloučeného z odpisování nebo

b) nehmotného majetku.

Zdroj: Zákon o daních z příjmů

Pokud splním obecné podmínky pro vymezení finančního leasingu, pak je možné si uplatnit časové rozlišení úplaty v základu daně, a to opět dle ustanovení v zákoně o daních z příjmů.

Cenu finančního leasingu je třeba časově rozlišit podle skutečného počtu měsíců trvání finančního leasingu. Předpokládáme ovšem, že finanční leasing bude trvat alespoň po dobu minimální, kterou stanovuje zákon.

Příklad 8: Finanční leasing – časové rozlišení úplaty

Zadání:

Společnost KANADA, a. s. si sjednala smlouvu o finančním leasingu na pořízení osobního automobilu v hodnotě 600 000 Kč bez DPH, a to po dobu 54 měsíců, kterou určuje zákon. Společnost uhradila nultou splátku (tzv. akontaci) k 1. 4. 2019 ve výši 44 016 Kč a dále měsíčně splácí 10 296 Kč. Osobní automobil byl společnosti KANADA, a. s. předán dne 15. 4. 2019.

Řešení:

Cena finančního leasingu po celou dobu trvání smluvního vztahu je určena ve výši 600 000 Kč. Tuto částku je třeba časově rozlišit po dobu 54 měsíců. V zadání není určena žádná kupná cena, tedy předpokládáme, že kupní cena stanovena není a předmět finančního leasingu přejde na uživatele (nájemce) tzv. bezúplatně, tedy za 0 Kč kupní cenu. V roce 2019 si tedy může společnost KANADA, a. s. uplatnit v základu daně jako daňově uznatelný náklad částku, která odpovídá tomuto výpočtu: $600\,000/54 \times 9 = 100\,000$ Kč. Celková výše splátek je ovšem vyšší, a to sice: 44 016 Kč (nultá splátka), a potom každý měsíc 10 296 Kč, dohromady je to částka 136 680 Kč.

Existují ovšem situace, kdy je finanční leasing ukončen předčasně, tedy před uplynutím sjednané doby trvání finančního leasingu. V tomto případě je rozhodující, zda byl finanční leasing ukončen s odkoupením či bez odkoupení předmětu finančního leasingu. Zákon o daních z příjmů doslova říká: *Je-li finanční leasing ukončen před uplynutím minimální doby finančního leasingu, je výdajem k dosažení, zajištění a udržení příjmů pouze poměrná část úplaty, která je výdajem (nákladem), připadající ze sjednané doby finančního leasingu na skutečnou dobu finančního leasingu nebo skutečně zaplacená úplata, je-li nižší než poměrná část úplaty, která je výdajem (nákladem), připadající na skutečnou dobu finančního leasingu.* Na finanční leasing se potom nahlíží jako na operativní nájem a výdajem je buď časové rozlišení, nebo skutečně zaplacené splátky, jsou-li nižší.

Příklad 9: Finanční leasing – předčasné ukončení bez odkoupení

Zadání:

Společnost KOMETA, s. r. o. uzavřela 2. května 2018 smlouvu o finančním leasingu na 54 měsíců. Předmětem smlouvy je osobní automobil Ford Kuga a sjednaná cena finančního leasingu činila 750 000 Kč. Společnost si osobní automobil převzala 24. 5. 2018. K 31. 12. 2019 se ovšem rozhodla předčasně ukončit smlouvu, a to bez odkoupení předmětu finančního leasingu. Nultá splátka činila 49 998 Kč, pravidelné měsíční splátky 12 963 Kč.

Řešení:

výpočet časového rozlišení úplaty: $750\,000/54 = 13\,888,89$ Kč/měsíc

daňově uznatelné výdaje v roce 2018: $8 \times 13\,888,89$ Kč = 111 112 Kč

daňově uznatelné výdaje v roce 2019: $12 \times 13\,888,89$ Kč = 166 667 Kč

celkové daňově uznatelné výdaje: 277 779 Kč

na splátkách celkem zapláceno: $49\,998$ Kč + $(20 \times 12\,963$ Kč) = 309 258 Kč

Základ daně není nutné upravovat, protože časové rozlišení úplaty je nižší než zaplacené splátky.

V případě předčasného ukončení s odkoupením předmětu finančního leasingu je nutné porovnat cenu za nabytí a zůstatkovou cenu majetku, resp. cena za nabytí nesmí být nižší než zůstatková cena vypočtená rovnoměrným způsobem.

Příklad 10: Finanční leasing – předčasné ukončení s odkoupením

Zadání:

Společnost SMART SOLUTIONS, s. r. o. uzavřela 10. dubna 2019 smlouvu o finančním leasingu na 54 měsíců. Předmětem smlouvy je osobní automobil Ford Focus a sjednaná cena finančního leasingu činila 800 000 Kč. Společnost si osobní automobil převzala 30. dubna 2019. Pořizovací cena včetně DPH činí u vlastníka 600 000 Kč. K 30. 4. 2020 se společnost rozhodla předčasně ukončit smlouvu o finančním leasingu, a to s odkoupením předmětu leasingu. Kupní cena byla stanovena ve výši: a) 470 000 Kč, b) 460 000 Kč.

Řešení:

výpočet časového rozlišení úplaty: $800\ 000/54 = 14\ 814,81$ Kč/měsíc

daňově uznatelné výdaje v roce 2019: $9 \times 14\ 814,81$ Kč = 133 334 Kč

daňově uznatelné výdaje v roce 2020: $4 \times 14\ 814,81$ Kč = 59 260 Kč

výpočet zůstatkové ceny u vlastníka: $600\ 000$ Kč $\times 0,11 = 66\ 000$ Kč (rok 2019), $600\ 000 \times 0,2225 = 133\ 500$ Kč $\times 0,5 = 66\ 750$ Kč, ZC = $600\ 000 - 66\ 000 - 66\ 750 = 467\ 250$ Kč.

V případě, že bude cena za nabytí (kupní cena) stanovena ve výši 470 000 Kč, pak byla splněna podmínka dle § 24 odst. 5 ZDP a je možné ponechat časové rozlišení úplaty v základu daně. Nový vlastník pak bude majetek odepisovat z kupní ceny, tedy z částky 470 000 Kč.

V případě, že bude cena za nabytí stanovena ve výši 460 000 Kč, pak není možné považovat časové rozlišení úplaty za daňově uznatelný náklad, a to od počátku trvání finančního leasingu. Vstupní cenou pro odepisování je pak kupní cena navýšená o veškeré daňově neuznatelné nájemné.

Běžnou praxí rovněž bývá, že leasingová společnost vyměří sankci za porušení smluvních podmínek. Tato smluvní sankce je v případě uhrazení daňově uznatelným výdajem dle ZDP.

6 Hmotný a nehmotný majetek

Zákon o daních z příjmů vymezuje, co je považováno za hmotný a nehmotný majetek, a jak je s tímto majetkem nakládáno z pohledu daňového. Podstatnou hmotného majetku je jeho hmatatelnost, na rozdíl od majetku nehmotného. Důležité je upozornit na skutečnost, že existují rozdíly mezi daňovou a účetní terminologií. Pro nás je ovšem relevantní to, jak tento majetek definuje ZDP.

6.1 Vymezení hmotného a nehmotného majetku

Do kategorie hmotného majetku patří zejména samostatné hmotné movité věci, popř. soubory hmotných movitých věcí se vstupní cenou převyšující 40 000 Kč a dobou životnosti delší než jeden rok. Dále tam patří budovy, domy, jednotky, stavby, pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky, dospělá zvířata a jejich skupiny se vstupní cenou vyšší než 40 000 Kč a jiný majetek. Jiným majetkem se přitom rozumí např. technické zhodnocení, pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku, technické rekultivace, výdaje hrazené uživatelem u finančního leasingu a za dobu trvání finančního leasingu převyšící 40 000 Kč a v neposlední řadě je to právo stavby u poplatníka, který nevede účetnictví. Jednotlivé kategorie hmotného majetku se pak vymezují v Příloze č. 1 k ZDP.

Pokud daný majetek je dle zákona tedy považován za hmotný majetek, pak je nutné tento majetek tzv. odepisovat. Není tedy možné uplatnit vstupní cenu přímo do daňově uznatelných výdajů. Upozorňuji, že podmínka doby životnosti a výše vstupní ceny není určena plošně pro všechny typy hmotného majetku, jak je mnohdy nesprávně interpretováno.

Existuje ovšem i hmotný majetek, který je tzv. vyloučen z odepisování. V daňově uznatelných výdajích se pak promítne, pokud to zákon umožní, např. v roce jeho prodeje. Tuto situaci je ale třeba posoudit dle příslušného ustanovení ZDP. Mezi hmotný majetek vyloučený z odepisování patří zejména: umělecká díla, movité kulturní památky a soubory movitých kulturních památek, hmotný majetek nabytý darováním nebo plněním ze svěřenského fondu nebo z rodinné fundace, a to v případě, že jeho nabytí bylo od daně osvobozeno nebo nebylo předmětem daně.

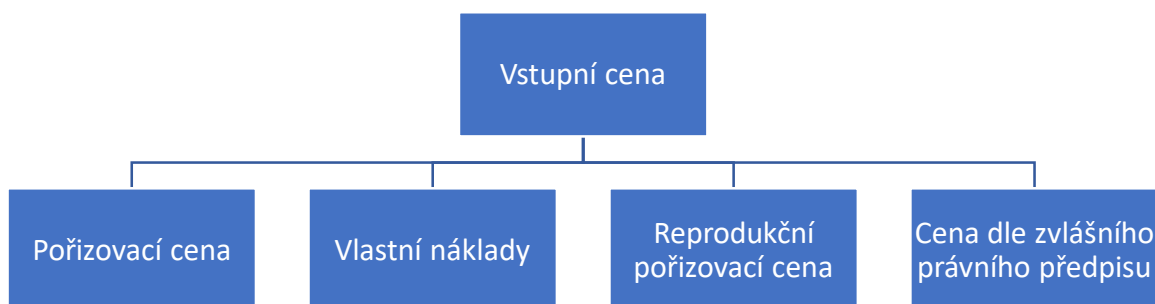
Hmotný majetek, který musí být dle zákona odepisován, může odepisovat pouze tzv. odpisovatel. Odpisovatelem je obvykle vlastník, resp. osoba, která má k danému majetku vlastnické právo. Může se ovšem jednat i o další osoby, které podrobněji definuje § 28 ZDP.

Za nehmotný majetek, který se odpisuje podle ZDP patří nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je v účetnictví veden jako nehmotný majetek. Za nehmotný majetek se naopak nepovažuje kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu (goodwill).

6.2 Vstupní cena majetku

Majetek se odepisuje ze vstupní ceny, která má celkem čtyři základní formy: pořizovací cena, vlastní náklady, reprodukční pořizovací cena a cena podle zvláštního právního předpisu, tedy stanovená znalcem.

Obrázek 3: Typy vstupní ceny hmotného majetku



Zdroj: Autor

Pořizovací cena se považuje za vstupní cenu v případě úplatného nabytí hmotného majetku. Vlastními náklady se oceňuje majetek pořízený nebo vyrobený ve vlastní režii. Reprodukční pořizovací cena se použije v ostatních případech, a to na základě zákona o oceňování majetku. Při bezúplatném nabytí se rovněž použije cena podle zákona o oceňování majetku, a to ke dni nabytí majetku. Pokud mezi nabytím a vložením nemovitého majetku do obchodního majetku uplyne více než 5 let, pak je nutné tento majetek ocenit prostřednictvím reprodukční pořizovací ceny, resp. u movitých věcí je tento časový test ještě kratší a činí jeden rok. Smyslem tohoto ustanovení je, aby vstupní cena odpovídala jeho reálné hodnotě.

Součástí vstupní ceny je i technické zhodnocení, pokud se jedná o technické zhodnocení dle ZDP a bylo provedeno na majetku, který se odepisuje. V některých případech je technické zhodnocení odepisováno nájemcem a nikoliv pronajímatelem (vlastníkem). Zákon v tomto případě myslí i na situaci, kdy dojde k ukončení nájmu, pak se hodnota technického

zhodnocení ocení jako nepeněžní příjem, pokud technické zhodnocení již ovšem nebylo zohledněno v nájemném, resp. vlastník odepisuje ze zůstatkové ceny nájemce.

U spoluvlastníků se vstupní cena stanovuje podle jejich spoluvlastnického podílu a stejně se postupuje i v případě technického zhodnocení. Každý vlastník pak odepisuje pouze dílčí část vstupní ceny, resp. technického zhodnocení. Pokud dojde ke zvýšení či snížení vstupní ceny u majetku, který se již odepisuje, pak je nutné použít tzv. změněnou vstupní cenu, ovšem při zachování metody odpisování. Vstupní cena se může zvýšit či snížit například v situaci změny vlastnického podílu na daném majetku.

Vstupní cena hmotného majetku se nemění, pokud dojde k ocenění při fúzi nebo rozdělení obchodní korporace podle zákona o účetnictví v případě, že to vyžaduje zákon o přeměnách obchodních společností a družstev a dojde-li k vypořádání mezi podílovými spoluvlastníky rozdělením věci podle zvláštního právního předpisu.

6.3 Technické zhodnocení

Zcela samostatným problémem je vymezení tzv. technického zhodnocení. Zákon jako takový je relativně stručný a jeho výklad v praxi je mnohdy velmi komplikovaný a nejednoznačný. Věcná stránka technického zhodnocení je postavena na tom, že je daný majetek zhodnocen takovým způsobem, kdy se logicky zvýší i jeho vstupní cena, a přitom se nejedná ani o opravu nebo o výdaj na údržbu. Jedná se tedy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily částku 40 000 Kč za zdaňovací období. Rekonstrukcí se rozumí takové zásahy, které mají za následek změnu účelu nebo technických parametrů majetku, resp. modernizací se rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Výdaje, které splňují definici dle ZDP a jejich výše za zdaňovací období nepřesáhla částku 40 000 Kč, je možné rovněž považovat za technické zhodnocení a poplatník se tedy může rozhodnout, zda bude toto technické zhodnocení odpisovat, nebo tyto výdaje zahrne do základu daně jako daňově uznatelné dle § 24. Pokud tyto výdaje přesáhnou částku 40 000 Kč, pak je nutné je vždy zahrnout do vstupní, resp. zůstatkové ceny a odpisovat.

Pro správné posouzení, zda se jedná o pouhou opravu či již technické zhodnocení je třeba precizně zdokumentovat původní a nový stav majetku. Viz například rozsudek NSS ze dne 12. 2. 2009. Důkazní břemeno v tomto případě leží na poplatníkovi, a pokud jej není schopen

unést, pak se správce daně přikloní k tomu, že se o technické zhodnocení jedná a poplatník tak bude muset daný výdaj odepisovat.

