

Technická univerzita v Liberci

Hospodářská fakulta

Studijní program: 6208 – Ekonomika a management
Studijní obor: Podniková ekonomika

Optimalizace daně z příjmů právnických osob ve společnosti „X“, s. r. o.

Optimization of legal entity income tax by company „X“, Ltd.

DP – PE – KFÚ 2002 38

Eva Tencerová

Vedoucí práce: Dr. Ing. Olga Hasprová, katedra financí a účetnictví

Konzultant: Ing. Monika Händelová, katedra financí a účetnictví

Ing. Rostislav Černý, katedra financí a účetnictví

Počet stran: 71

Počet příloh: 4

Datum odevzdání: 24. května 2002

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

pro

Evu Tencerovou

obor č. 6208 T Podniková ekonomika

Vedoucí katedry Vám ve smyslu zákona č. 111 / 1998 Sb. o vysokých školách a navazujících předpisech určuje tuto diplomovou práci:

Název tématu:

***Optimalizace daně z příjmů právnických osob
ve společnosti „X“, s. r. o.***

Pokyny pro vypracování:

1. Daň z příjmů právnických osob – základní ustanovení zákona, historie, význam
2. Společnost s ručením omezeným – charakteristika, údaje firmy „X“, s. r. o.
3. Konkrétní ustanovení zákona, které lze využít při daňové optimalizaci
4. Daňové ráje
5. Návrh daňové optimalizace společnosti „X“, s. r. o. pro rok 2001

Rozsah grafických prací:

50 - 60 stran textu + nutné přílohy

Rozsah průvodní zprávy:

Seznam odborné literatury:

- Kubátová, K. a kol.: Moderní průvodce daňovým systémem. Grada, Praha 1997
- Kubátová, K.; Vitek, L.: Daňová politika, teorie a praxe. CODEX Bohemia, Praha 1997
- Svátková, S.: Bakalářské minimum z daní. TRIZONIA, Praha 1994
- Vančurová, A.: Daňový systém v ČR 2001 aneb učebnice daňového práva. VOX, Praha 2001
- Daňové zákony
- Czech Taxation in 1999 – CZECH REPUBLIC. Trade Links 1999
- Grefe, C.: Unternehmenssteuern. Ludwigshafen, Kiehl 1997

Vedoucí diplomové práce: Dr. Ing. Olga Hasprová

Konzultant: Ing. Monika Händelová , Ing. Rostislav Černý

Termín zadání diplomové práce: 31. října 2001

Termín odevzdání diplomové práce: 24. května 2002



Dr. Ing. Olga Hasprová
vedoucí katedry

prof. Ing. Jan Ehleman, CSc.
děkan Hospodářské fakulty

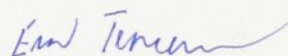
Místopřísežné prohlášení:

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury pod vedením vedoucího a konzultanta. Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 o právu autorském, zejména § 60 (školní dílo) a § 35 (o nevýdělečném užití díla k vnitřní potřebě školy). Beru na vědomí, že TUL má právo na uzavření licenční smlouvy o užití mé práce a prohlašuji, že souhlasím s případným užitím mé práce (prodej, zapůjčení apod.)

Jsem si vědoma toho, že užití své diplomní práce či poskytnutí licence k jejímu užití mohu jen se souhlasem TUL, která má právo ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, vynaložených univerzitou na vytvoření díla (až do její skutečné výše).

Po pěti letech si mohu tuto práci vyžádat v Univerzitní knihovně TU v Liberci, kde je uložena, a tím výše uvedená omezení vůči mé osobě končí.

V Liberci dne



Eva Tencerová

Poděkování:

Děkuji konzultantovi Ing. Rostislavu Černému z katedry financí a účetnictví za velkou ochotu a metodickou pomoc při vypracování mé diplomové práce.

Resumé

Cílem mé diplomové práce je nastínit postup při výpočtu daně z příjmů právnických osob a zaměřit se zejména na ty položky, které je možné využít při optimalizaci této daně.

Práce má několik základních okruhů. První kapitola je věnována analýze daně z příjmů právnických osob z hlediska daňového inkasa a daňových nedoplatků. Ve druhé části je popsána společnost s ručením omezeným dle ustanovení Obchodního zákoníku a poté představena i konkrétní firma, která se stala předmětem daňové optimalizace v této diplomové práci.

Ve třetí kapitole jsem se zabývala jednotlivými ustanoveními zákona o daních z příjmů, která je možná využít při optimalizaci daně z příjmů právnických osob. Další část se týká daňových rájů. Výběrem vhodného daňového ráje či oázy může také firma ovlivnit výši odváděných daní. V poslední kapitole jsou shrnuty všechny předchozí poznatky a je zde uvedeno doporučení, jak by měla daná firma postupovat při optimalizaci daně z příjmů právnických osob.

Summary

The target of this diploma work is to outline the technique of calculation of legal entity income tax and to focus especially on those items that can be utilized for optimalisation of this tax.

The thesis is divided into several ranges. The first chapter is dedicated to analysis of legal entity income tax from the view of tax collection and back taxes. The second part describes a limited liability company according to the enactments of the Commercial Code and then a particular company is presented. This company was used to show the process of tax optimalisation in this diploma work.

The third chapter is engaged in particular enactments of the law of income tax, that could be used to optimalise the legal entity income tax. The next part appertains to the tax havens. Choosing a suitable tax haven or tax shelter can be crucial in modification of the tax liability. All previous findings are summarized in the last chapter, where a recommendation are given to the company to make its legal entity income tax liability optimal.

Obsah

Úvod.....	9
1. Daň z příjmů právnických osob	11
1.1. Základní ustanovení zákona	11
1.2. Historie	13
1.3. Význam daně z příjmů právnických osob	16
2. Společnost s ručením omezeným	21
2.1. Charakteristika podle obchodního zákoníku	21
2.2. Údaje firmy „X“, s. r. o.	24
3. Konkrétní ustanovení zákona, které lze využít při daňové optimalizaci.....	28
3.1. Účetní náklady (výdaje) neuznatelné pro daňové účely.....	31
3.2. Uznané daňové náklady	34
3.3. Úprava základu daně	41
3.4. Odčitatelné položky.....	41
3.5. Slevy na dani	43
4. Daňové ráje	44
4.1. Důvody využívání daňových rájů	45
4.2. Způsoby využití daňových rájů.....	46
4.3. Výběr daňového ráje	48
4.3.1. Výběr daňového ráje pro společnost „X“, s. r. o.....	51
4.4. Perspektiva daňových rájů	52
5. Návrh daňové optimalizace společnosti „X“, s. r. o. pro rok 2001	56
5.1. Uznané daňové náklady	56
5.2. Náklady neuznatelné pro daňové účely.....	60
5.3. Výnosy	61
5.4. Položky odčitatelné od základu daně	61
5.5. Slevy na dani	62
5.6. Způsoby pořízení hmotného majetku a vliv na daňové náklady	64
5.7. Opatření firmy „X“, s. r. o. pro příští zdaňovací období.....	66
Závěr.....	68

Seznam použitých zkratk a symbolů

apod.	a podobně
atd.	a tak dále
ČR	Česká republika
DPFO	daň z příjmů fyzických osob
DPH	daň z přidané hodnoty
DPPO	daň z příjmů právnických osob
EU	Evropská unie
FATF	Finanční akční skupina pro boj proti praní špinavých peněz
HDP	hrubý domácí produkt
mil.	milión
mld.	miliarda
např.	například
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
p.a.	per anum
resp.	respektive
s. r. o.	společnost s ručením omezeným
tis.	tisíc
tj.	to je
tzn.	to znamená
TZP	těžší zdravotní postižení
ZDP	zákon o daních z příjmů
ZPS	změněná pracovní schopnost

Úvod

V oblasti daní existuje ve vztahu stát a poplatník zcela protichůdný zájem. Poplatník má snahu o minimalizaci daňové povinnosti, stát má naopak zájem o co nejvyšší a nejjednodušší výběr daní. Zároveň však stát musí stimulovat technický pokrok, ekologické myšlení a dostatečný hospodářský růst, a to mimo jiné i formou daňového zvýhodnění. Stát tím, že daňově zvýhodňuje určité subjekty (např. odčitatelnými položkami nebo slevami na dani), umožňuje daňové plánování.

Daňový únik je jakýkoli akt, úkon nebo činnost, v jehož konečném důsledku je realizován nižší daňový základ a zaplacená nižší daň. Daňové úniky je možné rozdělit na legální a nelegální. Mezi legální daňové úniky patří daňová úspora. Daňová úspora vzniká tím, že daňový subjekt využívá všech povolených způsobů úpravy daňového základu při splnění zákonem stanovených podmínek. Součástí daňových úspor je i odložení daně do budoucnosti, např. prostřednictvím tvorby zákonných rezerv. Využívání daňových úspor je zcela v souladu se zákonem, protože zákonodárce vytváří prostor pro daňové úspory vědomě a snaží se jejich prostřednictvím ovlivňovat ekonomické chování daňového subjektu.

Další formou daňového úniku je vyhnutí se dani, kdy daňový subjekt vyhledává zákonodárcem mezery ve stylizaci daňových zákonů, aby snížil svou daňovou povinnost. Takové jednání není trestně postižitelné, protože nedochází k porušení daňových zákonů, je však nemorální.

Mnohem závažnější a pro stát nebezpečnější jsou nelegální daňové úniky, které znamenají porušení daňových předpisů. Je-li takové jednání úmyslné a zároveň vede k většímu krácení rozpočtových příjmů, může se jednat i o trestný čin krácení daně.

Při optimalizaci daňové povinnosti u společnosti „X“, s. r. o. byly použity pouze legální daňové úspory, které vyplývají ze zákona. Cílem této diplomové práce není minimalizace daně z příjmů právnických osob pouze na jedno zdaňovací období, ale zákonné snižování daňového základu v delším časovém horizontu.

Chtěla bych podotknout, že společnost „X“, s. r. o., která se stala objektem daňové optimalizace v této diplomové práci, není fiktivní. Jedná se o skutečnou firmu fungující v české ekonomice, která si však vzhledem k rozsahu poskytnutých informací nepřála být jmenována.

Pevně věřím, že má diplomová práce přispěje k lepšímu zdůraznění konstrukce daně z příjmů právnických osob a k osvojení základních principů při optimalizaci této daně.

1. Daň z příjmů právnických osob

Tuto kapitolu uvedu obecnou definicí daně:

Daně jsou povinné, nenávratné, zákonem stanovené platby do státního nebo místního rozpočtu, vybírané orgány státní moci nebo jinými veřejnými orgány od fyzických nebo právnických osob.¹

Daňovou povinnost mají všechny subjekty, u kterých to stanoví zákon. Nenávratnost plateb znamená, že plátce daně nemá nárok na ekvivalentní a přímé plnění z veřejného rozpočtu. Zákon stanoví, co je předmětem daně a v jaké výši se daň platí (buď absolutně nebo daňovou sazbou). Zvláštní předpisy dále stanovují, které typy daní jsou příjmem státního rozpočtu a které plynou do místních rozpočtů.

Daň z příjmů právnických osob je důchodovou daní, patří tedy do skupiny přímých daní. Přímé daně se od nepřímých odlišují především tím, že poplatník je zpravidla povinen daň sám odvést, zatímco u nepřímých daní daň vybírá a odvádí plátce, tedy jiná osoba než poplatník. Spolu s daní z příjmů fyzických osob se daň z příjmů právnických osob řídí především zákonem č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Daň z příjmů právnických osob je významnou součástí daňových příjmů státu.

1.1. Základní ustanovení zákona

Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů ve znění platném od 1. 1. 2001 definuje základní pojmy takto:

§ 17 Poplatníci daně z příjmů právnických osob

- (1) Poplatníky daně z příjmů jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami, a i organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu.
- (2) Od daně se osvobozuje ústřední banka České republiky.

¹ Pelc, V.: Encyklopedický slovník podnikatele. GRADA, Praha 1995, s. 72

- (3) Poplatníci, kteří mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.
- (4) Poplatníci, kteří nemají na území České republiky své sídlo, mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky.

§ 17a Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je

- a) kalendářní rok,
- b) hospodářský rok,
- c) období od rozhodného dne fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém byly fúze nebo převod jmění na společníka anebo rozdělení psány v obchodním rejstříku, nebo
- d) účetní období, pokud je toto účetní období delší než kalendářní rok.

§ 18 Předmět daně

- (1) Předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li stanoveno jinak.

Tato vybraná ustanovení zákona o daních z příjmů ještě podrobněji vysvětlím následujícím komentářem.

Poplatníky DPPO jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami. Právnícké osoby jsou vymezeny v občanském zákoníku a patří mezi ně např. obchodní společnosti (akciová společnost, společnost s ručením omezeným, komanditní společnost, veřejná obchodní společnost), družstva, občanská sdružení atd. Poplatníky daně z příjmů právnických osob můžeme rozdělit na daňové rezidenty a daňové nerezidenty. Daňový rezident je poplatník, který má sídlo na území České republiky. Tito poplatníci mají neomezenou daňovou povinnost, jejich daňová povinnost se tedy vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Daňovým

nerezidentem je právnická osoba se sídlem v zahraničí, která má omezenou daňovou povinnost, tzn. že podléhá dani z příjmů právnických osob pouze příjmy ze zdrojů na území České republiky. Toto ustanovení vyplývá z mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, které mají přednost před zákonem o daních z příjmů.

Kromě kalendářního roku může být u právnických osob zdaňovacím obdobím i hospodářský rok. Kalendářní rok zahrnuje období 12ti po sobě jdoucích měsíců od 1.1. do 31.12. Hospodářský rok zahrnuje období 12ti po sobě jdoucích měsíců, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce než je leden (např. od 1.4. do 31.3.). Pro uplatnění hospodářského roku je třeba u podnikatelských právnických osob mít souhlas příslušného správce daně.

Předmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Jedná se o příjmy peněžní i nepeněžní. Na některé poplatníky (zejména na ty, kteří nebyli založeni za účelem podnikání) se vztahují výjimky, tzn. že předmětem daně nejsou všechny příjmy.

1.2. Historie

Daň z příjmů právnických osob je poměrně mladou daní. V našem daňovém systému byla tato daň zavedena v roce 1993 v rámci rozsáhlé daňové reformy. Předchůdcem daně z příjmů právnických osob bylo několik druhů odvodů (daní). Systém byl tvořen odvody státních podniků a akciových společností, zemědělskou daní zemědělskopotravinářského komplexu a důchodovou daní pro ostatní právnické subjekty. Šlo o diferencovaný přístup k jednotlivým subjektům podle spíše politických než ekonomických kritérií. Také sazby u jednotlivých daní se od sebe vzájemně lišily. Pohybovaly se v rozmezí 55 až 100 %. Např. v 80. letech odčerpávala důchodová daň od družstevních podniků pro zahraniční obchod 80 % a organizace místního hospodářství řízené národními výbory odváděly 75 % základu daně.

Pro zvýšení konkurenceschopnosti a rovnosti mezi podniky bylo zapotřebí provést daňovou reformu, při které byla vytvořena daň z příjmů právnických osob. Hlavní změny ve struktuře důchodových daní placených právnickými osobami jsou znázorněny v následující tabulce:

Od roku 1993 do rozpočtové soustavy	V roce 1992 do rozpočtové soustavy	Od roku 1993 vně rozpočtové soustavy
daň z příjmů právnických osob	ODVODY • z objemu mezd → • ze zisku ← • regulační, cenové	příspěvky na sociální zabezpečení
	DŮCHODOVÁ DAŇ • z objemu mezd → • ze zisku ←	
	ZEMĚDĚLSKÁ DAŇ • z objemu mezd → • ze zisku ←	
	• příspěvky na částečnou úhradu nákladů sociálního zabezpečení	
		• příspěvky na státní politiku zaměstnanosti • příspěvky na zdravotní pojištění

Pramen: Svátková, S.: Bakalářské minimum z daní. TRIZONIA, Praha 1994, s. 102

Hlavní změny se týkají:

- zavedení příspěvků na státní politiku zaměstnanosti a zdravotní pojištění; příspěvky na sociální zabezpečení nahrazují svojí podstatou odvody z objemu mezd,
- redukce různých druhů daní a odvodů,
- zrušení cenových a regulačních odvodů, zrušení příspěvků na částečnou úhradu nákladů sociálního zabezpečení v souvislosti se zavedením zdanění odměn členů zemědělských družstev,
- zavedení jedné univerzální daně z příjmů právnických osob.

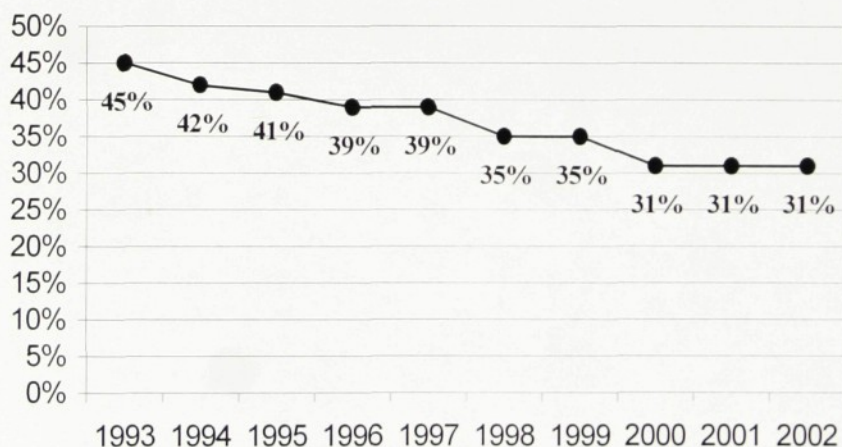
Výsledkem daňové reformy bylo:

- zvýšení podílu daní ze spotřeby na úkor důchodových daní,
- zvýšení míry daňové spravedlnosti, zajišťované uplatňováním stejného přístupu ke všem poplatníkům bez ohledu na jejich právní formu,
- určité zjednodušení daňového systému,
- přiblížení naší daňové soustavy k systémům Evropské unie.

Při daňové reformě byla sazba daně z příjmů právnických osob stanovena na 45 %. Výše sazby se od roku 1993 snižovala až na současných 31 %. V budoucnu se počítá s dalším snižováním na konečných 25 %. Trend snižování sazeb u této daně je možné zaregistrovat v mnoha zemích Evropské unie.

Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob v České republice je znázorněn v následujícím grafu:

Sazba daně z příjmů právnických osob v letech 1993 – 2002



Pramen: zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění platném pro příslušná zdaňovací období

1.3. Význam daně z příjmů právnických osob

Systém daní se stal tradičním nástrojem fiskální politiky a jako takový plní tři hlavní funkce:

- fiskální funkci,
- redistribuční funkci,
- stabilizační funkci.

Cílem daní z pohledu **fiskální funkce** je zabezpečit dostatek zdrojů k úhradě veřejných výdajů. Problém vzniká při určení, jaké je optimální množství zdrojů na veřejné výdaje. Na jedné straně musí mít veřejné rozpočty dostatečné příjmy, na straně druhé však daně nesmí příliš zatěžovat daňové subjekty. Vysoké daně by vedly ke snahám vyhnout se jejich odvodu (např. omezováním výroby a intenzity práce, změna orientace spotřeby). Touto problematikou se zabýval i americký ekonom A. B. Laffer, který ve svém modelu ukázal, že maximální míra zdanění nemusí vždy znamenat maximální daňový výnos pro státní rozpočet.

Tržní mechanismus vede ke značné diferenciaci v důchodech. Daně v tomto případě plní **redistribuční funkci**, protože napravují tyto rozdíly v příjmech. V praxi se tato funkce projevuje tak, že subjekt s vyššími příjmy odvádí větší částku na daních než ten, který má příjmy nižší. V posledních letech se stále častěji diskutuje o tom, zda je redistribuce v ekonomice žádoucí. Začínají se objevovat názory, že daleko efektivnější by byla tzv. rovná daň, kdy všechny subjekty by odváděli stejnou výši daně bez ohledu na výši příjmů.

Daně přispívají svou **stabilizační funkcí** k zabezpečení rovnováhy ekonomického vývoje. S touto funkcí daně je spojováno jméno anglického ekonoma J. M. Keynesa. Keynes při svých úvahách vycházel z toho, že tržní mechanismus má přirozenou tendenci k nestabilnímu vývoji některých makroekonomických veličin. Úkolem daní je potom ovlivňovat agregátní poptávku, a tím i průběh hospodářského cyklu, výši HDP, zaměstnanosti a cenové hladiny. Daňová politika používá k zajištění tohoto úkolu dva typy nástrojů: daně jako vestavěné stabilizátory a diskrétní daňová opatření státu. Působí-li daně jako *vestavěné stabilizátory*, jedná se o automatické změny v daňovém výnosu vyvolané

změnou velikosti produktu (HDP). Tuto skutečnost lze vysvětlit tak, že v období hospodářského poklesu odčerpávají důchodové daně nižší částky a tím podněcují poptávku na trhu. V období vrcholu ekonomického cyklu jsou odváděny vyšší částky na daních, tím jsou jednak realizovány vyšší příjmy veřejných rozpočtů a jednak se omezují možnosti přehřátí ekonomiky. *Diskrétní daňová opatření* představují ovlivňování daňového výnosu pomocí vládních zásahů. Jedná se např. o změny sazeb, zavádění nových daní a rušení starých, úpravy ve výši položek odčitatelných od daňového základu a řada dalších.

Celkový výnos z daně příjmů právnických osob je v České republice rozdělen na dvě části: 80 % výnosu z této daně plyne do státního rozpočtu a zbývajících 20 % do rozpočtu obcí. Každá obec dostane takovou část výnosu z DPPO, která odpovídá podílu počtu obyvatel v této obci na počtu obyvatel ČR.

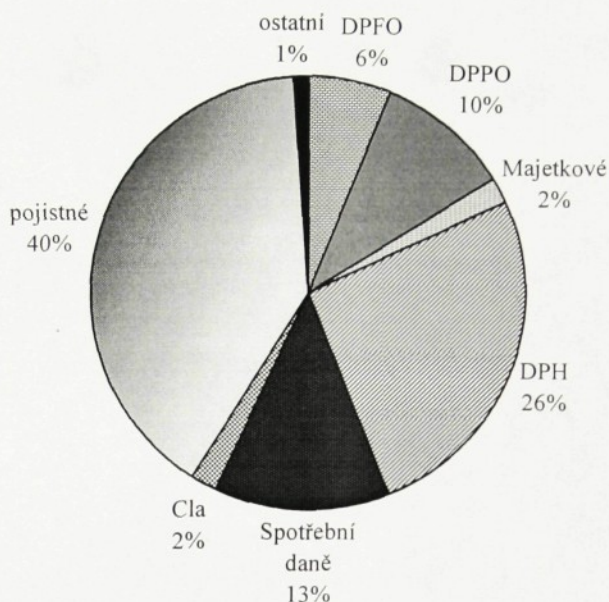
Celkové příjmy státního rozpočtu v roce 2000 dosahovaly 586 208 mil. Kč. Podstatnou část – 95% činily daňové příjmy (559 497 mil. Kč). Daň z příjmů právnických osob byla v roce 2000 vybrána ve výši 52 275 mil. Kč, na daňových příjmech státního rozpočtu se podílela 10 %. DPPO sice nedosahuje nejvyššího podílu na daňových příjmech státního rozpočtu, je ale významná svou stabilitou.

