



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

OPTIMALIZACE ZDANĚNÍ PRÁVNICKÉ OSOBY

TAXATION OF LEGAL PERSONS

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Vladimír Kučera

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Pavel Svirák, Dr.

BRNO 2022

Zadání bakalářské práce

Ústav: Ústav financí
Student: **Vladimír Kučera**
Vedoucí práce: **Ing. Pavel Svirák, Dr.**
Akademický rok: 2021/22
Studijní program: Účetnictví a daně

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

Optimalizace zdanění právnické osoby

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod
Vymezení problému a cíle práce
Teoretická východiska práce
Analýza problému a současné práce
Vlastní návrhy řešení, přínos návrhu řešení
Závěr
Seznam použité literatury
Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Hlavním cílem této práce je navrhnout kroky a opatření vedoucí k daňové optimalizaci u vybrané společnosti a to jak s využitím prostředků snižujících základ daně, tak i těch přímo snižujících samotnou daňovou povinnost.

Základní literární prameny:

DVOŘÁKOVÁ, V., M. PITTLERLING a H. SKALICKÁ. Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2019. 4.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2020. ISBN 978-80-7598-315-2.

HNÁTEK, M. Daňové a nedaňové náklady. Praha: GRADA, 2020. ISBN 978-80-907398-3-3.

HNÁTEK, M. Zcela legální daňové triky. Praha: GRADA, 2020. ISBN 978-80-905899-9-5.

Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů fyzických a právnických osob ze dne 18.11.1992.

Zákon č.593/1992 Sb., o rezervách ze dne 16.12.1992.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2021/22

V Brně dne 28.2.2022

L. S.

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

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Bakalářská práce pojednává o optimalizaci daňové povinnosti právnické osoby. Nejprve jsou uvedeny teoretická východiska potřebná k řešení daňové situace konkrétní právnické osoby, následně je probrán současný stav společnosti, a nakonec jsou aplikovány autorem navržené způsoby daňové optimalizace, které vychází z poznatků části teoretické. Výsledkem práce je definování dvou možných způsobů daňové optimalizace, přičemž každá z nich se sebou nese určité výhody a nevýhody.

Abstract

The bachelor thesis deals with the optimization of the tax liability of a legal entity. First, the theoretical background needed to address the tax situation of a particular legal entity is presented, then the current state of the company is discussed, and finally, the author's proposed methods of tax optimization are applied, which is based on the findings of the theoretical part. The result of the work is the definition of two possible ways of tax optimization, whereas each has advantages and disadvantages.

Klíčové slova

daň, právnická osoba, daň z příjmů právnických osob, optimalizace daně z příjmů právnických osob,

Key words

tax, legal entity, income tax of corporations, optimization of income tax of corporations

Bibliografická citace

KUČERA, Vladimír. Optimalizace zdanění právnické osoby. Brno, 2022. Dostupné také z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/143063>. Bakalářská práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Pavel Svirák.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracoval jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušil autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/200 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 9 května 2022

podpis studenta

Obsah

ÚVOD.....	10
1. CÍLE, METODY A POSTUPY BAKALÁŘSKÉ PRÁCE.....	11
2. TEORETICKÁ ČÁST.....	12
2.1. Vymezení právnických osob.....	12
2.1.1. Obchodní majetek právnické osoby.....	13
2.1.2. Poplatníci daně z příjmu právnických osob.....	13
2.1.3. Daňový rezident České republiky	13
2.1.4. Daňový nerezident České republiky	14
2.1.5. Společnost s ručením omezeným.....	14
2.2. Předmět daně.....	14
2.3. Základ daně.....	15
2.3.1. Položky, o které se výsledek hospodaření zvýší.....	16
2.3.2. Položky, o které se výsledek hospodaření sníží.....	17
2.3.3. Položky, o které lze výsledek hospodaření snížit	18
2.3.4. Položky nezahrnované do základu daně.....	18
2.4. Daňově uznatelné výdaje.....	18
2.4.1. Definice živelní pohromy	19
2.4.2. Výdaje na pracovní cesty.....	19
2.4.3. Práva zaměstnanců	20
2.5. Daňově neuznatelné výdaje	22
2.6. Položky odčitatelné od základu daně podle.....	22
2.6.1. Daňová ztráta	23
2.6.2. Odpočet na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta.....	24
2.7. Položky snižující základ daně.....	25
2.7.1. Bezúplatná plnění.....	25
2.8. Zdaňovací období.....	26
2.9. Hmotný majetek.....	26

2.9.1.	Samostatné movité věci.....	27
2.9.2.	Odpisy hmotného majetku.....	27
2.9.3.	Způsob odepisování	28
2.9.4.	Technické zhodnocení.....	28
2.10.	Daňové aspekty elektromobility.....	29
2.10.1.	Výdaje na pohonné hmoty.....	29
2.10.2.	Daňové režimy pro použití wallboxu.....	29
2.10.3.	Nabíjení pro soukromé a pracovní účely.....	31
2.11.	Výpočet daňové povinnosti.....	31
3.	ANALYTICKÁ ČÁST.....	32
3.1.1.	Představení společnosti	32
3.1.2.	Majetek, účetní metody, daňové a účetní odpisy	33
3.1.3.	Podstatné události zdaňovacího období 2021	39
3.1.4.	Rozbor výsledku hospodaření, základu daně a daňové povinnosti.....	40
4.	NÁVRHOVÁ ČÁST.....	43
4.1.	Prodej automobilu Škoda SCALA.....	44
4.1.1.	Určení rozdílu cen.....	44
4.1.2.	Úprava základu daně dle § 23 odst. 7.....	46
4.1.3.	DPH při transakci mezi spojenými osobami	46
4.1.4.	Co je daňovou optimalizací	46
4.2.	Pořízení elektromobilu Škoda ENYAQ	47
4.2.1.	Nastavení daňových odpisů	47
4.3.	Pořízení nabíjecí stanice a nastavení odpisů (Wallbox).....	48
4.3.1.	Nabíjecí stanice jako technické zhodnocení.....	49
4.3.2.	Nabíjecí stanice jako samostatná hmotná movitá věc	50
4.3.3.	Nabíjecí stanice jako příslušenství vozidla.....	54
4.3.4.	Shrnutí	55
4.4.	Zaměstnanecký benefit	55

4.4.1.	Automobil jako benefit.....	55
4.4.2.	Pohonné hmoty jako benefit	57
4.4.3.	Shrnutí	58
4.5.	Stanovení výdajů za pohonné hmoty	58
4.5.1.	Nabíjení na veřejných stanicích	59
4.5.2.	Nabíjení na firemní nabíjecí stanici	59
4.5.3.	Nabíjení ze soukromé sítě zaměstnance	60
4.5.4.	Modelová situace a výpočet daňově uznatelných nákladů	60
4.6.	Paušální výdaj na dopravu	61
4.7.	Výběr nejvhodnějších variant a určení základu daně.....	62
4.7.1.	Varianta DZ: Vznik daňové ztráty	62
4.7.2.	Varianta ZD: Zametení vzniku daňové ztráty	65
4.7.3.	Srovnání variant	68
ZÁVĚR.....		70
SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ		71
SEZNAM TABULEK.....		73
SEZNAM GRAFŮ		75
SEZNAM PŘÍLOH		76

ÚVOD

Předmětem bakalářské práce je vymezení možných způsobů daňové optimalizace daně z příjmu právnických osob a následný výběr nejvhodnějších variant. Pro splnění těchto cílů je nutné vyjít z daňové teorie a z platné legislativy České republiky, především ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

První část bakalářské práce definuje a vysvětluje teoretické pojmy a východiska, které jsou stěžejním podkladem pro následné způsoby optimalizace daně z příjmů právnických osob. Teoretická východiska vycházejí především ze zákonů České republiky, odborné literatury zaměřené na daně z příjmů, a konečně také ze související judikatury, především Nejvyššího správního soudu.

Prostřednictvím analytické části je představena konkrétní právnická osoba, společnost s ručeným omezením. Nejdříve jsou objasněny základní skutečnosti týkající se předmětu podnikání, velikosti, odvětvového zařazení a celkové ekonomické situaci. Obsahem analytické části jsou také specifické náležitosti a požadavky společnosti, které je nutné brát v úvahu při řešení celkové daňové situace poplatníka. Konec části analytické je věnován rozboru dosavadní dosažené daňové povinnosti za zdaňovací období, která bude předmětem srovnávání s navrhovanými, potenciálně možnými způsoby daňové optimalizace.

Závěrečná část práce shrne veškerá předložená teoretická východiska se skutečnostmi představenými v části analytické. Bude kladen důraz na zohlednění individuálních požadavků společnosti, stejně jako zohlednění dosavadního a předpokládaného budoucího vývoje. Závěrem návrhové části bude zvážení několika variant, které vzejdou z aplikace různých možností a způsobů daňové optimalizace.

1. CÍLE, METODY A POSTUPY BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Hlavním cílem této bakalářské práce je navrhnout vhodnou optimalizaci daně z příjmu právnických osob, a to pro konkrétní právnickou osobu. Tohoto bude dosaženo za dodržení pravidel stanovených legislativou České republiky.

Bakalářská práce je rozdělena do tří částí. První část, teoretická, se zabývá představením a popisem náležitostí a skutečností, které budou použity v částech následujících, nebo ze kterých bude při daňové optimalizaci vycházeno. V následující analytické části bude představena reálná právnická osoba, společnost s ručeným omezeným, jejíž daňová povinnost bude předmětem optimalizace. Obsahem analytické části bude také detailní rozbor stávající daňové povinnosti a popis skutečností, které na daň mají vliv.

Poslední část bakalářské práce bude věnována autorem navržené optimalizaci daně z příjmu právnických osob. Bude zde využito poznatků a skutečností, které jsou představeny v části teoretické. Navržená optimalizace bude vycházet z několika uvedených a popsáných možností úprav, při čemž bude následně vybrána nejvýhodnější varianta optimalizace, která přihlédne také k požadavkům samotného poplatníka.

Daňová optimalizace bude spočívat především ve výběru vhodného způsobu financování a ve volbě vhodného způsobu odpisování dlouhodobého majetku. Podrobněji budou také rozebrány a popsány výdaje související s provozem silničního motorového vozidla zahrnutého v obchodním majetku poplatníka, jež využívá elektrický nebo hybridní pohon. Obsah bakalářské práce bude reagovat na změny pravidel pro prokazování výdajů na pohonné hmoty stanovené zákonem o dani z příjmu. S tímto souvisí také výdaje na práva zaměstnanců vyplývající z kolektivních a jiných smluv, který bude také věnována pozornost.

V poslední řadě bude také posouzeno, zda může analyzovaný poplatník využít některých kroků, které by měly za následek snížení jeho základu daně jako například uplatnění daňové ztráty, tvorba zákonných rezerv a opravných položek nebo poskytnutí darů.

2. TEORETICKÁ ČÁST

Teoretická část bakalářské práce pojednává o vymezení pojmu právnická osoba, jejím způsobech založení, definici obchodního majetku a vlivu umístění sídla na rozsah daňové povinnosti. V teoretické části je také popsáno, co je předmětem daně právnických osob a jakým způsobem je zjišťován a upravován základ daně, ze kterého se vychází při výpočtu samotné daně z příjmů právnických osob. Dále jsou detailně představeny a popsány odčitatelné položky od základu daně, kterými jsou daňová ztráta a odpočet na podporu odborného vzdělávání. Je objasněno, proč právě odčitatelné položky představují pro poplatníka daně z příjmů důležitý nástroj, kterým může efektivně ovlivnit svou daňovou povinnost. Další část teoretické části je věnována hmotnému majetku, který je rozdělen do skupin. Detailně je věnována pozornost především skupině samostatných movitých věcí a technickému zhodnocení. Je probrána problematika odpisování, vymezení způsobů odpisování a odpisových skupin. Následující část teoretické části bakalářské práce je věnována daňovým aspektům elektromobility v podniku, čímž se rozumí především správné nastavení odpisů majetku, daňově uznatelných výdajů jakožto výdajů na pracovní cesty a náhradami pohonných hmot jako výdaji na práva zaměstnanců vyplývajících z kolektivních smluv. Poslední část teoretické části je zaměřena na postup výpočtu daně z příjmů právnických osob.

2.1. Vymezení právnických osob

Právnickou osobou se rozumí organizovaný soubor majetku nebo osob, o kterých zákon stanoví, že má právní osobnost. Právnická osoba má právní osobnost po celou dobu své existence. Právní osobností se rozumí způsobilost mít práva a povinnosti, které s existencí právnické osoby souvisí (4).

Právnická osoba může být založena jak skupinou zakladatelů, tak i jednotlivcem. V případě založení právnické osoby více než jedním zakladatelem musí být přijaty stanovy, nebo být uzavřena jiná smlouva. Pokud je zakladatelem pouze jedna osoba, je sepsána zakladatelská listina (4).

„Právnickou osobu lze ustanovit zakladatelským právním jednáním, zákonem, rozhodnutím orgánu veřejné moci, popřípadě jiným způsobem, který stanoví jiný právní předpis“ (4, § 122).

Vznik právnické osoby zpravidla připadá na den zápisu do obchodního rejstříku. Pokud je ale právnická osoba založena zákonem, pak je den vzniku spojen se dnem nabytí právní moci daného zákona, pokud není stanoveno jinak (4).

„Právní úkony právnické osoby ve všech věcech činí ti, kteří k tomu jsou oprávněni oprávněni smlouvou o zřízení právnické osoby, zakládací listinou nebo zákonem“ (7, 190).

2.1.1. Obchodní majetek právnické osoby

Pro poplatníka daně z příjmu právnických osob, jež je právnickou osobou, představuje jeho obchodní majetek veškerý souhrn všeho, co osobě patří (1, § 20c).

2.1.2. Poplatníci daně z příjmu právnických osob

Úplný výčet poplatníků daně z příjmu právnických osob je vymezen v ustanovení § 17 odst. 1 zákona o dani z příjmů. Zákon stanoví, že poplatníkem daně z příjmů je právnická osoba, která je daňovým rezidentem, nebo nerezidentem. Poplatníkem se rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek a úkony jsou podrobeny dani (7, 190).

„Poplatník má práva a povinnosti týkající se správného zjištění a stanovení daně po dobu běhu lhůty pro stanovení daně“ (7, 189).

Placení daní znamená platbu ve prospěch státu na základě zákona. Při výběru daní není daňový subjekt (poplatník) v rovnoprávném vztahu k orgánu veřejné moci (7, 190).

2.1.3. Daňový rezident České republiky

Za daňové rezidenty České republiky jsou považováni ti poplatníci daně z příjmů právnických osob, kteří mají své sídlo na území České republiky. Sídlem se rozumí adresa, ze které je právnická osoba řízena svým statutárním orgánem, nebo jiným orgánem o němž to stanoví zakladatelská smlouva (1, § 17).

Daňová povinnost rezidentů České republiky se vztahuje jak na příjmy plynoucí z tuzemska, tak na příjmy plynoucí ze zahraničí (1, § 17).

2.1.4. Daňový nerezident České republiky

Poplatník, který nemá sídlo na území České republiky je považován zákonem o dani z příjmu za daňového nerezidenta. Daňová povinnost takového poplatníka se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky (1, § 17).

2.1.5. Společnost s ručením omezeným

Společnost s ručením omezeným se řadí mezi obchodní společnosti. Specifika tohoto druhu obchodní společnosti upravuje zákon číslo 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (2, 139).

„Společnost s ručením omezeným je společnost, za jejíž dluhy ručí společníci společně a nerozdílně do výše, v jaké nesplnili vkladové povinnosti podle stavu zapsaného v obchodním rejstříku v době, kdy byli věřitelem vyzváni k plnění“ (10, § 132 odst. 1).

Zákon o korporacích dále stanoví, že firma musí obsahovat přesné označení. Označením musí být „společnost s ručením omezeným“, což může být nahrazeno zkratkou „spol. s.r.o.“ nebo „s.r.o.“ (10, § 132).

Obchodní korporace musí být založena společenskou smlouvou, v případě založení více než jedním společníkem, nebo zakladatelskou listinou. Vždy však musí být dodržena forma veřejné listiny (11).

2.2. Předmět daně

Vymezením a obecnými ustanoveními o předmětu daně z příjmů právnických osob se zabývá ustanovení § 18 zákona o dani z příjmů. Zákon stanoví, že předmětem daně z příjmů právnických osob jsou veškeré příjmy právnické osoby, pokud dále není stanoveno jinak. Určení předmětu daně je klíčové pro stanovení daňového základu, ze kterého je následně počítána samotná daň (7, 198).

„Předmětem daně jsou veškeré příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak“ (1, § 18 odst. 1).

V ustanovení § 18 odstavci druhém jsou taxativně vymezeny příjmy, které z předmětu daně právnických osob vyloučeny. Jedná se například o určité příjmy zdravotních pojišťoven, příjmy vlastníků jednotek z dotací nebo z příspěvků vlastníků jednotek na správu domu a pozemku (1, § 18).

2.3. Základ daně

Základ daně představuje rozdíl, o který úhrn příjmů převyšuje úhrn výdajů, a to za konkrétní zdaňovací období. Úhrn příjmů je však nutno ponížit o příjmy, které nejsou předmětem daně a o příjmy, které jsou osvobozeny od daně z příjmů. Je nutné dodržet věcnou a časovou souvislost těchto příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období (1, § 23).

„U poplatníka, který je účetní jednotkou, jsou příjmy jeho výnosy podle právních předpisů upravujících účetnictví a výdaji jeho náklady podle právních předpisů upravujících účetnictví“ (1, § 21h).

Pro správné určení daně z příjmů právnických osob je podstatné dodržet věcnou a časovou souvislost příjmů a výdajů. Je nutné, aby mezi příjmy a výdaji panovala souvislost. Pokud by uvedené neplatilo, nemohly by být výdaje považovány za výdaje vynaložené na dosažení, udržení nebo zajištění příjmů (7, 266).

Pro zjištění základu daně se u právnických osob vychází z výsledku hospodaření (1, § 23, odst. 2, písm. a).

„Při transformaci výsledku hospodaření na základ daně postupují poplatníci daně z příjmu právnických osob podle § 23 odst. 3–19 zákona o dani z příjmů“ (2, 163).

Schéma výpočtu daňové povinnosti

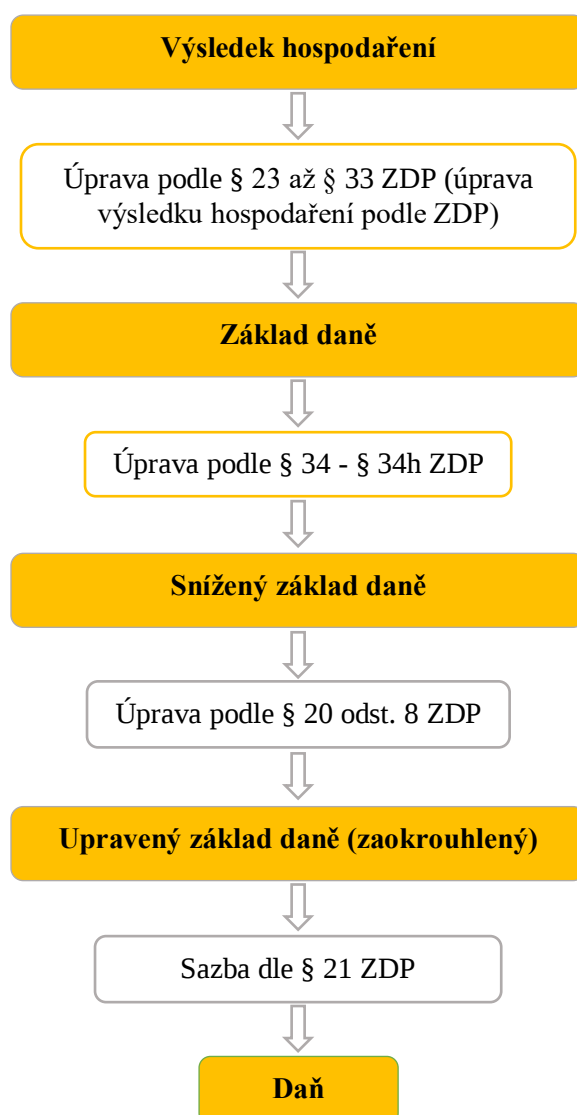


Schéma č. 1: Výpočet daně z příjmu právnické osoby (Zdroj: vlastní zpracování dle 1)

2.3.1. Položky, o které se výsledek hospodaření zvýší

Zákon o dani z příjmů výslovně určí, za jakých podmínek a v jakých případech se jedná o položky zvyšující základ daně. Tato problematika je řešena v § 23 zákona o dani z příjmů (1, § 23).