Box 18: Důkazní břemeno u technického zhodnocení (judikatura)

Stěžovatel má pravdu, že § 31 odst. 9 daňového řádu nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv; v projednávaném případě však správce daně požadoval pouze prokázání toho, co tvrdil stěžovatel sám, tedy že náklady na provedené stavební práce oprávněně zahrnul do výdajů snižujících základ daně z příjmů (resp. zvyšujících daňovou ztrátu) za příslušné zdaňovací období. Stěžovatel měl tedy povinnost prokázat, že tyto výdaje byly vynaloženy na opravu a nejsou tudíž technickým zhodnocením, které okamžitě v plné výši do daňově uznatelných nákladů zahrnout nelze, a lze tak naopak činit pouze postupně formou daňových odpisů. Je nutno přisvědčit krajskému soudu, že za daných skutkových okolností nemohl stěžovatel unést své důkazní břemeno jinak než právě prokázáním, jaký byl stav objektu před opravou, a to samozřejmě nikoliv ve všech detailech stavby jako takové, ale pouze ve vztahu k těm parametrům stavby, které byly či mohly být dotčeny provedenými změnami, a které byly relevantní pro posouzení dané otázky, zda se jednalo o opravu, nebo o rekonstrukci či modernizaci. Vzhledem k tomu, že stav budovy po opravě je mezi stranami nesporný, tedy není pochyb o tom, že nové opláštění, jak uvádí sám stěžovatel, obsahuje tepelnou izolaci, byl stěžovatel, pokud tvrdil, že provedl pouhou opravu, povinen prokázat, že budova byla tepelně izolována již před opravou.

Zdroj: rozsudek NSS ze dne 12. 2. 2009, čj. 5 Afs 44/2008-57

Daňovou optimalizaci technického zhodnocení není možné provést ani různým načasováním plateb. Opět se tímto problémem zabýval NSS v rozsudku ze dne 12. 4. 2005 – viz níže. Není tedy možné rozdělit úhradu na více plateb mezi více zdaňovacích období, toto jednání je irelevantní ve smyslu toho, zda se jedná či nejedná o technické zhodnocení. Technické zhodnocení, resp. úprava majetku se posuzuje jako celek.

Box 19: Platby u technického zhodnocení (judikatura)

Z tohoto vyplývá, že všechny platby vztahující se k technickému zhodnocení se posuzují jako jeden celek ve zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno, bez ohledu na to, kdy byly jednotlivé platby (za materiál, práci) zaplacený. To potvrzuje také dikce § 29 odst. 3 zákona o daních z příjmů, která stanoví, že technické zhodnocení zvyšuje vstupní, resp. zůstatkovou cenu hmotného majetku ve zdaňovacím období, v němž je uvedeno do užívání ve smyslu předpisů o účetnictví.

Zdroj: rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2005, čj. 4 Afs 4/2004-87

Další rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2007 interpretuje situaci použití nové technologie jako jasné technické zhodnocení. Opět zde NSS zdůrazňuje nutnost porovnání původního a nového stavu majetku. Důležitá je rovněž argumentace NSS, kdy není určující důvod ani cíl úpravy, ale to, zda byla použita taková technologie, který předtím použita nebyla.

Box 20: Technická hodnota u technického zhodnocení (judikatura)

Domnívá-li se pak žalobkyně, že se musí jednat o opravu, neboť ke zvlhnutí zdiva došlo v důsledku zatopení sklepů v šedesátých letech a dům byl tedy původně suchý, poté vlhký a nyní je opět suchý a nedošlo tedy k žádnému technickému zhodnocení, mýlí se. Při hodnocení charakteru úpravy není primárně důležitý její důvod ani cíl. Naopak je zcela určující porovnání počátečního stavu (před započítáním prací na úpravách) a stavu výsledného. Je zcela pochopitelné, že žalobkyně se snaží zbavit předmětnou budovu vlhkosti a chce dosáhnout původního bezvadného stavu před zatopením sklepů. Tuto vůli žalobkyně však nelze zohlednit při posouzení, zda provedené úpravy nabyly charakteru technického zhodnocení, nebo zda se jednalo o pouhou opravu. Jak bylo uvedeno výše, uvedení věci do provozuschopného stavu nemusí být automaticky opravou, ale může být i technickým zhodnocením. V tomto případě se navíc o opravu jednat nemůže, neboť nedošlo k nahrazení původního materiálu či technologie. Proto nelze přijmout argumentaci, že bylo dosaženo pouze původního stavu (suchý dům) a budova tedy nezískala žádnou novou technickou hodnotu. Pokud krajský soud uvedl, že aplikace předmětné metody zvýšila přirozenou odolnost zdiva proti vlhkosti oproti stavu původnímu, mohl mít na mysli stav před provedením příslušných úprav, kdy zdivo samo nebylo schopno bránit vzrůstající vlhkosti. Pokud však soud mínil stav před zatopením sklepů v šedesátých letech minulého století, nelze ani tomuto závěru nic vytknout, neboť zabudování

systému elektroosmózy do budoucna zamezuje vzlínání vody, a to i pro případ nového zatopení sklepů, což stav budovy v šedesátých letech neumožňoval. Z tohoto pohledu se argument soudu jeví jako správný, neboť bez aplikace metody mírné elektroosmózy by zdivo samo o sobě bylo proti vlhkosti odolné mnohem méně. Argument žalobkyně, že dům nemůže být sušší než suchý, pak v tomto ohledu postrádá logiku, neboť ani krajský soud ani žalovaný nic obdobného netvrdí.

Zdroj: rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2007, čj. 1 Afs 29/2006-87

U technického zhodnocení si může poplatník zažádat o závazné posouzení správcem daně. Správce daně tak posoudí, zda se o technické zhodnocení skutečně jedná. V tomto případě se postupuje dle § 33a.

6.4 Odpisy hmotného majetku

Odpisy hmotného majetku jsou stanoveny s ohledem na odpisovou skupinu hmotného majetku. Čím vyšší odpisová skupina, tím delší doba použitelnosti se očekává u daného majetku. Poplatník hmotný majetek zatřídí do příslušné odpisové skupiny, a to podle přílohy č. 1 ZDP.

Tabulka 9: Odpisové skupiny u hmotného majetku

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

Zdroj: Zákon o daních z příjmů

U hmotného majetku jsou odpisy nastaveny jako roční a maximální. Poplatník tedy může případně uplatnit i nižší roční odpis, než který mu zákon dovoluje, příp. může tyto odpisy přerušit či odložit. Následně pokračuje v odpisování jako by k jeho přerušení či odložení nedošlo. Uplatnění odpisů je tedy právem poplatníka, nikoliv jeho povinností. Je samozřejmé, že výdaje na pořízení hmotného majetku nemůže uplatnit najednou jako daňově uznatelný náklad. Pro stanovení ročního odpisu u hmotného majetku je relevantní poslední den

zdaňovacího období, resp. to, zda je daný majetek součástí obchodního majetku poplatníka. Odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu lze uplatnit u takového majetku, který byl u poplatníka evidován na počátku zdaňovacího období a v průběhu zdaňovacího období dojde k jeho vyřazení, převedení, k ukončení činnosti nebo k ukončení nájemního vztahu. Dále pak v situaci nabytí majetku v průběhu zdaňovacího období a evidovaného u poplatníka na konci zdaňovacího období, když poplatník pokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem.

U hmotného majetku existují dvě metody odpisování: rovnoměrné a zrychlené odpisy. Přitom volba způsobu odpisování je v tomto případě ponechána na poplatníkovi, který si může zvolit.

Tabulka 10: Porovnání rovnoměrného a zrychleného způsobu odpisování

Rovnoměrný odpis	Zrychlený odpis
výpočet pomocí procenta	výpočet pomocí koeficientu
výhodnější při technickém zhodnocení majetku	v případě technického zhodnocení dojde k prodloužení doby odpisování
jejich průběh je více lineární s výjimkou prvního roku odpisování	jejich průběh je degresivní
při použití urychlení v prvním roce je jejich průběh ještě více lineární	v prvních letech odpisování je odepsáno více ze vstupní ceny

Zdroj: Zákon o daních z příjmů a autor

Výpočet rovnoměrných odpisů je pomocí procenta, resp. zrychlený odpis se vypočítá pomocí koeficientu a při samotném výpočtu je ještě nutné zohledňovat i zůstatkovou cenu majetku. Protože výpočet zrychlených odpisů je založen na zůstatkové ceně, pak v případě technického zhodnocení dojde vždy k prodloužení doby odpisování. Nespornou výhodou zrychlených odpisů je fakt, že v prvních letech odpisování je zahrnuta do daňově uznatelných nákladů větší poměrná část vstupní ceny. Zejména u majetku, u kterého je jeho fyzické opotřebení či zastarávání rychlejší je výhodnější použít tuto metodu odpisování. Výhodou rovnoměrných odpisů je jejich lineární průběh na základ daně.

6.4.1 Rovnoměrné odpisy

Tabulka níže ilustruje roční odpisové sazby u hmotného majetku pro jednotlivé odpisové skupiny. Sazba pro první rok odpisování je vždy odlišná od sazby v dalších letech a je vždy nižší. Důvodem je způsob stanovení odpisu na roční bázi, kdy je rozhodným dnem poslední den zdaňovacího období. Jinými slovy řečeno, pokud si daný majetek pořídíme třeba v měsíci listopadu a daný majetek zaevidujeme nejpozději k poslednímu dni zdaňovacího období, tak

máme nárok na plnohodnotný roční odpis hmotného majetku. Sazbu pro zvýšenou vstupní cenu použijeme např. u technického zhodnocení majetku.

Tabulka 11: Roční odpisové sazby u hmotného majetku (rovnoměrné odpisy, v %)

Odpisová skupina	První rok odpisování	V dalších letech	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: Zákon o daních z příjmů

Příklad 11: Výpočet rovnoměrného odpisu

Zadání:

Společnost MODRÁ, s. r. o. si v říjnu roku 2019 pořídila nový osobní automobil. Pořizovací cena bez DPH činila 500 000 Kč. Automobil byl zaevidován na konci měsíce října 2019. Společnost se rozhodla, že bude uplatňovat rovnoměrný odpis.

Řešení:

Osobní automobil náleží do druhé odpisové skupiny, automobil budeme tedy odepisovat po dobu pěti let počínaje rokem 2019 až do roku 2023. V prvním roce použijeme sazbu 11 %, resp. v dalších letech sazbu 22,25 % pro další roky odpisování. Protože v průběhu odpisování nedošlo k technickému zhodnocení majetku, tak poslední odpis si společnost uplatní v roce 2023 ve výši 111 250 Kč a odepíše tak celou vstupní cenu. Pokud by odpisy vycházely jako necelé číslo, tak se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Odepisuje se maximálně do výše vstupní ceny.

Rok	Vstupní cena	Odpisová sazba	Výpočet	Odpis
2019	500 000 Kč	11 %	500 000 * 0,11	55 000 Kč
2020	500 000 Kč	22,25 %	500 000 * 0,2225	111 250 Kč
2021	500 000 Kč	22,25 %	500 000 * 0,2225	111 250 Kč
2022	500 000 Kč	22,25 %	500 000 * 0,2225	111 250 Kč
2023	500 000 Kč	22,25 %	500 000 * 0,2225	111 250 Kč

V některých případech je možné využít optimalizačního nástroje, kterým se zvyšuje výše odpisu v prvním roce odpisování. Jedná se o tzv. urychlení odpisování. Toto navýšení může být o 20 %, 15 % nebo 10 %, zde záleží na splnění dalších podmínek. Roční odpisovou sazbu navýšenou o 20 % může použít poplatník s převážně zemědělskou a lesní výrobou, který je prvním odpisovatelem stroje pro zemědělství a lesnictví. Roční odpisovou sazbu navýšenou o 15 % může uplatnit poplatník, který je prvním odpisovatelem zařízení pro čištění a úpravu vod. Navýšení o 10 % může použít poplatník, který je prvním odpisovatelem majetku, který je zaříděn do 1 až 3 odpisové skupiny s výjimkou osobních automobilů, motocyklů, letadel, spotřebičů pro domácnost a rekreačních a sportovních člunů. I tato výjimka má výjimkou, netýká se to např. osobních automobilů a motocyklů, které využívají provozovatelé silniční motorové dopravy či provozovatelé taxislužby nebo autoškoly. U letadel zase tvoří výjimku provozovatelé letecké dopravy.

Za prvního odpisovatele se pak považuje poplatník, u něhož je majetek zaevidován poprvé jako nový majetek a u prodejce byl zároveň považován za zboží. Za prvního odpisovatele se také považuje poplatník, který majetek pořídil nebo vyrobil ve vlastní režii.

Tabulka 12: Roční odpisové sazby u hmotného majetku s navýšením o 10 % (rovnoměrné odpisy, v %)

Odpisová skupina	První rok odpisování	V dalších letech	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Zdroj: Zákon o daních z příjmů

Roční odpisové sazby jsou v případě navýšení sazby v prvním roce logicky odlišné. V prvním roce je to vždy o 10 procentních bodů více než v případě ročního odpisu bez navýšení. V dalších letech jsou pak odpisové sazby nižší. Doba odpisování zůstává stejná, pouze se mění průběh odpisů v jednotlivých letech. Navýšení odpisu v prvním roce odpisování je možné u rovnoměrných i zrychlených odpisů.

Příklad 12: Výpočet rovnoměrného odpisu s navýšením v prvním roce

Zadání:

Společnost ZELENÁ, s. r. o. si v září 2019 pořídila nový nákladní automobil, který ihned zaevidovala do svého majetku. Pořizovací cena činila 1 000 000 Kč bez DPH. Společnost by ráda v prvním roce uplatnila navýšený odpis o 10 %.

Řešení:

Výpočet je de facto stejný jako v případě rovnoměrného odpisu bez navýšení v prvním roce. Musíme pouze použít správnou sazbu ročního odpisu.

Rok	Vstupní cena	Odpisová sazba	Výpočet	Odpis
2019	1 000 000 Kč	21 %	1 000 000 * 0,21	210 000 Kč
2020	1 000 000 Kč	19,75 %	1 000 000 * 0,1975	197 500 Kč
2021	1 000 000 Kč	19,75 %	1 000 000 * 0,1975	197 500 Kč
2022	1 000 000 Kč	19,75 %	1 000 000 * 0,1975	197 500 Kč
2023	1 000 000 Kč	19,75 %	1 000 000 * 0,1975	197 500 Kč

Další situací, která se promítne do způsobu výpočtu rovnoměrného odpisu, je technické zhodnocení na majetku. V případě rovnoměrných odpisů se přitom vychází ze zvýšené vstupní ceny majetku, resp. bude použita sazba pro zvýšenou vstupní cenu. Výpočet odpisu si ukážeme na příkladu osobního automobilu, u kterého v průběhu odpisování došlo k technickému zhodnocení.

Příklad 13: Výpočet rovnoměrného odpisu při technickém zhodnocení majetku

Zadání:

Společnost MODRÁ, s. r. o. si v říjnu roku 2019 pořídila nový osobní automobil. Pořizovací cena bez DPH činila 500 000 Kč. Automobil byl zaevidován na konci měsíce října 2019. Společnost se rozhodla, že bude uplatňovat rovnoměrný odpis. V roce 2021 nechala do svého automobilu nainstalovat speciální parkovací a navigační systém v celkové hodnotě 50 000 Kč.

Řešení:

Odpis v prvních dvou letech bude stejný jako v příkladu č. 9. Od roku 2021 musíme použít sazbu pro zvýšenou vstupní cenu, a to až do roku 2023, ve kterém by byl majetek daňově odepsán, pokud by nedošlo k technickému zhodnocení. V tomto případě se nám doba

odpisování prodlouží o jeden rok do roku 2024, ovšem odpis v tomto roce už bude pouze ve výši 53 750 Kč, tedy do zvýšené vstupní ceny ve výši 550 000 Kč.