Daňové příjmy státního rozpočtu v roce 2000

Druh daně	Výše příjmů v mil. Kč	Podíl na celkových daňových příjmech v %
Daň z příjmů fyzických osob	34 732	6
Daň z příjmů právnických osob	52 275	10
Majetkové daně	13 270	2
Daň z přidané hodnoty	145 908	26
Spotřební daň	70 878	13
Cl	13 612	2
Pojistné na sociální zabezpečení	222 176	40
Ostatní daňové příjmy	6 646	1
Daňové příjmy celkem	559 497	100

Pramen: Statistická ročenka ČR 2001, ČSÚ, Praha 2001

Podíl jednotlivých daní na celkových daňových příjmech v roce 2000



Pramen: Statistická ročenka ČR 2001, ČSÚ, Praha 2001

Z grafu je patrné, že největší příjmy rozpočtové soustavy, pokud pomineme pojistné, tvoří daň z přidané hodnoty (26 %). Daň z příjmů právnických osob je na čtvrtém místě a podílí se na rozpočtových příjmech 10 %.

Přehled nedoplateků evidovaných územními finančními orgány v České republice za rok 2001 ukazuje, že dosažená kumulovaná hodnota splatných daňových nedoplateků dosáhla 99,4 mld. Kč. Proti hodnotě vykazované územními finančními orgány za rok 2000 tak celkový objem splatných daňových nedoplateků evidovaných za rok 2001 vzrostl pouze o 0,3 mld. Kč. Z dlouhodobějšího pohledu lze tento vývoj hodnotit velice pozitivně. Dosažený meziroční nárůst daňových nedoplateků ve výši 0,3 mld. Kč je výrazně nižší než tomu bylo v předchozích letech (např. v roce 1999 vzrostly daňové nedoplatky oproti roku 1998 o 17 mld. Kč, tj. nárůst o 21 %).

Výše daňových nedoplatků v letech 2000 a 2001

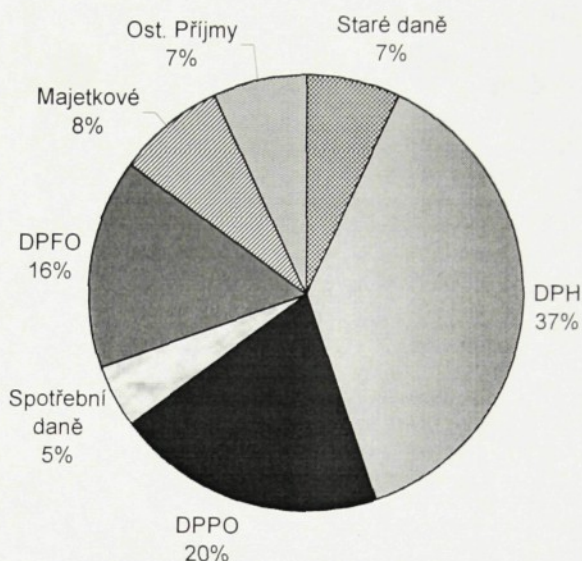
Daně	2000		2001	
	podíl	mld. Kč	podíl	mld. Kč
Staré daně	7,9 %	7,8	6,9 %	6,8
DPH	37,3 %	37,0	37,9 %	37,7
DPPO	18,8 %	18,6	19,8 %	19,6
Spotřební daň	7,8 %	7,7	4,9 %	4,9
DPFO z přiznání	9,5 %	9,4	10,0 %	9,9
DPFO ze závislé činnosti	4,1 %	4,1	5,6 %	5,6
Daň dědická, darovací, z převodu nemovitostí	6,9 %	6,8	6,7 %	6,7
Daň z nemovitosti	1,2 %	1,2	1,3 %	1,3
Ostatní příjmy, odvody a poplatky	6,5 %	6,5	6,9 %	6,9
Celkem	100,0 %	99,1	100,0 %	99,4

Pramen: www.mfcr.cz

Rozhodující objem splatných daňových nedoplatků ve výši 92,6 mld. Kč (tj. 93,1 %) je evidován na daních nové daňové soustavy platné od 1.1.1993. Naopak u daní staré daňové soustavy platné do 31.12.1992 činí daňové nedoplatky 6,8 mld. Kč (tj. 6,9 %). Větší objem daňových nedoplatků je vykazován u přímých daní, jejichž výše dosáhla 50 mld. Kč, což je 50,3 % z celkového objemu daňových nedoplatků. Nejvyšší suma nedoplatků je v této skupině daní evidována na daních z příjmů právnických osob. Jejich výše dosáhla za rok 2001 částku 19,6 mld. Kč, tj. 19,8 % z celkového objemu daňových nedoplatků. U nepřímých daní dosáhla výše daňových nedoplatků evidovaných za rok 2001 částku 42,6 mld. Kč a proti minulému roku se jejich objem snížil téměř o 2,1 mld. Kč. Jejich podíl k celkovému objemu daňových nedoplatků evidovaných územními finančními orgány činí 42,8 %. Hlavní skupinu tvoří nedoplatky na dani z přidané hodnoty s objemem 37,7 mld. Kč, tj. 37,9 %.

Největší podíl na celkových daňových nedoplatcích tvoří nedoplatky na dani z přidané hodnoty (37 %). Na druhé pozici se umístily nedoplatky na dani z příjmů právnických osob (20 %).

Podíl jednotlivých daní na daňových nedoplatcích v roce 2001



Pramen: www.mfcr.cz

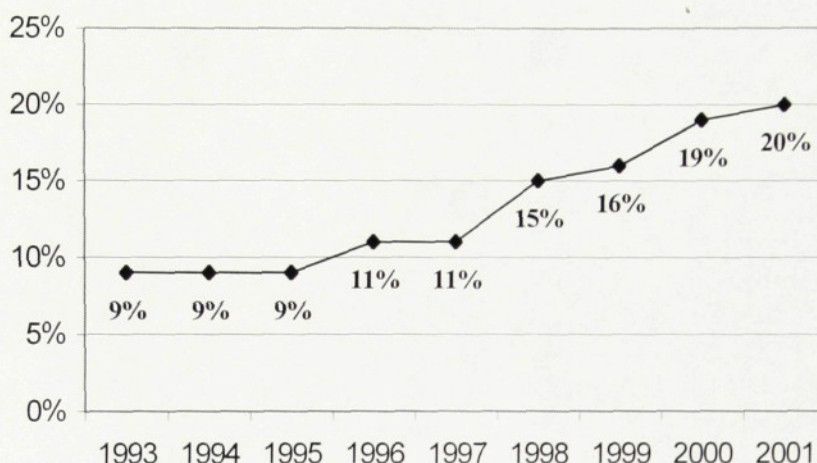
V následující tabulce je uveden podíl všech daní na daňových nedoplatcích v letech 1993 až 1999. Od roku 1993 se podíl daně z příjmů právnických osob na celkových daňových nedoplatcích neustále zvyšoval. Zatímco v roce 1993 činil podíl této daně na daňových nedoplatcích 9 %, v roce 2001 to bylo již téměř 20 %. Finanční úřady by se tedy měly více zaměřit na výběr daně z příjmů právnických osob, aby se snížil jak jejich procentuální podíl na daňových nedoplatcích, tak absolutní částky celkových daňových nedoplatků.

Podíl jednotlivých daní na daňových nedoplatcích v letech 1993 až 1999

Daně	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Staré daně	63 %	47 %	33 %	26 %	20 %	16 %	16 %
DPH	14 %	24 %	32 %	34 %	37 %	36 %	34 %
DPPO	9 %	9 %	9 %	11 %	11 %	15 %	16 %
Spotřební daň	2 %	3 %	10 %	10 %	11 %	10 %	9 %
DPFO z podnikání	5 %	6 %	5 %	7 %	8 %	8 %	8 %
DPFO ze závislé činnosti	0 %	1 %	2 %	3 %	4 %	5 %	5 %
Daň dědická, darovací, z převodu nemovitostí	1 %	2 %	3 %	4 %	5 %	5 %	5 %
Daň z nemovitosti	2 %	2 %	1 %	1 %	1 %	1 %	1 %
Ostatní příjmy, odvody a poplatky	3 %	5 %	4 %	4 %	5 %	5 %	6 %

Pramen: www.mfcr.cz

Vývoj podílu nedoplatků DPPO na celkových daňových nedoplatecích



Pramen: www.mfcr.cz

2. Společnost s ručením omezeným

Společnost s ručením omezeným patří mezi obchodní společnosti. Obchodní společnosti jsou právně vymezeny v obchodním zákoníku, který obsahuje následující definici: Obchodní společnost je právnickou osobou založenou za účelem podnikání.²

2.1. Charakteristika podle obchodního zákoníku

Společnost se zakládá společenskou smlouvou, podepsanou všemi zakladateli. Společenská smlouva musí mít formu notářského zápisu. Pravost podpisů zakladatelů musí být úředně ověřena. Pokud společnost zakládá jediný zakladatel, nahrazuje společenskou smlouvu zakladatelská listina vyhotovená ve formě notářského zápisu. Společnost může být založena jednou osobou, maximální počet společníků je padesát. Společnost s ručením omezeným odpovídá za porušení svých závazků celým svým majetkem. Společníci ručí

² Obchodní zákoník, § 56, odst.1 ve znění platném k 18.10.2001

společně a nerozdílně za závazky společnosti do výše nesplacených vkladů. Zápisem splacení všech vkladů do obchodního rejstříku ručení zaniká.

Základní kapitál je peněžní vyjádření souhrnu peněžitých i nepeněžitých vkladů všech společníků. Výše základního kapitálu společnosti musí činit alespoň 200 000 Kč. Vkladem společníka je souhrn peněžních prostředků (peněžitý vklad) nebo penězi ocenitelných hodnot (nepeněžitý vklad), které se určitá osoba zavazuje vložit do společnosti za účelem nabytí účasti ve společnosti. Výše vkladu společníka musí činit alespoň 20 000 Kč.

Společnost vzniká dnem, ke kterému byla zapsána do obchodního rejstříku. Návrh na zápis do obchodního rejstříku musí být podán do 90 dnů od založení společnosti nebo od doručení průkazu živnostenského či jiného podnikatelského oprávnění. Před podáním návrhu na zápis do obchodního rejstříku musí být splaceno celé emisní ážio a na každý peněžitý vklad musí být splaceno nejméně 30 %. Minimálně však musí být splaceno 100 000 Kč. Společník je povinen splatit vklad za podmínek a ve lhůtě určené ve společenské smlouvě, nejpozději však do pěti let od vzniku společnosti.

Orgány společnosti:

- **Valná hromada** – je nejvyšším orgánem společnosti. Do její působnosti patří např. schválení jednání učiněných zakladateli před vznikem společnosti, schválení roční účetní závěrky, stanov, jmenování, odvolání a odměňování jednatelů a členů dozorčí rady a další otázky. Valná hromada je tvořena společníky, kteří na ní uplatňují svá základní společenská práva. Valná hromada je schopná usnášet se, jestliže jsou přítomni společníci, kteří mají alespoň polovinu všech hlasů, nevyžaduje-li společenská smlouva vyšší počet hlasů. Každý společník má jeden hlas na každých 1 000 Kč svého vkladu, neurčuje-li společenská smlouva jinak. Jednatelé musejí svolávat valnou hromadu nejméně jednou za rok, pokud nestanoví zákon, společenská smlouva či stanovy jinak. Požádat o svolání valné hromady mohou společníci, jejichž vklady dosahují alespoň 10 % základního kapitálu. Je povinnost z každé valné hromady sepsat zápis a zaslat jej všem společníkům bez zbytečného odkladu.
- **Jednatel** je statutárním orgánem společnosti s ručením omezeným. Společnost musí mít nejméně jednoho jednatele. Má-li jich být podle vůle společníků více, pak se určení

jejich počtu podrobuje jen praktickým potřebám společnosti, protože maximální počet jednatelů není zákonem nijak limitován. Počet jednatelů určuje společenská smlouva. Jednatel je jmenován valnou hromadou. Jednatel není zástupcem společnosti, ale jeho jednání se považuje přímo za jednání společnosti s ručením omezeným jako právnické osoby (vnější působnost jednatele). Základem vnitřní působnosti jednatele je obchodní vedení společnosti. Obchodním vedením se rozumí rozhodování o vnitřních provozních záležitostech firmy. Pokud má společnost jediného jednatele, přísluší obchodní vedení jemu. Pokud má společnost více jednatelů, vyžaduje se k rozhodnutí souhlas většiny jednatelů.

- **Dozorčí rada** patří mezi fakultativní (dobrovolné) orgány společnosti. Společnost je povinna zřídit dozorčí radu pouze stanoví-li tak společenská smlouva. Do působnosti dozorčí rady patří např. dohled nad činností jednatelů, nahlížení do obchodních a účetních knih a jiných dokladů a kontrolovat tam obsažené údaje, přezkoumání roční účetní závěrky. Dozorčí rada také může svolat valnou hromadu, pokud to vyžadují zájmy společnosti a účastnit se valné hromady. Počet členů dozorčí rady určuje společenská smlouva, nejméně však musí mít dozorčí rada tři členy. Členové jsou voleni a odvoláváni valnou hromadou. Členem dozorčí rady může být jak společník, tak jiná osoba, členem však nemůže být jednatel společnosti. Členové dozorčí rady se povinně zapisují do obchodního rejstříku.

Společnost s ručením omezeným účtuje podle zákona v soustavě podvojného účetnictví. Společnost vytváří povinně rezervní fond. Rezervní fond se vytvoří z čistého zisku v roce, v němž je poprvé čistého zisku dosaženo, a to ve výši nejméně 10 % čistého zisku, avšak ne více než 5 % z hodnoty základního kapitálu. Tento fond se ročně doplňuje o částku ve výši nejméně 5 % z čistého zisku. Jakmile výše rezervního fondu dosáhne 10 % základního jmění, zákonná povinnost zvětšovat jeho objem končí. Společníci si mohou ve společenské smlouvě nebo ve stanovách vymezit i přísnější pravidla, nikoli však mírnější. O použití rezervního fondu rozhodují jednatelé. Rezervní fond do výše 10 % základního kapitálu (tj. zákonem stanovené výše) lze použít pouze k úhradě ztráty společnosti.

Společnost zaniká ke dni výmazu z obchodního rejstříku. Zániku společnosti předchází její zrušení s likvidací nebo bez likvidace. Společnost se zrušuje bez likvidace, pokud uplyne

dobu, na kterou byla založena nebo pokud dosáhla účelu, pro který byla založena. Při zrušení společnosti s likvidací jmenuje jednatel (jednatelé) likvidátora. Společnost vstupuje do likvidace ke dni, k němuž je zrušena. Vstup společnosti do likvidace se zapisuje do obchodního rejstříku. Při zrušení společnosti s likvidací má každý společník nárok na podíl na likvidačním zůstatku.

Společnost může zaniknout i přeměnou. Způsoby přeměny společnosti v České republice jsou:

- fúze (sloučení nebo splynutí),
- převod jmění na společníka,
- rozdělení (rozdělení se založením nových společností, rozdělení sloučením nebo kombinací těchto dvou forem),
- změna právní formy společnosti.

2.2. Údaje firmy „X“, s. r. o.

Obor podnikání: výrobní (textilní průmysl)

Sídlo: Jablonec nad Nisou

Právní forma podnikání: společnost s ručením omezeným

Počet zaměstnanců: 106

Společnost „X“ s. r. o. vznikla zápisem do obchodního rejstříku Okresního soudu v Ústí nad Labem v roce 1993. Bylo zapsáno základní jmění ve výši 350 tis. Kč. Společnost byla založena dvěma společníky (fyzickými osobami), z nichž jeden plní funkci jednatele společnosti po celou dobu činnosti firmy.

V roce 1993 společnost zaměstnávala 48 pracovníků. S rozšiřováním výroby vzrostl i počet zaměstnanců. V roce 2001 byl průměrný počet zaměstnanců 106. Zaměstnanci ve výrobě pracují ve dvousměnném provozu, jejich týdenní pracovní fond činí 38,75 hodin. Společnost „X“, s. r. o. zaměstnává 5 pracovníků se změněnou pracovní schopností a 2

pracovníky se změněnou pracovní schopností s těžším zdravotním postižením, kteří mají zkrácenou týdenní pracovní dobu na 30 a 20 hodin.

V roce 2001 rozvázalo pracovní poměr 10 pracovníků, kteří byli nahrazeni novými zaměstnanci. Fluktuace pracovníků v roce 2001 byla 10 %, což je dlouhodobý trend ve firmě „X“, s. r. o. Kromě toho byli přijati další dva pracovníci do dělnických profesí a o jednoho zaměstnance se zvýšil i počet administrativních pracovníků. Při náboru nových pracovníků do výrobního provozu je stanovena podmínka vyučení v oboru nebo minimálně dvoutletá praxe v oboru.

Společnost je vedena 5 řídicími pracovníky, kteří tvoří TOP management společnosti. V dělnických profesích zaměstnává firma 83 pracovníků. Pozice administrativních pracovníků zaujímá 18 lidí.

Organizační struktura firmy „X“, s. r. o. zahrnuje 4 útvary, které jsou podřízené jednateři společnosti. V čele každého útvaru stojí ředitel, který zodpovídá za úkoly přidělené jeho úseku.

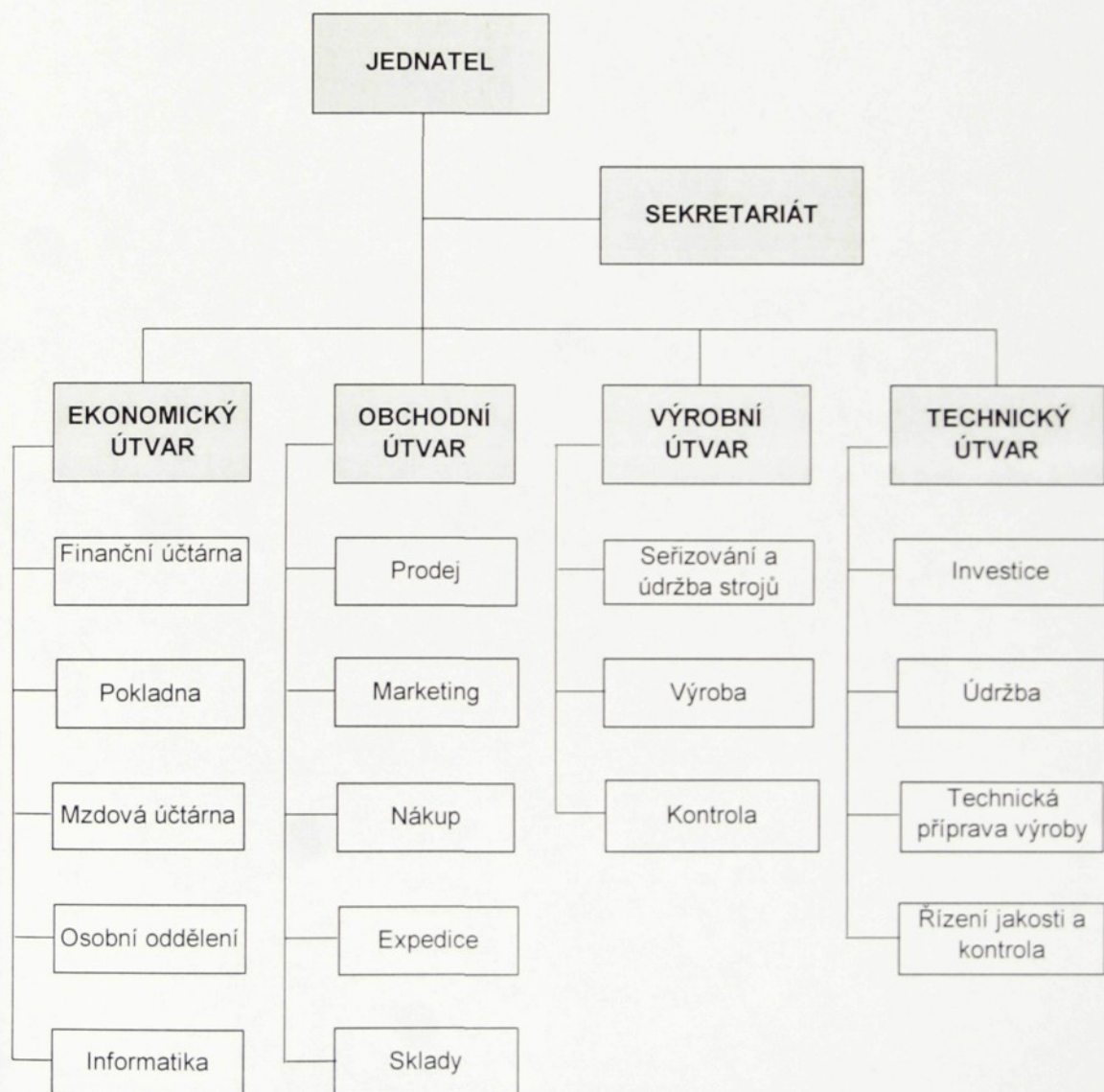
Ekonomický útvar provádí finanční plánování a účetnictví, zajišťuje likviditu společnosti, realizuje úvěrovou politiku firmy a vypracovává ekonomické analýzy. Do tohoto úseku patří i správa informační sítě celé firmy.

Obchodní útvar zajišťuje nákup materiálu a surovin nutných pro výrobu. Oddělení marketingu vyhledává nové odběratele a má na starosti i marketingovou komunikaci s médii a reklamními agenturami. Součástí obchodního oddělení je i vozový park čítající 15 osobních, užitkových a nákladních vozů.

Výrobní útvar zaměstnává především pracovníky obsluhy výrobních linek a pracovníky kontroly. Dále zde pracují seřizovači, kteří provádějí seřízení, údržbu a základní opravy výrobních strojů.

Technický útvar provádí převážně činnosti související s výrobou, proto je zde nutná častá spolupráce s výrobním útvarem. Technický útvar se zabývá technickou přípravou výroby, řízením jakosti a investiční činností. Součástí technického úseku je i údržba, která zajišťuje drobné opravy a poruchy ve všech úsecích.

Organizační struktura firmy „X“, s. r. o.

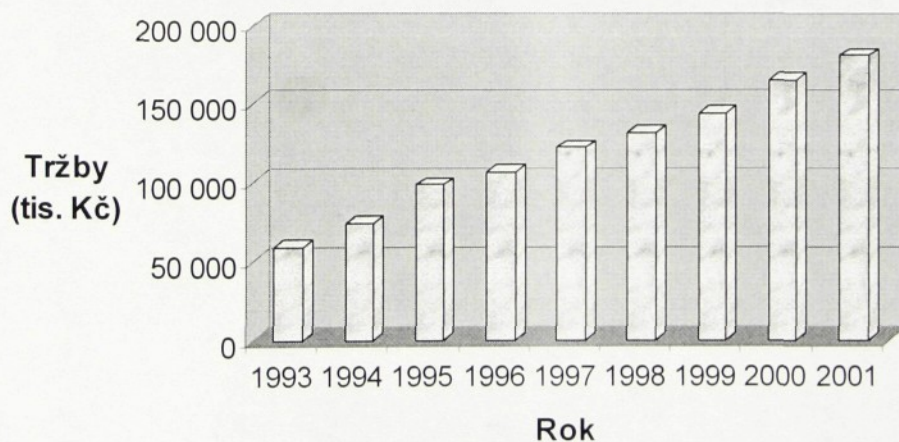


Hlavním oborem činnosti firmy je textilní výroba. Převážnou většinu odběratelů tvoří výrobní podniky textilního průmyslu. Společnost se nezabývá prodejem své produkce drobným živnostníkům a maloodběratelům. Firma „X“, s. r. o. svou produkci směřuje zejména na český trh. Hlavními odběrateli jsou především firmy v regionu (z oblasti liberecka, jablonecka, tanvaldska, železnobrodska).