Pro poplatníka daně z příjmů právnických osob platí povinnost transformovat svůj účetní výsledek hospodaření na daňový. Ke zvýšení základu daně, který se použije pro účely výpočtu daně z příjmů právnických osob, dochází například v následujících případech (2, 266).

- Existují skutečnosti, které neoprávněně zkracují příjmy
- V účetnictví jsou v nákladech evidovány náklady takové, které do nákladů zahrnout dle zákona o dani z příjmů nelze
- V předchozích zdaňovacích obdobích byl uplatněn výdaj, a však v aktuálním období došlo k porušení podmínek, které umožňovaly takovýto výdaj považovat za výdaj na dosažení, zajištění nebo udržení příjmů
- Účetní jednotka změnila způsob ocenění, což mělo za následek zvýšení hodnoty vlastního kapitálu (2, 269)

Zákon o daních z příjmů vymezuje případy, které odlišují základ daně od výsledku hospodaření stanoveného podle zákona o účetnictví. Jedná se o případy, které do základu daně podle zákona o dani z příjmů nelze zahrnout. Znamená to tedy, že zákon o daních z příjmů, co se úprav základu daně týče, je upřednostňován před účetními předpisy (7, 268).

„Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji se zvyšuje o výdaje nedaňové nebo o části daňových výdajů, jež jsou ve výdajích zahrnuty v nesprávné výši, popřípadě o částky, které příjmy neoprávněně zkracují“ (7, 268).

2.3.2. Položky, o které se výsledek hospodaření sníží

Ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) výslovně určí, kdy je poplatník daně z příjmů povinen snížit výsledek hospodaření za účelem zjištění základu daně. Takovéto položky jsou například:

- Smluvní sankce ze závazkových vztahů, které jsou zaúčtovány ve prospěch výnosů, a však do konce zdaňovacího období nebyly dlužníkem zaplacený
- Hodnota nákladů, které lze uplatnit jako náklady na dosažení, zajištění nebo udržení příjmů jen v případě, pokud byli zaplacený, dojde-li k zaplacení v aktuálním zdaňovacím období, a v některém z předchozích zdaňovacích období zvýšili základ daně
- Částky vzniklé v důsledky změny účetní metody, která měla za důsledek snížení vlastního kapitálu (2, § 23)

2.3.3. Položky, o které lze výsledek hospodaření snížit

Položky, o které lze snižovat výsledek hospodaření uvádí zákon o dani z příjmů v § 23 odst. 3 písm. c). Toto ustanovení představuje fakultativní možnosti snížení výsledku hospodaření pro poplatníka. Mezi tyto položky řadí zákon o dani z příjmů například:

- Částky, o které byly nesprávně zvýšeny příjmy
- Částky nezahrnuté do výdajů, které lze podle tohoto zákona do výdajů zahrnout.
- Částky související s rozpuštěním rezerv a opravných položek, jejichž tvorba nebyla pro účely daně výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud jsou zaúčtovány ve prospěch nákladů nebo výnosů (2, § 23)

„Fakultativnost je dána tím, že zájem státu se orientuje především na to, aby nebyly neoprávněně kráceny jeho daňové příjmy“ (7, 274).

2.3.4. Položky nezahrnované do základu daně

Do základu daně se nezahrnují položky taxativně vymezeny v ustanovení § 23 odst. 4 zákona o dani z příjmů. Tato skutečnost je dána především snahou o vyloučení dvojího zdanění vybraných příjmů. Mezi tyto příjmy řadíme například:

- Příjmy, které jsou zahrnovány do samostatného základu daně podle § 16a nebo § 21 odst. 4 (2, 264)

2.4. Daňově uznatelné výdaje

Zákon o dani z příjmů se zabývá daňově uznatelnými náklady v ustanovení § 24. Za daňově uznatelné náklady jsou považovány takové, které byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (1, § 24).

Náklady, o nichž zákon o dani z příjmů výslovně stanoví, že jde o daňově uznatelné náklady, jsou vymezeny v ustanovení § 24 odst. 2 zákona o dani z příjmů. Existuje také velké množství nákladů, které jsou zákonem považovány za daňově uznatelné i přes to, že nejsou taxativně vymezeny v druhém odstavci § 24. Jak již bylo dříve zmíněno, v souvislosti s takovými náklady je pro daňovou uznatelnost nutné dokázat souvislost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů (2, 242).

„Konstrukce zákona o daních z příjmů důsledně vychází ze zásady, že daňová uplatnitelnost výdajů závisí na druhu příjmu“ (7, 331).

Daňový subjekt není oprávněn od základu daně odečíst jakékoliv výdaje. Odečteny mohou být pouze ty výdaje, které splňují zákonem stanovené podmínky uvedené v § 24 zákona o dani z příjmů. Dále je také nutností, aby poplatník toto vynaložení výdajů nepochybně prokázal (7, 332).

Příklady daňově uznatelných výdajů jsou:

- Daňové odpisy hmotného majetku (§ 26 až § 33)
- Rezervy a opravné položky, jejichž tvorbu stanoví zvláštní právní předpis
- Škody vzniklé v důsledku živelních pohrom nebo škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem (1, § 24)

2.4.1. Definice živelní pohromy

Zákon o dani z příjmů definuje živelní pohromu jako nezaviněný požár a výbuch, blesk, vichřice s rychlostí větru nad 75 km/h, povodeň, záplava a další. Škoda na majetku způsobená jedním z výše uvedených důvodů musí být pro účely zákona o dani z příjmů doložena posudkem pojišťovny (1, § 24 odst. 10).

„Poplatník musí být vždy schopen prokázat, že škodu způsobil příslušný druh živelní pohromy a že ke škodě došlo pouze vlivem živelní pohromy“ (7, 357).

2.4.2. Výdaje na pracovní cesty

„Daňově uznatelné výdaje jsou výdaje na pracovní cesty, na pohonné hmoty spotřebované silničním motorovým vozidlem zahrnutým v obchodním majetku poplatníka“ (1, § 24 odst. 2 písm. k)).

Výdaje na pohonné hmoty

Pro účely uplatnění daňových výdajů na pohonné hmoty je poplatník povinen vést knihu jízd. Kniha jízd je účetním dokladem sloužícím k prokazování výdajů. Kniha jízd musí obsahovat minimálně následující údaje:

- Datum jízdy
- Cíl jízdy
- Účel jízdy
- Ujeté kilometry (7, 342)

Poplatník je také povinen vést údaje o vozidle zahrnutém v obchodním majetku, které je používáno pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Mezi tyto údaje patří údaje o typu vozidla, registrační značce, stavu ujetých kilometrů k 1. lednu a stavu ujetých kilometrů k 31. prosinci (7, 342).

Pro určení výše daňových výdajů souvisejících se spotřebovanými pohonnými hmotami při pracovních cestách silničním motorovým vozidlem zahrnutým v obchodním majetku je nutné vyjít z jejich prokázané výše. Zákon o dani z příjmu však od roku 2020 umožňuje také využít referenční ceny elektřiny pro stanovení výše výdajů na pohonné hmoty u vozidel v obchodním majetku poplatníka, které jsou poháněny elektromotorem, nebo kombinovaným pohonem elektrického a spalovacího motoru. (1, § 24 odst. 2 písm. k)).

Zákon o dani z příjmů však připouští i situaci, ve které je možno pro stanovení daňových výdajů za pohonné hmoty vozidlem v obchodním majetku při pracovní cestě vyjít z výše náhrad výdajů za spotřebované pohonné hmoty stanovené zákoníkem práce. Jedná se o zahraniční pracovní cesty, při kterých výdaje na pohonné hmoty v prokázané výši nebylo možné doložit. Pro výpočet těchto náhrad výdajů za pohonné hmoty je vycházeno z tuzemských cen pohonných hmot. (1, § 24 odst. 2 písm. k) bod 4).

2.4.3. Práva zaměstnanců

„Daňově uznatelným výdajem jsou práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy“ (1, § 24 odst. 2 písm. j) bod 5).

Aby nebyl pochyb o daňové uznatelnosti vyplácených benefitů na straně zaměstnavatele, vyplacená plnění musejí mít věrnostní, stabilizační nebo motivační povahu. Vyplacené benefity se také musí přímo vztahovat k odvedené práci (24)

Automobil jako benefit

Zaměstnavatel může svému zaměstnanci bezúplatně poskytnout vozidlo, a to i pro soukromé účely a potřeby zaměstnance. Zaměstnavatel se zaměstnancem obvykle uzavírá smlouvu o bezúplatné výpůjčce, jedná se o smlouvu inominátní, tedy obsah a podmínky smlouvy závisí na vůli zaměstnance a zaměstnavatele (21).

Poskytnutí vozidla zaměstnavatelem zaměstnanci nemá vliv na daňovou účinnost výdajů souvisejících s vozidlem, u zaměstnavatele tedy nedochází ke krácení daňových výdajů z důvodu přenechání vozidla zaměstnanci (22, k § 24 odst. 2 bod 26).

Pro zaměstnance představuje možnost užití vozidla i pro své soukromé účely nepeněžní příjem, který podléhá zdanění a odvodům sociálního a zdravotního pojištění. Výše nepeněžního příjmu zaměstnance představuje 1 % ze vstupní ceny poskytovaného vozidla, minimálně však 1 000 Kč. Výše nepeněžního příjmu tedy závisí na vstupní ceně vozidla (1, § 6 odst. 6).

Dle pokynu GŘ D-22 není rozhodující, zda je vozidlo zaměstnancem pro soukromé účely skutečně využito. Rozhodující je v tomto případě samotná možnost využít vozidlo pro soukromé účely. Zaměstnavatel tedy skutečnost, zda bylo vozidlo zaměstnance využito pro jeho soukromé účely, nijak nepřezkoumává (22, k § 6 odst. 6).

Pohonné hmoty spotřebované zaměstnancem pro soukromé účely

Pokud zaměstnavatel určí prostřednictvím kolektivní smlouvy, nebo jiného předpisu skutečnost, že má zaměstnanec využívající vozidlo v obchodním majetku poplatníka i pro soukromé účely nárok na uhrazení hodnoty pohonných hmot při svých služebních cestách zaměstnavatelem, pak tento výdaj bude daňově účinným (17).

Hodnota pohonných hmot spotřebovaných zaměstnancem pro soukromé účely v rámci cest vozidlem zaměstnavatele představuje pro zaměstnavatele nepeněžní příjem, který podléhá zdanění. I zde je vhodné, aby byly dohodnuty podmínky mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem (23).

2.5. Daňově neuznatelné výdaje

Zákon o dani z příjmů předkládá demonstrativní výčet výdajů, které jsou vyloučeny z daňově uznatelných výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů (7, 364).

„To, že některý výdaj není výslovně uveden mezi nedaňovými, ještě neznamená, že je daňově účinným“ (2, 245).

Zákon o dani z příjmů považuje za daňově neuznatelné náklady takové, které jsou vynakládány na příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny. Dále nelze uznat výdaje vynaložené ve spojitosti s příjmy nezahrnovanými do základu daně. Vyloučení z daňové uznatelnosti platí také pro výdaje hrazené z prostředků získané darováním nebo v podobě osvobozeného příjmu a příjmu který nebyl předmětem daně (2, 245).

Příklady daňově neuznatelných výdajů jsou:

- Výdaje na pořízení hmotného maj. s výjimkami uvedenými v § 24 odst. 2
- Pořizovací cena cenného papíru s výjimkami uvedenými v § 24 odst. 2
- Vyplacené podíly na zisku
- Manka a škody přesahující náhrady s výjimkou uvedenou v § 24
- Technické zhodnocení (1, § 25)

2.6. Položky odčitatelné od základu daně podle

Zákon o dani z příjmů uvádí v § 34 až § 34h možnost uplatnit daňovou ztrátu, odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání (7, 436).

Poplatník daně z příjmů právnických osob může využít odpočtu, splní-li zákonem stanovené podmínky. Výhodou odčitatelných položek je především to, že poplatník kromě výdaje, který uplatní jako daňově uznatelný náklad, si může navíc o část tohoto výdaje snížit základ daně (2, 278).

2.6.1. Daňová ztráta

O daňové ztrátě hovoří zákon tehdy, jsou-li výdaje upravené podle § 23 ZDP vyšší než příjmy upravené podle § 23 ZDP. Při správě daňové ztráty se postupuje stejným způsobem jako při správě daňové povinnosti (1, § 38n).

„Od základu daně lze odečíst pravomocně stanovenou daňovou ztrátu, nebo její část, a to ve 2 zdaňovacích obdobích bezprostředně předcházejících zdaňovacímu období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za která se daňová ztráta stanoví, nebo v 5 zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po období, za které se daňová ztráta stanoví“ (1, § 34 odst. 1).

Poplatník má možnost, při dodržení zákonem stanovených podmínek, uplatnit daňovou ztrátu dle svého uvážení. Při uplatňování ztráty je poplatník limitován výší vlastního základu daně a počtem zdaňovacích období od vzniku ztráty. Při uplatňování daňové ztráty není možné, aby se výše základu daně po uplatnění rovnala záporným hodnotám. Uplatňování daňové ztráty představuje pro poplatníka právo, nikoliv povinnost. Možnost uplatnění daňové ztráty tedy představuje pro poplatníky daně z příjmů právnických osob poměrně výhodný prostředek, jak ovlivnit základ daně a poté i samotnou daň (7, 436).

Lhůta pro vyměření daně

Prekluzivní lhůta představuje časové období, v němž je možno vyměřit nebo doměřit daň správcem daně. Z daňového řádu vyplývá, že provádění daňové kontroly po uplynutí prekluzivní doby není možné. Lhůta pro stanovení daně obecně představuje 3 roky, a začíná posledním dnem lhůty pro podání řádného daňového přiznání pro dané zdaňovací období (18).

Pokud je vykázána daňová ztráta, prekluzivní lhůta tohoto zdaňovacího období a všech dalších, ve kterých je možno tuto daňovou ztrátu uplatnit, končí současně s lhůtou pro stanovení daně posledního zdaňovacího období, ve kterém je možno uplatnit tuto vyměřenou daňovou ztrátu. Uvedené platí bez ohledu na skutečnost, zda je ztráta skutečně uplatněna, či nikoliv (1, § 38r).

V případě, že je daňová ztráta uplatňována zpětně, lhůta pro stanovení daně tohoto období se obdobně prodlužuje do lhůty pro stanovení daně posledního zdaňovacího období, ve kterém je možno uplatnit vyměřenou daňovou ztrátu za příslušné zdaňovací období (9).

Vzdání se práva na uplatnění daňové ztráty

„Poplatník se může vzdát práva na uplatnění daňové ztráty pro zdaňovací období následující po období, za které se daňová ztráta stanoví“ (1, § 34 odst. 1).

Pokud takto poplatník učiní do lhůty pro podání daňového přiznání dle § 136 daňového řádu, nedojde k prodloužení prekluzivní lhůty dle § 38r odst. 2 zákona o dani z příjmů (19).

2.6.2. Odpočet na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta

Výdaje vynaložené poplatníkem na podporu žáka nebo studenta, který dochází k poplatníkovi daně z příjmů právnických osob na odbornou praxi. Tato praxe musí být vykonávána na pracovišti poplatníka (9).

Odpočet lze uplatnit z každého žáka nebo studenta, který dochází v rámci:

- Praktického vyučování ve středním vzdělávání
- Odborná praxe ve vyšším odborném vzdělávání
- Vzdělávací činnosti v rámci části akreditovaného studijního programu vysoké školy (1, § 34h)

Aby bylo možno odpočtu využít, je nutné, aby poplatník uzavřel smlouvy o takovémto vzdělávání se školou. Dále musí platit, že škola má stejné zaměření jako poplatník, ke kterému žáci nebo studenti dochází praxi vykonávat (9).

„Odpočet na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta v rámci odborného vzdělávání činní součin 200 Kč a počtu hodin uskutečněných v období na pracovišti poplatníka“ (1, § 34h).

Při výpočtu odpočtu na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta se nevyčísľují konkrétní náklady, ale jsou stanovovány paušálně (9).

Pro účely prokázání doby, kterou jsou poplatníkem poskytovány hodiny praktického vyučování, odborné praxe nebo vzdělávací činnosti v rámci studijního programu vysoké školy, je poplatník povinen vést třídní knihu nebo jinou evidenci, která poskytuje důvěryhodné údaje o průběhu vzdělávací činnosti (2, 283).

2.7.Položky snižující základ daně

Jedná se o položky, které jsou za splnění předem stanovených podmínek a jejich uplatnění poplatníkem vyloučeny ze zdanění. Položky snižující základ daně nepředstavují daňově uznatelné výdaje. To je dáno především skutečností, že bezprostředně nesouvisí se získáním zdanitelných příjmů (7, 231).

2.7.1. Bezúplatná plnění

„Od základu daně sníženého podle § 34 lze odečíst hodnotu bezúplatného plnění“ (1, § 20 odst. 8).

Dárce může o hodnotu poskytnutého bezúplatného plnění snížit vlastní základ daně. Základní náležitostí bezúplatného plnění musí být bezplatnost. Bezplatností se rozumí nemožnost obdarovaného zavázat se k protislužbě ve specifické podobě, která by měla za následek veřejnou propagaci dárce (7, 233).

Zákon o dani z příjmů vymezí obdarované, kterým je možno poskytnout dar, který bude splňovat podmínky bezúplatného plnění jakožto položky odčitatelné od základu daně (1, § 20).

„Pokud poplatník poskytne dar, jehož hodnotu si odečte od základu daně, je jeho povinností prokázat, že se jednalo o dar k zákonem stanoveným účelům“ (7, 233).

Základ daně lze snížit o hodnotu bezúplatného plnění ve finančním vyjádření. Pokud má bezúplatné plnění naturální charakter, je hodnotou plnění maximálně zůstatková cena hmotného majetku, případně hodnota zachycená v účetnictví (7, 233).

„Od základu daně lze odečíst hodnotu bezúplatného plnění, pokud hodnota bezúplatného plnění činí alespoň 2 000 Kč. V úhrn lze odečíst nejvíce 10 % ze základu daně sníženého podle § 34“ (1, § 20 odst. 8).

2.8.Zdaňovací období

Dle zákona o dani z příjmů může být zdaňovacím obdobím:

- Kalendářní rok
- Hospodářský rok
- Období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými
- Účetní období delší než 12 měsíců (1, § 21a)

2.9.Hmotný majetek

Zákon o dani z příjmů definuje hmotný majetek jako následující:

- Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí, které sdílí technicko – ekonomické určení s vyšší pořizovací cenou než 80 000 Kč a dobou použitelnosti delší než jeden rok.
- Budovy, domy a jednotky
- Stavby
- Pěstitelské celky trvalých porostů s plodonosností delší než tři roky
- Dospělá zvířata a skupiny dospělých zvířat, které mají vstupní cenu vyšší než 80 000 Kč
- Jiný majetek (2, § 26)

Hmotný majetek nabývá své podstaty ve chvíli, kdy se dostane do stavu způsobilého k obvyklému užívání. Tím se rozumí dokončení věci, splnění technických požadavků a také splnění podmínek stanovenými zvláštními právními předpisy (1, 315).