Rok	Vstupní cena	Odpisová sazba	Výpočet	Odpis
2019	500 000 Kč	11 %	$500\,000 * 0,11$	55 000 Kč
2020	500 000 Kč	22,25 %	$500\,000 * 0,2225$	111 250 Kč
2021	550 000 Kč	20 %	$550\,000 * 0,2$	110 000 Kč
2022	550 000 Kč	20 %	$550\,000 * 0,2$	110 000 Kč
2023	550 000 Kč	20 %	$550\,000 * 0,2$	110 000 Kč
2024	550 000	20 %	pouze do vstupní ceny	53 750 Kč

6.4.2 Zrychlené odpisy

Zrychlené odpisy se počítají prostřednictvím koeficientu a při jejich výpočtu je třeba sledovat i zůstatkovou cenu majetku, což je vstupní cena snížená o hodnotu oprávek (odpisů po celou dobu odpisování). Následující tabulka ilustruje koeficienty pro zrychlené odpisování pro jednotlivé odpisové skupiny. Koeficient v prvním roce odpisování je roven době odpisování daného majetku stejně jako koeficient pro zvýšenou vstupní cenu. Naopak koeficient v dalších letech odpisování je zvýšen o jedničku.

Tabulka 13: Roční odpisové koeficienty u hmotného majetku (zrychlené odpisy)

Odpisová skupina	První rok odpisování	V dalších letech	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: Zákon o daních z příjmů

Příklad 14: Výpočet zrychleného odpisu

Zadání:

Společnost MODRÁ, s. r. o. si v říjnu roku 2019 pořídila nový osobní automobil. Pořizovací cena bez DPH činila 500 000 Kč. Automobil byl zaevidován na konci měsíce října 2019. Společnost se rozhodla, že bude uplatňovat zrychlený odpis.

Řešení:

V prvním roce odpisování použijeme koeficient 5 a vstupní cenu tedy vydělíme koeficientem 5. V dalších letech pak dvojnásobíme zůstatkovou cenu (vstupní cenu sníženou o dosavadní odpisy) a dělíme koeficientem sníženým o dosavadní počet let odpisování až do odepsání celé vstupní ceny.

Rok	Vstupní cena v Kč	Koeficient	Výpočet	Odpis v Kč	Zůstatková cena v Kč
2019	500 000	5	$500\,000 / 5$	100 000	400 000
2020	500 000	6	$(2 * 400\,000) / 6-1$	160 000	240 000
2021	500 000	6	$(2 * 240\,000) / 6-2$	120 000	120 000
2022	500 000	6	$(2 * 120\,000) / 6-3$	80 000	40 000
2023	500 000	6	$(2 * 40\,000) / 6-4$	40 000	0

Rovněž u zrychlených odpisů je možné použít urychlení v prvním roce odpisování, resp. navýšení o nejméně 10 %. Výpočet odpisu při navýšení o 10 % je uveden níže.

Příklad 15: Výpočet zrychleného odpisu s navýšením v prvním roce

Zadání:

Společnost ZELENÁ, s. r. o. si v září 2019 pořídila nový nákladní automobil, který ihned zaevidovala do svého majetku. Pořizovací cena činila 1 000 000 Kč bez DPH. Společnost by ráda v prvním roce uplatnila navýšený odpis o 10 %.

Řešení:

V prvním roce odpisování uplatníme standardní postup, kdy se vstupní cena dělí příslušným koeficientem, a navíc uplatníme navýšení odpisu o 10 % ze vstupní ceny. V dalších letech odpisování pak postupujeme stejně a zohledňujeme zůstatkovou cenu, resp. koeficient snížený o dosavadní dobu odpisování.

Rok	Vstupní cena v Kč	Koeficient	Výpočet	Odpis v Kč	Zůstatková cena v Kč
2019	1 000 000	5	$(1\,000\,000 / 5) + (1\,000\,000 * 0,1)$	300 000	700 000
2020	1 000 000	6	$(2 * 700\,000) / 6-1$	280 000	420 000
2021	1 000 000	6	$(2 * 420\,000) / 6-2$	210 000	210 000
2022	1 000 000	6	$(2 * 210\,000) / 6-3$	140 000	70 000
2023	1 000 000	6	$(2 * 70\,000) / 6-4$	70 000	0

Pro úplnost je nutné uvést i výpočet odpisů v případě technického zhodnocení majetku u zrychlených odpisů.

Příklad 16: Výpočet zrychleného odpisu při technickém zhodnocení majetku

Zadání:

Společnost MODRÁ, s. r. o. si v říjnu roku 2019 pořídila nový osobní automobil. Pořizovací cena bez DPH činila 500 000 Kč. Automobil byl zaevidován na konci měsíce října 2019. Společnost se rozhodla, že bude uplatňovat zrychlený odpis. V roce 2021 nechala do svého automobilu nainstalovat speciální parkovací a navigační systém v celkové hodnotě 50 000 Kč.

Řešení:

V prvních dvou letech je odpis stejný jako v případě standardních zrychlených odpisů. Ve třetím roce je nutné použít odlišný algoritmus výpočtu a použít koeficient pro zvýšenou vstupní cenu, který se nesnižuje o dosavadní počet let odpisování. V následujících letech se již postupuje analogicky jako v případě zrychleného odpisování a koeficient se snižuje o počet let odpisování od roku, kdy došlo ke změně vstupní ceny.

Rok	Vstupní cena v Kč	Koeficient	Výpočet	Odpis v Kč	Zůstatková cena v Kč
2019	500 000	5	$500\,000 / 5$	100 000	400 000
2020	500 000	6	$(2 * 400\,000) / 6-1$	160 000	240 000
2021	550 000	5	$(2 * 240\,000) / 5$	96 000	144 000
2022	550 000	5	$(2 * 144\,000) / 5-1$	72 000	72 000
2023	550 000	5	$(2 * 72\,000) / 5-2$	48 000	24 000
2024	550 000	5	$(2 * 24\,000) / 5-3$	24 000	0

6.5 Odpisy nehmotného majetku

Níže jsou uvedeny kategorie nehmotného majetku, které se dle ZDP odpisují, a to včetně doby odpisování. Vstupní cena nehmotného majetku musí být vyšší než 60 000 Kč a doba použitelnosti je delší než jeden rok. Nehmotný majetek odepisuje vlastník, příp. poplatník, který k danému majetku nabyl právo užívání za úplatu. Pokud se jedná o nehmotný majetek, ke kterému má poplatník právo k užívání na dobu určitou, tak se při výpočtu odpisů vychází z doby sjednané ve smlouvě. Odpisování zahájíme počínaje měsícem následujícím po dni zařazení majetku do evidence. Odpisy nehmotného majetku není možné přerušit ani odložit.

Tabulka 14: Doba odpisování nehmotného majetku

Typ nehmotného majetku	Doba odpisování	Minimální doba odpisování po technickém zhodnocení
Audiovizuální dílo	18 měsíců	9 měsíců
Software, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	36 měsíců	18 měsíců
Ostatní nehmotný majetek	72 měsíců	36 měsíců

Zdroj: Zákon o daních z příjmů

Příklad 17: Výpočet odpisů nehmotného majetku

Zadání:

Společnost BETA, s. r. o. si v únoru 2019 pořídila nový software v hodnotě 80 000 Kč. Společnost by ráda uplatnila daňový odpis už od měsíce března 2019. Zároveň víme, že daný software bude upgradován v prosinci 2020 v hodnotě 44 400 Kč.

Řešení:

Software je možné odepisovat již od měsíce března 2019. Měsíční odpis se stanoví jako podíl vstupní ceny a počtem měsíců odpisování softwaru, tedy $108\ 000 / 36 = 3\ 000$ Kč za měsíc. Tento odpis bude uplatňovat až do prosince 2020. Od ledna 2021 je třeba vypočítat novou výši měsíčního odpisu. Zůstatková cena činí 42 000 Kč (vstupní cena 108 000 Kč snižená o odpis v roce 2019 ve výši 30 000 Kč a v roce 2020 ve výši 36 000 Kč). Zvýšená vstupní cena činí 86 400 Kč (42 000 Kč + 44 400 Kč) a zároveň je třeba respektovat minimální dobu odpisování po technickém zhodnocení, která činí 18 měsíců. Nová výše měsíčního odpisu pak bude činit 4 800 Kč (86 400 Kč / 18) a software se bude odepisovat do června 2022.

S technickým zhodnocením se u nehmotného majetku setkáme zejména u softwaru, jehož doba použitelnosti je obvykle delší než jeden rok a zároveň je u něj běžné tzv. upgradování, tedy nahrazení původní verze softwaru za verzi novou, příp. rozšíření funkcionality majetku o další modul či moduly. Za update naopak považujeme aktualizaci původní verze a tyto výdaje jsou daňově účinné ihned. Pokud je nehmotný majetek technicky zhodnocen, pak je třeba respektovat minimální dobu odpisování, která je stanovena jako polovina standardní doby tvorby odpisů (např. u softwaru je to 18 měsíců).

6.6 Vyřazení hmotného a nehmotného majetku

Zákon o daních z příjmů upravuje i situaci, kdy majetek vyřazujeme z majetku. Daňovou uznatelnost zůstatkové ceny (ZC) je třeba posoudit podle ustanovení v §§ 24-25 ZDP. Zůstatkovou cenou rozumíme vstupní cenu sníženou o dosavadní oprávký (souhrn daňových odpisů) majetku. V případě konkrétních situací postupujeme podle tabulky níže.

Tabulka 15: Zahrnutí zůstatkové ceny do daňově uznatelných nákladů

Situace	Popis situace	Zahrnutí zůstatkové ceny
Likvidace majetku	Vysoké fyzické opotřebení majetku	100 % daňové ZC
Prodej majetku	Majetek byl prodán	100 % daňové ZC
Darování nebo bezúplatný převod	Majetek byl převeden bezúplatně na nového vlastníka	0 % daňové ZD (je možné uplatnit odpočet od základu daně, pokud naplníme zákonem stanovené podmínky)
Škoda na majetku	Škoda způsobená neznámým pachatelem	100 % daňové zůstatkové ceny
Škoda na majetku	Škoda způsobená konkrétním pachatelem	Daňová ZC je uznatelná pouze do výše přijaté náhrady (včetně náhrady od pojišťovny)
Škoda na majetku	Škoda způsobená živelní pohromou (povodeň, sesuv půdy, vichřice, nezaviněný požár, krupobití, blesk apod.)	100 % daňové ZC

Zdroj: Zákon o daních z příjmů

Pokud dojde k částečnému prodeji nebo likvidaci majetku, pak je daňově uznatelná pouze poměrná část daňové zůstatkové ceny majetku.

Příklad 18: Stanovení daňové zůstatkové ceny majetku

Zadání:

Společnost Kometa, a. s. vyřadila následující majetek, který byl daňově odepisován:

- a) Počítač vyřazený v důsledku bezúplatného převodu, účetní zůstatková cena činí 0 Kč, daňová zůstatková cena činí 3 000 Kč.
- b) Osobní automobil Ford Kuga vyřazený v důsledku živelní pohromy (povodeň), účetní zůstatková cena činí 40 000 Kč, daňová zůstatková cena činí 55 000 Kč.
- c) Výrobní linku vyřazenou v důsledku vysokého fyzického opotřebení, účetní zůstatková cena činí 0 Kč, daňová zůstatková cena činí 23 000 Kč.
- d) Osobní automobil Volkswagen Passat vyřazený v důsledku havárie, kterou způsobil zaměstnanec společnosti, účetní zůstatková cena činí 120 000 Kč, daňová zůstatková cena činí 169 000 Kč. Společnost přijala náhradu od pojišťovny ve výši 100 000 Kč a náhradu od zaměstnance ve výši 10 000 Kč.
- e) Osobní automobil Škoda Octavia v důsledku prodeje, účetní zůstatková cena činí 0 Kč, daňová zůstatková cena činí 33 000 Kč.

Řešení:

- a) U počítače, který byl vyřazen v důsledku bezúplatného převodu není možné uznat daňovou zůstatkovou cenu. Jedná se tedy o daňově neuznatelný náklad a společnost si může případně uplatnit částku 3 000 Kč jako odpočet od základu daně na bezúplatné plnění, pokud splní zákonem stanovené podmínky dle § 20 odst. 8 ZDP.
- b) U Fordu Kuga je možné uznat daňovou zůstatkovou cenu v plné výši, tedy částku 55 000 Kč.
- c) U výrobní linky je rovněž možné uznat daňovou zůstatkovou cenu v plné výši, tedy částku 23 000 Kč.
- d) U Volkswagenu Passat je nutné zohlednit náhradu od pojišťovny a náhradu od zaměstnance. Daňová zůstatková cena tedy není uznatelná v plné výši, ale pouze do částky 110 000 Kč (100 000 Kč + 10 000 Kč).

e) U škody Octavie je možné uznat daňovou zůstatkovou cenu v plné výši, tedy částku 33 000 Kč.

Jednotlivé situace je tedy nutné posuzovat podle příčiny, která primárně vedla k vyřazení majetku. U škod obecně postupujeme velmi opatrně, alespoň takto to zákonodárce původně zamýšlel v rámci zákona o daních z příjmů.

7 Zaměstnanci a zaměstnanecké benefity

Náklady spojené se zaměstnanci je možné rozdělit do tří základních skupin. Ty, které jsou daňově uznatelné, které jsou uznatelné pouze v limitované výši, a které není možné uznat jako daňové náklady. Nejvýznamnějším daňovým nákladem jsou mzdy a sociální pojistné, které zaměstnavatel za zaměstnance hradí.

7.1 Dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr

Kromě standardního pracovního poměru – pracovní smlouvy, je možné se zaměstnancem dle zákoníku práce uzavřít i dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr, tedy dohodu o provedení práce a dohodu o pracovní činnosti. Dohoda o provedení práce („DPP“) je typickým prostředkem pro zaměstnávání zaměstnanců na zkrácený pracovní úvazek. Dohoda se uzavírá ve zjednodušeném režimu a je limitovaná počtem hodin, na které může být uzavřena, což je 300 hodin v kalendářním roce. Do počtu hodin se započítává i rozsah práce vykonávaný na základě jiné dohody o provedení práce u téhož zaměstnavatele v rámci jednoho kalendářního roku. U dohody o pracovní činnosti („DPČ“) je možné sjednat její rozsah až na úroveň poloviny standardní týdenní pracovní doby. Její rozsah tedy může převýšit rozsah dohody o provedení práce.