Od roku 1993 neustále dochází k růstu tržeb za prodej výrobků zhruba o 10 % každý rok, ale trh v tomto regionu začíná být nasycený. Firma by se chtěla tedy zaměřit na jiné oblasti České republiky, kde je také dlouholetá tradice textilního průmyslu (např. Trutnovsko, Jihlavsko). Firma by chtěla přijmout další obchodní zástupce, kteří by vyhledávali nové klienty a rozšiřovali síť stálých odběratelů. Dalším cílem firmy je dosáhnout odbytu i na zahraničních trzích a to jak na východ od naší republiky, kde jsou české textilní výrobky vnímány jako velmi kvalitní, tak i na západních trzích, kde je možné konkurovat nízkými cenami, ale i odpovídající kvalitou.

Vývoj tržeb společnosti „X“, s. r. o.

Rok	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Tržby (tis. Kč)	58 379	73 850	98 074	106 410	121 947	131 215	143 796	165 213	180 850



Nejdůležitější charakteristické ukazatele

Rok	2000	2001
Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb (tis. Kč)	169 960	180 997
Hospodářský výsledek před zdaněním (tis. Kč)	2 933	4 319
Celková aktiva (tis. Kč)	93 160	132 031
Vlastní kapitál (tis. Kč)	6 162	10 355
Základní kapitál (tis. Kč)	5 010	5 010
Zákonný rezervní fond (tis. Kč)	387	442
Čistý obrat (tis. Kč)	188 205	192 632
Rezervy (tis. Kč)	4 000	3 394
Průměrná měsíční mzda zaměstnanců (Kč)	13 085	14 044
Počet řídících pracovníků/ počet pracovníků v dělnických profesích	8/78	8/80
Počet administrativních pracovníků	17	18
Průměrný počet zaměstnanců	103	106

3. Konkrétní ustanovení zákona, které lze využít při daňové optimalizaci

Společnost s ručením omezeným jako právnická osoba je ze zákona povinna účtovat v soustavě podvojného účetnictví (viz zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, § 36 nebo zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 9). Při stanovení základu daně a výpočtu daňové povinnosti vycházejí poplatníci právě z účetních dat. Základ daně právnických osob se odvozuje od hospodářského výsledku před zdaněním, který se upravuje pro účely stanovení základu daně z příjmů. V následujícím schématu je naznačeno, co je třeba vzít v úvahu při tvorbě základu daně.

Hospodářský výsledek před zdaněním
- příjmy vyňaté z předmětu daně
- osvobozené příjmy
- příjmy nezahrnované do základu daně (včetně samostatných základů daně, které se nezahrnují do základu daně)
- rozpuštění rezerv nebo opravné položky, jejichž tvorba nebyla daňově uznaným nákladem
+ částky zkracující příjmy
+ účetní náklady, které nejsou uznanými daňovými náklady
+ částky pojistného sociálního pojištění sražené zaměstnancům a neodvedené ve lhůtě
- mimoúčetní náklady, které lze uznat pro daňové účely
+ zrušení částek uplatněných v předešlých zdaňovacích obdobích
+ - korekce základu daně předešlých zdaňovacích období
ZÁKLAD DANĚ

Příjmy vyňaté z předmětu daně jsou především příjmy, které plynou z majetku nabytého dědictvím nebo darováním.

Mezi *příjmy osvobozené od daně z příjmů právnických osob* patří především:

- příjmy z provozování taxativně vyjmenovaných ekologických zařízení v roce uvedení do provozu a v pěti následujících zdaňovacích obdobích,
- úroky z přeplatku na dani zaviněného správcem daně,
- úroky z hypotečních zástavních listů.

Příjmy, které se nezahrnují do základu daně, mohou tvořit:

- částky, které již byly u téhož poplatníka zdaněny podle zákona o daních z příjmů,
- některé příjmy tvořící samostatné základy, např. přijaté dividendy nebo podíly na zisku společností s ručením omezeným.

Rozpuštění rezerv a opravných položek, jejichž tvorba nebyla uznána pro daňové účely, se odečítá od základu daně, aby nedošlo ke dvojímu zdanění těchto položek (tvorba „nedaňových“ opravných položek je náklad, který se připočítává k daňovému základu).

Hospodářský výsledek se zvyšuje o *částky, o které byly neoprávněně sníženy výnosy*. Neoprávněné zkrácení příjmů může nastat např. tehdy, když se liší ceny sjednané mezi ekonomicky, personálně či jinak spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za obdobných podmínek. Při stanovení výše úroku u půjček se považuje za cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami, úrok ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v době uzavření smlouvy.

Účetní náklady, které nejsou uznávanými daňovými náklady, jsou např. výdaje na reprezentaci, tvorba rezervních a jiných účelových fondů, daň dědická a darovací nebo manka přesahující náhrady. Podrobně se těmito výdaji budu zabývat v následující subkapitole.

Od roku 2001 platí ustanovení, že zaměstnavatel, který zaměstnanci srazil *částky pojistného na sociální zabezpečení a pojistného na zdravotní pojištění* a neodvedl tyto srážky do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období, musí tyto částky přičíst k daňovému základu. Pokud dojde k odvedení částek pojistného po uvedených termínech, může si poplatník o tyto úhrady snížit hospodářský výsledek. Tím se snižuje tvrdost tohoto ustanovení.

Mimoučetními náklady se rozumí takové náklady, které nejsou zachyceny v účetnictví daného účetního období, avšak podle zákona o daních z příjmů je možné tyto náklady přičíst k daňovému základu. Jedná se např. pojistné na sociální pojištění, které zaměstnavatel odvedl později a musel z tohoto důvodu v minulém zdaňovacím období zvýšit základ daně. Plátce daně si může o tuto částku snížit základ daně v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo pojištění skutečně zapláceno, přestože je pojistné zaúčtováno do nákladů v jiném účetním období. Dalším příkladem může být reinvestiční odpočet. Poplatník, který splní podmínky uvedené v zákoně, má nárok na reinvestiční odpočet. Pokud ale poplatník tyto podmínky následně poruší, musí o částku, kterou získal ve formě reinvestičního odpočtu, zvýšit svůj hospodářský výsledek za to zdaňovací období, ve kterém podmínky porušil.

Při úpravě daňového základu je možné setkat se s pojmy výdaje a náklady. Náklady je možné definovat jako v penězích oceněnou spotřebu výrobních faktorů, která je nutná k dosažení výnosů. Výdaj představuje reálný úbytek peněžních prostředků. Přestože z účetního hlediska je nutné učinit rozdíl mezi výdaji a náklady, zákon o daních z příjmů tyto pojmy příliš detailně nerozlišuje. Za náklad uvedený v zákoně o daních z příjmů je možné považovat výdaj i náklad a to vždy v souladu s účetnictvím.

3.1. Účetní náklady (výdaje) neuznatelné pro daňové účely

Náklady se evidují v podvojném účetnictví v 5. účtové třídě. Účetnictví každé účetní jednotky musí sledovat stav a pohyb majetku a závazků a dále náklady a výnosy. Účetní postupy zahrnují účtování i takových nákladů, resp. výdajů, které není možné uznat pro daňové účely. Důvodem tohoto rozporu je, že účetnictví musí poskytovat objektivní obraz skutečného stavu majetku a závazků, ale na druhé straně některé náklady nebo výdaje mohou snižovat daňové výnosy státu. Proto je v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů stanoveno, které výdaje (náklady) nelze uznat pro daňové účely. Tyto výdaje je nutné při výpočtu daňového základu přičíst k hospodářskému výsledku před zdaněním.

Ve společnosti s ručením omezeným se nejčastěji lze setkat s následujícími daňově neuznanými náklady (výdaji).

- Výdaje na pořízení hmotného a nehmotného majetku

Při pořízení hmotného a nehmotného majetku není možné výdaje na pořízení zaúčtovat do nákladů. Výjimku tvoří pouze drobný hmotný majetek, jehož pořizovací cena je menší než 40 000,- Kč a doba použitelnosti delší než 1 rok. Tento majetek může účetní jednotka zanechat do nákladů ve formě spotřeby materiálu. V případě drobného nehmotného majetku, jehož pořizovací cena je menší než 60 000,- Kč a doba použitelnosti delší než 1 rok, se cena může účtovat rovnou do nákladů (na vrub účtu 518 – Ostatní služby). V ostatních případech se cena hmotného a nehmotného majetku do nákladů zaúčtuje pomocí odpisů.

- Výdaje na zvýšení základního kapitálu

Základní kapitál může být zvýšen různými způsoby. Nejčastěji se základní kapitál zvyšuje z čistého zisku. Jde o zisk po odvodu daní, proto výdaje není možné zahrnout do nákladů. Další možností může být zvýšení základního kapitálu zvýšením vkladu společníka (společníků). V tomto případě jde o výdaj společníka, nikoliv společnosti, proto se zvýšení také neprojeví v nákladech společnosti.

- Odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob

Odměny členů statutárních a dalších orgánů, pokud nejsou vypláceny ve formě mzdy, není možné zahrnout do daňových nákladů. Od roku 2001 není také možné zahrnout do daňových nákladů pojistné hrazené za člena statutárního orgánu z titulu odpovědnosti za škodu způsobenou společností při výkonu funkce.

- Vyplácené podíly na zisku

Společníkům jsou podíly na zisku vypláceny z čistého zisku, tedy zisku po zdanění. Opět se tyto podíly neobjeví v účetních, ani v daňových nákladech.

- Přirážky k základním sazbám poplatků za znečišťování ovzduší a k úplatám za vypouštění odpadních vod

Tímto opatřením se stát snaží zlepšit přístup podniků k ochraně životního prostředí. Podnik zaplatí vyšší poplatek za znečišťování ovzduší nebo vypouštění odpadních vod a rozdíl mezi vyšším a standardním poplatkem nemůže zahrnout do svých daňových nákladů. Vyšší poplatek představuje sankci za nezodpovědný přístup k životnímu prostředí.

- Výdaje nad limity stanovené zákonem o daních z příjmů nebo zvláštními předpisy

Zákon o daních z příjmů stanoví, co lze zahrnout do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů. U některých položek (např. cestovné) je určen maximální limit částky, kterou lze zahrnout do daňových nákladů. Pokud se vyskytne v účetních nákladech částka vyšší, než je tento maximální limit, může účetní jednotka zahrnout do svých daňových nákladů pouze tuto limitní částku.

- Tvorba rezervních a jiných účelových fondů

Stejně jako se vyplácejí podíly na zisku, plynou přiděly do rezervních a jiných fondů z čistého zisku, tedy zisku po zdanění a neobjevují se v nákladech.

- Manka a škody přesahující náhrady

Manka je možné vymáhat buď na zaměstnancích (v případě, že má zaměstnanec podepsanou hmotnou zodpovědnost) nebo na pojišťovně. Pokud není manko uhrazeno, není možné jej zahrnout do daňových nákladů. Toto platí i pro škody, s výjimkou škod, které vzniknou v důsledku živelních pohrom, nebo škod způsobených podle potvrzení policie neznámým pachatelem.

- Zůstatková cena hmotného a nehmotného majetku vyřazeného v důsledku darování

Pokud účetní jednotka daruje nebo bezúplatně převede dosud neodepsaný hmotný nebo nehmotný majetek, zaúčtuje zůstatkovou cenu do nákladů, ale nemůže ji uplatnit v daňových nákladech.

- Technické zhodnocení

Technickým zhodnocením se rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, jestliže převýšily u jednotlivého hmotného majetku v úhrnu částku 40 000 Kč (počínaje zdaňovacím obdobím 1998). U nehmotného majetku je limitní hranice pro technické zhodnocení stanovena na 60 000 Kč za účetní období. Pokud jsou výdaje nižší než tyto hranice, může účetní jednotka uvést položky v nákladech (opravy a udržování). Jestliže však výdaje přesáhnou limitní částky, je nutné toto považovat za technické zhodnocení a zvýšit vstupní cenu dlouhodobého hmotného, resp. nehmotného majetku.

- Daň dědická, darovací, DPPO, DPFO poplatníka a daně zaplacené za jiného poplatníka

Převodové daně (dědická a darovací) souvisejí s bezúplatným převodem vlastnictví, pro poplatníka jsou v podstatě alternativou daně z příjmů, protože bezúplatné nabytí majetku je jednorázovým zvýšením majetku poplatníka. Proto se nezahrnují do základu daně z příjmů, stejně jako daň z příjmu poplatníka (DPPO). Samozřejmě daň z příjmů sraženou jiným poplatníkům (zaměstnancům) lze zanést do základu daně z příjmů plátce.

- Výdaje na reprezentaci

Výdaji na reprezentaci jsou např. výdaje na pohoštění, občerstvení nebo dary. V této souvislosti je ale třeba rozlišovat mezi výdaji na reprezentaci a výdaji na reklamu. Bezúplatné předání reklamních předmětů v hodnotě do 200 Kč označeného obchodní firmou, ochrannou známkou nebo názvem propagovaného zboží nebo služby se nepovažuje za darování a náklady na pořízení těchto předmětů je možno zahrnovat do základu daně. Nesmí jít však o zboží, které je předmětem spotřební daně.

3.2. Uzané daňové náklady

V zákoně o daních z příjmů je obecně stanoveno, že za daňové výdaje (náklady) se považují pouze takové výdaje (náklady), které byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů s tím, že tyto výdaje lze pro zjištění základu daně odečíst ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

- Odpisy hmotného majetku

Cena dlouhodobého majetku se účtuje do nákladů prostřednictvím odpisů. Odpisy jsou peněžním vyjádřením postupného opotřebení dlouhodobého majetku za určité období. V praxi je možné setkat se s účetními a daňovými odpisy. Účetní odpisy by měly zachytit reálnou výši opotřebení majetku. Podniky si je určují samy a postupují v souladu s odpisovým plánem, který stanoví měsíční částky odpisů. Daňové odpisy jsou vymezeny zákonem o daních z příjmů a podniky si mohou zvolit metodu buď rovnoměrného nebo zrychleného odpisování. Tyto odpisy se počítají za roční zdaňovací období, a to ve výši určené zákonem o daních z příjmů. Jako daňově uznatelné je možné považovat pouze daňové odpisy, nikoli odpisy účetní.

- Zůstatková cena hmotného majetku

Za daňový náklad se považuje zůstatková cena hmotného majetku v případě jeho prodeje nebo fyzické likvidace. Zůstatkovou cenu hmotného majetku vyřazeného v důsledku škody lze zahrnout do daňových nákladů jen do výše náhrad. Toto ustanovení se netýká škod

vzniklých v důsledku živelních pohrom nebo škod způsobených podle potvrzení policie neznámým pachatelem. V případě bezúplatného převodu (darování) není možné zahrnout zůstatkovou cenu do daňových nákladů.

▪ Zákonné pojištění

Zákonným pojištěním rozumíme pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem. Toto pojistné je daňově uznatelným nákladem pouze v případě, že bylo zaplaceno nejpozději do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období. Dále je uvedeno, že pokud toto pojistné bude zaplaceno po uvedeném termínu, může být uplatněno jako daňový výdaj toho zdaňovacího období, ve kterém bylo zaplaceno.

▪ Nájemné

Nájemné u **operativního leasingu** (resp. u pronájmu, který není pro daňové účely považován za finanční pronájem) se v soustavě podvojného účetnictví zpravidla časově rozlišuje. Nájemné je uznáno jako daňový výdaj, pokud souvisí se zdanitelnými příjmy v daném zdaňovacím období.

U **finančního pronájmu** jde v podstatě o spojení smlouvy o pronájmu s kupní smlouvou, ve které se pronajímatel zavazuje prodat po skončení nájemní smlouvy předmět nájmu nájemci, když nájemce od koupě neodstoupí. Ve smlouvě o finančním pronájmu je stanoven i způsob úhrady. Úhrada se rozpadá na nájemné a kupní cenu po skončení nájemní smlouvy. Aby bylo možno nájemné zahrnovat do daňových nákladů, musí být splněny následující podmínky:

- a) Doba trvání nájmu musí být delší než 20 % stanovené doby odpisování uvedené v zákoně o daních z příjmů. Zároveň ale musí pronájem u movitých věcí trvat nejméně tři roky a u nemovitostí alespoň osm let.
- b) Kupní cena po skončení nájemní smlouvy nesmí být vyšší než zůstatková cena vypočtená ze vstupní ceny evidované u vlastníka, kterou by předmět nájmu měl při rovnoměrném odpisování k okamžiku prodeje. Pokud by byla najatá věc odepsána ve výši 100 % vstupní ceny, k této podmínce se nepřihlíží.

Ve smlouvě o finančním pronájmu je stanoveno, co která platba znamená. Pro účely zahrnutí nájemného do daňových nákladů je nutné toto velmi obezřetně rozlišovat.

Například na počátku pronájmu je obvykle hrazena první platba, která je vyšší než další pravidelné nájemné. Vzhledem k nejednotné terminologii se první velká částka nazývá v mnoha případech odlišně. Tato splátka může mít několik podob s různým daňovým režimem:

- Záloha na nájemném – tato částka se časově rozlišuje a nepodléhá zatížení DPH. Tato daň bude odváděna při platbách běžných splátek nájemného.
- Nájemné placené předem – tato částka se časově rozlišuje a podléhá zatížení DPH.
- První zvýšená splátka – tato částka je souhrn nájemného placeného předem v první standardní splátce.
- Záloha na budoucí koupi – v tomto případě se částka časově nerozlišuje, ale je součástí kupní ceny.

Z hlediska daně z příjmů je třeba rozlišovat také mezi finančním prodejem s právem odkupu pronajaté věci a **splátkovým prodejem**. Splátky v tomto případě nemohou být daňovým nákladem, ale do základu daně se přenášejí prostřednictvím daňových odpisů, protože tvoří vstupní cenu tohoto hmotného majetku.

▪ Daň z nemovitosti a z převodu nemovitostí

Za daňový náklad se uznává zaplacená daň z nemovitostí a daň z převodu nemovitostí, dále předpis daně silniční, pokud jejich úhrada souvisí s činností a majetkem poplatníka.

▪ Rezervy a opravné položky

Podle zákona o daních z příjmů se za daňový náklad považují rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zákon o rezervách. Mezi rezervy, jejichž tvorbu lze zahrnout do daňově účinných nákladů, se řadí především rezerva na opravy hmotného majetku, rezerva na pěstební činnost a tzv. ostatní rezervy. Mezi opravné položky, jejichž tvorbu lze zahrnout do daňově účinných nákladů, se řadí opravné položky za dlužníky v konkursním a vyrovnacím řízení a opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994.

Možnost tvořit **zákonné rezervy na opravy hmotného majetku** má buď vlastník majetku nebo i nájemce (pokud je k opravám smluvně zavázán). Rezerva musí být vytvořena na opravu hmotného majetku, u něhož činí zákonem stanovená doba odpisování šest a více let (2. až 5. odpisová skupina). Rezervu nelze tvořit na technické zhodnocení či na údržbu

hmotného majetku. Ke stanovení roční výše zákonné rezervy, kterou je možné uplatnit jako daňový výdaj, je nutné vypracovat celkový rozpočet nákladů na opravu a účetní směrnici pro tvorbu a čerpání rezervy v jednotlivých letech (rezervu je možné tvořit minimálně po dvě zdaňovací období).

Pohledávky jsou v podvojeném účetnictví zahrnuty zpravidla do výnosů a tedy i do základu daně. Nejsou-li pohledávky uhrazeny či alespoň není předpoklad, že budou úspěšně vymahatelné, má poplatník nerealizované příjmy a je relativně více daňově zatížen. Proto je některé pohledávky možné zahrnout do daňových nákladů. Některé pohledávky lze zahrnovat přímo a jednorázově do daňových nákladů. Jde například o hodnotu pohledávky v případě jejího postoupení. Přímou do daňových nákladů lze zahrnout i pohledávku za dlužníkem, u kterého soud zamítl návrh na prohlášení konkursu pro nedostatek majetku dlužníka, nebo za dlužníkem, na jehož majetek je uplatněna veřejná dražba, a to do výše příjmu z této dražby. Pohledávky splatné do 31.12.1994 se zahrnují do daňových nákladů postupně, a to ve výši 20 %.

Jinou možností je zahrnutí hodnoty pohledávek do daňových nákladů prostřednictvím **opravných položek**. Ty lze tvořit v plné výši ve zdaňovacím období, ve kterém poplatník na výzvu soudu přihlásil svoji pohledávku do konkursu nebo vyrovnání, a to do výše takto přihlášených pohledávek. U neprohlášených pohledávek splatných po 31. prosinci 1994 se tvoří opravné položky postupně. Tyto opravné položky se tvoří ve dvou stupních. V první fázi bez dodatečných podmínek lze tvořit opravnou položku až do 33 % účetní hodnoty pohledávky (po uplynutí 12 měsíců od splatnosti). Pokračovat v tvorbě opravné položky může poplatník jen u pohledávek, u nichž bylo zahájeno soudní řízení, kterého se poplatník řádně účastní. Pak může opravnou položku postupně vytvořit až do výše 100 % účetní hodnoty.

▪ Výdaje na pracovní a sociální podmínky zaměstnanců

Do této kategorie výdajů lze zahrnout:

- a) výdaje na bezpečnost a ochranu zdraví při práci, hygienické vybavení pracovišť (např. pracovní obuv a oděv, toaletní potřeby),
- b) výdaje na závodní preventivní péči, lékařské prohlídky a lékařská vyšetření stanovená zvláštními předpisy,
- c) výdaje na výchovu žáků učilišť, vzdělávání a rekvalifikace pracovníků,

- d) výdaje na provoz vlastních zařízení závodního stravování nebo příspěvky na závodní stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů a poskytované až do výše 55 % ceny jednoho hlavního jídla v průběhu jedné pracovní směny, maximálně však do výše 70 % stravného při trvání pracovní cesty 5 až 12 hodin,
- e) pracovněprávní nároky zaměstnanců umožněné kolektivní smlouvou nebo vnitřním předpisem, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak.

▪ Výdaje na pracovní cesty

Do daňových nákladů patří náhrady cestovních výdajů, ke kterým je zaměstnavatel zavázán vůči svým zaměstnancům. Je třeba připomenout, že za zaměstnance se považují i členové statutárních a jiných orgánů právnických osob. Výdaje na ubytování, na dopravu hromadnými dopravními prostředky, na pohonné hmoty spotřebované silničním motorovým vozidlem zahrnutým v obchodním majetku poplatníka nebo v nájmu a nezbytné výdaje spojené s pracovní cestou se zahrnují do daňového základu v prokázané výši. Výši daňových nákladů na stravné stanoví vyhláška Ministerstva práce a sociálních věcí a částka závisí především na době strávené na pracovní cestě. Výši stravného v daném rozpětí upraví zaměstnavatel v kolektivní smlouvě nebo ve vnitřním předpisu. Při zahraničních cestách lze kromě stravného do výše limitů pro jednotlivé státy zahrnout i kapesné v maximální výši 40 % stravného. Sazby stravného pro tuzemské pracovní cesty v roce 2001 upravuje vyhláška Ministerstva práce a sociálních věcí č. 448/2000 Sb., která vešla v platnost 1.1.2001. Sazby stravného pro zahraniční pracovní cesty jsou uvedeny ve vyhlášce Ministerstva financí č. 431/2000 Sb. a platí také od 1.1.2001. Výdaje na dopravu v rámci pracovních cest motorovými vozidly, která nejsou v obchodním majetku poplatníka, se uplatňují pro daňové účely pouze prostřednictvím náhrad. Ta zahrnuje náhradu v paušální výši na jeden ujetý kilometr a dále náhradu za spotřebované pohonné hmoty vypočtené podle průměrné spotřeby pohonných hmot daného vozidla a průměrné ceny pohonných hmot.