Specifické náležitosti spojené s motorovými vozidly, jako jsou údaje o silničním motorovém vozidle, technické způsobilosti k provozu, osvědčení o registraci a další upravuje vyhláška č. 243/2001 Sb., o registraci vozidel (2, 315).

Technické požadavky na provoz silničních vozidel řeší zákon č. 56/2001 Sb. Pojednává také o schvalování a posuzování technické způsobilosti vozidel (5, § 1).

2.9.1. Samostatné movité věci

Občanský zákoník definuje pojem „věc“ jako vše, co není osobou a zároveň slouží k potřebě lidí. Hmotnou věcí se dle OZ rozumí *„ovladatelná část vnějšího světa, která má povahu samostatného předmětu“* (4, § 496 odst. 1).

Zákon o dani z příjmů o samostatné movité věci hovoří jako o hmotném majetku, který má dobu jeho použitelnosti delší než jeden rok a zároveň jehož pořizovací cena přesahuje 80 000 Kč (1, § 26).

Vstupní cenu hmotného majetku představuje:

- Pořizovací cena
- Vlastní náklady
- Reprodukční cena
- Cena určená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku (1, § 29)

Za samostatné hmotné movité věci se považují také účelová zařízení a předměty, které jsou s budovou nebo stavbou pevně spojeny, tvoří s ní však jeden funkční celek (1, § 26).

Pro daňové účely je nutné zkoumat účelové a funkční hledisko nově instalované věci na budovy a stavby. Skutečnost, zda se jedná o součást stavby, tedy technické zhodnocení, nebo samostatnou movitou věc má daňový dopad spočívající v různém režimu odpisování (20).

2.9.2. Odpisy hmotného majetku

„Odpisy hmotného majetku jsou výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů“ (1, § 24, odst. 1 a 2).

Podstatou daňového odepisování majetku je postupné zahrnutí jeho vstupní ceny do daňových nákladů daného subjektu. Odpisovatelem může být vždy pouze jedna osoba (s výjimkou majetku ve spoluvlastnictví), nejčastěji jde o poplatníka, který má vlastnické právo k odpisovanému majetku (2, 328) (1, § 28).

„Daňové odpisování nezohledňuje dobu životnosti majetku, neboť zpravidla představuje parametr ovlivňující efektivní míru zdanění“ (7, 268).

„Pořizovací náklady na majetek pro podnikání nesmějí snižovat jednorázově zisk, ale musí být rozděleny na dobu používání těchto předmětů. Umoří se v základu daně prostřednictvím daňových odpisů“ (6, 199).

V prvním roce odpisování je nutné zatřídit hmotný majetek do jedné z odpisových skupin, které detailně popisuje příloha č. 1 k zákonu č. 586/1992 Sb. *„Zatřídění hmotného majetku do odpisové skupiny ovlivňuje dobu odpisování tohoto majetku. Zařazení do odpisové skupiny také ovlivní výši daňových výdajů, kterou je možno uplatnit poplatníkem“ (2, 341).*

Zákon o dani z příjmů definuje šest odpisových skupin, do kterých je možno odpisovaný majetek zařadit. (1, § 30).

2.9.3. Způsob odepisování

Poplatníci, jež se rozhodnou k odpisování hmotného majetku, mají povinnost postupovat podle § 30 - § 32 zákona o dani z příjmů. Způsob, který bude pro odpisování použit, si zvolí poplatník sám, a to pro každý nově pořízený majetek. Zvolený způsob musí být dodržen po celou dobu odpisování, není možné způsob odpisování v průběhu měnit (1, § 30) (2, 343).

2.9.4. Technické zhodnocení

Technické zhodnocení představuje pro účely zákona o dani z příjmů výdaje na dokončené:

- Nástavby
- Přístavby a stavební úpravy
- Rekonstrukce a modernizace (1, § 33)

Pokud výdaje na výše uvedené činnosti přesáhnou 80 000 Kč za zdaňovací období, stávají se technickým zhodnocením a poplatník má možnost uplatnit daňové odpisy jakožto daňově uznatelných výdajů v průběhu následujících let (1, § 33).

„Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj pod § 24 odst. 2 písm. zb)“ (1, § 33 odst. 1).

Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu příslušného hmotného majetku, pokud výdaje s ním spojené přesáhly limit stanovený zákonem o dani z příjmů. Pokud je příslušný hmotný majetek odpisován zrychleně, technické zhodnocení zvýší jak vstupní cenu, tak i cenu zůstatkovou. Ke zvýšení vstupní ceny, popřípadě zůstatkové, dochází v tom zdaňovacím období, ve kterém je dokončeno (1, § 29).

2.10. Daňové aspekty elektromobility

V minulých letech bylo obtížné prokazovat výši výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu, tedy elektřinu, při využití vozidla v rámci pracovních cest, pokud byl elektromobil nabíjen ze soukromé sítě (12).

2.10.1. Výdaje na pohonné hmoty

Pro silniční vozidlo, které je zahrnuto v obchodním majetku, představují spotřebované pohonné hmoty při pracovních cestách daňově uznatelný výdaj v prokázané výši. Novela zákona o dani z příjmů však přinesla výjimku pro pohonné hmoty spotřebované vozidlem, které má elektrický nebo hybridní pohon (1, § 24 odst. 2 písm. k))

Pro stanovení spotřebované elektrické energie silničním vozidlem lze použít jak výdaje prokázané, tak i výdaje stanovené na základě průměrné ceny elektřiny stanovené zákoníkem práce (1, § 24 odst. 2 písm. k)).

„Výše průměrné ceny pohonné hmoty dle § 158 odst. 3 zákoníku práce činní 5,00 Kč za 1 kilowatthodinu elektřiny“ (16, § 4).

2.10.2. Daňové režimy pro použití wallboxu

Wallbox je označení pro domácí nástěnnou nabíječku. Ve většině případů představuje wallbox třífázové zařízení do 22 kW na střídavý elektrický proud (13).

Pro určení daňového režimu, tedy jakým způsobem se dostane hodnota wallboxu do daňových výdajů, je klíčové posoudit, zda bude wallbox představovat jednorázový daňově uznatelný výdaj, samostatnou hmotnou movitou věc, součást příslušenství vozidla, nebo technické zhodnocení majetku, se kterým bude nerozdělitelně spjat (12).

Wallbox jako příslušenství vozidla

Wallbox, pokud je pořízen současně s vozidlem, představuje součást vstupní ceny tohoto vozidla. Z toho vyplývá, že o hodnotu wallboxu bude zvýšena vstupní cena vozu, a to bude promítnuto do daňově uznatelných výdajů v podobě daňových odpisů v následujících letech (12).

„Pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související“ (15, § 25 odst. 5 písm. a)).

Odnímatelný wallbox upevněný k nemovité věci

Pokud je wallbox pořízen individuálně a pořizovací cena přesáhne hranici pro dlouhodobý majetek stanovenou zákonem o dani z příjmů, půjde o dlouhodobý majetek, který se pro potřeby odpisování řadí do třetí odpisové skupiny (12).

„Pokud je pořizovací cena nižší než zákonem stanovená hranice pro dlouhodobý majetek, pak se nejedná o hmotný majetek, ale lze uplatnit wallbox do nákladů přímo, popřípadě přes časové rozlišení“ (12).

Wallbox je součástí nemovité věci

Pokud je hodnota instalovaného wallboxu vyšší než 80 000 Kč, bude představovat technické zhodnocení budovy, na kterou je instalován, za podmínky, že bude funkčně souviset s charakterem budovy. Tato skutečnost bude mít za následek navýšení vstupní ceny budovy, wallbox bude odpisován ve stejné odpisové skupině jako budova a daňově uznatelné výdaje ovlivní v následujících obdobích (12).

Splnění limitu pro technické zhodnocení je nutno posuzovat se všemi náklady na provedení veškerého technického zhodnocení v průběhu zdaňovacího období. Hodnota wallboxu, v případě více provedených technických zhodnocení, nebude posuzována samostatně (12).

Pokud by funkční souvislost s budovou neplatila a wallbox by byl instalován na vnější část budovy, jednalo by se o samostatný hmotný movitý majetek. V takovém případě je nutné opět posoudit, zda půjde o samostatný hmotný majetek daňově odpisovaný, či nikoliv (12).

„Správce daně může vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“ (14, § 92 odst. 4).

2.10.3. Nabíjení pro soukromé a pracovní účely

Motorové vozidlo na elektrický pohon lze nabíjet prostřednictvím:

- Nabíjecí stanice vlastněná obchodní společností
- Soukromé síť zaměstnance
- Veřejná nabíjecí stanice třetích osob (12)

Při využití elektromobilu pro soukromé a pracovní cesty je nutné rozdělit spotřebovanou elektrickou energii z důvodu určení výše nepeněžního příjmu zaměstnance a výše daňově uznatelných výdajů poplatníka (zaměstnavatele) (12).

Při výpočtu nepeněžního příjmu zaměstnance, tedy při určení hodnoty spotřebované energie, kterou zaměstnanec využil pro své soukromé účely, je nutné vyjít z prokazatelně vedené evidence jízd. Pokud je však k dispozici přesnější způsob stanovení spotřebované energie, jako je například využití chytrých dobíjecích stanic nebo chytrých systémů vozu, je nutné vycházet z těchto zdrojů. Obdobně je nutné postupovat při určení daňově uznatelných výdajů, tedy výdajů na pohonné hmoty, které byly spotřebovány v důsledku uskutečněných pracovních cest (12).

2.11. Výpočet daňové povinnosti

Při výpočtu daňové povinnosti z příjmů právnických osob se vychází ze základu daně, jehož zjištění byly věnovány předchozí kapitoly. Daňový základ může být snížen o položky odčitatelné od základu daně podle ustanovení § 34 až § 34h zákona o dani z příjmů a o položky snižující základ daně dle § 20 odst. 8. Následně je nutné zaokrouhlit upravený základ daně na celé tisíce korun dolů (7, 237).

Daň představuje součin základu daně sníženého o položky snižující základ daně a o odčitatelné položky od základu daně a sazby daně z příjmů právnických osob, která činí 19 % (1, § 21).

3. ANALYTICKÁ ČÁST

Analytická část této bakalářské práce je věnována rozboru celkové daňové situace vybrané společnosti s ručením omezeným. Nejprve jsou popsány obecné charakteristiky společnosti, dále popsány potřebná účetní a daňová východiska nutná pro správné stanovení daňové povinnosti, následně je analyzován dosažený výsledek hospodaření a na závěr jsou vyhodnoceny skutečnosti týkající se daně z příjmu právnických osob.

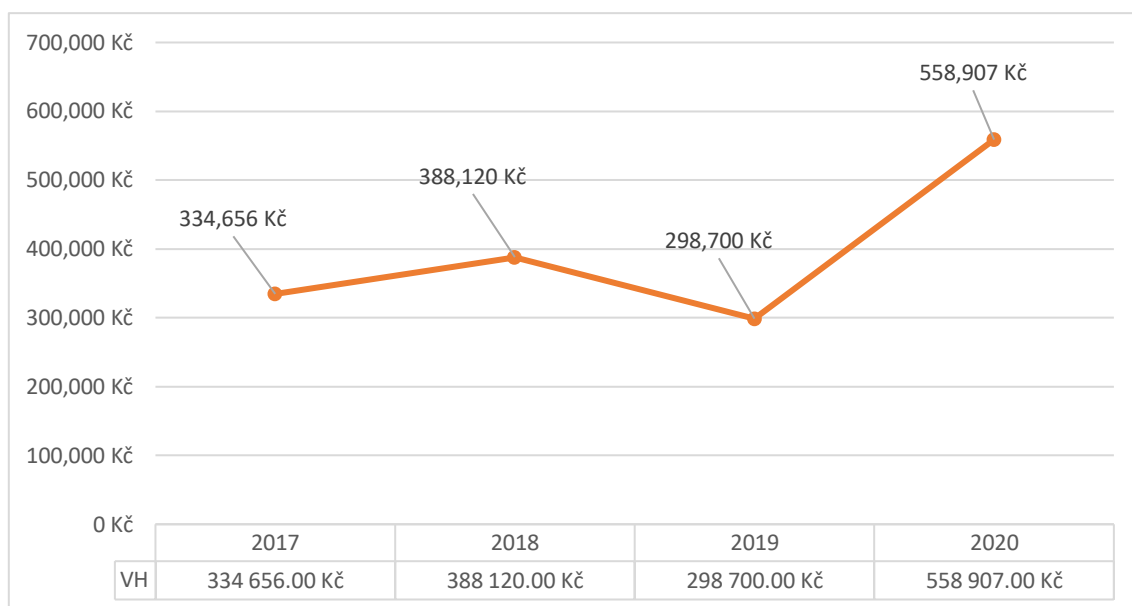
3.1.1. Představení společnosti

Společnost s ručením omezeným ABC s.r.o. vznikla a byla zapsána do obchodního rejstříku roku 2008, společnost sídlí v Přerově. Statutárním orgánem společnosti je jednatel, kterému přísluší 100 % obchodní podíl. Zdaňovacím obdobím, dle § 21a písm. a) zákona o dani z příjmů, je kalendářní rok. Přiznání k dani z příjmů právnických osob je podáváno elektronickou formou, v souladu s § 72 odst. 6 daňového řádu, a za dodržení náležitostí stanovených ustanovením § 71 DŘ. Společnost sestavuje účetní závěrku dle § 18 zákona o účetnictví, tedy rozvahu, výkaz zisku a ztrát a přílohu. Dle § 1b odst. 1 písm.

a) ZoÚ je společnost ABC s.r.o. mikro účetní jednotkou

Hlavní podnikatelskou činností společnosti ABC s.r.o. je poskytování internetových a ostatních telekomunikačních služeb. Tyto činnosti jsou dle Českého statistického úřadu označeny zkratkou CZ-NACE 6190. Společnost v současné době eviduje okolo 800 stálých zákazníků, kterým za úplatu zabezpečuje datové připojení. Historicky společnost zabezpečovala svým zákazníkům pouze mobilní datové připojení, v současné době však rozšiřuje svou působnost také o zabezpečování internetového připojení a správu dat.

Níže je uveden spojnicový graf, který zachycuje vývoj účetního výsledku hospodaření v předchozích čtyřech letech. Z ekonomického hlediska je důležitý především rok minulý, jelikož byla uskutečněna rozsáhlá investice do datových serverů, což zajišťuje nový zdroj příjmů společnosti ABC s.r.o.



Graf č. 1: Vývoj výsledku hospodaření mezi lety 2017 až 2020 (Zdroj: Vlastní zpracování)

3.1.2. Majetek, účetní metody, daňové a účetní odpisy

Jak již bylo dříve zmíněno, společnost ABC s.r.o. je účetní jednotkou. Účetnictví je vedeno v plném rozsahu, dle zákona o účetnictví. O zásobách je účtováno způsobem A dle Českých účetních standardů pro podnikatele č. 015. Účetní odpisy časové jsou počítány s přesností na měsíce, pro vozidla jsou používány účetní odpisy výkonové. Účetní odpisy jsou zaokrouhlovány na celé korunu nahoru.

Společnost je poplatníkem daně z příjmu právnických osob dle § 17 odst. 1 ZDP. Dále je společnost měsíčním plátcem daně z přidané hodnoty. Jelikož společnost ke své podnikatelské činnosti využívá osobní automobil, činí z ní tato skutečnost také poplatníka daně silniční.

Majetek a technické zázemí společnosti

Společnost ke svému podnikání, za účelem jednání s klienty a technické podpory, najímá nebytový prostor. V tomto pronajímaném prostoru se nachází kanceláře zaměstnanců, prodejna a technické zázemí. Nájemní smlouva uzavřená mezi společností ABC s.r.o. a pronajímatelem opravňuje nájemce využívat také nádvoří a garáž, jehož je

administrativní budova součástí¹. Nájemní smlouva umožňuje provádět technické zhodnocení nájemcem na najatém majetku, které je mu následně umožněno odpisovat².

Dlouhodobým majetkem společnosti ABC s.r.o. jsou datové servery umožňující ukládání a zálohování dat, jež jsou nezbytností pro provozování podnikatelské aktivity společnosti. Zákon o dani z příjmu řadí tyto servery do první odpisové skupiny, konkrétně jde o položku 26.20 – počítače a periferní zařízení. Další složkou dlouhodobého majetku je osobní automobil značky Škoda, typ Scala. Tento vůz je využíván pro zabezpečení technické podpory stávajícím zákazníkům, případně novým klientům. Automobil je daňově odpisován ve druhé odpisové skupině³.

Níže jsou uvedeny odpisové plány účetních a daňových odpisů, které jsou nutným východiskem pro transformaci účetního výsledku hospodaření na základ daně dle zákona o dani z příjmů.

Účetní odpisy a daňové odpisy datových serverů Synology

Tabulka č. 1: Účetní odpisový plán datových serverů (Zdroj: Vlastní zpracování)

Rok	Počet měsíců	Účetní odpis	Účetní zůstatková cena
2020	11	1 250 337	5 569 663
2021	12	1 364 004	4 205 659
2022	12	1 364 004	2 841 655
2023	12	1 364 004	1 477 651
2024	12	1 364 004	113 647
2025	1	113 647	0

Účetní odpisy datového serveru jsou počítány s přesností na měsíce, dle rozhodnutí účetní jednotky. Životnost datového serveru je poplatníkem odhadována na pět let, tedy celkem 60 měsíců účetního odpisování. Hodnota měsíčního odpisu datového serveru představuje

¹ Tato informace je důležitá především ke vztahu k porovnávání možností umístění nástěnné nabíjecí stanice, které bude součástí řešení daňové optimalizace v návrhové části.

² V platné nájemní smlouvě není řešen případ vypořádání hodnoty neodepsaného technického zhodnocení v případě ukončení nájemního vztahu.

³ Automobil Škoda SCALA slouží zaměstnanci také pro soukromé účely, přičemž je sjednána dohoda o užívání osobního automobilu pro pracovní i soukromé účely zaměstnance. Následkem této skutečnosti mj. nemožnost uplatnění paušálního výdaje na dopravu dle § 24 odst. 2 písm. z) ZDP.

13 667 Kč, přičemž v posledním roce odpisování je vypořádán rozdíl vzniklý zaokrouhlováním dle interních předpisů společnosti.

Tabulka č. 2: Daňové odpisy datových serverů Synology (rovnoměrné dle § 31 ZDP) (Zdroj: Vlastní zpracování)

Rok	Vstupní cena	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2020	6 820 000	1 364 000	1 364 000	5 456 000
2021		2 728 000	4 092 000	2 728 000
2022		2 728 000	6 820 000	0

Zákon o dani z příjmů řadí datové servery do první odpisové skupiny, z čehož vyplývá tříletá doba daňového odpisování dle § 30 odst. 1 ZDP. Pro daňové odpisování zvolil poplatník způsob rovnoměrný dle § 31 ZDP.

Porovnáním účetních a daňových odpisů datových serverů Synology, pro účely transformace výsledku hospodaření na základ daně, vzniká tzv. položka snižující výsledek hospodaření v hodnotě 1 363 996 Kč. Tato hodnota bude zohledněna v daňovém přiznání právnických osob na řádku číslo 160.

Účetní a daňové odpisy automobilu Škoda SCALA

Tabulka č. 3: Účetní odpisy automobilu Škoda SCALA (Zdroj: Vlastní zpracování)

Rok	Najetých km	Účetní odpis	Účetní ZC
2019	28 754	48 881	335 912
2020	33 111	56 288	279 624
2021	23 496	39 943	239 681

Účetní odpisy automobilu Škoda SCALA jsou tzv. výkonové, tzn. výše účetních odpisů se odvíjí od skutečného počtu ujetých kilometrů. Hodnota účetního odpisu na jeden ujetý kilometr, dle rozhodnutí účetní jednotky, představuje 1,7 Kč.