Obě dohody jsou daňově zvýhodněné v obou systémech sociálního pojištění. U DPP je hranice, do které není příjem součástí vyměřovacího základu stanoven na částku 10 000 Kč/měsíc u jednoho zaměstnavatele. U DPČ je tento příjem stanoven na úrovni 2 999 Kč/měsíc u jednoho zaměstnavatele. Pro daň z příjmů fyzických osob (DPFO) není u těchto dohod stanovena žádná zvláštní režim, ve smyslu skutečného daňového zatížení. Příjem z DPP do 10 000 Kč/měsíc u jednoho zaměstnavatele se zdaňuje 15% srážkovou daní (jedná se tedy o samostatný základ daně), ovšem důležitou podmínkou je, že zaměstnanec nepodepsal u daného zaměstnavatele prohlášení poplatníka k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Příjem je tedy zatížen 15% sazbou DPFO a zároveň si zaměstnanec nemůže u daného zaměstnavatele uplatnit měsíční slevy na dani. Dále příjmy, které nepodléhají nemocenskému pojištění se rovněž považují za samostatný základ a zdaňují se 15% srážkovou daní. Jedná se o sjednané příjmy, které za kalendářní měsíc u jednoho zaměstnavatele nedosáhnou rozhodné částky, což jsou 3 000 Kč a zaměstnanec u daného zaměstnavatele nepodepsal prohlášení poplatníka. Všechny tyto výše zmíněné daňové režimy shrnuje následující tabulka:

Tabulka 16: Daňové režimy u zaměstnanců s ohledem na sociální pojištění a DPFO

Typ smluvního vztahu	Částka (v Kč/měsíc)	Prohlášení poplatníka	Sociální pojištění	Záloha na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti
Pracovní smlouva	10 000	Ne	Ano	Ano
Pracovní smlouva	30 000	Ano	Ano	Ano
Pracovní smlouva	2 999	Ne	pouze veřejné zdravotní pojištění	Ne (samostatný základ daně)
Dohoda o provedení práce	10 000	Ano	Ne	Ano
Dohoda o provedení práce	10 000	Ne	Ne	Ne (samostatný základ daně)
Dohoda o provedení práce	11 000	Ano	Ano	Ano
Dohoda o provedení práce	11 000	Ne	Ano	Ano
Dohoda o pracovní činnosti	2 999	Ne	Ne	Ne (samostatný základ daně)
Dohoda o pracovní činnosti	3 000	Ne	Ano	Ano
Dohoda o pracovní činnosti	2 999	Ano	Ne	Ano

Zdroj: Zákon o daních z příjmů

7.2 Podmínky daňové uznatelnosti sociálního pojištění

V případě sociálního pojištění rozlišujeme část u zaměstnance, která se sráží z hrubé mzdy a ovlivňuje výši čistého příjmu a část zaměstnavatele, která je v případě uhrazení do zákonem stanoveného termínu daňově uznatelným nákladem zaměstnavatele. Termín pro uhrazení je stanoven do konce měsíce, který následuje po skončení zdaňovacího období. Pokud je zdaňovací období rovno kalendářnímu roku, pak se jedná o termín 31. ledna následujícího kalendářního roku.

Tabulka 17: Sazby sociálního pojištění u zaměstnance a zaměstnavatele

	Veřejné zdravotní pojištění	Nemocenské pojištění	Důchodové pojištění	Příspěvek na státní politiku zaměstnanosti
Zaměstnanec	4,5 %	-	6,5 %	-
Zaměstnavatel	9 %	2,3 %	21,5 %	1,2 %

Zdroj: Vančurová, Láchová (2018)

Na následujícím příkladu si ukážeme, jak fungují pravidla pro daňovou uznatelnost sociálního pojištění v praxi.

Příklad 19: Daňová uznatelnost sociálního pojištění u zaměstnavatele

Zadání:

Společnost MODRÁ podniká v oblasti služeb a zaměstnává celkem 10 zaměstnanců na plný pracovní poměr. Její celkové mzdové náklady za rok 2019 činily 8 040 000 Kč a sociální pojištění, které odvádí zaměstnavatel za zaměstnance činilo za rok 2019 celkem 2 040 000 Kč, ovšem uhrazeny byly do řádného zákonného termínu pouze 2 mil. Kč. Dále víme, že společnost MODRÁ doplatila v měsíci březnu 2019 celkem 60 000 Kč na sociálním pojištění zaměstnavatele z roku 2018.

Řešení:

Daňově uznatelným nákladem za rok 2019 je částka 2 mil. Kč, tedy částka, která byla skutečně uhrazena do zákonného termínu. Zbývajících 40 000 Kč zatím není možné považovat za daňově uznatelný náklad, proto musí společnost o tuto částku navýšit svůj základ daně pro účely stanovení DPPO. Naopak dodatečně uhrazených 60 000 Kč je daňově uznatelným nákladem roku 2019, a tudíž si o tuto částku může společnost snížit svůj základ daně. Celkový dopad na základ daně je tedy: -20 000 Kč.

7.3 Daňové režimy u vybraných zaměstnaneckých benefitů

V roce 2016 provedla Českomoravská konfederace odborových svazů společně se společností TRIXIMA dotazníkové šetření, v rámci kterého odpovědělo celkem 1 013 respondentů. Z výsledků je patrné, že více než 2 % firem žádné zaměstnanecké benefity neposkytuje, resp. nabídku 5 – 10 benefitů poskytuje zhruba 52 % zaměstnavatelů. Přínosný je rovněž žebříček oblíbenosti jednotlivých benefitů. Nejoblíbenějším benefitem je příspěvek na stravování, který poskytovalo necelých 86 zaměstnavatelů. Příspěvek na penzijní/životní pojištění poskytovalo zhruba 64 % respondentů. Příspěvek na vzdělávání a dovolenou nad rámec zákona poskytovalo shodně téměř 58 % respondentů. Služební vozidlo pro soukromé účely poskytovalo necelých 54 % zaměstnavatelů, stejně jako pružnou pracovní dobu.

U zaměstnaneckých benefitů je z daňového hlediska nutné posoudit celkem tři daňové aspekty, které přehledně shrnuje následující tabulka:

Tabulka 18: Posuzování daňových režimů u zaměstnaneckých benefitů

	DPPO	DPFO	Sociální pojištění
Daňově uznatelný benefit	bez vlivu na základ daně		
Daňově neuznatelný benefit	zvyšuje základ daně		
Osvobozený/vyňatý příjem zaměstnance		osvobozeno od DPFO	není vyměřovacím základem pro sociální pojištění
Zdanitelný příjem zaměstnance		zdanitelný příjem pro účely DPFO	je vyměřovacím základem pro sociální pojištění

Zdroj: vlastní zpracování

Protože příspěvek na vzdělávání a rekvalifikaci zaměstnanců patří mezi standardně využívané, pak by bylo vhodné shrnout daňový režim u tohoto benefitu. Prvním rozhodovacím kritériem, které je důležité pro správné posouzení je skutečnost, zda výdaje na vzdělávání či rekvalifikaci souvisejí s předmětem činnosti zaměstnavatele. Pokud výdaje s předmětem činnosti souvisejí, pak se jedná o daňově uznatelný náklad pro zaměstnavatele podle ZDP a na straně zaměstnance je to osvobozený příjem, resp. příjem, který není vyměřovacím základem pro sociální pojištění.

Příspěvek na stravování patří v ČR mezi tradičně často vyhledávané, a proto si nyní vymežíme, jak k němu přistupujeme z daňového hlediska. V zásadě existují dvě základní možnosti. První možností je zajišťovat stravování pomocí vlastního stravovacího zařízení a druhou možností jsou oblíbené stravenky. Náklady spojené s provozem vlastního stravovacího zařízení jsou daňově uznatelné v plné výši včetně případné ztráty s výjimkou nákladů na potraviny. Český zákon o daních z příjmů přistupuje k potravinám konzistentně v různých částech a nepovažuje je za daňově uznatelné. U stravenek je daňově uznatelným nákladem 55 % z ceny jednoho jídla za jednu směnu, maximálně však do výše 70 % stravného při trvání pracovní cesty 5 až 12 hodin. Na straně zaměstnance je osvobozena hodnota stravování poskytovaného jako nepeněžní plnění ke spotřebě na pracovišti či v rámci závodního stravování a rovněž není tato hodnota vyměřovacím základem pro sociální pojištění. Třetí dosud nezmíněnou možností je samozřejmě peněžní příspěvek zaměstnavatele na stravování, který nelze za žádných okolností považovat za daňově uznatelný výdaj, a to i tehdy, pokud by to bylo součástí kolektivní smlouvy apod. U zaměstnance se tento peněžní příjem logicky rovněž zdaňuje daní z příjmů fyzických osob a podléhá i sociálnímu pojištění.

Vzhledem k tomu, že jsme si vysvětlili základní přístupy ke zdaňování zaměstnaneckých benefitů, pak je možné tyto poznatky shrnout v přehledové tabulce. V tabulce nejsou zahrnuty všechny možné benefity, ale ty nejzásadnější, nebo nejčastěji používané.

Tabulka 19: Daňové režimy u vybraných zaměstnaneckých benefitů

	DPPO	DPFO³	Sociální pojištění
osobní ochranné pracovní prostředky, pracovní oděvy, ochranné nápoje	DUN	není předmětem daně	není vyměřovacím základem
poskytování pitné vody	DUN	není předmětem daně	není vyměřovacím základem
nealkoholické nápoje (kromě ochranných nápojů a pitné vody)	DNN	osvobozeno	není vyměřovacím základem
odborný rozvoj a rekvalifikace (související s předmětem činnosti)	DUN	osvobozeno	není vyměřovacím základem
stravování ve vlastním stravovacím zařízení	DUN (bez hodnoty potravin)	osvobozeno	není vyměřovacím základem

³ Zde se předpokládá, že se jedná o nepeněžní plnění. Pokud se jedná o peněžní plnění, tak to musí být výslovně uvedeno. Analogicky to platí pro sociální pojištění.

	DPPO	DPFO	Sociální pojištění
stravenky	DUN (55 %, resp. max. 70 %) ⁴	osvobozeno	není vyměřovacím základem
peněžní příspěvek na stravování	DNN	zdanitelný příjem	součást vyměřovacího základu
peněžní příspěvek na dopravu do a ze zaměstnání	DUN	zdanitelný příjem	součást vyměřovacího základu
náhrady cestovních výdajů do zákoného limitu	DUN	není předmětem daně	není vyměřovacím základem
náhrady cestovních výdajů nad rámeček zákoného limitu	DNN/DUN ⁵	zdanitelný příjem	součást vyměřovacího základu
penzijní připojištění/životní pojištění	DUN	osvobozeno do zákoného limitu	není vyměřovacím základem do zákoného limitu
peněžní i nepeněžní příspěvky na bydlení zaměstnanců	DUN	zdanitelný příjem	součást vyměřovacího základu
kulturní, tělovýchovné a rekreační služby (nepeněžní plnění)	DNN	osvobozeno do zákoného limitu	není vyměřovacím základem do zákoného limitu
kulturní, tělovýchovné a rekreační služby (peněžní plnění)	DNN	zdanitelný příjem	součást vyměřovacího základu
provoz vlastního zařízení péče o děti předškolního věku	DUN	zdanitelný příjem	součást vyměřovacího základu
provoz vlastního zařízení péče o děti předškolního věku	DNN	osvobozeno	není vyměřovacím základem
příspěvek na provoz zařízení péče o děti předškolního věku (zařízení je provozováno třetí osobou)	DUN	zdanitelný příjem	součást vyměřovacího základu
příspěvek na provoz zařízení péče o děti předškolního věku (zařízení je provozováno třetí osobou)	DNN	osvobozeno	není vyměřovacím základem
dary zaměstnancům	DNN	některé jsou osvobozeny	některé nejsou vyměřovacím základem

⁴ Více viz subkapitola 7.3.

⁵ Obecně jsou tyto náhrady cestovních výdajů nad rámeček zákonných limitů daňově neuznatelným nákladem. Pokud ovšem zaměstnavatel stanoví vyšší náhrady cestovních výdajů v kolektivní smlouvě, pracovní smlouvě či v rámci vnitřního předpisu, pak se jedná o daňově uznatelné náklady na straně zaměstnavatele.

	DPPO	DPFO	Sociální pojištění
odstupné	DUN	zdanitelný příjem	součást vyměřovacího základu
dovolená nad rámec základní výměry	DUN	zdanitelný příjem	součást vyměřovacího základu
bezplatné využívání motorového vozidla pro soukromé účely	DUN	zdanitelný příjem ve výši 1 % vstupní ceny vozidla včetně DPH	součást vyměřovacího základu
úhrada nákladů spojených s čerpáním pohonných hmot na účet zaměstnavatele u vozidel používaných zaměstnancem ke služebním i soukromým účelům	DUN	zdanitelný příjem	součást vyměřovacího základu
prodej výrobků a služeb zaměstnancům za nižší než obvyklé ceny nebo bezplatné poskytování výrobků a služeb zaměstnancům	DUN	zdanitelný příjem (typicky se jedná o rozdíl mezi cenou obvyklou a cenou pro zaměstnance, resp. u bezúplatných plnění se jedná o cenu obvyklou)	součást vyměřovacího základu

Zdroj: Zákon o daních z příjmů; ČMKOS (2015)

Pozn.: DUN – daňově uznatelný náklad, DNN – daňově neuznatelný náklad

Zaměstnanecké benefity jsou typicky z pohledu zaměstnavatele daňově uznatelnými či daňově neuznatelnými. Zákon o daních z příjmů umožňuje významně rozšířit okruh zaměstnaneckých benefitů, které jsou pro zaměstnavatele daňově uznatelné, protože tyto benefity postačí definovat v rámci kolektivní či pracovní smlouvy, nebo v rámci vnitřního předpisu. Na druhé straně u zaměstnanců existují benefity, které jsou osvobozeny (nebo nejsou předmětem daně), resp. jsou osvobozeny pouze do určité výše, kterou určuje zákon o daních z příjmů. Typicky se ovšem jedná o nepeněžní plnění. K peněžním plněním zákon o daních z příjmů přistupuje opatrně a tyto jsou zatíženy daní z příjmů fyzických osob i sociálním pojištěním.

8 Další významné daňově uznatelné i neuznatelné náklady

Kapitola obsahuje pojednání o dalších významných daňově uznatelných i neuznatelných nákladech právnické osoby. Například se jedná o smluvní a správní sankce, daně v základu daně, manka a škody atd.

8.1 Sankce v základu daně

Sankce v základu daně lze rozdělit na dva základní typy. První typ sankcí vyplývá ze dodavatelsko-odběratelských vztahů a jedná se o tzv. smluvní sankce. Tyto sankce jsou daňově uznatelné nebo se považují za zdanitelné pouze v případě jejich skutečného zaplacení. V tomto smyslu tedy předcházíme tomu, aby za daňově uznatelný náklad byl považován náklad, který dosud nebyl uhrazen, resp. se nezdaňoval výnos, který není skutečným příjmem. Naopak správní sankce udělené např. finančními úřady, správou sociálního zabezpečení, zdravotními pojišťovnami a dalšími subjekty, které nemají soukromoprávní charakter, nelze za žádných okolností považovat za daňově uznatelné.

Příklad 20: Sankce v základu daně

Zadání:

Společnost v průběhu zdaňovacího období vystavila fakturu na úrok z prodlení svému obchodnímu partnerovi ve výši 500 Kč a do konce zdaňovacího období neobdržela úhradu za tuto fakturu. Zároveň eviduje smluvní sankci ve výši 5 000 Kč, kterou obdržela v dubnu a tuto smluvní sankci do konce zdaňovacího období neuhradila. V průběhu aktuálního zdaňovacího období dodatečně uhradila sankci 2 000 Kč za pozdně uhrazené internetové služby ale tato sankce se vztahovala k minulému zdaňovacímu období. Od Finančního úřadu pro hl. m. Prahu evidovala ve svých nákladech pokutu ve výši 10 000 Kč, kterou bohužel opomněla zaplatit do konce zdaňovacího období. V květnu uhradila pokutu městské policii za parkování ve výši 1 000 Kč.