Sazby stravného pro tuzemské pracovní cesty v roce 2001

Délka pracovní cesty	Sazby stravného
5 až 12 hodin	55,- až 67,- Kč
12 až 18 hodin	85,- až 102,- Kč
přes 18 hodin	133,- až 159,- Kč

Sazby základních náhrad za 1 km jízdy v roce 2001

u osobních silničních motorových vozidel 3,30 Kč.

Průměrné ceny pohonných hmot v roce 2001

Druh pohonných hmot	Průměrná cena
Benzin automobilový 91 O Speciál	29,20 Kč
Benzin automobilový 91 O Normal	29,10 Kč
Benzin automobilový 95 O Super	29,70 Kč
Benzin automobilový 98 O Super plus	32,20 Kč
Motorová nafta	26,90 Kč

Sazba stravného v cizí měně u vybraných zemí v roce 2001

Země	Měnový kód	Měna	Základní sazby stravného	Přepočet na euro
Belgie	BEF	belgický frank	2 000,-	49,58
Francie	FRF	francouzský frank	275,-	41,92
Itálie	ITL	italská lira	90 000,-	46,48
Lucembursko	BEF	belgický frank	2 000,-	49,58
Maďarsko	DEM	německá marka	50,-	
Německo	DEM	německá marka	70,-	35,79
Nizozemí	NLG	holandský gulden	85,-	38,57
Polsko	USD	americký dolar	32,-	
Rakousko	ATS	rakouský šilink	500,-	36,34
Rusko	USD	americký dolar	50,-	
Řecko	USD	americký dolar	50,-	
Slovensko	SKK	slovenská koruna	470,-	
Slovinsko	DEM	německá marka	60,-	
Španělsko	ESP	španělská peseta	6 200,-	37,26
Švýcarsko	CHF	švýcarský frank	78,-	
Velká Británie	GBP	britská libra	35,-	

• Manka a škody

Do daňově uznatelných nákladů je možné zařadit škody, které byly způsobené živelní pohromou (např. krupobití, vichřice, zemětřesení, povodeň apod.) a dále škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem. Škodu způsobenou živelní pohromou a její rozsah musí poplatník doložit buď posudkem soudního znalce nebo pojišťovny. Tyto škody lze zahrnovat do daňových nákladů v prokázané výši bez omezení. Podmínkou je, že neodstranitelně poškozená nebo zničená či odcizená věc musí být vyřazena z majetku poplatníka. Škody jinak způsobené lze v základu daně ponechat jen do výše přijatých

náhrad, kterými mohou být např. pojistná plnění, zaplacená náhrada škody od odpovědných osob apod.

Za manka, která nejsou uznanými daňovými náklady, se nepovažují úbytky zásob v rámci technologických norem přirozených úbytků, a to buď stanovených zvláštním předpisem nebo vnitřním předpisem poplatníka.

- Pokuty a penále

Do daňových nákladů je možné zahrnout pouze smluvní pokuty, úroky, poplatky z prodlení a penále, které jsou vymezeny smluvně mezi ekonomickými subjekty podle obchodního zákoníku. Je také nutno podotknout, že přijaté pokuty a penále jsou na druhé straně zdanitelným příjmem. Zaplacené penále a pokuty, které nejsou smluvně dohodnuty (jedná se často o pokuty udělené správními orgány, sankce od zdravotních pojišťoven, úřadů sociálního zabezpečení apod.), není možné zahrnovat do základu daně.

- Příspěvek na penzijní připojištění

Jako daňově účinný náklad lze uplatnit také příspěvek zaměstnavatele na penzijní připojištění se státním příspěvkem u svých zaměstnanců, a to do výše 3 % vyměřovacího základu zaměstnance pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti za zdaňovací období nebo jeho část. Podmínkou pro uplatnění této položky v daňových nákladech je to, že tento příspěvek musí být poukázán na účet zaměstnance u penzijního fondu.

- Pojistné na soukromé životní pojištění

Novela zákona o daních z příjmů od 1.1.2001 uznává za daňový výdaj pojistné, které hradí zaměstnavatel pojišťovně za zaměstnance na soukromé životní pojištění na základě pojistné smlouvy uzavřené mezi zaměstnancem jako pojistníkem a pojišťovnou. Pro tento účel však musí být splněna podmínka, že výplata pojistného plnění byla ve smlouvě sjednána až po 60 kalendářních měsících a současně nejdříve v roce dosažení věku 60 let. Zákon ale limituje daňovou účinnost tohoto výdaje tak, že maximálně lze tímto způsobem uplatnit v daňových výdajích za zdaňovací období částku 8 000 Kč za každého zaměstnance.

3.3. Úprava základu daně

Po úpravě základu daně má poplatník možnost uplatnit odpočty od základu daně, kterými je možné daň ještě snížit.

Úprava základu daně z příjmů právnických osob a výpočet daně

ZÁKLAD DANĚ
ODČITATELNÉ POLOŽKY
- ztráta z podnikání (1)
= mezisoučet 1
- reinvestiční odpočet (2)
- odpočet části výdajů vynaložených na výuku učňů (2)
= mezisoučet 2
- dary na veřejně prospěšné účely (max. 5 % z mezisoučtu 2)
= ZÁKLAD DANĚ PO SNÍŽENÍ O ODPOČTY (zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů)
* sazba daně
= DAŇ
- SLEVY NA DANI
slevy na zaměstnance se změněnou pracovní schopností
1/2 srážkové daně z dividend sražené ve zdaňovacím období
= DAŇ PO SLEVĚ

Odpočty odečítané od základu daně z příjmů právnických osob mají svůj pevný řád. Nyní se budu věnovat jednotlivým odčitatelným položkám podle tohoto pořadí.

3.4. Odčitatelné položky

Daňová ztráta

Daňová ztráta znamená rozsah, ve kterém uznané daňové náklady převýšily zdanitelné příjmy za zdaňovací období. Daňovou ztrátu poplatník uvede ve svém daňovém přiznání.

Daňovou ztrátu lze odečíst od základu daně, a to nejdéle v sedmi zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. V rámci tohoto sedmiletého období může právnická osoba uplatnit daňovou ztrátu nebo její část v tom zdaňovacím období, ve kterém je to pro ni nejvýhodnější při optimalizaci základu daně.

Reinvestiční odpočet

Reinvestiční odčitatelná položka má daňově zvýhodnit pořízení některého hmotného majetku, který lze odpisovat. Položka se uplatňuje podílem ze vstupní ceny majetku a to v tomto rozsahu:

- a) 10 % vstupní ceny hmotného majetku zaříděného podle přílohy k ZDP v odpisových skupinách 1, 2, a 3;
- b) 15 % ze vstupní ceny zařízení na čištění a úpravu vod, třídící a úpravárenské zařízení na zhodnocení druhotných surovin;
- c) 20 % ze vstupní ceny strojů pro zemědělství a lesnictví.

Základní sazbou reinvestičního odpočtu je 10 %. Reinvestiční odpočet se obecně uplatňuje u hmotného majetku, který lze daňově odpisovat, a to v odpisových skupinách 1 až 3. Zákon ovšem taxativně stanovuje několik výjimek, kdy reinvestiční odčitatelnou položku nelze použít. Jedná se např. o osobní automobily, motocykly, nábytek, televizní a rozhlasové přijímače atd. Důležitou podmínkou je, že poplatník musí být prvním vlastníkem tohoto majetku, nesmí jej nabýt darováním a využívá jej ke své činnosti. Reinvestiční odpočet může poplatník uplatnit nejdříve v roce uvedení majetku do užívání. Odečítá se od základu daně sníženého o daňovou ztrátu uplatněnou v tomto zdaňovacím období. Když výše základu daně poplatníkovi neumožní uplatnit reinvestiční odpočet celý nebo jeho část v roce uvedení majetku do provozu, může ho uplatnit v prvním z následujících zdaňovacích období, kdy mu to základ daně umožní. Uplatnění tohoto odpočtu je však podmíněné, protože poplatník, aby mu tento nárok nezanikl, nesmí ve třech následujících letech po uplatnění položky majetek vyřadit (např. prodat, darovat, zlikvidovat – s výjimkou likvidace v důsledku živelní pohromy), ani majetek pronajmout. Když poplatník některou z těchto podmínek poruší, musí ve zdaňovacím období, ve kterém k tomu došlo, základ daně zvýšit o částku, v jaké uplatnil odpočet.

Odpočet části výdajů na výuku učňů

Od roku 2001 se pro právnické osoby zavádí nový typ odčitatelné položky, která je ale velmi podobná reinvestičnímu odpočtu. Jde o odpočet 30 % výdajů na výuku žáků. Konkrétně se jedná o výdaje na provoz odborných učilišť (nehradí-li je státní orgán) anebo příspěvky na výchovu učňů placené provozovateli odborného učiliště. Musí se jednat o žáky středních odborných učilišť, které jsou součástí výchovně vzdělávací soustavy.

Dary na veřejně prospěšné účely

Od základu daně lze odečíst hodnotu darů poskytnutých obcím a právnickým osobám se sídlem na území České republiky na financování veřejně prospěšných aktivit (uvedeny v zákoně o daních z příjmů). Může jít o dary peněžní i nepeněžní. Základnou pro stanovení maximální hranice darů je základ daně snížený o daňovou ztrátu, reinvestiční odpočet a odpočet výdajů na výchovu učňů. U právnických osob je minimální hranice určena pro každý jednotlivý dar, resp. souhrn darů jednomu oprávněnému subjektu absolutně ve výši 2 000 Kč. Horní hranice je stanovena na 5 % daňového základu sníženého o předešlé odpočty.

Základ daně snížený o odpočty se zaokrouhluje na celé tisíce korun dolů. Z něho se daň vypočte prostřednictvím sazby daně z příjmů právnických osob, která je lineární a pro zdaňovací období 2001 byla stanovena na 31 %.

3.5. Slevy na dani

Přímo na dani z příjmu právnických osob je možné uplatnit slevy, které účinkují intenzivněji než odpočty.

Jeden druh slev se týká zaměstnavatelů, kteří zaměstnávají **osoby se změněnou pracovní schopností**. Při jejím výpočtu se vychází z přepočteného počtu zaměstnanců se změněnou pracovní schopností, který se zaokrouhluje na dvě desetinná místa. Přepočtený počet zaměstnanců se vypočítá jako podíl celkového počtu hodin odpracovaných zaměstnanci se změněnou pracovní schopností, zvýšený o neodpracované hodiny v důsledku dovolené

nebo pracovní neschopnosti a celkového ročního fondu pracovní doby připadajícího na jednoho zaměstnance pracujícího na plnou pracovní dobu. Právnícké osoby mohou uplatnit jak absolutní, tak i relativní slevu. Výše absolutní slevy činí 18 000 Kč na jednoho přepočteného zaměstnance se změněnou pracovní schopností a pokud se jedná o zaměstnance se změněnou pracovní schopností s těžším zdravotním poškozením, výše slevy se zvyšuje na 60 000 Kč. Relativní slevu mohou uplatnit pouze právnícké osoby, které zaměstnávají nejméně 20 zaměstnanců, a u nichž podíl zaměstnanců se změněnou pracovní schopností činí více než 50 % průměrného ročního přepočteného počtu zaměstnanců.

Tento postup použije poplatník na to, aby zjistil výši daně. Výpočet daně musí poplatník uvést v daňovém přiznání. Částka, kterou bude muset poplatník zaplatit, se ovšem může od vypočtené daňové povinnosti lišit. Důvodem je, že se snižuje jednak o zaplacené zálohy a potom i o odpočet srážkové daně. Do základu daně se totiž zahrnují i vyjmenované druhy příjmů (např. úroky z úsporných účtů, úrokové z příjmy z dluhopisů apod.), které tvoří samostatné základy daně. Proto poplatník může od vypočtené výše daně odečíst sraženou daň na základě potvrzení, které vystavil plátc, jenž daň srážel.

4. Daňové ráje

V zásadě pod daňovým rájem rozumíme zemi se zvýhodněným daňovým režimem, která dovoluje daňovému subjektu umístit v ní svůj finanční kapitál s cílem finanční úspory. Někdy se místo označení daňové ráje používá i termín offshore centra. Tento anglický výraz znamená „oblast mimo pobřeží“ a v prapůvodním významu se užíval pro označení menších ostrůvků ležících u pobřeží, ale už mimo jurisdikci (tj. úřední pravomoc) pevniny.

Mohlo by se zdát, že mezi pojmy daňový ráj a offshore není žádný rozdíl, ale opak je pravdou. Za daňový ráj se považuje každá země, která nabízí větší daňové úlevy pro investory. Za offshore finanční centra jsou pokládány pouze země, které kromě speciálního daňového režimu splňují další podmínky pro rozvoj podnikání na svém území, jako je

kvalitní infrastruktura, právní předpisy, spolehlivý bankovní a soudní systém a v neposlední řadě i vysoká míra politické stability.

Neexistuje žádný přesný a jednoznačný seznam daňových rájů, ale udává se, že na světě je asi 70 – 80 offshore center. Mezi nejznámější centra patří:

- v Evropě: Gibraltar, Irsko, ostrov Man, Kypr, Lichtenštejnsko, Lucembursko, Madeira, Malta, ostrovy Jersey a Guernsey, Švýcarsko;
- v Asii: Hongkong, Labuan, Singapur;
- ve Střední a Jižní Americe: Panama, Belize, Uruguay;
- v Severní Americe: některé státy USA (Montana, Utah, Wyoming);
- v Karibiku: Bermudy, Bahamy, Panenské ostrovy, Kajmanské ostrovy;
- v Africe a na Blízkém Východě: Libérie, Mauritius, Seychely;
- v Ocenánii: Cookovy ostrovy, Marshallovy ostrovy, Nauru, Vanuatu.

Tyto země lze rozdělit podle míry zdanění do tří skupin:

- země, kde daně až na výjimky neexistují (je možné se ale setkat s fixním odvodem. Ten nahrazuje daňový odvod a není závislý na výši výdělku.),
- země, kde se neplatí daň ze zisku, je-li realizován mimo tuto zemi,
- země, kde je celkově nižší daňové zatížení.

4.1. Důvody využívání daňových rájů

Pro využívání daňových rájů působí obecně několik faktorů. Prvním a asi nejvýznamnějším faktorem jsou zcela jednoznačně vysoké daně a snaha ušetřit vydělané peníze. Společnosti hledají způsoby, jak legálně snižovat daňové zatížení. Vyhledávají tedy i možnosti přesunu své činnosti do lokalit, kde se platí nízké nebo dokonce vůbec žádné daně.

Dalším faktorem je zřejmá nefunkčnost a alokační neefektivnost státu. Situaci je možné demonstrovat na příkladu výrobní firmy, která například musí platit vysoké zálohy na daň z příjmů – jsou to peníze, které by mohly být reinvestovány a přinést tak další zisk. Dále to

je neúnosně dlouhá doba například při vracení DPH u nadměrného odpočtu finančními úřady. Nefunkčnost státu může mít i jinou podobu, která se nazývá institucionální selhání. Zde mám na mysli hlavně korupci ve státní správě, nefungující a pomalou justici, atd.

Pokud na trhu a v daném oboru panuje silná konkurence, pak firmy hledají konkurenční výhody, aby přežily, či mohou být k využívání daňových rájů přímo dotlačeny konkurencí, která již takových aktivit využívá.

4.2. Způsoby využití daňových rájů

Existuje několik způsobů využití daňových rájů, jako např. forma dlouhodobých investic v daňových rájích, kde není placena daň z úroku. Další možností je např. zakládání investičních společností, bank a pojišťoven. Daňové ráje jsou často využívány i při registraci lodí a letadel nebo při poskytování know-how, licencí a autorských práv. V další části textu se zaměřím pouze na ty možnosti, které by mohla využít společnost „X“, s. r. o.

- Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Při optimalizaci daně je možné využít mezinárodních dohod o zamezení dvojího zdanění. K zamezení mezinárodního dvojího zdanění se užívá různých metod, které jsou součástí jednotlivých mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Podle těchto smluv se může jednat o metodu, kdy příjem dosažený v zahraničí se nezahrne do základu daně. Další metodou je metoda zápočtu, kdy příjemce zahrne do daňového základu jak příjmy z tuzemska, tak ze zahraničí a z takto stanoveného základu se vypočte daň. Od takto vypočtené daně se odpočítá daň zaplacená v zahraničí. Další možností je zahrnutí daně, zaplacené v zahraničí, do nákladů. V příloze č. 1 je uveden přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění.

- Transferová cena

Metoda transferové ceny je běžně používaná nadnárodními společnostmi, mohou ji však použít i menší dovozci a vývozci. Princip spočívá v tom, že společnost v zemi zakladatele exportuje zboží přes offshore společnost a zisky tak končí v daňovém ráji, kde nemusí být

zaplacená daň z příjmů. Pro větší názornost uvedu příklad. Švédský poplatník založil společnost v Hongkongu, která kupuje oblečení od různých výrobců na Dálném východě. Hongkongská společnost je prodává dále distributorům v Severní Americe a západní Evropě. Zisky zůstávají v Hongkongu osvobozeny od daně.



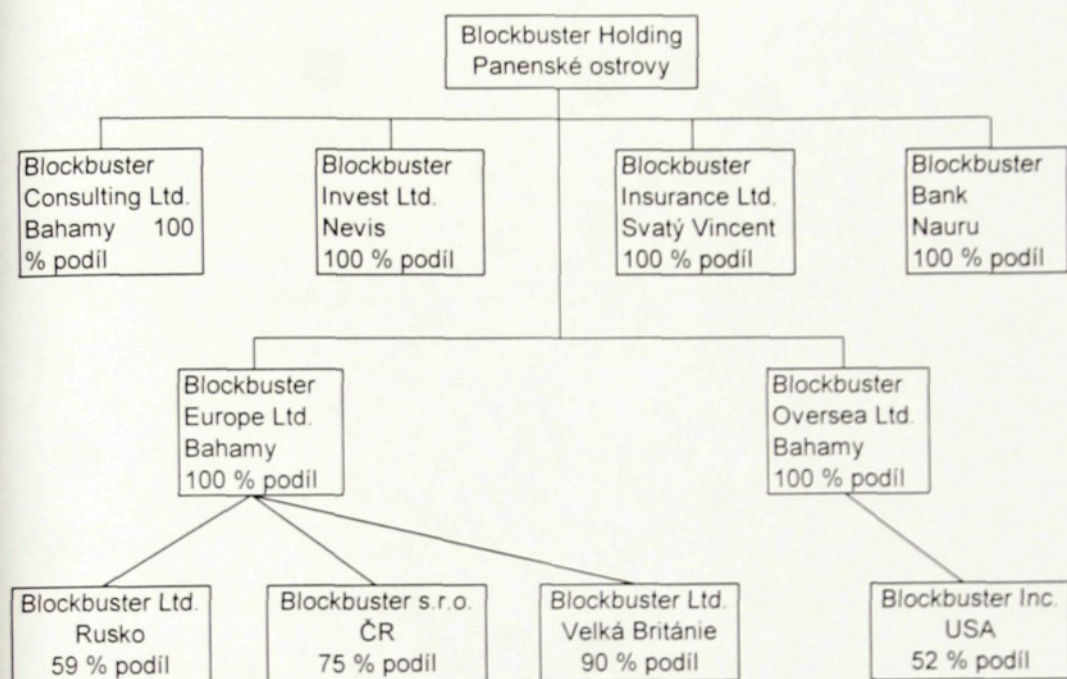
- Půjčky

Zahraniční půjčky jsou oblíbenou formou přesunu prostředků z offshore oblastí do zemí s vysokou mírou zdanění. Mají však jistá omezení. Především je třeba zdůraznit, že offshore společnost nemůže poskytnout úvěr své organizační složce (tedy sama sobě). Takto poskytnuté prostředky jsou považovány za příspěvek na činnost, který není sice zdanitelným příjmem, protože se jedná o přesun z jednoho účtu na druhý, ale může za určitých okolností podléhat dani z přidané hodnoty.

- Holdingové společnosti

Holding je specifickou formací, neboť zde dochází k přesunům zisku v rámci skupiny. Mateřská společnost zřízená v offshore oblasti může založit své dceřinné společnosti v zemích, kde jsou úroky odpočitatelnou položkou ze základu daně. Zisk je prostřednictvím úroků z úvěrů převáděn do offshore oblastí a využíván k dalšímu financování holdingu. Výhodné je, když jsou dceřinné společnosti rovněž lokalizovány v daňově výhodných jurisdikcích. V praxi struktura holdingu často obsahuje holdingovou banku a holdingovou pojišťovnu. Tato struktura pak s sebou přináší zejména malé výdaje za pojišťovací služby, malé výdaje na bankovní služby i malé ostatní výdaje (daňové poradenství, audit, různé poplatky atd.) a v konečné fázi pak samozřejmě i úsporu na daních.

V následujícím schématu je uveden příklad výhodné holdingové struktury.



4.3. Výběr daňového ráje

Na otázku, která jurisdikce je nejvýhodnější pro založení offshore společnosti, neexistuje standardní odpověď. Výběr nejvýhodnějšího státu závisí na tom, jak chce daňový ráj majitel společnosti využít, jaká je jeho konkrétní obchodní situace, povaha podnikání atd. K hlavním faktorům, které je nutné vzít v úvahu, patří především daňový režim dané země, její právní systém, stabilita státu, úroveň telekomunikací a ostatní infrastruktury, obecná dostupnost země a její vzdálenost od sídla zakladatele společnosti, směnitelnost měny, náklady na založení, místní poplatky, úřední jazyk, administrativní povinnosti atd.

Firma musí všechny faktory pečlivě analyzovat, aby přínos z využívání daňového ráje byl maximální.

a) Poloha

Prvním kritériem pro výběr vhodného státu jako daňového ráje je jeho poloha a dostupnost. U států, které se nacházejí v blízkosti domácí země, je samozřejmě výhoda v nižších dopravních nákladech a v nižších časových ztrátách. Ovšem ve vzdálenějších zemích jsou často k dispozici služby specializovaných firem, které umožňují zařídit potřebné administrativní záležitosti ohledně založení. Tímto se lze vyhnout jinak nutné návštěvě dané země.

b) Ekonomická vyspělost

Důležité je, aby se jednalo o vyspělou zemi, pokud možno obdobné kultury jako sídlo zakladatele. Klíčovou roli pak hraje především úroveň telekomunikací, zanedbatelné není ani dobré dopravní spojení. V případě, že majitel hodlá držet bankovní účty v místě registrace, vystupuje do popředí také kvalita poskytovaných bankovních služeb.

c) Právní systém

Za velkou přednost zemí, jež byly dříve nebo ještě jsou součástí Britského impéria, lze považovat čitelný právní systém, jenž vychází z anglického práva. Na tuto legislativu obvykle navazují speciální zákony zaměřené na vytvoření jednoduchého a funkčního prostředí pro existenci offshore společností. S kvalitou právního systému úzce souvisí jeho stabilita, tzn. že se zákony týkající se podnikání nebudou příliš měnit. Z tohoto hlediska jsou oblíbené např. ostrovy, jež stále spadají pod Velkou Británii.

d) Administrativní požadavky

Značné rozdíly mezi jednotlivými zeměmi jsou v povinnostech společnosti vůči místním úřadům. Jedním z požadavků může být povinnost vést účetnictví a povinnost dát ho auditovat, což samozřejmě značně zvyšuje náklady, neboť účetnictví se vede podle zvyklostí a v jazyce dané země. Další povinností společnosti může být každoroční povinné odevzdávání výkazů, které obvykle obsahují údaje o akcionářích, jednatelech apod.

e) Finanční náročnost

Je třeba vzít v úvahu výdaje za založení společnosti, roční registrační poplatek státu, úhradu výdajů registračního agenta a především výdaje na vedení účetnictví a jeho audit.