Tabulka č. 4: Daňové odpisy automobilu Škoda SCALA (rovnoměrné) (Zdroj: Vlastní zpracování)

Rok	Vstupní cena	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2019	384 793 Kč	42 328 Kč	42 328 Kč	342 465 Kč
2020		85 617 Kč	127 945 Kč	256 848 Kč
2021		85 617 Kč	213 562 Kč	171 231 Kč
2022		85 617 Kč	299 179 Kč	85 614 Kč
2023		85 614 Kč	384 793 Kč	0 K

Vozidlo Škoda SCALA bylo pořízeno a zařazeno do užívání 14.04.2019, a od té doby je daňově odpisováno způsobem rovnoměrným, dle zákona o dani z příjmů. Toto vozidlo bylo ve sledovaném zdaňovacím období 2021 prodáno⁴, přičemž daňová zůstatková cena byla daňově uznatelným nákladem dle § 24 odst. 2 písm. b) bod 2. Poloviční roční daňový odpis dle § 26 odst. 7 nebyl využit⁵.

Účetní odpis za účetní období 2021 činil 39 943 Kč, zbytek účetní zůstatkové ceny byl odúčtován do nákladů jako prodaný dlouhodobý majetek, účetní zůstatková cena činila 239 681 Kč. Daňová zůstatková cena na začátku probíraného zdaňovacího období tohoto vozidla představuje částku 256 848 Kč. Porovnáním nákladů zachycených v účetnictví a daňové zůstatkové ceny prodaného vozidla vzniká položka snižující základ daně 17 167 Kč vyvolanou nižšími účetními náklady, než které připouští zákon o dani z příjmů pro účely stanovení základu daně⁶.

Účetní a daňové odpisy automobilu Škoda ENYAQ

Tabulka č. 5: Účetní odpisy automobilu Škoda ENYAQ (Zdroj: Vlastní zpracování)

Rok	Najetých km	Účetní odpis	Účetní ZC
2021	9 347	40 192	922 122

4 Automobil Škoda SCALA byl prodán osobě spojené dle § 23 odst. 7 zákona o dani z příjmů, přičemž tato skutečnost bude obsahem dílčí návrhové části této bakalářské práce.

5 Využití daňového odpisu ve výši jedné poloviny ročního odpisu by v tomto případě nebylo daňovou optimalizací, jelikož je daňová zůstatková cena prodaného hmotného majetku daňově uznatelným nákladem bez ohledu na výši příjmu.

6 Celá hodnota účetních odpisů (39 943 Kč) je daňově neuznatelným nákladem. Porovnáním daňové zůstatkové ceny (256 848 Kč) a účetní zůstatkové ceny (239 681 Kč) vznikne tzv. mínus položka 17 167 Kč. Celé řešení daňové situace týkající se prodeje automobilu představuje tzv. plus položku 22 776 Kč (porovnání daňově neuznatelných nákladů a rozdíl zůstatkových cen).

Účetní odpisy automobilu jsou, obdobně jako v případě automobilu Škoda SCALA, počítány jako výkonové. Hodnota účetního odpisu připadající na jeden ujetý kilometr představuje 4,3 Kč. Automobil byl využíván od měsíce září, což vysvětluje nižší nájezd než v případě výše zmíněné Škody SCALY.

Tabulka č. 6: Daňové odpisy automobilu Škoda ENYAQ (rovnoměrné) (Zdroj: Vlastní zpracování)

Rok	Vstupní cena	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2021	962 314 Kč	105 855 Kč	105 855 Kč	856 459 Kč
2022		214 115 Kč	319 970 Kč	642 344 Kč
2023		214 115 Kč	534 085 Kč	428 229 Kč
2024		214 115 Kč	748 200 Kč	214 114 Kč
2025		214 114Kč	962 314 Kč	0 K

Pro daňové odpisování automobilu Škoda ENYAQ zvolil poplatník způsob rovnoměrný dle § 31 ZDP.

Porovnáním účetních a daňových odpisů automobilu Škoda ENYAQ vznikne položka snižující výsledek hospodaření o 65 693 Kč, z důvodu nižších uplatněných výdajů v účetnictví, než připouští zákon o dani z příjmů.

Účetní a daňové odpisy nástěnné nabíjecí stanice Alfen EVE Double Pro-line

Tabulka č. 7: Účetní odpisy nástěnné nabíjecí stanice Alfen EVE Double Pro-line (Zdroj: Vlastní zpracování)

Rok	Měsíců	Účetní odpis	Účetní ZC
2021	5	3 565	82 005

Účetní odpisy nástěnné nabíjecí stanice (dále také wallbox) jsou počítány s přesností na měsíce, jak také vyplývá z výše zmíněného úryvku interní směrnice společnosti. Odhadovaná životnost, a tedy doba účetního odpisování činí 120 měsíců (10 let). Nástěnná nabíjecí stanice (wallbox) je účetně odpisována od měsíce srpna sledovaného zdaňovacího období.

Tabulka č. 8: Daňové odpisy nástěnné nabíjecí stanice (rovnoměrné) (Zdroj: Vlastní zpracování)

Rok	Vstupní cena	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2021	85 570	1 198	1 198	84 372
2022		2 910	4 108	81 462
Atd.		2 910		
2049		2 910		
2050		2 909	85 570	0

Nástěnná nabíjecí stanice byla instalována do garáže, která je předmětem nájemní smlouvy. Z tohoto důvodu byl wallbox poplatníkem posouzen jako technické zhodnocení budovy, konkrétně garáže. Společnost ABC s.r.o. s ohledem na ustanovení § 28 odst. 3 ZDP posoudila nástěnnou nabíječku jakožto „jiný majetek“ dle § 26 odst. 1 písm. f) a zařadila do totožné odpisové skupiny, v jaké je zařazena zhodnocená budova. Doba daňového odpisování nástěnné nabíjecí stanice, v tomto případě, činí 30 let⁷.

Porovnání účetních odpisů, jež jsou zachyceny v účetnictví poplatníka a hodnotou daňového odpisu za zdaňovací období 2021, vznikne, pro účely zjištění základu daně, položka zvyšující základ daně o 2 367 Kč dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2. ZDP.

Účetní odpisy drobného majetku

Tabulka č. 9: Účetní odpisy ostatního účetně odpisovaného majetku (Zdroj: Vlastní zpracování)

Rok	Úhrn účetních odpisů
2021	87 654

Výše uvedená tabulka zachycuje hodnotu účetních odpisů majetku, který není dle zákona o dani z příjmů daňově odpisován. Jedná se především o účetní odpisy položek, jako jsou počítače, telefony, software, náradí. Hodnot účetních odpisů tohoto majetku je daňově uznatelným nákladem dle § 24 odst. 2 písm. v).

⁷ Jsou splněny podmínky pro možnost odpisování technického zhodnocení nájemcem, tedy technické zhodnocení bylo uhrazeno nájemcem, vlastník majetku nezvýšil o hodnotu technického zhodnocení vstupní cenu a existuje písemný souhlas s odpisováním společností ABC s.r.o.

3.1.3. Podstatné události zdaňovacího období 2021

Poskytnuté bezúplatné plnění

Ve zdaňovacím období poskytla společnost ABC s.r.o. dar na podporu domácností zasažených tornádem na Jižní Moravě, které proběhlo v létě tohoto roku. Finanční dar ve výši 15 000 Kč byl poskytnut prostřednictvím veřejně prospěšné právnické osoby.

Druhé poskytnuté bezúplatné plnění bylo směřováno zaměstnankyni společnosti ABC s.r.o., resp. dítěti zaměstnankyně, které trpí handicapem. Hodnota tohoto daru byla 20 000 Kč, přičemž účelem daru bylo krytí nákladů spojených s odbornou terapií, respektive nákladů na odborného asistenta.

Školní odborná praxe

V měsíci květnu společnost ABC s.r.o. uzavřela smlouvu s místní střední odbornou školou, jejíž obsahem bylo poskytnutí 50 hodin praktické výuky. Tato odborná praxe proběhla v měsíci květnu⁸.

8 Posouzení platnosti této položky odčitatelné od základu daně, stejně jako výše zmíněných položek snižujících základ daně, bude předmětem praktické části. V případě nemožnosti uplatnění jedné ze zmíněných bude navržen způsob nápravy, kterým bude zajištěna aplikovatelnost.

3.1.4. Rozbor výsledku hospodaření, základu daně a daňové povinnosti

Pro zjištění základu daně společnosti s ručením omezeným, a následně výpočtu daně, se dle § 23 odst. 2 písm. a) vychází z výsledku hospodaření. Níže je zachycena struktura výnosů, nákladů a výsledek hospodaření

Výsledek hospodaření

Výsledek hospodaření za účetní období činil 832 556 Kč. Celková hodnota výnosů představuje 8 123 211 Kč a nákladů 7 290 665 Kč.

Tabulka č. 10: Výkaz zisku a ztrát za účetní období 2021 (Zdroj: Vlastní zpracování)

Účet	Název účtu	Částka (v Kč)
VÝNOSY		8 123 211
602	Tržby za prodeje služeb	7 454 330
604	Tržby za prodeje zboží	367 215
641	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	300 000
668	Ostatní provozní výnosy	1 666
NÁKLADY		7 290 665
501	Spotřeba materiálu	614 768
502	Spotřeba energií	178 100
504	Prodané zboží	326 246
511	Opravy a udržování	5 900
512	Cestovné	23 440
513	Náklady na reprezentaci	3 415
518	Ostatní služby	97 500
521	Mzdové náklady	2 736 112
524	Zákonné sociální a zdravotní pojištění	930 278
527	Zákonné sociální náklady	125 000
531	Daň silniční	1 800
541	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	239 681
543	Dary	35 000
549	Manka a škody na majetku	3 499
551	Odpisy dlouhodobého majetku	1 535 358
55x	Rezerva	400 000
562	Úroky	34 558
VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ		832 556

Komentář k výnosům

Největší část výnosů představují tržby za prodej služeb, přičemž jde nejčastěji o tržby za mobilní a datové předplatné a pronájem datových serverů. Další část výnosů tvoří tržby za prodej zboží, jedná se o prodanou drobnou elektroniku, jako jsou routery a zesilovače signálu. Zbylou část výnosů tvoří ostatní provozní výnosy a mimořádná tržba z prodeje firemního automobilu Škoda SCALA.

Komentář k nákladům

Největší nákladovou položkou jsou mzdové náklady, jelikož je společnost zaměřena na poskytování služeb. Spotřeba materiálu činí také významnou část celkových nákladů, jedná se o materiál spotřebovaný při instalacích kabelů, rozvodů a přijímačů u klientů společnosti. Neopomenutelnou nákladovou položkou jsou odpisy dlouhodobého majetku, především datových serverů, které firma potřebuje pro účel poskytování a zabezpečování dat. Ve sledovaném účetním období byla tvořena účetní rezerva právě na postupnou obměnu stávajícího serverového vybavení.

Výpočet daňové povinnosti

Níže je zachycen proces transformace výsledku hospodaření na základ daně dle pravidel § 23 až § 33 zákona o dani z příjmů.

Tabulka č. 11: Výpočet daňové povinnosti za zdaňovací období 1.1.2021 - 31.12.2021 (Zdroj: Vlastní zpracování)

Řádek	Název položky	Částka (v Kč)
10	Výsledek hospodaření	832 556
40	Náklady na reprezentaci (§ 25 odst. 1 písm. t))	3 415
40	Dar (§ 25 odst. 1 písm. t))	35 000
40	Rezerva (§ 25 odst. 1 písm. l))	400 000
40	Manka a škody (§ 25 odst. 1 písm. n))	3 499
70	Mezisoučet (řádky 40)	441 914
150	Odpisy (§ 24 odst. 2 písm. a))	1 387 379
160	Rozdíl ZC prodávaného auta	17 167
170	Mezisoučet (řádek 150)	1 404 546
220	Základ daně po úpravách (ř. 10 + 70–170)	-130 076
	Zaplaceno na zálohách	84 816
	Přeplatek	84 816

Výsledek hospodaření je nejprve nutné upravit o položky zvyšující základ daně. Mezi tyto položky patří náklady na reprezentaci, které představují daňově neuznatelný náklad dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP. Dalším daňově neuznatelným nákladem je součet hodnot jednotlivých darů, také dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP. Tvorba účetní rezervy není daňově uznatelným nákladem dle zákona o dani z příjmů, proto se také jedná o položku zvyšující základ daně dle § 25 odst. 1 písm. l). Poslední položkou zvyšující výsledek hospodaření je manko způsobené zaměstnancem, které mu nebylo předepsáno k úhradě, a to dle § 25 odst. 1 písm. n).

Položku snižující základ daně představuje rozdíl, o který daňové odpisy převyšují odpisy účetní, tedy 1 387 379 Kč, přičemž tento markantní rozdíl je způsoben především rozdílnou dobou daňového a účetního odpisování datového serveru Synology. Výsledek hospodaření je také nutné snížit o částku rozdílu cen daňové a účetní v případě prodaného automobilu Škoda SCALA.

Společnost dostáhla za zdaňovací období 1.1.2021 až 31.12.2021 daňovou ztrátu ve výši 130 076⁹ Kč. Markantní rozdíl hodnot výsledku hospodaření a výsledné daňové ztráty je způsobem především rozdílnými účetními a daňovými odpisy. Nejzásadnější položkou, co se daňových odpisů týče, představuje roční daňový odpis serveru Synology. Ačkoli tyto servery výrazně převyšují svou vstupní cenou ostatní dlouhodobý majetek, jsou řazeny dle přílohy č.1 k ZDP do první odpisové skupiny.

Z důvodu vzniku daňové ztráty nebylo možné uplatnit hodnotu bezúplatného plnění jakožto položku snižující základ daně dle § 20 odst. 8 ZDP, a ani odpočet na podporu odborného vzdělávání dle § 34 odst. 4).

Společnost v průběhu zdaňovacího období zaplatila pololetní zálohy dle § 38a odst. 3 ve výši 84 816 Kč. Částka zaplacených záloh představovala přeplatek na dani ve výši 84 816 Kč.

Společnost ABC. s.r.o. neuplatnila vzniklou daňovou ztrátu v předchozích zdaňovacích obdobích podáním dodatečného daňového přiznání za předcházející zdaňovací období.

⁹ Reálně dosažený základ daně, resp. daňová ztráta bude předmětem srovnávání návrhové části této bakalářské práce.

4. NÁVRHOVÁ ČÁST

Prostřednictvím návrhové části autor představí možné způsoby optimalizace daně z příjmu právnických osob, které vychází ze skutečností popsanych v analytické části této bakalářské práce. V návrhové části bude zohledněna platná legislativa České republiky. Bude přihlédnuto k individuálním přáním, možnostem a požadavkům jednatele společnosti, ve snaze dosáhnout co nejvýhodnějšího daňového zatížení ve vztahu k odhadovanému budoucímu vývoji podniku.

Obsah návrhové části

Obsahem návrhové části je nejprve návrh způsobu vypořádání se s transakcí, jež splňuje kritéria ustanovení § 23 odst. 7. V další části budou zváženy možné varianty odpisů nově pořízeného automobilu a bude zvolena neoptimálnější varianta vzhledem k požadavkům poplatníka. Dalším bodem návrhové části je zvážení možností daňové optimalizace, jež vyplývá z pořízování nástěnné nabíječky – budou zváženy způsoby umístění nabíječky a s tím spjaté daňové dopady, následované výběrem individuálně neoptimálnějšího způsobu. Dále je obsah věnován způsobu určení nákladů na pohonné hmoty, tedy elektřiny, a způsobu nastavení zaměstnaneckých benefitů pro daňovou optimalizaci. V poslední části návrhové části je pozornost věnována položkám snižující základ daně a položkám odčitatelným od základu daně a způsobu uplatnění případně vzniklé daňové ztráty za zdaňovací období.

4.1. Prodej automobilu Škoda SCALA

Jak již bylo zmíněno v analytické části, společnost v rozebíraném zdaňovacím období vlastnila automobil Škoda SCALA, který byl prodán. Níže je uveden daňový odpisový plán vozu.

Tabulka č. 12: Rovnoměrné odpisy Škody SCALA 1,0 TSI (Zdroj: Vlastní zpracování)

Rok	Vstupní cena	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2019	384 793 Kč	42 328 Kč	42 328 Kč	342 465 Kč
2020		85 617 Kč	127 945 Kč	256 848 Kč
2021		85 617 Kč	213 562 Kč	171 231 Kč
2022		85 617 Kč	299 179 Kč	85 614 Kč
2023		85 614 Kč	384 793 Kč	0 K

Automobil Škoda SCALA byl prodáván osobě spojené dle § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů, konkrétně osobě jinak spojené. Z uvedené skutečnosti vyplývá, že je nutné testovat stanovenou cenu mezi osobami spojenými s cenou, která by byla nastavena za běžných obchodních podmínek mezi osobami nespojenými.

4.1.1. Určení rozdílu cen

Na úvod řešení tohoto problému je nutné poznamenat, že zákon o dani z příjmů v § 23 odst. 7 hovoří o srovnání s cenami za běžných obchodních podmínek a ve stejných obchodních vztazích. Dále však nedefinuje, jakým způsobem takovou cenu stanovit. Pokud však není možné stanovit cenu za běžných obchodních podmínek a v běžných obchodních vztazích, použije se zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, který ve svém ustanovení § 2 odst. 2 definuje pojem „obvyklá cena“. Zákon tedy neurčuje přesný způsob stanovení ceny ve vztahu k § 23 odst. 7, pouze ji nepřesně vymezuje¹⁰ (7, 280).

„Obvyklou cenou se pro účely tohoto zákona rozumí cena, která by byla dosažena při prodeji stejného, popřípadě obdobného majetku v obvyklém obchodním styku

¹⁰ Způsobů stanovení ceny vyhovující požadavkům § 23 odst. 7 ZDP je více. Dle Pokynu GŘ D-22, lze mj použít některý ze způsobů, které popisuje směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy.

v tuzemsku ke dni ocenění. Přitom se zvažují všechny okolnosti, které mají na cenu vliv“ (25, § 2 odst. 2).

V rozsudku č. 7 A 72/2001-53 dospěl Nejvyšší správní soud k závěru: „Není-li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, je třeba k určení ceny obvyklé postupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a aby závěry vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat“ (26).

Na základě výše uvedeného je autorem doporučeno společnosti ABC s.r.o. prozkoumat trh s ojetými vozy značky Škoda SCALA, vzít do úvahy především stáří vozu, počet najetých kilometrů, stupeň výbavy a materiální opotřebení. Nabízí se také, aby si poplatník nechal zpracovat odborný posudek od některého z renomovaných autobazarů, jehož obsahem bude detailní zhodnocení stavu automobilu, a především tržní hodnota vozu¹¹.

Pro účely této bakalářské práce předpokládáme provedení odborného posudku od autobazaru AAA auto, jehož obsahem je posouzení stavu vozu a odhad tržní ceny, jejíž hodnota je 450 000 Kč včetně DPH. Takto vypracovaný odhad je možno použít jakožto případný důkazní prostředek podporující tvrzení subjektu v případě výzvy správce daně.

Tabulka č. 13: Rozdíl hodnoty ceny sjednané a ceny běžné (Zdroj: Vlastní zpracování)

	Základ daně	DPH (21 %)
Sjednaná cena	300 000	63 000
Běžná cena	371 901	78 099

Výše uvedená tabulka zachycuje rozdílnost ceny sjednané mezi poplatníkem a osobou spojenou, a ceny určené na základě zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

¹¹ Způsob stanovení „ceny obvyklé“ je v tomto případě na volbě poplatníka. Poplatník však nese důkazní břemeno, a musí být schopen jím stanovenou cenu obhájit před správcem daně.

4.1.2. Úprava základu daně dle § 23 odst. 7

Fakturovaná částka osobě spojené za prodej vozu Škoda SCALA činila 363 000 Kč, včetně DPH. Cena sjednaná v běžných obchodních vztazích, dle posudku renomovaného autobazaru, činí 450 000 Kč, včetně DPH. Rozdíl těchto cen, tedy ceny fakturované a ceny „běžné“, společností ABC s.r.o. není zdůvodněn¹², proto musí dojít k úpravě základu daně dle § 23 odst. 7.