Řešení:

- a) Částku 500 Kč za výnosovou smluvní sankci společnost zdaňovat nemusí, a proto si může snížit základ daně o 500 Kč.
- b) Částku 5 000 Kč za smluvní sankci od obchodního partnera není možné považovat za daňově účinný náklad, proto je nutné navýšit základ daně o 5 000 Kč.

c) Částku 2 000 Kč lze považovat za daňově účinný náklad aktuálního zdaňovacího období, a proto snížit základ daně o 2 000 Kč. Tato částka není součástí výsledku hospodaření před zdaněním, protože se jedná o náklad předchozího účetního období.

d) Pokutu od FÚ klasifikujeme jako správní sankci, kterou nelze považovat za daňově účinnou, proto musíme navýšit základ daně o částku 10 000 Kč.

e) Rovněž pokutu od městské policie ve výši 1 000 Kč nepovažujeme za daňově účinný náklad a o tuto částku navýšíme základ daně

8.2 Daně v základu daně

Uznatelnost daní v základu daně upravuje ZDP a daně rozděluje do dvou základních skupin, ty, které jsou daňově účinné (např. silniční daň) a ty, které daňově účinné za žádných okolností nejsou (např. daň z příjmů právnických osob). U některých daní je zohledňováno, zda byly v průběhu zdaňovacího období skutečně zaplacený (např. daň z nemovitých věcí). Daňovou účinnost daní shrnuje následující tabulka.

Tabulka 20: Daně v základu daně

	Daňově uznatelný/neuznatelný náklad	Poznámka
Silniční daň	DUN	stačí účetní předpis
Daň z nemovitých věcí	DUN	musí být zaplacena
Daň z nabytí nemovitých věcí	DUN	musí být zaplacena
DPPO	DNN	hradí se ze zisku
DPH	DNN	u plátce daně při uplatnění nároku na odpočet
DPH	DUN	u neplátce daně, pokud si plátce daně nemohl uplatnit nárok na odpočet
DPFO	nejedná se o náklad, ale o dluh vůči FÚ	např. u daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

Zdroj: Zákon o daních z příjmů

Pozn.: DUN – daňově uznatelný náklad, DNN – daňově neuznatelný náklad, FÚ – finanční úřad

8.3 Manka a škody

U tohoto typu nákladů je třeba zvýšená opatrnost, protože jejich příčina může být značně problematická a zapříčiněna přímo poplatníkem za účelem snížení základu daně. Daňová účinnost manka je regulována zejména vnitřními předpisy účetní jednotky, resp. poplatníka, který si může určit určitou rozumnou míru tohoto manka, a to s ohledem na přiměřenost a rovněž tíhu důkazního břemena. Do této výše je pak manko považováno za daňově uznatelný náklad. Cokoliv nad úroveň stanoveného manka je považováno za daňově neúčinný náklad.

Škody jsou obecně daňově neuznatelné, a to s ohledem na jejich povahu. V případě, že poplatník obdrží za danou škodu plnění od pojišťovny, pak je škoda uznatelná právě do její výše, a to opět s ohledem na určitou opatrnost. Pokud poplatník náhradu za škodu neobdrží vůbec, nebo stále na náhradu škody čeká, pak se tento náklad považuje za daňově neuznatelný. Výjimku tvoří dva typy škod: a) živelní pohroma a b) škoda způsobená neznámým pachatelem, která je doložená potvrzením policie. Za živelní pohromu považujeme nezávislý požár a výbuch, blesk, vichřice s rychlostí větru nad 75 km/h, povodeň, záplava, krupobití, sesouvání půdy, sesuny půdy a skalní zřícení, sesouvání nebo zřízení lavin, zemětřesení dosahující alespoň 4. stupně mezinárodní stupnice. Škoda a její výše musí být doložena posudkem od pojišťovny, nebo posudkem od soudního znalce.⁶

Tabulka 21: Manka a škody v základu daně

	Daňově uznatelný/neuznatelný náklad	Poznámka
Manko do normy	DUN	-
Manko nad normu	DNN	-
Běžná škoda	DNN	-
Běžná škoda s náhradou od pojišťovny	DUN	do výše náhrady od pojišťovny
Živelní pohroma, škoda způsobená neznámým pachatelem	DUN	bez ohledu na příp. výši náhrady od pojišťovny

Zdroj: zákon o daních z příjmů

Pozn.: DUN – daňově uznatelný náklad, DNN – daňově neuznatelný náklad

⁶ Viz § 24 odst. 10 ZDP

8.4 Motorové vozidlo v základu daně

S provozem motorového vozidla je spojena celá řada nákladů, samozřejmě se liší podle toho, zda se jedná o pořízení, provoz či vyřazení. Motorové vozidlo je možné pořídit z vlastních zdrojů, a potom tedy jako vlastník budeme uplatňovat daňové odpisy majetku (viz subkapitola Odpisy hmotného majetku). Rovněž je možné využít cizích zdrojů formou finančního leasingu či úvěru na pořízení motorového vozidla. U finančního leasingu je daňově uznatelná část úplaty (viz subkapitola Finanční leasing), která je časově rozlišená dle pravidel ZDP, resp. u úvěru jsou daňově účinné úroky z úvěru a daňové odpisy.

Tabulka 22: Typické náklady u motorového vozidla

	Daňově uznatelný/neuznatelný náklad	Poznámka
Odpis hmotného majetku	DUN	rovnoměrný, nebo zrychlený odpis
Technické zhodnocení do 40 tis. Kč	DUN	není třeba odpisovat
Technické zhodnocení nad 40 tis. Kč	DUN	je třeba odpisovat
Úroky z úvěru na pořízení	DUN	-
Finanční leasing	DUN	časové rozlišení úplaty
Silniční daň	DUN	stačí účetní předpis
Mýtné	DUN	-
Dálniční známka	DUN	-
Pojištění vozidla	DUN	-
PHM a parkovné	DUN	možnost využít měsíčního paušálu ve výši 5 tis. Kč
Škody	DUN	do výše náhrady od pojišťovny
Živelní pohroma či zcizení neznámým pachatelem	DUN	bez ohledu na výši náhrady od pojišťovny
Zůstatková cena	DUN/DNN	záleží na příčině vyřazení

Zdroj: Zákon o daních z příjmů

Pozn.: DUN – daňově uznatelný náklad, DNN – daňově neuznatelný náklad, PHM – pohonné hmoty

S běžným provozem motorového vozidla souvisejí zejména náklady na pohonné hmoty, dálniční známku, silniční daň, opravy, povinné ručení, havarijní pojištění, parkovné či mýtné. Speciální daňový režim je možné uplatnit u výdajů na pohonné hmoty a parkovné, a to maximálně u tří motorových vozidel z nichž jedno může být používáno i pro soukromé účely. Měsíční paušál na pohonné hmoty a parkovné činí 5 000 Kč, resp. u vozidla, které je částečně používáno i pro soukromé účely to je 80 %, tedy 4 000 Kč. Tento měsíční paušál využívají

zejména neplátcí DPH a rovněž poplatníci, jejichž výdaje na pohonné hmoty a parkovné nepřevyší 5 000 Kč za měsíc.

V případě vyřazení motorového vozidla je nutné respektovat zákon o daních z příjmů o uznatelnosti zůstatkové ceny (viz subkapitola Vyřazení hmotného a nehmotného majetku).

8.5 Reprezentace a propagace

Náklady (či výdaje) na reprezentaci a propagaci je třeba důsledně rozlišovat. Reprezentací se rozumí zejména bezúplatná plnění (tedy dary), které jsou obecně daňově neuznatelné, tedy navyšují základ daně. Na druhé straně je možné je uplatnit jako odpočet od základu daně (viz kapitola Odpočty od základu daně a jejich specifika). Výjimku tvoří dary pro obchodní partnery, jejichž cena nepřevyší částku 500 Kč bez daně z přidané hodnoty a zároveň není předmětem spotřební daně s výjimkou tichého vína a tento dar je opatřen jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele. Tento typ typicky propagačních předmětů je běžně považován za daňově uznatelný náklad poplatníka.

Náklady na propagaci jsou obecně daňově uznatelné s výhradou toho, že je nutné tyto náklady časově rozlišovat. Např. se může jednat o reklamní kampaň, která bude mít přesah do více než jednoho zdaňovacího období, pak je třeba tyto náklady rovněž rozdělit. Rovněž je nutné dbát na správné a důvěryhodné doložení výdajů na propagaci a jejich vztahu k hospodářskému výsledku, resp. k výnosům z činnosti.

9 Odpočty od základu daně a jejich specifika

U daně z příjmů právnických osob existují celkem 4 odpočty od základu daně, které jsou vymezeny zákonem o daních z příjmů.

9.1 Daňová ztráta

Typickým nestandardním odpočtem je daňová ztráta, kterou právnická osoba vykáže v daňovém přiznání a v České republice je tento odpočet možné uplatnit až po dobu pěti následujících zdaňovacích období. Smyslem odpočtu daňové ztráty je kompenzace podnikatelského rizika, a to zejména v období hospodářského poklesu či vyšších investic v počátcích podnikání.

Pokud o daňového subjektu probíhá daňová kontrola, tak si poplatník nemůže uplatnit odpočet daňové ztráty v rámci dodatečného přiznání, které rovněž v průběhu daňové kontroly nemůže podat.

9.2 Výdaje na projekty výzkumu a vývoje

Dalším odpočtem jsou výdaje na projekty výzkumu a vývoje, které jsou formou nepřímé podpory výzkumu a vývoje na rozdíl od přímé podpory, která je realizována formou dotací či příspěvků jednotlivým subjektům. Právnická osoba si tedy může tyto výdaje uplatnit v základu daně celkem dvakrát, jednou prostřednictvím nákladů vykázaných v rámci výsledku hospodaření a podruhé prostřednictvím odpočtu od základu daně. Tento odpočet je ovšem po administrativní stránce značně náročný a správci daně je třeba doložit celou řadu náležitostí. Výdaje na výzkum a vývoj jsou zejména takové, které poplatník vynaložil ode dne podání oznámení o záměru odečíst od základu daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje na:

- a) experimentální či teoretické práce,
- b) projekční a konstrukční práce,
- c) výpočty,
- d) návrhy technologií,
- e) výrobu funkčního vzorku či prototypu.

A zároveň se jedná o daňově uznatelné náklady dle zákona o daních z příjmů a jsou evidovány odděleně od ostatních nákladů. Rovněž některé typy nákladů není možné do tohoto odpočtu zahrnout, jedná se o:

- a) náklady, na něž byla poskytnuta podpora z veřejných zdrojů,
- b) náklady na služby (s jistými výjimkami např. se jedná o služby od veřejné vysoké školy či výzkumné instituce),
- c) licenční poplatky,
- d) náklady na nemotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob.

U odpočtu na podporu výzkumu a vývoje je důležitá zejména projektová dokumentace. Tato dokumentace musí zejména obsahovat:

- a) základní identifikační údaje o poplatníkovi,
- b) dobu řešení projektu,
- c) cíle projektu,
- d) předpokládané výdaje v jednotlivých letech řešení projektu,
- e) jména všech osob, které budou odborně do řešení projektu zainteresované včetně jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu.

Tabulka 23: Výše odpočtu na projekty výzkumu a vývoje

100 %	Výše výdajů v rámci běžného zdaňovacího období, která je do výše výdajů minulého zdaňovacího období.
110 %	Rozdíl mezi výdaji běžného zdaňovacího období a minulého zdaňovacího období, pokud je tento rozdíl kladný.

Zdroj: Zákon o daních z příjmů

Tabulka výše ilustruje způsob výpočtu odpočtu na projekty výzkumu a vývoje. V případě, že výdaje nepřesahují výdaje z minulého zdaňovacího období, pak si poplatník může odečíst od základu daně 100 % těchto výdajů. V případě, že výdaje za běžné období převyšují výdaje za minulé zdaňovací období, pak je možné z tohoto rozdílu uplatnit 110% odpočet.

V případě tohoto odpočtu je možné správce daně požádat o tzv. závazné posouzení, ovšem v praxi toto zdaleka neznamená, že bude možné tento odpočet za daňový nakonec považovat.⁷

⁷ viz Informace GFŘ k projektu výzkumu a vývoje jako nezbytné podmínce pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje dle § 34 odst. 4 a 5 ZDP

Příklad 21: Odpočet na projekty výzkumu a vývoje

Zadání:

Společnost Delta investovala v rámci běžného zdaňovacího období celkem 5 mil. Kč do výzkumu a vývoje. Zároveň víme, že se jedná o daňově uznatelné náklady a minulým zdaňovacím období investovala celkem 3 mil. Kč. Základ daně v běžném zdaňovacím období činí celkem 30 mil. Kč.

Řešení:

Základ daně: 30 mil. Kč

Odpočet na projekty výzkumu a vývoje:

$$((5\,000\,000 - 3\,000\,000) \times 1,1) + 3\,000\,000 = 5\,200\,000 \text{ Kč}$$

Základ daně po snížení o odpočty: 24 800 000 Kč

$$\text{DPPO: } 24\,800\,000 \text{ Kč} \times 0,19 = 4\,712\,000 \text{ Kč}$$

9.3 Odpočet na podporu odborného vzdělávání

Odpočet na podporu odborného vzdělávání má celkem dvě části. První část se vztahuje na pořízení majetku, tedy se jedná o tzv. investiční odpočet a druhá část je odpočet na žáka či studenta. Tento odpočet je možné použít pro praktické vzdělávání, odbornou praxi a rovněž pro vzdělávací činnosti v rámci akreditovaného studijního programu vysoké školy a vše je realizováno na pracovišti poplatníka.

Tabulka 24: Investiční odpočet na podporu odborného vzdělávání a odpočet na žáka/studenta

110 % vstupní ceny majetku	Jedná se o prvního vlastníka a majetek byl použit pro odborné vzdělávání více než 50 % doby jeho provozu ve třech po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích.
50 % vstupní ceny majetku	Jedná se o prvního vlastníka a majetek byl použit v rozsahu 30 % až 50 % doby jeho provozu ve třech po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích.
Maximální výše investičního odpočtu	Odpočet může činit nejvýše částku ve výši součinu 5000 Kč a počtu hodin praktického vyučování, odborné praxe a vzdělávací činnosti v rámci části akreditovaného studijního programu vysoké školy uskutečněných na pracovišti poplatníka.

Odpočet na žáka/studenta	Součin 200 Kč a počtu hodin uskutečněných v období na pracovišti poplatníka v rámci praktického vyučování, odborné praxe a vzdělávací činnosti v rámci akreditovaného studijního programu vysoké školy.
--------------------------	---

Zdroj: Zákon o daních z příjmů

Investiční část odpočtu na odborné vzdělávání je možné použít pouze na majetek, který svým zařazením náleží do první, druhé či třetí odpisové skupiny a rovněž na jeho pořízení nebyla poskytnuta žádná veřejná podpora.