Za výdaj je samozřejmě také nutné považovat případné daně. Z tohoto hlediska vycházejí nejlépe země z karibské oblasti jako Bahamy, Nevis, Panenské ostrovy apod. Naopak za relativně drahou zemi lze považovat státy jako Maďarsko nebo Kypr.

Offshore společnost by měla mít i bankovní účet v některé z offshore lokalit. Není zdaleka nutné, aby banka sídlila ve stejné zemi jako offshore společnost. Výběr banky bude dán tím,

- a) v jakém státě se banka nachází – zajímá nás především stabilita celkového ekonomického prostředí a vztah místní legislativy k bankovnímu tajemství,
- b) jaká je to banka – nejjistější jsou pobočky mezinárodních bank a velké banky,
- c) jaký je vztah banky k České republice – zda má daná banka své pobočky i v ČR,
- d) jaké služby banka nabízí a jejich ceny,
- e) jaká jsou další kritéria – např. praktická dostupnost, způsob spojení, jazyk aj.

I bankovní účet založený v offshore lokalitě je pohodlně dostupný z ČR díky produktům moderního bankovníctví, jako jsou šekové knížky, platební karty nebo internetové bankovníctví.

Z analýzy jednotlivých znaků jasně vyplývá, že neexistuje univerzálně nejlepší jurisdikce pro registraci offshore společnosti, neboť jednotlivé faktory ovlivňující celkovou výši nákladů se často vyvíjí nelineárně a navíc některé přednosti mají pro různé subjekty různou cenu.

Pokud má firma opravdový zájem o zřízení offshore společnosti, měla by se poradit s odborníky, kteří pomohou vybrat vhodnou zemi podle individuálních potřeb. Mezi nejznámější poradenské společnosti v ČR, které lze najít i na internetu, patří např. AKONT CZ, Friullia Consulting, International Company Service nebo Global Financial Advisers Czech.

4.3.1. Výběr daňového ráje pro společnost „X“, s. r. o.

Firma „X“, s. r. o. analyzovala všechny faktory a rozhodla se pro založení offshore společnosti na Kypru. Tato jurisdikce byla vybrána z několika důvodů: jedná se o zemi, která je velmi lehce dostupná z České republiky, je ekonomicky i politicky stabilní a je zde podobná kultura jako v České republice. Navíc tato země není považována za typický daňový ráj jako např. Bahamy nebo Kajmanské ostrovy, které jsou v ČR vnímány spíše negativně z důvodů neprůhledných transakcí některých společností. Společnost „X“, s. r. o. musí při svých aktivitách brát v úvahu i postoj veřejnosti, aby nedocházelo k poškozování dobrého jména firmy.

Základní údaje o Kypru

Kypr je ostrovní stát na pomezí Evropy a Afriky. Je obývaný z 80 % Řeky a z 20 % Turky, od roku 1974 je rozdělen na 2 části – řeckou a tureckou. Úředními jazyky jsou řečtina a turečtina. V obchodním a vládním sektoru se však používá angličtina.

Ekonomika Kypru je založena na svobodném tržním systému. Největší podíl na tvorbě HDP mají služby (zejména turistika) se 75 % a dále zemědělství s 25 %. Průmysl se podílí na tvorbě HDP pouze 5 %. Míra nezaměstnanosti se pohybuje okolo 4 %, míra inflace dosahuje cca 2 %. HDP na obyvatele v roce 1998 činil 10 260 USD. Kyperská libra (CYP) se těší relativní stabilitě (1 CYP = 1,6 USD). I přes nepříznivé vztahy mezi EU a Tureckem zahájila EU v roce 1998 jednání s Kyprem o vstupu do EU.

Kypr se stal nezávislou republikou v roce 1960. Politický systém je založen na modelu západních demokracií. Hlavou státu je prezident, který je také představitelem výkonné moci. Legislativní moc je v rukou sněmovny reprezentantů. Poslanecká sněmovna má 83 křesel, z nichž 24 je rezervováno pro tureckou menšinu. Právní systém je založen na stejných principech jako právo Spojeného království a všechny výnosy regulující obchodní záležitosti jsou založeny především na anglickém právu.

Fyzické i právnické osoby podléhají dani z příjmů. Právnické osoby – rezidenti jsou zdaňovány sazbou ve výši 42,5 % ze zisku. Společnosti registrované na Kypru, jejichž

příjem pochází ze zdrojů mimo území Kypru, se mohou kvalifikovat jako offshore společnosti a platí daně ve výši jedné desetiny běžné sazby (tj. 4,25 %). Kypr má rozsáhlou síť dohod o zamezení dvojího zdanění, tuto dohodu má uzavřenu i s Českou republikou. Ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Kyprem vyplývá, že pokud kyperská offshore společnost získává příjmy ze zdrojů na území České republiky, podléhají tyto příjmy srážkové dani v České republice podle smlouvy (převážně 10 %), a dále jsou po odpočtu nákladů podrobeny kyperské dani ve výši jedné desetiny z běžné sazby 42,5 %, tj. 4,25 %.

Procedura založení společnosti

K založení offshore společnosti na Kypru je potřeba získat devizové povolení. Společnost předloží registru prostřednictvím licencovaného správce společnosti nebo místního advokáta s licenci na Kypru stanovy a společenskou smlouvu, včetně identifikace sídla na Kypru a místního registračního agenta. Společnost musí rovněž předložit seznam ředitelů a akcionářů (společníků), přičemž úřady na Kypru požadují bankovní nebo obchodní reference. Údaje o ředitelích a akcionářích spravuje Central Bank of Cyprus a jsou veřejnosti nepřístupné. Pokud nic nebrání registraci, společnost je založena do 2 až 4 dnů.

Kyperská offshore společnost musí mít nejméně jednoho ředitele, kterým musí být fyzická nebo právnická osoba. Společnost musí mít dále nejméně dva akcionáře, jimiž mohou být právnické nebo fyzické subjekty. V případě soukromé společnosti s ručením omezeným je maximální počet společníků padesát. Valné hromady se nemusí konat na Kypru. Standardní základní jmění společnosti je 1000 kyperských liber, kdy 100 %ní výše musí být plně splacena. Kyperské společnosti musí vést účetnictví a předkládat auditované výroční finanční uzávěrky. Audit musí být každoročně předložen Kyperskému daňovému úřadu a Kyperské centrální bance.

4.4. Perspektiva daňových rájů

Mezinárodní společenství se stalo v důsledku posledních krizí citlivější na světový oběh kapitálu a dospělo k závěru, že situace, kdy část kapitálu uniká mezinárodní kontrole, by

mohla přivodit kolaps světového finančního systému. To je také důvod, proč vyspělé ekonomiky začínají být daňovými ráji nejen velmi znepokojeny, ale připravují se ke konkrétním krokům. Mají velmi důvodné podezření, že ráje jsou nejen využívány k daňovým únikům a tak státní pokladny přicházejí o obrovské sumy finančních prostředků z nezaplacených daní společností, ale i k legalizaci výnosů z trestné činnosti.

Proto dvě významná světová politickoekonomická sdružení – G7 (skupina průmyslově nejdůležitějších západních států) a Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) se v pololetí roku 2000 zaštitily heslem o rovné soutěži podnikatelských subjektů na světovém trhu a odsoudily systém některých offshore center a legalizaci výnosů z trestné činnosti. V návaznosti na toto strategické rozhodnutí byly stanoveny parametry určování nežádoucích daňových praktik, které mají negativní dopad na hospodářský vývoj ve světě:

- žádné nebo jen minimální daňové zatížení je považováno za neloajální konkurenci vůči fiskální politice ostatních států;
- nedostatek efektivní výměny informací vnucuje podezření z vědomé legalizace výnosů z trestné činnosti;
- nedostatečná průhlednost finančních operací je skrytým nebezpečím i pro velká finanční střediska.

Na základě jednání byly uveřejněny dva seznamy zemí uchylujících se k nekalým daňovým praktikám. První tzv. šedý seznam pořídila OECD a obsahuje jména 35 zemí. Druhý, tzv. černý sestavila Financial Action Task Force (Finanční akční skupina pro boj proti praní peněz – FATF) a je podstatně užší. Obsahuje 15 jmen zemí, jejichž daňový systém umožňuje legalizaci výnosů z trestné činnosti, a současně jsou málo vstřícné při potírání mezinárodní finanční kriminality. Vydání obou seznamů ve vzájemných souvislostech lze chápat jako první kroky k mezinárodně založenému útoku proti praktikám daňových rájů. Státy ze seznamu, pro které je ale statut daňového ráje často jediným zdrojem příjmů, dostaly od OECD roční lhůtu na to, aby vyvodily ze svého zařazení na seznam závěry. Vyspělé země požadují u daňových rájů změnu legislativy tak, aby byly v souladu s ostatními zeměmi OECD s konečnou lhůtou rokem 2005. Změny by se měly týkat zejména:

- bankovního tajemství pro zvýšení transparentnosti,
- předávání informací daňovým úřadům v mateřských státech,
- zrušení privilegií pro cizince.

Některé země se zavázaly, že budou spolupracovat při zprůhlednění své daňové politiky a že do konce roku 2005 skončí s uplatňováním extrémně nízkého daňového zatížení. Mnoho zemí již splnilo požadavky, které na ně kladla OECD a tzv. šedý seznam se v roce 2002 zúžil z 35 zemí na sedm. Kromě exotických států jako Libérie, Marshallovy ostrovy, Nauru a Vanuatu dosud nevyhověly požadavkům i tři evropské státy – Andorra, Lichtenštejnsko a Monako. Ovšem mnoho lokalit nesouhlasí s oficiálním zdůvodněním OECD o nekalých daňových praktikách, chápou tuto situaci spíše jako boj proti odlivu peněz z vyspělých zemí do daňových rájů. Mnoho offshore zemí nezastírá hrdost na nižší daňové zatížení. Vždyť nižší zdanění přitahuje do země investory a investice jsou často vedle zemědělství a turistiky významným zdrojem národních příjmů. Ani OECD nemůže sankce nařídít plošně. Bylo by možné zakázat daňové odpisy při obchodech s daňovými oázami či zavést pokuty, limitujícím faktorem jsou ale platné mezistátní dohody.

I Česká republika se zapojila do boje proti nekalým daňovým praktikám. Donedávna aktivity v oblasti offshore lokalit českých firem prověřovaly finanční úřady, ale v rámci potírání praní špinavých peněz byl založen speciální finanční analytický útvar Ministerstva financí, který se zabývá touto činností od července 1996. Působení tohoto útvaru nepřineslo očekávané výsledky, neboť za praní špinavých peněz nebyl dosud nikdo odsouzen, přestože útvar zaregistroval více než 4000 podezřelých transakcí, které mu nahlásily bankovní domy. Proti praní špinavých peněz byl přijat v roce 1996 zákon o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti. Tento finanční analytický útvar MF odhaduje, že se v Čechách v letech 1990 až 1997 „vypralo“ téměř 200 miliard korun.

Sám finanční analytický útvar má pro zlepšení své práce tyto požadavky:

- povinnost prokazovat původ příjmů,
- odčerpávání příjmů pocházejících z trestné činnosti (konfiskace),
- omezení hotovostních plateb,

- zřízení centrální evidence majitele účtů,
- omezení možnosti současného podnikání ve více firmách a převádění majetku mezi nimi,
- povinnost uvádět důvod převodu velkých finančních částek do zahraničí a ze zahraničí,
- povinnost uvádět důvod převozu velkých finančních částek do zahraničí a ze zahraničí,
- kodifikace trestného činu „praní špinavých peněz,
- zvýšení postihů za neoprávněné podnikání.

Pokud by bylo vyhověno všem těmto požadavkům finančního analytického útvaru, vraceli bychom se tak zcela jistě před rok 1989. Tímto však netvrdím, že praní špinavých peněz není věcí závažnou, ba naopak.

Skutečností však je, že i seriózní společnosti a jednotlivci využívají možnosti registrace v zemích s různými daňovými úlevami, aby z hlediska zdanění optimalizovali své ekonomické aktivity. Za určitých podmínek může být tato optimalizace atraktivní i pro část naší podnikatelské veřejnosti – konstatováno z hlediska čistě právního, nikoli však z hlediska daňové morálky. Většina daňových odborníků se shoduje na tom, že pokud nejde o praní špinavých peněz, je využívání daňových rájů zcela legální. Ovšem názory na to, zda je využívání daňových rájů etické, se liší. Na jedné straně nemůže být nikdo nucen k placení co nejvyšších daní, na straně druhé pokud poplatník žije v České republice a spotřebovává zde veřejné statky, měl by se podílet i na jejich financování tím, že všechny daně odvede do rozpočtů v České republice.

Podle většiny ekonomů jedinou možností, jak omezit únik firem do daňových oáz, je snížit daňovou rozmanitost, podstatným způsobem zjednodušit daňovou soustavu a snížit i daňové zatížení v České republice. Pokud k těmto krokům nedojde, bude stále více českých firem využívat daňových rájů, aby snížily své daňové zatížení.

5. Návrh daňové optimalizace společnosti „X“, s. r. o. za rok 2001

Cílem daňové optimalizace bylo snížit daňový základ a daň z příjmů právnických osob nejen v daném účetním období, ale i s ohledem na období následující. Daňový základ je možné snižovat buď zvyšováním daňově uznatelných nákladů anebo snižováním výnosů. Další možností snížení daně je uplatnění odčitatelných položek od základu daně a slev na dani. Podotýkám, že v zájmu plátce daně by mělo být, aby tyto úpravy daňového základu a daně byly přísně podle zákona, protože jen tak je možné uspět při daňové kontrole prováděné finančním úřadem. V další části textu uvedu, jak při daňové optimalizaci postupovala firma „X“, s. r. o. v roce 2001.

5.1. Uzané daňové náklady

Jako uznané daňové náklady je možné chápat všechny výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Standardní náklady, které je možné jednoznačně považovat za výdaje na dosažení, udržení a zajištění zisku (např. spotřeba materiálu při výrobě, spotřeba energií, služeb), nezpůsobují většinou žádné potíže a daňový subjekt je může bez větších problémů zahrnout do daňových nákladů. V další části textu se zaměřím pouze na spornější náklady a možnost jejich využití při daňové optimalizaci.

- Odpisy

Společnost „X“, s. r. o. uplatňuje účetní odpisy ve výši daňových odpisů. Daňové odpisy jsou sice jednodušší pro daňovou evidenci, ale nevystihují přesně opotřebení majetku v konkrétním případě. Pro některý druh majetku používá společnost rovnoměrné odpisy, pro některý volí odpisování zrychlené. Pro majetek, který rychle morálně zastarává, je výhodnější zrychlené odpisování, protože na začátku životnosti se majetek odepíše do nákladů z větší části než u rovnoměrného odpisování. Celková částka odpisů v roce 2001 činila 4 894 tis. Kč.

Zákonné pojištění

jistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na obecné zdravotní pojištění odvádí firma vždy včas, tzn. nejpozději do konce měsíce ledujícího po uplynutí zdaňovacího období (tj. do konce ledna). Může si tedy do ových nákladů uvést celou částku, kterou na tomto pojištění odvedla.

Výdaje na pracovní a sociální podmínky zaměstnanců

le vnitřního předpisu mají zaměstnanci v provozu nárok každé dva roky na pracovní v a oděv a jednou měsíčně na toaletní potřeby (toaletní mýdlo, mycí pastu na ruce a ranný krém). Z hlediska rizika daňové uznatelnosti by pracovní oblečení nemělo být ěnitelné s běžným občanským oblečením. Vhodné proto je, aby toto pracovní oblečení o doplněno neoddělitelně firemním znakem nebo logem (např. výšivka, nažehlovací k).

o příspěvek na stravování jsou poskytovány stravenky v hodnotě 50,- Kč, na které ěstnavatel přispívá částkou 27,50 Kč. Tyto náklady je možné také uznat z daňového diska, protože jsou splněny všechny zákonné podmínky (55 % z ceny, max. 70 % vného při trvání pracovní cesty 5 až 12 hodin).

Výdaje na pracovní cesty

šinu výdajů na pracovní cesty je možné zahrnout do daňového základu v prokázané i. Sazby stravného jsou pevně stanoveny vyhláškou Ministerstva financí. Při imalizaci daně z příjmů právnických osob můžeme porovnat, zda je pro firmu odnější, když na služební cestu použije zaměstnanec své motorové vozidlo nebo idlo zahrnuté v obchodním majetku firmy.

ud zaměstnanec použije na pracovní cestu motorové vozidlo, které není zahrnuto bchodním majetku, do daňových nákladů se zaúčtuje náhrada za ujeté kilometry a rada za spotřebované pohonné hmoty podle průměrné spotřeby pohonných hmot ého vozidla a průměrné ceny pohonných hmot. Pokud je pro pracovní cestu použito torové vozidlo zahrnuté v obchodním majetku poplatníka, do daňových nákladů se čtují náhrady za pohonné hmoty v prokázané výši. S motorovým vozidlem zahrnutým

v obchodním majetku však souvisejí i jiné výdaje, které je možné uvést jako daňové náklady. Jedná se o silniční daň, výdaje na opravy a údržbu motorového vozidla a odpisy.

Pro jednoduchost budu předpokládat, že v obou případech se jedná o stejné vozidlo Toyota Corolla s průměrnou spotřebou 6,7 l /100 km, jehož pořizovací cena činí 438 000 Kč. Zdvihový objem válců je 1300 cm³. Za rok je nutné absolvovat 2 servisní prohlídky, z nichž jedna stojí 15 000 Kč. Na drobné opravy je počítáno s náklady 10 000 Kč ročně. Automobil je zařazen do první odpisové skupiny, odpis je počítán rovnoměrnou metodou pro 2. rok.

průměrná spotřeba pohonných hmot na 1 km	0,067 l
průměrná cena benzínu 95 O Super	29,70 Kč
silniční daň (ročně).....	2 400 Kč
opravy a udržování (ročně).....	40 000 Kč
roční odpis	125 268 Kč

Pomocí analýzy bodu zvratu je možné spočítat limitní počet kilometrů, při kterém se vyplatí používat vozidlo zahrnuté v obchodním majetku.

$$3,30x + 29,70 \cdot 0,067x = 29,70 \cdot 0,075x + 2400 + 40\,000 + 125\,268$$

$$x = 54\,750 \text{ km}$$

Pokud by v roce 2001 bylo ujeté na pracovních cestách méně než 54 700 km, je z hlediska daňových nákladů výhodnější, když jsou pracovní cesty absolvovány motorovým vozidlem zahrnutým v obchodním majetku. Naopak při vyšším počtu kilometrů se daňové náklady zvyšují použitím motorového vozidla ve vlastnictví zaměstnance.

- Pokuty a penále

Jako daňově uznatelné se ze zákona považují pouze zaplacené **smluvní** pokuty a penále. Pokud tyto smluvní sankce nejsou zaplacené, jsou daňové neúčinné. Nesmluvní sankce jsou vždy daňově neúčinné, zaplacení sankce na této věci nic nemění. Při uzavírání smluv by pro společnost bylo výhodné, kdyby byla ve smlouvě dohodnuta sankce za porušení určité povinnosti, aby se dala pokuta zahrnout do daňově uznatelných nákladů. Pravidla pro platnost smluvní pokuty obsahuje Obchodní zákoník: Smluvní pokuta musí být

sjednána v písemné formě, a to i v případě, že vlastní smlouva je ústní. Písemně musí být dohodnuta i výše smluvní pokuty nebo způsob, jakým bude určena, popř. podmínky, za kterých vznikne na smluvní pokutu právo. Společnost „X“, s. r. o. u všech smluv, které uzavřela v pozici odběratele (dlužníka), dohodla smluvní pokuty, a tak si všechny zaplacené úroky a penále z těchto obchodně-závazkových vztahů mohla zahrnout do daňových nákladů.

- Pojistné na soukromé životní pojištění

Pojistné, které hradí zaměstnavatel pojišťovně za zaměstnance na soukromé životní pojištění, lze uznat jako daňový náklad, avšak pouze do částky 8 000 Kč ročně. Pro zaměstnavatele je tedy nejvýhodnější, když přispívá zaměstnanci na toto pojištění částkou právě 8 000 Kč ročně, což je měsíčně zhruba 660 Kč. Ve firmě „X“, s. r. o. není mnoho zaměstnanců, kteří mají uzavřen tento typ pojištění. Společnost si tedy mohla z titulu hrazeného životního pojištění zahrnout do svých nákladů pouze částku 96 000 Kč.

Firma by mohla svým zaměstnancům přispívat i na penzijní připojištění se státním příspěvkem, což dosud nečiní. Do daňových nákladů by si mohla zahrnout částku ve výši 3 % úhrnu vyměřovacích základů zaměstnance pro pojistné na sociální pojištění. Pokud by smlouvu o penzijním připojištění uzavřelo 15 zaměstnanců, bylo by možné snížit daňový základ při průměrné mzdě měsíční 14 044 Kč v roce 2001 cca o částku 75 840 Kč.

- Reklamní předměty

Reklamní předmět, který je opatřen obchodní firmou nebo názvem propagovaného zboží nebo služby, jehož hodnota bez DPH nepřesahuje 200 Kč a zároveň není předmětem spotřební daně, není považován za dar a je možné jej zahrnout do daňových nákladů. Firma „X“, s. r. o. si nechala vyrobit reklamní potisk na 2000 tužek, které darovala svým současným i potenciálním obchodním partnerům. Cena jedné tužky s reklamním potiskem je 18,30 Kč bez DPH. Náklady ve výši 36 600 Kč si společnost zahrnula do svých daňových nákladů.

5.2. Náklady neuznatelné pro daňové účely

- Odměny členům orgánů společnosti a družstva

Odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob, pokud jsou vypláceny v jiné formě než ve mzdě, není možné zahrnout do daňových nákladů. Společnost „X“, s. r. o. proto musela ve zdaňovacím období 2001 zvýšit svůj zisk o částku 66 318 Kč.

- Cestovné

Do daňových nákladů je možné zahrnout pouze výdaje na cestovné do limitu. Cestovné nad limit zvyšuje daňový základ. Hospodářský výsledek pro zdaňovací období 2001 byl z tohoto důvodu zvýšen o 11 386 Kč.

- Výdaje na reprezentaci

Výdaji na reprezentaci jsou zejména výdaje na pohoštění a občerstvení. Přestože v některých případech mohou pomoci firmě k dosažení určité zakázky, není možné je považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Firma „X“, s. r. o. musela z tohoto důvodu zvýšit svůj hospodářský výsledek o 24 512 Kč.