Neodůvodněný rozdíl cen je nutné mimoúčetně vykázat v daňovém přiznání, a o jeho hodnotu zvýšit základ daně, jinými slovy provést tzv. dodanění do ceny obvyklé. Hodnota položky zvyšující základ daně bude představuje 71 901 Kč.

4.1.3. DPH při transakci mezi spojenými osobami

Pro úplnost řešení této situace je nutné zdůraznit, že daň z přidané hodnoty na výstupu z této transakce bude společností ABC s.r.o. odvedena ze základu daně „běžné ceny“, jelikož jsou naplněny podmínky ustanovení § 36a odst. 1 písm. b)¹³.

4.1.4. Co je daňovou optimalizací

Navrženou úpravou základu daně se společnost ABC s.r.o. vyvaruje případnému doměření daně správcem daně, a s tím spojenému vyměření úroků z prodlení z daňového nedoplatku – který by pocházel právě ze zdanění nesprávně nízkého výnosu z prodeje automobilu Škoda SCALA.

¹² V případě zdůvodnění a uspokojivém doložení cenového rozdílu není žádoucí přistoupit k této úpravě základu daně. V případě společnosti ABC s.r.o. však nebylo možno takovýto cenový rozdíl doložit.

¹³ Kupující osoba není plátcem daně z přidané hodnoty, proto je nutné odvést DPH na výstupu z „obvyklé ceny“.

4.2. Pořízení elektromobilu Škoda ENYAQ

Nově pořízená Škoda ENYAQ představuje z hlediska daňového hmotný majetek dle § 26 odst. 2, konkrétně samostatnou hmotnou movitou věc. Ve zdaňovacím období 2021 byl tento majetek zařazen do užívání, je tedy možné započít daňové odpisování dle zákona o daních z příjmu.

4.2.1. Nastavení daňových odpisů

Výběrem způsobu odpisování hmotného majetku – v tomto případě automobilu, je možné poměrně zásadním způsobem ovlivnit výši daňových odpisů v letech odpisování, a tím také ovlivnit základ daně těchto let. Níže jsou uvedeny vypočtené daňové odpisy dle ustanovení § 30a, § 31 a § 32 zákona o daních z příjmů. Následně jsou uvedené varianty okomentovány, a je zvážěn výběr optimálního způsobu daňových odpisů ve vztahu k celkové daňové situaci společnosti ABC s.r.o.

Tabulka č. 14: Rovnoměrné odpisy Škody ENYAQ iv 60 (Zdroj: Vlastní zpracování)

Rok	Vstupní cena	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2021	962 314 Kč	105 855 Kč	105 855 Kč	856 459 Kč
2022		214 115 Kč	319 970 Kč	642 344 Kč
2023		214 115 Kč	534 085 Kč	428 229 Kč
2024		214 115 Kč	748 200 Kč	214 114 Kč
2025		214 114 Kč	962 314 Kč	0 K

Výše uvedená tabulka zachycuje daňový odpisový plán vozu Škoda ENYAQ při rovnoměrném odpisování dle § 31 ZDP.

Tabulka č. 15: Zrychlené odpisy Škody ENYAQ iv 60 (Zdroj: Vlastní zpracování)

Rok	Vstupní cena	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2021	962 314 Kč	192 463 Kč	192 463 Kč	769 851 Kč
2022		307 941 Kč	500 404 Kč	461 910 Kč
2023		230 955 Kč	731 359 Kč	230 955 Kč
2024		153 329 Kč	885 329 Kč	76 985 Kč
2025		76 985 Kč	962 314 Kč	0 K

Tabulka zachycuje odpisový plán vozu v případě volby způsobu zrychleného. Tento způsob umožňuje progresivnější zahrnutí vstupní ceny do daňových nákladů v prvních třech letech, a však nižší částky daňových odpisů v letech 2024 a 2025, než v porovnání se způsobem rovnoměrným.

Tabulka č. 16: Mimořádné odpisy dle § 30a odst. 2 automobilu Škoda ENYAQ (Zdroj: Vlastní zpracování)

Rok	Počet měs.	Vstup. cena	Odpis	Oprávky	ZC
2021	4	962 314	192 464	192 464	769 850
2022	12		513 240	705 704	256 610
2023	8		256 624	962 314	0

Z důvodu zařazení automobilu Škoda ENYAQ do užívání v měsíci srpnu 2021, je možné využít tzv. institut mimořádných odpisů dle § 30 a ZDP. Odpisy jsou v takovém případě počítány s přesností na měsíce, přičemž 60 % hodnoty vstupní ceny se do daňových odpisů dostane v prvním 12 měsících, a zbylých 40 % hodnoty vstupní ceny v následujících dvanácti měsících. Měsíční daňový odpis, připadající na prvních 12 měsíců představuje částku 48 116 Kč. Odpis připadající na měsíc, který spadá do druhé poloviny odpisování představuje částku 32 078 Kč. Odpisy jsou dle § 30a odst. 3 zaokrouhlovány na koruny nahoru, z toho důvodu je úhrn odpisů v roce 2023 upraven o rozdíl vniklý zaokrouhlováním v přechozích měsících odpisování.

4.3. Pořízení nabíjecí stanice a nastavení odpisů (Wallbox)

Jak již bylo dříve zmíněno, společnost ABC s.r.o. má pronajata prostory v administrativní budově, dále má přístup do sdíleného dvora s garáží. Při posuzování, zda bude pořizovaný wallbox samostatnou movitou věcí, či technickým zhodnocením, je nutné vyjít ze skutečnosti, zda tento wallbox bude s daným typem budovy, ke které je připevňován, tvoří jeden funkční celek, či nikoliv.

Jelikož společnost disponuje možností instalovat nástěnnou nabíječku dle své libovůle, ať na vnější stranu administrativní budovy, nebo do garážového stání, otevírá se zde značný prostor pro daňovou optimalizaci z hlediska ovlivnění délky přenosu hodnoty

vstupní ceny nástěnné nabíječky do daňově uznatelných výdajů v podobě daňově uznatelných odpisů.

Obsahem následující části bakalářské práce bude stanovení daňových odpisů, a to pro různé způsoby instalace nástěnné nabíjecí stanice. Následně bude doporučen nejvhodnější způsob ve vztahu k celkové daňové situaci společnosti, reálné životnosti nástěnné nabíjecí stanice a preferencím poplatníka.

4.3.1. Nabíjecí stanice jako technické zhodnocení

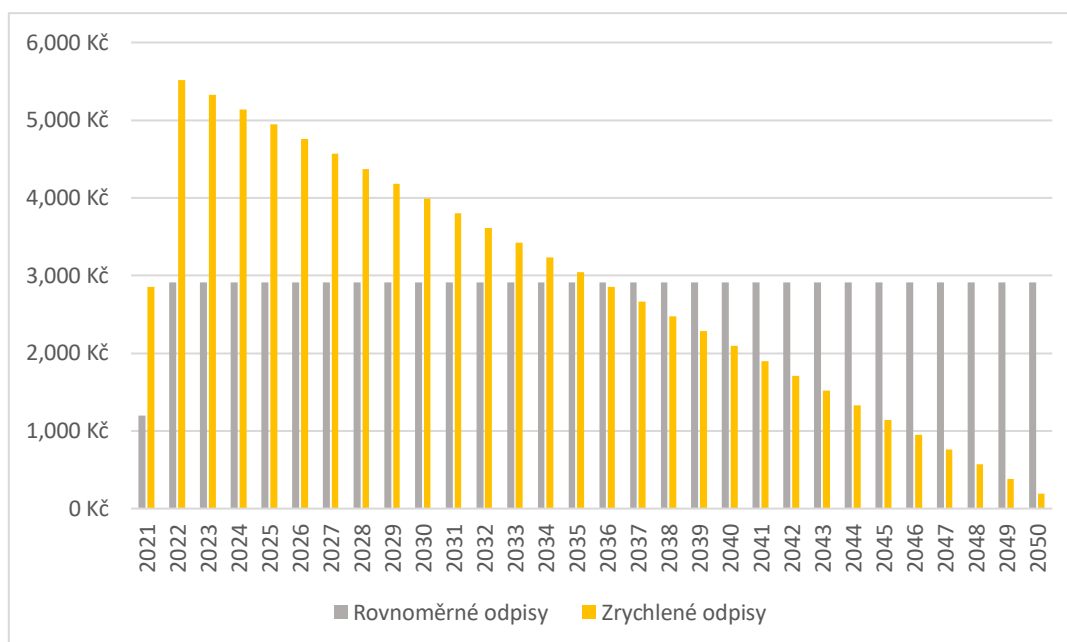
V případě instalace nástěnné nabíjecí stanice do prostoru garážového¹⁴ stání je zřejmé, že wallbox bude svou funkcí a účelem sloužit k podobnému účelu, k jakému slouží garáž, tedy pro parkování, a péči o vozidla¹⁵.

Důležitost posouzení účelu a funkčnosti instalované věci, v tomto případě nástěnné nabíjecí stanice, nachází svou oporu v několika rozsudcích Nejvyššího správního soudu, viz. například 5 Afs 3/2010-144. Z uvedeného rozsudku NSS vyplývá, že v případě instalace wallboxu do prostor garáže dojde, dle zákona o dani z příjmu, k technickému zhodnocení garáže a hodnota nabíjecí stanice se do daňově uznatelných nákladů dostane prostřednictvím daňových odpisů ze zvýšené vstupní ceny budovy, dle § 29 Zákona o dani z příjmů. Skutečnost, že hodnota nástěnné nabíjecí stanice zvýší vstupní cenu budovy, bude mít za následek rozložení daňově uznatelných nákladů do více let, a v menších částkách v jednotlivých letech.

Garáž, zařazena do odpisové skupiny č.5, předurčuje odpisovou skupinu pro technické zhodnocení provedené nájemcem na najatém majetku. Vzhledem k této skutečnosti, tedy příliš vysokému počtu let daňového odpisování, přičemž doba daňového odpisování významně převyšuje reálnou životnost nabíjecí stanice, není dle autora tato varianta optimálním způsobem.

¹⁴ Tento způsob instalace společnost ABC s.r.o. fakticky provedla, viz. analytická část.

¹⁵ Tato konkrétní skutečnost vyplývá mj. z materiálu vydaným Svazem průmyslu a dopravy, který byl odsouhlasen Ministerstvem financí ČR a Generálním finančním ředitelstvím.



Graf č. 2: Porovnání rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů "jiného majetku" (Zdroj: Vlastní zpracování)

Výše uvedený graf porovnává rovnoměrné a zrychlené odpisy wallboxu, který je dle zákona o dani z příjmu, v tomto případě instalace, tzv. jiným majetkem dle § 26 odst. 3 písm. f) – technické zhodnocení, jež nezvyšuje vstupní cenu majetku. Jak je z grafu č. 2 zřejmé, takovýto způsob instalace bude mít za následek nepoměrně dlouhou dobu odpisování, s přihlédnutím k reálné životnosti nabíjecí stanice.

Daňové dopady při ukončení nájemního vztahu

Jak již bylo zmíněno v analytické části, v nájemní smlouvě uzavřené mezi společností ABC s.r.o. a vlastníkem nemovitosti není řešena případná problematika týkající se technického zhodnocení odpisovaného nájemcem, při ukončení nájemního vztahu. Tato skutečnost představuje pro poplatníka riziko, jelikož při ukončení nájemního vztahu a ponechání technického zhodnocení pronajímateli je zůstatková cena provedeného technického zhodnocení (odpisovaného nájemce) pro nájemce daňově uznatelným nákladem pouze do výše náhrad dle § 24 odst. 2 písm. tb)¹⁶.

4.3.2. Nabíjecí stanice jako samostatná hmotná movitá věc

¹⁶ Existují i další řešení situací týkající se odpisovaného technického zhodnocení nájemcem na najatém majetku při ukončení nájemního vztahu, například v případě odkoupením nemovitosti nájemcem, odstraněním nájemcem, odkoupením THZ pronajímatelem.

Druhou možností je instalace nástěnné nabíjecí stanice na vnější zeď administrativní budovy. Jak již bylo zmíněno, klíčové je posouzení souvislosti mezi nově instalovanou věcí a budovou. Je zřejmé, že v tomto případě funkční a účelová souvislost administrativní budovy a wallboxu neplatí, proto bude nástěnná nabíjecí stanice považována, dle daňových předpisů, za samostatnou hmotnou movitou věc dle § 26 odst. 2 písm. a). To má za následek zařazení nástěnné nabíječky na samostatnou evidenční kartu majetku a daňové odpisování v příslušné odpisové skupině majetku tohoto typu. Jelikož je samostatný hmotný movitý majetek tohoto charakteru řazen do odpisové skupiny číslo 3, hodnota vstupní ceny se prostřednictvím daňových odpisů dostane do daňově uznatelných nákladů v průběhu deseti let.

Tabulka č. 17: Daňové rovnoměrné odpisy wallboxu - 3. odpisová skupina (Zdroj: Vlastní zpracování)

Rok	Vstupní cena	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2021	85 570 Kč	4 707 Kč	4 707 Kč	80 863 Kč
2022		8 985 Kč	13 692 Kč	71 878 Kč
2023		8 985 Kč	22 677 Kč	62 893 Kč
2024		8 985 Kč	31 662 Kč	53 908 Kč
2025		8 985 Kč	40 647 Kč	44 923 Kč
2026		8 985 Kč	49 632 Kč	35 938 Kč
2027		8 985 Kč	58 617 Kč	26 953 Kč
2028		8 985 Kč	67 602 Kč	17 969 Kč
2029		8 985 Kč	76 587 Kč	8 983 Kč
2030		8 983 Kč	85 570 Kč	0 Kč

Uvedený graf sleduje odpisový plán daňových rovnoměrných odpisů nástěnné nabíjecí stanice.

Tabulka č. 18: Daňové rovnoměrné odpisy se zvýšenou roční odpisovou sazbou v prvním roce dle § 31 odst. 3 (Zdroj: Vlastní zpracování)

Rok	Vstupní cena	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2021	85 570	13 178	13 178	72 392
2022		8 044	21 222	64 348
2023		8 044	29 266	56 304
2024		8 044	37 310	48 260
2025		8 044	45 354	40 216
2026		8 044	53 398	32 172
2027		8 044	61 442	24 128
2028		8 044	69 486	16 084
2029		8 044	77 530	8 040
2030		8 040	85 570	0

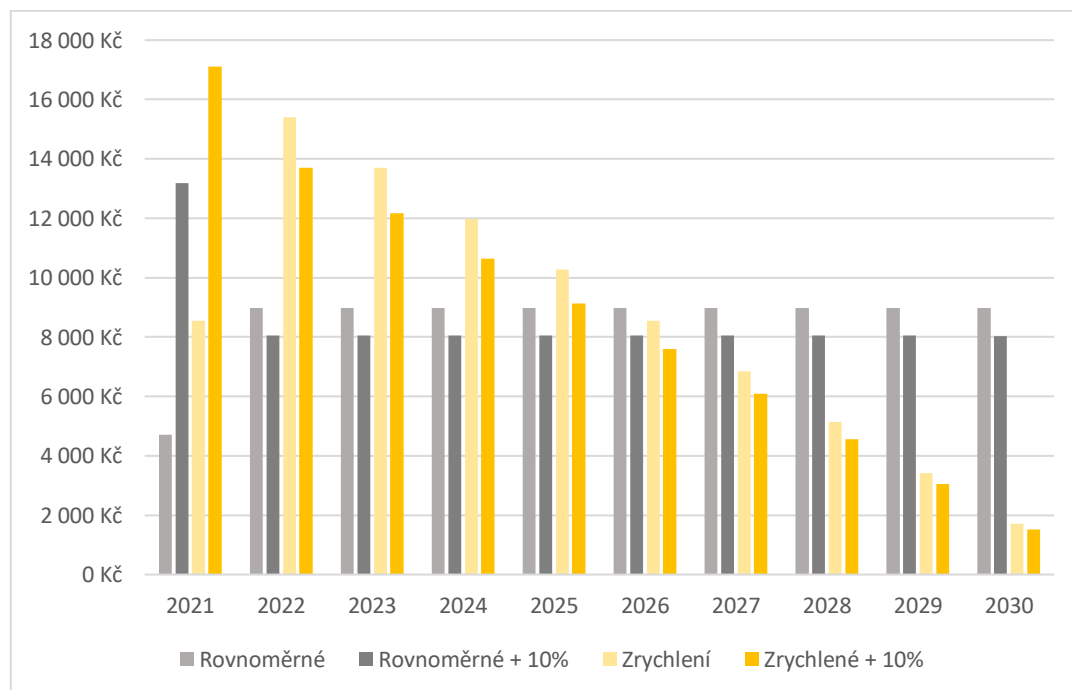
Tabulka č. 19: Daňové zrychlené odpisy wallboxu - 3. odpisová skupina (Zdroj: Vlastní zpracování)

Rok	Vstupní cena	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2021	85 570 Kč	8 557 Kč	8 557 Kč	77 013 Kč
2022		15 403 Kč	23 960 Kč	61 610 Kč
2023		13 692 Kč	37 652 Kč	47 918 Kč
2024		11 980 Kč	49 632 Kč	35 938 Kč
2025		10 268 Kč	59 900 Kč	25 670 Kč
2026		8 557 Kč	68 457 Kč	17 113 Kč
2027		6 846 Kč	75 303 Kč	10 267 Kč
2028		5 134 Kč	80 437 Kč	5 133 Kč
2029		3 422 Kč	83 859 Kč	1 711 Kč
2030		1 711 Kč	85 570 Kč	0 Kč

Tabulka č. 20: Daňové zrychlené odpisy se zvýšeným odpisem v prvním roce dle § 32 odst. 2 písm. a) bod 3. (Zdroj: Vlastní zpracování)

Rok	Vstupní cena	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2021	85 570	17 114	17 114	68 456
2022		13 692	30 806	54 764
2023		12 170	42 976	42 594
2024		10 649	53 625	31 945
2025		9 128	62 753	22 817
2026		7 606	70 359	15 211
2027		6 085	76 444	9 126
2028		4 563	81 007	4 563
2029		3 042	84 049	1 521
2030		1 521	85 570	0

Výše uvedené čtyři tabulky zachycují jednotlivé možnosti odpisování nástěnné nabíjecí stanice. Z uvedeného je patrná rozdílnost daňových odpisů ve sledovaných obdobích napříč různými variantami. Pro dokonalejší srovnání jsou jednotlivé roční hodnoty daňových odpisů zachyceny v níže uvedeném skupinovém sloupcovém grafu.



Graf č. 3: Porovnání výše odpisů při různých způsobech odpisování (Zdroj: Vlastní zpracování)

Způsoby odpisování jsou pro jasnější interpretaci rozděleny do dvou barev, šedé sloupce zachycují hodnoty daňových odpisů rovnoměrných, žluté zbarvení sloupce vypovídá o

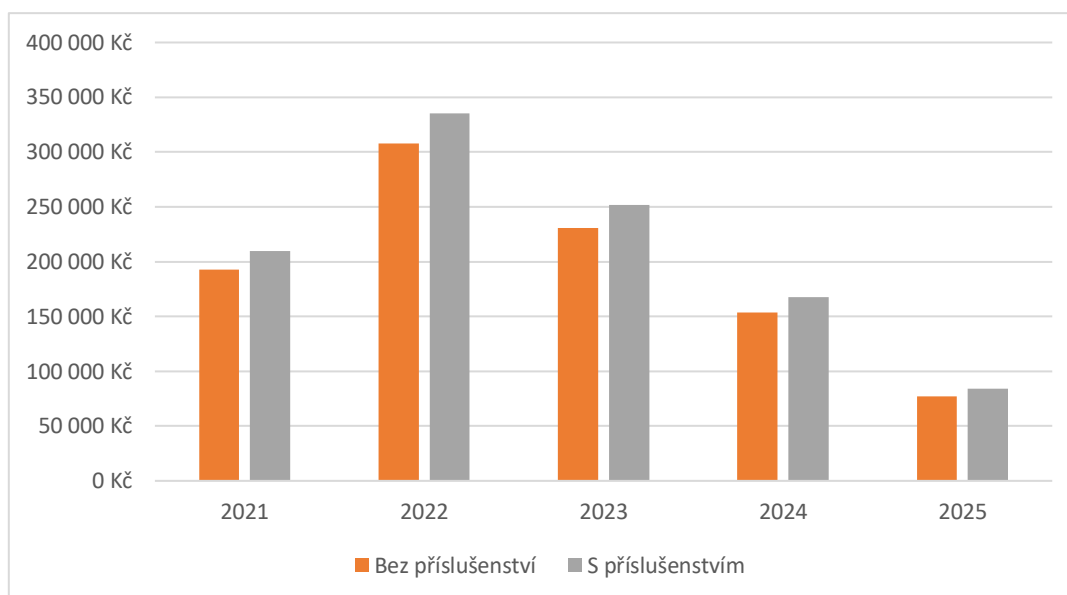
hodnotách zrychleného daňového odpisování. Tmavší zbarvení pak poukazuje na variantu se zvýšenou hodnotou odpisu v prvním roce.