Příklad 22: Odpočet na podporu odborného vzdělávání

Zadání:

Společnost PRAHA by si ráda uplatnila odpočet na podporu odborného vzdělávání na výpočetní techniku, jejíž vstupní cena činí 500 000 Kč a tento majetek byl pro účely odborného vzdělávání použit z 55 % v rámci dvou po sobě následujících zdaňovacích období. Rovněž uskutečnila celkem 90 hodin odborného vzdělávání pro 30 studentů. Základ daně této společnosti činí 10 mil. Kč.

Řešení:

Základ daně: 10 mil. Kč

Investiční odpočet na odborné vzdělávání: $500\,000\text{ Kč} \times 1,1 = 550\,000\text{ Kč}$

Odpočet na žáka/studenta: $90\text{ hodin} \times 30\text{ studentů} \times 200\text{ Kč} = 540\,000\text{ Kč}$

Základ daně po snížení o odpočty: 8 910 000 Kč

DPPO: 1 692 900 Kč

9.4 Bezúplatná plnění (dary)

Od základu daně je možné odečíst hodnotu bezúplatného plnění (darů) pro neziskový sektor (např. nadace, nadační fondy, spolky, školy, nemocnice apod.), a to nejenom pro subjekty v rámci České republiky, ale i Evropské unie a Evropského hospodářského prostoru. Hodnota bezúplatného plnění musí činit alespoň 2 000 Kč/jeden subjekt a zároveň maximální výše činí 10 % ze základu daně sníženého o daňovou ztrátu, odpočet na výzkum a vývoj a odpočet na odborné vzdělávání. Smyslem tohoto odpočtu je podpora neziskového sektoru ze soukromých zdrojů.

Příklad 23: Odpočet na bezúplatná plnění

Zadání:

Společnost BRNO darovala v roce 2019 dětské nemocnici částku 200 000 Kč a rovněž podpořila útulek pro opuštěná zvířata částkou 20 000 Kč. V roce 2017 vykázala daňovou ztrátu ve výši 500 000 Kč, kterou dosud neuplatnila. Základ daně činí 2 mil. Kč.

Řešení:

Pokud bude naším zájmem maximálně optimalizovat základ daně, pak uplatníme celou výši daňové ztráty ve výši 500 000 Kč a následně uplatníme odpočet na bezúplatná plnění.

Základ daně: 2 mil. Kč

Daňová ztráta: 500 000 Kč

Základ daně po snížení o daňovou ztrátu: 1 500 000 Kč

Odpočet na bezúplatné plnění: 150 000 Kč (max. do výše 10 %)

Základ daně po snížení o bezúplatné plnění: 1 350 000 Kč

DPPO: 256 500 Kč

Daňovou ztrátu z roku 2017 je rovněž možné přesunout až do roku 2022 a uplatnit si tak v rámci běžného zdaňovacího období 200 000 Kč na bezúplatných plnění (max. 10 % ze základu daně).

10 Slevy na dani, placení daně a daňové přiznání

V této kapitole se budeme věnovat úplnému závěru výpočtu daně z příjmů právnických osob včetně procesních povinností, které jsou pro poplatníka neméně relevantní.

10.1 Slevy na dani

U daně z příjmů právnických osob se typicky můžeme setkat se slevou, která podporuje zaměstnavatele zaměstnávající pracovníky se zdravotním omezením. Slevy jsou diferencované podle stupně zdravotního omezení a jejich uplatnění je třeba prokázat.

Tabulka 25: Slevy na dani

18 000 Kč	zaměstnanec s pracovním omezením
60 000 Kč	zaměstnanec s plným pracovním omezením

Zdroj: Zákon o daních z příjmů

Výpočet slevy se odvíjí od tzv. přepočteného počtu zaměstnanců se zdravotním omezením, resp. je to podíl počtu hodin vyplývajících zaměstnancům se zdravotním omezením z pracovní doby nebo z individuálně sjednané doby a z délky trvání pracovního poměru, snížený o neopracované hodiny v důsledku určitých okolností vůči celkovému ročnímu fondu pracovní doby připadající na jednoho zaměstnance pracujícího na plnou pracovní dobu stanovenou zvláštními předpisy.⁸

Příklad 24: Výpočet slevy na dani

Zadání:

Společnost SMÍCHOV zaměstnávala v průběhu zdaňovacího období hned několik zaměstnanců s různým stupněm zdravotního omezení. Přepočtený počet zaměstnanců se zdravotním omezením v roce 2019 nakonec činil 10,53, resp. s plným pracovním omezením činil 5,78. Základ daně za běžné zdaňovací období této společnosti činí 5 mil. Kč.

Řešení:

Základ daně: 5 mil. Kč

DPFO: 950 000 Kč

Slevy na dani: $(10,53 \times 18\,000 \text{ Kč}) + (5,78 \times 60\,000) = 189\,540 + 346\,800 = 536\,340 \text{ Kč}$

DPPO po slevách: 413 660 Kč

⁸ viz Výpočet částky slev na dani při zaměstnávání zaměstnanců se zdravotním postižením

10.2 Placení daně

Daň z příjmů právnických osob patří mezi daně, u kterých se rovněž hradí zálohy, pokud daňová povinnost přesáhla částku 30 000 Kč. Více viz tabulka níže, která ilustruje výpočet zálohy včetně její četnosti.

Tabulka 26: Stanovení zálohy na daň z příjmů právnických osob

Výše poslední známé daňové povinnosti (v Kč)	Výše zálohy	Splatnost záloh
daň 30 000 Kč a méně	0	-
daň přesahuje 30 000 Kč a nepřevyšuje 150 000 Kč	40 % daně	6. a 12. měsíc zdaňovacího období
daň přesahuje 150 000 Kč	25 % daně	3., 6., 9. a 12. měsíc zdaňovacího období

Zdroj: Vančurová, Láchová (2018)

Na následujícím příkladu si popíšeme, jak se takové zálohy stanoví a rovněž, jakým způsobem a v jakém termínu se budou hradit v následujícím zdaňovacím období.

Příklad 25: Výpočet záloh na daň z příjmů právnických osob

Zadání:

V roce 2018 činila daňová povinnost společnosti ROSA 1 mil. Kč a společnost byla tudíž povinna hradit zálohy. V roce 2019 činila daňová povinnost této společnosti 2 mil. Kč. Za společnost pravidelně podává daňové přiznání její daňový poradce, a to nejpozději k 1. 7.

Přehled záloh v roce 2018 bez zohlednění nových záloh za zdaňovací období roku 2018:

15. 3. 2018: 50 000 Kč

15. 6. 2018: 50 000 Kč

Řešení:

Pokud daňová povinnost za zdaňovací období roku 2018 činila 1 mil. Kč, tak potom byla uhrazena první záloha k 15. 9. ve výši 250 000 Kč, k 15. 12. ve výši 250 000 Kč a následně 15. 3. 2019 ve výši 250 000 Kč a konečně 15. 6. 2019 ve výši 250 000 Kč. Splatná daň za rok 2018 tedy bude činit: 1 mil. Kč – zálohy zaplacené v roce 2018 (50 000 + 50 000 + 250 000 + 250 000) = 400 000 Kč.

Zálohy v novém zálohovém období budou stanoveny následovně:

15. 9. 2019: 500 000 Kč

15. 12. 2019: 500 000 Kč

15. 3. 2020: 500 000 Kč

15. 6. 2020: 500 000 Kč

Na daňovou povinnost za zdaňovací období roku 2019 budou potom zohledněny zálohy zaplacené právě v průběhu roku 2019, tedy 2 x 250 000 a 2 x 500 000 Kč.

10.3 Daňové přiznání

Daňové přiznání se podává ve standardním termínu k 1. dni čtvrtého měsíce, který následuje po skončení zdaňovacího období, resp. v prodloužené lhůtě k 1. dni sedmého měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období. V prostředí ČR to obvykle bývá 1. dubna a 1. července následujícího kalendářního roku.

11 Daňová optimalizace právní formy podnikání s ohledem na daň z příjmů právnických osob

11.1 Individuální podnikatel

Tabulka 27: Výhody a nevýhody individuálního podnikatele

Výhody	Nevýhody
Paušální výdaje	Pojistné na sociální zabezpečení
Daňová evidence	Pojistné na veřejné zdravotní pojištění
Odpočty dle § 15 ZDP	Solidární zvýšení daně
Odpočty dle § 34 ZDP	Absolutní limity u paušálních výdajů
Slevy na dani	-
Základní nominální sazba DPFO 15 %	-

Zdroj: vlastní výpočet

Pozn.: DPFO – daň z příjmů fyzických osob

Pan Novotný podniká jako živnostník v oblasti služeb. Jeho příjmy v roce 2019 činily 2,5 mil. Kč a jeho skutečné výdaje byly 480 000 Kč. Pan Novotný by si rád uplatnil slevu na manželku a své dvě nezletilé děti. Určete, který způsob zdanění bude pro pana Novotného daňově nejvýhodnější.

Tabulka 28: Výpočet daňové povinnosti fyzické osoby

	Skutečné výdaje (v Kč)	Paušální výdaje (v Kč)
Příjmy	2 500 000,00	2 500 000,00
Výdaje	480 000,00	1 200 000,00
Základ daně	2 020 000,00	1 300 000,00
Odpočty od základu daně	0,00	0,00
Upravený základ daně	2 020 000,00	1 300 000,00
DPFO 15 %	303 000,00	195 000,00
SZD 7 %	31 531,36	0,00
Celkem DPFO	334 531,36	195 000,00
Sleva na poplatníka	24 840,00	24 840,00
Sleva na manželku	24 840,00	24 840,00
Daňové zvýhodnění na děti	34 608,00	34 608,00
Daň po slevách	250 243,36	110 712,00
Vyměřovací základ	1 010 000,00	650 000,00
Důchodové pojištění + PSPZ	294 920,00	189 800,00
Veřejné zdravotní pojištění	136 350,00	87 750,00
Celkem odvody	681 513,36	388 262,00
Efektivní daňová sazba	12 %	9 %
Efektivní sazba odvodů	34 %	30 %

Zdroj: vlastní výpočet

Pozn.: DPFO – daň z příjmů fyzických osob, PSPZ – příspěvek na státní politiku zaměstnanosti

11.2 Obchodní společnost

Tabulka 29: Výhody a nevýhody obchodní společnosti

Výhody	Nevýhody
PO nepodléhá pojistnému na sociální pojištění	Neexistují paušální výdaje
Daňová sazba není progresivní	Méně odpočtů (pouze dle § 34 ZDP
-	Méně slev na dani (pouze dvě slevy na handicapované zaměstnance)

Zdroj: Zákon o obchodních společnostech a družstvech a autor

Příklad na obchodní společnost:

Obchodní společnost Kamzík, s. r. o. měla v roce 2019 výnosy ve výši 2,5 mil. Kč, resp. její náklady činily 480 000 Kč. Pro zjednodušení uvažujte, že základ daně se rovná rozdílu mezi výnosy a náklady. Stanovte efektivní daňovou sazbu obchodní společnosti a následně vypočítejte zdanění podílu na zisku na úrovni společníka (společnost má pouze jednoho společníka), resp. jeho případné další odvodové povinnosti.

Tabulka 30: Výpočet daňové povinnosti právnické osoby

Položka	v Kč
Výnosy	2 500 000
Náklady	480 000
Základ daně	2 020 000
Odpočty	0
Upravený základ daně	2 020 000
DPPO 19 %	383 800
Efektivní daňová sazba	19 %
Disponibilní zisk společnosti	1 636 200
Srážková daň 15 %	245 430
Důchodové pojištění + PSPZ	0
Veřejné zdravotní pojištění (12*13 350*0,135)	21 627,00
Disponibilní zisk společníka (1 636 200 – 245 430 – 21 627)	1 369 143,00
Celkem odvody za právnickou osobu	383 800
Celkem odvody za fyzickou osobu (245 430 + 21 627)	267 057

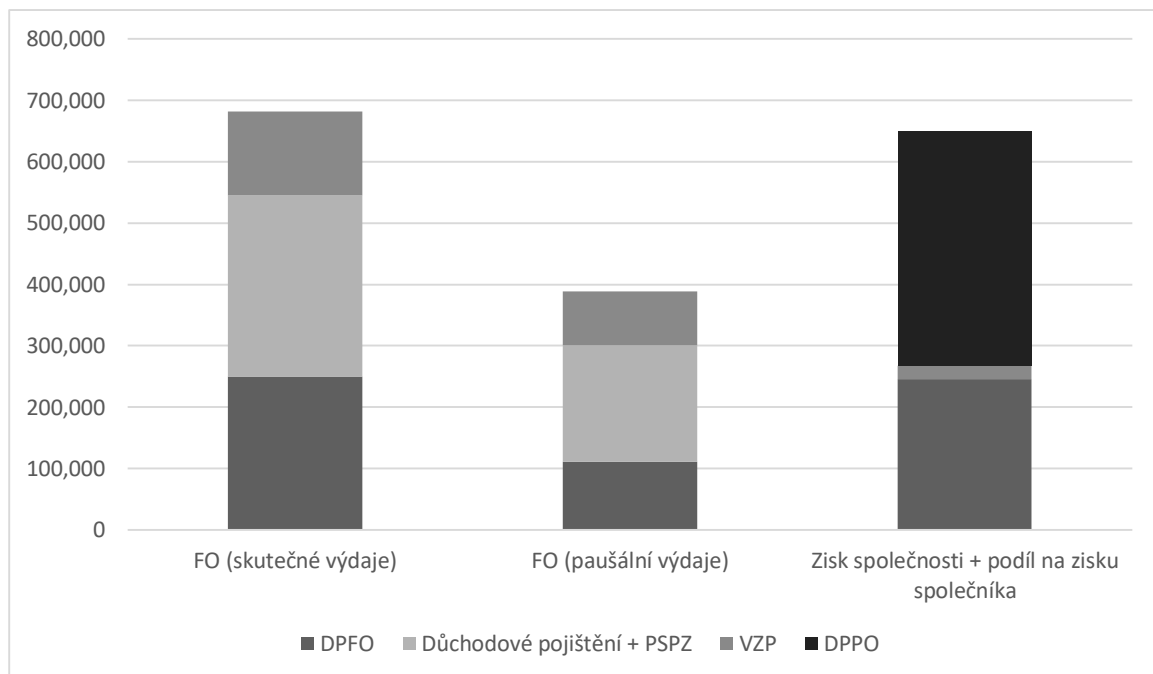
Zdroj: vlastní výpočet

Pozn.: DPPO – daň z příjmů právnických osob, PSPZ – příspěvek na státní politiku zaměstnanosti

11.3 Srovnání daňového zatížení fyzické a právnické osoby

V případě zdanění fyzické osoby je možné použít výdaje procentem z příjmů (paušální výdaje), které jsou vlastně fiktivními výdaji. U zdanění fyzické osoby je třeba zohlednit i sociální pojistné. Naopak na zdanění zisku právnické osoby se vztahuje pouze daň z příjmů právnických osob. Pokud se společník rozhodne celý tento zisk vyplatit formou podílu na zisku, pak tento příjem podléhá srážkové dani ve výši 15 %. Podíl na zisku není zdanitelným příjmem, proto se v tomto případě nemusí odvádět, resp. v případě, že tento společník nedisponuje žádnými jinými zdanitelnými příjmy tak bude povinen odvádět veřejné zdravotní pojištění z minimální mzdy.