- Dary

Oblast darů je z hlediska daně z příjmů právnických osob velmi specifickou položkou. Výdaje vynaložené na dary snižují hospodářský výsledek, ale pokud společnost splní zákonem stanovené podmínky pro poskytnutí darů, může si odečíst od upraveného základu daně hodnotu darů. Tato částka je však limitována max. 5 % ze sníženého základu daně. Pro společnost je tedy výhodné, když dary poskytne a odečte je od daňového základu, ale zároveň by měla poskytnout optimální částku, aby splnila stanovené maximum. Společnost „X“, s. r. o. poskytla v roce 2001 dary právnickým osobám na financování kultury a školství ve výši 35 000 Kč. O tuto částku si musí snížit svůj hospodářský výsledek.

5.3. Výnosy

Pokud daňový subjekt uplatnil určité náklady, které není podle ZDP možné považovat jako daňově uznatelné, může si výnosy, které z takových nákladů plynou, odečíst a snížit tak rozdíl mezi výnosy a náklady. Toto ustanovení představuje spíše právo poplatníka než jeho povinnost, ale při optimalizaci daně je důležité zaměřit se i na tyto položky výnosů.

Společnost „X“, s. r. o. si v roce 2001 mohla snížit výnosy o rozdíl, o který smluvní pokuty a úroky z prodlení převyšují přijaté částky. U dvou obchodních partnerů vyměřila penále ve výši 113 814 Kč a zahrнула je do svých výnosů. Protože obchodní partneři v roce 2001 penále neuhradili, snižuje se o tuto částku hospodářský výsledek.

Další operace, která snižuje hospodářský výsledek, souvisí s rozpouštěním rezerv, jejichž tvorba nebyla daňově uznána. V minulých letech si firma „X“, s. r. o. vytvořila rezervu na rizikovou zakázku a tvorba této rezervy nebyla daňově uznána. Hospodářský výsledek se zvyšuje v důsledku rozpouštění této rezervy o částku 41 024 Kč.

5.4. Položky odčitatelné od základu daně

Základ daně v roce 2001 činil 4 301 630 Kč. Tato částka se ještě snižovala o odčitatelné položky.

- Daňová ztráta

Společnost od svého vzniku v roce 1993 do roku 1998 realizovala daňové ztráty. Podle ZDP může daňový subjekt odečíst daňovou ztrátu nejdéle v sedmi zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které byla daňová ztráta vyměřena. V roce 1999 byla uplatněna jako odčitatelná položka ztráta realizovaná v letech 1993 a 1994. Ve zdaňovacím období 2001 si firma odečetla od daňového základu zbývající daňové ztráty realizované v letech 1995 až 1998. Společnost „X“, s. r. o. odečítá všechny ztráty v roce 2001 proto, že v příštím zdaňovacím období uvažuje o nákupu nového výrobního vybavení a bude chtít využít reinvestiční odčitatelnou položku ve výši 10 % vstupní ceny nově

pořízeného majetku. Celková částka daňových ztrát z let 1995 až 1998 činí 3 686 510 Kč a podrobnosti jsou uvedeny v tabulce.

Vznik daňové ztráty	Výše daňové ztráty	Část daň. ztráty odečtené v předcházejících obdobích	Část daňové ztráty odečtená v daném období	Část ztráty, kterou je možno odečíst v následujících obdobích
1995	1 208 675	-	1 208 675	-
1996	1 165 620	-	1 165 620	-
1997	825 900	-	825 900	-
1998	486 315	-	486 315	-
Celkem	3 686 510	-	3 686 510	-

- Hodnota darů

Společnost „X“, s. r. o. poskytla školských a kulturním zařízením se sídlem na území ČR dary ve výši 35 000 Kč. Od základu daně může z tohoto titulu odečíst min. 2000 Kč, max. však 5 % ze základu daně sníženého o odečet daňové ztráty a reinvestiční odpočet. Snížený daňový základ v roce 2001 činil 615 120 Kč, firma tedy mohla odečíst pouze 30 700 Kč od daňového základu.

5.5. Slevy na dani

Společnost „X“, s. r. o. zaměstnává 5 pracovníků se změněnou pracovní schopností a 2 pracovníky se změněnou pracovní schopností s těžším zdravotním postižením, proto má nárok na slevy na dani. Daň se snižuje o částku 18 000 Kč za každého přepočteného zaměstnance se změněnou pracovní schopností a o částku 60 000 Kč za každého přepočteného zaměstnance se změněnou pracovní schopností s těžším zdravotním postižením. V tabulkách jsou uvedeny fondy pracovní doby u těchto zaměstnanců.

Fond pracovní doby u zaměstnanců se ZPS

Zaměstnanec	A	B	C	D	E
Odpracované hodiny	1848	1145	1854,5	1331	1664
Dovolená na zotavenou	120	760	60,0	187	113
Pracovní neschopnost	28	84	93,5	0	105
CELKEM	1996	1989	2008,0	1518	1882

Přepočtený počet zaměstnanců se ZPS se vypočítá jako celkový počet hodin odpracovaných zaměstnanci se ZPS dělený celkovým ročním fondem pracovní doby připadající na plnou pracovní dobu. Celkový roční fond v roce 2001 činil 2008 hodin.

$$\text{Přepočtený počet zaměstnanců se ZPS} = \frac{9393}{2008} = 4,6778 = 4,68$$

$$\text{Výpočet slevy: } 4,68 * 18\,000 = \underline{84\,240,- \text{ Kč}}$$

Fond pracovní doby u zaměstnanců se ZPS se TZP

Zaměstnanec	F	G
Odpracované hodiny	1336	910
Dovolená na zotavenou	96	82
Pracovní neschopnost	81	20
CELKEM	1513	1012

$$\text{Přepočtený počet zaměstnanců se ZPS se TZP} = \frac{2525}{2008} = 1,2575 = 1,26$$

$$\text{Výpočet slevy: } 1,26 * 60\,000 = \underline{75\,600,- \text{ Kč}}$$

Celková sleva na dani činí 159 840,- Kč.

Celková daňová povinnost společnosti „X“, s. r. o. v roce 2001 po všech těchto úpravách činila 21 200 Kč. Konkrétní částky a postup při výpočtu jsou uvedeny v příloze č. 4.

5.6. Způsoby pořízení hmotného majetku a vliv na daňové náklady

Jak jsem se již zmínila, bude chtít firma ve zdaňovacím období 2002 pořídit nový výrobní stroj. V další části textu bych provedla analýzu, jaký způsob pořízení je z daňového hlediska nejvýhodnější.

1. Pořízení ze zisku po zdanění

Pokud je majetek pořízen z vlastních zdrojů, do nákladů je možné zaúčtovat pouze výši odpisů. Výrobní stroj má pořizovací cenu 600 000 Kč a je zařazen do 2. odpisové skupiny, tzn. doba odepisování je šest let. Pro výpočet odpisů se používá metoda rovnoměrného odepisování.

	Odpis
1. rok	51 000
2. – 6. rok	109 800

2. Pořízení formou leasingu

Při pořizování majetku formou leasingu je vždy nutné vycházet z údajů uvedených v leasingové smlouvě. Pro výpočet leasingových splátek budu vycházet z následujících podmínek. Jedná se opět o stejný výrobní stroj jako v příkladě 1. Do deseti dnů od uzavření smlouvy musí nájemce uhradit akontaci ve výši 50 000 Kč. Nájemné bude hrazeno měsíčně po dobu 60 měsíců od uzavření smlouvy ve výši 15 000 Kč. Jestliže nájemce před zaplacením posledního nájemného neodstoupí od koupě, dojde k převodu majetkových práv od následujícího kalendářního měsíce. Po skončení nájemní smlouvy bude akontace odečtena od kupní ceny majetku, která je stanovena na 50 000 Kč. Smlouva je podepsána 3.5.2002 a majetek předán k užívání 1.6.2002.

Akontaci je podle znění smlouvy možné považovat jako zálohu na budoucí koupi. Tato částka se časově nerozlišuje, jedná se o klasickou zálohu na pořízení majetku a podle toho se o ní také účtuje, tzn. nezahrne se do nákladů.

	Daňově uznatelné náklady (splátky)
1. rok	$15\,000 * 7 = 105\,000$
2. rok	$15\,000 * 12 = 180\,000$
3. rok	$15\,000 * 12 = 180\,000$
4. rok	$15\,000 * 12 = 180\,000$
5. rok	$15\,000 * 12 = 180\,000$
6. rok	$15\,000 * 5 = 75\,000$
Celkové daňově uznatelné náklady	908 000

Všechny splátky je možné zahrnout do daňových nákladů, protože byly splněny zákonné podmínky:

- doba pronájmu je 5 let (více než 3 roky a více než 20 % doby odepisování, tj. 1,2 roku)
- kupní cena, která činí 50 000 Kč, není vyšší než zůstatková cena při rovnoměrném odepisování v okamžiku prodeje. Vstupní cena stroje u pronajímatele je 600 000 Kč. Odpisy činí pro první rok 51 000 Kč, pro 2. až 5. rok 109 800 Kč a v 6. roce je pouze polovina ročního odpisu, tedy 54 900 Kč. Zůstatková cena činí 54 900 Kč.

3. Pořízení formou úvěru

Banka může poskytnout účelový úvěr na nákup výrobního stroje za pořizovací cenu 600 000 Kč. Splatnost úvěru je 5 let, výše úroku 8 % p.a. Roční výše splátky byla stanovena podle splátkového kalendáře na 150 274 Kč.

Do daňových nákladů můžeme zahrnout jak odpisy tohoto majetku (odpisy při rovnoměrném odepisování), tak výši úroků (je možné je zjistit ve splátkovém kalendáři).

	Odpisy	Úrok	Úmor	Daňové náklady
1. rok	51 000	48 000	102 273	99 000
2. rok	109 800	39 818	110 456	149 618
3. rok	109 800	30 982	119 292	140 782
4. rok	109 800	21 438	128 836	131 238
5. rok	109 800	11 131	139 143	120 931

6. rok	109 800	-	-	109800
Celkem	600 000	151 369	600 000	751 369

Z daného porovnání je možné učinit závěr, že nejméně výhodné z hlediska optimalizace daně z příjmů právnických osob je financování nového stroje z čistého zisku. Naopak nejvýhodnější je leasingové financování, protože ve všech letech (kromě posledního 6. roku) je možné zahrnout do daňových nákladů nejvyšší částku.

Ve všech případech je možné u nově pořízeného stroje uplatnit reinvestiční odčitatelnou položku ve výši 10 %, pokud firma „X“, s. r. o. bude prvním majitelem (resp. prvním nájemcem) daného výrobního stroje. U finančního pronájmu ovšem musí být splněny další dvě podmínky: pronajímatel je prvním vlastníkem majetku a sám neuplatnil odpočet na tento majetek. V praxi však pronajímatel často sám uplatňuje nárok na reinvestiční položku. V tomto případě by se společnost „X“, s. r. o. měla rozhodnout, zda použije leasingové financování bez možnosti reinvestičního odpočtu, či méně výhodné financování z úvěrových zdrojů, při kterém by mohla uplatnit reinvestiční odčitatelnou položku. Rozhodnutí by v tomto případě záviselo na velikosti zisku v příštích zdaňovacích obdobích.

5.7. Opatření firmy „X“, s. r. o. pro příští zdaňovací období

Ve zdaňovacím období 2001 uplatnila firma „X“, s. r. o. při své optimalizaci daně z příjmů právnických osob všechna uvedená doporučení. Nástin daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob společnosti „X“, s. r. o. za zdaňovací období 2001 je uveden v příloze č. 4.

Ve zdaňovacím období 2002 bude firma pořizovat nový výrobní stroj. Na základě doporučení se rozhodla, že nákup tohoto stroje bude financovat formou leasingu. U tohoto majetku budou také stanoveny účetní odpisy, které lépe vystihují skutečné opotřebení oproti daňovým odpisům.

V roce 2002 by také firma chtěla svým zaměstnancům přispívat na penzijní připojištění. Mezi zaměstnanci by měl být nejprve proveden průzkum, zda o toto připojištění bude zájem. Poté by měla firma vyhledat příslušný penzijní fond, se kterým uzavře smlouvu. Svým zaměstnancům by tak zprostředkovávala uzavírání smluv o penzijním připojištění se smluvním penzijním fondem a zároveň by každému zaměstnanci, který uzavře tuto smlouvu, poskytovala příspěvek na penzijní připojištění ve výši 200 Kč měsíčně.

Společnost „X“, s. r. o. by v příštích zdaňovacích obdobích chtěla zvýšit daňové náklady i prostřednictvím vyššího pojistného na soukromé životní pojištění. Nyní má tento druh pojištění pouze 12 zaměstnanců. Společnost by chtěla zaměstnancům zprostředkovávat možnosti uzavírání smluv na tento typ pojištění tak, aby vzrostl počet zaměstnanců a zvýšila se částka, o kterou by si firma mohla zvýšit svůj hospodářský výsledek.

Do budoucna bude také firma uvažovat o možnosti poskytovat příspěvky na výchovu žáků učilišť. Tyto příspěvky mají dvojí daňovou účinnost. Jednak by je bylo možné považovat za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které by snižovaly hospodářský výsledek, a dále by se o 30 % takto vynaložených výdajů mohl snižovat daňový základ.

Závěr

Optimalizaci daně z příjmů právnických osob je možné provést mnoha způsoby. Ve své diplomové práci jsem se snažila zachytit nejdůležitější účetní a daňové položky, kterými bylo možné ovlivňovat výši daňového základu a daně v roce 2001. Každý rok dochází k více či méně výrazným změnám v zákoně o daních z příjmů, přidávají se nová opatření, která reagují na situace vznikající v praxi. Vzhledem k tomu se daňová optimalizace může rok od roku lišit, mohou při ní být uplatňovány vždy jiné položky ovlivňující základ daně.

V posledních měsících se čeští zákonodárci začali poměrně intenzivně zabývat myšlenkou radikálního zjednodušení daňového systému, a tím i daně z příjmů právnických osob. Navrhují snížení daňové sazby z 31 % na 25 %, nebo i na 15 %. Výhody nižší daňové sazby jsou zřejmé: nižší daně by daly podnikům větší prostor pro investice a tím by se stimulovala poptávka firem. Výše daní ovlivňuje ceny vstupů. Proto podniky, které vyrábějí své produkty v zemích s nižším daňovým zatížením, jsou na světovém trhu konkurenceschopnější. Při nižší daňové sazbě by také nikdo nebyl motivován vyvádět zisky do daňových rájů, naopak by se tímto opatřením podpořil příliv zahraničních investic do České republiky. Ovšem tato myšlenka je dost nerealistická, protože investorům v ČR nevadí ani tak vysoká daň, která je z hlediska zemí OECD průměrná, ale spíše institucionální překážky (nefunkčnost soudů, pomalé zápisy do obchodního rejstříku atd.) Nižšími daněmi by mohl být také zvětšován již tak vysoký deficit státního rozpočtu.

Domnívám se, že pouhé snížení daňové sazby by ke zjednodušení výpočtu daní příliš nepřispělo. Mnoho právnických osob by spíše uvítalo jasné a srozumitelné vymezení výnosů a nákladů, ze kterých se daň bude počítat. Dalším problémem, který trápí právnické osoby v České republice, je to, že daň se počítá z výnosů, nikoli z příjmů společnosti. Tímto může být výše daně nepříznivě ovlivňována.

Zajímavé bude zajisté sledovat změny daně z příjmů právnických osob, ke kterým dojde v nejbližších letech v souvislosti s harmonizací daňového systému v Evropské unii. Vzhledem k tomu, že státy Evropské unie nemají v této oblasti jednotné názory, je možné,

že k harmonizaci daní dojde až v době, kdy budeme platnými členy Evropské unie. Česká republika by tak mohla ovlivnit směr, kterým se bude daňový systém ubírat. Přáním řady právnických osob jistě je, aby optimalizace daně z příjmů byla tak jednoduchá, že by nebylo třeba využívat služeb daňových poradců.

Seznam literatury:

- Bornhofen, M.: Steuerlehre 1, Veranlagung 2000, 21. Aufl., Wiesbaden 2000
- Czech Taxation in 1999 – CZECH REPUBLIC. Trade Links 1999
- Dědič, J.; Kunešová – Skálová, J.: Společnost s ručením omezeným z právního a účetního pohledu. POLYGON, Praha 1999
- Eliáš, K.: Společnost s ručením omezeným. PROSPEKTRUM, Praha 1997
- Grefe, C.: Unternehmenssteuern. Ludwigshafen, Kiehl 1997
- Hamerníková, B.: Veřejné finance. Victoria Publishing, Praha 1996
- Klein, Š.: Daňové ráje ... aby nebyly daňovým peklem. Sagit, Ostrava 1998
- Kubátová, K. a kol.: Moderní průvodce daňovým systémem. GRADA, Praha 1997
- Kubátová, K.; Vitek, L.: Daňová politika, teorie a praxe. CODEX Bohemia, Praha 1997
- Obchodní zákoník, ve znění platném k 21.3.2001
- Petrovič, P. a kol.: Encyklopedie daňových rájů a jejich využití. AKONT, Praha 1998
- Pilařová, I.: Daňové a účetní chyby a problémy – 2001. GRADA, Praha 2001
- Statistická ročenka ČR 2001. ČSÚ, Praha 2001
- Svátková, S.: Bakalářské minimum z daní. TRIZONIA, Praha 1994
- Vančurová, A.: Daňový systém v ČR 2001 aneb učebnice daňového práva. VOX, Praha 2001
- Zákon o daních z příjmů, ve znění platném od 1.1.2001
- Daně a právo v praxi, Praha 2001
- Daně, Praha 2001
- EURO, Praha 2001 – 2002
- Hospodářské noviny, Praha 2001 – 2002
- Internetové stránky www.mfcr.cz
- Internetové stránky www.akont.cz

Seznam příloh

- Příloha č. 1 – Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů podle stavu k 1.1.2002
- Příloha č. 2 – Rozvaha a Výkaz zisků a ztrát společnosti „X“, s. r. o. za zdaňovací období 2000
- Příloha č. 3 – Rozvaha a Výkaz zisků a ztrát společnosti „X“, s. r. o. za zdaňovací období 2001
- Příloha č. 4 – Přiznání k dani z příjmů právnických osob společnosti „X“, s. r. o. za zdaňovací období 2001

Příloha č. 1

Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů podle stavu k 1.1.2002

Smluvní stát	Platnost ode dne	Vyhlášeno ve sbírce zákonů pod číslem	Poznámka
Albánie	10.9.1996	270/1996 Sb.	
Austrálie	27.11.1995	5/1996 Sb.	
Belgie	24.7.2000	95/2000 Sb.	
Bělorusko	15.1.1998	31/1998 Sb.	Redakční oprava č. 74/1999 Sb.
Brazílie	14.11.1990	200/1991	
Bulharsko	2.7.1999	203/1999 Sb.	
Čína	23.12.1987	41/1998 Sb.	
Dánsko	27.12.1982	53/1983 Sb.	Protokol č. 249/1993 Sb.
Egypt	4.10.1995	283/1995 Sb.	
Estonsko	26.5.1995	184/1995 Sb.	
Finsko	12.12.1995	43/1996 Sb.	
Francie	25.1.1975	73/1975 Sb.	
Chorvatsko	28.12.1999	42/2000 Sb. m.s.	
Indie	27.9.1999	301/1999 Sb.	
Indonésie	26.1.1996	67/1996 Sb.	
Irsko	21.4.1996	163/1996 Sb.	
Island	28.12.2000	11/2001 Sb. m. s.	
Itálie	26.6.1984	17/1985 Sb.	
Izrael	23.12.1994	21/1995 Sb.	
Japonsko	25.11.1978	46/1979 Sb.	
JAR	3.12.1997	7/1998 Sb.	
SFRJ (bývalá Jugoslávie)	17.4.1983	99/1983 Sb.	Smlouva se dosud uplatňuje vůči Svazové republice Jugoslávie, Makedonii, Bosně a Hercegovině
Kanada	22.7.1992	537/1992 Sb.	
Kazachstán	29.10.1999	3/2000 Sb. m.s.	
Korejská republika	3.3.1995	124/1995 Sb.	
Kypr	30.12.1980	30/1983 Sb.	
Libanon	24.1.2000	30/2000 Sb. m.s.	
Litva	8.8.1995	230/1995	
Lotyšsko	22.5.1995	170/1995 Sb.	
Lucembursko	30.12.1992	79/1993 Sb.	
Maďarsko	27.12.1994	22/1995 Sb.	
Malajsie	9.3.1998	71/1998 Sb.	
Malta	6.6.1997	164/1997 Sb.	

Moldávie	26.4.2000	88/2000 Sb. m.s.	
Mongolsko	22.6.1998	18/1999 Sb.	
Německo	17.11.1983	18/1984 Sb.	
Nigérie	2.12.1990	339/1991 Sb.	Redakční oprava č. 371/1999 Sb.
Nizozemí	5.11.1974	138/1974 Sb.	Protokol č. 112/1997 Sb.
Norsko	28.12.1979	35/1980 Sb.	
Polsko	20.12.1993	31/1994 Sb.	Protokol č. 64/1994 Sb.
Portugalsko	1.10.1997	275/1997 Sb.	
Rakousko	12.2.1979	48/1979 Sb.	
Rumunsko	11.8.1994	180/1994 Sb.	
Rusko	18.7.1997	278/1997 Sb.	
RVHP (fyzické osoby)	1.1.1979	30/1979 Sb.	
RVHP (právnícké osoby)	1.1.1979	49/1979 Sb.	
Řecko	23.5.1989	98/1989 Sb.	
SAE	9.8.1997	276/1997 Sb.	
Singapur	21.8.1998	224/1998 Sb.	
Slovensko	1.7.1993	257/1993 Sb.	
Slovinsko	28.4.1998	214/1998 Sb.	
Srí Lanka	19.6.1979	132/1979 Sb.	
Španělsko	5.6.1981	21/1982 Sb.	
Švédsko	8.10.1980	9/1981 Sb.	
Švýcarsko	23.10.1996	281/1996 Sb.	Redakční oprava č. 5/1997 Sb.
Thajsko	14.8.1995	229/1995 Sb.	
Tunis	25.10.1991	419/1992 Sb.	
Ukrajina	20.4.1999	103/1999 Sb.	
USA	23.12.1993	32/1994 Sb.	Redakční oprava č. 370/1999 Sb.
Uzbekistán	15.1.2001	28/2001 Sb. m.s.	
Velká Británie	20.12.1991	89/1992 Sb.	Redakční oprava č. 37/1992 Sb.
Venezuela	12.11.1997	6/1998 Sb.	
Vietnam	3.2.1998	108/1998 Sb.	