Pro vhodnou daňovou optimalizaci je opět nutné porovnat výši daňově uznatelných nákladů, ve formě daňových odpisů, v jednotlivých letech odpisování, s konkrétními požadavky a situací společnosti.

4.3.3. Nabíjecí stanice jako příslušenství vozidla

Třetí možností, jak lze, za určitých okolností, nahlížet na daňový charakter nástěnné nabíjecí stanice je jakožto na příslušenství vozidla. Aby bylo možné takto pořizovaný wallbox posoudit, musí být dodán současně s vozidlem, například přímo totožným výrobcem, a musí sloužit konkrétnímu vozu. Wallbox jakožto příslušenství vozidla zvýší vstupní cenu vozu, tím pádem jeho hodnota bude promítnuta do daňových výdajů prostřednictvím daňových odpisů majetku řazeného do druhé odpisové skupiny. Tato skutečnost bude mít za následek, v porovnání s výše zmíněnými variantami, progresivnější zahrnutí ceny do daňově uznatelných nákladů. Nevýhodou však může být navýšení nepeněžního příjmu zaměstnance v případě, že je takovéto vozidlo, s takovýmto příslušenstvím, poskytováno zaměstnanci i pro soukromé účely. Z tohoto důvodu není tato varianta považována za optimální.

Pro názorné představení této varianty, co se daňových dopadů týče, je níže uveden graf zachycující zrychlené odpisy vozidla příslušejícímu nabíjecí stanici.



Graf č. 4: Porovnání zrychlených daňových odpisů (Zdroj: Vlastní zpracování)

4.3.4. Shrnutí

Výše uvedené skutečnosti vypovídají, dle názoru autora, o poměrně efektivní a legální možnosti ovlivnění doby daňového odpisování hmotného majetku, resp. tentýž majetek může být daňově odpisován po zcela odlišné časové intervaly. Dobu odpisování je možné ovlivnit pouhým umístěním, případně způsobem pořízení.

4.4. Zaměstnanecký benefit

Zaměstnanecké benefity jsou jednou z možností daňové optimalizace společnosti ABC s.r.o. Z důvodu využití firemního elektromobilu v kombinaci s dostupným nabíjením na firemní nabíjecí stanici se naskytá zajímavá forma benefitu pro zaměstnance, a to ve formě proplácení výdajů na pohonné hmoty i pro soukromé cesty zaměstnance. Níže je rozebrána problematika benefitů ve spojitosti s poskytnutím firemního vozu zaměstnanci, přičemž je navržena prakticky nejprívětivější varianta řešení.

4.4.1. Automobil jako benefit

Pohled zaměstnavatele – poplatníka

V případě poskytnutí automobilu zaměstnanci i pro soukromé účely, z pohledu společnosti ABC s.r.o., zůstávají daňové náležitosti související s vozidlem neměnné. Tato skutečnost vyplývá z pokynu GŘ D-22 k § 24 odst. 2 bodu 26., který stanoví, že

v případě poskytnutí vozidla zahrnutého v obchodním majetku poplatníka jeho zaměstnanci i pro účely soukromé, není uplatňováno krácení daňově uznatelných výdajů spojených s tímto vozidlem.

Pohled zaměstnance

Zaměstnanci vzniká nepeněžní příjem dle ustanovení § 6 odst. 6. Hodnota tohoto nepeněžního příjmu vstoupí do vyměřovacího základu pro výpočet daně z příjmu ze závislé činnosti, stejně tak pro výpočet odvodů sociálního a zdravotního pojištění¹⁷.

Níže je uveden výpočet daňové povinnosti ze závislé činnosti zaměstnance, a to jak v případě přenechání vozidla pro soukromé účely zaměstnavatelem, tak v případě nepřenechání vozidla k soukromým cestám zaměstnance.

Tabulka č. 21: Výpočet a porovnání čisté mzdy zaměstnance v případě poskytnutí automobilu pro soukromé účely a v případě bez poskytnutého automobilu (Zdroj: Vlastní zpracování)

Položka	Bez automobilu	S automobilem
Hrubá mzda	46 000	46 000
Nepeněžní příjem dle § 6 odst.6	0	11 644
Zvýšená hrubá mzda	46 000	57 644
Sociální pojištění	2 990	3 747
Zdravotní pojištění	2 070	2 594
Daň před slevami	6 900	8 647
Sleva na poplatníka	2 320	2 320
Záloha na daň	4 580	6 327
Čistá mzda	36 360	33 332

Z výše uvedené tabulky, která zachycuje výpočet mzdy, je zřejmý projev nepeněžitého příjmu zaměstnance dle § 6 odst. 6 Zákona o daních z příjmů. Poskytnutí automobilu pro soukromé účely zaměstnance bude mít za následek reálné snížení čisté mzdy zaměstnance¹⁸. Je nutné poznamenat, že ke snížení čisté mzdy dojde i v případě, kdy

¹⁷ Nepeněžní příjem zaměstnance je počítán ze vstupní ceny vozidla, která je navýšena o hodnotu daně z přidané hodnoty. Tato skutečnost vyplývá z § 6 odst. 6 zákona o dani z příjmu.

¹⁸ Od 1.1.2021 byla zrušena tzv. superhrubá mzda. Z tohoto důvodu představuje nepeněžní příjem zaměstnance o poznání mírnější dopad, co se navýšení jeho daňové povinnosti a sociálního a zdravotního pojištění týče.

reálně zaměstnanec v daném měsíci automobil pro soukromé účely nevyužije, a to dle pokynu GFR D-22 k ustanovení § 6 odst. 6. Lze tedy společnosti ABC s.r.o. v souvislosti s tímto zaměstnaneckým benefitem doporučit, aby detailně seznámila svého zaměstnance se všemi daňovými aspekty tohoto řešení.

Pro kompletní řešení této situace je nutné vyhotovit písemnou smlouvou, mezi společnostmi ABC s.r.o. a příslušným zaměstnancem, která zaznamená rozsah a dopady zaměstnaneckého benefitu.

4.4.2. Pohonné hmoty jako benefit

Pohled zaměstnavatele – poplatníka

V případě, že poplatník ustanoví tento benefit, v podobě nepeněžního plnění, do kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele nebo pracovní smlouvy s konkrétním zaměstnancem, budou takovéto výdaje na pohonné hmoty daňově uznatelným výdajem dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 5.

Pokud by nebylo splněno zakotvení tohoto nepeněžního plnění ve prospěch zaměstnance v jednom z výše zmíněných vnitřních předpisů, nebylo by možné uznat takovéto náklady za daňově uznatelné.

Pohled zaměstnance

Zaměstnanci, stejně jako ve výše zmíněné problematice automobilu pro osobní užití, vzniká nepeněžní příjem, jež podléhá zdanění a vstupuje jak do vyměřovacího základu pro výpočet sociálního a zdravotního pojištění, tak také do základu daně.

Níže uvedena tabulka zachycuje výpočet čisté mzdy zaměstnance, kterému jsou proplaceny výdaje na pohonné hmoty spotřebované v rámci soukromých cest. Pro účely výpočtu předpokládejme proplacené výdaje na PHM ve výši 640 Kč, což odpovídá ujetým 800 km, při spotřebě 16 kWh/100 Km¹⁹.

¹⁹ Autor vychází z deklarovaných dat automobilky Škoda auto, resp. z kombinované spotřeby elektrické energie vozidla stejné motorizace, které bylo společností pořízeno

Tabulka č. 22: Výpočet a porovnání čisté mzdy zaměstnance v případě proplácených soukromých cest a v případě neproplácených soukromých cest (Zdroj: Vlastní zpracování)

Položka	PHM propláceny	PHM nepropláceny
Hrubá mzda	46 000	46 000
Nepeněžní příjem dle § 6 odst.6	11 644	11 644
Nepeněžní příjem – PHM	640	0
Zvýšená hrubá mzda	58 284	57 644
Sociální pojištění	3 789	3 747
Zdravotní pojištění	2 623	2 594
Daň před slevami	8 743	8 647
Sleva na poplatníka	2 320	2 320
Záloha na daň	6 423	6 327
Čistá mzda	33 165	33 332

Z řešeného porovnání vyplývá, že i v případě poměrně vysokého měsíčního nájezdu v rámci soukromých cest vzniká zaměstnanci jen velmi malý rozdíl, co se srovnávaných čistých mezd týče. Na druhé straně, dle názoru autora, vzniká velmi žádaný a užitečný zaměstnanecký benefit.

4.4.3. Shrnutí

Výše uvedené skutečnosti potvrzují výhodnost tohoto zaměstnaneckého benefitu, a to jak pro společnost ABC s.r.o. – které vzniká daňově uznatelný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod. 5, tak také pro zaměstnance, kterému jsou propláceny veškeré výdaje na spotřebované pohonné hmoty. Svou roli zde také sehrává přítomnost elektrického motoru, jež je poměrně finančně úsporný – proplácení veškerých výdajů zaměstnance na PHM není vysokým finančním výdajem pro společnost.

4.5. Stanovení výdajů za pohonné hmoty

V souvislosti s výše uvedeným zaměstnaneckým benefitem je nutné paralelně řešit stanovení výdajů na pohonné hmoty. Zákon o dani z příjmu připouští tři způsoby stanovení výdajů na pohonné hmoty, přičemž použití jednotlivých možností vykazování výdajů za PHM je limitováno několika faktory.

Jedním ze způsobů stanovení daňově uznatelných výdajů ve vztahu k vozidlu jsou paušální výdaje dle § 24 odst. 2 písm. zt). V případě společnosti ABC s.r.o., na základě

stanovených požadavků, není možné tuto variantu stanovení výše daňově uznatelných výdajů doporučit, a to z důvodu následné nemožnosti přenechání vozidla i pro soukromé cesty zaměstnance.

Další existující variantou stanovení výše daňově uznatelných výdajů z titulu pracovních cest je prostřednictvím náhrad. Tuto variantu nelze použít, jelikož společnost ABC zařadí automobil do obchodního majetku společnosti.

Třetí variantou je stanovení výdajů na pohonné hmoty na základě skutečně prokázaných výdajů, tedy výdajů v prokázané výši dle § 24 odst. 2 písm. k) bod 1. Tato varianta stanovení výdajů je jediná možná, vzhledem k požadavkům poplatníka a zákonem stanovených omezení.

Jak již bylo rozebráno v části teoretické, výdaje na pohonné hmoty spotřebované v rámci pracovních cest je nutné doložit v prokázané výši, dále zákonodárce umožnil poplatníkům využívající vozidla s elektrickým pohonem stanovit výdaje prostřednictvím průměrné ceny elektřiny stanovené pro účely cestovních náhrad dle zákoníku práce.

V praxi bude zaměstnanec firemní elektromobil nabíjet několika možnými způsoby, tedy na několika různých místech. V případě společnosti ABC s.r.o. je možné elektromobil nabíjet jak na veřejných nabíjecích stanicích, u zaměstnance doma, a konečně na nově pořízené firemní nabíjecí stanici.

4.5.1. Nabíjení na veřejných stanicích

V případě nabíjení elektromobilu na veřejných stanicích obecně nevznikne problém s prokázáním reálné výše pohonných hmot – tedy elektřiny. Nejčastějšími provozovateli těchto stanic v České republice jsou E.ON a IONITY. Pro podnikající subjekty spočívá výhoda veřejných stanic především v rychlosti nabíjení, ale také ve vydání dokladu o nabití vozu, který obsahuje přesné informace o množství načerpané energie a ceně za kWh.

4.5.2. Nabíjení na firemní nabíjecí stanici

Nabíjení elektromobilu prostřednictvím firemní nabíjecí stanice přináší také možnost pro snadné určení daňově uznatelných nákladů v prokázané výši. Typ a model nabíjecí stanice (Alfen EVE Double Pro-line), která je společností pořizována, zahrnuje

integrovanou funkci MID, které umožňuje určit přesné množství energie spotřebované k nabíjení konkrétního automobilu. Tato data je možno použít ke stanovení výdajů na pohonné hmoty v prokázané výši.

4.5.3. Nabíjení ze soukromé sítě zaměstnance

Stanovení výdajů na pohonné hmoty v prokázané výši představuje, v tomto případě, prakticky neproveditelnou činnost. To je dáno skutečností, že vyúčtování za elektřinu poskytovatelé těchto služeb provádí v delších časových intervalech, než je měsíc. Dále je velmi těžko určitelné, jaká výše spotřebované elektřiny připadá na nabíjení vozu, jelikož se cena elektřiny domácností obvykle skládá z fixní a pohyblivé složky.

Z důvodu výše uvedeného je vhodné, aby za daňově uznatelné výdaje v případě soukromého nabíjení zaměstnancem byly považovány výdaje stanovené za použití průměrné ceny elektřiny pro účely poskytování cestovních náhrad a zohlednění počtu ujetých kilometrů.

4.5.4. Modelová situace a výpočet daňově uznatelných nákladů

Pro demonstraci praktického řešení výpočtu daňově uznatelných nákladů souvisejících se spotřebovanými pohonnými hmotami autor níže uvádí modelový příklad, který vychází ze skutečných predikcí zaměstnance a zaměstnavatele.

Zaměstnanec v měsíci září ujel firemním elektromobilem 3 700 Km, přičemž ujetá vzdálenost v rámci pracovních cest činila 2 900 Km, a zbývajících 800 Km připadá na účely soukromé. Automobil byl zaměstnancem nabíjen jak na veřejných nabíjecích stanicích, firemní nabíjecí stanici tak i ze soukromé sítě zaměstnance. Zaměstnanec má doklady z veřejných nabíjecích stanic, jejichž hodnota je 1 008 Kč, cena 1 Kwh je 9 Kč a na tuto energii bylo ujet 700 Km. Energie pro ujetí 2 500 Km byla získána z firemní nabíjecí stanice, a hodnota této energie činí 416 Kč. Zbýlých 500 Km nabil zaměstnanec ze své soukromé sítě, ale tuto skutečnost není možné prokázat. Proto pro výpočet daňově uznatelných nákladů připadajících na zbylých 500 Km bude použito referenční ceny elektřiny dle vyhlášky č. 589/2020 a průměrné spotřeby vozu. Na zbylých 500 Km tedy připadá cena 157 Kč. Celkovými daňově uznatelnými náklady je 1 581 Kč.

Tabulka č. 23: Způsob stanovení výdajů za pohonné hmoty – elektrickou energii (Zdroj: Vlastní zpracování)

Způsob nabíjení	Ujeté Km	Způsob určení DuN	Daňově uznatelný náklad
Veř. nab. stanice	700	Prokázaná výše výdajů	1 008 Kč
Firemní nab. stanice	2 500	Prokázaná výše výdajů	416 Kč
Soukromá síť zam.	500	Referenční cena	157 Kč

Pro ekonomickou finanční úsporu lze jen firmě ABC s.r.o. doporučit, aby byl elektromobil nabíjen převážně z firemní nabíjecí stanice, jelikož průměrná cena za kWh je u veřejných nabíjecích stanice řádově vyšší

4.6. Paušální výdaj na dopravu

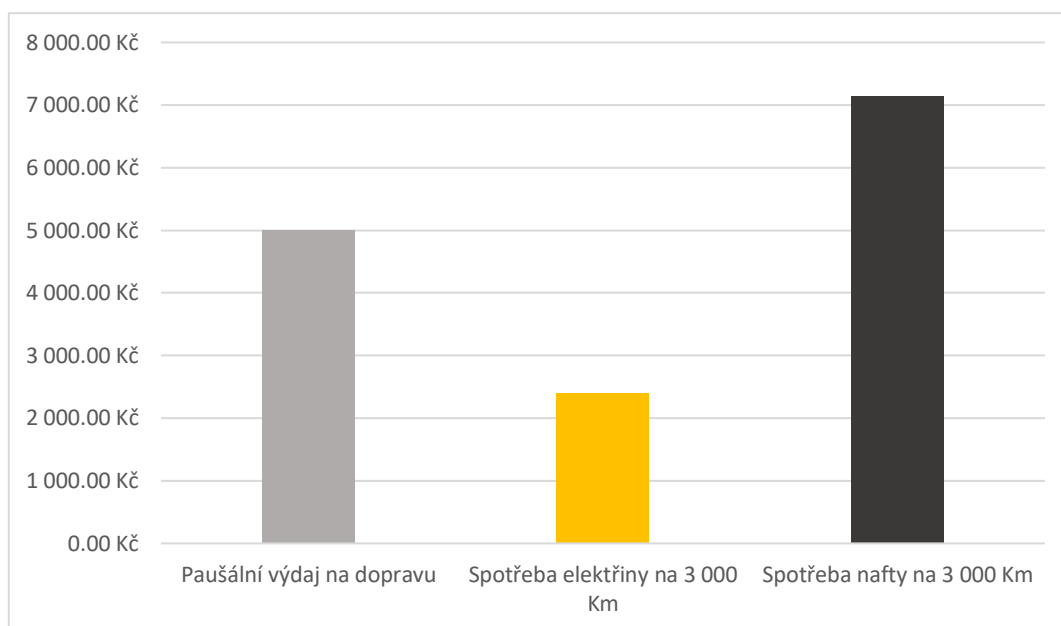
Pokud by v budoucnu nastala situace, kdy by pořízený elektromobil nebyl používán zaměstnanci i pro soukromé cesty, bylo by na takový vůz možné uplatnit tzv. paušální výdaje na dopravu dle § 24 odst. 2 písm. zt.). Dle názoru autora, aplikace tohoto způsobu vyjádření výdajů by byla efektivním daňovým optimalizačním nástrojem.

Výše zmíněné je způsobeno skutečností, kdy reálný výdaj na dopravu je významně převyšěn výší paušálního výdaje. To je dáno faktem, že spotřeba elektromobilu, ve finančním vyjádření, je o poznání nižší než spotřeba vozidel s konvenčním pohonem.

Pro ilustraci tohoto námětu předpokládejme měsíční nájezd 3 000 Km. Za předpokladu dodržení deklarované spotřeby výrobcem, 16 kWh/100, a použití referenční ceny dle vyhlášky 589/2020 Sb., bude hodnota výdajů činit 2 400 Kč²⁰. Při porovnání této hodnoty s hodnotou paušálního výdaje vyplývá, že varianta paušálních výdajů na PHM dle § 24 odst. 2 písm. zt.) je pro poplatníka výhodnější²¹.

²⁰ Reálně se bude hodnota výdajů lišit při různých způsobech nabíjení, u různých provozovatelů veřejných nabíjecích stanic.

²¹ Pro výpočet spotřeby nafty byla použita cena nafty rovnající se 35 Kč za litr, a průměrnou spotřebou automobilu 6,8 litru/100Km, což odpovídá průměrné spotřebě Škoda Octavia 2.0 TDI.