Graf 6: Srovnání daňového zatížení fyzické a právnické osoby



Zdroj: vlastní výpočet

12 Komplexní příklad

V následující kapitole shrneme poznatky z oblasti zdanění korporací v ČR.

Příklad 26: Komplexní příklad na zdanění korporace

Společnost SMART, s. r. o. vykázala za rok 2019 výsledek hospodaření před zdaněním ve výši 10 mil. Kč. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Součástí tohoto výsledku hospodaření, pokud není uvedeno jinak, jsou i následující položky:

- 1) Mzdové náklady ve výši 700 tis. Kč. Sociální pojistné hrazené zaměstnavatelem činilo celkem 215 tis. Kč, avšak společnost SMART, s. r. o. uhradila do konce ledna následujícího roku pouze 200 tis. Kč.
- 2) Společnost obdržela podíly na zisku ve výši 50 tis. Kč, které již byly zdaněny srážkovou daní.
- 3) Sportovnímu klubu v Praze věnovala částku 25 tis. Kč.
- 4) Uspořádala raut pro zaměstnance a obchodní partnery, za který uhradila částku 33 tis. Kč.
- 5) Svým zaměstnancům zaplatila vzdělávací školení v celkové výši 56 tis. Kč.
- 6) Zaměstnancům uhradila cestovní náhrady ve výši 79 tis. Kč, ovšem náhrady dle zákoníku práce činily pouze 45 tis. Kč.
- 7) Vytvořila rezervu na obchodní riziko ve výši 450 tis. Kč.
- 8) Vytvořila rezervu na opravu střechy budovy, kterou vlastní ve výši 500 tis. Kč. Přitom rozpočet této opravy činí 1,5 mil. Kč a tuto rezervu hodlá tvořit po dobu tří let. (Tato transakce není součástí výsledku hospodaření).
- 9) Účetní odpisy hmotného majetku činí 222 tis. Kč, daňové odpisy ovšem pouze 120 tis. Kč. (Daňové odpisy nejsou součástí výsledku hospodaření).
- 10) Účetní odpisy nehmotného majetku činí 40 tis. Kč, daňové odpisy ovšem 66 tis. Kč. (Daňové odpisy nejsou součástí výsledku hospodaření).
- 11) Celková výše účetních opravných položek činí 133 tis. Kč, daňové opravné položky činí 57 tis. Kč. (Daňové opravné položky nejsou součástí výsledku hospodaření).
- 12) Zaúčtovala celkem 15 tis. Kč na dani z nemovitých věcí, ale do konce roku uhradila pouze 8 tis. Kč.
- 13) Zaúčtovala předpis silniční daně ve výši 6 tis. Kč, ale do konce roku uhradila pouze 5,5 tis. Kč.

- 14) Evidovala daňovou ztrátu z roku 2017 ve výši 300 tis. Kč, kterou dosud neuplatnila.
(Daňová ztráta není součástí výsledku hospodaření).
- 15) Během roku zaměstnávala celkem dva zaměstnance se zdravotním omezením na plný úvazek, a to po celý rok.
- 16) Přijala dividendy od dceřiné společnosti z Německa ve výši 500 tis. Kč.
- 17) Přijala úrok z účtu, na kterém jsou vedeny její finanční prostředky ve výši 5 tis. Kč.
- 18) Evidovala účetní zůstatkovou cenu havarovaného automobilu ve výši 50 tis. Kč, který byl zároveň daňově zcela odepsán a od pojišťovny obdržela náhradu ve výši 35 tis. Kč.
- 19) Vystavila fakturu na úroky z prodlení svým odběratelům v celkové výši 4 tis. Kč, ovšem obdržela pouze 3 tis. Kč.
- 20) Evidovala účetní zůstatkovou cenu zcizeného automobilu ve výši 30 tis. Kč, náhradu od pojišťovny zatím neobdržela a rovněž potvrzení od policie, že se jedná o zcizení neznámým pachatelem. Daňová zůstatková cena automobilu činí 60 tis. Kč, a ta není součástí výsledku hospodaření před zdaněním.

Úkoly:

- 1) Upravte výsledek hospodaření před zdaněním na základ daně pro účely daně z příjmů právnických osob.
- 2) Určete výši odpočtů od základu daně.
- 3) Stanovte daň z příjmů právnických osob a zohledněte příp. slevy na dani, pokud víme, že v průběhu roku uhradila na zálohách celkem 800 000 Kč.
- 4) Stanovte zálohy na dani z příjmů právnických osob, pokud víme, že zdaňovacím obdobím je kalendářní rok a společnost využívá služeb daňového poradce, který za ni podává priznání k dani z příjmů právnických osob.

Tabulka 31: Řešení komplexního příkladu na zdanění korporace

Položka	Vliv na základ daně	Poznámka
1	+15 000 Kč	-
2	-50 000 Kč	Protože byly podíly na zisku již jednou zdaněny srážkovou daní, tak se základ daně o celou částku sníží.
3	+25 000 Kč	Bezúplatná plnění (dary) jsou daňově neuznatelným nákladem. Následně je možné dar uplatnit jako odpočet od základu daně.
4	+33 000 Kč	Raut patří mezi náklady na reprezentaci, tudíž se jedná o daňově neuznatelný náklad.
5	bez vlivu	Jedná se o daňově uznatelný náklad.
6	+34 000 Kč	Daňově uznatelný náklad je to pouze do zákonné výše.
7	+450 000 Kč	Jedná se o daňově neuznatelný náklad.
8	-500 000 Kč	Jedná se o daňově uznatelný náklad.
9	+102 000 Kč	Daňově uznatelné jsou pouze daňové odpisy a nikoliv účetní, proto o rozdíl musíme upravit základ daně.
10	-26 000 Kč	Daňové odpisy jsou vyšší než účetní, proto snížíme základ daně o rozdíl.
11	+76 000 Kč	Účetní opravné položky jsou vyšší než daňové, o rozdíl musíme upravit základ daně.
12	+7 000 Kč	Daň z nemovitých věcí je uznatelná, pokud byla skutečně uhrazena.
13	bez vlivu	Jedná se o daňově uznatelný náklad.
14	bez vlivu	Jedná se o odpočet od základu daně.
15	bez vlivu	Jedná se o slevu na dani.
16	-500 000 Kč	Jedná se o osvobozený příjem.
17	bez vlivu	Jedná se o výnos, který musí být zdaněn.
18	+50 000 Kč	Účetní zůstatkovou cenu je třeba porovnat s daňovou, pokud daňová zůstatková cena činí 0 Kč, pak musíme o celou účetní ZC navýšit základ daně. Přijatá náhrada od pojišťovny je výnos, který bude rovněž zdaněn.
19	-1 000 Kč	Výnosové úroky z prodlení se zdaňují, pokud byly skutečně zaplacený.
20	+30 000 Kč	Daňová ZC je sice vyšší než účetní, ovšem stále nemáme potvrzení od policie, že se jedná o neznámého pachatele a rovněž jsme dosud neobdrželi náhradu škody.

Zdroj: vlastní výpočet

Tabulka 32: Řešení komplexního příkladu na zdanění korporace (pokračování)

Modifikovaný základ daně (po úpravách výše)	9 745 000 Kč
Daňová ztráta	300 000 Kč
Mezisoučet	9 445 000 Kč
Dary (maximálně 10 % z mezisoučtu)	25 000 Kč
Základ daně po snížení o odpočty	9 420 000 Kč
DPPO 19 %	1 789 800
Slevy na dani	36 000 Kč
Zálohy na DPPO	800 000 Kč
DPPO splatná	953 800 Kč

Zdroj: vlastní výpočet

Jako poslední stanovíme zálohy na dani z příjmů právnických osob pro nadcházející zálohové období.

Tabulka 33: Řešení komplexního příkladu na zdanění korporace (výpočet záloh)

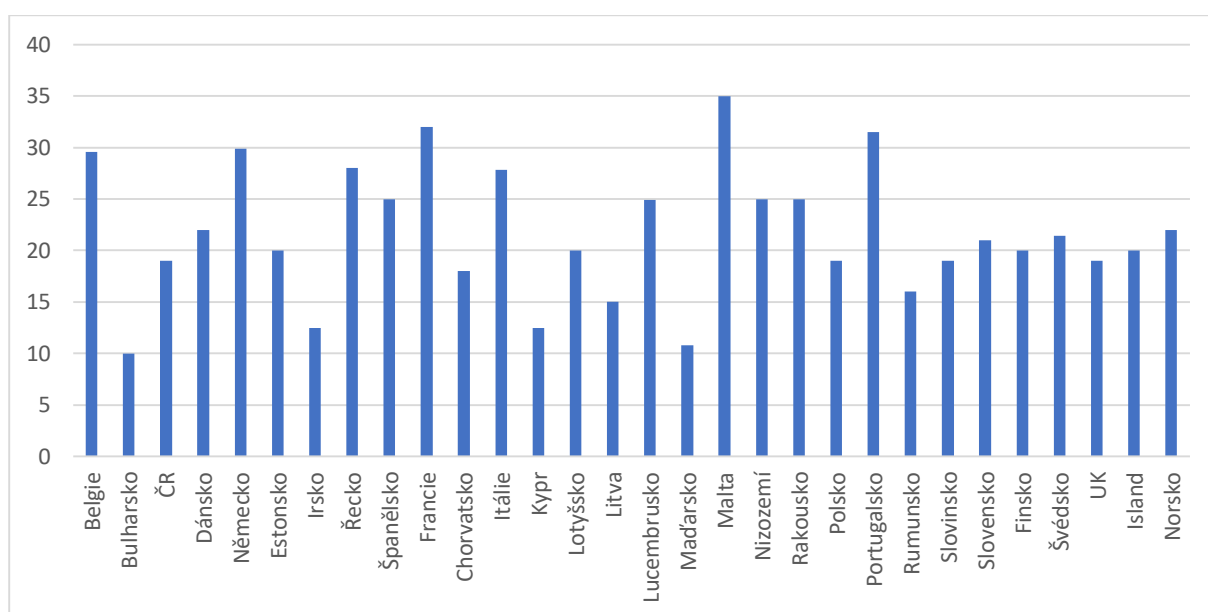
Výpočet zálohy:	$1\,789\,800 - 36\,000 = 1\,753\,800 / 4 = 438\,500$ Kč
15. 9. 2020	438 500 Kč
15. 12. 2020	438 500 Kč
15. 3. 2021	438 500 Kč
15. 6. 2021	438 500 Kč

Zdroj: vlastní výpočet

13 Globální kontext zdanění korporací

Následující graf ilustruje statutární sazby daně z příjmů právnických osob v zemích EU a Evropského hospodářského prostoru (Island a Norsko) v roce 2019. Nejvyšší sazbu nalezneme na Maltě ve výši 35 % a naopak nejnižší v Bulharsku na úrovni 10 %. Průměrná sazba DPPO všech zemí EU činila v roce 2019 21,7 %. Země jako Belgie, Itálie, Německo, Francie, Portugalsko či Řecko mají rovněž statutární sazbu DPPO nad průměrem zemí EU-28. Pro novější členské země EU je naopak typická nižší (podprůměrná) statutární sazba DPPO, což je mj. důsledkem snahy přilákat zahraniční investory na nižší korporátní zdanění.

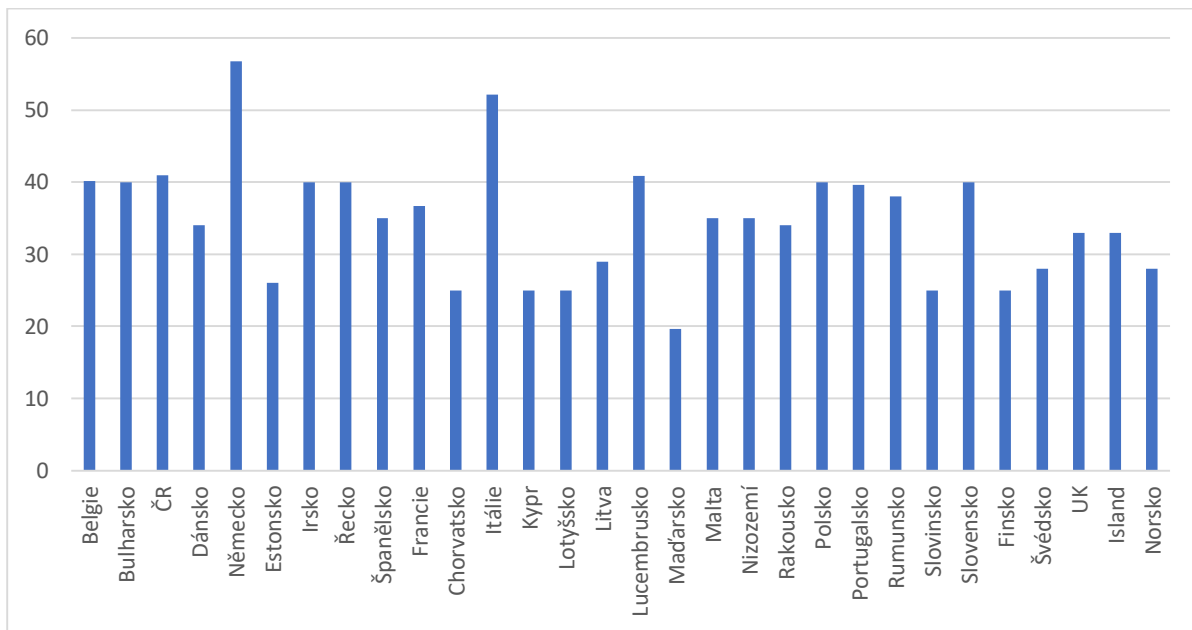
Graf 7: Statutární sazba daně z příjmů právnických osob v EU a EHP v roce 2019 (v %)



Zdroj: Data on Taxation (2019)

Pro srovnání je v následujícím grafu zahrnuta statutární sazba DPPO v roce 1995, a to v rámci stejných zemí EU a EHP. Průměrná sazba DPPO tehdy činila 35 %. V ČR byla sazba DPPO ve výši 41 %. Přijetí nových členských zemí do EU mělo svůj vliv na výši statutárních sazeb korporací, ale je zjevné, že to nebyl důvod jediný. Ke snížení statutárních sazeb přispěla globalizace a obecně ekonomická spolupráce a integrace. V roce 2005 už činila průměrná statutární sazba DPPO o 10 procentních bodů méně, tedy 25,2 %.