Příloha č. 2

Rozvaha a výkaz zisků a ztrát společnosti „X“, s. r. o.
za zdaňovací období 2000

ROZVAHA v plném rozsahu

Rozvaha Úč POD 1 - 01

etní jednotka doručí
etní závěrku současně
doručením daňového přiznání
daň z příjmů

k 31.12. 2000
199....
(v celých tisících Kč)

Název a sídlo účetní jednotky

příslušnému finančnímu
úřadu

okresní statistické správě
(příslušnému útvaru ČSU,
resp. krajské statistické
správě)

Čís.ř.	IKF	Rok	Měsíc	IČO
01	8 0 1 0 9 5	199 2000	1 2	

označ. a	AKTIVA b	řád. c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 28 + 55)	001	125.842	-32.682	93.160	95.528
A.	Pohledávky za upsané vlastní jmění	002	-	-	-	-
B.	Stálá aktiva (ř. 04 + 12 + 22)	003	50.046	-26.826	23.220	23.072
B. I.	Nehmotný investiční majetek (ř. 05 až 11)	004	531	-326	205	318
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005	-	-	-	-
2.	Nehmotné výsledky výzkumné a obdobné činnosti	006	-	-	-	-
3.	Software	007	508	-303	205	318
4.	Ocenitelná práva	008	-	-	-	-
5.	Jiný nehmotný investiční majetek	009	23	-23	-	-
6.	Nedokončené nehmotné investice	010	-	-	-	-
7.	Poskytnuté zálohy na nehmotný investiční majetek	011	-	-	-	-
B. II.	Hmotný investiční majetek (ř. 13 až 21)	012	49.315	-26.300	23.015	22.754
B. II. 1.	Pozemky	013	2.104	-	2.104	2.119
2.	Budovy, haly a stavby	014	14.322	-3.132	11.190	11.854
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	015	28.132	-21.881	6.251	8.781
4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	016	-	-	-	-
5.	Základní stádo a tažná zvířata	017	-	-	-	-
6.	Jiný hmotný investiční majetek	018	1.287	-1.287	-	-
7.	Nedokončené hmotné investice	019	3.470	-	3.470	-
8.	Poskytnuté zálohy na hmotný investiční majetek	020	-	-	-	-
9.	Opravná položka k nabytému majetku	021	-	-	-	-
B. III.	Finanční investice (ř. 23 až 27)	022	200	-200	-	-
B. III. 1.	Podílové cenné papíry a vklady v podnicích s rozhodujícím vlivem	023	-	-	-	-
2.	Podílové cenné papíry a vklady v podnicích s podstatným vlivem	024	-	-	-	-
3.	Ostatní investiční cenné papíry a vklady	025	-	-	-	-
4.	Půjčky podnikům ve skupině	026	-	-	-	-
5.	Jiné finanční investice	027	200	-200	-	-

ač.	AKTIVA b	řád. c	Běžné účetní období			Minulé úč. období Netto 4
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	
	Oběžná aktiva (ř. 29 + 36 + 42 + 51)	028	75.281	-5.856	69.425	71.625
	Zásoby (ř. 30 až 35)	029	30.533	-	30.533	33.227
I. 1.	Materiál	030	12.432	-	12.432	12.905
2.	Nedokončená výroba a polotovary	031	9.180	-	9.180	9.500
3.	Výrobky	032	8.775	-	8.775	6.532
4.	Zvířata	033	-	-	-	-
5.	Zboží	034	146	-	146	4.290
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	035	-	-	-	-
II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 37 až 41)	036	2.236	-2.020	216	2.671
II. 1.	Pohledávky z obchodního styku	037	-	-	-	-
2.	Pohledávky ke společníkům a sdružení	038	-	-	-	-
3.	Pohledávky v podnicích s rozhodujícím vlivem	039	-	-	-	-
4.	Pohledávky v podnicích s podstatným vlivem	040	-	-	-	-
5.	Jiné pohledávky	041	2.236	-2.020	216	2.671
III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 43 až 50)	042	41.168	-3.836	37.332	31.936
III. 1.	Pohledávky z obchodního styku	043	40.380	-3.836	36.544	31.795
2.	Pohledávky ke společníkům a sdružení	044	-	-	-	-
3.	Sociální zabezpečení	045	-	-	-	-
4.	Stát – daňové pohledávky	046	711	-	711	141
5.	Odložená daňová pohledávka	047	-	-	-	-
6.	Pohledávky v podnicích s rozhodujícím vlivem	048	-	-	-	-
7.	Pohledávky v podnicích s podstatným vlivem	049	-	-	-	-
8.	Jiné pohledávky	050	77	-	77	-
IV.	Finanční majetek (ř. 52 až 54)	051	1.344	-	1.344	3.791
IV. 1.	Peníze	052	58	-	58	53
2.	Účty v bankách	053	1.286	-	1.286	3.738
3.	Krátkodobý finanční majetek	054	-	-	-	-
	Ostatní aktiva – přechodné účty aktiv (ř. 56 a 60)	055	515	-	515	831
I.	Časové rozlišení (ř. 57 až 59)	056	515	-	515	819
I. 1.	Náklady příštích období	057	497	-	497	781
2.	Příjmy příštích období	058	-	-	-	-
3.	Kursově rozdíly aktivní	059	18	-	18	38
II.	Dohadné účty aktivní	060	-	-	-	12
	Kontrolní číslo (ř. 01 až 60)	999	503.368	-130.728	372.640	382.100

PASIVA b	řád. c	Stav v běžném účet. období 5	Stav v minulém účet. období 6
PASIVA CELKEM (ř. 62 + 79 + 105)	061	93.160	95.528
Vlastní jmění (ř. 63 + 66 + 71 + 75 + 78)	062	6.162	5.131
Základní jmění (ř. 64 + 65)	063	5.010	5.010
Základní jmění	064	5.010	5.010
Vlastní akcie	065	-	-
Kapitálové fondy (ř. 67 až 70)	066	101	101
Emisní ážio	067	-	-
Ostatní kapitálové fondy	068	101	101
Oceňovací rozdíly z přecenění majetku	069	-	-
	070	-	-
Fondy ze zisku (ř. 72 + 73 + 74)	071	1.231	1.202
Zákonný rezervní fond	072	387	303
Nedělitelný fond	073	-	-
Statutární a ostatní fondy	074	844	899
Hospodářský výsledek minulých let (ř. 76 + 77)	075	-1.267	-2.875
Nerozdělený zisk minulých let	076	-	-
Neuhrazená ztráta minulých let	077	-1.267	-2.875
Hospodářský výsledek běžného účetního období (+ / -) [ř. 01 - (+63 + 66 + 71 + 75 + 79 + 105)]	078	1.087	1.693
Cizí zdroje (ř. 80 + 84 + 91 + 101)	079	74.578	77.917
Rezervy (ř. 81 + 82 + 83)	080	4.000	2.000
Rezervy zákonné	081	4.000	2.000
Rezerva na kursové ztráty	082	-	-
Ostatní rezervy	083	-	-
Dlouhodobé závazky (ř. 85 až 90)	084	-	-
Závazky k podnikům s rozhodujícím vlivem	085	-	-
Závazky k podnikům s podstatným vlivem	086	-	-
Dlouhodobé přijaté zálohy	087	-	-
Emitované dluhopisy	088	-	-
Dlouhodobé směnky k úhradě	089	-	-
Jiné dlouhodobé závazky	090	-	-

označ. a	PASIVA b	řád. c	Stav v běžném účet. období 5	Stav v minulém účet. období 6
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 92 až 100)	091	10.747	15.748
B. III. 1.	Závazky z obchodního styku	092	7.232	13.772
2.	Závazky ke společníkům a sdružení	093	-	-
3.	Závazky k zaměstnancům	094	1.228	993
4.	Závazky ze sociálního zabezpečení	095	532	441
5.	Stát – daňové závazky a dotace	096	1.755	535
6.	Odložený daňový závazek	097	-	-
7.	Závazky k podnikům s rozhodujícím vlivem	098	-	-
8.	Závazky k podnikům s podstatným vlivem	099	-	-
9.	Jiné závazky	100	-	7
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 102 až 104)	101	59.831	60.169
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	102	9.900	-
2.	Běžné bankovní úvěry	103	49.931	60.169
4.	Krátkodobé finanční výpomoci	104	-	-
C.	Ostatní pasíva – přechodné účty pasív (ř. 106 + 110)	105	12.420	12.480
C. I.	Časové rozlišení (ř. 107 až 109)	106	11.981	12.480
C. I. 1.	Výdaje příštích období	107	11.646	11.646
2.	Výnosy příštích období	108	325	637
3.	Kursově rozdíly pasívní	109	10	197
C. II.	Dohadné účty pasívní	110	439	-
	Kontrolní číslo (ř. 61 až 110)	999	371.114	380.419

Odesláno dne:	Podpis statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou	Osoba odpovědná za účetnictví (jméno a podpis)	Osoba odpovědná za účetní závěrku (jméno a podpis) tel.:
---------------	--	---	--

adnotka doručí
ávěrku současně
aním daňového přiznání
z příjmů

lušnému finančnímu
lu

sní statistické správě
služnému útvaru ČSU,
krajské statistické
ivě)

VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT v plném rozsahu

k 31. 12. 2000
1999
(v celých tisících Kč)

Výsledovka Úč POD 2 - 01

Název a sídlo účetní jednotky

Čís.ř.	IKF	Rok	Měsíc	IČO
01	8 0 3 0 9 5	1999 2000	1 2	

Číslo řádku	TEXT	c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
	Tržby za prodej zboží	01	4.747	3.556
	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	4.999	4.317
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	03	-252	-761
I.	Výkony (ř. 05 + 06 + 07)	04	172.379	159.729
I. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	165.213	143.796
2.	Změna stavu vnitropodnikových zásob vlastní výroby	06	1.922	-5.000
3.	Aktivace	07	5.244	20.933
	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08	128.943	122.923
1.	Spotřeba materiálu a energie	09	106.238	104.532
2.	Služby	10	22.705	18.391
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 08)	11	43.184	36.045
	Osobní náklady (ř. 13 až 16)	12	22.394	19.222
1.	Mzdové náklady	13	16.174	14.321
2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	600	-
3.	Náklady na sociální zabezpečení	15	5.620	4.901
4.	Sociální náklady	16	-	-
	Daně a poplatky	17	136	98
	Odpisy nehmotného a hmotného investičního majetku	18	4.500	4.687
III.	Tržby z prodeje investičního majetku a materiálu	19	2.940	3.761
	Zůstatková cena prodaného investičního majetku a materiálu	20	3.978	3.109
IV.	Zúčtování rezerv a časového rozlišení provozních výnosů	21	-	-
	Tvorba rezerv a časového rozlišení provozních nákladů	22	2.000	2.000
V.	Zúčtování opravných položek do provozních výnosů	23	3.623	2.852
	Zúčtování opravných položek do provozních nákladů	24	5.856	3.624
VI.	Ostatní provozní výnosy	25	617	724
	Ostatní provozní náklady	26	641	567
VII.	Převod provozních výnosů	27	-	-
	Převod provozních nákladů	28	-	-
*	Provozní hospodářský výsledek [ř. 11 - 12 - 17 - 18 + 19 - 20 + 21 - 22 + 23 - 24 + 25 - 26 + (-27) - (-28)]	29	10.859	10.075

načení a	T E X T b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
VIII.	Tržby z prodeje cenných papírů a vkladů	30	-	-
	Prodané cenné papíry a vklady	31	-	-
IX.	Výnosy z finančních investic (ř. 33 + 34 + 35)	32	-	-
IX. 1.	Výnosy z cenných papírů a vkladů v podnicích ve skupině	33	-	-
2.	Výnosy z ostatních investičních cenných papírů a vkladů	34	-	-
3.	Výnosy z ostatních finančních investic	35	-	-
X.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	36	-	-
XI.	Zúčtování rezerv do finančních výnosů	37	-	-
	Tvorba rezerv na finanční náklady	38	-	-
XII.	Zúčtování opravných položek do finančních výnosů	39	-	-
	Zúčtování opravných položek do finančních nákladů	40	-	100
XIII.	Výnosové úroky	41	3.575	2.968
	Nákladové úroky	42	10.752	12.366
XIV.	Ostatní finanční výnosy	43	179	1.842
	Ostatní finanční náklady	44	1.014	756
XV.	Převod finančních výnosů	45	-	-
	Převod finančních nákladů	46	-	-
*	Hospodářský výsledek z finančních operací [ř. 30 - 31 + 32 + 36 + 37 - 38 + 39 - 40 + 41 - 42 + 43 - 44 + (-45) - (-46)]	47	-8.012	-8.412
	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 49 + 50)	48	1.846	442
1.	- splatná	49	1.846	442
2.	- odložená	50	-	-
		51	-	-
**	Hospodářský výsledek za běžnou činnost (ř. 29 + 47 - 48)	52	1.001	1.221
XVI.	Mimořádné výnosy	53	145	589
	Mimořádné náklady	54	59	117
	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55	-	-
1.	- splatná	56	-	-
2.	- odložená	57	-	-
*	Mimořádný hospodářský výsledek (ř. 53 - 54 - 55)	58	86	472
	Převod podílu na hospodářském výsledku společníkům (+/-)	59	-	-
***	Hospodářský výsledek za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	1.087	1.693
	Hospodářský výsledek před zdaněním (+/-) (ř. 29 + 47 + 53 - 54)	61	2.933	2.135
	Kontrolní číslo (ř. 01 až 61)	99	751.771	695.133

desláno dne:	Podpis statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou	Osoba odpovědná za účetnictví (jméno a podpis)	Osoba odpovědná za účetní závěrku (jméno a podpis) tel
--------------	--	---	--

Příloha č. 3

Rozvaha a výkaz zisků a ztrát společnosti „X“, s. r. o.
za zdaňovací období 2001

ROZVAHA
v plném rozsahu

Rozvaha Úč POD 1 - 01

Účetní jednotka doručí
účetní závěrku současně
s doručením daňového přiznání
za daň z příjmů

k ...31.12.2001
199...

Název a sídlo účetní jednotky

(v celých tisících Kč)

1x příslušnému finančnímu
úřadu

1x okresní statistické správě
(příslušnému útvaru ČSU,
resp. krajské statistické
správě)

Čís.ř.	IKF	Rok	Měsíc	IČO
01	801095	1992 2001	1 2	

označ. a	AKTIVA b	řád. c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 28 + 55)	001	170.555	-38.524	132.031	93.160
A.	Pohledávky za upsané vlastní jmění	002	-	-	-	-
B.	Stálá aktiva (ř. 04 + 12 + 22)	003	54.987	-31.535	23.452	23.220
B. I.	Nehmotný investiční majetek (ř. 05 až 11)	004	580	- 457	123	205
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005	-	-	-	-
2.	Nehmotné výsledky výzkumné a obdobné činnosti	006	-	-	-	-
3.	Software	007	557	-434	123	205
4.	Ocenitelná práva	008	-	-	-	-
5.	Jiný nehmotný investiční majetek	009	23	- 23	-	-
6.	Nedokončené nehmotné investice	010	-	-	-	-
7.	Poskytnuté zálohy na nehmotný investiční majetek	011	-	-	-	-
B. II.	Hmotný investiční majetek (ř. 13 až 21)	012	54.207	-30.878	23.329	23.015
B. II. 1.	Pozemky	013	2.104	-	2.104	2.104
2.	Budovy, haly a stavby	014	17.626	-4.183	13.443	11.190
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	015	28.577	-25.306	3.271	6.251
4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	016	-	-	-	-
5.	Základní stádo a tažná zvířata	017	-	-	-	-
6.	Jiný hmotný investiční majetek	018	1.389	-1.389	-	-
7.	Nedokončené hmotné investice	019	4.511	-	4.511	3.470
8.	Poskytnuté zálohy na hmotný investiční majetek	020	-	-	-	-
9.	Opravná položka k nabytému majetku	021	-	-	-	-
B. III.	Finanční investice (ř. 23 až 27)	022	200	-200	-	-
B. III. 1.	Podílové cenné papíry a vklady v podnicích s rozhodujícím vlivem	023	-	-	-	-
2.	Podílové cenné papíry a vklady v podnicích s podstatným vlivem	024	-	-	-	-
3.	Ostatní investiční cenné papíry a vklady	025	-	-	-	-
4.	Půjčky podnikům ve skupině	026	-	-	-	-
5.	Jiné finanční investice	027	200	-200	-	-

znač.	AKTIVA	řád.	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
a	b	c				
C.	Oběžná aktiva (ř. 29 + 36 + 42 + 51)	028	90.697	-6.989	83.708	69.425
C. I.	Zásoby (ř. 30 až 35)	029	24.696	-	24.696	30.533
C. I. 1.	Materiál	030	11.539	-	11.539	12.432
2.	Nedokončená výroba a polotovary	031	5.398	-	5.398	9.180
3.	Výrobky	032	7.696	-	7.696	8.775
4.	Zvířata	033	-	-	-	-
5.	Zboží	034	63	-	63	146
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	035	-	-	-	-
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 37 až 41)	036	2.020	-2.020	-	216
C. II. 1.	Pohledávky z obchodního styku	037	-	-	-	-
2.	Pohledávky ke společníkům a sdružení	038	-	-	-	-
3.	Pohledávky v podnicích s rozhodujícím vlivem	039	-	-	-	-
4.	Pohledávky v podnicích s podstatným vlivem	040	-	-	-	-
5.	Jiné pohledávky	041	2.020	-2.020	-	216
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 43 až 50)	042	57.154	-4.969	52.185	37.332
C. III. 1.	Pohledávky z obchodního styku	043	56.007	-4.969	51.038	36.544
2.	Pohledávky ke společníkům a sdružení	044	-	-	-	-
3.	Sociální zabezpečení	045	-	-	-	-
4.	Stát – daňové pohledávky	046	1.147	-	1.147	711
5.	Odložená daňová pohledávka	047	-	-	-	-
6.	Pohledávky v podnicích s rozhodujícím vlivem	048	-	-	-	-
7.	Pohledávky v podnicích s podstatným vlivem	049	-	-	-	-
8.	Jiné pohledávky	050	-	-	-	77
C. IV.	Finanční majetek (ř. 52 až 54)	051	6.827	-	6.827	1.344
C. IV. 1.	Peníze	052	253	-	253	58
2.	Účty v bankách	053	6.574	-	6.574	1.286
3.	Krátkodobý finanční majetek	054	-	-	-	-
D.	Ostatní aktiva – přechodné účty aktiv (ř. 56 a 60)	055	24.871	-	24.871	515
D. I.	Časové rozlišení (ř. 57 až 59)	056	24.871	-	24.871	515
D. I. 1.	Náklady příštích období	057	24.843	-	24.843	497
2.	Příjmy příštích období	058	-	-	-	-
3.	Kursově rozdíly aktivní	059	28	-	28	18
D. II.	Dohadné účty aktivní	060	-	-	-	-
	Kontrolní číslo (ř. 01 až 60)	999	682.220	-154.096	528.124	372.640

označ. a	PASIVA b	řád. c	Stav v běžném účet. období 5	Stav v minulém účet. období 6
	PASIVA CELKEM (ř. 62 + 79 + 105)	061	132.031	93.160
A.	Vlastní jmění (ř. 63 + 66 + 71 + 75 + 78)	062	10.355	6.162
A. I.	Základní jmění (ř. 64 + 65)	063	5.010	5.010
A. I. 1.	Základní jmění	064	5.010	5.010
2.	Vlastní akcie	065	-	-
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 67 až 70)	066	101	101
A. II. 1.	Emisní ážio	067	-	-
2.	Ostatní kapitálové fondy	068	101	101
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku	069	-	-
		070	-	-
A. III.	Fondy ze zisku (ř. 72 + 73 + 74)	071	1.180	1.231
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond	072	442	387
2.	Nedělitelný fond	073	-	-
3.	Statutární a ostatní fondy	074	738	844
A. IV.	Hospodářský výsledek minulých let (ř. 76 + 77)	075	-234	-1.267
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	076	-	-
2.	Neuhrazená ztráta minulých let	077	-234	-1.267
A. V.	Hospodářský výsledek běžného účetního období (+ / -) [ř. 01 - (+63 + 66 + 71 + 75 + 79 + 105)]	078	4.298	1.087
B.	Cizí zdroje (ř. 80 + 84 + 91 + 101)	079	113.910	74.578
B. I.	Rezervy (ř. 81 + 82 + 83)	080	3.394	4.000
B. I. 1.	Rezervy zákonné	081	3.394	4.000
2.	Rezerva na kursové ztráty	082	-	-
3.	Ostatní rezervy	083	-	-
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 85 až 90)	084	23.345	-
B. II. 1.	Závazky k podnikům s rozhodujícím vlivem	085	-	-
2.	Závazky k podnikům s podstatným vlivem	086	-	-
3.	Dlouhodobé přijaté zálohy	087	-	-
4.	Emitované dluhopisy	088	-	-
5.	Dlouhodobé směnky k úhradě	089	-	-
6.	Jiné dlouhodobé závazky	090	23.345	-

označ. a	PASIVA b	řád. c	Stav v běžném účet. období 5	Stav v minulém účet. období 6
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 92 až 100)	091	24.479	10.747
B. III. 1.	Závazky z obchodního styku	092	21.316	7.232
2.	Závazky ke společníkům a sdružení	093	-	-
3.	Závazky k zaměstnancům	094	1.217	1.228
4.	Závazky ze sociálního zabezpečení	095	495	532
5.	Stát – daňové závazky a dotace	096	1.388	1.755
6.	Odložený daňový závazek	097	-	-
7.	Závazky k podnikům s rozhodujícím vlivem	098	-	-
8.	Závazky k podnikům s podstatným vlivem	099	-	-
9.	Jiné závazky	100	63	-
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 102 až 104)	101	62.692	59.831
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	102	7.700	9.900
2.	Běžné bankovní úvěry	103	54.992	49.931
4.	Krátkodobé finanční výpomoci	104	-	-
C.	Ostatní pasiva – přechodné účty pasív (ř. 106 + 110)	105	7.766	12.420
C. I.	Časové rozlišení (ř. 107 až 109)	106	7.596	11.981
C. I. 1.	Výdaje příštích období	107	7.511	11.646
2.	Výnosy příštích období	108	-	325
3.	Kursově rozdíly pasívní	109	85	10
C. II.	Dohadné účty pasívní	110	170	439
	Kontrolní číslo (ř. 61 až 110)	999	523.656	371.114

Odesláno dne:	Podpis statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou	Osoba odpovědná za účetnictví (jméno a podpis)	Osoba odpovědná za účetní závěrku (jméno a podpis)
			tel.:

VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT
v plném rozsahu

Výsledovka Úč POD 2 – 01

účetní jednotka doručí
účetní závěrku současně
s doručením daňového přiznání
za daň z příjmů

k31.12.....2001
199....