Graf č. 5: Porovnání výdajů na pohonné hmoty (Zdroj: Vlastní zpracování)

4.7. Výběr nejvhodnějších variant a určení základu daně

Předmětem této dílčí části bakalářské práce bude stanovení dvou variant, přičemž každá z nich připustí odlišný pohled na celkové daňové řešení společnosti. Varianty budou vycházet z navrhovaných skutečností doposud uvedených a návrhové části. Obě varianty zohlední tzv. dodanění rozdílů do „ceny běžné“ dle § 23 odst. 7, skutečnost poskytnutí zaměstnanci vozidlo i pro soukromé účely a konečně i benefit ve formě proplácení výdajů na pohonné hmoty spotřebované při soukromých cestách zaměstnance. Ke každé variantě budou definovány klady a zápory z ní plynoucí. Nakonec bude vybrána varianta, která lépe koresponduje s dosavadním a předpokládaným vývojem společnosti ABC s.r.o.

4.7.1. Varianta DZ: Vznik daňové ztráty

Daňová ztráta představuje položku odčitatelnou od základu daně podle § 34 ZDP, kterou lze uplatnit v předchozích, či následujících zdaňovacích obdobích. Vykázání daňové ztráty také znamená, že daňová povinnost poplatníka – společnost ABC s.r.o. je pro dané zdaňovací období nulová. Z těchto důvodů může být v zájmu poplatníka vykázání daňové ztráty, a to co nejvyšší. Předmětem „varianty DZ“ bude způsob stanovení maximální možné daňové ztráty.

Tabulka č. 24: Porovnání variant a jejich dopadů na základ daně (Zdroj: Vlastní zpracování)

Položka	Daň. odp. (reálná v.)	Daň. odp. (DZ v.)	Změna ZD
Server SYNOLOGY	2 728 000	2 728 000	0
Škoda ENYAQ	105 885	192 463	- 86 578
Nabíjecí stanice	1 198	17 144	-15 916
Celkem	2 835 083	2 937 607	-102 494

Výše uvedená tabulka porovnává způsoby odpisování majetku, které byly poplatníkem skutečně zvoleny, viz. analytická část, se způsoby odpisování, které umožní co nejvyšší možnou hodnotu daňových odpisů ve sledovaném zdaňovacím období 2021.

Tabulka č. 25: Výpočet základu daně (daňové ztráty) - varianta DZ (Zdroj: Vlastní zpracování)

Řádek	Položka	Částka
10	Výsledek hospodaření	829 676²²
40	Náklady na reprezentaci (§ 25 odst. 1 písm. t))	3 415
40	Dar (§ 25 odst. 1 písm. t))	35 000
40	Rezerva (§ 25 odst. 1 písm. l))	400 000
40	Manka a škody (§ 25 odst. 1 písm. n))	3 499
62	Úprava dle § 23 odst. 7	71 901
70	Mezisoučet (řádky 40 + 62)	513 815
150	Daňové odpisy převyšující účetní	1 489 873
160	Rozdíl ZC prodávaného auta	17 167
170	Mezisoučet (řádky 150+160)	1 507 070
220	Základ daně po úpravách	-160 699
	Zaplaceno na zálohách	84 816
	Přeplatek	84 816

Hlavním činitelem vzniku daňové ztráty u společnosti ABC s.r.o. je rozdílnost účetních a daňových odpisů. Za předpokladu využití zrychlených daňových odpisů dle § 32 automobilu Škoda ENYAQ, namísto rovnoměrných daňových odpisů, lze navýšit daňovou ztrátu společnosti o 86 578 Kč. Stejně tak posouzením nabíjecí stanice jakožto

²² Ve výsledku hospodaření, na rozdíl od výsledku hospodaření v analytické části, je započten také výdaj na zaměstnanecký benefit – hrazené výdaje za pohonné hmoty spotřebované při soukromých cestách zaměstnance ve výši 2 880 Kč.

samostatné hmotné movité věci a volba zrychleného daňového odpisu vypočtenou ze zvýšené vstupní ceny dle § 32 odst. 2 písm. b) lze daňovou ztrátu navýšit o dalších 15 916 Kč.

Tabulka č. 26: Srovnání hodnot daňových ztrát (Zdroj: Vlastní zpracování)

Varianta	Daňová ztráta
Výchozí	84 816
Maximalizovaná ztráta (varianta DZ)	160 699

Nevýhodou této varianty je, jak již bylo zmíněno, prodloužení lhůty pro stanovení daně pro zdaňovací období 2019. Další nevýhodou je nemožnost uplatnění daru jakožto položky snižující základ daně a odpočtu na podporu vzdělávání jakožto položky odčitatelné od základu daně. Hodnotu odpočtu je však, dle § 34 odst. 5 ZDP, možné uplatnit v dalších třech letech, naopak hodnotu daru není možné přenést do dalších období.

Dle názoru autora, výhodu spočívající v přístupu k peněžítým prostředkům získaným uplatněním daňové ztráty prostřednictvím dodatečného daňového přiznání je nutno porovnat s nevýhodou, kterou představuje prodloužení lhůty pro stanovení daně a nemožnost uplatnění daru jakožto položky snižující základ daně. Při porovnání je zřejmé, že uplatnění daňové ztráty je spíše nevýhodné – tímto způsobem sice společnost ABC získá peněžní prostředky, a však v nevýznamně nízké hodnotě.

V praxi, v případě zájmu společnosti na vytvoření daňové ztráty, lze společnosti ABC s.r.o. doporučit, aby vzniklou daňovou ztrátu uplatnila zpětně, tedy podáním dodatečného daňového přiznání na období 2019 nebo 2020, a následně se vzdala dle §38r ZDP práva na uplatnění ztráty v následujících letech. Tímto postupem bude zamezeno prodloužení lhůty pro stanovení daně pro zdaňovací období 2021 až 2026.

Dále lze doporučit uplatnění daňové ztráty prioritně ve zdaňovacím období 2019, jelikož v případě vykazání daňové ztráty i v dalším zdaňovacím období již nebude možné ztrátu zpětně uplatňovat právě v období 2019, ale však ve zdaňovacím období 2020 ano.

4.7.2. Varianta ZD: Zametení vzniku daňové ztráty

Podstatou této varianty je vytvoření takového základu daně, díky kterému bude možné uplatnit především poskytnuté bezúplatné plnění, jelikož jeho hodnotu není možné přenést do následujících zdaňovacích období.

V případě společnosti ABC s.r.o. je možné upravit základ daně prostřednictvím odpisů, tedy výběrem způsobu odpisování nebo jejich přerušením, případně nezapočetím. Způsoby daňového odpisování, které je možné zvolit, jsou popsány výše v této bakalářské práci. Vzhledem k hodnotě bezúplatného plnění a pravidlu vymezeném v § 20 odst. 8 ZDP, je nutné vykázat základ daně v minimální výši 126 667 Kč²³.

Tabulka č. 27: Možné způsoby daňového odpisování jednotlivých složek hmotného majetku (Zdroj: Vlastní zpracování)

Položka	Server Synology	Wallbox	Škoda Enyaq
Rovnoměrné	1 364 004	4 707	105 855
Rovnoměrné + 10		13 178	
Zrychlené		8 557	192 463
Zrychlené + 10		17 114	
Mimořádné			192 464

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že jediným možným způsobem, jakým vykázat takový základ daně, který umožní uplatnění celé hodnoty bezúplatného plnění, je přerušení odpisů serveru Synology. To má však za následek znatelné zvýšení základu daně, a tedy i daňové povinnosti. Z tohoto důvodu autor navrhuje volbu nejprogresivnějších variant daňového odpisování ostatního dlouhodobého majetku, čímž bude nově vzniklý základ daně do určité míry opět snížen.

Uplatnění odpočtu na odborné vzdělávání

Jak již bylo zmíněno v analytické části této bakalářské práce, společnost ABC s.r.o. umožnila studentovi střední odborné školy výkon praktického vzdělávání na jejím

²³ Hodnota poskytnutého bezúplatného plnění představuje 35 000 Kč, přičemž v tomto zdaňovacím období může poplatník odečíst nejvýše 30 % ze základu daně sníženého dle § 34 ZDP.

pracovišti. Pro účely prokázání uskutečnění praktické výuky byla poplatníkem vedena evidence docházky, viz níže uvedená tabulka.

Tabulka č. 28: Kniha docházky pro účely uplatnění odpočtu na odborné vzdělávání (Zdroj: Vlastní zpracování)

Den	Začátek	Konec	Počet hodin
17.05.2021	7:00	13:00	6
18.05.2021	7:00	13:30	6,5
19.05.2021	7:00	13:00	6
20.05.2021	7:30	13:30	6
21.05.2021	8:00	12:30	4,5
24.05.2021	7:00	13:00	6
25.05.2021	7:00	13:30	6,5
26.05.2021	9:30	14:30	5
27.05.2021	7:00	11:30	3,5
Celkem			50

Příložená evidence docházky postačuje pro splnění podmínky dané ustanovením § 34f odst. 3 ZDP. Mezi příslušnou střední odbornou školou a poplatníkem ABC s.r.o. byla uzavřena písemná smlouva, která také splňuje náležitosti požadované zákonem o dani z příjmu.

Tabulka č. 29: Hodnota odpočtu na odborné vzdělávání (Vlastní zpracování)

Zákonná výše odpočtu na 1 hodinu výuky	200 Kč
Počet uskutečněných hodit	50

Výše odpočtu, která musí být²⁴ poplatníkem uplatněna v tomto zdaňovacím období představuje částku 10 000 Kč. Tato částka bude vykázána v daňovém přiznání na řádku 243.

²⁴ Hodnota odpočtu musí být skutečně uplatněna v tomto zdaňovacím období, ačkoli ve dříve uvedeném textu práce je zmíněna možnost přesunu odpočtu do dalších let. V tomto případě však není splněna podmínka ustanovení § 34f odst. 5, tedy nemožnost uplatnění z důvodu nízkého základu daně nebo daňové ztráty.

Poskytnuté bezúplatné plnění

Společnost ABC s.r.o. 17.8. 2021 darovala skrze nadaci 15 000 Kč na pomoc domácnostem po zásahu tornádem na Jižní Moravě. Tato skutečnost je poplatníkem prokázána prostřednictvím dokladu, ze kterého je zřejmý příjemce daru, hodnota daru a účel poskytnutí. Dále společnost darovala 20 000 Kč handicapovanému dítěti jednoho ze svých zaměstnanců na odbornou asistenci. Tento dar je doložen výpisem z bankovního účtu, ze kterého je patrná částka, datum transakce a příjemce. Zaměstnankyně společnosti dále vystavila čestné prohlášení o přijetí daru a zavázala se využít tyto prostředky pro stanovený účel.

Posouzení poskytnutých bezúplatných plnění

Poskytnuté bezúplatné plnění na pomoc domácnostem po zásahu tornádem na Jižní Moravě, dále jen „dar č. 1“, splňuje podmínky stanovené zákonem o dani z příjmů ustanovení § 20 odst. 8 pro uplatnění jakožto položky snižující základ daně. Druhé bezúplatné plnění směřované zaměstnankyni pečující o handicapovanou dceru však uznat jakožto položku snižující základ daně nelze. Nemožnost aplikace daru č. 2 je dána skutečností, že není naplněna podmínka použití prostředků na zdravotnické prostředky²⁵.

Návrh řešení daru č. 2

Pro uplatnění bezúplatného plnění tohoto charakteru autor navrhuje, sjednat tuto službu, resp. odbornou asistenci, prostřednictvím veřejně prospěšné právnické osoby, která se obdobnými činnostmi zabývá. V takovém případě je dar směřován vybrané právnické osobě, která následně zajistí požadovanou službu klientovi, resp. dceři zaměstnankyně společnosti ABC s.r.o. V případě uplatnění takového postupu je splněna podmínka adresáta bezúplatného plnění, a je možné takovýto dar odečíst od základu daně²⁶.

²⁵ Jak vyplývá z analytické část, str. 38, poskytnuté bezúplatné plnění sice bylo směřováno osobě fyzické – matce dítěte s handicapem, prostředky však nebyly poskytnuty na zdravotnický prostředek, nýbrž na odbornou asistenci.

²⁶ Následný výpočet základu daně a daňové povinnosti bude předpokládat s uplatněným navrženým postupem.

Tabulka č. 30: Výpočet základu daně (varianta ZD) (Zdroj: Vlastní zpracování)

Řádek	Položka	Částka
10	Výsledek hospodaření	829 676
40	Náklady na reprezentaci (§ 25 odst. 1 písm. t))	3 415
40	Dar (§ 25 odst. 1 písm. t))	35 000
40	Rezerva (§ 25 odst. 1 písm. l))	400 000
40	Manka a škody (§ 25 odst. 1 písm. n))	3 499
50	Neuznatelné účetní odpisy	1 238 127
62	Úprava dle § 23 odst. 7	71 901
70	Mezisoučet	1 751 942
160	Rozdíl ZC auta	17 167
170	Mezisoučet	17 167
220	Základ daně po úpravách	2 564 451
243	Odpčet na podporu odborného vzdělávání	10 000
260	Odečet bezúplatných plnění dle § 20 odst. 8	35 000
270	Základ daně po úpravách, zaokrouhlený	2 519 000
280	Sazba	19 %
290	Daň	478 610
	Zaplaceno na zálohách	84 816
	Zbývá doplatit	393 710

Výše je uveden vypočtený základ daně a následná daňová povinnost. Přerušením daňového odpisování serverů Synology došlo ke znatelnému zvýšení základu daně, v porovnání s předchozími variantami. Vypočtený základ daně však opravňuje poplatníka ABC s.r.o. odečíst, jak hodnotu odpčtu na odborné vzdělávání, tak i hodnotu poskytnutých bezúplatných plnění od základu daně.

Ačkoli došlo ke zvýšení základu daně přerušením daňového odpisu serveru, jeho hodnota může být uplatněna v letech dalších. Jedná se tedy o přesun daňového odpisu, jakožto daňově uznatelného nákladu, do dalších zdaňovacích období.

4.7.3. Srovnání variant

Každá varianta daňové optimalizace zastává odlišný přístup pro úpravu základu daně. Varianta DZ cílí na vytvoření maximálně možné daňové ztráty v daném zdaňovacím období. Varianta ZD naopak připouští vznik daňového doplatku ve sledovaném zdaňovacím období za účelem efektivního využití poskytnutých bezúplatných plnění a

odpočtu na odborné vzdělávání. Výběr způsobu daňové optimalizace závisí jak na vůli společnosti ABC s.r.o., tak na její finanční a ekonomické situaci. V případě kritického nedostatku finančních prostředků bude pravděpodobně preferována varianta maximalizující daňovou ztrátu. V případě finanční zajištěnosti společnosti lze přistoupit ke variantě připouštějící kladný základ daně, přičemž jsou uplatněny položky odčitatelné od základu daně, položky snižující základ daně a daňový odpis serveru, což by významný daňově uznatelný náklad, je odsunut do dalších let.

Společnost ABC s.r.o. je finančně stabilní společností, která se nenachází v ekonomicky rizikové situaci. Naopak, disponuje dostatkem zdrojů a investuje do rozvoje své činnosti. Z tohoto důvodu představuje varianta ZD, resp. varianta s vykázáním kladného výsledku hospodaření, vhodnější variantu co se daňové optimalizace týče.

ZÁVĚR

Daň z příjmů právnických osob představuje pro právnické osoby velmi důležité a neopomenutelné téma. Vzhledem k tomu, že daň z příjmů markantním způsobem postihuje celkové příjmy právnických osob, je především v jejich zájmu co nejefektivněji optimalizovat skutečnosti ovlivňující výši daně. Tato bakalářská práce pojednávala právě o nástrojích, díky kterým lze, za předpokladu vhodně zvolených postupů, efektivně optimalizovat daňovou povinnost právnické osoby.

První část bakalářské práce byla věnována vymezení pojmů z oblasti daňové. Byly popsány a vysvětleny důležité skutečnosti, jejichž znalost je nutným východiskem pro efektivní daňovou optimalizaci v představených daňových oblastech.

Druhá část práce, analytická, byla zaměřena na představení konkrétní právnické osoby, společnosti s ručeným omezením. Prostřednictvím analytické části byly představeny charakteristické rysy konkrétní společnosti, přičemž byl kladen důraz především na skutečnosti, které byly východiskem pro následnou navrhovanou daňovou optimalizaci.

Poslední, návrhová část, v sobě spojila veškerá teoretická východiska a podstatné náležitosti uvedené v části teoretické a analytické. Byla představena řada způsobů, jakými lze ovlivnit daňovou povinnost, přitom byl brán zřetel na skutečnost, že každý způsob s sebou nese určité klady a zápory. Nalezení neoptimálnějších variant daňové optimalizace spočívalo v propojení současné situace společnosti, možných způsobům daňové optimalizace a konečně přihlédnutím k individuálním požadavkům společnosti. Závěrem návrhové části bylo představení dvou rozdílných možností daňové optimalizace, přičemž každý z nich připouštěl odlišnou ekonomickou situaci společnosti a odlišné potřeby společnosti jako celku. Výsledkem bylo doporučení výběru varianty, která ačkoli připouštěla vznik vyššího základu daně, umožnila poplatníkovi uplatnit položky odčitatelné od základu daně a položky snižující základ daně, jejichž hodnota byla nepřenositelná do následujících zdaňovacích období.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

- (1) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu. In: Sbírka zákonů.
- (2) MERITUM Daň z příjmů 2020, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2020
- (3) Vyhláška č. 243/2001 Sb., o registraci vozidel
- (4) Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
- (5) Zákon č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích
- (6) HNÁTEK, Miloslav, 2021. *Zcela legální daňové triky*. Páté rozšířené vydání. Praha: ISBN 978-80-907398-3-3
- (7) PELC, Vladimír, 2021. *Daně z příjmu zákon s poznámkami a judikaturou*. První vydání. Praha: ISBN: 978-80-7400-833-7
- (8) Podnikatel
- (9) VIDEOLEKTOR. *Daň z příjmu právnických osob 2021 a daňové přiznání za rok 2021*. videolektor.cz [online] [cit: 11.12.2021]
- (10) Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích
- (11) FINANCE. *Jednatel s.r.o.* finance.cz [online] [cit. 27.11.2021]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/523584-jednatel-sro/>
- (12) MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Aktualizovaná příručka daňové otázky elektromobility*. Mfcr.cz [online] [cit: 14.09.2021]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-a-celni-legislativa/2021/aktualizovana-prirucka-danove-otazky-ele-44064>
- (13) ENERGYGLOBE. *E.on chargeboxy*. Energyglobe.cz [online] [cit: 26.10.2021]. Dostupné z: <https://www.energyglobe.cz/temata-a-novinky/-a55187--GxKWWsko/e.on-chargeboxy-nabijte-si-telefon-zdarma-2>
- (14) Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- (15) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- (16) Vyhláška 589/2020 Sb., O změně sazby základní náhrady
- (17) DANOVETIPY. *Uplatnění pohonných hmot v základu daně*. Danovetipy.cz [online] [cit: 26.09.2021]. Dostupné z: <http://www.danovetipy.cz/clanky/detail/uplatneni-pohonnych-hmot-v-zakladu-dane-153>

- (18) MONEY. *Prekluzivní lhůta v daňovém řádu v zákoně o daních z příjmů*. Money.cz [online] [cit: 14.11.2021]. Dostupné z: <https://money.cz/novinky-a-tipy/dane/prekluzivni-lhuta-v-danovem-radu-v-zakone-o-danich-z-prijmu/>
- (19) KDPCR. *Zápis koordinačního výboru komory daňových poradců ze dne 24.03.2021*. Kdpcr.cz [online] [cit: 18.12.2021]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/informace/aktuality/danove-novinky/zapis-z-koordinacniho-vyboru-ze-dne-2432021>
- (20) PORTAL POHODA. *Co jste nevěděli o technickém zhodnocení*. Portalpohoda.cz [online] [cit: 18.10.2021]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/co-jste-mozna-nevedeli-o-technickem-zhodnoceni-%E2%80%931/>
- (21) ZIVNOSTNIK. *Poskytnutí automobilu k soukromým účelům zaměstnance*. Zivnostnik.cz [online] [cit: 17.10.2021]. Dostupné z: <https://www.zivnostnik.cz/33/poskytnuti-automobilu-k-soukromym-ucelum-zamestnance-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EppaD0Q-5RLxD3l7aq8nI30CD-vMUnwPlw/>
- (22) Pokyn GFŘ-D-22, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- (23) MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Zprávy ministerstva financí pro obce a kraje*. Mfcr.cz [online] [cit: 19.11.2021]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/zpravy-mf-pro-obce-a-kraje/2019>
- (24) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.02.2005, čj. 2 Afs 185/2004. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/2-afs-185-2004>
- (25) Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku)
- (26) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.02.2004 čj. 7 A 72/2001-53. Dostupné z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/4/30669/1/2>

SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1: Účetní odpisový plán datových serverů	34
Tabulka č. 2: Daňové odpisy datových serverů Synology (rovnoměrné dle § 31 ZDP).....	35
Tabulka č. 3: Účetní odpisy automobilu Škoda SCALA	35
Tabulka č. 4: Daňové odpisy automobilu Škoda SCALA (rovnoměrné).....	36
Tabulka č. 5: Účetní odpisy automobilu Škoda ENYAQ.....	36
Tabulka č. 6: Daňové odpisy automobilu Škoda ENYAQ (rovnoměrné)	37
Tabulka č. 7: Účetní odpisy nástěnné nabíjecí stanice Alfen EVE Double Pro-line	37
Tabulka č. 8: Daňové odpisy nástěnné nabíjecí stanice (rovnoměrné)	38
Tabulka č. 9: Účetní odpisy ostatního účetně odpisovaného majetku	38
Tabulka č. 10: Výkaz zisku a ztrát za účetní období 2021	40
Tabulka č. 11: Výp. daňové povinnosti za zdaňovací období 1.1.2021 - 31.12.2021	41
Tabulka č. 12: Rovnoměrné odpisy Škody SCALA 1,0 TSI.....	44
Tabulka č. 13: Rozdíl hodnoty ceny sjednané a ceny běžné	45
Tabulka č. 14: Rovnoměrné odpisy Škody ENYAQ iV 60.....	47
Tabulka č. 15: Zrychlené odpisy Škody ENYAQ iV 60	47
Tabulka č. 16: Mimořádné odpisy dle § 30a odst. 2 automobilu Škoda ENYAQ	48
Tabulka č. 17: Daňové rovnoměrné odpisy wallboxu - 3. odpisová skupina.....	51
Tabulka č. 18: Daňové rovnoměrné odpisy se zvýšenou roční odpisovou sazbou v prvním roce dle § 31 odst. 3.....	52
Tabulka č. 19: Daňové zrychlené odpisy wallboxu - 3. odpisová skupina	52
Tabulka č. 20: Daňové zrychlené odpisy se zvýšeným odpisem v prvním roce dle § 32 odst. 2 písm. a) bod 3.....	53
Tabulka č. 21: Výpočet a porovnání čisté mzdy zaměstnance v případě poskytnutí automobilu pro soukromé účely a v případě bez poskytnutého automobilu	56
Tabulka č. 22: Způsob stanovení výdajů za pohonné hmoty – elektrickou energii.....	61
Tabulka č. 23: Porovnání variant a jejich dopadů na základ daně	63
Tabulka č. 24: Výpočet základu daně (daňové ztráty) - varianta DZ	63

Tabulka č. 25: Srovnání hodnot daňových ztrát	64
Tabulka č. 26: Možné způsoby daňového odpisování jednotlivých složek hmotného majetku	65
Tabulka č. 27: Kniha docházky pro účely uplatnění odpočtu na odborné vzdělávání....	66
Tabulka č. 28: Hodnota odpočtu na odborné vzdělávání	66
Tabulka č. 29: Výpočet základu daně (varianta ZD)	68

SEZNAM GRAFŮ

Graf č. 1: Vývoj výsledku hospodaření mezi lety 2017 až 2020	33
Graf č. 2: Porovnání rovnoměrných a zrychlených daňových odpisů "jiného majetku"	50
Graf č. 3: Porovnání výše odpisů při různých způsobech odpisování	53
Graf č. 4: Porovnání zrychlených daňových odpisů	55
Graf č. 5: Porovnání výdajů na pohonné hmoty	62

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1: Daňové přiznání za rok 2021 (varianta ZD) I

Příloha 1: Daňové přiznání za rok 2021 (varianta ZD)

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

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu
Olomoucký kraj

Územnímu pracovišti v, ve, pro
Přerově

01 Daňové identifikační číslo
C, Z, 2, 7, 0, 5, 9, 0, 7, 5, 4,

02 Identifikační číslo
270590754

03 Daňové přiznání¹⁾
☐ řádně ☒ **XXXXXX** ☒ **XXXXXX**

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne

04 Kód rozlišení typu přiznání **1, A**

Základní investiční fond podle § 17b zákona¹⁾ ☐ ano ☒ ne

Zdaňovací období podle § 21a písm. **A)** zákona

Počet příloh II. oddílu **1**

Počet zvláštních příloh²⁾ **0**

Počet samostatných příloh³⁾ **0**

PŘIZNÁNÍ
k dani z příjmů právnických osob
 podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“)
 za zdaňovací období nebo za období, za které se podává daňové přiznání
 od **0, 1, 0, 1, 2, 0, 2, 1** do **3, 1, 1, 2, 2, 0, 2, 1**

I. ODDÍL – údaje o poplatníkovi

05 Název poplatníka
A, B, C s. r. o.

06 Sídlo⁴⁾
 a) ulice a číslo orientační, část obce a číslo popsané
3, 3, 5, 0 / 1, 0

b) obec **P ř e r o v** c) PSČ **7, 5, 0, 0, 2**

d) stát/kód státu **ČESKÁ REPUBLIKA** e) číslo telefonu **C, Z 7, 7, 5, 4, 9, 2, 5, 5, 5**

07 Kategorie účetní jednotky Kód **M**

08 Přiznání podal poradce⁵⁾ ☒ **XXXX** ☐ ne

09 Zákonná povinnost sestavení účetní závěrky dle mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropské unie⁶⁾ ☒ **XXXX** ☐ ne

10 Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem⁷⁾ ☒ **XXXX** ☐ ne

11 Účetní závěrka sestavená daňovým subjektem⁸⁾ nebo přehledy o majetku a závazcích a o příjmech a výdajích, přiloženy⁹⁾ ☒ **XXXX** ☐ ne ☐ ano ☐ ne

12 Transakce uskutečněné se spojenými osobami¹⁰⁾ Kód **T**

13 Hlavní (převažující) činnost Kód klasifikace CZ-NACE¹¹⁾
OSTATNÍ TELEKOMUNIKAČNÍ ČINNOSTI

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

Řádek	Název položky	Vypíni v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
10 ^{a)}	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -) nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji) ke dni <u>31.12.2021</u>	829 676	
20 ^{a)}	Částky neoprávněně zkracující příjmy (§ 23 odst. 3 písm. a) zákona) a hodnota nepeněžních příjmů (§ 23 odst. 6 zákona), pokud nejsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
30 ^{a)}	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. a) zákona, s výjimkou § 23 odst. 3 písm. a) bodů 1 a 2 zákona, zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
40	Výdaje (náklady) neuzařované za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo 24 zákona), pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10	441 914	
50	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné v účetnictví převyšují odpisy tohoto majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona	1 238 127	
61 ^{a)}	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
62 ^{a)}	Transakce se spojenou osobou - dodanění do ceny obvyklé	71 901	
63	Částky, o které se podle § 23e, § 23g, § 23h a § 38fa zákona zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
70	Mezisoučet (ř. 20 + 30 + 40 + 50 + 61 + 62 + 63)	1 751 942	
100	Příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 2 zákona a podle § 38fa zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
101	Příjmy, jež u veřejně prospěšných poplatníků nejsou předmětem daně podle § 18a odst. 1 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
109 ^{a)}	Příjmy osvobozené od daně podle § 19b zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
110 ^{a)}	Příjmy osvobozené od daně podle § 19 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
111 ^{a)}	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. b) zákona snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
112 ^{a)}	Částky, o které lze podle § 23 odst. 3 písm. c) zákona snížit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
120	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) zákona		
130	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. b) zákona		
140 ^{a)}	Příjmy a částky podle § 23 odst. 4 zákona, s výjimkou příjmů podle § 23 odst. 4 písm. a) a b) zákona, nezahrnované do základu daně		
150	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví		
160 ^{a)}	Souhrn jednotlivých rozdílů, o které částky výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů převyšují náklady uplatněné v účetnictví	17 167	
161 ^{a)}	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
162 ^{a)}			
163	Částky, o které se podle § 23e, § 23g a § 38fa zákona snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
170	Mezisoučet (ř. 100 + 101 + 109 + 110 + 111 + 112 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160 + 161 + 162 + 163)	17 167	

Identifikační číslo

270590754

Daňové identifikační číslo

C, Z, 2, 7, 0, 5, 9, 0, 7, 5, 4,

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

Řádek	Název účtové skupiny (včetně číselného označení)	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	51 - Služby	3 415	
2	54 - Jiné provozní náklady	38 499	
3	54 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období	400 000	
4			
5			
6			
7			
8			
9			
10			
11			
12			
13	Celkem	441 914	

B. Odpisy hmotného a nehmotného majetku

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

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 1		
2	(neobsazeno)	X	X
3	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 2	192 463	
4	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 3	17 114	
5	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 4		
6	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 5		
7	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 6		
8	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 zákona, ve znění účinném do 31. prosince 2007		
9	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 až 6 a § 30b zákona		
10	Odpisy nehmotného majetku podle § 32a zákona, ve znění účinném do 31. prosince 2020		
11	Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku celkem	209 577	

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

12	Účetní odpisy, s výjimkou uvedenou v § 25 odst. 1 písm. zg) zákona, u hmotného majetku, který není vymezen pro účely zákona jako hmotný majetek, a nehmotného majetku, který se neodpisuje podle tohoto zákona, uplatněné podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona jako výdaj (náklad) k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pro nehmotný majetek zaevldovaný do majetku poplatníka do 31. prosince 2000 se použije zákon ve znění platném do uvedeného data, a to až do doby jeho vyřazení z majetku poplatníka	87 654	
----	---	--------	--

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

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

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

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

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

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

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

d) Rezervy v pojišťovnictví – vyplňují pouze pojišťovny

23	Rozdíl mezi výši upravených rezerv v pojišťovnictví na konci období, za které se podává daňové přiznání a výši upravených rezerv v pojišťovnictví na začátku období, za které se podává daňové přiznání (§ 6 zákona o rezervách)		
24	Stav upravených rezerv v pojišťovnictví (§ 6 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		

e) Rezerva na opravy hmotného majetku – vyplňují věšichni poplatníci

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

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

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

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

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

D. (neobsazeno)

E. Odečet daňové ztráty od základu daně podle § 34 odst. 1 až 3 zákona²⁾ (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za které byla daňová ztráta pravomočně stanovena od – do	Celková výše daňové ztráty pravomočně stanovené za období uvedené ve sl. 1	Část daňové ztráty ze sl. 2			Identifikační číslo obchodní korporace, od které je daňová ztráta dle § 23a a § 23c zákona převzata
			již odečtená	odečtená v daném zdaňovacím období	kteřou lze odečíst	
0	1	2	3	4	5	6
1						
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						
	Celkem					

F. Odpočty podle § 34 odst. 4 zákona

a) (neobsazeno)

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

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

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

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání, v němž vznikl nárok na odpočet podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona od – do	Celková výše nároku na odpočet na podporu odborného vzdělávání vzniklá v období uvedeném ve sl. 1	Část nároku na odpočet ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících obdobích	odečtená v daném období	kteřou lze odečíst v následujících obdobích
0	1	2	3	4	5
1	0101202) 3112202)	10 000	0	10 000	0
2					
3					
4					
5	Celkem			10 000	0

G. Celková hodnota bezúplatných plnění, kterou lze podle § 20 odst. 8 zákona uplatnit jako odečet od základu daně sníženého podle § 34 zákona²⁾

Řádek	Název položky	Vypíň v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Celková hodnota bezúplatných plnění poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona pro odečet ze základu daně sníženého podle § 34 zákona	35 000	
2	(neobsazeno)	X	X

H. Rozčlenění celkového nároku na slevy na dani (§ 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona), který lze uplatnit na ř. 300³⁾

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

I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí⁷⁾

Počet samostatných příloh

Řádek	Název položky	Vypíň v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1 ⁸⁾	Úhrn daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou úplného zápočtu		
2 ⁹⁾	Úhrn daní zaplacených v zahraničí, u nichž lze uplatnit metodu prostého zápočtu (úhrn částek z ř. 3 samostatných příloh k tabulce I)		
3 ¹⁰⁾	Úhrn částek daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou prostého zápočtu (úhrn částek z ř. 7 samostatných příloh k tabulce I)		
4	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého zápočtu (součet částek z ř. 1 a 3)		
5	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou nelze započíst (kladný rozdíl mezi částkami na ř. 2 a 3, zvýšený o kladný rozdíl mezi částkami na ř. 4 a na ř. 320 II. oddílu)		

J. Rozdělení některých položek v případě komanditní společnosti¹¹⁾ (vypíň se v celých Kč)

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

K. Vybrané ukazatele hospodaření

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

Řádek		Vypíni v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
200	Základ daně před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vymezení, a před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona, nebo daňová ztráta před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vymezení (f. 10 + 70 – 170) ¹⁾	2 564 451	
201	Část základu daně nebo daňové ztráty připadající na komplementáře ²⁾		
210 ³⁾	Úhm vyňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí ⁴⁾		
220	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vymezení, před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ⁵⁾ nebo daňová ztráta po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vymezení (f. 200 – 201 – 210) ⁶⁾	2 564 451	
230	Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona ⁷⁾		
240 ⁸⁾			
241			
242	Odečet nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona		
243	Odečet nároku na odpočet na podporu odborného vzdělávání podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona	10 000	
250	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vymezení, snížený o položky podle § 34, před snížením o položky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ⁹⁾ (f. 220 – 230 – 240 – 241 – 242 – 243)	2 554 451	
251	Částka podle § 20 odst. 7 zákona, o níž mohou veřejně prospěšní poplatníci (§ 17a zákona) dále snížit základ daně uvedený na f. 250		
260	Odečet bezúplatných plnění podle § 20 odst. 8 zákona (nejvýše 10 % z částky na f. 250) ¹⁰⁾	35 000	
270	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vymezení, snížený o položky podle § 34 a částky podle § 20 odst. 7 nebo 8 zákona, zaokrouhlený na celé tisícekoruny dolů ¹¹⁾ (f. 250 – 251 – 260)	2 519 000	
280	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 1 nebo odst. 2 anebo odst. 3 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona	19	
290	Daň $\frac{f. 270 \times f. 280}{100}$	478 610	
300	Slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona (nejvýše do částky na f. 290) ¹²⁾		
301			
310	Daň upravená o položky uvedené na f. 300 a 301 (f. 290 – 300 ± 301) ¹³⁾	478 610	
319 ¹⁴⁾	Snížení daně podle § 38a odst. 9 zákona		
319a	Snížení daně podle § 38a odst. 10 zákona		
320	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň uvedenou na f. 310 ¹⁵⁾ (nejvýše do částky uvedené na f. 310 po snížení daně na f. 319 a f. 319a)		
330	Daň po snížení na f. 319, f. 319a a po zápočtu na f. 320 (f. 310 – 319 – 319a – 320), zaokrouhlená na celé Kč nahoru ¹⁶⁾	478 610	
331 ¹⁷⁾	Samostatný základ daně podle § 20b zákona, zaokrouhlený na celé tisícekoruny dolů ¹⁸⁾		
332	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 4 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona		
333	Daň ze samostatného základu daně $\frac{f. 331 \times f. 332}{100}$, zaokrouhlená na celé Kč nahoru		
334	Snížení daně podle § 38a odst. 9 zákona a zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň ze samostatného základu daně (nejvýše do částky uvedené na f. 333)		
335	Daň ze samostatného základu daně po snížení daně a po zápočtu (f. 333 – 334), zaokrouhlená na celé Kč nahoru		
340	Celková daň (f. 330 + 335)	478 610	
360	Poslední známá daň pro účely stanovení výše a periodicity záloh podle § 38a odst. 1 zákona (f. 340 – 335 = f. 330)	478 610	

III. ODDÍL – (neobsazeno)

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

IV. ODDÍL – dodatečné daňové přiznání

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

V. ODDÍL – placení daně

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Na zálohách (§ 38a zákona) zaplacené	84 816	
2 ^{a)}	Na zajištění daně sražené plátcem (§ 38e zákona)		
3 ^{b)}	Uplatňovaný zápočet daně vybrané srážkou (§ 36 odst. 7 zákona)		
4	Nedoplatek (-) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu) < 0 Přeplatek (+) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu) > 0	-393 794	

Údaje o podepisující osobě: Kód podepisující osoby:

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby

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

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

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

Osoba oprávněná k podpisu

Datum

Ověřovací podpis osoby oprávněné k podpisu

Ověřovací razítka

Vysvětlivky:

- 1) Nehodící se škrtněte.
- 2) Vyplní finanční úřad.
- 3) V případě vykazování ztráty nebo daňové ztráty se uvede částka se znaménkem minus (-).
- 4) Vyplní pouze poplatník, který je komanditní společností.
- 5) Pokud poplatník daně je komanditní společností, uvede pouze částky připadající na komanditisty.
- 6) Při podání dodatečného daňového přiznání podle § 141 odst. 2 nebo 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, anebo podle § 38u zákona, budou na zvláštní příloze uvedeny důvody pro jeho podání. Při elektronickém podání těchto dodatečných daňových přiznání je součástí programového vybavení aplikace Elektronické podání pro finanční správu textové pole pro vyplnění zvláštní přílohy.
- 7) Účetní závěrka nebo přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích, jako příloha vyznačená pod položkou 11 v I. oddílu, je součástí daňového přiznání (§ 72 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Pro účely elektronického podání daňového přiznání se Účetní závěrkou rozumí elektronické přílohy Rozvahy a Výkaz zisku a ztráty, popřípadě Přehled o změnách vlastního kapitálu a Přehled o peněžních tozích, které jsou součástí programového vybavení aplikace Elektronické podání pro finanční správu, a Opie Přílohy Účetní závěrky, vkládaný s použitím E-přílohy jako samostatný soubor ve formátu doc, docx, txt, xls, xlsx, rtf, pdf nebo jpg.
- 8) Přehledy o majetku a závazcích a příjmeh a výdajích a Účetní závěrky, pro které nejsou v programovém vybavení aplikace Elektronické podání pro finanční správu k dispozici elektronické přílohy se závazně stanovím uspořádáním údajů (se stanovenou strukturou), lze účinně elektronicky podat prostřednictvím E-příloh, umožňujících vložení souboru ve formátu doc, docx, txt, xls, xlsx, rtf, pdf nebo jpg.
- 9) Bude-li vyplněn některý z takto označených řádků, je nutné ve smyslu dlejších pokynů pro jejich vyplnění rozvést na zvláštní příloze věcnou náplň částky vykazované na příslušném řádku, popřípadě její propočet. Při elektronickém podání daňového přiznání jsou textová pole pro vyplnění zvláštních příloh součástí programového vybavení aplikace Elektronické podání pro finanční správu.
- 10) Výpočet vykazované částky nebo uvedení dalších údajů k takto označenému řádku se provede na samostatné příloze. Tiskopisy samostatných příloh vydává Ministerstvo financí. Pro účely elektronického podání daňového přiznání jsou elektronické verze těchto tiskopisů součástí programového vybavení aplikace Elektronické podání pro finanční správu.
- 11) § 17 odst. 3 zákona.
- 12) § 21a odst. 1 ve spojení s § 18 odst. 4 zákona o účetnictví.