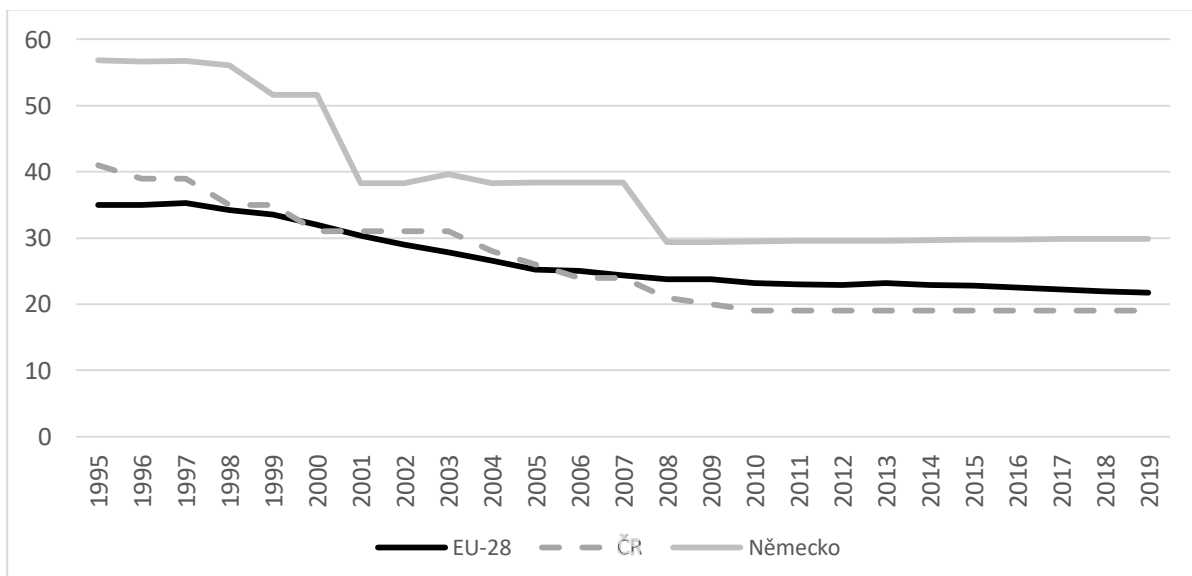
Graf 8: Statutární sazba daně z příjmů právnických osob v EU a EHP v roce 1995 (v %)



Zdroj: Data on Taxation (2019)

Graf níže ilustruje vývoj průměrné statutární sazby DPPO v zemích EU-28, resp. v ČR a v Německu. V ČR docházelo k postupnému snižování sazby DPPO, kdežto v Německu bylo toto snižování hodně skokové a stejně jako v ČR je sazba daně v poslední dekádě již zafixovaná.

Graf 9: Statutární sazba daně z příjmů právnických osob v EU a EHP v roce 1995 (v %)



Zdroj: Data on Taxation (2019)

Následující tabulka shrnuje uplatňování odpočtu daňové ztráty v rámci členských zemí EU. Převládá přesun dopředu na dobu 5 let, resp. zdaňovacích období. V některých zemích lze daňovou ztrátu uplatnit zpětně, ale počet let je významně limitován. Na druhou stranu ve vybraných zemích (Belgie, Dánsko, Francie, Německo, Irsko atd.) je možné uplatnit daňovou ztrátu dopředu, a to bez časového omezení.

Tabulka 34: Odpočet daňové ztráty v zemích EU

Země	Uplatnění daňové ztráty	Počet let
Belgie	přesun dopředu	bez omezení
Bulharsko	přesun dopředu	5
ČR	přesun dopředu	5
Dánsko	přesun dopředu	bez omezení
Estonsko	-	-
Finsko	přesun dopředu	10
Francie	přesun zpětně/přesun dopředu	1/bez omezení
Chorvatsko	přesun dopředu	5
Irsko	přesun zpětně/přesun dopředu	1/bez omezení
Itálie	přesun dopředu	bez omezení
Kypr	přesun dopředu	5
Litva	přesun dopředu	5/bez omezení
Lotyšsko	-	-
Lucembursko	přesun dopředu	17
Maďarsko	přesun dopředu	5
Malta	přesun dopředu	bez omezení
Německo	přesun zpětně/přesun dopředu	1/bez omezení
Nizozemí	přesun zpětně/přesun dopředu	1/9
Polsko	přesun dopředu	5
Portugalsko	přesun dopředu	5
Rakousko	přesun dopředu	bez omezení
Rumunsko	přesun dopředu	7
Řecko	přesun dopředu	5
Slovensko	přesun dopředu	4
Slovinsko	přesun dopředu	bez omezení
Španělsko	přesun dopředu	bez omezení
Švédsko	přesun dopředu	bez omezení
UK	přesun zpětně/přesun dopředu	1/bez omezení

Zdroj: Worldwide Corporate Tax Guide (2019)

Mezi další globální daňové nástroje patří zvýhodnění výzkumu a vývoje (R&D) formou daňové úlevy. Většinou se jedná o odpočet od základu daně nebo slevu na dani. Následující tabulka shrnuje tento daňový režim v zemích EU. Většina zemí uplatňuje nějakou formu daňového odpočtu či daňové slevy, u některých zemí existují i osvobození od daně.

Tabulka 35: Odpočet na výzkum a vývoj ve vybraných zemích EU

Země	Forma daňové úlevy	
	Daňový odpočet	Daňová sleva
Belgie		
ČR		
Francie		
Chorvatsko		
Irsko		
Itálie		
Litva		
Lucembursko		
Maďarsko		
Nizozemí		
Polsko		
Portugalsko		
Rakousko		
Rumunsko		
Slovensko		
Slovinsko		
Španělsko		
UK		

Zdroj: Worldwide R&D Incentives Reference Guide (2018)

Seznam příkladů

Příklad 1: Spojené osoby	15
Příklad 2: Zdanění komanditní společnosti	25
Příklad 3: Tvorba zákonných opravných položek.....	30
Příklad 4: Tvorba zákonných opravných položek (úpadek)	33
Příklad 5: Tvorba zákonných opravných položek (insolvenční řízení).....	34
Příklad 6: Tvorba zákonných rezerv na opravy hmotného majetku	38
Příklad 7: Cenné papíry v základu daně	44
Příklad 8: Finanční leasing – časové rozlišení úplaty	47
Příklad 9: Finanční leasing – předčasné ukončení bez odkoupení.....	48
Příklad 10: Finanční leasing – předčasné ukončení s odkoupením.....	48
Příklad 11: Výpočet rovnoměrného odpisu.....	57
Příklad 12: Výpočet rovnoměrného odpisu s navýšením v prvním roce.....	59
Příklad 13: Výpočet rovnoměrného odpisu při technickém zhodnocení majetku	59
Příklad 14: Výpočet zrychleného odpisu	61
Příklad 15: Výpočet zrychleného odpisu s navýšením v prvním roce	61
Příklad 16: Výpočet zrychleného odpisu při technickém zhodnocení majetku.....	62
Příklad 17: Výpočet odpisů nehmotného majetku	63
Příklad 18: Stanovení daňové zůstatkové ceny majetku.....	65
Příklad 19: Daňová uznatelnost sociálního pojištění u zaměstnavatele	69
Příklad 20: Sankce v základu daně	74
Příklad 21: Odpočet na projekty výzkumu a vývoje.....	81
Příklad 22: Odpočet na podporu odborného vzdělávání	82
Příklad 23: Odpočet na bezúplatná plnění	83
Příklad 24: Výpočet slevy na dani	84
Příklad 25: Výpočet záloh na daň z příjmů právnických osob	85
Příklad 26: Komplexní příklad na zdanění korporace	90

Seznam tabulek

Tabulka 1: Srovnání základních charakteristik obchodních korporací a živnosti v ČR	9
Tabulka 2: Subjekty v registru ekonomických subjektů podle právní formy podnikání (stav k 31. 3. 2019)	10
Tabulka 3: Položky zvyšující základ daně (selektivně).....	21
Tabulka 4: Položky snižující základ daně (selektivně)	23
Tabulka 5: Vliv opravných položek na základ daně	27
Tabulka 6: Tvorba zákonných opravných položek v roce 2013	36
Tabulka 7: Maximální doba tvorby rezervy na opravu hmotného majetku.....	37
Tabulka 8: Minimální doba trvání finančního leasingu	45
Tabulka 9: Odpisové skupiny u hmotného majetku	55
Tabulka 10: Porovnání rovnoměrného a zrychleného způsobu odpisování	56
Tabulka 11: Roční odpisové sazby u hmotného majetku (rovnoměrné odpisy, v %)	57
Tabulka 12: Roční odpisové sazby u hmotného majetku s navýšením o 10 % (rovnoměrné odpisy, v %)	58
Tabulka 13: Roční odpisové koeficienty u hmotného majetku (zrychlené odpisy)	60
Tabulka 14: Doba odpisování nehmotného majetku.....	63
Tabulka 15: Zahrnutí zůstatkové ceny do daňově uznatelných nákladů	64
Tabulka 16: Daňové režimy u zaměstnanců s ohledem na sociální pojistné a DPFO	68

Tabulka 17: Sazby sociálního pojištění u zaměstnance a zaměstnavatele.....	69
Tabulka 18: Posuzování daňových režimů u zaměstnaneckých benefitů	70
Tabulka 19: Daňové režimy u vybraných zaměstnaneckých benefitů	71
Tabulka 20: Daň v základu daně	75
Tabulka 21: Manka a škody v základu daně	76
Tabulka 22: Typické náklady u motorového vozidla	77
Tabulka 23: Výše odpočtu na projekty výzkumu a vývoje	80
Tabulka 24: Investiční odpočet na podporu odborného vzdělávání a odpočet na žáka/studenta	81
Tabulka 25: Slevy na dani	84
Tabulka 26: Stanovení zálohy na daň z příjmů právnických osob	85
Tabulka 27: Výhody a nevýhody individuálního podnikatele.....	87
Tabulka 28: Výpočet daňové povinnosti fyzické osoby	87
Tabulka 29: Výhody a nevýhody obchodní společnosti	88
Tabulka 30: Výpočet daňové povinnosti právnické osoby	88
Tabulka 31: Řešení komplexního příkladu na zdanění korporace	92
Tabulka 32: Řešení komplexního příkladu na zdanění korporace (pokračování)	93
Tabulka 33: Řešení komplexního příkladu na zdanění korporace (výpočet záloh).....	93
Tabulka 34: Odpočet daňové ztráty v zemích EU	96
Tabulka 35: Odpočet na výzkum a vývoj ve vybraných zemích EU	97

Seznam boxů

Box 1: Poplatník daně z příjmů právnických osob	11
Box 2: Veřejně prospěšný poplatník	12
Box 3: Spojené osoby	13
Box 4: Spojené osoby (judikatura)	16
Box 5: Systém zdanění mateřských a dceřiných společností v EU.....	19
Box 6: Samostatný základ daně dle zákona o daních z příjmů	20
Box 7: Základ daně veřejné obchodní společnosti	24
Box 8: Základ daně u komanditní společnosti	25
Box 9: Opravné položky (judikatura)	27
Box 10: Zákonná úprava tvorby opravných položek	28
Box 11: Tvorba 100% opravných položek	29
Box 12: Podmínky pro vytváření daňové rezervy	37
Box 13: Daňové rezervy (judikatura)	40
Box 14: Daňové rezervy a technické zhodnocení (judikatura)	41
Box 15: Přeceňované cenné papíry	43
Box 16: Cenné papíry v základu daně	43
Box 17: Finanční leasing	45
Box 18: Důkazní břemeno u technického zhodnocení (judikatura).....	53
Box 19: Platby u technického zhodnocení (judikatura)	54
Box 20: Technická hodnota u technického zhodnocení (judikatura).....	54

Seznam obrázků

Obrázek 1: Schéma přímého podílu na základním kapitálu (hlasovacích právech) u spojených osob ..	14
Obrázek 2: Schéma přímého podílu na základním kapitálu (hlasovacích právech) u spojených osob ..	15
Obrázek 3: Typy vstupní ceny hmotného majetku	51

Seznam grafů

Graf 1: Vývoj nominální sazby daně z příjmů právnických osob v ČR v letech 1993 – 2019 (v %)	5
Graf 2: Vývoj efektivní daňové sazby u daně z příjmů právnických osob v letech 2006 – 2018 ve vybraných zemích EU (v %)	6
Graf 3: Vývoj inkasa daně z příjmů právnických osob v ČR v letech 2002 – 2016 (v mld. Kč)	7
Graf 4: Podíl daně z příjmů právnických osob na HDP (v %)	7
Graf 5: Srovnání výše roční rezervy a daňové úspory (v Kč)	39
Graf 6: Srovnání daňového zatížení fyzické a právnické osoby	89
Graf 7: Statutární sazba daně z příjmů právnických osob v EU a EHP v roce 2019 (v %)	94
Graf 8: Statutární sazba daně z příjmů právnických osob v EU a EHP v roce 1995 (v %)	95
Graf 9: Statutární sazba daně z příjmů právnických osob v EU a EHP v roce 1995 (v %)	95

Použité zdroje

FINARDI, Savina. Daňové opravné položky a insolvenční řízení [online]. , 3 [cit. 2019-06-23]. Dostupné z: [https://www.komora-](https://www.komora-ucetnich.cz/files/useruploads/bulletin/Bulletin_04_2018_FINAL_mensi.pdf)

ucetnich.cz/files/useruploads/bulletin/Bulletin_04_2018_FINAL_mensi.pdfJAROŠ, Tomáš. Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-035-6.ČMKOS Benefity

VANČUROVÁ, Alena a Hana ZÍDKOVÁ. Daně v podnikání. Praha: VOX, 2019. ISBN 978-80-87480-71-7.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2012. 11. Praha: 1. VOX, 2012. ISBN 978-80-87480-05-2.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2018. 14. Praha: 1. VOX, 2018. ISBN 978-80-87480-63-2.

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

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

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)

Internetové zdroje

ČMKOS a TRIXIMA. Závěrečná zpráva benefity: Výsledky průzkumu - dotazníkové šetření [online]. In: . 2016, s. 15 [cit. 2019-06-23]. Dostupné z: <https://ipodpora.odborny.info/soubory/dms/ukony/17805/6/Benefity.pdf>

ČMKOS. Výdaje na pracovní a sociální podmínky zaměstnanců a jejich posuzování z hlediska daní z příjmů a pojistného dle právních předpisů [online]. In: . 2015, s. 50 [cit. 2019-06-23]. Dostupné z: http://vos.cmkos.cz/file_download/1213972012/Zam%C4%9Bstnaneck%C3%A9+v%C3%BDhody+a+jejich+da%C5%88ov%C3%BD+re%C5%BEim+2015.doc

Daňová judikatura NSS

Databáze ČNB: Časové řady ARAD

Databáze ČSÚ: Registr ekonomických subjektů

EU: Data on Taxation (aktuální)

EY. Worldwide Corporate Tax Guide 2019 [online]. In: . s. 1898 [cit. 2019-06-23]. Dostupné z: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-corporate-tax-guide-2019/\\$FILE/ey-worldwide-corporate-tax-guide-2019.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-corporate-tax-guide-2019/$FILE/ey-worldwide-corporate-tax-guide-2019.pdf)EY: Worldwide R&D Incentives Reference Guide 2018

EY. Worldwide R&D Incentives Reference Guide [online]. In: . s. 412 [cit. 2019-06-23].
Dostupné z: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2018-worldwide-rd-incentives-reference-guide/\\$FILE/ey-2018-worldwide-rd-incentives-reference-guide.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2018-worldwide-rd-incentives-reference-guide/$FILE/ey-2018-worldwide-rd-incentives-reference-guide.pdf)

Finanční správa ČR

OECD: Revenue Statistics (aktuální)