Název a sídlo účetní jednotky

1 x příslušnému finančnímu
úřadu

1 x okresní statistické správě
(příslušnému útvaru ČSU,
resp. krajské statistické
správě) —

(v celých tisících Kč)

Čís.ř.	IKF	Rok	Měsíc	IČO
01	803095	2001	1 2	

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01		
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	145	4.747
+	Obchodní marže (ř. 01 – 02)	03	147	4.999
			-2	-252
II.	Výkony (ř. 05 + 06 + 07)	04	179.979	172.379
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	180.852	165.213
2.	Změna stavu vnitropodnikových zásob vlastní výroby	06	-4.860	1.922
3.	Aktivace	07	3.987	5.244
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08	141.217	128.943
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	114.167	106.238
B. 2.	Služby	10	27.050	22.705
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 – 08)	11	38.760	43.184
C.	Osobní náklady (ř. 13 až 16)	12	24.315	22.394
C. 1.	Mzdové náklady	13	17.864	16.174
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	66	600
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení	15	6.385	5.620
C. 4.	Sociální náklady	16	-	-
D.	Daně a poplatky	17	112	136
E.	Odpisy nehmotného a hmotného investičního majetku	18	4.894	4.500
III.	Tržby z prodeje investičního majetku a materiálu	19	1.466	2.940
F.	Zůstatková cena prodaného investičního majetku a materiálu	20	1.1160	3.978
IV.	Zúčtování rezerv a časového rozlišení provozních výnosů	21	606	-
G.	Tvorba rezerv a časového rozlišení provozních nákladů	22	-	2.000
V.	Zúčtování opravných položek do provozních výnosů	23	4.062	3.623
H.	Zúčtování opravných položek do provozních nákladů	24	5.195	5.856
VI.	Ostatní provozní výnosy	25	748	617
I.	Ostatní provozní náklady	26	1.164	641
VII.	Převod provozních výnosů	27	-	-
J.	Převod provozních nákladů	28	-	-
*	Provozní hospodářský výsledek [ř. 11 – 12 – 17 – 18 + 19 – 20 + 21 – 22 + 23 – 24 + 25 – 26 + (-27) – (-28)]	29	8.802	10.859

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
VIII.	Tržby z prodeje cenných papírů a vkladů	30	-	-
K.	Prodané cenné papíry a vklady	31	-	-
IX.	Výnosy z finančních investic (ř. 33 + 34 + 35)	32	-	-
IX. 1.	Výnosy z cenných papírů a vkladů v podnicích ve skupině	33	-	-
2.	Výnosy z ostatních investičních cenných papírů a vkladů	34	-	-
3.	Výnosy z ostatních finančních investic	35	-	-
X.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	36	-	-
XI.	Zúčtování rezerv do finančních výnosů	37	-	-
L.	Tvorba rezerv na finanční náklady	38	-	-
XII.	Zúčtování opravných položek do finančních výnosů	39	-	-
M.	Zúčtování opravných položek do finančních nákladů	40	-	-
XIII.	Výnosové úroky	41	2.020	3.575
N.	Nákladové úroky	42	6.239	10.752
XIV.	Ostatní finanční výnosy	43	3.564	179
O.	Ostatní finanční náklady	44	3.870	1.014
XV.	Převod finančních výnosů	45	-	-
P.	Převod finančních nákladů	46	-	-
*	Hospodářský výsledek z finančních operací [ř. 30 - 31 + 32 + 36 + 37 - 38 + 39 - 40 + 41 - 42 + 43 - 44 + (- 45) - (- 46)]	47	-4.525	-8.012
R.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 49 + 50)	48	21	1.846
R. 1.	- splatná	49	21	1.846
2.	- odložená	50	-	-
		51	-	-
**	Hospodářský výsledek za běžnou činnost (ř. 29 + 47 - 48)	52	4.256	1.001
XVI.	Mimořádné výnosy	53	42	145
S.	Mimořádné náklady	54	-	59
T.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55	-	-
T. 1.	- splatná	56	-	-
2.	- odložená	57	-	-
*	Mimořádný hospodářský výsledek (ř. 53 - 54 - 55)	58	42	86
U.	Převod podílu na hospodářském výsledku společníkům (+/-)	59	-	-
***	Hospodářský výsledek za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	4.298	1.087
	Hospodářský výsledek před zdaněním (+/-) (ř. 29 + 47 + 53 - 54)	61	4.319	2.933
	Kontrolní číslo (ř. 01 až 61)	99	782.448	751.771

Odesláno dne:	Podpis statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou	Osoba odpovědná za účetnictví (jméno a podpis)	Osoba odpovědná za účetní závěrku (jméno a podpis)	
			tel.:	inko:

Příloha č. 4

Přiznání k dani z příjmů právnických osob společnosti „X“, s. r. o.
za zdaňovací období 2001

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

Finančnímu úřadu

01 Daňové identifikační číslo

02 Daňové přiznání¹⁾

řádné

~~opravné~~

~~dodatečné~~

Důvody pro podání dodatečného
daňového přiznání zjištěny dne

03 Kód rozlišení typu přiznání

Zdaňovací období podle § 17a písm. zákona

Počet podílových fondů,
jejichž majetek je obhospodařován

Pořadové číslo podílového fondu

Počet příloh II. oddílu

Počet zvláštních příloh

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 jeho část, od do

I. ODDÍL - údaje o poplatníkovi (podílovém fondu)⁶⁾

04 Obchodní firma

05 Identifikační číslo

06 Sídlo právnické osoby

a) obec

b) PSČ

c) číslo telefonu

d) ulice (část obce) a číslo popisné (číslo orientační)

e) číslo faxu

f) okres

g) stát

07 Bankovní spojení

08 Přiznání zpracoval a předložil daňový poradce¹⁾

ano

~~ne~~

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

10 Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem¹⁾

ano

~~ne~~

11 Účetní závěrka přiložena^{1), 7)}

ano

~~ne~~

ano

ne

12 Hlavní (převažující) činnost

Kód klasifikace OKEČ³⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
10 ^a)	Hospodářský výsledek před zdaněním (zisk +, ztráta -) ³⁾ nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ³⁾ ke dni <u>31. 12. 2001</u>	4 319 252	

20 ^a)	Částky neoprávněně zkracující příjmy (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona), a hodnota nepeněžních příjmů (§ 23 odst. 6 zákona), pokud nejsou zahrnuty v hospodářském výsledku nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10	—	
30 ^a)	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. a) bodů 3 až 6 zákona zvyšuje hospodářský výsledek nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji	—	
40	Výdaje (náklady) neuznávané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo § 24 zákona), pokud jsou zahrnuty v hospodářském výsledku nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10	137 216	
50	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku (§ 26 zákona) uplatněné v účetnictví převyšují odpisy tohoto majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona	—	
61 ^a)	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací	—	
62 ^a)		—	
70	Mezisoučet (ř. 20 + 30 + 40 + 50 + 61 + 62)	137 216	

100	Příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 2 zákona, pokud jsou zahrnuty v hospodářském výsledku nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)	—	
101	Příjmy, jež u poplatníků kteří nebyli založeni nebo zřízení za účelem podnikání, nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 4 a 13 zákona, pokud jsou zahrnuty v hospodářském výsledku nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)	—	
110	Příjmy osvobozené od daně podle § 19 zákona, pokud jsou zahrnuty v hospodářském výsledku nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)	—	
111 ^a)	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. b) zákona snižuje hospodářský výsledek nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji	113 814	
112 ^a)	Částky, o které lze podle § 23 odst. 3 písm. c) zákona snížit hospodářský výsledek nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji	41 024	
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)	Souhm jednotlivých rozdílů, o které částky výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů převyšují náklady uplatněné v účetnictví	—	
161 ^a)	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací	—	
162 ^a)		—	
70	Mezisoučet (ř. 100 + 101 + 110 + 111 + 112 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160 + 161 + 162)	154 838	

Identifikační číslo; u podílového fondu se tento údaj nevyplňuje

Daňové identifikační číslo; u podílového fondu se uvede daňové identifikační číslo investiční společnosti obhospodařující jeho majetek

Pořadové číslo podílového fondu

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	523 Odměny členům orgánů spol. a družstva	66 318	
2	512.01 Cestovné (nad limit)	11 386	
3	513 Výdaje na reprezentaci	24 512	
4	543 Daně	35 000	
5			
6			
7			
8			
9			
10			
11			
12			
13	Celkem		

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		Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do 1. odpisové skupiny	1 389 128	
2	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do 2. odpisové skupiny	1 282 313	
3	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do 3. odpisové skupiny	1 171 335	
4	Odpisy hmotného majetku zařazeného do 4. odpisové skupiny	—	
5	Odpisy hmotného majetku zařazeného do 5. odpisové skupiny	1 051 382	
6	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 zákona	—	
7	Odpisy hmotného a nehmotného majetku podle § 30 odst. 6 až 8 zákona	—	
8		—	
9	Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku celkem	4 894 158	

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

10	Účetní odpisy hmotného majetku, který není vymezen pro účely zákona jako hmotný majetek, a nehmotného majetku vymezeného zvláštními právními předpisy, uplatněné podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona ve znění platném od 1. ledna 2001, jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pro nehmotný majetek evidovaný v 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	—	
----	--	---	--

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

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

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Úhm neuhrazených hodnot pohledávek nebo cen pořízení pohledávek nabytých postoupením, u nichž termín splatnosti nastal do konce roku 1994, jejichž část lze uplatnit jako výdaj (náklad) k dosažení, zajištění a udržení příjmů podle čl. II bodu 7 části první zákona č. 492/2000 Sb., a to podle stavu ke konci zdaňovacího období	—	
2	Částka odpisu uplatněná v daném zdaňovacím období jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle čl. II. bodu 7 části první zákona č. 492/2000 Sb. (maximálně 20 % ze ř. 1)	—	
3	Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v konkursním a vyrovnacím 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 konkursním a vyrovnacím řízení (§ 8 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání	—	
5	Stav nepromlčených pohledávek splatných po 31. prosinci 1994, k nimž lze tvořit zákonné opravné položky (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání	—	
6	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám vytvořené podle § 8a zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání	—	
7	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání	—	
8	Úhm hodnot pohledávek nebo cen pořízení pohledávek nabytých postoupením, uplatněných v daném období, za které se podává daňové přiznání, jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona	—	

Bankovní rezervy a opravné položky podle § 5 zákona o rezervách - vyplňují pouze peněžní ústavy

9	Rezervy na standardní pohledávky z úvěrů vytvořené podle § 5 odst. 1 písm. a) zákona o rezervách v daném zdaňovacím období	—	
10	Stav rezerv na standardní pohledávky z úvěrů (§ 5 odst. 1 písm. a) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období	—	
11	Stav klasifikovaných pohledávek z úvěrů ke konci zdaňovacího období	—	
12	Úhm opravných položek ke klasifikovaným pohledávkám z úvěrů vytvořených podle § 5 odst. 1 písm. b) a odst. 3 zákona o rezervách za dané zdaňovací období	—	
13	Stav zákonných opravných položek ke klasifikovaným pohledávkám z úvěrů (§ 5 odst. 1 písm. b) a odst. 3 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období	—	
14	Rezervy na poskytnuté záruky vytvořené podle § 5 odst. 1 písm. c) zákona o rezervách v daném zdaňovacím období	—	
15	Stav zákonných rezerv na poskytnuté záruky (§ 5 odst. 1 písm. c) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období	—	

Rezervy v pojišťovnictví - vyplňují pouze pojišťovny

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

Rezervy na opravy hmotného majetku - vyplňují všichni poplatníci

18	Rezerva na opravy hmotného majetku vytvořená podle § 7 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období	—	
19	Stav rezerv na opravy hmotného majetku (§ 7 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období	3 394 000	

Ostatní zákonné rezervy - vyplňují pouze poplatníci oprávnění k jejich tvorbě a použití

20	Rezerva na pěstební činnost vytvořená podle § 9 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání	—	
21	Stav rezervy na pěstební činnost (§ 9 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání	—	
22)	Ostatní rezervy vytvořené podle § 10 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období	—	

D. Uplatnění výdaje (nákladu) podle § 24 odst. 2 písm. r) zákona (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období	Úhrn		Rozdíl sl. 2 – sl. 3	Výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. r) zákona		
		příjmů z prodeje cenných papírů	hodnot prodaných cenných papírů		uplatněný v předcházejících zdaňovacích obdobích	uplatněný v daném zdaňovacím období	kteý lze uplatnit v následujících zdaňovacích obdobích
0	1	2	3	4	5	6	7
1	1998	—	—	—	—	—	X
2	1999	—	—	—	—	—	—
3	2000	—	—	—	—	—	—
4		—	—	—	—	—	—
5	Celkem					—	—

E. Odečet daňové ztráty od základu daně podle § 34 odst. 1 zákona⁹⁾ nebo snížení základu daně podílového fondu o záporný rozdíl mezi jeho příjmy a výdaji podle § 20 odst. 3 zákona (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla	Celková výše daňové ztráty vyměřené (vzniklé) nebo přiznávané za zdaňovací období uvedené ve sl. 1	Část daňové ztráty odečtená v předcházejících zdaň. obdobích	Část daňové ztráty odečtená v daném zdaň. období	Část ztráty, kterou je možno odečíst v následujících zdaň. obdobích
0	1	2	3	4	5
1	1995	1208 675	—	1208 675	—
2	1996	1165 620	—	1165 620	—
3	1997	825 900	—	825 900	—
4	1998	486 315	—	486 315	—
5					
6					
7					
8					
9	Celkem			2 686 510	—

F. Odečet podle § 34 odst. 3 písm. a) až f) a následujících odstavců zákona⁹⁾

a) Nárok na odečet vzniklý v daném zdaňovacím období

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1 ^{a)}	Úhrn vstupních cen nově pořízeného hmotného majetku, u něhož lze uplatnit podle § 34 odst. 3 zákona odečet ve výši 10 % vstupní ceny	—	
2 ^{b)}	Úhrn vstupních cen nově pořízeného hmotného majetku, u něhož lze uplatnit podle § 34 odst. 3 zákona odečet ve výši 15 % vstupní ceny	—	
3 ^{a)}	Úhrn vstupních cen nově pořízeného hmotného majetku, u něhož lze uplatnit podle § 34 odst. 3 zákona odečet ve výši 20 % vstupní ceny	—	
4	Částka nároku na odečet podle § 34 odst. 3 písm. a) až e) zákona, vzniklého v daném zdaňovacím období $(\text{ř. } 1 \times 10) + (\text{ř. } 2 \times 15) + (\text{ř. } 3 \times 20)$ 100	—	
5	Částka nároku na odečet podle § 34 odst. 3 písm. f) zákona	—	
6	Celková částka nároku na odečet podle § 34 odst. 3 zákona vzniklého v daném zdaňovacím období (ř. 4 + 5)	—	

b) Odečet uplatněný v daném zdaňovacím období

7	Částka odečtu uplatněná v daném zdaňovacím období z nároku uvedeného na ř. 6	—	
8	Nevyužitá část nároku uvedeného na ř. 6, jejíž odečet lze uplatnit v dalších zdaňovacích obdobích (ř. 6 – 7)	—	
9	Částka odečtu z nevyužitého nároku vzniklého v předchozích zdaňovacích obdobích	—	
10	Celková částka odečtu uplatněného podle § 34 odst. 3 zákona v daném zdaňovacím období (ř. 7 + 9 = ř. 240 II. oddílu)	—	

G. Celková hodnota poskytnutých darů, z níž lze na ř. 260 uplatnit odečet podle § 20 odst. 8 zákona⁵⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1 ^{a)}	Celková hodnota poskytnutých darů, splňujících zákonné podmínky pro odečet do 5 % ze základu daně, sníženého podle § 34 zákona	30 700	

H. Rozčlenění celkového nároku na slevy na dani § 35a nebo § 35b a § 35 zákona, který lze uplatnit na ř. 300⁵⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1 ^{a)}	Sleva na dani podle § 35a ¹⁾ nebo § 35b ¹⁾ zákona	-	
2	Sleva na dani podle § 35 odst. 1 písm. a) zákona	84 240	
3	Sleva na dani podle § 35 odst. 1 písm. b) zákona	75 600	
4	Sleva na dani podle § 35 odst. 1 písm. c) zákona $\frac{\text{ř. 290 II. oddílu} \times 50}{100}$	-	
5	Sleva na dani podle § 35 odst. 3 zákona	-	
6	Celkem	159 840	

I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí⁵⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Základ daně uvedený na ř. 220 II. oddílu	4 301 630	
2 ^{a)}	Úhrn příjmů (základů daně a daňových ztrát) zdaněných v zahraničí, u nichž je uplatňován zápočet, zaokrouhlený na celé Kč dolů	-	
3	Poměr příjmů ze řádku 2 k základu daně ze řádku 1 v %, $\frac{\text{ř. 2} \times 100}{\text{ř. 1}}$ zaokrouhlený na 2 desetinná místa	-	
4	Maximální výše daně zaplacené v zahraničí, kterou lze započíst, zaokrouhlená na celé Kč nahoru $\frac{(\text{ř. 290 II. oddílu} \times \text{ř. 3})}{100}$	-	
5 ^{a)}	Úhrn daně zaplacené v zahraničí uplatňované k zápočtu, vztahující se k příjmům uvedeným na ř. 2 (zaokrouhlený na celé Kč nahoru)	-	
6	Výše daně zaplacené v zahraničí, kterou lze započíst (uvede se nižší z částek na řádcích 4 a 5)	-	
7	Výše daně zaplacené v zahraničí, kterou nelze započíst (kladný rozdíl ř. 5 a ř. 4, zvýšený o kladný rozdíl částek na ř. 6 a na ř. 320 II. oddílu)	-	

J. Rozdělení některých položek v případě komanditní společnosti⁴⁾ (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Název položky a číslo řádku II. oddílu, případně číslo řádku vyznačené tabulky přílohy č. 1 II. oddílu, s nimiž souvisí částka ze sloupce 2 nebo 3 této tabulky	Částka připadající na komplementáře	Částka připadající na komandisty	Částka za komanditní společnost jako celek (sl. 2 + 3)
0	1	2	3	4
1	Základ daně nebo daňová ztráta ze ř. 200 (ř. 201)			
2	Úhrn vyňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí (ř. 210)			
3	Odečet podle § 34 odst. 3 zákona (ř. 6 tabulky F)			
4	Hodnota darů k odečtu do 5 % ze ř. 250 (ř. 1 tabulky G)			
5	Celkový nárok na slevy na dani podle § 35a nebo § 35b a § 35 zákona (ř. 6 tabulky H)			
6	Z celkové částky slev uvedených na ř. 5 sleva podle § 35 odst. 3 zákona			
7	Úhrn příjmů (základů daně) zdaněných v zahraničí, u nichž lze uplatnit zápočet (ř. 2 tabulky I)			
8	Úhrn zahraniční daně, který lze uplatnit k zápočtu v souladu s mezinárodní smlouvou (ř. 5 tabulky I)			
9				
10	Zápočet podle § 36 odst. 6 zákona (ř. 350 a ř. 2 V. oddílu)			

K. Vybrané ukazatele hospodaření

Řádek	Název položky	Měrná jednotka	Vyplní	
			poplatník	finanční úřad
1	Čistý obrat	Kč	192 632 000	
2				

Řádek		Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
200	Základ daně nebo daňová ztráta (ř. 10 + 70 - 170) ³⁾	4 301 630	
201	Část základu daně nebo daňové ztráty připadající na komplementáře ^{3), 4)}	—	
210 ⁵⁾	Úhrn vyňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí ³⁾	—	
220	Základ daně nebo daňová ztráta po úpravě o položky uvedené na ř. 201 a 210 (ř. 200 - 201 - 210) ³⁾	4 301 630	

230	Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona ³⁾	3 686 510	
240	Odečet podle § 34 odst. 3 písm. a) až f) a následujících odstavců zákona ³⁾	—	
241		—	
250	Základ daně snížený o položky uvedené na ř. 230 až 241 (ř. 220 - 230 - 240 - 241) ³⁾	615 120	

251	Částka, o kterou lze dále snížit již snížený základ daně uvedený na ř. 250 u poplatníků, kteří nejsou založení nebo zřízení za účelem podnikání	—	
260	Hodnota darů podle § 20 odst. 8 zákona (nejvýše 5 % z částky na ř. 250 ⁵⁾)	30 700	
270	Snížený základ daně ze ř. 250, dále snížený o položky uvedené na ř. 251 a 260, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ⁵⁾ (ř. 250 - 251 - 260)	584 000	

280	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 1 nebo 2 zákona	31	
290	Daň $\frac{\text{ř. 270} \times \text{ř. 280}}{100}$	181 040	

300	Slevy na dani podle § 35a nebo § 35b a § 35 zákona (nejvýše do částky na ř. 290) ⁵⁾	159 840	
301		—	
310	Daň upravená o položky uvedené na ř. 300 a 301 (ř. 290 - 300 ± 301) ⁵⁾	21 200	

320	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň uvedenou na ř. 310 ⁵⁾ (nejvýše do částky uvedené na ř. 310)	—	
330	Daň po zápočtu na ř. 320 (ř. 310 - 320), zaokrouhlená na celé Kč nahoru ⁵⁾	21 200	

331 ⁶⁾	Samostatný základ daně podle § 20b zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ⁵⁾	—	
332	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 3 zákona	15	
333	Daň ze samostatného základu daně $\frac{\text{ř. 331} \times \text{ř. 332}}{100}$, zaokrouhlená na celé Kč nahoru	—	
334 ⁶⁾	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň ze samostatného základu daně (nejvýše do částky uvedené na ř. 333)	—	
335	Daň ze samostatného základu daně po zápočtu (ř. 333 - 334), zaokrouhlená na celé Kč nahoru	—	

340	Celková daňová povinnost (ř. 330 + 335)	21 200	
-----	---	--------	--

350	Daň sražená z příjmů podle § 36 odst. 6 zákona, splňující podmínky pro zápočet na celkovou daňovou povinnost, sníženou o daň připadající na samostatný základ daně podle § 20b zákona ⁶⁾	86 14	
351	Započtená částka sražené daně ze ř. 350, nezahmovaná do poslední známé daňové povinnosti, z níž se podle § 38a odst. 1 zákona vychází při stanovení výše a periodicity záloh, nejvýše do částky uvedené na ř. 330	86 14	
360	Poslední známá daňová povinnost pro účely stanovení výše a periodicity záloh podle § 38a zákona (ř. 340 - 351)	12 586	

III. ODDÍL - výsledná daň investiční společnosti obhospodařující majetek v podílových fondech

Řádek		Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Celková daňová povinnost za podílové fondy	—	
2	Celková daňová povinnost (ř. 1 + ř. 340 II. oddílu)	—	
3	Poslední známá daňová povinnost pro účely stanovení záloh podle § 38a zákona	—	

IV. ODDÍL - dodatečné daňové přiznání

Řádek		Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Poslední známá částka daně	—	
2	Nově zjištěná částka daně (ř. 340 II. oddílu, resp. ř. 2 III. oddílu)	—	
3	Zvýšení (+), snížení (–) částky 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		Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1 ^{a)}	Na zálohách a zajištění daně zaplacenou	1 489 100	
2	Daň sražená z příjmů podle § 36 odst. 6 zákona, splňující podmínky pro zápočet na celkovou daňovou povinnost, sníženou o daň připadající na samostatný základ daně podle § 20b zákona ^{b)} (ř. 350 II. oddílu)	8 614	
3	Nedoplatek (–) (ř. 1 + ř. 2 – ř. 340 II. oddílu, resp. ř. 2 III. oddílu) < 0 Přeplatek (+) (ř. 1 + ř. 2 – ř. 340 II. oddílu, resp. ř. 2 III. oddílu) > 0	– 1476 514	

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ

Osoba oprávněná k podání daňového přiznání za právnickou osobu:

Jméno Příjmení

postavení vzhledem k právnické osobě

Pokud daňové přiznání zpracovává daňový poradce, uveďte dále evidenční číslo osvědčení

a své sídlo ¹⁾

Datum

Otisk
razítka

Podpis

Přiznání sestavil

Telefon

Za finanční úřad přiznanou daňovou povinnost vyměřil¹⁾ – dodatečně vyměřil¹⁾ podle § 46 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb.,

o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, dne ke dni .

Vysvětlivky:

- ¹⁾ Nehodící se škrtněte
- Vyplní finanční úřad
- V případě vykázání ztráty se uveďte částka se znaménkem mínus (–)
- Vyplní pouze poplatník, který je komanditní společností
- Pokud poplatníkem daně je komanditní společnost uveďte pouze částky připadající na komanditisty
- Zákon č. 248/1992 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, ve znění pozdějších předpisů
- Účetní závěrka, jako příloha vyznačená pod položkou 11 v I. oddílu, je součástí daňového přiznání (§ 40 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů) a předkládají ji všichni poplatníci, kteří mají povinnost podat daňové přiznání. Za podílové fondy předkládá účetní závěrku investiční společnost, která je spravuje.
- Bude-li vyplněn některý z takto označených řádků, je nutné ve smyslu dílčích pokynů pro jejich vyplnění, rozvést na zvláštní příloze věcnou náplň částky vykázané na příslušném řádku, popřípadě její propočet.